



**ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE A MOLDOVEI**



**ACADEMIA ROMÂNĂ**

**INSTITUTUL NAȚIONAL DE CERCETĂRI ECONOMICE „COSTIN C.KIRIȚESCU”**

**CONFERINȚA ȘTIINȚIFICĂ INTERNAȚIONALĂ  
CONSACRATĂ CELEI DE-A XXV-A ANIVERSĂRI A  
ASEM**

**„25 DE ANI DE REFORMĂ ECONOMICĂ ÎN REPUBLICA  
MOLDOVA: PRIN INOVARE ȘI COMPETITIVITATE  
SPRE PROGRES ECONOMIC”**

**23-24 SEPTEMBRIE 2016**

**VOLUMUL IV**

**CULEGERE DE ARTICOLE SELECTIVE**

**EDITURA ASEM**

**CZU 33+657(082)=135.1=161.1**

**D 71**

## **COMITETUL de REDACȚIE**

1. **Grigore BELOSTECINIC**, *Rector ASEM, Academician al AȘM, prof. univ. dr. hab. – copreședinte*
2. **Luminița CHIVU**, *Directorul General INCE al Academiei Române, prof. univ. dr. – copreședinte*
3. **Vadim COJOCARU**, *Prorector cu activitate științifică și relații externe, prof. univ. dr. – vicepreședinte*
4. **Eugeniu GÂRLĂ**, *șef Serviciu „Știință” – secretar*
5. **Valeriu IOAN-FRANC**, *Director general adjunct, INCE al Academiei Române, D.H.C. prof. univ., dr.*
6. **Dumitru MOLDOVAN**, *prof. univ. dr. hab., m.c. al AȘM, Decanul Facultății „Relații Economice Internaționale”*
7. **Anatol GODONOAGĂ**, *conf. univ. dr., Decanul Facultății „Cibernetică, Statistică și Informatică Economică”*
8. **Ludmila COBZARI**, *prof. univ. dr. hab., Decanul Facultății „Finanțe”*
9. **Angela SOLCAN**, *conf. univ. dr., Decanul Facultății „Business și Administrarea Afacerilor”*
10. **Alic BÎRCĂ**, *conf. univ. dr. hab., Decanul Facultății „Economie Generală și Drept”*
11. **Lilia GRIGOROI**, *conf. univ. dr., Decanul Facultății „Contabilitate”*

### **Descrierea CIP a Camerei Naționale a Cărții**

"25 de ani de reformă economică în Republica Moldova: prin inovare și competitivitate spre progres economic", conferință științifică internațională (2016 ; Chișinău). Conferința științifică internațională consacrată celei de-a 25-a aniversări a ASEM "25 de ani de reformă economică în Republica Moldova: prin inovare și competitivitate spre progres economic", 23-24 septembrie 2016 : Culegere de articole selective : [în 6 vol.] / com. red.: Grigore Belostecinic [et al.]. – Chișinău : ASEM, 2016 – . – ISBN 978-9975-75-834-5.

Vol. 4. – 2016. – 216 p. – Antetit.: Acad. de Studii Econ. a Moldovei, Acad. Română, Inst. Naț. de Cercetări Econ. "Costin C. Kirițescu". – Texte : lb. rom., rusă. – Rez.: lb. engl. – Referințe bibliogr. la sfârșitul art. – ISBN 978-9975-75-838-3.

1 disc optic (CD-ROM) : sd., col.; în container, 12 x 14 cm.

Cerințe de sistem: Windows 98/2000/XP, 64 Mb hard, MS Word.

33+657(082)=135.1=161.1

D 71

**ISBN 978-9975-75-838-3**

**Departamentul Editorial-Poligrafic al ASEM**

## CUPRINS

### Secțiunea: FINANȚE, CONTABILITATE ȘI ANALIZĂ ECONOMICO-FINANCIARĂ

<b>Probleme aferente evaluării inițiale și ulterioare a stocurilor</b>	6
<i>Prof.univ. dr.hab. Alexandru Nederița, SEM</i>	
<i>Conf.univ. dr. Angela Popovici, ASEM</i>	
<b>Concepte și exigențe privind informația contabilă</b>	11
<i>Conf.univ. dr. Eudochia Bajerean, ASEM</i>	
<b>Creanțele în contextul național și internațional</b>	14
<i>Lect. univ. Olga Bordeianu, ASEM</i>	
<b>Controlul de gestiune – instrument al performanței</b>	17
<i>Lect. sup. Corneliu Bugan, ASEM</i>	
<b>Rolul contabilității manageriale în raportarea integrată</b>	21
<i>Lect. sup. Stela Caraman, ASEM</i>	
<i>Galina Gudima, ASEM</i>	
<b>Abordări privind evidența imobilizărilor corporale la organizațiile necomerciale</b>	25
<i>Conf.univ. dr. Georgeta Melnic, ASEM</i>	
<i>Conf.univ. dr. Lidia Cauș, ASEM</i>	
<b>Contabilitatea importului de servicii și aplicarea tratamentelor fiscale</b>	31
<i>Conf.univ. dr. Ecaterina Cechina, ASEM</i>	
<b>Unele referințe privind aplicarea normelor IFRS</b>	35
<i>Lect. sup. dr. Inga Cotoros, ASEM</i>	
<b>Necesitatea alinierii sistemului fiscal al Republicii Moldova la standardele europene</b>	39
<i>Conf.univ. dr. Natalia Curagău, ASEM</i>	
<b>Aspecte metodologice privind aplicarea metodei target-costing</b>	43
<i>Conf.univ. dr. Iulia Țugulschi, ASEM</i>	
<i>Conf.univ. dr. Rodica Cușmăunsă, ASEM</i>	
<b>Аспекты бухгалтерского учета операций при венчурной деятельности</b>	48
<i>Conf.univ. dr. Irina Golocialova, ASEM</i>	
<i>Prof.univ. dr.hab. Viorel Țurcanu, ASEM</i>	
<b>Creativitate și conformitate în relația performanță financiară – fiscalitate</b>	56
<i>Conf.univ. dr. Anatol Graur, ASEM</i>	
<i>Conf.univ.dr. Ruslan HAREA, ASEM</i>	
<b>Particularitățile utilizării expertului în misiunea de audit</b>	61
<i>Conf. univ. dr., auditor Dumitru Grumeza, ASEM;</i>	
<i>Lect. sup., auditor Maria Ratcov, ASEM</i>	
<b>Expertiza contabilă judiciară în sprijinul contribuabililor</b>	64
<i>Conf. univ. dr. Dumitru Grumeza, ASEM</i>	
<b>Основные требования, предъявляемые международными стандартами аудита к аудиторской документации</b>	68
<i>Конф.унив.др. Людмила Лапицкая, ASEM</i>	
<b>Reflecții privind calitatea lucrărilor de audit</b>	72
<i>Conf.univ. dr. Mihail Manoli, ASEM</i>	
<b>Aspecte contabile ale mijloacelor cu destinație specială în organizații necomerciale</b>	77
<i>Conf.univ. dr. Georgeta Melnic, ASEM</i>	
<i>Conf. univ. dr. Lidia Cauș, ASEM</i>	
<b>Contabilitatea numeralului în casierie, utilizând programul automatizat 1c:contabilitate 8.3</b>	82
<i>Conf.univ. dr. Tatiana Mișova, ASEM</i>	
<i>Lect. univ. Boris Postolachi, ASEM</i>	
<b>Contabilitatea materialelor în instituțiile publice</b>	89
<i>Conf.univ.dr. Mihail Nani, ASEM</i>	
<b>Controlul fiscal – instrument de combatere a infracțiunilor economice</b>	93
<i>Conf.univ. dr. Ada Ștăhovschi, ASEM</i>	

<b>Reevaluarea imobilizărilor corporale: tratamente și opțiuni contabile</b>	98
<i>Prof.univ., dr.hab.,Alexandru Nederița, ASEM</i>	
<b>Auditul de sistem al organizațiilor necomerciale</b>	102
<i>Lect. sup. Maria Ratcov, ASEM</i>	
<b>Reguli și tehnici privind recunoașterea și evaluarea datorilor în contabilitate și implicațiile fiscale</b>	106
<i>Conf.univ. dr. Natalia Zlatina, ASEM</i>	
<b>Efectele modificării politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale</b>	112
<i>Drd. Andrei Apostu, ASEM</i>	
<b>Aspecte problematice în contabilitatea impozitului pe profit</b>	116
<i>Dr. Liuba Brânzilă, „Audit Avansat” SRL</i>	
<b>Probleme aferente elaborării politicii contabilității de gestiune</b>	120
<i>Lect. USEM, drd. ASEM Maia Grîu</i>	
<b>Instrumente de performanță utilizate în gestiunea entităților</b>	125
<i>Dr. Valentina Panuș, auditor, contabil certificat CIPA</i>	
<b>Controlul de gestiune – suport de decizii pentru manageri</b>	127
<i>Conf.univ. dr. Maia Bajan, ASEM</i>	
<b>Studiu privind evoluția cercetării contabile în cei 25 de ani de excelență a ASEM</b>	130
<i>Conf. univ. dr. Galina Bădicu, ASEM</i>	
<b>Unele aspecte aferente contabilității resurselor minerale</b>	136
<i>Prof. univ. Vasile Bucur, ASEM</i>	
<i>Conf. univ. Tatiana Șevciuc, UASM</i>	
<b>Учет репродуктивного молодняка крупного рогатого скота</b>	143
<i>Др. хабилитат, проф. унив. Александр Фрекзуцяну, ГАУМ</i>	
<i>Конф. унив. др. Вероника Булгару, ГАУМ</i>	
<b>Управленческие решения в управлении затратами автотранспортного предприятия</b>	147
<i>Конф. унив., д.э.н. Михаил Герасимов, МЭА</i>	
<b>Tratamente contabile privind factoringul în sistemul bancar</b>	150
<i>Lect. sup. Galina Gudima, ASEM</i>	
<b>Aspecte ale contabilității intrării investițiilor imobiliare și evaluării acestora</b>	153
<i>Conf. univ. dr. Liliana Lazari, ASEM</i>	
<i>Conf. univ. dr. Lilia Grigoroii, ASEM</i>	
<b>Incursiuni evolutive și conceptuale privind controllingul</b>	158
<i>Conf. univ. dr. Svetlana Mihaila, ASEM</i>	
<b>Analiza stabilității financiare pe baza corelației dintre activele financiare și nefinanciare</b>	163
<i>Conf.univ. dr. Neli Muntean, ASEM</i>	
<i>Conf.univ. dr. Galina Lușmanschi, USM</i>	
<b>Новации российской учетной и налоговой политики в контексте международной гармонизации налоговых систем</b>	170
<i>Тамара Воронченко, доктор экономических наук, профессор, Российская таможенная академия, Россия</i>	
<b>Производственный учет: принципы, объекты и инструментарий</b>	176
<i>Пелагея Яковлевна Папковская, доктор экономических наук, профессор, УО «Белорусский государственный экономический университет», Минск, Республика Беларусь</i>	
<b>Вопросы совершенствования бухгалтерского учета в инновационной экономике</b>	182
<i>Василий Щербатюк, доктор экономических наук, конференциар университетар, Европейский университет Молдовы</i>	
<b>Перспективы развития аутсорсинга бухгалтерских услуг в Молдове: за и против</b>	188
<i>Людмила Цуркан, старший преподаватель, МЭА</i>	
<b>Analiza metodelor parametrice de stabilire a prețurilor</b>	192
<i>Conf.univ. dr. Valentina Paladi, ASEM</i>	
<i>Conf.univ. dr. Lica Erhan, ASEM</i>	

<b>Unele probleme ale plății dividendelor în valută străină</b>	198
<i>Conf.univ. dr. Natalia Țiriulnicov, ASEM</i>	
<b>Contabilitatea în Republica Moldova între IFRS și directivele UE</b>	200
<i>Prof. univ. dr. hab. Viorel Țurcanu, ASEM</i>	
<i>Conf. univ. dr. Irina Golocialova, ASEM</i>	
<b>Aspecte privind racordarea la bunele practici internaționale de asigurare a calității auditului financiar</b>	206
<i>Conf.univ. dr. Anatolie Iachimovschi, ASEM</i>	

## PROBLEME AFERENTE EVALUĂRII ÎNȚIALE ȘI ULTERIOARE A STOCURILOR

*Prof.univ. dr.hab. Alexandru NEDERIȚA, ASEM*  
e-mail: [anederita@gmail.com](mailto:anederita@gmail.com)

*Conf. univ. dr. Angela POPOVICI, ASEM*  
e-mail: [a.j.popovici@gmail.com](mailto:a.j.popovici@gmail.com)

*One of the main accounting problems represents the evaluation of any accounting element, including inventories. The manner of inventories assessment is conditioned by the moment of its performance: initial recognition, output, reporting day. The inventory evaluation brings in multiple problems, main ones concerning:*

- *inventory input cost determination at initial recognition;*
- *usage of current inventory assessment methods;*
- *net realizable value determination of inventories and differences accounting registration on day of report;*
- *tax consequences appreciation in relation to initial, current and future inventory evaluation.*

*The article provides recommendation regarding problem solving of the above-mentioned problems in accordance with international and European accounting standards.*

**Cuvinte-cheie:** *evaluare, stocuri, cheltuieli, cost de intrare, costuri de achiziție, valoare contabilă, valoare realizabilă netă.*

**JEL:** M-41

### Introducere

Evaluarea constituie una din problemele fundamentale ale contabilității oricărui element contabil, inclusiv a stocurilor. Modul general de evaluare a stocurilor entităților autohtone este reglementat de:

- Standardul Național de Contabilitate (SNC) „Stocuri” [10] – 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” [9] - pentru entitățile de interes public și alte entități care aplică reglementările contabile internaționale.

De menționat că, sub aspect general, regulile de evaluare a stocurilor stabilite de SNC „Stocuri” nu diferă semnificativ de normele prevăzute în IAS. Totodată, în contextul implementării Acordului de asociere „Republica Moldova – Uniunea Europeană”, prevederile SNC menționat privind evaluarea stocurilor urmează a fi armonizate 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).

În funcție de momentul efectuării, se deosebesc trei forme de evaluare a stocurilor:

- *evaluare inițială* – se efectuează la data recunoașterii inițiale a stocurilor și constă în determinarea mărimii valorice a acestora, care trebuie înregistrată în contabilitate;
- *evaluare curentă* – se efectuează la data ieșirii (consumului, vânzării, transmiterii terților etc.) stocurilor și constă în determinarea valorii contabile a acestora, care urmează a fi decontată;
- *evaluare ulterioară* – se efectuează la data raportării și constă în determinarea valorii contabile a stocurilor, care urmează a fi reflectată în bilanț.

Scopul articolului constă în examinarea complexă a problemelor aferente evaluării stocurilor și formularea recomandărilor de soluționare a acestora în conformitate cu prevederile IAS, Directivei 2013/34/UE și practicilor internaționale avansate. În particular, aceste probleme se referă la: determinarea costului de intrare al stocurilor recunoscute inițial; aplicarea metodelor de evaluare curentă a stocurilor; stabilirea valorii realizabile nete a stocurilor și contabilizarea diferențelor înregistrate la data raportării; aprecierea consecințelor fiscale aferente evaluării inițiale, curente și ulterioare a stocurilor.

În procesul cercetării, au fost luate în considerare rezultatele investigațiilor specialiștilor autohtoni și străini referitoare la evaluarea inițială, curentă și ulterioară a stocurilor.

### Rezultate și discuții

În conformitate cu SNC „Stocuri”, stocurile recunoscute inițial se evaluează la costul de intrare, care cuprinde totalitatea costurilor aferente achiziției, prelucrării (conversiei) și aducerii stocurilor în forma și în

locul utilizării după destinație [10, pct. 5]. Costul de intrare al stocurilor poate fi divizat convențional în patru componente:

- 1) valoarea de cumpărare (contractuală/justă);
- 2) costurile de achiziție care apar la procurarea/primirea stocurilor de la terți (de transport, încărcare, descărcare, de asigurare pe durata transportării, comisioanele intermediarilor, impozitele și taxele nerecuperabile, taxele vamale);
- 3) costurile de prelucrare conversie care sunt caracteristice pentru stocurile (producția în curs de execuție și produsele) fabricate în cadrul entității (costul materiilor prime și materialelor utilizate nemijlocit în procesul de producție; salariile personalului 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; costurile îndatorării capitalizate conform SNC „Costurile îndatorării”);
- 4) alte costuri suportate pentru aducerea stocurilor în forma și în locul utilizării după destinație (de prelucrare, sortare, împachetare etc.).

Potrivit SNC „Stocuri”, în costul de intrare al stocurilor nu se includ [10, pct. 15]:

- pierderile de materiale, costurile cu personalul și/sau alte costuri de producție suportate peste limitele normelor și normativelor admise, care trebuie înregistrate ca alte cheltuieli din activitatea operațională;
- costurile de depozitare, cu excepția cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare în procesul de achiziționare și/sau de producție, care urmează a fi recunoscute ca alte cheltuieli din activitatea operațională sau drept costuri indirecte de producție, în funcție de destinația stocurilor;
- cheltuielile administrative, care nu se includ în costul stocurilor, deoarece nu sunt legate direct de achiziționarea acestora;
- cheltuielile de distribuire, care nu afectează costul stocurilor, deoarece acestea nu sunt legate de intrarea stocurilor, ci de comercializarea lor;
- alte costuri, care nu sunt legate direct de intrarea stocurilor și, ca urmare, nu pot fi incluse în costul de intrare al stocurilor.

În costul de intrare, de asemenea, nu se includ impozitele și taxele recuperabile, cum ar fi taxa pe valoarea adăugată (TVA) aferentă stocurilor destinate livrărilor impozabile cu TVA. Suma TVA aferentă stocurilor sus-menționate se trece în cont și se reflectă ca diminuare a datoriilor față de buget. Totodată, în anumite situații, TVA nu se trece în cont, ci se include în costul de intrare al stocurilor (de exemplu, în cazul în care cumpărătorul de stocuri nu este înregistrat ca plătitor de TVA) sau se raportează la costuri sau cheltuieli (de exemplu, atunci când stocurile procurate sunt destinate efectuării livrărilor scutite de TVA).

În practică, apar probleme la includerea, în costul de intrare al stocurilor, a costurilor suportate pentru aducerea acestora în forma și în locul utilizării după destinație, precum și a diferențelor de curs valutar și de sumă înregistrate la intrarea stocurilor.

Problemele aferente includerii, în costul de intrare al stocurilor, a costurilor aferente pregătirii acestora pentru utilizarea prestabilită sunt caracteristice stocurilor (mărfurilor) social importante pentru care este limitată mărimea adaosului comercial (de exemplu, produsele alimentare etc.). Modul de stabilire a adaosului comercial la aceste stocuri este reglementat de Hotărârea Guvernului cu privire la prețurile de comercializare a produselor social importante [4]. De remarcat că modul de determinare a valorii stocurilor, prevăzut în această hotărâre, nu corespunde prevederilor SNC „Stocuri”. În scopul unificării modului de determinare a valorii/costului de intrare al stocurilor considerăm rezonabil de a include prevederile SNC „Stocuri” în hotărârea sus-menționată a Guvernului. Totodată, pentru evitarea problemelor cu organele de control până la operarea unor astfel de modificări, propunem ca entitățile să contabilizeze operațiunile de prelucrare, sortare și ambalare a stocurilor ca proces de producție.

Diferențele de curs valutar apar în cazul importului de stocuri. Conform SNC „Stocuri” [10, pct. 26], evaluarea acestor stocuri se efectuează în lei moldovenești prin recalcularea valutei străine la cursul de schimb al BNM stabilit:

- 1) la data întocmirii declarației vamale;
- 2) la o altă dată de trecere către entitate a dreptului de proprietate asupra stocurilor procurate, prevăzută în contract.

Aceste diferențe nu trebuie să afecteze costul de intrare al stocurilor importate. După înregistrarea la intrări a stocurilor, în cazul achitării datoriilor față de furnizori și/sau la data raportării, ele urmează a fi recunoscute ca venituri sau cheltuieli financiare. De menționat că unele entități contabilizează diferențele de curs valutar ca ajustare a valorii contabile a stocurilor, ceea ce contravine prevederilor reglementărilor contabile naționale și internaționale.

Diferențele de sumă apar la procurarea stocurilor procurate de la rezidenții Republicii Moldova, în baza contractelor încheiate în unități convenționale (valută străină). Aceste diferențe rezultă din recalcularea creanțelor și datorilor exprimate în valută străină sau unități convenționale la diferite cursuri oficiale ale leului moldovenesc sau cursuri de schimb stabilite în contractele încheiate între rezidenții Republicii Moldova. După conținutul economic diferențele nominalizate sunt similare diferențelor de curs valutar. Ca urmare, ele nu trebuie să afecteze costul de intrare al stocurilor procurate, ci urmează a fi recunoscute ca venituri sau cheltuieli financiare.

În conformitate SNC „Stocuri” [10, pct. 32] și IAS 2 [9, 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 (primul intrat – primul ieșit);
- 3) costul mediu ponderat.

Metoda de evaluare curentă a stocurilor se stabilește de către fiecare entitate de sine stătător și se reflectă în politicile contabile ale acesteia. În acest caz, considerăm că este rezonabil să se acorde atenție următoarelor aspecte principale:

- evaluarea stocurilor vândute în baza diferitelor metode este condiționată de variațiile prețurilor pe parcursul perioadei de gestiune. Astfel, loturile identice de stocuri pot fi cumpărate la prețuri diferite. De asemenea, poate fi diferit și costul efectiv al produselor fabricate, deoarece, la confecționarea acestora, de regulă, sunt utilizate materiale procurate la prețuri diferite. În cazul vânzării stocurilor, deseori, este complicat să se identifice care anume din acestea au fost vândute și care încă se află în stoc. În acest context, costul vânzării stocurilor se stabilește în temeiul anumitor ipoteze, pe care sunt bazate metodele de evaluare curentă a acestora;
- metoda de evaluare curentă a stocurilor se stabilește pentru fiecare tip sau grupă a acestora. În acest caz, trebuie să fie luate în considerare particularitățile activității entității, cererea de stocuri pe piață, nivelul inflației, efectele financiare și fiscale ale metodei, precum și costurile implementării acesteia. Astfel, metoda de identificare poate fi aplicată la entitățile cu producție individuală și în serii mici, precum și în unitățile de comerț a căror activitate presupune procurarea și vânzarea mărfurilor scumpe. Metodele FIFO și costului mediu ponderat este rațional să fie aplicate la entitățile care dispun de un sortiment mare și variat de stocuri;
- în cazul utilizării metodei FIFO, apare necesitatea organizării evidenței analitice a stocurilor nu numai pe tipurile acestora, ci și pe loturile intrate, ceea ce majorează considerabil volumul de lucru contabil;
- metodele selectate de către entitate urmează a fi stabilite în politicile contabile ale acesteia. În acest caz, se va ține cont de principiul permanenței metodelor, adică metodele alese se vor aplica în mod consecvent în cursul perioadei de gestiune, precum și de la o perioadă de gestiune la alta;
- metoda de identificare se bazează pe costul curent al stocurilor, iar celelalte două metode – pe ipoteze privind fluxul estimat al costurilor, care poate fi identic sau nu cu fluxul real al stocurilor.

De menționat că atât în SNC „Stocuri”, cât și în IAS 2 nu este prevăzută metoda LIFO (ultimul intrat – primul ieșit) de evaluare curentă a stocurilor. Totodată, această metodă se conține în Directiva 2013/34/UE [2, art. 12, alin. 9], precum și în reglementările contabile din România [8], Federația Rusă [11] și din alte țări.

În contextul armonizării reglementărilor contabile naționale cu Directiva 2013/34/UE, considerăm rezonabilă includerea metodei LIFO în SNC „Stocuri”. Această metodă se bazează pe ipoteza că ultimele stocuri intrate sunt primele ieșite, de aceea, evaluarea stocurilor comercializate se efectuează în aceeași consecutivitate. În opinia noastră, metoda LIFO este rezonabil să fie aplicată în condițiile creșterii continue a prețurilor la stocurile vândute. În acest caz, costul vânzării stocurilor, comercializate în cursul perioadei de gestiune, se evaluează la costul de intrare al ultimelor loturi de stocuri procurate (confecționate), iar soldul stocurilor la finele perioadei de gestiune se evaluează la costul de intrare al primelor loturi de stocuri intrate.

Efectul metodei LIFO constă în evaluarea stocului la cel mai vechi preț și includerea, în costul stocurilor vândute, a costului celor mai recente stocuri cumpărate. Această estimare, bineînțeles, nu corespunde cu mișcarea efectivă a stocurilor entităților. Metoda LIFO prezintă unele avantaje și asigură determinarea corectă a rezultatului net, în cazul în care costurile curente ale stocurilor sunt corelate cu prețurile de vânzare, indiferent de faptul care din unitățile fizice de stocuri sunt vândute. Atunci când se înregistrează o creștere sau o reducere a prețurilor, metoda LIFO contribuie la stabilirea costului stocurilor vândute cât mai aproape de nivelul prețului în momentul vânzării acestor stocuri. În acest context, metoda LIFO tinde să stabilească o mărime mai mică a rezultatului net în cursul perioadelor inflaționiste și o valoare mai mare a rezultatului net în perioadele cu deflație, comparativ cu celelalte metode de evaluare a stocurilor.



Totodată, metoda LIFO prezintă mai multe dezavantaje, dintre care principalele sunt următoarele.

În primul rând, în cazul utilizării metodei LIFO, soldurile de stocuri se evaluează și se reflectă în bilanț la prețurile primelor intrări care, de regulă, diferă esențial de valoarea curentă a stocurilor respective. Această situație denaturează anumiți indicatori, cum ar fi fondul de rulment sau lichiditatea curentă, care trebuie interpretați cu precauție.

În al doilea rând, multe entități, în special, cele transnaționale pot efectua tranzacții în țările în care nu este permisă aplicarea metodei LIFO. În aceste cazuri, utilizarea metodei LIFO nu va asigura comparabilitatea informațiilor din rapoartele financiare ale entităților nominalizate.

În al treilea rând, inflația nu are efecte asupra tuturor tipurilor de stocuri. Astfel, prețurile la stocurile care sunt supuse învechirii morale, de exemplu, la computere, telefoane mobile și alte mărfuri electronice, de regulă, se diminuează pe măsura apariției modele mai noi și performante.

În al patrulea rând, aplicarea metodei LIFO influențează negativ mărimea unor indicatori importanți ce caracterizează poziția financiară și performanța financiară a entității.

Totuși, după cum a fost menționat mai sus, metoda LIFO este prevăzută în Directiva 2013/34/UE și trebuie inclusă și în varianta revizuită a SNC „Stocuri”.

Analiza critică a metodelor de evaluare curentă a stocurilor ne permite să concluzionăm că fiecare din acestea prezintă anumite avantaje și dezavantaje, și niciuna nu poate fi considerată cea mai bună sau perfectă. Factorii principali, care trebuie luați în considerare la alegerea metodei de evaluare a stocurilor, se referă la efectele fiecărei metode asupra indicatorilor financiari și fiscali. În acest context, trebuie avut în vedere faptul că, potrivit Codului fiscal, în scopuri fiscale, metodele de evidență curentă a stocurilor, inclusiv a costului vânzării mărfurilor și produselor, se aplică de către contribuabili în conformitate cu legislația privind contabilitatea [1, art. 46 alin. (3)].

În conformitate cu SNC „Stocuri”, la data raportării, stocurile se evaluează la suma cea mai mică dintre costul de intrare și valoarea realizabilă netă (în continuare – VRN) [10, pct. 44]. Aplicarea acestei reguli de evaluare rezultă din principiul prudenței care nu permite supraevaluarea activelor și subevaluarea datoriilor. Stocurile trebuie evaluate la VRN, dacă aceasta este mai mică decât valoarea contabilă a lor (determinată conform metodei de evaluare curentă aplicată de către entitate), adică în cazul:

- 1) deteriorării sau degradării parțiale a stocurilor;
- 2) învechirii morale parțiale sau totale a stocurilor;
- 3) reducerii prețului de vânzare a stocurilor;
- 4) majorării eventualelor cheltuieli aferente finalizării și vânzării stocurilor etc. [10, pct. 45]

De remarcat că unele entități subestimează importanța evaluării stocurilor conform VRN la data raportării. Totodată, în cazul în care valoarea contabilă a soldului stocurilor diferă semnificativ de VRN a acestora, se majorează, în mod artificial, rezultatul financiar net, precum și se repartizează dividende în mărime majorată.

În cazul evaluării stocurilor conform VRN, apar probleme aferente perfectării documentare, determinării VRN și contabilizării diferențelor aferente.

Modul de perfectare documentară a rezultatelor evaluării stocurilor conform VRN nu este prevăzut în actele normative în vigoare. După părerea noastră, aceste rezultate pot fi contabilizate în baza unui proces-verbal de diminuare a valorii stocurilor, întocmit de către comisia de inventariere a entității sau de către evaluatorii independenți. Formularul documentului nominalizat trebuie să fie elaborat de către entitate de sine stătător și să conțină elementele obligatorii prevăzute pentru documentele primare în Legea contabilității [5, art. 19].

În SNC „Stocuri”, sunt prevăzute trei metode de determinare a VRN [10, pct. 46]:

- 1) metoda categoriilor (elementelor) de stocuri, care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă pe fiecare element de stocuri;
- 2) metoda grupelor omogene de stocuri care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă pe fiecare grupă omogenă de stocuri;
- 3) metoda volumului total de stocuri, care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă a tuturor stocurilor entității.

Modul de aplicare a metodelor de determinare a VRN este exemplificat în Anexa 4 la SNC „Stocuri”, precum și în literatura de specialitate [3; 12]. Aceste metode trebuie să fie argumentate și prevăzute în politicile contabile ale entității.

VRN a soldurilor de stocuri la data raportării se determină în baza:

- 1) prețurilor contractuale, în cazul în care stocurile sunt destinate vânzării conform contractelor încheiate;
- 2) prețurilor de piață curente, în cazul în care nu sunt încheiate contracte de vânzare a stocurilor, dar acestea sunt destinate vânzării;

3) altor informații credibile deținute de către entitate [10, pct. 47].

Potrivit Planului general de conturi contabile, diferența dintre valoarea contabilă și VRN a stocurilor se contabilizează ca majorare a altor cheltuieli operaționale și diminuare a stocurilor. Această modalitate de contabilizare a diferenței sus-menționate nu permite păstrarea informațiilor aferente costului de intrare al stocurilor evaluate conform VRN. În acest context, propunem următoarele variante de contabilizare a diferențelor sus-menționate:

- într-un cont separat „Provizioane privind deprecierea stocurilor”, după experiența altor țări, cum ar fi România [8], Federația Rusă [11] etc.;
- în subconturi distincte deschise la conturile sintetice de evidență a stocurilor (materialelor, produselor, mărfurilor etc.).

Modul concret de contabilizare a diferențelor dintre valoarea contabilă și VRN urmează a fi stabilit de către fiecare entitate de sine stătător și prevăzut în politicile contabile ale acesteia.

Consecințele fiscale ale evaluării stocurilor, conform VRN, sunt condiționate de regimul fiscal aplicat de către entitate. În cazul regimului fiscal general cu plata impozitului pe venit în mărime de 12% din venituri impozabile, diferențele dintre valoarea contabilă și VRN stocurilor, recunoscută în contabilitate drept cheltuieli curente, nu se recunoaște ca deduceri în scopuri fiscale. Totodată, nu se afectează mărimea TVA, deoarece stocurile nu se elimină din bilanțul entității și, ca urmare, diferențele dintre valoarea contabilă și VRN a stocurilor nu reprezintă livrare impozabilă cu TVA. La utilizarea regimului fiscal cu plata impozitului în mărime de 3% din venitul activității operaționale diferența nominalizată se ia în calcul la determinarea sumei impozitului pe venit. Considerăm că această abordare nu este suficient argumentată și majorează semnificativ povara fiscală, în special, pentru entitățile mici și mijlocii, care aplică regimul fiscal simplificat.

### **Concluzii**

În funcție de momentul efectuării, se deosebesc trei forme de evaluare a stocurilor: inițială, curentă și ulterioară. În cazul evaluării inițiale, se determină costul de intrare al stocurilor care cuprinde valoarea de cumpărare (contractuală) și costurile direct atribuibile achiziționării stocurilor și pregătirii acestora pentru utilizarea prestabilită. În practică, apar probleme aferente determinării costului de intrare al stocurilor social importante, precum și contabilizării diferențelor de curs valutar și de sumă. După părerea noastră, costul acestor stocuri trebuie să fie determinat conform SNC „Stocuri” și să includă toate elementele prevăzute de acest standard. Diferențele de curs valutar și de sumă, care apar la primirea/procurarea stocurilor de la terți, nu trebuie să afecteze costul de intrare al acestora, ci să fie recunoscute ca venituri sau cheltuieli financiare.

Potrivit SNC „Stocuri”, pentru evaluarea curentă a stocurilor, se recomandă următoarele metode: identificarea specifică, FIFO și costul mediu ponderat. Fiecare din metodele nominalizate prezintă anumite avantaje și dezavantaje. La selectarea metodei de evaluare curentă, trebuie luate în considerare particularitățile activității entității, cererea de stocuri pe piață, nivelul inflației, gradul de influență a metodei acceptate asupra rezultatului financiar, precum și costurile aplicării metodei respective. În scopul armonizării prevederilor SNC „Stocuri” cu cerințele Directivei 2013/34/UE, recomandăm includerea în acest standard și a metodei LIFO, care se aplică în mai multe țări membre ale UE.

Potrivit reglementărilor contabile naționale și internaționale stocurile se reflectă în bilanț la suma cea mai mică dintre valoarea contabilă și VRN. Actualmente, majoritatea entităților autohtone subestimează necesitatea evaluării ulterioare a stocurilor conform VRN. Totodată, această evaluare rezultă din principiul prudenței și asigură veridicitatea și comparabilitatea informațiilor situațiilor financiare. Pentru contabilizarea diferențelor dintre valoarea contabilă și VRN, propunem introducerea, în Planul general de conturi contabile, a unui cont separat sau deschiderea unor subconturi distincte la conturile de evidență a stocurilor.

### **Bibliografie:**

1. Codul fiscal al Republicii Moldova și legile pentru punerea în aplicare a titlurilor acestuia. Rev. „Contabilitate și audit”, 2016, nr.7.
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. – Jurnalul oficial al Uniunii Europene L 182/19 din 29.06.2013.
3. Ghid practic de aplicare a Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate. – București, Editura CECCAR, 2015.
4. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova „Cu privire la prețurile de comercializare a produselor social importante” nr. 774 din 20.06.2016. – Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 169-183 din 24.06.2016.
5. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007. – www.parlament.md.

6. NEDERIȚA A. *Recomandări practice privind aplicarea SNC „Stocuri”*. Rev. „Contabilitate și audit”, 2014, nr. 9.
7. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministrului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 119 din 06.08.2013. – www.mf.gov.md.
8. Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor publice nr. 1.802 din 29.12.2014. – Monitorul Oficial al României nr. 963 din 30.12.2014.
9. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, acceptate prin Ordinul Ministrului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 109 din 19 decembrie 2008. – www.mf.gov.md.
10. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 118 din 06.08.2013. – www.mf.gov.md.
11. Двадцать два положения по бухгалтерскому учету. Сборник документов. – Москва: ОМЕГА-Л, 2007.
12. НЕДЕРИЦА А., ТАБАН Е. *Последующая оценка, списание и продажа запасов по цене ниже их балансовой стоимости в соответствии с новыми НСБУ*. Rev. „Contabilitate și audit”, 2014, nr. 11.

## CONCEPTE ȘI EXIGENȚE PRIVIND INFORMAȚIA CONTABILĂ

*Conf. univ. dr. Eudochia BAJEREAN, ASEM*

*The purpose of this article is to mention the importance of accounting information in decision-making process and needs of the users. Accounting information is relevant if it helps users of the financial statements in predicting future trends of the business (predictive value) or confirming or correcting any past predictions they have made (confirmatory value). When the relevance of accounting data in business decision-making is gathered and accepted, then the management of the entity and other users can better utilize the critical business information being generated each day by accounting department.*

**Cuvinte-cheie:** *contabilitate, informație financiară, utilizatori, decizie.*

Teoria economică a informației se bazează pe principiul că sistemul informațional constituie un bun supus unui cost, iar obiectul este determinarea sistemului ce conduce la cel mai bun rezultat, ținând cont de acest cost. În acest model, acest rol este atribuit unui actor care să aleagă sistemul informațional ce îl va conduce pe decident să ia cele mai bune decizii. Entitatea ca sistem străbătut de fluxuri, ce dau o rețea de informații, cunoașterea finalităților, efectelor și cauzelor nu este posibilă fără a apela la contabilitate.

Informația contabilă este singurul mijloc de evaluare a rezultatelor diverselor activități ale entității și poate avea o utilitate strategică imediată sau să reprezinte o competență fundamentală pentru a extinde câmpul de posibilități ale entității. Ea intră în sferile activităților organizaționale concepute să permită gestiunea strategică a resurselor.

Contabilitatea, ca instrument informațional și de gestiune, descrie circuitul patrimonial al entității luat în totalitate și structuralitate. Obiectul său principal îl constituie furnizarea de informații privind poziția financiară, performanțele și modificările poziției financiare. Informația contabilă, pe lângă o utilizare internă de către management, este destinată utilizatorilor externi definiți de: investitorii de capital, banchierii, angajații, furnizorii, guvernul și organele sale, precum și publicul. Utilizatorii sunt, așadar, multipli, iar informația contabilă trebuie să satisfacă aceste cerințe multiple.

Pentru asigurarea funcționalității pieței de informații contabile, autoritățile de reglementare contabilă impun difuzarea unui minimum de informații contabile, dat fiind faptul că produsul tranzacționat pe această piață, informația contabilă, are o natură specifică: ofertanții suportă costuri de producere și difuzare a informației contabile, însă utilizatorii care formează cererea de informații contabile, în principiu, nu plătesc niciun preț. În acest sens, dispozitivul normativ emis Consiliul de Norme Contabile Internaționale IASC/IASB precizează care este structura situațiilor financiare publicate de o entitate și informația minimă de publicat. În cadrul conceptual emis de IASC, este prezentată o abordare economică a informației contabile, deoarece se precizează că informația contabilă este produsă numai dacă este utilă în luarea deciziilor.

Utilitatea informației contabile este definită prin raportare la calitățile informației contabile: relevanța și fiabilitatea (credibilitatea) informațiilor furnizate de contabilitate este pertinentă, dacă a priori

este susceptibilă să influențeze deciziile destinatarului (utilizatorului); o informație contabilă este fiabilă, dacă este verificabilă, neutră obiectivă și fidelă.

Pentru a fi utilă pentru utilizatori, informația contabilă trebuie să îndeplinească anumite atribute denumite caracteristici calitative. Așa cum prevede cadrul IASC, pentru elaborarea și prezentarea situațiilor financiare, cele patru caracteristici calitative principale sunt: inteligibilitatea, relevanța credibilitatea și comparabilitatea.

Inteligibilitatea vizează ușoara înțelegere a informațiilor de către utilizatori. În acest sens, trebuie asigurat un echilibru între cunoștințele de contabilitate, care să fie suficiente, ale utilizatorilor privind afacerile și activitățile economice, pe de o parte, și dorința aceluiași de a studia informațiile depunând eforturi rezonabile, pe de altă parte. Așa cum se desprinde din cadru, informațiile despre probleme complexe, care ar trebui incluse în situațiile financiare, datorită importanței lor în luarea deciziilor economice ale utilizatorilor, nu trebuie excluse doar pe motivul că ar putea fi prea dificil de înțeles pentru anumiți utilizatori.

**Relevanța** constituie alături de reprezentarea exactă, caracteristica fundamentală pe care trebuie să o dețină informația financiară prezentată de entitățile economice. Informațiile au calitatea de relevanță, dacă vehiculează cunoștințele necesare adoptării deciziilor economice de către utilizatori, adică îi ajută pe aceștia să evalueze evenimentele trecute, prezente sau viitoare, confirmând sau corectând evaluările lor trecute.

Relevanța informației este influențată de natura și materialitatea (semnificația) sa. În cele mai multe cazuri, natura este ea însăși suficientă pentru a determina relevanța sa. Dar nu puține sunt cazurile când natura trebuie asociată cu materialitatea sa.

Materialitatea vizează pragul de semnificație al informației pentru a determina relevanța lor dacă omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare. În consecință, materialitatea depinde de mărimea elementului sau de eroare, judecate în împrejurările specifice ale omisiunii sau eronatei lor interpretări. Astfel, materialitatea oferă mai degrabă un prag sau o limită decât să reprezinte o caracteristică primară pe care informația trebuie să o aibă pentru a fi utilă.

**Credibilitatea.** Informația este de încredere, atunci când este liberă de eroare, deformare sau părtinire, iar utilizatorii pot avea încredere că aceasta reprezintă corect și rezonabil realitatea modelată.

Următoarele elemente definesc credibilitatea informației:

a) *reprezentarea fidelă.* Informația descrie, în mod corect, tranzacțiile și evenimentele pe care le sugerează că le reprezintă sau ar putea fi așteptat în mod rezonabil, că reprezintă pentru utilizatori. Imaginea fidelă este un concept dinamic, al cărui conținut, se modifică în timp.

b) *prevalența economicului asupra juridicului.* Informațiile sunt credibile, dacă operațiile și evenimentele sunt contabilizate și prezentate în concordanță cu fondul și realitatea economică și nu doar cu forma lor juridică. Fondul operațiilor sau evenimentelor nu este întotdeauna în concordanță cu ceea ce transpune din forma lor legală sau juridică sau convențională.

c) *neutralitatea,* informația este liberă de deformare, deci nu influențează luarea unei decizii sau formularea unui raționament spre a realiza un interes predeterminat.

d) *prudența,* includerea unui grad de precauție sau atenție în folosirea raționamentelor necesare pentru a face evaluările (estimările) cerute în condițiile de incertitudine, cum ar fi nesupraevaluarea activelor și veniturilor și nesubevaluarea pasivelor sau cheltuielilor. Totuși, exercitarea prudenței nu permite, de exemplu, constituirea de rezerve ascunse sau provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a pasivelor sau cheltuielilor, deoarece situațiile financiare nu ar mai fi neutre și, de aceea, nu ar mai avea calitatea de credibilitate.

e) *integralitatea,* informația din situațiile financiare trebuie să fie completă în limitele rezonabile ale pragului de semnificație și costului obținerii sale. O omisiune poate face informația să fie falsă sau să inducă în eroare decizia economică a utilizatorului.

**Comparabilitatea** informației financiare permite efectuarea de comparații atât în timp, prin studierea situațiilor financiare anterioare și prezente, cât și între entități. Consecințele evidente ale acestui fapt sunt: notificarea oricărei schimbări de metodă contabilă și prezentarea, paralel cu informația anului curent, a informației retratate privind exercițiul precedent. Atributul de inteligibilă reclamă din partea utilizatorului un nivel rezonabil de cunoștințe financiar-contabile și disponibilitatea de a studia informația prezentată.

În literatura de specialitate autohtonă și străină, sunt expuse mai multe viziuni aferente structurii și competenței informațiilor furnizate de contabilitate.

În acest context, se regăsesc două abordări privind clasificarea informației furnizate de contabilitate și anume:

- în dependență de sursa de proveniență și destinație (informații generate de contabilitatea financiară și managerială);

- în funcție de natura informației contabile financiară și nefinanciară.

Savantul român Tabără N. disociază informația contabilă în informații publice (acestea sunt furnizate de contabilitatea financiară) și informații confidențiale acestea sunt asigurate de contabilitatea de gestiune [1, p.13]. În mod similar, informația este abordată de către savanții Feleagă L. și Feleagă N., care divizează informația în „informații financiare și de gestiune [2, p.4].

O abordare a clasificării informațiilor furnizate de contabilitate, în dependență de natura acesteia, o regăsim la savantul englez Drury C., care specifică faptul că informația contabilă este divizată în financiară și nefinanciară [3, p.25].

Această abordare este susținută și de profesorul Nederița A., care menționează că „utilizatorii interni au acces la informații financiare și nefinanciare suplimentare, care ajută la planificarea și luarea deciziilor, exercitarea controlului asupra activității întreprinderii [4, p.471].

Opiniile prezentate au un sens comun prin care se propune divizarea informației ținând cont de sursa de proveniență și destinație, cu scopul de a ridica calitatea informației, de a deveni un mijloc de predicție a rezultatelor viitoare.

Gestiunea entității, în condiții de risc și concurență, justifică necesitatea informației prezentate de contabilitatea managerială o componentă a sistemului informațional contabil al entității.

Datorită progreselor din tehnologia prelucrării informației prin informatizarea contabilității, asistăm la o integrare funcțională între contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune: printr-o înregistrare unică, se alimentează o bază de date globală, din care se vor putea întocmi situațiile financiare ale contabilității financiare și tablourile de analiză ale costurilor din contabilitatea managerială. Drept urmare, contabilitatea entităților (firmei) tinde să devină o contabilitate integrată. Între contabilitatea financiară și cea de gestiune, există anumite „legături” informaționale, cele două componente fiind complementare.

Orice sistem contabil conține instrumente care îndeplinesc funcția de informare. Funcția de informare are rol de diagnostic, de fixare și verificare a obiectivelor. Aceste instrumente sunt puternic formalizate, au scop decizional și sunt, deseori, orientate spre trecut, monitorizând și măsurând rezultatul.

Atributele care individualizează informațiile sunt cele referitoare la reducerea incertitudinii, confirmarea/infirmarea unor informații deja existente, valoarea de sinteză și incrementabilitatea (mesajul cu o valoare mai mare de sinteză devine mai informativ putând fi supus atât unei creșteri cantitative, cât și de valoare), precum și faptul că pot fi adevărate sau false.

Pentru entitate, rolul informației este în creștere, la nivelul acesteia nevoia de informații vizând, în principal, următoarele aspecte:

- satisfacerea îndatoririlor legale, impunându-se producerea unor informații într-o anumită formă care să răspundă cerințelor impuse de fisc, acționării etc.;
- nevoia de coordonare a membrilor entității, datorită faptului că activitatea este divizată între mai mulți participanți. În scopul obținerii unor rezultate cât mai bune, este absolut necesar schimbul permanent de informații;
- pregătirea deciziilor, informația reprezentând materia primă esențială a deciziei.

Pentru a putea fi utile în luarea deciziilor, datele brute trebuie supuse unor procese de prelucrare, urmărindu-se transformarea lor în ceea ce privește forma și/sau conținutul lor.

Procesul de prelucrare a informațiilor include culegerea datelor, transferarea datelor pe un suport, transformarea datelor (etapă de prelucrare propriu-zisă a datelor), stocarea, difuzarea.

Mărimea și structura fondului de informații vor depinde, întotdeauna, de profitul de activitate a entității. În entitate, informațiile circulă în diferite maniere, între diverse servicii și pe diferite suporturi, dând naștere unor adevărate linii de comunicație.

Conform unor strategii raționale de comunicare, strategii pot comporta fie caracter ofensiv, constând în constrângerea persoanelor interesate în realizarea obiectivelor, fie caracter defensiv, constând în detașarea de mediu și de cerințele acestuia printr-o anumită marjă de libertate. În literatura de specialitate strategia de comunicare este privită ca o interfață fundamentală care explică calitatea și cantitatea informațiilor difuzate.

Putem conchide prin sublinierea faptului că, utilitatea informației contabile în cadrul comunicării financiare se probează în condițiile în care receptorii o folosesc pentru a înțelege realitatea economică a entității și pentru a lua decizii. Având în vedere faptul că obiectivul informației contabile constă în satisfacerea nevoilor utilizatorilor de informație contabilă, nevoi ce sunt complexe și, uneori, contradictorii, putem considera că difuzarea informației contabile se constituie drept o sursă de putere, ceea ce impune ca procesul de difuzare a informației contabile să fie rodul negocierii și compromisurilor între entitate și factorii externi, el trebuind să se caracterizeze prin dinamism și rațiune.

### **Bibliografie:**

1. TABĂRĂ, N. *Modernizarea contabilității și controlului de gestiune*. Iași: Ed. Tipo Moldova, 2006. 408 p.
2. FELEAGĂ, L., FELEAGĂ, N. *Contabilitatea Financiară. O abordare europeană și internațională*. Vol. 1. Contabilitate financiară fundamentală, ed. a 2-a. București: Ed. Economică, 2007. 358 p.
3. ДРУПИ, К. *Управленческий и производственный учет* / пер. с англ.: Учебник. Москва: Экономика, 2004. 618 с.
4. NEDERIȚA, A. (coord.). *Contabilitatea financiară*. Chișinău: Asoc. Contabililor și Auditorilor Profesioniști din R.M., 2008. 640 p.

## **CREANȚELE ÎN CONTEXTUL NAȚIONAL ȘI INTERNAȚIONAL**

*Lect. univ., Olga BORDEIANU,  
Catedra Contabilitate și audit, ASEM,  
email: [olga.bordeianu77@gmail.com](mailto:olga.bordeianu77@gmail.com)*

*The problem of receivables accounting is relevant both in national and in foreign accounting. In this question the basic features of receivables accounting would be viewed according to National Accounting Standards and International Financial Reporting Standards.*

*Cuvinte-cheie: creanțe, contabilitatea creanțelor, SNC, SIRF, evaluarea creanțelor, recunoașterea creanțelor*

**JEL: M 41**

Cercetarea temei contabilității creanțelor, pe plan național și internațional, este o temă actuală, deoarece economia contemporană dictează propriile condiții și necesită o corespundere acestora.

În prezentul articol, se va efectua o analiză comparativă în ceea ce privește asemănările și deosebirile aferente unor aspecte de contabilitate a creanțelor, în conformitate cu reglementările naționale și internaționale. Scopul propus a fost de a compara următoarele:

### **I. Reglementarea normativă.**

Pentru evidența creanțelor pe plan național există un standard unic. În Republica Moldova, prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.118 din 06.08.2013 privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate s-a pus în aplicație SNC „Contabilitatea creanțelor și investițiilor financiare”. Acest standard constă în stabilirea modului de contabilizare a **creanțelor**, investițiilor financiare și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare. Chiar dacă a fost elaborat în baza Directivelor Europene și SIRF, acestea nu prevăd niște norme legale concrete unice aferente contabilității creanțelor. Astfel, pe plan internațional, creanțele sunt reglementate ca parte componentă a instrumentelor financiare (active financiare). Modul de contabilitate și prezentare a instrumentelor financiare în situațiile financiare este reglementat de: IAS32 „Instrumente financiare: prezentare” (în continuare, IAS 32). Obiectivul prezentului standard este de a stabili principii pentru prezentarea instrumentelor financiare. Standardul se aplică pentru clasificarea instrumentelor financiare, din perspectiva emitentului, în active financiare, datorii financiare și instrumente de capitaluri proprii; pentru clasificarea dobânzilor, dividendelor, pierderilor și câștigurilor asociate acestora; precum și în circumstanțele în care activele financiare și datoriile financiare trebuie compensate. Principiile din prezentul standard completează principiile de recunoaștere și evaluare a activelor și datoriilor financiare prevăzute de IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare” (în continuare, IAS 39) (Notă: conform prevederilor Consiliului pentru Standardele Internaționale de Raportare Financiară din 1.01.2018 IFRS 9 „Instrumente financiare” va înlocui IAS39), IFRS 7 „Instrumente financiare: informații de furnizat” (în continuare, IAS 32). IFRS 7 are drept obiectiv de a descrie modul de prezentare în situațiile lor financiare a instrumentelor financiare.

#### **1. Definiții și locul creanțelor în structura patrimoniului**

În conformitate cu SNC „Contabilitatea creanțelor și investițiilor financiare”, *creanțele* - drepturi ale entității ce decurg din tranzacții sau evenimente trecute și din stingerea cărora se așteaptă intrări (majorări) de resurse, care încorporează beneficii economice. În structura elementelor patrimoniale acestea reprezintă un element distinct.

Cazurile în care se înregistrează creanțele sunt diverse: cumpărătorul nu a achitat bunurile livrate, furnizorul a primit avans, dar nu a livrat bunuri, titularul de avans nu a restituit suma neutilizată, nu a prezentat darea de seamă privind numerarul utilizat, împrumutătorului nu i s-a restituit împrumutul, dividendelor, dobânzilor, royalti, de primit de la terți, alte situații când terții trebuie să restituie creditorilor numerar.

Aceste situații au stat la baza clasificării creanțelor, după conținutul economic în creanțe comerciale, avansuri acordate, creanțe ale bugetului, creanțe ale personalului, alte creanțe.

SNC „Contabilitatea creanțelor și investițiilor financiare” mai prevede clasificarea creanțelor după:

- 1) gradul de afiliere al părților. După gradul de afiliere al părților, creanțele și investițiile financiare se divizează în creanțe aferente părților afiliate și neafiliate;
- 2) termene de achitare și deținere. În funcție de termenele de achitare și deținere, creanțele se divizează în curente și pe termen lung. Creanțele se consideră curente, dacă termenul de achitare (deținere probabilă) nu depășește 12 luni de la data raportării. În celelalte cazuri, creanțele și investițiile financiare se tratează drept creanțe și investiții financiare pe termen lung.

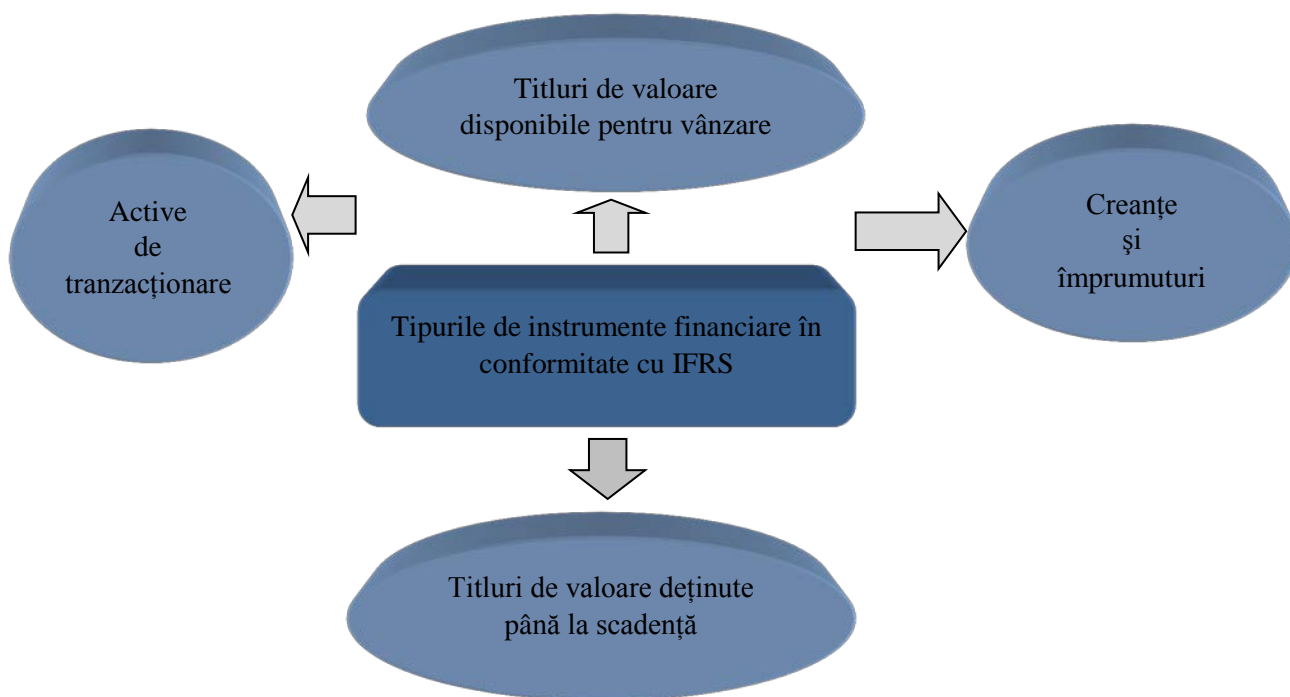
Spre deosebire de reglementările naționale, în conformitate cu prevederile SIRF menționate mai sus, creanțele fac parte din componența instrumentelor financiare.

Astfel, IAS 32, prevede că un *instrument financiar* este orice contract, care generează simultan un activ financiar al unei entități și o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități.

Un *activ financiar* este orice activ, care reprezintă:

- a) numerar;
- b) un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități;
- c) un drept contractual: de a primi numerar sau un alt activ financiar de la o altă entitate; sau de a schimba active financiare sau datorii financiare cu altă entitate în condiții, care sunt potențial favorabile entității.

IAS 39, vine cu clasificarea instrumentelor financiare și le grupează în 4 categorii. Locul creanțelor în structura elementelor patrimoniale ale entităților pe plan internațional, în componența instrumentelor (activelor) financiare, este ilustrat în figura de mai jos:



**Figura 1. Locul creanțelor în componența instrumentelor financiare în conformitate cu IAS 39 „Instrumente financiare:recunoaștere și evaluare”**

*Împrumuturile și creanțele* sunt active financiare nederivate cu plăți fixe sau determinabile și care nu sunt cotate pe o piață activă. Nemijlocit, creanțele, în conformitate cu SIRF, sunt definite ca sumele datorare entității de clienții acesteia sau de către alți debitori [4, p. 142].

Creanțele, în conformitate cu prevederile IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”, la fel, se pot clasifica după conținutul lor economic în creanțe comerciale și alte creanțe. Iar după termenul de deținere: în

curente și pe termen lung. Conform prevederilor art. 66 al IAS 1 „O entitate trebuie să clasifice un activ drept activ circulant, atunci, când: preconizează să valorifice activul în termen de douăsprezece luni după perioada de raportare. O entitate trebuie să clasifice toate celelalte active drept active imobilizate.”

## 2. Recunoașterea

Criteriile de recunoaștere a creanțelor sunt prevăzute în SNC „Contabilitatea creanțelor și investițiilor financiare” și sunt următoarele:

- 1) există o certitudine întemeiată că, în urma stingerii creanțelor sau deținerii investițiilor, entitatea va obține beneficii economice viitoare;
- 2) valoarea creanțelor și investițiilor financiare poate fi evaluată în mod credibil.

Deoarece nu există un SIRF unic, distinct pentru evidența creanțelor, recunoașterea acestora se efectuează în baza criteriilor generale de recunoaștere a activelor:

- 1) există o certitudine întemeiată că, în urma deținerii activelor, entitatea va obține beneficii economice viitoare;
- 2) valoarea activelor poate fi evaluată în mod credibil.

Din acest punct de vedere, există o similaritate între SNC și SIRF.

## 3. Evaluarea

În conformitate cu prevederile SNC „Contabilitatea creanțelor și investițiilor financiare”, creanțele se evaluează la valoarea nominală, inclusiv impozitele și taxele calculate în conformitate cu legislația în vigoare. SIRF prevăd evaluarea inițială a creanțelor la valoarea justă- „valoarea la care poate fi tranzacționat un activ între părți interesate și, în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective”.

Evaluarea ulterioară, în conformitate cu SNC „Contabilitatea creanțelor și investițiilor financiare”, creanțele și investițiile financiare sunt recunoscute în situații financiare la valoarea contabilă. Însă, SIRF 39 prevede ca evaluarea creanțelor să fie evaluate *la cost amortizat*, utilizând metoda dobânzii efective. Costul amortizat, la rândul său, reprezintă valoarea la care activul financiar a fost evaluat la momentul recunoașterii inițiale (valoarea nominală/ justă), minus rambursările de principal, plus sau minus amortizarea acumulată utilizând metoda dobânzii efective pentru fiecare diferență dintre valoarea inițială și valoarea la scadență și minus orice reducere (directă sau prin utilizarea unui cont de provizion) pentru depreciere sau imposibilitate de recuperare. Pentru a putea determina mărimea deprecierei, este necesară determinarea *valorii actualizate* a creanțelor. Mărimea pierderii din depreciere se determină ca diferența dintre valoarea contabilă a activului financiar și valoarea curentă a luxurilor de numerar viitoare actualizate cu rata efectivă inițială a dobânzii. Pentru a efectua actualizarea creanțelor, este necesară stabilirea *ratei de actualizare*. Rata trebuie să corespundă următoarelor criterii:

- să reflecte (asigure) riscurile aferente creanțelor;
- să reflecte valoarea justă a numerarului de primit ținând cont de factorul timp;

În practică, drept rată de actualizare se utilizează ratele de piață ținând cont de condițiile similare (rata dobânzii, rata de refinanțare etc.). Utilizând rata de actualizare, costul amortizat se determină astfel:

$$\text{Cost amortizat} = C/(1+r)^{(t/365)}, \quad (1)$$

unde:  $C$  – valoarea nominală a creanței;  
 $r$  – rata de actualizare;  
 $t$  – perioada de timp între data de achitare a creanței și data de raportare (zile).

Analizând prevederile SIRF 9, putem concluziona că, în cazul în care activele financiare vor fi considerate active deținute în scopul colectării fluxurilor de numerar contractuale (activele în formă de împrumuturi și creanțele care nu sunt deținute în scopul tranzacționării), astfel de active vor fi evaluate la fel la costul amortizat. Doar că aceste active ar trebui să întrunească următoarele condiții:

- a. Activul trebuie să fie încadrat într-un model de afaceri al cărui obiectiv îl constituie colectarea fluxurilor de numerar contractuale, ca urmare a deținerii acestor active;
- b. Termenele contractuale ale activului financiar generează la fluxuri de numerar, care reprezintă exclusiv plăți ale principalului și dobânda aferentă.

Prin urmare, se pot observa divergențele între modul de evaluare a creanțelor în conformitate cu prevederile naționale și internaționale, atât la momentul evaluării inițiale, cât și al celei ulterioare.

## 4. Prezentarea informațiilor în situațiile financiare

În conformitate cu prevederile SNC „Contabilitatea creanțelor și investițiilor financiare”, este necesar de a prezenta în situațiile financiare, următoarele informații aferente creanțelor:

- a) valoarea contabilă a fiecărei grupe de creanțe la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;



- b) cota curentă a creanțelor pe termen lung;
- c) metoda de evidență a creanțelor compromise;
- d) mărimea creanțelor compromise înregistrate și decontate în perioada de gestiune;
- e) mărimea provizioanelor (corecțiilor) privind creanțele compromise la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;

Pe plan internațional, IFRS 7 „Instrumente financiare: informații de furnizat” preconizează prezentarea în situațiile financiare a informațiilor suficiente, care să permită evaluarea de către utilizatori a: importanței instrumentelor financiare pentru poziția financiară și performanța financiară ale entității; și a naturii și extinderii riscurilor generate de instrumentele financiare, la care este expusă entitatea, în decursul perioadei și la finalul perioadei de raportare, precum și a modului în care entitatea gestionează riscurile respective.

Astfel, informațiile necesare de prezentat aferente creanțelor sunt următoarele:

- a) politicile contabile aferente creanțelor;
- b) valoarea totală a creanțelor;
- c) valoarea fiecărei grupe de creanțe la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;
- d) mărimea provizioanelor (corecțiilor) privind creanțele compromise la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;
- e) valoarea creanțelor pe termen scurt, grupate după termenul de stingere (1-2 ani, 2-5 ani, mai mult de 5 ani);
- f) rata de actualizare a creanțelor pe termen lung;
- g) analiza creanțelor curente și nedepreciate privind calitatea de creditare (de ex.: analiza pe grupe de risc).

Prin urmare, în urma studiului comparativ al reglementărilor în evidența decontărilor cu debitorii pe plan național și internațional, s-au constatat atât un șir de asemănări: la compartimentele definiție, clasificare, cât și un șir de deosebiri aferente modului de reglementare, de evaluare, în special cea ulterioară, cât și a cerințelor privind informațiile ce urmează a fi prezentate în situațiile financiare.

#### **Bibliografie:**

1. Standardul Național de Contabilitate „Creanțe și investiții financiare”, Ordinul nr.118 din 06.08.2013 privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2013, nr.177-181/1224.
2. Standarde Internaționale de Raportare Financiară. Disponibil online <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport>
3. GRABAROVSKI, Ludmila. Considerații privind recunoașterea și evaluarea activelor financiare conform SIRF. În: *Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări*: conf. șt. intern., 5 apr. 2013. Chișinău: ASEM, 2013, pp. 41-45. ISBN 978-9975-4242-7-1.
4. ȚURCANU, Viorel, GOLOCIALOVA, Irina. *Raportarea financiară conform standardelor internaționale*. Chișinău : Ed. Combinatul Poligrafic, 2015, 452 p. ISBN 978-9975-129-13-8

## **CONTROLUL DE GESTIUNE – INSTRUMENT AL PERFORMANȚEI**

*Lect. sup. Corneliu BUGAN, ASEM*

*Management control is an information system which accumulates and manages information, in order to assess and manage business performance organization. Management control along with budgetary work, calculation of cost and piloting is an important management tool. Aspects of management control are current. Control was and is present in all social and economic realities sides. Through control, managers assure the dynamic, real and preventive information which raises the value of findings and the quality of decisions, without the optimal functioning of businesses being inconceivable.*

**Cuvinte-cheie:** Control de gestiune, definire, bugetare, instrumente, luarea deciziilor

În condițiile actuale ale economiei de piață și cu o concurență destul de simțitoare, orice entitate are drept scop principal creșterea profitabilității activității pe care o desfășoară. Pentru atingerea obiectivelor, entitățile tind spre perfecționarea sistemului managerial prin implementarea unor instrumente și mecanisme

de gestiune, care vor asigura soluționarea problemelor de gestiune operative, precum și obținerea scopului propus, în urma luării deciziilor eficiente pe baza informațiilor furnizate de contabilitate și controlul de gestiune. Astfel, controlul de gestiune se prezintă ca un sistem de informare, care colectează și analizează informații în scopul aprecierii și gestionării performanței activității entității și în scopul luării deciziei.

Noțiunea de control, la general, provine din expresia latină *contra rolus*, care înseamnă verificarea unui act duplicat realizat după unul original. Controlul, în accepțiunea lui semantică, este o analiză permanentă sau periodică a unei activități, a unei situații, pentru a urmări desfășurarea ei și pentru a lua măsuri de îmbunătățire [3, p.343].

În literatura de specialitate, controlul de gestiune este definit ca procesul prin care managerii se asigură că resursele sunt obținute și utilizate cu eficiență, eficacitate și relevanță pentru realizarea obiectivelor organizației [4, p. 249]. Controlul de gestiune este conceput și ca totalitatea proceselor și procedurilor bazate pe informații, pe care managementul le utilizează pentru a menține sau a modifica anumite configurații ale activității entității [1, p. 240]. Totodată, permite managementului să se asigure dacă deciziile direcționate luate în diferite sectoare ale entității sunt coerente între ele și duc la îndeplinirea obiectivelor strategice, precum și că resursele sunt utilizate cu eficiență.

Astfel, obiectivele organizației (precum: lansarea unui nou produs, accesul pe o piață nouă, achiziția unui concurent, realizarea unei fuziuni etc.), fixate cu ocazia formulării strategiei, constituie elemente date pentru controlul de gestiune. Totuși, acumularea de noi experiențe ca urmare a acțiunilor corective, precum și evoluția permanentă a contextului îi pot conduce pe manageri la reformularea acestor obiective.

În definirea controlului de gestiune, termenul de eficiență este utilizat în sens tehnic și semnifică modul cum sunt utilizate resursele, adică rezultatul obținut pe unitate de resurse angajate (efect/efort). Astfel, o mașină eficientă este cea care produce cel mai mare efect posibil cu o cantitate dată de resurse. Prin resursele întreprinderii, trebuie să înțelegem toți factorii antrenați în circuitul economic al întreprinderii: active fixe, stocuri, resurse financiare, informații, și resursele umane.

Eficacitatea reprezintă aptitudinea organizației de a-și atinge obiectivele fixate. Un centru de responsabilitate este considerat eficient în măsura în care își realizează obiectivele cu consumul cel mai redus posibil. Corelarea obiectivelor întreprinderii cu mijloacele ridică problema relevanței, adică obiectivele (ca volum și calitate) trebuie să fie fixate în raport cu mijloacele existente sau mobilizabile într-un termen scurt.

Controlul de gestiune abordează întregul spectru de probleme legate de procesul de realizare a obiectivelor întreprinderii ce țin de evidența managerială, planificarea, pregătirea bugetelor, analiza și controlul devierilor rezultatelor reale ale activității, în raport cu cele preconizate, precum și elaborarea deciziilor optime manageriale. De aici, rezultă legătura dintre noțiunile de gestiune și control, întrucât este imposibil să gestionezi fără să controlezi. Aceasta permite înțelegerea naturii procesului de gestiune și rolul procedurilor de control în acest proces.

Astfel, gestiunea constă în conducerea unei entități pe baza tehnicilor și demersurilor, care să sprijine deciziile. Controlul vizează măsurarea rezultatelor unei acțiuni și compararea acestor rezultate cu obiectivele fixate pentru a cunoaște dacă apar concordanțe sau divergențe. Controlul nu trebuie privit ca verificare – sancționare, ci înseamnă a stăpâni, a cunoaște. Procesul de a controla include în sine etapele care pregătesc, coordonează și verifică deciziile și acțiunile unei entități. Controlul de gestiune trebuie să permită desfășurarea activității și luarea deciziilor, astfel, încât întreprinderea să-și atingă scopurile. În general, decizia reprezintă transformarea informațiilor primite de un decident în acțiuni, în cadrul unei entități sau al unei părți a entității. Calitatea deciziei și obținerea performanței depind, însă, de calitatea informației furnizate de controlul de gestiune. Astfel, pentru a fi utilă în actul decizional, informația furnizată de controlul de gestiune trebuie:

- să fie fiabilă ( să dea o reprezentare cât mai bună a realității);
- să fie actuală (furnizată în timp util);
- să fie completă (să indice toate elementele, care să permită luarea deciziei);
- să fie relevantă ( să fie adaptată la problema vizată);
- să fie accesibilă decidenților.

Producerea de informații, de către controlul de gestiune, destinate deciziilor manageriale trebuie să fie condiționată de raportul dintre costul informației și valoarea acestei informații pentru gestionari. Astfel, controlul de gestiune poate fi privit ca un instrument care permite managerului să adopte un comportament bazat pe o raționalitate procedurală, adică să aleagă o soluție satisfăcătoare, în funcție de un anumit context.

Controlul de gestiune utilizează multe instrumente ca suport pentru luarea deciziilor, acestea regroupează indicatori, care se bazează pe sistemul informațional al entității. Multe dintre aceste instrumente sunt împrumutate de la alte științe:

- exacte – matematică, statistică;
- umane – sociologie, psihologie, resurse umane;
- economice – gestiune financiară, contabilitate financiară, marketing [1, p. 88].

Controlul de gestiune utilizează informațiile din contabilitatea financiară, dar, la rândul său, furnizează elemente pentru evaluările și înregistrările din contabilitatea financiară (informații privind stocurile fizice și valorice sau date privind costurile). Utilizarea informațiilor contabilității financiare, în exercitarea controlului de gestiune, trebuie făcută cu o anumită precauție, deoarece aceste informații sunt elaborate având în vedere o serie de principii contabile (prudență, permanența metodelor, costul istoric etc.), care creează dificultăți în obținerea unei informații pertinente în actul de gestiune, cum ar fi valoarea „economică” a unui utilaj supus amortizării sau valoarea actuală a unui stoc consumat. Cu toate acestea, aplicarea principiilor contabile constituie o garanție de permanență și de coerență în timp a formei și semnificației informațiilor furnizate de contabilitatea financiară.

Câmpul de acțiune al controlului de gestiune este vast, întrucât el operează la nivelul ansamblului întreprinderii, pe doua nivele principale de acțiune și de responsabilitate:

- utilizarea controlului de gestiune de către managerii operaționali, adică acei decidenți care încorporează cunoștințele și acțiunile lor în sistemul controlului de gestiune, adoptă planuri de acțiuni pentru atingerea obiectivelor și își măsoară performanțele plecând de la acestea;
- utilizarea controlului de gestiune de către managerii din direcția generală a întreprinderii, în special cei grupați în cadrul departamentului financiar, responsabil de echilibrele economice și financiare ale entității. Acești manageri colectează, rezumă și prezintă informații utile pentru exercitarea controlului de gestiune. Calculele și analizele lor sunt supuse aprecierii managerilor operaționali. Deci, controlul de gestiune asigură coerența între obiectivele strategice și deciziile operaționale.

În vederea elaborării unui sistem de control de gestiune, managerii folosesc diferite instrumente de informare, care pot orienta acțiunea și luarea deciziilor:

- informațiile privind planurile pe termen mediu și lung;
- statisticile extracontabile, care privesc, de regulă, operațiile curente;
- contabilitatea financiară și analizele financiare;
- contabilitatea de gestiune;
- tablourile de bord;
- sistemul de bugete al întreprinderii.

În procesul de formare a sistemului de control de gestiune, controlul este executat la etapele de efectuare și documentare a operațiunilor, de formare a rapoartelor și de luare a deciziilor. Unul din obiectivele controlului de gestiune constă în formarea bugetului general al entităților și subdiviziunilor, care reprezintă o prognoză detaliată a operațiunilor financiare viitoare. Astfel, controlul de gestiune pune un anumit număr de probleme tehnice, cum ar fi stabilirea diferențelor, comunicarea diferențelor și explicarea acestora. O importanță o are și calculul „abaterilor” valorilor efective de cele prognozate, care pot apărea în urma unor modificări, ce au avut loc în mediul intern sau extern, în urma cărora se vor elabora măsuri de ajustare, prin efectuarea cărora să se asigure realizarea obiectivelor planificate sau adoptarea la condițiile schimbate.

Managerii sau cei care sunt însărcinați cu elaborarea bugetelor trebuie să țină seama de următoarele cerințe:

- să adopte o viziune practică pe parcursul elaborării, ceea ce implică evaluarea realistă a veniturilor și utilizării capacităților productive, costurilor directe și a celor indirecte, a lichidităților etc.;
- să stabilească obiective realizabile, deoarece un buget, ce prevede indicatori nerealizabili, este posibil să fie respins de către personalul implicat în realizarea lui;
- resursele limitate să fie distribuite în funcție de necesități, producție, investiții, cercetare, marketing etc.;
- să cunoască faptul că, între bugete, există o legătură, ele se condiționează reciproc;
- să participe la discuție în scopul stabilirii obiectivelor și al formulării strategiei necesare atingerii obiectivelor;
- să stabilească angajaților responsabilitățile privind execuția fiecărui buget, tehnica cunoscută sub denumirea de control prin responsabilități;
- să urmărească periodic (lunar) modul de execuție a bugetelor.

Pe parcursul demersului bugetar, controlul de gestiune poate fi:

- prebugetar – la identificarea standardelor și costurilor necesare pentru întocmirea bugetelor, a problemelor și dificultăților ce țin de întocmirea bugetelor și evaluarea riscurilor probabile și a rezultatelor;
- curent – compararea indicatorilor efectivi cu cei planificați, determinarea abaterilor curente și efectuarea corectărilor posibile;
- postbugetar – obținerea informațiilor generalizatoare pentru corectarea bugetelor viitoare și efectuarea calculului final pentru elaborarea rapoartelor manageriale.

Rolul controlului de gestiune în strategia entității este vizibil la două niveluri:

- 1) în momentul realizării diagnosticului strategic, când se stabilesc punctele tari și punctele slabe, în special cele privind sistemul de informare; controlul de gestiune contribuie la elaborarea planului de acțiune și la aplicarea lui, servind ca instrument de luare a deciziilor;
- 2) ca instrument de control, în timpul derulării planului strategic, el pune în evidență corecțiile necesare, identificate în timpul supravegherii și realizării programului.

Prin urmare, rolul controlului de gestiune este acela ca să ajute managerii la dirijarea activității, în scopul atingerii țelului propus. Astfel, sistemul de control de gestiune trebuie să permită identificarea opțiunilor posibile, precum și cuantificarea acestora în termeni financiari și nonfinanciari, să fie adoptat la mediul la care va funcționa, la suportul informatic și de proceduri existent, precum și să realizeze o modelare coerentă a strategiei, a acțiunii, și a așteptărilor personalului. Sistemul de control trebuie să constituie periodic obiectul unei analize a utilității, eficacității și a costului său.

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 nivelurile 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, 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, dacă 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.

La nivelul întreprinderii, se realizează și alte forme de control, cum este controlul intern, organizat sub responsabilitatea conducerii întreprinderii cu scopul de a asigura protejarea patrimoniului. Controlul intern urmărește cum sunt aplicate instrucțiunile conducerii în vederea îmbunătățirii performanței firmei și se exercită prin aplicarea de proceduri la nivelul operațiunilor, care să asigure validitatea, înregistrarea și controlul execuției operațiunilor. Organizarea controlului intern se face pe baza unor dispoziții generale, la finele căreia un profesionist, extern întreprinderii, formulează o opinie motivată privind informațiile prezentate în situațiile financiare. Între controlul intern și controlul de gestiune, există asemănări și deosebiri. Astfel, ambele au un caracter universal, deoarece vizează toate activitățile întreprinderii și funcționează pe lângă conducerea entității, fără să aibă putere decizională. Însă, obiectivele celor două forme de control sunt diferite: dacă controlul de gestiune asigură conceperea sistemului informațional al întreprinderii și se interesează, în special, de rezultatele firmei, reale sau previzionale, auditorul intern vizează aplicarea unor proceduri privind protejarea activelor firmei, respectarea dispozițiilor administrației, asigurarea exactității informației contabile, cât și respectarea normelor sau procedurilor interne. Auditorul intern își desfășoară activitatea în decursul unui an, după o periodizare planificată, însă, controlul de gestiune are o activitate dependentă de rezultatele întreprinderii și de perioadele de întocmire a rapoartelor, adesea solicitată de prioritățile organului de conducere al întreprinderii.

Implementarea unui sistem de control de gestiune trebuie să dezbuteze cu o analiză amănunțită a întreprinderii și a mediului în care ea acționează, trebuie construit în legătură cu toate componentele managementului și trebuie să corespundă atingerii obiectivelor strategice ale întreprinderii.

Sistemul de control de gestiune trebuie să constituie periodic obiectul unui audit, fiind posibil, în acest sens, mai multe demersuri de analiză.

**Concluzii.** În vederea monitorizării și verificării dezvoltării întreprinderii la toate nivelele sale, controlul de gestiune se datorează mult lui R.N. Anthony, care a considerat controlul ca un sistem de guvernare, coordonare și supraveghere, conceput pentru a asigura integrarea armonioasă a tuturor resurselor ce aparțin întreprinderii. Turbulența mediului politic, economic și social a crescut, în mod semnificativ, pe diferite nivele de incertitudine, în ceea ce privește controlul de gestiune. Astfel, reducerea incertitudinii a devenit unul dintre scopurile propuse și punctele forte ale controlului de gestiune.

Controlul de gestiune este principalul instrument, prin intermediul căruia managerul întreprinderii o poate conduce în cel mai eficient mod. Acesta reprezintă un proces prin care se analizează acțiunile și activitățile desfășurate, sunt evaluate rezultatele obținute și sunt elaborate concluzii, în baza cărora se iau decizii și se întreprind anumite acțiuni. Prin controlul de gestiune se urmărește realizarea obiectivelor și permite managementului să evalueze și să corecteze luarea deciziilor.

#### **Bibliografie:**

1. ALBU, N., ALBU, C. *Instrumente de management al performanței*. București: Ed. Economică, 2003, I vol., 288, p., II vol., 272 p.
2. BOUQUIN, H. *Contabilitatea de gestiune*. Iași: Ed. TipoMoldova, 2004, 361 p.
3. BRICIU, S. *Contabilitatea managerială. Aspecte teoretice și practice*. București: Ed. Economică, 2006, 440 p.
4. CARAIANI, C., DUMITRANA, M., *Contabilitatea de gestiune și control de gestiune*. București: Ed. InfoMega, 2005, 464 p.

## **ROLUL CONTABILITĂȚII MANAGERIALE ÎN RAPORTAREA INTEGRATĂ**

*Lect. univ. Stela CARAMAN,  
Catedra „Contabilitate și audit”, ASEM  
Lect. univ. Galina GUDIMA,  
Catedra „Contabilitate și analiză economică”, ASEM*

*At present, more and more companies the world, in addition to the financial statements provide users with information that contains information about the environmental and social of their activities, which suggests the emergence of integrated reporting. This article explains yhe using of model of integrated reporting as a new type of the report, which reflects the financial information about activity of company and non-financial information about corporate management, prospects of development strategy and the risks of company.*

**Key words:** *managerial accounting, international standard, financial and non-financial information, integrated reporting*

**COD JEL: M41**

În prezent, la nivelul comunității profesionale internaționale, se discută tot mai mult ideea de a uni, într-un sistem unic, indicatorii financiari și non-financiari în vederea măsurării performanțelor entităților. Rezultatul acestor dezbateri a condus la apariția conceptului de „raportare integrată”. Potrivit cercetătorilor, sistemul actual de raportare financiară nu corespunde necesităților de informare solicitate, creând utilizatorilor o imagine falsă despre entitate, deoarece acesta comportă un caracter „istoric”, fiind focalizare pe prezentarea rezultatului evenimentelor trecute și doar în expresie valorică.

Din perspectiva investitorilor, rezultatele financiare anuale, sau chiar semianuale, nu mai sunt suficiente pentru a oferi o imagine de ansamblu a unei afaceri. Aceștia consideră că acum a venit momentul unei abordări mai integrate, care să arate cât mai transparent, parcursul de la obiectivele de business la deciziile de management. În acest context, un studiu realizat recent de ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) denotă faptul că investitorii doresc mai multă transparență din partea companiilor și o raportare integrată a rezultatelor financiare și a deciziilor de business[4].

Astfel, un sistem eficient de raportare trebuie să includă informații diverse, nu doar cu caracter istoric, care sunt dezvăluite, în mod tradițional, în situațiile financiare, dar și o gamă variată de alte informații, care comportă un caracter prognozat și se referă la strategie și riscuri, precum și la anumite aspecte non-financiare ale activității entității, inclusiv în direcțiile ecologice, sociale etc.

Raportarea integrată poate oferi soluția, prin reunirea informațiilor financiare și non-financiare și combinarea raportărilor interne și externe, care conduce la o mai mare eficiență, transparență și consecvență. Utilizând eficient raportările integrate, stakeholderii vor putea primi informații cu granularitatea cerută de ei, iar directorii financiari vor consolida încrederea investitorilor prin transmiterea de informații de impact, care ar conduce la o mai bună luare a deciziilor.

Principalele diferențe dintre raportarea curentă și raportarea integrată sunt sintetizate în tabelul 1.

**Tabelul 1**

**Diferențe dintre raportarea curentă și raportarea integrată**

<b>Criteriu de comparare</b>	<b>Raportare curentă</b>	<b>Raportare integrată</b>
Încredere	Dezvăluire limitată	Transparență crescută
Scopul situațiilor financiare	Aprecierea situației financiare curente	Corespunde concepției capitalului – aprecierea situației financiare curente, ținând cont de posibilitățile alternative de investire a capitalului și prezentarea avantajelor concurențiale ale entității la formarea valorii acesteia
Unitatea de măsură	În mare parte, indicatori financiari (exprimați valoric)	Indicatori financiari (exprimați valoric) și non-financiari (în unități naturale, muncă, convenționale )
Abordare (gândire)	Izolată	integrată
Focalizare	Trecut (contabilitate operativă)	Trecut și viitor; Conectare la strategie (Baza – contabilitatea strategică)
Orizont de timp	Termen scurt	Termen scurt, mediu, lung
Adaptabilitate	Limitată la reguli	Răspunde la cerințele individuale
Elemente de bază	Active, datorii și capital; venituri și cheltuieli; încasări și plăți de numerar; profit/pierdere; flux net de numerar	Fluxul actualizat de numerar; valoarea adăugată economică; valoarea capitalului acționar; goodwill-ul;

Astfel, raportarea integrată presupune prezentarea informațiilor unei entități, în mod integrat, într-un raport care include atât rezultatele financiare, cât și cele non-financiare. Raportarea integrată presupune oportunități pentru a prezenta investitorilor și altor părți interesate perspectivele pe termen lung ale entității, precum și motivația sau explicația viziunii.

Pornind de la cele expuse, structura raportării integrate este prezentată în figura 1.

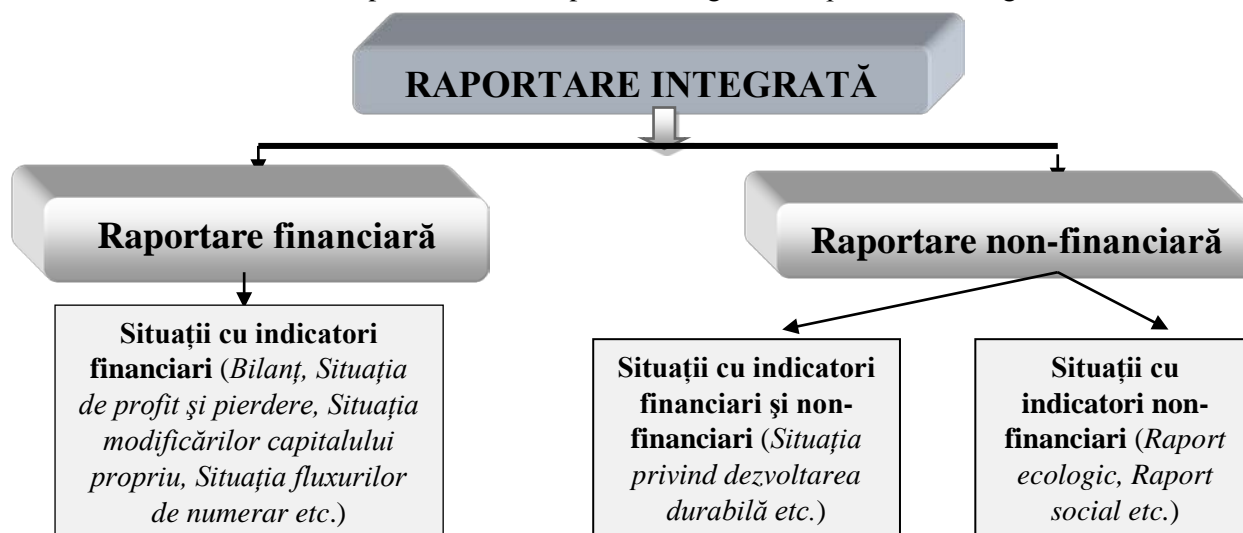


Figura 1. Structura raportării integrate

Suportul informațional, în baza căruia entitățile își întocmesc situațiile financiare, îl constituie sistemul modern de contabilitate. Plecând de la necesitățile informaționale ale utilizatorilor interni și externi, se delimitează două direcții ale sistemului actual de contabilitate – contabilitatea financiară și contabilitatea managerială. Indiferent de diferențele accentuate ale acestora, ele sunt strâns legate între ele și, deseori, nu se delimitează o graniță evidentă între ele.

Astfel, situațiile financiare elaborate în cadrul contabilității financiare (raportarea financiară) și rapoartele interne elaborate în cadrul contabilității manageriale (raportare managerială) sunt corelate în cadrul raportării integrate.

Interconexiunea tipurilor de raportări este prezentată în figura 2.

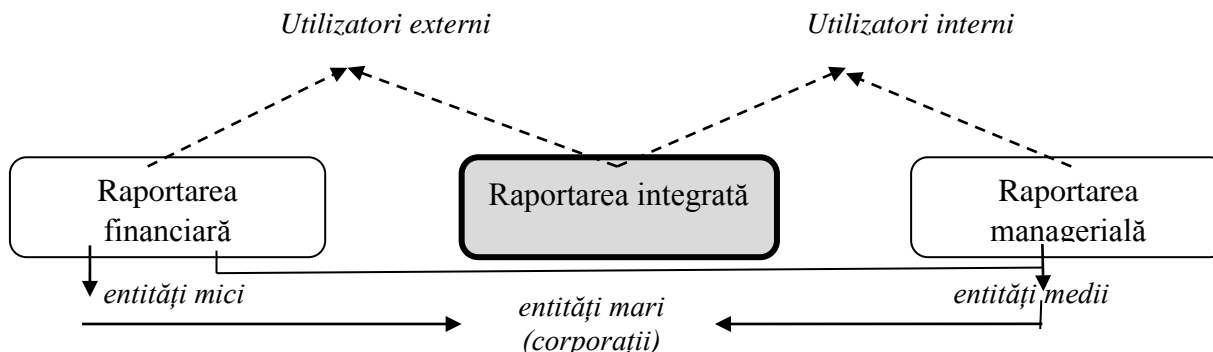


Figura 2. Interconexiunea tipurilor de raportări

Din figura prezentată, rezultă faptul că rolul primordial în asigurarea utilității informațiilor furnizate în cadrul raportării integrate, în special al raportării non-financiare, îi revine contabilității manageriale. Astfel, raportarea non-financiară reprezintă o direcție relativ nouă de raportare. Situațiile non-financiare unesc și prezintă performanțele activității economice și principalii indicatori ai activității entității în direcția socială, ecologică și a dezvoltării durabile. O condiție importantă de aplicare a acestora constă în asigurarea veridicității informațiilor și, pe această bază, creșterea încrederii în formatul nou al raportării.

**Rolul contabilității manageriale**, în condițiile raportării integrate, constă în pregătirea și prezentarea oportună a informațiilor complete și exacte necesare luării deciziilor manageriale orientate spre atingerea obiectivelor strategice ale entității. În acest context, rolul determinant al *abordării strategice a contabilității manageriale*, în raport cu cea operativă, devine mult mai evident.

În cadrul direcției strategice a contabilității manageriale, au apărut noi tehnologii în organizarea sistemică a proceselor contabile și de gestionare a activității entității, cum ar fi: contabilitatea costului pe activități – ABC (Activity-Based-Cost), metoda indicatorilor echilibrați – BSC (Balanced ScoreCard), sistemul de management Orgware, Workflow, teoria constrângerilor, conceptul lanțului valoric – Value-

ChainConcept, sistemul de planificare a necesităților de materiale MRP (Material Resource Planning), sistemul complex de management integrat ERP (Enterprise Resource Planning) etc.

În opinia autorului, metoda BSC reprezintă un instrument analitic necesar pentru punerea în aplicare a strategiei entității, care include în sine indicatori financiari și non-financiari, utilizarea cărora asigură o stabilire rațională a obiectivelor strategice, gestionarea și monitorizarea realizării acestora. Ea este o metodă inovativă care menținând parametrii financiari de bază, include în sfera de cercetare și indicatori de dezvoltare strategică, precum și indicatori de evaluare a situației financiare în viitor.

Integrată în sistemul de raportare integrată, ea va asigura accesul la situațiile financiare agregate și detaliate pe fiecare direcție a businessului în timp real și va permite creșterea atât a relevanței, cât și a operativității luării deciziilor manageriale.

Utilitatea *metodei BSC* în formarea raportului integrat constă în următoarele:

- utilizarea atât a indicatorilor financiari, cât și a celor non-financiari ai eficienței în raportarea integrată, o poate face mult mai completă și informativă, fapt care contribuie nu doar la dezvăluirea rezultatelor financiare ale perioadei trecute, dar și a elementelor ce țin de strategia de dezvoltare a entității;
- formarea sistemului de indicatori și a metodelor de calculare a acestora trebuie să urmărească obiectivul principal – satisfacerea necesităților informaționale ale utilizatorilor. La nivel corporativ, precum și la nivelul subdiviziunilor structurale se consideră optimal utilizarea a circa 15-25 de indicatori de bază.

Autorul consideră că cei mai informativi indicatori pentru raportarea integrată ar fi:

- 1) pentru componenta *Financiară* – rentabilitatea capitalului, rentabilitatea vânzărilor, costurile pe unitate de produs etc.;
- 2) pentru componenta *Clienți* – cota pieței, volumul anual al vânzărilor, satisfacerea clienților etc.;
- 3) pentru componenta *Procese interne* – durata ciclului operațional, coeficientul de eficiență a ciclului operațional, creșterea productivității muncii etc.;
- 4) pentru componenta *Dezvoltare și învățare* – ponderea specialiștilor cu studii superioare, ponderea cheltuielilor de perfecționare a cadrelor, salariul mediu al angajaților etc.

În cazul în care o entitate tinde nu doar să supraviețuiască, dar și să prospere în era informațională, atunci sistemul de gestionare al acesteia trebuie să fie construit, pornind de la provocările și oportunitățile strategice.

Este evident că, în viitorul apropiat, contabilitatea managerială va deveni un canal important de generare a informațiilor necesare întocmirii raportului integrat și o bază informațională puternică a acestuia, iar experții în domeniul contabilității manageriale vor trebui să asigure managementul entității cu informații privind starea modelului de afaceri al entității, să fie în măsură să identifice în timp util și să evalueze riscurile emergente, precum și să identifice tipurile de activități, pe care entitatea în cauză ar putea să le desfășoare în viitor.

Bineînțeles că, în Republica Moldova, în viitorul apropiat, raportarea integrată nu va înlocui raportarea curentă elaborată în baza Standardelor Naționale de Contabilitate sau în baza Standardelor Internaționale de Raportare financiară, dar poate fi recomandat entităților pentru o aplicare facultativă. Entitățile vor trebui convinse de beneficiile unei prezentări mai detaliate a unor aspecte non-financiare, deoarece furnizarea separată a informațiilor financiare și a celor non-financiare nu este suficientă pentru furnizarea unei imagini clare asupra modului în care respectiva entitate creează valoare pe termen lung pentru companie, pentru părțile interesate și pentru societate în ansamblul său. Dar, dacă o entitate din Republica Moldova ar dori să întocmească un raport integrat, atunci ar fi rațional să o facă în baza raportării curente, incluzând informații suplimentare privind strategiile de dezvoltare, activitatea socială, impactul asupra mediului ambiant și alte informații cu caracter non-financiar.

Cu siguranță, raportul integrat este un raport al viitorului, actualitatea căruia crește în mod vădit, și nu doar pentru entitățile de interes public, iar profesioniștii contabili vor juca un rol important în raportarea integrată. Va fi necesar ca profesioniștii contabili să fie poziționați astfel încât să poată ajuta la asigurarea corelării eficiente, prin intermediul strategiei, a acțiunilor pe termen scurt cu aspirațiile pe termen lung și cu succesul durabil al strategiei. Va fi necesar ca profesioniștii contabili să fie suficient de competenți și flexibili în toate domeniile și funcțiile în care entitate încearcă să atingă excelența.

#### **Bibliografie:**

1. The International IR Framework [on-line]. Disponibil: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IRFRAMEWORK-2-1.pdf>.
2. *Directive 2014/95/EU of the European Parliament* [on-line]. Disponibil:



<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L .2014.330.01.0001.01.ENG>.

3. BOTEZ, Daniel. *Raportarea integrată – sfârșit sau început pentru raportarea financiară*. În: *Audit financiar*, 2013, nr.98-2, pp. 23-30. ISSN 1844-8801.
4. ISPAS, Marilena. *Investitorii și-au pierdut încrederea în rapoartele companiilor* [on-line]. Disponibil: <http://www.cariereonline.ro/articol/investitorii-si-au-pierdut-increderea-rapoartele-companiilor>.
5. СОРОКИНА, К. В. *Интегрированная отчетность – новая модель для бизнеса* [on-line]. Disponibil: <http://www.cfin.ru/ias/manacc/integr.shtml>.

## **ABORDĂRI PRIVIND EVIDENȚA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE LA ORGANIZAȚIILE NECOMERCIALE**

*Conf. univ. dr. Georgeta MELNIC, ASEM*  
[melnicgeorgeta@mail.ru](mailto:melnicgeorgeta@mail.ru)

*Conf. univ. dr. Lidia CAUȘ, ASEM*  
[lidiacaus@yahoo.com](mailto:lidiacaus@yahoo.com)

*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 the fixed tangible assets 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, mijloace cu destinație specială, mijloace nepredestinate, imobilizări corporale, fonduri, fonduri de active imobilizate.

**JEL: M-41**

### **Introducere.**

Pentru desfășurarea activităților lor statutare, organizațiile necomerciale utilizează diverse active imobilizate aflate în posesia acestora. Imobilizările corporale reprezintă elemente contabile importante antrenate în activitatea entităților. În practica contabilă a acestor organizații, există multe probleme privind contabilizarea imobilizărilor corporale. În cadrul contabilității acestor elemente, trebuie soluționate multiple probleme privind recunoașterea, evaluarea, utilizarea conturilor contabile privind mișcarea imobilizărilor corporale. În scopul soluționării problemelor menționate se recomandă: concretizarea recunoașterii și evaluării imobilizărilor corporale în conformitate cu specificul activității organizațiilor necomerciale, precum și reflectarea schemelor de înregistrări contabile aferente mișcării imobilizărilor corporale în funcție de particularitățile activității entităților necomerciale.

### **Rezultate și discuții:**

Organizațiile necomerciale sunt formațiuni benevole, de sine stătătoare, constituite prin libera manifestare a voinței cetățenilor asociați pe baza comunității de interese profesionale sau de altă natură, în vederea realizării în comun a drepturilor civile, economice, sociale și culturale, care nu au drept scop obținerea profitului. Sectorul non-profit istoric este cunoscut de patru secole sub forma activităților desfășurate de biserici și asociațiile de ajutor. Acest sector se afirmă și se impune ca entități distincte care ajută la schimbarea și perfecționarea vieții sociale. Implicarea sectorului necomercial în rezolvarea problemelor societății are o istorie îndelungată și servește unor scopuri de interes public. Acest sector este caracterizat de următoarele criterii: instituționalizarea, separarea de stat, non-distribuția profitului, autonomia, voluntariatul, nemisionarismul religios și apolitismul.

Organizațiile necomerciale activează în baza contribuțiilor și mijloacelor cu destinație specială, cum ar fi granturi, donații, sponsorizări, taxe de aderare, contribuțiile membrilor organizației etc. Definiția organizației necomerciale determină particularități în contabilizarea acestora, începând cu întocmirea politicilor contabile, contabilizarea mijloacelor cu destinație specială, mijloacelor nepredestinate, contribuțiilor fondatorilor și membrilor organizației, fondurilor, veniturilor și cheltuielilor, imobilizărilor necorporale și corporale, activelor curente și finalizând cu conținutul informației situațiilor financiare.

Contabilitatea în organizațiile necomerciale este reglementată de Legea contabilității, Legea cu privire la asociațiile obștești, Legea cu privire la fundații, Legea cu privire la filantropie și sponsorizare,

Planul general de conturi contabile, Standardele Naționale de Contabilitate (SNC), Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, Regulamentul privind inventarierea ș.a.

Organizația necomercială organizează și aplică sistemul contabil în partidă dublă cu prezentarea situațiilor financiare, conform formularelor din anexele la Indicațiile metodice. Răspunderea pentru ținerea contabilității și raportarea financiară o poartă conducătorul sau organul executiv al organizației necomerciale.

Conform Indicațiilor metodice, organizația 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. Deși aceste organizații comportă un caracter non-profit, în conformitate cu prevederile Legii contabilității, ele sunt obligate să țină evidența, parcurgând toate etapele ciclului contabil și anume: întocmirea documentelor primare și centralizatoare, evaluarea și recunoașterea elementelor contabile, reflectarea informațiilor în conturile contabile, perfectarea registrelor contabile, inventarierea elementelor contabile, balanței de verificare și Cărții mari, întocmirea situațiilor financiare. Aceste entități sunt obligate să păstreze, pe suport de hârtie sau în formă electronică, documentele contabile, care includ: documentele primare, registrele contabile, situațiile financiare și alte documente aferente organizării și ținerii contabilității.

Pentru desfășurarea activităților lor statutare, organizațiile necomerciale utilizează diverse imobilizări corporale, cum ar fi clădirile, mijloacele de transport, tehnica pentru oficiu, mobilierul, terenurile etc. La contabilizarea imobilizărilor corporale aceste entități aplică prevederile SNC „Imobilizări necorporale și corporale” și regulile expuse în Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale.

Conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, imobilizările reprezintă active deținute pentru a fi utilizate pe o perioadă mai mare de un an în activitatea entității sau pentru a fi transmise în folosință terților. Imobilizările corporale cuprind activele aflate în posesie și se contabilizează pe surse de finanțare primite în baza documentelor primare. La organizațiile necomerciale, din componența imobilizărilor corporale, fac parte: imobilizări corporale în curs de execuție, terenurile și mijloacele fixe, care sunt definite prin următoarele noțiuni.

Imobilizări corporale în curs de execuție reprezintă imobilizări corporale procurate sau aflate în procesul de creare și de pregătire pentru utilizare după destinație, până la transmiterea lor în exploatare.

Mijloacele fixe constituie imobilizările corporale transmise în exploatare, a căror valoare unitară depășește plafonul valoric prevăzut de legislația fiscală sau pragul de semnificație stabilit de entitate în politicile contabile. Astfel, mijloace fixe se consideră bunurile care sunt exploatate de entitatea necomercială în activitatea sa statutară.

Terenurile sunt imobilizările corporale sub formă de teritorii funciare, adică de pământ, deținute de entitate cu drept de proprietate sau primite în arendă financiară pentru a fi folosite în activitatea entității.

Recunoașterea inițială a activelor imobilizate se efectuează pe obiecte de evidență al căror nomenclator se stabilește de organizația necomercială de sine stătător. Obiect de evidență a imobilizărilor, constituie o imobilizare separată destinată utilizării în mod individual sau un complex de componente, destinate utilizării în ansamblu. Obiectul se recunoaște ca imobilizare numai în cazul respectării simultane a următoarelor condiții: obiectul este identificabil și controlabil de entitate, proprietățile și particularitățile lui corespund definiției imobilizărilor corporale, este probabil că entitatea va obține beneficii economice viitoare din utilizarea obiectului și costul de intrare a obiectului poate fi evaluat în mod credibil.

Activul primit ca donație sau procurat din contul mijloacelor donate se recunoaște ca activ imobilizat în funcție de scopul destinației ulterioare. În cazul procurării activului pentru utilizare continuă în activitatea organizației, acesta se va recunoaște ca imobilizare. În cazul în care activul este destinat transmiterii altor beneficiari cu excepția locațiunii, acesta va fi recunoscut și prezentat în bilanț ca element al activelor circulante și al activelor transferabile.

Imobilizările corporale intrate se înscriu în evidență la cost de intrare, care include costuri de procurare sau creare a obiectului sau valoarea consemnată în contractul de donație sau sponsorizare. În cost, se include orice costuri direct atribuibile obiectului pentru a-l aduce în locul amplasării și în starea necesară pentru folosire după destinație. Costurile de achiziție și de pregătire a activelor pentru realizarea misiunilor speciale se includ în costul de intrare, numai în cazul când acestea au fost acoperite din aceeași sursă de finanțare (grant, proiect, asistență tehnică etc.). În caz contrar, aceste costuri se înregistrează drept cheltuieli curente. Dacă valoarea imobilizărilor corporale este înregistrată în valută străină, atunci aceasta se recalculează și se înregistrează în contabilitate în lei moldovenești, conform cursului stabilit de Banca Națională a Moldovei, la data semnării contractului sau a actului de primire-predare a obiectului în proprietatea organizației necomerciale.

Costul de intrare a activelor primite în folosință temporară sau cu scopul transmiterii lor ulterioare altor beneficiari, se stabilește de către o comisie independentă, conform documentelor de însoțire. În cazul în care documentele de însoțire lipsesc sau, în acestea, nu se indică valoarea activelor, aceasta se determină în baza:

- 1) *valorii juste* – în cazul primirii activelor de la rezidenții Republicii Moldova;
- 2) *valorii în vamă* – în cazul primirii activelor de peste hotarele Republicii Moldova;
- 3) *valorii determinate în altă bază rezonabilă*.

Pentru imobilizările corporale în Politicile contabile la compartimentul „Procedee contabile, pentru care actele normative prevăd diferite variante” se prevede componența, valoarea unitară, plafonul valoric, recunoașterea inițială a imobilizărilor corporale. Organizația stabilește metoda de evaluare ulterioară, metoda de calculare a amortizării, duratele de utilizare, valoarea reziduală a imobilizărilor corporale.

În baza Planului general de conturi contabile, aprobat de Ministerul Finanțelor, organizația necomercială trebuie să elaboreze planul de conturi propriu de lucru, ținând cont de prevederile Indicațiilor metodice. Acesta trebuie să cuprindă conturile sintetice, subconturile și conturile analitice necesare pentru evidența elementelor contabile ale organizației. Pentru evidența imobilizărilor corporale, pot fi folosite următoarele conturi: contul 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, 122 „Terenuri”, 123 „Mijloace fixe”, 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”, 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate”.

Imobilizările corporale, în dependență de sursele de proveniență, pot fi primite în calitate de sponsorizări sau donații, de la fondatorii sau membrii organizației cu titlu gratuit sau pot fi procurate din sursele proprii ale organizației.

Imobilizările corporale pot fi primite sau procurate din contul:

- mijloacelor cu destinație specială;
- mijloacelor nepredestinate;
- surselor de autofinanțare.

Imobilizările corporale primite sau procurate din contul mijloacelor cu destinație specială se înregistrează în modul prevăzut de Indicațiile metodice. Mijloacele cu destinație specială se recunosc cu aplicarea contabilității de angajamente, în cazul existenței unei certitudini întemeiate, că: mijloacele vor fi primite de către organizația necomercială, condițiile aferente utilizării acestor finanțări vor fi îndeplinite, precum și valoarea mijloacelor poate fi determinată în mod credibil. Deci, mijloacele cu destinație specială, care urmează să fie primite, se reflectă:

Dt 161 „Creanțe pe termen lung”, 234 „Alte creanțe curente”

Ct 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”.

Ct 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen scurt”.

Imobilizări corporale primite din contul mijloacelor cu destinație specială se înregistrează:

Dt 121 „mobilizări corporale în curs de execuție”, 122 „Terenuri”, 123 „Mijloace fixe”.

Ct 161 „Creanțe pe termen lung” sau 234 „Alte creanțe curente”.

Procurarea imobilizărilor corporale de la persoane terțe se contabilizează:

Dt 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, 122 „Terenuri”, 123 „Mijloace fixe”

Ct 521 „Datorii comerciale curente”.

Transmiterea în exploatare a imobilizărilor corporale procurate din contul mijloacelor cu destinație specială se reflectă:

Dt 123 „Mijloace fixe”.

Ct 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”.

Am menționat mai sus că imobilizările corporale pot fi primite sau procurate și din contul mijloacelor nepredestinate. Aceste mijloace reprezintă active și servicii primite, sau care urmează să fie primite de către organizația necomercială, a căror utilizare nu este condiționată inițial de realizarea unor misiuni speciale. Astfel, imobilizările corporale primite sau procurate din contul mijloacelor nepredestinate se contabilizează:

Dt 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, 122 „Terenuri”, 123 „Mijloace fixe”

Ct 544 „Alte datorii curente”.

Un aspect specific pentru organizațiile necomerciale constă în crearea fondului de imobilizări la suma utilizării mijloacelor cu destinație specială sau mijloacelor nepredestinate pentru procurarea sau crearea imobilizărilor corporale.

Crearea fondului de imobilizări la suma utilizării mijloacelor cu destinație specială pentru procurarea sau crearea imobilizărilor corporale se înregistrează:

Dt 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”.

Dt 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen scurt”.

Ct 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate”.

Crearea fondului de imobilizări la suma utilizării mijloacelor nepredestinate pentru procurarea sau crearea imobilizărilor corporale se înscrie:

Dt 544 „Alte datorii curente”.

Ct 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate”.

După părerea noastră, reflectarea în componența capitalului propriu a organizației necomerciale a unui fond de imobilizări, creat de entitate, impune niște obligații față de membrii acestora. Acest fapt nu caracterizează particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, unde lipsesc obligațiile față de membri și fondatori. În literatura de specialitate, sunt inițiate, de către specialiștii în domeniu, propuneri de creare a fondului de active imobilizate în componența altor rezerve, la un subcont distinct deschis în cadrul contului finanțări. Este mai rațional, în opinia noastră, ca, în scopul reflectării mijloacelor cu destinație specială, folosite pentru procurarea imobilizărilor, de aplicat contul 428 “Alte datorii pe termen lung” la subcontul deschis numit „Finanțări în imobilizări”. Argumentarea aplicării acestui cont constă în respectarea gradului de exigibilitate a datoriilor pus la baza construirii bilanțului. Acest cont dă posibilitatea reflectării finanțărilor în imobilizări corporale, care sunt obiecte cu o durată de funcționare mai mare de un an, reflectării mijloacelor cu destinație specială neutilizate la un moment anumit. La contul respectiv, pe credit, vor fi reflectate sumele finanțărilor utilizate pentru procurarea imobilizărilor, iar pe debitul contului - decontarea acestor finanțări în mărimea sumei amortizării lunare calculate a imobilizărilor, soldul reflectând finanțările utilizate pentru procurarea imobilizărilor corporale nedecontate.

Imobilizările corporale pot fi utilizate în diferite direcții la organizarea activităților pentru îndeplinirea scopurilor statutare, pentru necesități administrative și alte direcții. Calculul amortizării mijloacelor fixe pe perioada folosirii lor în evidența organizațiilor necomerciale se efectuează cu ajutorul metodelor de calcul recomandate de SNC „Imobilizări necorporale și corporale”. Metoda de calcul al amortizării mijloacelor fixe aleasă trebuie să fie stipulată în Politicile contabile ale entității întocmită și aprobată pentru anul de gestiune. Pornind de la definiție, amortizarea imobilizărilor reprezintă repartizarea sistematică a valorii amortizabile a unei imobilizări pe perioade de gestiune ale duratei de utilizare.

Imobilizările amortizabile sunt activele aflate în exploatare, care au o durată de utilizare certă și pentru care se calculează amortizarea. Imobilizări neamortizabile reprezintă imobilizări care au o durată de utilizare incertă sau care se află în curs de execuție. Durată de utilizare a unei imobilizări este perioada de timp pe parcursul căreia entitatea așteaptă să obțină beneficii economice din utilizarea imobilizării sau cantitatea unităților de produse, lucrări, servicii sau de alte unități similare pe care entitatea preconizează să le obțină din utilizarea imobilizării. Imobilizările se clasifică în amortizabile și neamortizabile.

Luând în considerare că imobilizările corporale, care aparțin organizației, sunt primite cu titlu gratuit sau procurate din sursele donatorilor și sponsorilor, aceste obiecte sunt exploatate cu un scop bine determinat și în perioadele stabilite de proiecte sau programe. După părerea noastră, metoda cea mai recomandată este cea liniară pentru calculul amortizării imobilizărilor corporale la aceste entități.

La contabilizarea calculului amortizării, imobilizările corporale primite sau procurate din contul mijloacelor cu destinație specială apar particularități esențiale, deoarece, conform Indicațiilor metodice, sumele amortizării mijloacelor fixe calculate nu se reflectă la consumuri sau cheltuieli. Specifică pentru organizațiile necomerciale este calcularea amortizării mijloacelor fixe intrate din contul mijloacelor cu destinație specială și a celor nepredestinate ca micșorare a fondului de imobilizări prin înregistrarea contabilă:

Dt 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate”.

Ct 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”.

Calcularea amortizării activelor imobilizate procurate din contul mijloacelor rezultate din activitatea economică statutare se înregistrează în modul prevăzut de standardul de contabilitate:

Dt 718 „Cheltuieli din activitatea economică”.

Dt 811 „Activități de bază”.

Dt 821 „Consumuri indirecte de producție”.

Ct 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”.

În cazul modernizării, reconstrucției imobilizărilor corporale, costurile ulterioare se contabilizează în baza regulilor generale stabilite în standardele de contabilitate și indicațiile metodice. Aceste costuri sunt suportate pentru îmbunătățirea caracteristicilor tehnice ale imobilizărilor sau pentru a majora beneficiile economice estimate inițial. În organizațiile necomerciale, costurile ulterioare acoperite pe seama mijloacelor obținute din activitatea statutară, cu excepția celor din activitatea economică, pot fi acoperite din contul: mijloacelor cu destinație specială, mijloacelor nepredestinate și fondului de autofinanțare.

Costurile ulterioare acoperite din contul mijloacelor cu destinație specială se reflectă drept cheltuieli curente sau cheltuieli capitalizate. Cheltuielile curente pentru menținerea caracteristicilor tehnice ale imobilizărilor se reflectă:

Dt 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială”.

Ct 211 „Materiale”, 521 „Datorii comerciale curente”.

Ct 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”.

Ct 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale”.

Constatarea veniturilor în mărimea utilizării mijloacelor cu destinație specială pentru procurarea sau crearea imobilizărilor corporale se contabilizează:

Dt 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”.

Dt 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen scurt”.

Ct 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială”.

Cheltuielile capitalizate la costul de intrare a imobilizărilor, în dependență de efectul prestat, se înregistrează:

Dt 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, 122 „Terenuri”, 123 „Mijloace fixe”.

Ct 211 „Materiale”, 521 „Datorii comerciale curente”.

Ct 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”.

Ct 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale”.

Ulterior, se creează fondul de imobilizări la suma utilizării mijloacelor cu destinație specială pentru procurarea sau crearea imobilizărilor corporale prin formula contabilă:

Dt 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”

Dt 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen scurt”

Ct 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate”.

Costurile ulterioare, acoperite din contul mijloacelor nepredestinate, se reflectă drept cheltuieli curente pentru menținerea caracteristicilor tehnice ale imobilizărilor prin înregistrarea contabilă:

Dt 717 „Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)”.

Ct 211 „Materiale”, 521 „Datorii comerciale curente”.

Ct 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”.

Ct 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale”.

Constatarea veniturilor la suma utilizată a mijloacelor nepredestinate se înscrie:

Dt 544 „Alte datorii curente”.

Ct 617 „Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică).”

Costurile ulterioare, acoperite din contul fondului de autofinanțare, se reflectă:

Dt 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate”.

Ct 211 „Materiale”, 521 „Datorii comerciale curente”.

Ct 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”.

Ct 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale”.

Costurile ulterioare acoperite din diferite surse de finanțare se repartizează, în modul stabilit, în politicile contabile ale organizației necomerciale. Costurile ulterioare acoperite din contul mijloacelor obținute din activitatea economică se contabilizează conform standardelor naționale de contabilitate.

La organizațiile necomerciale, contabilitatea ieșirii imobilizărilor corporale este condiționată de sursa de intrare și cauza ieșirii lor, care pot fi casare, lichidare, transmitere cu titlul gratuit, vânzare etc. Ieșirea imobilizărilor corporale procurate sau create din contul surselor de autofinanțare se contabilizează conform prevederilor SNC „Imobilizări necorporale și corporale”. Ieșirea imobilizărilor corporale procurate și create din contul surselor obținute, ca rezultat al activității economice se contabilizează conform SNC.

În cazul casării imobilizărilor corporale intrate din contul mijloacelor cu destinație specială, ca urmare a uzurii fizice sau morale totale, se înregistrează decontarea amortizării acumulate:

Dt 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”.

Ct 123 „Mijloace fixe”.

În cazul casării imobilizărilor corporale înainte de expirarea duratei de utilizare a acestora, precum și la transmiterea cu titlul gratuit a lor, se întocmesc următoarele înregistrări contabile:

a) decontarea sumei amortizării acumulate a imobilizărilor corporale:

Dt 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”.

Ct 123 „Mijloace fixe”;

b) decontarea valorii contabile a imobilizărilor corporale:

Dt 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate”

Ct 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, 122 „Terenuri”, 123 „Mijloace fixe”;

c) bunurile obținute din casarea imobilizărilor corporale evaluate la valoarea realizabilă netă și se reflectă:

Dt 211 „Materiale”, 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată”

Ct 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială”

Ct 617 „Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică);

d) valoarea de vânzare a imobilizărilor corporale:

Dt 234 „Alte creanțe curente”

Ct 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială”

Ct 617 „Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică).

Cheltuielile aferente activelor imobilizate ieșite se contabilizează:

Dt 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială”

Dt 717 „Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)”

Ct 211 „Materiale”, 521 „Datorii comerciale curente”

Ct 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”

Ct 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale”.

Pentru prezentarea schemei înregistrărilor contabile aferente mișcării imobilizărilor corporale, vom apela la un exemplu cu date convenționale. Presupunem că Asociația Obștească „Viitorul” a încheiat un contract de grant în valoare de 800 000 lei, care se va desfășura pe parcursul a patru ani. Prima tranșă a mijloacelor cu destinație specială, a fost primită la contul curent în monedă națională în sumă de 70 000 lei. Entitatea a procurat din contul mijloacelor cu destinație specială un calculator la valoarea de achiziție de 8400 lei, care a fost înregistrat ca obiect de mijloace fixe. Durata de utilizare 5 ani, metoda liniară de calculare a amortizării. Mijloacele cu destinație specială utilizate au fost decontate la fondul de active imobilizate al organizației. După trei ani, calculatorul a fost vândut la prețul de 3600 lei, condiție prevăzută de proiect. În baza datelor prezentate mai sus, vor fi întocmite următoarele formule contabile.

Mijloacele cu destinație specială, care urmează să fie primite, se reflectă:

Dt 161 „Creanțe pe termen lung” – 800 000,00 lei.

Ct 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung” – 800 000,00 lei.

Încasarea mijloacelor cu destinație specială primite în cadrul primei tranșe se contabilizează:

Dt 242 „Conturi curente în monedă națională” – 70 000,00 lei.

Ct 161 „Creanțe pe termen lung” – 70 000,00 lei.

Procurarea calculatorului de la persoane terțe se înregistrează:

Dt 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție” – 8 400,00 lei.

Ct 521 „Datorii comerciale curente” – 8 400,00 lei.

Achitarea furnizorului pentru calculatorului procurat se înscrie:

Dt 521 „Datorii comerciale curente” – 8 400,00 lei.

Ct 242 „Conturi curente în monedă națională” – 8 400,00 lei.

Transmiterea în exploatare a calculatorului procurat din contul mijloacelor cu destinație specială se reflectă:

Dt 123 „Mijloace fixe” – 8 400,00 lei.

Ct 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție” – 8 400,00 lei.

Crearea fondul de imobilizări la suma utilizării mijloacelor cu destinație specială pentru procurarea calculatorului se înregistrează prin formula contabilă:

Dt 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung” – 8 400,00 lei.

Ct 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate” – 8 400,00 lei.

Calcularea amortizării calculatorului intrat din contul mijloacelor cu destinație specială ca micșorare a fondului de imobilizări se reflectă prin înregistrarea contabilă:

Dt 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate” – 140,00 lei.

Ct 124 „Amortizarea mijloacelor fixe” – 140,00 lei (8400/60 luni).

Decontarea sumei amortizări acumulate a calculatorului la momentul vânzării acestuia:

Dt 124 „Amortizarea mijloacelor fixe” – 5040,00 lei.

Ct 123 „Mijloace fixe” – 5040,00 lei (140,00 x 36 luni).

Decontarea valorii contabile a calculatorului vândut:

Dt 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate” – 3360,00 lei.

Ct 123 „Mijloace fixe” – 3360,00 lei (8400,00 – 5040,00).

Înregistrarea valorii de vânzare a calculatorului:

Dt 234 „Alte creanțe curente” – 3600,00 lei.

Ct 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială” – 3600,00 lei.

În organizația necomercială, apar particularități aferente contabilității bunurilor primite cu titlu gratuit sau procurate din contul diferitor surse de finanțare pentru transmitere altor beneficiari, de exemplu, persoanelor social vulnerabile, azilurilor de bătrâni, caselor de copii. Aceste bunuri pot fi înregistrate ca active în conturi bilanțiere, doar în cazul respectării criteriilor de recunoaștere stabilite de standardele naționale de contabilitate. În celelalte cazuri, bunurile respective se înregistrează în conturi extrabilanțiere, de exemplu, la contul 912 „Active destinate transmiterii altor beneficiari”. Imobilizările corporale primite cu titlu gratuit, se evaluează la costul de intrare, care se determină în baza actelor de donație, proceselor-verbale de primire-predare, facturilor, invoice și a altor documente, care confirmă transmiterea dreptului de proprietate sau de folosință și destinația acestora.

#### **Concluzii:**

Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale aprobate reglementează modul de evidență în cadrul acestor entități, ceea ce conduce la stabilirea principiilor și regulilor de bază ale evidenței și informațiilor furnizate de situațiile financiare. Contabilitatea imobilizărilor corporale este specifică și implică multe particularități în cadrul organizațiilor necomerciale. În final, conchidem că propunerile aduse întru soluționarea problemelor menționate conduc la perfecționarea modului de evidență a imobilizărilor corporale, ce conduce la furnizarea unor informații obiective și veridice utilizatorilor de informație, necesare luării deciziilor în cadrul activității organizațiilor 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).

## **CONTABILITATEA IMPORTULUI DE SERVICII ȘI APLICAREA TRATAMENTELOR FISCALE**

*Conf.univ.dr. Ecaterina CECHINA, ASEM*

*This article is analyzing the issues related to the import of services and tax treatment application. Accounting for import of services is characterized by the fact that they are offered by qualified and specialized persons in various fields, in order to satisfy certain social and economic needs, or for effectuate some activities that do not materialize into products. Taxable subjects that import services have the obligation to calculate and pay the value added tax who has been paid for the imported service, including preliminary payment. Also he has the right to pass into account the value added tax under the Tax Code.*

**Cuvinte-cheie:** comerț exterior, import, import de servicii, impozit pe venit, locul livrării serviciilor, tranzacții internaționale, taxa pe valoarea adăugată.

**Introducere.** În contextul internaționalizării afacerilor, tot mai multe entități adoptă strategii de afaceri, care implică diferite forme de tranzacții economice internaționale. În cadrul acestor tranzacții, o pondere semnificativă o are importul de servicii. Aceste operațiuni prezintă câteva caracteristici:

- ✓ Presupun un transfer de tehnologie de la un partener către celălalt (franciză, licență, know-how) sau un schimb reciproc de informații, documentații, experiență;
- ✓ Presupun existența unor interese comune și punerea în valoare a unor activități între parteneri prin acțiuni contractate în domeniile producției, marketingului și distribuției.

Similar operațiunilor comerciale internaționale de mărfuri (exporturi-importuri de mărfuri), entitățile importatoare de servicii pot acționa atât pe cont propriu, cât și în comision. Cu toate că importul de servicii este un fenomen destul de întâlnit în Republica Moldova, este foarte puțin studiat. Lipsa surselor de informare privind aplicarea tratamentelor fiscale aferente importului de servicii duc la comiterea unui șir de erori.

Având în vedere multitudinea și complexitatea formelor de realizare a activității de comerț exterior prin prisma importului de servicii, considerăm că este necesară cunoașterea detaliată a modului de derulare a acestui tip de tranzacții, precum și contabilizarea și impozitarea acestor operațiuni.

În acest context, am considerat că un demers de cercetare, care să vizeze informația contabilă și gestiunea tranzacțiilor de import de servicii, cu abordarea aspectelor de natură fiscală, care influențează modelele contabile specifice acestor operațiuni, este nu numai unul folositor, dar și, sperăm, binevenit, atât în rândul teoreticienilor, cât și al practicienilor, având în vedere tratarea limitată a acestui domeniu.

**Rezultate și discuții.** În general, serviciile reprezintă activități oferite de către persoanele calificate și specializate în diverse domenii, altor persoane, pentru satisfacerea anumitor nevoi sociale sau economice, sau pentru efectuarea unor activități, care nu se materializează în produse.

Conform prevederilor Codului Fiscal, art.93 alin.(9), *import de servicii* reprezintă prestarea de servicii de către persoanele juridice și fizice, nerezidente în Republica Moldova, persoanelor juridice și fizice rezidente sau nerezidente ale Republicii Moldova, pentru care locul prestării se consideră a fi Republica Moldova.

Un moment important în recunoașterea serviciilor ca fiind importate și care, deseori, creează probleme contabililor, ține de determinarea locului în care are loc livrarea de servicii. Astfel, în contextul legislației fiscale, locul livrării serviciilor este tratat în art.111 al Codului Fiscal. Conform prevederilor alin.(1) al articolului respectiv, locul livrării serviciilor se consideră:

- a) locul aflării bunurilor imobile – dacă serviciile sunt legate nemijlocit de aceste bunuri;
- b) calea pe care se efectuează transportul, luându-se în considerare distanța parcursă – la prestarea serviciilor de transport;
- c) locul prestării efective a serviciilor:
  - legate de bunurile mobile tangibile;
  - prestate în domeniul culturii, artei, științei, învățământului, culturii fizice, divertismentului sau sportului ori într-un alt domeniu similar de activitate;
  - legate de activități auxiliare de transport, precum încărcarea, descărcarea, strămutarea;
- d) locul utilizării și posesiei serviciului – la darea în arendă a bunurilor mobile tangibile;
- e) sediul, iar în cazul în care acesta lipsește – domiciliul sau reședința beneficiarului următoarelor servicii:
  - de transmitere și acordare a drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor de produs și de serviciu și a altor obiecte ale proprietății industriale, precum și a altor drepturi similare;
  - servicii de publicitate;
  - servicii ale consultanților, inginerilor, birourilor de consultanță, avocaților, contabililor și de marketing, precum și servicii de furnizare a informației, inclusiv prin centrele de intermediere telefonică;
  - servicii în tehnologia informației, informatice, acordate prin intermediul mijloacelor electronice;
  - de angajare și furnizare de personal (punere la dispoziție de personal);
  - servicii ale agenților, care activează în numele și din contul altor persoane – pentru serviciile enumerate la prezentul punct;
- f) locul destinației mărfurilor, expediate după prelucrare – la prelucrarea mărfurilor pe teritoriul vamal și în afara teritoriului vamal.

Alin.(2) al art.111 prevede că locul livrării serviciilor se consideră sediul, iar în cazul în care un asemenea loc lipsește – domiciliul sau reședința persoanei care prestează:

- servicii de telefonie IP;
- alte servicii care nu au fost enumerate la alin.(1).

Codul Fiscal, prin art.95, alin.(1), lit.(c) prevede că importul serviciilor în Republica Moldova este obiect impozabil. Art.96, lit.(a) stabilește cota-standard în mărime de 20% din valoarea impozabilă a serviciilor importate pe teritoriul Republicii Moldova.

Astfel, la valoarea serviciilor importate, nu se aplică drepturile de import prevăzute de legislația vamală, ci doar TVA prevăzut de normele Codului Fiscal. Acesta, prin art.109, alin.(1) reglementează termenul obligației fiscale și data achitării TVA, care se consideră data efectuării plății, inclusiv a plății prealabile pentru importul de servicii.



Conform prevederilor Codului Fiscal, art.102, alin.(1), se permite trecerea în cont a TVA la serviciile importate, procurate de către subiecții impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător, numai în cazul achitării TVA la buget pentru serviciile menționate în conformitate cu art.115. În alin.(6), lit.(c), art.102, se stipulează că subiectul impozabil are dreptul la trecerea în cont a TVA achitate sau care urmează a fi achitată pe serviciile procurate, dacă dispune de documentul care confirmă achitarea TVA pentru serviciile importate.

Luând în considerare tratamentele fiscale specifice importului de servicii, considerăm că este necesar să examinăm și unele prevederi ale titlului II „Impozitul pe venit”, Codul Fiscal. În acest context, menționăm prevederile art.71, alin.(1), lit.(b). Astfel, venituri ale nerezidenților obținute în Republica Moldova se consideră veniturile din prestarea de servicii, inclusiv a serviciilor de management, financiare, de consultanță, de audit, de marketing, juridice, de agent (de intermediere), informaționale, prestate unui rezident sau unui nerezident care dispune de o reprezentanță permanentă în Republica Moldova, dacă asemenea venituri sunt cheltuieli ale reprezentanței permanente.

Veniturile persoanelor juridice nerezidente, specificate la art.71, care nu țin de o reprezentanță permanentă în Republica Moldova, urmează a fi supuse impunerii la sursa de plată, potrivit art.91, în mărime de 12% din plățile direcționate spre achitare nerezidentului. Responsabili de reținerea și achitarea impozitului pe venit sus-menționat sunt orice persoane care desfășoară activitate de întreprinzător (art.90).

Pornind de la considerentul că importul de servicii face parte din tranzacțiile de comerț exterior, nu putem trece cu vederea prevederile tratatelor internaționale. Astfel, art.4, alin.1 al Codului Fiscal, prevede că, dacă un tratat internațional, care reglementează impozitarea sau include norme care reglementează impozitarea, la care Republica Moldova este parte, stipulează alte reguli și prevederi decât cele prevăzute de legislația fiscală, se aplică regulile și prevederile tratatului internațional. Prevederile speciale privind tratatele internaționale sunt redactate în articolul 79<sup>3</sup>, Codul Fiscal. Alin.(1) prevede că aplicarea tratatelor internaționale, care reglementează impozitarea sau includ norme ce reglementează impozitarea, se efectuează în modul stabilit de prevederile tratatelor internaționale și ale legislației fiscale din Republica Moldova. Prevederile tratatelor internaționale prevalează asupra legislației fiscale din Republica Moldova, iar în cazul în care sunt cote diferite de impozitare în tratatele internaționale și în legislația fiscală din Republica Moldova, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Pentru interpretarea prevederilor tratatelor internaționale încheiate de Republica Moldova cu alte state se utilizează Comentariile la Modelul Convenției pentru evitarea dublei impunerii a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

În alin.(2) se menționează că, pentru aplicarea prevederilor tratatelor internaționale, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, până la data achitării venitului, un certificat de rezidență eliberat de autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență nu a fost prezentat pentru perioada fiscală respectivă, se vor aplica prevederile legislației fiscale din Republica Moldova.

Serviciile importate pot fi incluse în valoarea bunurilor achiziționate, conform prevederilor SNC Imobilizări necorporale și corporale, Investiții imobiliare, Stocuri, Contracte de leasing și Contracte de construcții. Referindu-ne la prestarea serviciilor separat de livrarea de mărfuri, acestea vor fi reflectate în contabilitate conform SNC Cheltuieli. Datoriile și creanțele aferente importului de servicii se recunosc aplicând prevederile SNC Creanțe și investiții financiare, Capital propriu și datorii și Diferențe de curs valutar și de sumă.

Conform prevederilor art.19 al Legii contabilității, nr.113 din 27.04.2007, faptele economice se contabilizează în baza documentelor primare și centralizatoare. Pentru operațiunile de export-import ale activelor și serviciilor, drept documente primare pot fi utilizate documentele aplicate în practica internațională sau cele prevăzute de contract. De regulă, înregistrarea corectă a serviciilor importate este precedată de întocmirea următoarelor documente primare: ordinul de plată, invoice și actul de primire-predare a serviciilor.

De asemenea, în cazul importului de servicii, părțile întocmesc și semnează contractul de prestări servicii. Prin acesta, o parte (prestator) se obligă să presteze celeilalte părți (beneficiar) anumite servicii, iar aceasta se obligă să plătească retribuiția convenită (art.970, Codul Civil al Republicii Moldova).

Operațiunile economico-financiare aferente importului de servicii privesc: acceptarea serviciilor prestate de clienții externi, decontarea datoriei față de prestatorii de servicii, calcularea și achitarea TVA aferent serviciilor importate, reținerea și achitarea impozitului pe venit la sursa de plată.

Pentru a pune în evidență specificitatea modelelor contabile aferente importului de servicii, analizăm următoarea situație.

**Exemplu:** O entitate (beneficiar), rezident al Republicii Moldova, conform prevederilor contractului de prestări servicii din 15 august 201X, a beneficiat de servicii de montare a unui utilaj. Serviciile în valoare

de 10 000 euro au fost prestate de către o entitate (prestator), rezident al României. Actul de primire-predare a serviciilor a fost semnat la 26 august 201X. Datoria față de prestatorul de servicii a fost achitată la 8 septembrie 201X. Până la data achitării datoriei, prestatorul nu a prezentat beneficiarului certificat de rezidență.

Conform prevederilor legislației în vigoare a fost calculată și achitată TVA, precum și reținut și achitat impozitul pe venit la sursa de plată.

Cursul oficial al leului moldovenesc la data:

- 26.08.201X - 22,3231 lei/euro;
- 08.09.201X - 22,2512 lei/euro.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

**La 26 august 201X:**

1) Costurile aferente montării utilajului (10 000 eur x 22,3231 lei = 223 231 lei):

Debit contul 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, subcontul 1212 „Utilaj destinat instalării”  
- 223 231,00 lei

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente”, subcontul 5212 „Datorii comerciale în străinătate”  
- 10 000 Euro / 223 231,00 lei

**La 08 septembrie 201X:**

2) Achitarea datoriei față de prestatorul de servicii, ținând cont de reținerea impozitului pe venit în mărime de 12% [(10 000 eur x 22,2512 lei) – 12% = 195 810,56 lei] :

Debit contul 521 „Datorii comerciale curente”, subcontul 5212 „Datorii comerciale în străinătate”  
- 8 800 Euro / 195 810,56 lei

Credit contul 243 „Conturi curente în valută străină”, subcontul 2431 „Numerar la conturi în țară”  
- 8 800 Euro / 195 810,56 lei

3) Reținerea impozitului pe venit la sursa de plată din suma datoriei îndreptată spre achitare (10 000 eur x 12% x 22,2512 lei = 26 701,44 lei):

Debit contul 521 „Datorii comerciale curente”, subcontul 5212 „Datorii comerciale în străinătate”  
..... - 1 200 Euro / 26 701,44 lei

Credit contul 534 „Datorii față de buget”, subcontul 5343 „Datorii privind impozitul pe venit reținut la sursa de plată” ..... - 26 701,44 lei

4) Achitarea impozitului pe venit la sursa de plată reținut:

Debit contul 534 „Datorii față de buget”, subcontul 5343 „Datorii privind impozitul pe venit reținut la sursa de plată” - 26 701,44 lei

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională”, subcontul 2421 „Numerar la conturi nelegat”  
- 26 701,44 lei

5) TVA aferentă serviciilor importate calculată la data achitării datoriei prestatorului (10000 eur x 22,2512 lei x 20% = 44 502,40 lei):

Debit contul 232 „Creanțe preliminate”, subcontul 2321 „Creanțe preliminate privind decontările cu bugetul” - 44 502,40 lei

Credit contul 534 „Datorii față de buget”, subcontul 5344 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată”  
- 44 502,40 lei

6) Achitarea datoriei privind T.V.A. aferent serviciilor importate:

Debit contul 534 „Datorii față de buget”, subcontul 5344 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată”  
- 44 502,40 lei

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională”, subcontul 2421 „Numerar la conturi nelegat”  
- 44 502,40 lei

7) Trecerea în cont a sumei T.V.A. achitate:

Debit contul 534 „Datorii față de buget”, subcontul 5344 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată”  
- 44 502,40 lei

Credit contul 232 „Creanțe preliminate”, subcontul 2321 „Creanțe preliminate privind decontările cu bugetul”  
- 44 502,40 lei

8) Diferența de curs valutar favorabilă în sumă de 719 lei [10 000 eur x (22,2512 lei – 22,3231 lei)]:

Debit contul 521 „Datorii comerciale curente”, subcontul 5212 „Datorii comerciale în străinătate”  
- 719,00 lei

Credit contul 622 „Venituri financiare”, subcontul 6221 „Venituri din diferențe de curs valutar”  
- 719,00 lei

**Concluzii.** După cum a fost menționat mai sus, subiecții care importă servicii în scopuri de antreprenoriat, calculează și achită TVA la data efectuării plății, inclusiv a plății prealabile pentru importul de servicii. Conform prevederilor Codului Fiscal, art.115, fiecare subiect impozabil, specificat la art.94 lit.a) și/sau lit.c), este obligat să prezinte declarația privind TVA pentru fiecare perioadă fiscală. Declarația se întocmește pe un formular oficial, care este prezentat la organul fiscal nu mai târziu de data de 25 a lunii, care urmează după încheierea perioadei fiscale. Fiecare subiect impozabil trebuie să verse la buget suma TVA, care urmează a fi achitată pentru fiecare perioadă fiscală, cel târziu la data stabilită pentru prezentarea declarației pe această perioadă, cu excepția achitării TVA în buget pentru serviciile importate, a cărei achitare se face la momentul efectuării plății, inclusiv a plății prealabile pentru serviciul de import. Importatorii de servicii, în momentul calculării TVA, completează boxele 7, 8 și 20, iar suma TVA, aferentă importului de servicii, achitată va fi înregistrată în boxele 14 și 15 ale Declarației privind TVA.

În urma analizei modelelor contabile specifice importului de servicii, concluzionăm că, contabilitatea acestora nu ridică semne de întrebare. În acest sens, beneficiarul reflectă valoarea serviciului importat acceptat, achitarea datoriei față de prestatorul extern și diferența de curs valutar aferentă datoriei achitate. Respectiv operațiunile se întocmesc în baza documentelor primare. Însă, datorită complexității temei abordate și a diversității situațiilor care pot să apară, problemele de contabilitate nu pot fi discutate decât în strânsă relație cu fiscalitatea importului de servicii. Analiza corectă referitoare la tratamentul fiscal, din perspectiva taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe venit la sursa de plată, reprezintă condiția esențială, care stă la baza unor înregistrări exacte în contabilitatea proceselor și fenomenelor aferente importului de servicii.

#### **Bibliografie:**

1. Codul Fiscal, aprobat prin Legea nr.1163-XIII din 24.04.1997.  
<http://www.lex.md/fisc/codfiscaltxtro.htm>
2. Codul Civil al Republicii Moldova nr.1107 din 06.06.2002.  
<http://lex.justice.md/md/325085/>
3. Convenție între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul României pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital din 21 februarie 1995.  
[http://www.fisc.md/Upload/LinkedPDF/Romania\\_rom.pdf](http://www.fisc.md/Upload/LinkedPDF/Romania_rom.pdf)
4. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007.  
<http://lex.justice.md/md/324098/>
5. Ordin privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate nr. 118 din 06.08.2013.  
<http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew>

#### **UNELE REFERINȚE PRIVIND APLICAREA NORMELOR IFRS**

*Lect.sup. dr. Inga COTOROS, ASEM*  
email: [optimconsulting@mail.ru](mailto:optimconsulting@mail.ru)

*In recent decades it has increased interest of users of information in the financial statements to the process of convergence and harmonization in financial reporting. Although the literature on financial reporting framework were considered much less than developed countries, developing countries have become a point of interest being identified by international investors as potential areas for expanding business. The purpose of this article is to identify the global context concerning the adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) or aligning national standards with IFRS rules and to determine what advantages and disadvantages may be encountered during this process. There are a limited number of studies on the situation in Moldova following the entry into force of new accounting regulations and financial reporting. Research methodology is based on literature review to obtain and centralize some conclusions about the experience of the application of IFRS in different countries.*

**Cuvinte-cheie:** Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS); valoare justă; situații financiare.

**JEL:** M-41, M-48.

În ultimele decenii, a crescut interesul utilizatorilor de informații din situațiile financiare față de procesul de convergență și armonizare în materie de raportare financiară. Deși, în literatura de specialitate, referitoare la cadrul de raportare financiară au fost analizate mult mai puțin decât țările dezvoltate, țările în curs de dezvoltare au devenit un punct de interes, fiind identificate de investitorii internaționali ca potențiale zone de extindere a afacerilor. Scopul acestui articol este de a identifica contextul global privind adoptarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) sau alinierea standardelor naționale cu normele IFRS, precum și de a determina ce avantaje și dezavantaje pot fi întâlnite pe parcursul acestui proces.

Există un număr restrâns de studii cu privire la situația Republicii Moldova, după intrarea în vigoare a noilor reglementări contabile și de raportare financiară. Metodologia cercetării are la bază revizuirea literaturii de specialitate în vederea obținerii și centralizării unor concluzii cu privire la experiența aplicării IFRS în diferite țări. IFRS a devenit cel mai întâlnit set de standarde de raportare financiară folosit la nivel global, existând, deja, 120 de țări care au adoptat IFRS în diferite stadii. Accelerarea acestui proces de convergență sau de armonizare a reglementărilor locale cu IFRS a fost generată și de factori, precum faptul că informația contabilă prezentată în conformitate cu standardele locale nu satisface întotdeauna nevoile informaționale ale utilizatorilor de informații sau că diferențele existente între sistemele contabile locale reprezintă un obstacol semnificativ în procesul de înțelegere a informațiilor contabile prezentate în situațiile financiare ale altor țări de către investitorii străini. Articolul analizează impactul implementării normelor IFRS în economiile țărilor în curs de dezvoltare, cu accent pe cazul Republicii Moldova.

Deși rămâne încă destul de restrânsă, cercetarea vizavi de aplicarea normelor IFRS, în rândul economiilor în curs de dezvoltare, s-a extins și continuă să se extindă, concomitent cu creșterea interesului arătat de investitorii internaționali pentru oportunitățile identificate în aceste tipuri de economii.

Surse internaționale prezintă diferite opinii privind utilizarea acestor standarde în rândul economiilor în curs de dezvoltare [ 5 ]. Așa cum prezintă literatura străină, este posibil ca anumite nevoi ale economiilor în curs de dezvoltare să nu fi fost luate în considerare de Consiliul Standardelor Internaționale de Contabilitate (IASB). Un exemplu, în acest sens, este aplicarea *conceptului de valoare justă*, care, în cadrul economiilor în curs de dezvoltare, poate deveni greu de stabilit fără existența unei piețe active pentru elementele respective [ 5]. Totodată, informația obținută în urma aplicării unor standarde contabile caracteristice economiilor dezvoltate nu va fi folositoare în cadrul procesului decizional al economiilor în curs de dezvoltare [ 5].

În general, cercetările recente au în vedere, într-o măsură mai mare, impactul pozitiv generat de aplicarea normelor IFRS, în general, dar și în țările în curs de dezvoltare.

Reacții favorabile pentru aplicarea IFRS se regăsesc în rândul companiilor care au fost afectate de problema asimetriei informațiilor în perioada anterioară adoptării normelor IFRS [ 1].

De asemenea, este de așteptat ca aplicarea IFRS să ofere informației financiare un grad înalt de calitate, în comparație cu rezultatele aplicării standardelor contabile locale. În majoritatea cazurilor, aplicarea IFRS are ca rezultat creșterea nivelului de comparabilitate între situațiile financiare folosite de investitori, în special, dacă este luat în considerare faptul că, în prezent, aceștia sunt interesați de oportunități de investiții la nivel global, iar o mare parte dintre companii își extind operațiunile dincolo de granițele naționale [ 1].

Pentru țările în curs de dezvoltare aflate în procesul de tranziție de la reglementările locale în materie de raportare financiară la IFRS, sunt esențiale identificarea și analizarea potențialelor avantaje și dezavantaje, care pot apărea, astfel, încât să poată fi reduse, pe cât posibil, eforturile ce trebuie depuse pentru depășirea obstacolelor și să se beneficieze cât mai mult de impactul aspectelor pozitive. Experiența țărilor în curs de dezvoltare aflate deja în plin proces de implementare a normelor IFRS poate deveni un exemplu pentru alte țări care au început sau urmează să înceapă procesul de tranziție către IFRS.

Printre avantajele identificate în diverse studii efectuate în rândul unor economii în curs de dezvoltare, se numără:

- creșterea nivelului de comparabilitate între situațiile financiare;
- creșterea gradului de calitate în materie de raportare financiară;
- îmbunătățirea nivelului de transparentă;
- avantajele obținute din utilizarea conceptului de valoare justă;
- obținerea unui grad de flexibilitate ridicat.

Conform unei cercetări efectuate, în cazul Malaieziei, de Sidik și Rahim (2012) [ 5], s-a demonstrat faptul că majoritatea participanților la studiu sunt de părere că situațiile financiare locale aliniate la prevederile IFRS au condus la *creșterea gradului de comparabilitate* între situațiile financiare ale mai multor companii.

Conform unei analize efectuate asupra entităților listate din Polonia, a fost evidențiat faptul că implementarea normelor IFRS a condus la creșterea nivelului de *fiabilitate*, a *utilității* și a *transparenței* procesului de raportare financiară [ 2]. Avantaje similare au fost identificate și în cazul Emiratelor Arabe Unite, precum și în Malaiezia [ 5].

*Conceptul de valoare justă* este considerat a fi un avantaj în cazul Indiei, întrucât se consideră că acesta poate ajuta la prezentarea activelor la adevărata lor valoare în situațiile financiare ale companiilor [ 3]. Implicații similare au fost observate în cazul Emiratelor Arabe Unite [ 2]. În cazul țărilor care raportează conform standardelor de contabilitate americane (U.S. GAAP) sau conform standardelor locale bazate, într-o mai mare măsură, pe reguli decât pe principii, tranziția către IFRS poate conduce la *flexibilitate* privind tratamentul elementelor financiare și în prezentare, luând în considerare natura fiecărei tranzacții și circumstanțele corespunzătoare. Acest avantaj a fost identificat și în cazul Ucrainei [ 4].

În cursul procesului de implementare a IFRS, în țările în curs de dezvoltare, au fost întâlnite și o serie de **dezavantaje**.

Printre acestea, pot fi enumerate:

- lipsa cunoștințelor specifice relevante și a experienței practice;
- necesitatea apelării la servicii de training și consultanță;
- dificultăți întâlnite în procesul de utilizare a conceptului de valoare justă;
- costurile de tranziție.

Pentru a analiza cazul Republicii Moldova, în ceea ce privește percepția și așteptările în materie de avantaje și dezavantaje generate de implementarea IFRS, au fost consultați profesioniștii în domeniu, persoane cu studii superioare, care activează în domeniul financiar de mai mulți ani, și care dețin cunoștințe și experiențe relevante în domeniul Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. Rezultatele prezentate, în continuare, se bazează pe răspunsurile obținute de la ei. Au fost colectate și păreri referitoare la percepțiile privind tipurile de utilizatori ai situațiilor financiare, cu scopul de a stabili o bază de pornire aferentă opiniei subiecților față de implicațiile aplicării IFRS. După cum reiese din centralizarea rezultatelor, se consideră că cei mai importanți utilizatori ai situațiilor financiare, pe piața din Republica Moldova, sunt creditorii (obținând un procent de 32% din totalul tipurilor de utilizatori menționați în răspunsuri), urmași de investitorii locali (25%), investitorii internaționali (15%) , guvernul și autoritățile fiscale (12%) , restul tipurilor de utilizatori având alocate procente sub 16%.

Tipul de utilizatori, cel mai des incluși în răspunsul privind utilizatorii ale căror nevoi informaționale sunt satisfăcute cel mai bine de situațiile financiare întocmite conform IFRS, a fost reprezentat de investitorii internaționali (aceștia obținând un procent de 36% din totalul tipurilor de utilizatori menționați în răspunsuri). 23% dintre utilizatorii menționați sunt creditorii (băncile și alți utilizatori similari), iar o pondere de sub 4% a revenit investitorilor locali, instituțiilor statului și competitorilor.

Pe de altă parte, rezultatele obținute arată că situațiile financiare întocmite în conformitate cu reglementările locale, satisfac cel mai bine nevoile informaționale ale guvernului și ale altor autorități fiscale (30% dintre utilizatorii situațiilor financiare menționați în răspunsuri), urmași de investitorii locali (19%), creditorii (15%), restul tipurilor de utilizatori obținând ponderi în răspunsuri de sub 4%. Un procent de 37% consideră că situațiile financiare sunt mai ușor de întocmit în conformitate cu reglementările locale, 25% dintre respondenți sunt de părere că nivelul de efort alocat întocmirii situațiilor financiare este similar în cazul aplicării normelor locale cu cel al aplicării IFRS, în timp ce, conform unei ponderi de 8% dintre răspunsuri, situațiile financiare sunt mai ușor de pregătit în conformitate cu IFRS.

În ceea ce privește auditarea situațiilor financiare, 28,8% dintre cei intervievați consideră că nivelul de efort implicat de auditarea situațiilor financiare este similar în cazul auditării unor situații financiare întocmite conform reglementărilor locale cu cel aferent auditării unor situații financiare pregătite în conformitate cu IFRS. O pondere de 24,7% din cei intervievați este de părere că situațiile financiare întocmite conform reglementărilor locale sunt mai ușor de auditat decât cele pregătite conform IFRS, în timp ce o pondere de 16,5% dintre respondenți afirmă că situațiile financiare, întocmite conform IFRS, sunt mai ușor de auditat decât cele pregătite conform prevederilor locale.

Prin intermediul intervievrării, a fost evaluată și părerea profesioniștilor în legătură cu avantajele obținute din tranziția de la standardele locale la IFRS în materie de raportare financiară. Astfel, în ordinea ponderii apariției în răspunsuri, a fost conturată următoarea ierarhie a *avantajelor*:

- nivel crescut al comparabilității între situațiile financiare ale mai multor companii internaționale (20%);
- nivel crescut al transparenței în prezentare (14%);
- flexibilitate generată de utilizarea unui cadru de raportare bazat pe principii (11,2%);
- nivel crescut al calității informației contabile (9,8%);

- beneficii din utilizarea conceptului de valoare justă (13%);
- reduceri de costuri aferente procesului de raportare, atunci când este solicitată conformitatea cu mai multe cadre de raportare (6%).

Totodată, a fost evaluată și părerea profesioniștilor în legătură cu *dezavantajele* apărute din tranziția de la reglementările locale la IFRS. Astfel, a fost conturată următoarea ierarhie a dezavantajelor, în ordinea ponderii apariției în răspunsuri:

- lipsa cunoștințelor și a experienței profesioniștilor contabili în aplicarea IFRS (19%);
- dificultăți în înțelegerea normelor IFRS de către profesioniștii contabili sau de către utilizatorii informației contabile (14%);
- provocări în aplicarea conceptului de valoare justă (16%);
- costuri semnificative cu servicii de consultanță (14%);
- actualizarea sistemelor informatice de contabilitate (12%);
- costuri semnificative de formare profesională (10%).

În **concluzie**, menționăm că cercetările efectuate recent la nivel internațional înclină spre evidențierea impactului favorabil al implementării IFRS în materie de raportare financiară. Experiența țărilor în curs de dezvoltare, aflate în procesul de tranziție de la reglementările locale la IFRS sau a celor care au finalizat deja acest proces, poate fi folosită ca o lecție pentru țările în curs de dezvoltare, care se vor confrunta cu această etapă în evoluția raportării financiare. Cunoașterea avantajelor și dezavantajelor întâlnite în procesul de tranziție la IFRS este foarte importantă pentru o țară în curs de dezvoltare, astfel încât aceasta să poată evita sau minimiza, pe cât posibil, impactul obstacolelor și să poată profita de maximumul de beneficii ce poate fi obținut din acest proces.

În cazul Republicii Moldova, o analiză preliminară arată că cea mai mare parte a populației chestionate consideră că situațiile financiare întocmite conform IFRS satisfac mai bine nevoile informaționale ale investitorilor internaționali. Pe de altă parte, se consideră că situațiile financiare, pregătite în conformitate cu reglementările locale, satisfac mai bine nevoile informaționale ale guvernului și ale altor autorități fiscale, precum și că acestea sunt mai ușor de întocmit. Totodată, se consideră că nivelul de efort necesar pentru auditarea situațiilor financiare este similar, în cazul auditării unor situații financiare, întocmite conform reglementărilor locale cu cel pentru auditarea unor situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS.

Avantajul amintit cel mai des de specialiștii chestionați îl constituie nivelul crescut al comparabilității între situațiile financiare ale mai multor companii internaționale. În același timp, dezavantajul cel mai des amintit constă în lipsa cunoștințelor și a experienței profesioniștilor contabili în aplicarea normelor IFRS.

Deși ultimele modificări ale reglementărilor din Republica Moldova cu privire la raportarea financiară au condus la alinierea unora dintre prevederi la cele conform IFRS pentru anumite categorii de entități, este încă necesară depunerea unor eforturi semnificative pentru alinierea, într-o proporție ridicată, la aceste standarde internaționale.

În acest articol, au fost conturate câteva idei generale cu privire la contextul actual în materie de convergență sau aliniere la IFRS în economiile în curs de dezvoltare și, în mod special, în cazul Republicii Moldova.

#### **Bibliografie:**

1. FELEAGĂ, L., FELEAGĂ, N. (2006), *Convergențe contabile internaționale prin prisma aderării la Uniunea Europeană*, în *Economie teoretică și aplicată*, pp. 37-44, Disponibil la <http://store.ectap.ro/articole/52.pdf>.
2. GRABINSKI, K., KEDZIOR și KRASODOMSKA, M.J. (2014), *The Polish accounting system and IFRS implementation process in the view of empirical research*, in *Accounting and Management Information Systems*, vol. 13, nr. 2, pp. 281-310.
3. RISTEA M. (coord.) *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate*. București: Editura CECCAR, 2004.
4. KUZINA, R. (2014), *Implementation of International Financial Reporting Standards in Ukraine*, in *Accounting and Management Information Systems*, vol. 13, nr.2, pp. 400-422.
5. SIDIK, M.H.J. și RAHIM, R.A. (2012), *The Benefits And Challenges of Financial Reporting Standards in Malaysia: Accounting Practitioners' Perceptions*, in *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, vol. 6, nr. 7, pp. 98-108.

## NECESITATEA ALINIERII SISTEMULUI FISCAL AL REPUBLICII MOLDOVA LA STANDARDELE EUROPENE

*Conf. univ.dr. Natalia CURAGĂU,  
Catedra „Contabilitate și audit”, ASEM  
Natalia.Curagau@yahoo.com*

*The Tax system represent the totality of taxes, regulations of a fiscal nature and of the fiscal system that come to directly or indirectly influence the activity of an economic agent named taxpayer.*

*Aligning the tax system of the Republic of Moldova to European standards by applying positive experiences, aims to improve elements of the tax system. Taking into account the latest international practices and trends characteristic in harmonizing the tax systems, we aimed to research more detailed the scope of the tax burden on taxpayers who are subject to domestic law.*

**Cuvinte-cheie:** *Impozite, taxe, sistemul fiscal, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venit, subiecți ai impunerii, contribuabili, valoarea impozabilă a livrării impozabile.*

**Introducere.** Alinierea sistemului fiscal al Republicii Moldova la Standardele Europene, prin aplicarea experiențelor pozitive, vizează elementele de perfecționare ale sistemului fiscal. Ținând cont de practicile internaționale și de tendințele caracteristice, de ultimă oră, ce țin de armonizarea sistemelor fiscale, ne-am propus spre cercetare mai detaliată incidența sarcinii fiscale asupra contribuabililor autohtoni.

Sistemul fiscal din Republica Moldova constă în totalitatea impozitelor și taxelor plătite sau ce urmează să fie plătite la scadență de persoanele fizice și / sau juridice, înregistrate conform legislației autohtone ca subiecți ai impunerii.

În vederea determinării posibilităților de perfecționare a sistemului fiscal și maximizării contribuției acestuia la completarea veniturilor bugetare, prezintă interes cercetarea aspectelor ce țin de structura veniturilor fiscale, precum și de incidența sarcinii fiscale asupra consumului și factorilor de producție muncă și capital.

În Republica Moldova, sursa principală de completare a veniturilor fiscale o constituie impozitele indirecte, fenomen caracteristic economiilor în tranziție și celor în curs de dezvoltare.

În cadrul impozitelor indirecte, printre principalele componente (accize, impozite asupra comerțului exterior și operațiunilor externe), Taxa pe Valoarea Adăugată (TVA) este cel mai dinamic element.

Factorul principal de creștere al acestui tip de impozit este creșterea comerțului cu amănuntul, parțial din cauza majorării transferurilor de peste hotare și, respectiv, importului bunurilor și serviciilor în republică, precum și îmbunătățirea administrării fiscale. Evoluția pozitivă a acestui tip de impozit a compensat reducerea accizelor ca pondere în Produsul Intern Brut (PIB), care a avut loc din cauza cotelor fixe de accize pe majoritatea pozițiilor. Impozitele asupra comerțului exterior și-au păstrat ponderea în PIB, practic, neschimbată, datorită includerii în această grupă a unor plăți fixe din domeniul operațiunilor externe.

În ultimii ani, inclusiv până în 2016, s-a menținut metoda de destinație a calculării TVA cu toate țările și cele 3 cote ale TVA existente: cota TVA standard de 20%, cota TVA redusă de 8% și cota TVA de 0%. Menționăm că mărimea cotei standard a TVA, precum și cotele reduse ale taxei pe valoarea adăugată, variază de la o țară la alta (tabelul 1).

**Tabelul 1**

### Situația actuală privind cotele standard și cele reduse ale TVA în unele țări, (%)

Indicatorii economici	Albania	Azerbaidjan	Bulgaria	Croația	Cehia	Estonia	Federația Rusă	Letonia	Lituania	Macedonia	Moldova	Muntelegru	Polonia	România	Serbia	Slovacia	Slovenia	Ucraina	Ungaria
Cota standard	20	18	20	22	19	18	18	18	18	18	20	17	22	20	18	19	20	20	25
Cote reduse	-	-	7	-	5	5	10	5	95	5	85	-	73	95	8	-	8.5	-	155

*Sursa: elaborat de autor în baza actelor privind legislația fiscală a Republicii Moldova și altor țări*

Pornind de la practicile internaționale și de la situațiile prezentate în tabelul 1, considerăm că cota standard a TVA, aplicată în Republica Moldova, ar putea fi diminuată, cel puțin, cu 1%, modificând concomitent și lista mărfurilor și serviciilor supuse taxării. Odată acceptată, această măsură va impune, în

opinia autorului, o corelare a măsurilor de reformă fiscală, privind nivelul de impunere a venitului din activitatea de întreprinzător, în scopul depășirii unor consecințe nedorite.

Una din problemele majore ale sistemului fiscal, în general, și a aplicării TVA, în special, o constituie instabilitatea cadrului legal, cauzată de frecvențele modificări ale Codului fiscal. Astfel, începând cu 01.01.2012 și până în prezent, Codul fiscal a fost modificat prin 35 de legi privind completarea și/sau modificarea acestuia, modificările vizând sute de articole. Unele modificări au comportat caracter redacțional de precizare a normelor, altele având un impact semnificativ, constituind o manifestare a voinței statutului în domeniul politicii fiscale, care fie că stabilesc scutiri noi, fie că extind baza impozabilă.

În partea ce ține de aplicarea TVA, tendințele principale în dinamica evoluției legislației, în acest domeniu, se manifestă prin tendința ajustării legislației la principiile de aplicare a TVA în Uniunea Europeană (UE), în contextul onorării angajamentelor asumate de Republica Moldova prin semnarea Acordului de asociere cu UE.

În acest sens, merită a fi acordată atenție principalelor modificări și completări în titlul III al Codului fiscal, aprobate în prima lectură de Parlamentul Republicii Moldova.

Potrivit Legii cu privire la modificarea și completarea unor acte legislative nr. 138 din 17.06.16, rezultată din politica bugetar-fiscală pentru anul 2016, s-a propus completarea art. 97 „Valoarea impozabilă a livrării impozabile” din Codul fiscal cu alineate noi, alineatul 6 și 7 cu următorul conținut:

„(6) În cazul efectuării operațiunilor în valută străină: La stabilirea valorii impozabile a livrărilor impozabile contractate în valută străină, cursul de schimb valutar care se aplică este cursul oficial al leului moldovenesc valabil la data la care apare obligația fiscală privind TVA;

(7) Dacă operațiunea se efectuează în valuta străină față de care Banca Națională a Moldovei nu cotează leul moldovenesc, atunci conversiunea are loc în două etape. Inițial, valuta străină este recalculată în altă valută străină față de care Banca Națională a Moldovei cotează leul moldovenesc. Pentru aceasta se folosește metoda directă de corelație între cursurile acestor valute străine. Suma obținută astfel în altă valută străină este recalculată în moneda națională la cursul oficial al leului moldovenesc valabil la data la care apare obligația fiscală privind TVA”.

În același context, vizând specificul aplicării TVA, în cazul livrărilor efectuate pe teritoriul Republicii Moldova, pentru care prețurile sunt stabilite în valută străină, a fost propusă și completarea art. 98 „Ajustarea valorii impozabile a livrării impozabile” din Codul fiscal cu un alineat nou, alineatul 2 cu următorul conținut:

„(2) Pentru livrări de mărfuri, servicii pe teritoriul Republicii Moldova contractate în valută străină cu decontare în monedă națională se aplică cursul oficial al leului moldovenesc la data plății, și diferențele dintre valoarea calculată a mărfurilor, serviciilor la data eliberării facturii fiscale și valoarea calculată a mărfurilor, serviciilor la cursul oficial al leului moldovenesc stabilit la data plății constituie valoare impozabilă cu TVA a livrării de mărfuri, servicii contractate în valută străină”.

Necesitatea completărilor expuse este determinată de faptul că, în anul 2015, în Standardele Naționale de Contabilitate, au fost operate modificări și completări care califică venitul rezultat din modificarea cursului valutar drept venit financiar. Aceasta a făcut ca specialiștii în domeniul contabilității, care acordă o mai mare importanță reglementărilor în domeniul evidenței contabile, urmărind scopul diminuării sarcinii fiscale, să promoveze abordarea, potrivit căreia diferența rezultată din evoluția cursului valutar să fie calificată ca rezultat din activitate financiară, care, potrivit art.103 alin.(1) p.12) din Codul fiscal, este scutită de TVA. În acest sens, în pofida reglementărilor din titlul III din Codul fiscal, s-a constatat riscul interpretării greșite a normelor menționate, ce ar determina, pe lângă aprecierea eronată a obligațiilor fiscale la capitolul TVA, și complicarea semnificativă a administrării fiscale, determinată de necesitatea aplicării prorata la aprecierea dreptului la trecerea în cont a TVA aferente procurărilor, care s-ar fi calificat ca fiind destinate efectuării atât livrările, cât și cele scutite.

Astfel, prin completările propuse se stabilește expres faptul că diferențele de curs valutar, în cazul tranzacțiilor contractate în valută străină, constituie parte a valorii impozabile a livrării impozabile.

Pe lângă aceasta, completările menționate soluționează problema aprecierii valorii impozabile a livrărilor contractate în valute străine, pentru care Banca Națională a Moldovei nu stabilește curs oficial, stabilindu-se procedura de apreciere a valorii prin intermediul valutei pentru care este stabilit cursul oficial.

O altă modificare cu impact semnificativ pentru procesul bugetar și pentru agenții economici beneficiari ai restituirii TVA o constituie excluderea din art. 101, art. 101<sup>1</sup> și art. 101<sup>3</sup> din Codul fiscal a prevederilor ce permiteau stingerea datoriilor față de buget a creditorilor subiectului ce a obținut dreptul la restituirea TVA prin cesiunea creanței.

Potrivit redacției propuse, care va substitui prevederile ce stabileau dreptul de stingere prin cesiune a obligațiilor față de buget, se stabilesc următoarele: „Se interzice restituirea TVA în contul stingerii datoriilor



creditorilor subiectului impozabil, care dispune de decizie de restituire a TVA, inclusiv persoanelor juridice și fizice cesionari”.

Modificarea în cauză este argumentată de autori prin necesitatea asigurării bugetului cu mijloace „lichide”, pe când procedura existentă, deseori, presupunea o „stingere reciprocă” a obligației bugetului de a efectua restituirea TVA la contul bancar al beneficiarului restituirii cu suma obligațiilor față de buget a creditorilor acestuia.

Este de menționat că oportunitatea unor astfel modificări, în momentul de față, provoacă dubii, deoarece, în condițiile posibilităților reduse ale bugetului de a-și onora obligațiile de restituire efectivă a TVA, în termenul stabilit de legislație (45 de zile de la data depunerii cererii de restituire), implică riscul aplicării penalității stabilite prin art. 176 din Codul fiscal, potrivit alineatului 3: „Dacă suma plătită în plus și suma care, conform legislației fiscale, urmează a fi restituită nu au fost restituite în termen de 45 de zile de la data primirii cererii de către organul fiscal sau în alt termen prevăzut de legislația fiscală, contribuabilului i se plătește o dobândă, calculată în funcție de rata de bază (rotunjită până la următorul procent întreg), stabilită de Banca Națională a Moldovei în luna noiembrie a anului precedent anului fiscal de gestiune, aplicată la operațiunile de politică monetară pe termen scurt, pentru perioada cuprinsă între data primirii cererii și data compensării de către Trezoreria de Stat. Pe perioada suspendării termenului în conformitate cu alin.(1), dobândă nu se calculează.”

În acest sens, Ministerul Finanțelor va trebui să depună eforturi suplimentare, în vederea identificării, în termen restrâns, a resurselor financiare, pentru transferarea în termen la conturile contribuabililor a TVA acceptate spre restituire, pentru a evita cheltuieli bugetare suplimentare ca rezultat al aplicării penalității. Pe lângă aceasta, Serviciul fiscal de stat va trebui să depună eforturi suplimentare pentru asigurarea încasării restanțelor de la creditorii subiecților beneficiari ai restituirii TVA, în cazul în care cei din urmă se vor confrunta cu dificultăți în partea ce ține de asigurarea acestora cu „lichidități”.

O modificare mult așteptată atât de contribuabili, cât și de către Serviciul fiscal de stat, este completarea art.102 „Trecerea în cont a TVA pe valorile materiale, serviciile procurate” din Codul fiscal cu un alineat nou, alineatul 31, cu următorul conținut: „(31) Trecerea în cont a sumei TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care sunt folosite pentru efectuarea livrărilor ce nu constituie obiecte impozabile cu TVA în conformitate cu art. 95 alin. (2), se efectuează similar livrărilor impozabile.”

Pentru a aprecia la justa valoare completarea dată, urmează a se menționa următoarele.

Încă din 17.12.2009, prin Legea nr. 108, art. 95 din Codul fiscal a fost completat printr-un alineat nou, alineatul 2, care, în Codul fiscal, a fost introdusă o noțiune nouă, și anume, „livrări ce nu constituie obiect al impunerii cu TVA”, acestea constituind lista celor existente până la acel moment (livrări impozabile, livrări scutite și livrări scutite de vărsare la buget a TVA).

Livrările ce nu constituie obiecte ale impunerii în conformitate cu art. 95 alin. (2) din Codul fiscal sunt următoarele:

a) livrarea mărfurilor, serviciilor efectuată în interiorul zonei economice libere sau în cadrul regimului de antrepozit vamal;

b) venitul sub formă de dobândă obținut de către locator în baza unui contract de leasing;

c) livrarea de mărfuri și servicii efectuată cu titlu gratuit în scopuri de publicitate și/sau de promovare a vânzărilor în mărime anuală de 0,2% din venitul din vânzări obținut pe parcursul anului precedent anului în care se efectuează această livrare;

d) transmiterea proprietății în cadrul reorganizării agentului economic.

În prezent, până la intrarea în vigoare a redacției alineatului 31 al art.102 din Codul fiscal, în legislația fiscală în vigoare, se constată un vid în partea ce ține de trecerea în cont a TVA în cazul procurărilor destinate efectuării livrărilor ce nu constituie obiect al impunerii cu TVA.

Astfel, potrivit redacției art.102 din Codul fiscal, până la 01.07.16, se permitea trecerea în cont a TVA aferente procurărilor destinate efectuării livrărilor impozabile în cadrul desfășurării activității de întreprinzător (aici se includ și livrările scutite de vărsare a TVA la buget), pe când TVA aferentă procurărilor destinate efectuării livrărilor scutite de TVA nu se trecea în cont, ci se raporta la cheltuieli sau consumuri.

După cum se vede, reglementările referitoare la livrări, ce nu constituie obiecte ale impunerii, lipsesc, iar în condițiile în care acestea nu sunt nici impozabile, nici scutite, nu este reglementat nici dreptul la trecere în cont, nici dreptul de atribuire a TVA aferente procurărilor corespunzătoare la cheltuieli sau consumuri.

Redacția propusă prin proiect și după, implementată prin Legea cu privire la modificarea și completarea unor acte legislative nr. 138 din 17.06.16, este favorabilă contribuabililor, stabilind dreptul la trecere în cont pentru procurările destinate efectuării livrărilor menționate în art. 95 alin. (2) din Codul fiscal, ce nu constituie obiecte ale impunerii cu TVA.

Aceleași argumente, de oferire a unei clarități în aplicare, sunt în vigoare și pentru propunerea de completare a art.112 alin.(1) din Codul fiscal, prin care sunt stabilite circumstanțele de survenire a obligației de înregistrare în calitate de subiect al impunerii cu TVA. Astfel, livrările ce nu constituie obiecte ale impunerii cu TVA nu participă la aprecierea pragului de înregistrare în calitate de plătitor TVA.

Abordările exprimate de autorii modificărilor, care vizează livrările ce nu constituie obiecte ale impunerii cu TVA, denotă o lipsă de consecvență a acestora. Astfel, dacă, în partea ce ține de realizarea dreptului la trecerea în cont a TVA, se adoptă o poziție similară livrărilor impozabile, atunci în contextul înregistrării în calitate de subiect al impunerii cu TVA abordarea este una similară livrărilor scutite de TVA.

O altă modificare cu impact semnificativ asupra contribuabililor o constituie modificarea procedurii de înregistrare a facturilor fiscale în Registrul General Electronic al Facturilor Fiscale (RGEFF).

Până la 01.07.16, potrivit condițiilor stabilite de art.118<sup>1</sup> din Codul fiscal, obligația de înregistrare în RGEFF a facturilor fiscale cu valoarea impozabilă a livrării de peste 100 mii lei era pusă pe seama furnizorului, consecință a neonorării acesteia, pentru furnizor, constând în aplicarea amenzii de 3600 de lei, iar pentru cumpărător – neadmiterea trecerii în cont a TVA aferente facturii fiscale neînregistrate sau înregistrate cu încălcarea termenului de 10 zile lucrătoare.

Potrivit modificărilor propuse, obligația de înregistrare a facturilor fiscale în RGEFF urmează a fi pusă pe seama cumpărătorului. O astfel de abordare este determinată de necesitatea excluderii răspunderii cumpărătorului pentru încălcările admise de furnizor (răspunderea terțului), astfel, încât răspunderea și obligația să vizeze același subiect.

Imposibilitatea renunțării definitive la RGEFF este determinată de necesitatea păstrării acestui instrument de prevenire a fraudelor fiscale în condițiile obligației asumate prin semnarea Acordului de asociere cu UE în partea ce ține de contracararea fraudelor ce constau în documentarea tranzacțiilor fictive și desfășurarea pseudo-activităților.

Procesul de perfecționare a legislației este unul continuu și, în acest sens, sunt de menționat și unele propuneri înaintate de Serviciul fiscal de stat ce vizează politica bugetar-fiscală pentru anul 2017.

Pentru început, ar fi de menționat completarea propusă în art.102 „Trecerea în cont a TVA pe valorile materiale, serviciile procurate” din Codul fiscal. Esența acesteia constă reglementarea TVA la modificarea regimului fiscal al livrărilor, pentru efectuarea cărora au fost anterior efectuate procurările. Astfel, potrivit prevederilor actuale, dacă un subiect a procurat anterior un activ destinat efectuării livrării scutite de TVA, iar ulterior, la momentul livrării, regimul fiscal al livrării, pentru care a fost procurat activul, s-a schimbat din scutit în impozabil, contribuabilul nu poate să restabilească la trecere în cont TVA aferentă activului, care a fost anterior raportată la consumuri sau cheltuieli.

Potrivit propunerii de modificare, la schimbarea regimului fiscal aplicabil livrării finale, TVA aferentă procurărilor destinate efectuării acesteia se va restabili la trecere în cont sau se va exclude de la decontări cu bugetul, în funcție de evoluția regimului fiscal (din scutit în impozabil sau din impozabil în scutit).

Tot în art. 102 alin.(4) din Codul fiscal, s-a propus completarea care stabilește obligația de excludere din trecere în cont a TVA aferente activelor pe termen lung conservate, asigurându-se o corelare dintre perioada utilizării efective a activului și perioada aflării în conservare. Necesitatea modificării date este determinată de necesitatea corelării alin.(4) din art.102 al Codului fiscal cu prevederile alin.(1) al acestuia, potrivit căruia se permite trecerea în cont aferentă procurărilor destinate efectuării livrărilor impozabile în cadrul desfășurării activității de întreprinzător. Or, activul conservat nu poate fi calificat drept utilizat în activitate de întreprinzător, constatându-se necesitatea excluderii TVA de la decontări cu bugetul.

În pofida frecventelor modificări și completări ale Codului fiscal, excluderea tuturor neajunsurilor și neclarităților este extrem de dificilă. Cauzele dificultăților constau în calitatea joasă a propunerilor de modificare care vizează, în special, categoria subiecților impunerii, obiectelor impozabile și bazei impunerii cu TVA, iar în alte cazuri, lipsa soluțiilor în practica internațională și, prin urmare, lipsa unei soluții eficiente pe plan național.

Drept exemplu poate fi menționată aplicarea în legislația fiscală a Republicii Moldova a TVA în cazul procurărilor destinate efectuării livrărilor atât impozabile, cât și scutite de TVA.

Astfel, potrivit prevederilor actuale ale art. 102 alin. (3) din Codul fiscal, TVA aferentă procurărilor „mixte”, adică celor care nu pot fi identificate ca fiind destinate efectuării, în exclusivitate, a livrărilor impozabile sau, în exclusivitate, a livrărilor scutite, se trece în cont doar în partea ce se referă la livrările impozabile. Mărimea TVA spre trecere în cont se determină prin aplicarea proratei, care se calculează ca raportul dintre valoarea livrărilor impozabile și valoarea totală a livrărilor efectuate în perioada fiscală respectivă.

Ajustarea indicatorilor anuali se asigură prin aplicarea proratei anuale, apreciate în baza indicatorilor anuali ai livrărilor.

Problematika aplicării proratai constă în lipsa corelației dintre procurarea „mixtă” și indicatorii livrărilor, în baza cărora se apreciază prorata, în special, în cazurile construcțiilor care durează peste un an. În astfel de situații, în condițiile efectuării procurărilor semnificative pentru construcție, livrarea careia va avea loc în anul următor, trecerea în cont a TVA aferente procurărilor pentru construcția în cauză se va aprecia pornind de la indicatorii livrărilor, alții decât, nemijlocit, construcția aflată în proces de edificare.

În afară de aceasta, este de menționat că una din cerințele stabilite în Acordul de Asociere cu UE este ajustarea normelor ce țin de restituirea TVA cu normele aplicabile în statele UE. În acest sens, legislația UE presupune restituirea TVA în toate cazurile de apariție a diferenței pozitive dintre suma TVA trecută în cont și suma TVA aferentă livrărilor.

Pentru Republica Moldova, aplicarea unui astfel de principiu este, practic, imposibilă, deoarece suma TVA, ce ar urma să fie restituită constituie peste 3 mld lei – sumă ce constituie depășirea, pe plan național, a TVA trecute în cont asupra TVA aferente livrărilor.

Mecanismul actual de restituire a TVA se reduce, în prezent, la acordarea dreptului la rambursare din buget doar pentru anumite situații concrete, și anume: livrări impozitate cu TVA la cota „zero” (export, livrări în cadrul realizării acordurilor de finanțare internaționale, transport internațional ș.a.), livrarea pe teritoriul Republicii Moldova a produselor lactate și celor de panificație, efectuarea investițiilor capitale.

**Concluzii.** Ajustarea legislației naționale la principiile europene de aplicare a TVA necesită, din partea Republicii Moldova, manifestare de voință în educarea specialiștilor cu cunoștințe vaste atât în domeniul economiei naționale, cât și în domeniul ce ține de cunoașterea practicilor internaționale de aplicare a TVA, astfel, încât să fie asigurată implementarea acelor mecanisme, care s-au arătat a fi eficiente, dar și aplicabile specificului național.

Analizele efectuate în legătură cu incidența sarcinii fiscale asupra contribuabililor în statele-membre ale UE, precum și în cazul Republicii Moldova, permit elaborarea concluziilor cu privire la necesitatea reducerii sarcinii fiscale asupra contribuabililor în cazul Republicii Moldova, contribuind astfel la perfecționarea sistemului de impunere.

#### **Bibliografie:**

1. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2007, nr. 90-93 / 399 din 29.06.2007, cu modificările și completările la zi.
2. Codul fiscal nr. 1163-XIII din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2007, Ediție specială din 08.02.2007, cu modificările și completările la zi.
3. Taxa pe Valoarea Adăugată. Disponibil: <http://www.glavbukh.ru/rubrika/6>
4. Ce cote de TVA sunt valabile începând de la 01 ianuarie 2016. Disponibil: [http://www.avocatnet.ro/content/articles/id\\_42122/Ce-cote-de-TVA-sunt-valabile-incepand-de-la-1-ianuarie-2016.html](http://www.avocatnet.ro/content/articles/id_42122/Ce-cote-de-TVA-sunt-valabile-incepand-de-la-1-ianuarie-2016.html)

## **ASPECTE METODOLOGICE PRIVIND APLICAREA METODEI TARGET-COSTING**

*Conf. univ. dr. Iuliana ȚUGULSCHI, ASEM,*  
[iuliana3989@gmail.com](mailto:iuliana3989@gmail.com)

*Conf.univ. dr. Rodica CUȘMAUNSA, ASEM,*  
[rcusmaunsa@mail.ru](mailto:rcusmaunsa@mail.ru)

*The target-casting method represents a method of calculating the cost by determining the target cost as the difference between the target-price and target-profit. The implementation of this method requires problem salvation regarding the area of this application, identification of products and the way of storing and presenting cost-related data, carrying on administrative controlling in order to meet the target cost.*

*To solve the above-mentioned problems, of is recommended to identify the products to which the target-costing method could be applied to create the manufacturing concept and design, to set the target price and benefit, to elaborate the method of accumulating and distributing the costs per costs centres and per types of products, to determine the main indexes which found target-cost meeting.*

**Key words:** *target-costing method, target cost, target-price, target-benefit, design costs, costs controlling.*

**JEL: M 11, 40**

## Introducere

Stabilirea metodei de calculare a costului de producție prin aplicarea metodei target-costing prezintă o importanță majoră pentru entitățile ce activează în condițiile actuale ale economiei de piață și au drept obiectiv principal minimizarea costurilor. În acest context, metoda se axează pe cercetarea minuțioasă a pieței, în scopul creării produselor competitive, stabilirea prețului și beneficiului-țintă în vederea determinării corecte a costului-țintă, ceea ce impune o restricționare a activității entității în vederea apropierii costurilor efective (planificate) de costurile-țintă. Toate aceste aspecte determină actualitatea metodei target-costing, de a cărei implementare corectă depinde, în mare măsură, eficiența rezultatelor activității entității.

## Conținutul publicației

În acest demers al cercetării, ne-am axat pe necesitatea redării situației actuale a conținutului și posibilităților de implementare a metodei de calculare a costurilor Target-costing (în continuare – TC) atât din punct de vedere teoretic, cât și aplicativ.

În procesul de implementare a metodei target-costing, apar diverse probleme, dintre care pot fi menționate următoarele:

- stabilirea sferei de aplicare a metodei TC prin identificarea produselor (lucrărilor, serviciilor) competitive ce urmează a fi implementate, precum și a costurilor-țintă a acestora;
- crearea concepției și proiectului de fabricare a produselor (lucrărilor, serviciilor);
- stabilirea componenței, modului de recunoaștere și evaluare a costurilor de producție la nivelul diferitelor subdiviziuni productive;
- elaborarea bugetelor pe centre de responsabilitate ale entității în scopul calculării costului planificat (bugetat) și a rezultatului financiar;
- identificarea principalilor indicatori ce stau la baza exercitării controlului de gestiune prin compararea costului efectiv (bugetat) cu costul-țintă.

Esența metodei TC constă în faptul că, cunoscând prețul de vânzare a produsului, precum și marja dorită de profit, se determină costul-țintă al produsului, care, în continuare, se obține prin eforturile tuturor subdiviziunilor entității. La baza metodei, se află următoarele elemente:

- 1) prețul-țintă;
- 2) beneficiul (marja) țintă;
- 3) costul-țintă.

Prin **prețul-țintă**, se subînțelege acel nivel al prețului de vânzare, care rezultă din raportul de cerere-ofertă al pieței pe parcursul ciclului de viață al produsului (lucrării, serviciului), ținând cont de posibilele reduceri acordate. Este de menționat că, la determinarea prețului-țintă, pe lângă prețul de vânzare, trebuie luate în considerare și posibilele cheltuieli ulterioare ce țin de produsul dat (distribuire, întreținere, reparație etc.).

În Republica Moldova, planificarea costurilor, în cadrul entităților de producție, se efectuează în funcție de tehnologiile existente și posibilele costuri ale materiilor prime și materialelor, costuri ale forței de muncă și costurile indirecte de producție. Ulterior, în funcție de ponderea cheltuielilor operaționale, se stabilește prețul posibil de vânzare. Însă, această abordare nu asigură entității un avantaj pe termen lung. Din aceste considerente, potrivit metodei TC, la stabilirea prețurilor de vânzare, entitatea ar trebui să se concentreze pe cerințele pieței, deoarece nu costurile determină nivelul prețurilor, ci, dimpotrivă, prețurile determină nivelul costurilor. Prin urmare, principala problemă se structurează nu în faptul cât costă produsul nou, ci cât ar trebui să coste.

Companiile japoneze, care, printre primele, au implementat metoda TC, în procesul stabilirii prețurilor produselor sunt ghidate de patru factori-cheie:

- 1) nevoile, cerințele, gusturile consumatorilor în ceea ce privește caracteristicile fizice și estetice ale mărfurilor;
- 2) prețul rezonabil, și anume, prețul pe care cumpărătorii sunt dispuși să-l plătească pentru produsul cu proprietăți specifice și caracteristici funcționale;
- 3) propunerile din partea concurenților;
- 4) identificarea cotei de piață țintă pentru produs [5].

Astfel, primordial, se iau în considerare așteptările consumatorilor față de produs (lucrare, serviciu) cu scopul de a afla cât de mult aceștia sunt dispuși să plătească pentru un produs cu caracteristici similare. Analiza competitivă presupune efectuarea cercetărilor de marketing, compararea produsului (lucrării, serviciului) cu alte produse (lucrări, servicii) similare concurente, determinarea costului de producție a acestora și a prețurilor de vânzare. Această analiză permite detectarea posibilității de aplicare a diferitelor strategii de stabilire a prețurilor concurenților, impactul lor asupra prețului entității și, în consecință, costurile sale țintă. În funcție de aceasta, entitatea procedează la elaborarea produsului propriu-zis, care se potrivește cel mai mult așteptărilor consumatorului și beneficiilor scontate de către entitate.

**Beneficiul (marja)-țintă** reprezintă acel beneficiu (marjă) considerat normal pe parcursul ciclului de viață al produsului (lucrării, serviciului), pe tipul respectiv de piață și care asigură entității continuitate pe termen lung. Se cere luat în considerare faptul că conținutul indicatorului costurilor-țintă diferă, în funcție de ceea ce apare la scăzător. Astfel, dacă la scăzător apare:

- beneficiul-țintă, atunci acesta include atât marja aplicată de către entitate, cât și cheltuielile de distribuire ale acesteia;
- marja-țintă, în acest caz, costul-țintă nu cuprinde cheltuielile de distribuire.

**Costul-țintă** reprezintă un cost previzionat, determinat în perioada de implementare a produsului (lucrării, serviciului), după stabilirea particularităților și elementelor sale specifice.

Costul-țintă calculat în conformitate cu standardele (normativele) entității conceptual diferă de acestea. Costul-standard (normativ) este determinat în urma analizei procesului de producție fiind orientat în interior. Costul-țintă se stabilește în baza cercetărilor de marketing și este orientat în exterior. Atunci, când se utilizează metoda costului standard (normativ) controlul costurilor are loc prin identificarea abaterilor standardelor (normativelor) față de costurile efective. Metoda target-costing, dimpotrivă, se caracterizează prin îmbunătățirea continuă a normativelor de cost. Costurile sunt obiective stabilite pentru întreg ciclul de viață al produsului (etapa de elaborare, etapa de implementare etc.). Aceste costuri includ costul total al produsului (costurile de producție, plus costurile neproductive), precum și cheltuielile de distribuire, cât și alte cheltuieli operaționale după caz.

Spre deosebire de metodele clasice de calculare a costurilor, care au drept scop minimizarea costurilor, ce constituie parte componentă a prețului de vânzare, scopul metodei TC constă în minimizarea costurilor pentru întreg ciclul de viață al produsului atât pentru producător (costurile de proiectare, fabricare, distribuire etc.), cât și pentru consumator (costurile de utilizare a produsului).

În vederea diminuării costurilor de proiectare, susținem opinia potrivit căreia la baza metodei TC trebuie să se afle următoarea abordare [4]:

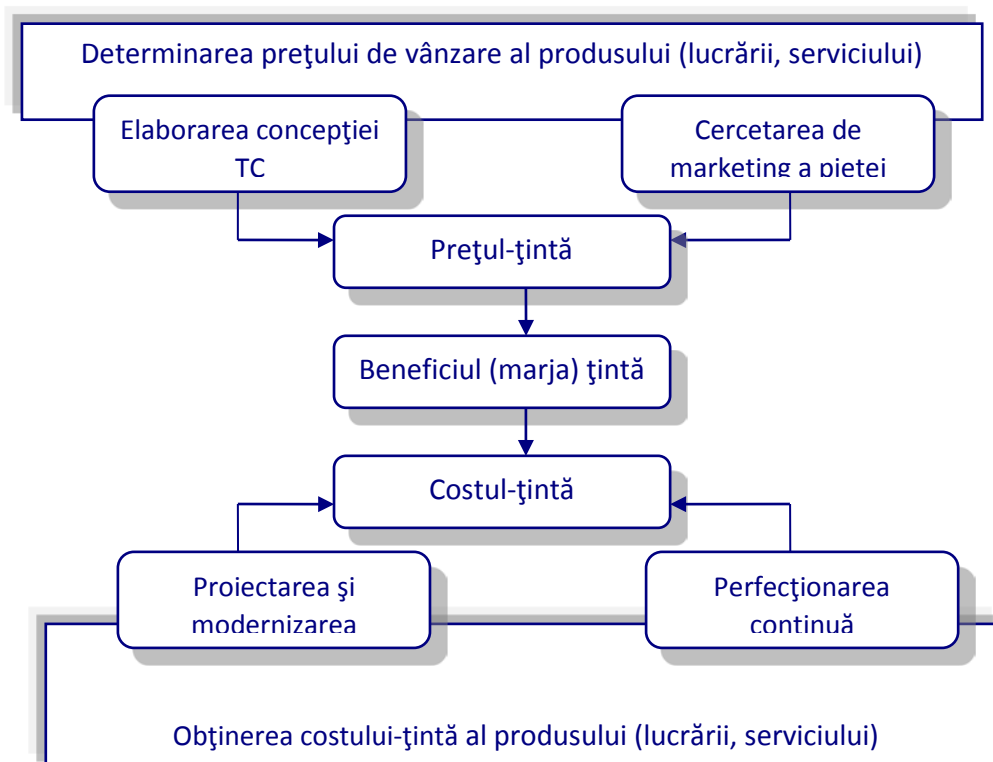
*Costul-țintă*                      ⇔                      *Proiectarea produsului*                      ⇔                      *Costul planificat (bugetat)*

În vederea realizării abordării nominalizate, este necesar ca managementul entității să se axeze pe următoarele:

- 1) identificarea produsului (lucrării, serviciului) și costului-țintă a acestuia;
- 2) crearea concepției și proiectului de fabricare a produsului;
- 3) elaborarea bugetului general ce va sta la baza calculării costului planificat (bugetat) și rezultatului financiar;
- 4) determinarea costului efectiv (bugetat) și compararea acestuia cu costul țintă.

Implementarea metodei costului-țintă este importantă atât pentru entitate, cât și pentru consumatori. Astfel, *în primul rând*, prin intermediul acesteia, se asigură o coordonare și gestionare pe parcursul întregului ciclu de viață al produsului. Managementul preocupat de apropierea costurilor efective (bugetate) de costurile-țintă identifică soluții noi, inovaționale și nestandarde. *În al doilea rând*, orientarea continuă către costurile-țintă impune entitatea de a evita tehnologii și resurse materiale cu prețuri ridicate, dat fiind faptul că aceasta poate conduce la etapa de reproiectare a produsului (lucrării, serviciului).

Procesul de gestionare a costurilor prin intermediul metodei TC, schematic, poate fi prezentat astfel:



**Figura 1. Metodologia de determinare a costului-țintă**

*Sursa: elaborat de autori după [4]*

Din figura 1, se observă că determinarea costului-țintă implică fixarea prețului-țintă, care, pe de o parte, are la bază elaborarea concepției de implementare a produsului (lucrării, serviciului), iar pe de altă parte, necesită cercetări aprofundate de marketing a pieții, cât și a solicitărilor consumatorilor față de produsul (lucrarea, serviciul) nou. În acest context, este oportun ca secția de marketing să prezinte managementului entității un raport, în care se vor regăsi informațiile privind prețurile, elasticitatea curbei schimbării cererii față de preț, iar în cazul unor procese tehnologice complicate – informațiile privind prețurile de bază la diferite modele. În raport, trebuie să se regăsească și datele privind potențialii consumatori din regiune: nivelul salariilor, asigurarea cu produse (lucrări, servicii) substituibile etc. [4].

Ulterior, este necesară fixarea beneficiului (marjei) țintă, iar după scăderea mărimii acestuia din prețul-țintă se stabilește costul-țintă. Este de menționat faptul că apropierea costurilor efective (bugetate) de costul-țintă nu este simplu de realizat în procesul de proiectare și implementare a produsului (lucrării, serviciului) nou. Aceasta necesită idei inovaționale în vederea eliminării sau cel puțin diminuării diferenței dintre costurile efective (bugetate) ale entității și costul-țintă prestabilit.

În tabelul 1, se prezintă o descriere a măsurilor ce urmează a fi întreprinse de către managementul entității în procesul de implementare a metodei TC.

**Tabelul 1**

**Etapele de bază în procesul implementării metodei target-costing**

Nr. crt.	Etapele cercetării	Rezultatul cercetării
1.	Elaborarea concepției TC	Propunerea pe piață a unui produs (lucrare, serviciu) nou la un preț atractiv pentru consumatori, de o calitate înaltă și cu costuri minime de proiectare și producere
2.	Cercetarea de marketing a pieței	Cercetarea trebuie să prezinte următoarele informații: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ nivelul cererii, potențialii consumatori;</li> <li>▪ cerințele privind calitatea produsului (lucrării, serviciului);</li> <li>▪ nomenclatorul concurenților, date privind produsele acestora propuse pe piață (prețurile, calitatea etc.), cât și cele în proces de elaborare;</li> <li>▪ piața de desfacere a produsului, posibilitățile de extindere;</li> <li>▪ alte informații în funcție de solicitările managementului.</li> </ul>

3.	Determinarea prețului-țintă	Identificarea prețului posibil de vânzare pe tipuri de produse (lucrări, servicii)
4.	Determinarea beneficiului (marjei) țintă	Stabilirea beneficiului (marjei) țintă optimal pentru asigurarea unei activități continue pe viitor
5.	Determinarea costului țintă	Calcularea costului-țintă al produsului (lucrării, serviciului) prin scăderea din preț țintă a beneficiului (marjei) țintă
6.	Stabilirea abaterilor dintre costul efectiv (bugetat) și costul-țintă	Determinarea abaterii dintre costul efectiv (bugetat) și costul-țintă prestabilit este necesară în vederea reducerii costurilor de producție și desfacere al entității
7.	Proiectarea, modernizarea, perfecționarea continuă	Necesitatea proiectării și modernizării continue a produsului (lucrării, serviciului), ce reiese din importanța reducerii costurilor

*Sursa: elaborat de autori*

În continuare, vom efectua unele calcule convenționale în vederea determinării costului-țintă, luând ca bază un exemplu convențional. Presupunem că, la fabricarea produsului A, care posedă proprietăți de consum noi, managementul entității și secția de marketing au stabilit că consumatorul poate achita pentru acesta un preț în mărime de 750 lei pe unitate, inclusiv TVA-20%. Fabricarea produsului se consideră a fi rentabilă în condițiile în care marja-țintă constituie nu mai puțin de 18%. Calculul costului-țintă pentru produsul A include următorii pași:

1) determinarea prețului-țintă fără TVA:

$$750 \text{ lei} - 750 \text{ lei} * 20/120 = 625 \text{ lei.}$$

2) determinarea costului-țintă:

$$625 \text{ lei} - 625 \text{ lei} * 18/118 = 529,67 \text{ lei.}$$

Suma de 529,67 lei include posibilele pierderi tehnologice de 1% și reprezintă costul-țintă pentru o unitate de produs A. În baza calculelor efectuate de către secția economică a entității, costul planificat pentru o unitate de produs A s-a determinat în mărime de 577 lei. Prin urmare, pentru atingerea costului-țintă de 529,67 lei, este necesară reducerea costurilor cu 47,33 lei (577 lei - 529,67 lei).

În baza celor expuse mai sus, putem evidenția următoarele **avantaje** ale metodei TC:

- ↪ planificarea strategică a beneficiului și costurilor entității, exercitând controlul costurilor prin căutarea căilor de minimizare a acestora;
- ↪ utilizarea în combinație cu metoda funcțională de calculație a costurilor, ceea ce permite estimarea costurilor fiecărei funcții a produsului și, ca rezultat, racordarea operativă la cerințele economiei de piață;
- ↪ axarea metodei TC primordial pe costuri, pe parcursul întregului ciclu de viață al produsului, face posibilă aplicarea variantelor alternative de proiectare la o etapă incipientă;
- ↪ stabilirea costurilor planificate în funcție de condițiile de piață existente;
- ↪ determinarea costurilor-țintă pentru produse noi, în așa mod ca, în funcție de condițiile pieței, să fie posibilă obținerea rezultatelor financiare solicitate de către managementul entității.

Totodată, ca și oricare altă metodă de calculație, metoda TC prezintă și unele **dezavantaje**, dintre care pot fi evidențiate:

- ↪ necesită o perioadă considerabilă de timp și investiții semnificative în vederea micșorării costurilor până la nivelul-țintă, ceea ce poate fi nerațional pentru entitate. În unele cazuri, capacitățile tehnice ale entității nu permit reducerea costurilor de producție ale produsului;
- ↪ fixează cerințe ridicate privind fiabilitatea prețurilor-țintă și a volumului vânzărilor și necesită o reducere constantă și continuă a costurilor;
- ↪ existența conflictului de interese dintre personalul preocupat de proiectarea și implementarea produselor noi, care tind spre atingerea costurilor-țintă și personalul secției de marketing, care pledează pentru anumite prețuri de vânzare;
- ↪ respectarea cerinței de bază „calitate înaltă cu costuri-țintă minime” nu este posibilă în toate cazurile.

### Concluzii

**Metoda de calculație a costurilor Target-cost (TC) reprezintă una dintre metodele evaluate ale contabilității și este potrivită entităților, a căror strategie de dezvoltare este axată pe diminuarea costurilor.** Reglementările contabile naționale nu stabilesc, în mod explicit, aplicarea acestei metode pe ramuri distincte ale economiei naționale ale Republicii Moldova. Acest fapt impune ca, în condițiile concurențiale ale economiei de piață, entitățile de producție, care tind spre reducerea costurilor și, totodată,



elaborarea produselor competitive pe piață în funcție de solicitările consumatorilor, să stabilească, în mod individual, costurile-țintă și modul de ținere a contabilității acestora.

Sinteza aspectelor abordate privind aplicabilitatea metodei TC ne permite formularea următoarelor concluzii:

- corespunderea cu normele metodologice tradiționale de contabilizare a costurilor și calculare a costului de producție, precum și integrarea deplină în sistemul de raportare al entității, ca rezultat, facilitează procesul de implementare a metodei TC;
- aplicabilitate nu doar în procesul de calculație, dar și control al costurilor de producție, în special în ramurile cu tehnologii moderne, unde metodele tradiționale de control prin intermediul abaterilor și-au pierdut relevanța;
- maximizarea rezultatului financiar al entității prin maximizarea prețului-țintă facilitează realizarea volumului planificat al producției, cât și reducerea continuă a costurilor de producție;
- asigurarea unei cooperări strânse între subdiviziunile structurale ale entității (marketing, tehnice, cercetare, producție) în vederea diminuării costurilor entității până la mărimea costurilor-țintă.

Aplicarea metodei TC în economia Republicii Moldova necesită luarea în calcul a următoarelor aspecte-cheie:

- expansiunea variată a pieței și a producției de bunuri și servicii complică aplicarea metodei date pentru o perioadă îndelungată;
- gradul de risc sporit în domeniul legislativ, în special, cel al legislației fiscale, implică o nesiguranță în ceea ce privește predicțiile principalilor indicatori ai metodei TC;
- continuitatea funcționării economiei tenebre, care implică costuri netransparente în economia entităților.

Cu toate cele menționate, considerăm că, în condițiile dezvoltării intense a progresului tehnico-stiințific, metoda TC prezintă importanță și este vădit necesară, deoarece permite adoptarea unor decizii manageriale oportune și calitative privind elaborarea și plasarea pe piață a produselor noi și competitive.

#### **Bibliografie:**

1. Legea Contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007 (în redacție nouă). În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2007, nr. 27-34 din 07.02.2014 cu modificările ulterioare.
2. Indicații metodice privind contabilitatea costurilor și calculația costului produselor și serviciilor. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr.233-237 din 22.10.2013.
3. CĂLIN, O., MAN, M., NEDELCU, M. *Contabilitate managerială*. București: Ed. Didactică și Pedagogică, 2008. 335 p. ISBN 978-973-30-1989-3.
4. МЕРЗЛИКИНА, Г. ВОЛКОВ, С. Концепция формирования и управления целевой себестоимостью. *Бухгалтерский учет*. 2008, nr.5, 19-25.
5. *Метод таргет-костинг калькулирования себестоимости*. [online] [accesat 02.09.2016]. Disponibil: <http://afdanalyse.ru>.
6. *Target costing approach to pricing*. [online] [accesat 05.09.2016]. Disponibil: <http://www.accountingdetails.com>.
7. *Target costing and how to use it*. [online] [accesat 07.09.2016]. Disponibil: <http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumSakurai89.htm>.

### **АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПРИ ВЕНЧУРНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

*Conf. univ. dr. Irina GOLOCIALOVA, ASEM,*  
[monomah5@yandex.ru](mailto:monomah5@yandex.ru)

*Prof. univ. dr. hab. Viorel ȚURCANU, ASEM,*  
[vturcanu@mail.ru](mailto:vturcanu@mail.ru)

*Modern trends identified the need to implementation of innovative techniques to practice industry. The social and economic development of each country or region depends on its. Most companies which are technical applied innovative are refer to Small and Medium Enterprises. Those companies did not have necessary financial resources to implement their innovation projects and is in need of additional funding. To encourage to development of this industry it had evolved a special form of funding. It is venture financing or*



*investment. Venture financing (investment) requires particularly mechanism accounting of operations those related with the venture industry. The purpose of the research authors in this work has been: disclosed essence of venture financing and effectiveness its in Republic Moldova; characterized stages of venture capital business and rounds of funding; attained so as it reflects of current thinking on the mechanism accounting of operations those related with the venture industry of in context methodology of International Financial Reporting Standards (IFRS).*

**Key words:** *venture capital, rounds of funding, venture financing, mechanism accounting*

**Clasificarea JEL:** M41

**Введение.** Современные тенденции в мировой экономике выявили необходимость, с одной стороны, внедрения инноваций в практику для “истории успеха” в социально-экономическом развитии отдельного государства, с другой стороны – обеспечения финансовыми ресурсами компаний, деятельность которых связана с разработкой и внедрением новаторских идей, большинство из которых относятся к категории малые и средние предприятия (МСП), не располагающие для этого достаточными финансовыми ресурсами. Значительный макроэкономический эффект и отсутствие финансовых ресурсов на микроуровне обозначили роль государства в продвижении новаторских решений: *в общенациональных интересах стимулировать процесс разработки инноваций и оказывать поддержку научным исследованиям, как в прямой, так и в косвенной форме.* Однако, так как процесс освоения инновационного проекта занимает достаточно длительное время (от 5 до 10 лет), то для его завершения компании требуются дополнительные финансовые средства. Для этого разработан *особый механизм структурирования свободных финансовых средств, получивший название венчурный фонд,* деятельность которого зачастую стимулируется и регулируется со стороны государства. Этот фонд на определенных условиях осуществляет венчурное инвестирование в инновационный проект, заинтересованный возможностью получения сверхприбыли. Таким образом, механизм финансирования венчурного бизнеса (деятельность, связанная с продвижением инновационных проектов) объединяет три субъекта: венчурные компании категории МСП, инвесторы, включая венчурные фонды, и государство.

Как известно, результаты любого вида деятельности компании, находят свое отражение в ее финансовой отчетности, цель которой представление достоверной информации для принятия эффективных решений ее пользователями. *В условиях функционирования венчурного механизма значение достоверности финансовой отчетности приобретает особое значение.* Для этого необходимо руководствоваться законодательной и нормативной базой системы бухгалтерского учета и отчетности.

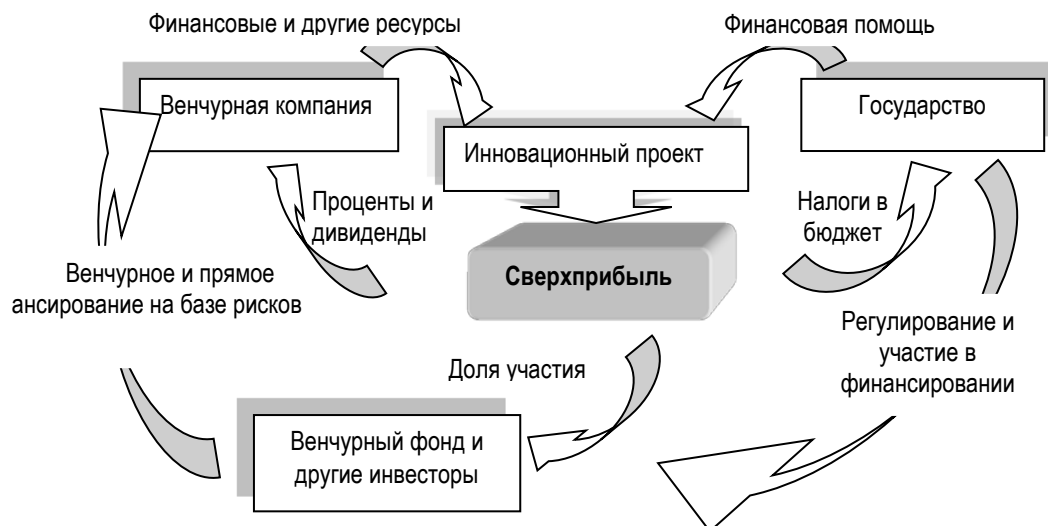
Принимая во внимание вышеизложенные аргументы, подтверждающие новизну и значимость темы исследования, авторы статьи считают целесообразным осуществить ее раскрытие по следующей схеме:

- *характеристика механизма венчурного финансирования и его действенность в Республике Молдова;*
- *общая схема бухгалтерского учета операций, связанных с финансированием инновационного проекта у венчурной компании;*
- *особенности оценки и признания инвестиций венчурных фондов.*

**Основная часть.** *Характеристика механизма венчурного финансирования и его действенность в Республике Молдова (РМ).* Инновации признаны сегодня повсеместно решающими факторами экономического роста любой страны, поскольку ясна взаимосвязь между способностью инкорпорировать инновации в экономическую деятельность и умением конкурировать на мировых рынках.

Успех в создании и эффективном функционировании инновационных процессов возможен лишь тогда, когда сопровождается формированием соответствующих структур и механизмов венчурного инвестирования инновационных проектов. При этом принимаются во внимание два ключевых фактора – риски и прибыли. Для случаев инвестирования инновационного проекта, когда высоки риски потерь и низкая вероятность получения сверхприбыли, был разработан особый механизм структурирования свободных финансовых средств, получивший название венчурный фонд, деятельность которого зачастую стимулируется и регулируется со стороны государства. Известным является тот факт, что получение сверхприбыли (доходность – от 30 % до 60%) возможно только при удачном стечении обстоятельств, при этом риски (venture) понести убыток (в 15% случаев венчурный капитал теряется полностью) сохраняются на протяжении всего периода освоения инновационного проекта, классифицированного как рискованный. Следовательно, главная цель венчурного

финансирования состоит в том, что финансовые средства инвесторов (частных предпринимателей, фондов, банков, государства) и интеллектуальные возможности предпринимателей (оригинальные идеи или технологии) объединяются в реальном секторе экономики для того, чтобы во вновь созданной компании, организовать бизнес и получить сверхприбыль. С позиции инвестора любая компания еще никак не проявившая себя в сфере бизнеса является рискованым предприятием – венчурной компанией, поэтому и финансирование ее деятельности является рискованым шагом – венчурным инвестированием. Следовательно, венчурный бизнес отражает деятельность трех субъектов: венчурных компаний, инвесторов и государства, взаимосвязь которых представлено в рис. 1.



**Рис. 1. Взаимосвязь и взаимодействие субъектов венчурного бизнеса**

*Источник: разработано авторами*

*Венчурное финансирование* – это долгосрочные высоко рисковые инвестиции частного капитала в уставный капитал вновь создаваемых технологично перспективных компаний ориентированных на разработку, производство и расширение наукоемкой продукции. Часть уставного капитала формируется за счет вклада в виде интеллектуальной собственности ее владельца, за которым и сохраняется мажоритарная доля уставного капитала. Венчурный инвестор инвестирует не непосредственно в производство, а в уставный (акционерный или паевой) капитал компании, который не может быть им изъят по собственному желанию до завершения срока, предусмотренного контрактом. Суть венчурного механизма состоит в безгарантийном финансировании специализированными венчурными фондами и крупными банками определенного этапа освоения инновационного проекта венчурной компании. С этого момента венчурные инвесторы для минимизации рисков потерь и получения сверхприбыли мониторизируют и управляют инновационным проектом.

Придерживаясь идеи общенационального влияния инноваций на экономику, государство оказывает поддержку не только на начальных этапах венчурной деятельности (прямая форма поддержки – субсидии и льготные кредиты, косвенная – налоговые меры, в виде вычета из налогооблагаемого дохода части затрат на исследования и разработки или допуск на увеличение этих затрат, гарантии инвесторам при убыточности инновационного проекта), но и продолжает ее оказывать в таких формах как: вложение государственных средств в венчурные фонды, создание финансовых стимулов инвесторам, вкладывающим средства в венчурные фонды, устранение налогообложения инвесторов, участвующих в формировании венчурных фондов, предоставление гарантий инвестициям при неудовлетворительном завершении финансирования проектов МСП. Естественно, что при выборе объектов стимулирования государство обычно отдает предпочтение наиболее капиталоемким и фундаментальным исследованиям.

Итак, венчурное финансирование – это разновидность (сектор) инвестиционного бизнеса, которая возникла под влиянием системы субсидирования научно-исследовательских работ. Естественным является тот факт, что к наиболее привлекательным отраслям экономики для венчурных инвесторов относятся high – tech отрасль, медицина, биоэнергетика, геновая инженерия, а также традиционные отрасли, ориентированные на продукцию промышленного значения, а не для потребительского рынка. По отношению к добывающей отрасли венчурные инвесторы занимают нейтральное положение. Непривлекательной отраслью является розничная торговля, для которой

венчурного инвестора найти не просто (исключение составляет медицинское оборудование). В отношении оптовой торговли и индустрии развлечений венчурный капитал занимает еще более категоричную позицию – как объект инвестиций они никогда не рассматриваются.

В рамках евроинтеграционных процессов в РМ предпринимаются попытки создать условия для стимулирования и развития венчурного бизнеса. В первую очередь это касается формирования соответствующей законодательной базы.

В Программе деятельности правительства РМ на 2016 – 2018 годы, в разделе «Экономическое развитие, повышение конкурентоспособности и создание рабочих мест» в качестве приоритетных направлений выделены следующие: обеспечение доступа на основе конкуренции к государственным программам финансирования в области научных исследований, технологического развития и инноваций; разработка законодательной базы для поддержки инновационных фирм, в том числе Закона о венчурных фондах (венчурный капитал); создание инструментов конкурентного финансирования фирм, ориентированных на обновление продукции, процессов, маркетинга и менеджмента; усиление инновационных связей между фирмами, учебными заведениями и научными учреждениями; содействие созданию сетей и технологической интеграции молдавских и зарубежных фирм (бизнес-ангелы, венчурные инвесторы, кампусы инновации) [4].

Во исполнение обозначенных задач Министерство экономики РМ представило концепцию проекта Закона о венчурном капитале – “О финансировании венчурной (рисковой) деятельности”, направленного на стимулирование предприятий, особенно инновационных МСП с высоким потенциалом роста, путем открытия им доступа к венчурным фондам, и который призван регулировать отношения в сфере инвестирования венчурного капитала в инновационную деятельность предприятий на начальном этапе их развития. С целью установления действенности механизма венчурного финансирования в РМ обратимся к содержанию доклада “Индекс экономической политики в сфере МСП: страны восточного партнерства 2016: оценка соответствия принципам Европейского Акта о Малом бизнесе” (SME Policy Index: Eastern Partner Countries 2016: Assessing the Implementation of the Small Business Act for Europe), согласно которому для укрепления конкурентоспособности, диверсификации экономики и повышения устойчивости к внешним потрясениям следует уделять особое внимание мерам по развитию МСП, которые в этих странах (в том числе и в РМ), сталкиваются с рядом препятствий и прежде всего к доступности финансирования – 6 принцип Акта о малом бизнесе) [3]. При оценке соответствия этому принципу венчурное финансирование выделяется как отдельное направление альтернативное банковскому финансированию МСП (табл. 1).

**Таблица 1**

**Доступ МСП к финансированию для соответствия 6 принципу Акта о малом бизнесе**

Виды финансирования, как факторы соответствия	Банковское	Внебанковское	Венчурное
Критерии соответствия 6 принципу Акта о малом бизнесе	Практика кредитования Система кредитных гарантий	Микрофинансирование ССА Лизинг Факторинг	Правовая база Разработка и внедрение Контроль и оценка

Источник: на базе [2] (<http://www.oecd.org/>)

**Таблица 2**

**Оценка критериев соответствия 6 принципу Акта о малом бизнесе в части венчурного финансирования**

	Армения	Беларусь	Грузия	Молдова	Украина	Азербайджан
Правовая база	3.11	2.78	2.33	1.33	1.45	1.33
Разработка и внедрение	2.20	2.29	1.54	1.86	1.49	1.53
Контроль и оценка	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00
<b>Средневзвешенное значение</b>	<b>2.28</b>	<b>2.20</b>	<b>1.71</b>	<b>1.50</b>	<b>1.38</b>	<b>1.36</b>

Источник: на базе [2] (<http://www.oecd.org/>)

При этом подчеркивается, что учитывая высокие уровни риска, связанные с непроверенными бизнес-моделями, и отсутствием полноценных кредитных историй в странах ВП, определенную пользу инновационным проектам МСП принесла бы хорошо функционирующая система венчурного

капитала. Анализ каждого критерия соответствия механизма венчурного финансирования европейским стандартам показывает, что в РМ для этого уделяется недостаточного внимания (средневзвешенное значение оценки факторов развития – 1.50, табл. 2). Однако, несмотря на ограниченный характер венчурного бизнеса в РМ имеет место позитивная тенденция для его развития и становления (оценка критерия “разработка и внедрение” – 1.86).

*Общая схема бухгалтерского учета операций связанных с финансированием инновационного проекта у венчурной компании.* Как было отмечено выше, развитие венчурной компании связано с необходимостью привлечения инвестиций, которые предоставляют различные группы инвесторов. Одна группа инвесторов – это владельцы интеллектуальной собственности (ноу-хау, патент, франшиза и др.) и инициаторы инновационного проекта (ИП), рассматривают механизм инвестирования с точки зрения создания и развития инновационного бизнеса. Другая группа инвесторов – внешние венчурные инвесторы, поскольку для них инновационный проект является высоко рисковым (венчурным), рассматривают этот процесс с точки зрения его прибыльности.

**Таблица 3**

**Общая характеристика стадий освоения ИП и раундов его финансирования**

<b>Этап освоения</b>	<b>Стадия освоения</b>	<b>Характеристика стадии освоения</b>	<b>Характеристика раунда финансирования</b>
<b>Ранний (early)</b>	Посевная (seed stage)	Уровень лабораторных исследований, оценка развитие концепции проекта	<b>Достартовое финансирование.</b> Как правило, используются собственные средства инициаторов проекта (seed capital or seed money)
	Стартап (start up)	Доказано, что новая идея обладает потенциалом. Каждый инвестор принимает высокие риски, но рассчитывает на историю успеха	<b>Начальная стадия венчурного финансирования.</b> Индивидуальное (частное) инвестирование бизнес – ангелами на условиях доли участия
<b>Роста (growth)</b>	Развития (development)	Идея воплотилась в модель, и имеются экономические расчеты для получения венчурного капитала, однако высокие риски сохраняются	<b>Венчурное финансирование.</b> Как правило, используется государственная помощь (субсидии, гранты) в сочетании с венчурным финансированием
	Расширения (expansion)	Создан продукт и компания прошла точку безубыточности от операционной деятельности, и генерирует прибыль, однако доступ к банковскому финансированию ограничен Возможна продажа доли пая или акций при условии сочетания с ростом заемных средств.	<b>Мезонинное финансирование</b> – осуществляется по схеме: вознаграждение ценными бумагами (пакет акций от 25 до 40%) Широко используется венчурный капитал, поскольку стоимость бизнеса достаточно надежно оценена
<b>Выкупа (exit)</b>	Акционирование (incorporation) компании и ее перевод в правовую форму публичной организации	Риски слияния, приобретения или выкупа венчурной компании, которая перестает быть таковой.	<b>Стратегическое инвестирование.</b> Прямые стратегические инвестиции и банковское финансирование. Венчурный инвестор выходит из компании в результате первичного публичного предложения (IPO - Initial Public Offering).

*Источник: разработано авторами*

В связи со специфичностью деятельности венчурной компании финансирование ИП по его освоению проводится по определенным стадиям, что имеет ключевое значение для установления механизма бухгалтерского учета по данному виду операций. С этой целью в таблице 3 характеризуется каждая стадия освоения и соответствующий ей раунд финансирования. Для разработки механизма бухгалтерского учета операций при венчурной деятельности необходимо руководствоваться положениями различных стандартов, поскольку в системе Международных Стандартах Финансовой Отчетности (МСФО) отсутствует базовый стандарт регулирующий вопросы учета и отчетности при венчурном бизнесе. Так, для этого предлагаем применить IAS 20 “Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи”, в сочетании с правилами IFRS 9 “Финансовые инструменты” и IFRS 2 “Вознаграждение на основе долевых инструментов” [1]. Выбор того или иного стандарта зависит от раунда и источника финансирования. Как уже было подчеркнуто, ключевым моментом венчурной деятельности является воплощенная в инновационном проекте новаторская идея. Считаем, что оценка этой идеи, и как следствие, ее финансирование, возможно только **на базе концепции оценки по справедливой стоимости**. Именно этим и объясняется адекватность системы МСФО аспектам бухгалтерского учета операций при венчурном бизнесе. В связи с этим отметим, что в системе бухгалтерского учета и отчетности РМ, построенной на базе Национальных Стандартов Бухгалтерского Учета (НСБУ) отсутствуют условия для транспарантного решения этого вопроса, поэтому ниже представим в обобщенном виде модель отражения венчурного финансирования (табл. 4). В контексте предложенной в таблице 4 модели бухгалтерского учета авторы считают уместным отметить следующее: 1 – так как по результатам конвертации формируется доля инвестора (венчурного фонда) в уставном капитале компании, то при начислении процентов по венчурному финансированию на следующую отчетную дату целесообразно использовать счет “Обязательства собственникам и учредителям” в корреспонденции со счетом расходов отчетного периода; целесообразно использовать счет “Обязательства собственникам и учредителям” в корреспонденции со счетом расходов отчетного периода; 2 – в соответствии с экономической трактовкой обязательств субсидии, которые по своей экономической сущности относятся к начисленным обязательствам, наиболее целесообразно отражать как учетный объект, на отдельном счете, например, «*Обязательства по особым условиям договора*».

Для полноты раскрытия темы исследования остановимся на *особенностях оценки и признания инвестиций венчурных фондов*. Одним из участников венчурного бизнеса являются венчурные инвесторы (фонды), которые являются потенциальным источником венчурного капитала. Пенсионные фонды, страховые компании, частные предприниматели, государство располагающие свободными финансовыми средствами зачастую испытывают давление со стороны спроса на капитал, поэтому для эффективного использования этих средств как на макроуровне, так и на микроуровне создается венчурный фонд, инвесторами (учредителями) которого они являются. При формировании венчурного фонда инвесторы должны иметь ясное представление о стратегии венчурного фонда и о шансах в достижении эффективности инвестирования.

Оценка стоимости инновационного проекта осуществляется расчетным путем с применением финансового инжиниринга (smart), на базе которой и рассчитывается размер траншей венчурных инвестиций, а для этого необходимо знание специфики отрасли экономики и понимание перспектив ее развития. Несомненно, что на начальной стадии венчурного инвестирования есть опасность завысить стоимость инновационного проекта, а в результате и доходность акции (пая), однако на поздних стадиях инвестирования доходность акций подлежащих выкупу может компенсировать допущенное завышение. Такой подход к оценке инвестиций еще раз подтверждает необходимость использования концепции оценки по справедливой стоимости в условиях венчурного бизнеса. Механизм венчурного инвестирования применяет четыре базовых типа финансовых инструментов: обыкновенные акции, привилегированные акции, конвертируемые долговые инструменты (облигации и привилегированные акции) и комбинации нот и варрантов. Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что вопросы оценки и признания венчурных инвестиций адекватно должны решаться на базе правил IFRS 9 в сочетании с IAS 28 “Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия” и IFRS 11 “Совместная деятельность” и IFRS 13 “Оценка по справедливой стоимости”.

## Модель отражения операций при венчурном финансировании ИП

Раунд финансирования	На дату первоначального признания	На дату подготовки отчетности
Достартовое финансирование	<ul style="list-style-type: none"> <li>права интеллектуальной собственности:</li> </ul> Дт Нематериальные активы Кт Уставный капитал	<ul style="list-style-type: none"> <li>начисление амортизации нематериального актива:</li> </ul> Дт Расходы операционной деятельности Кт Амортизация нематериального актива
Начальный раунд венчурного финансирования	<ul style="list-style-type: none"> <li>финансирования бизнес - ангела:</li> </ul> Дт Активы Кт Финансовые обязательства. ВФ Венчурное финансирование (ВФ) Кт Финансовые обязательства по лизингу	<ul style="list-style-type: none"> <li>признание расходов по финансированию:</li> </ul> Дт Расходы по процентам Кт Финансовые обязательства. ВФ <ul style="list-style-type: none"> <li>конвертация обязательства бизнес – ангела в долю участия на общую сумму:</li> </ul> Дт Финансовые обязательства. ВФ Дт Финансовые обязательства по лизингу Кт Уставный капитал
Венчурное финансирование	<ul style="list-style-type: none"> <li>государственной субсидии (гранта):</li> </ul> Дт Активы Кт Доходы будущих периодов. Субсидии <ul style="list-style-type: none"> <li>финансирования из венчурного фонда:</li> </ul> Дт Активы Кт Финансовые обязательства. ВФ	<ul style="list-style-type: none"> <li>списание доли государственной субсидии (гранта):</li> </ul> Дт Доходы будущих периодов. Субсидии Кт Доходы операционной деятельности <ul style="list-style-type: none"> <li>признание расходов по финансированию венчурным фондом:</li> </ul> Дт Расходы по процентам Кт Финансовые обязательства. ВФ <ul style="list-style-type: none"> <li>конвертация доли обязательства с учетом начисленных процентов:</li> </ul> Дт Финансовые обязательства. ВФ Кт Уставный капитал
Мезонинное финансирование	<ul style="list-style-type: none"> <li>финансирования из венчурного фонда:</li> </ul> Дт Активы Кт Финансовые обязательства ВФ	<ul style="list-style-type: none"> <li>начисление дивидендов по финансированию из венчурного фонда:</li> </ul> Дт Расходы по дивидендам Кт Финансовые обязательства. ВФ <ul style="list-style-type: none"> <li>регистрация доли участия венчурного фонда:</li> </ul> Дт Финансовые обязательства. ВФ Кт Эмиссионный доход <ul style="list-style-type: none"> <li>конвертация ценной бумаги венчурного фонда на общую сумму:</li> </ul> Дт Эмиссионный доход Кт Уставный капитал
Стратегическое финансирование	<ul style="list-style-type: none"> <li>выкупа доли венчурного фонда:</li> </ul> Дт Уставный капитал. Кт Денежные средства <ul style="list-style-type: none"> <li>прямых стратегических инвестиций:</li> </ul> Дт Денежные средства Кт Уставный капитал Кт Эмиссионный доход	Подготовка отчетности для консолидации

*Источник: разработано авторами*

Представим в обобщенном виде схему бухгалтерского учета операций, связанных с венчурным инвестированием (табл.5).

## Модель отражения операций при венчурном инвестировании ИП

Раунд инвестирования	На дату первоначального признания	На дату подготовки отчетности
<b>Венчурное инвестирование</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>инвестиций венчурным фондом: Дт Долгосрочные финансовые активы (ДФА). Категория FVTPL Кт Денежные средства</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>признание доходов от инвестирования венчурным фондом: Дт ДФА. Категория FVTPL Кт Доходы от изменения справедливой стоимости финансового инструмента</li> </ul>
<b>Мезонинное инвестирование</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>последующих финансовых траншей венчурным фондом: Дт ДФА. Категория FVTPL Кт Денежные средства</li> <li>реклассификации инвестиций: Дт ДФА, учитываемые методом долевого участия Кт ДФА. Категория FVTPL</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>начисление дивидендов по финансированию из венчурного фонда: Дт ДФА, учитываемые методом долевого участия Кт Доходы от инвестиций, учитываемых методом долевого участия</li> </ul>
<b>Стратегическое инвестирование</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>выкупа доли венчурным фондом: Дт Денежные средства Кт ДФА, учитываемые методом долевого участия</li> <li>прямых стратегических инвестиций: Дт Гудвилл Дт ДФА, учитываемые по себестоимости Кт Денежные средства</li> </ul>	Подготовка отчетности методом полной консолидации

*Источник: разработано авторами*

**Заключение.** Венчурный бизнес возник под влиянием системы субсидирования исследовательских работ, поэтому его основными участниками являются венчурная компания, разработчик инновационного проекта, венчурные инвесторы и государство. Это новое направление деятельности имеет ряд особенностей, основной из которых, является венчурное финансирование. Оно оказывает влияние на механизм бухгалтерского учета операций, связанных с венчурной деятельностью и выбор метода оценки – по справедливой стоимости, что соответствует базовой тенденции современной методологии бухгалтерского учета. В РМ, как и в ряде стран ВП, предпринимаются меры для развития венчурного бизнеса. Принимая во внимание актуальность темы исследования, авторы статьи провели его в несколько этапов. В рамках первого этапа раскрыта сущность механизма венчурного финансирования и рассмотрена его действенность в РМ.

В последующем по результатам характеристики каждого из этапов деятельности венчурной компании и соответствующих им раундов финансирования предложен механизм бухгалтерского учета операций, связанных с получением венчурного финансирования. Механизм бухгалтерского учета операций, связанных с венчурным инвестированием изложен на третьем этапе исследования. При этом в качестве методологической основы принималась во внимание система МСФО, адекватно отвечающая концепции достоверности финансовой отчетности и методике оценки и признания ее элементов. В соответствии с этим предложенный механизм бухгалтерского учета операций при венчурном бизнесе методологически верный, поскольку основан на его экономической сути. Однако, существует еще ряд проблем, среди которых разработка методики распределения финансовых траншей по периодам и их признания в составе капитала, разработка рабочего плана счетов для данного вида деятельности и другие.

#### Библиография:

1. Международные стандарты финансовой отчетности (версия перевода на русский язык на 17.07. 2015) – Режим доступа: <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartreport/>



2. Индекс экономической политики в сфере МСП: страны восточного партнерства 2016: оценка соответствия принципам Европейского Акта о Малом бизнесе (SME Policy Index: Eastern Partner Countries 2016: Assessing the Implementation of the Small Business Act for Europe) – Режим доступа: <http://www.oe.cd.org/>
3. Програма діяльності правительства РМ на 2016 – 2018 годы – Режим доступа: <http://www.govmd/advanced-page-type/>
4. Стадии развития венчурной компании, этапы венчурного финансирования. – Режим доступа: <http://www.progressive-management.com.ua>

## CREATIVITATE ȘI CONFORMITATE ÎN RELAȚIA PERFORMANȚĂ FINANCIARĂ – FISCALITATE

*Conf.univ.dr. Anatol GRAUR, ASEM*  
*Conf.univ.dr. Ruslan HAREA, ASEM*

*The objective of this article is to present creative accounting in relation to the procedure of tax evasion. The author defines these terms and examines their tangent with tax fraud, accounting engineering reasons appearance. Here we are presented engineering control procedures and tax accounting.*

**Cuvinte-cheie:** *creativitate, contabilitate creativă, contabilitate agresivă, evaziune fiscală, fraudă fiscal, fiscalitate creativă.*

**Key words:** *creativity, creative accounting, aggressive accounting, tax evasion, tax fraud, tax creative.*

### Introducere

Deși contabilitatea este reglementată, în plan internațional și național, de mult organisme contabile de stat și profesionale, aceasta, deseori, nu-și îndeplinește misiunea sa reală, fapt rezultat din multitudinea de scandaluri financiare. Acest fapt este datorat libertății în acțiuni de evaluare, recunoaștere, posibilității de modificare a datelor sub anumite interese.

Existența principiilor de *relevanță și credibilitate* ridică întrebarea dacă contabilitatea este capabilă să expună un adevăr și o informație obiectivă sau nu. Adevărul contabil este influențat de libertatea în crearea politicilor contabile și alegerea metodelor contabile, care pot conduce la diferite rezultate financiare. Ca urmare, actualmente, se recunoaște necesitatea reducerii posibilității utilizării tratamentelor alternative permise pentru a asigura o uniformitate și corectitudine.

Relevanța informației este influențată de pragul de semnificație a informației respective. Informațiile sunt semnificative, dacă omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influența deciziile utilizatorilor. Pragul de semnificație depinde de mărimea elementului sau a erorii, apreciată în împrejurările specifice ale omisiunii sau ale declarării greșite. Pragul de semnificație este o expresie a relativității importanței și mărimii unor aspecte particulare, în contextul situațiilor financiare ca un tot întreg.

Libertatea și conformitatea sunt legate de **raționamentul profesional**, care ține de caracteristicile generale ale sistemelor contabile: primul bazat pe **reguli stricte**, cum ar fi US GAAP-uri, care lasă puțin loc interpretărilor profesionale ale practicienilor, și al doilea – sistemul contabil de tip IFRS-uri, bazat pe **principii**, care presupune elaborarea de politici contabile în baza standardelor, dar și a raționamentului profesional.

O altă problemă o constituie aplicarea **principiului prudenței**. Conform *Cadrului general IASB* „*prudența înseamnă includerea unui grad de precauție în exercitarea raționamentelor necesare pentru a face estimările cerute în condiții de incertitudine, astfel, încât activele și veniturile să nu fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile să nu fie subevaluate*”. Aplicarea prudenței nu permite, de exemplu, constituirea de provizioane ascunse sau excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a datoriilor sau cheltuielilor, deoarece situațiile financiare nu ar fi neutre și credibile.

Aplicarea principiului evaluării la **valoarea justă**, în cadrul standardelor contabile pentru întocmirea situațiilor financiare, conduce la plusuri sau minusuri recunoscute, după caz, ca elemente de rezultat, sau ca elemente de capitaluri proprii. Acest fapt permite modificarea informației din situațiile financiare.

Creativitatea în contabilitate este un rezultat a două aspecte:



- dorința și imaginația contribuabilului în manipularea cifrelor pentru a traduce acele inovații sau lacune juridice, economice și financiare în scopuri personale;
- existența legală a libertății în procesele și prevederile contabile.

### Rezultate și discuții

Cele menționate mai sus încearcă să abordeze noțiunea de contabilitate creativă. Contabilitatea creativă a fost definită și abordată, în mod diferit, de specialiști: „*profesioniștii contabili își folosesc cunoștințele în scopul manipulării cifrelor incluse în conturile anuale*” de către Feleagă N. [3], ca „*tehnica de comunicare ce vizează ameliorarea informațiilor furnizate investitorilor*” de către Trotman M., „*contabilitatea creativă se înfrumusețează imaginea poziției financiare și a performanțelor companiilor, această practică fiind la limita legalității*”, de către Bernard Collase, ca „*proces prin care managementul se folosește de anumite deficiențe sau ambiguități din cuprinsul normelor contabile, în scopul prezentării unei anumite imagini a performanței financiare*”, de către Shah A.K.[5]

Cea mai complexă definiție a fost dată contabilității creative de către Naser K., conform căruia contabilitatea creativă este:

- a) procesul prin care, datorită existenței unor breșe în reguli, se manipulează informația contabilă și, profitând de flexibilitate, se aleg acele metode de măsurare și informare ce permit transformarea documentelor de sinteză, din ceea ce ele ar trebui să fie, în ceea ce managerii doresc;
- b) procesul prin care tranzacțiile sunt structurate, de asemenea, manieră încât să permit obținerea rezultatului contabil dorit.

Contabilitatea creativă este una dintre practicile manipulative, care induce intenționat în eroare utilizatorii de informații financiare, creând o imagine distorsionată a companiei, de aceea, ea este numită diferit în unele țări (tabelul 1).

**Tabelul 1**

#### Definirea contabilității creative în diferite state

Țara	Definirea contabilității creative
Elveția	Bilanzmanipulation (manipularea bilanțului), Bilanzkosmetik (cosmetizarea bilanțului), heisse Luft;
Germania	Trickserein, Bilanzartistik, geschönte Jahresrechnung, Serifenblasen
Olanda	Winstegalisație (egalizarea profiturilor), Creatif boekhouden, Creatieve jaarverslaggeving, Winststuring, Windstflattering, Verliesmaximalisație
Franța	Bricolage, Fabricated accounts, Unlimited creativity
SUA	Cooking the books, fabricated numbers, fiddle the numbers, more debits than credits, earnings management
Italia	Politiche di bilancio
Japonia	Furyo Kessan (contabilitate neadekvată), Funshoku (window-dressing), Karauri (dummy, „empty sales”), Mae-da-oshi
Australia	Fudging, Manipulative accounting, Feral accounting
Marea Britanie	Window-dressing, Accounting for profits, Bubbles, Enronitis

*Sursa: Audit Committee Newsletter, KPMG, Iunie 2003 citat de Balaciu D., Bogdan V., Vladu A.B., A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, vol. 11, no. 1, pag. 176*

În opinia noastră, contabilitatea creativă constituie rezultatul flexibilității, care există în cadrul reglementărilor contabile și care, dacă sunt aplicate cu bună-credință, permit asigurarea unei imagini fidele a poziției financiare și a performanțelor entităților economice. Fiecare utilizator al informației contabile, însă, are o anumită nevoie, are anumite interese, și, de multe ori, flexibilitatea pe care o oferă legislația contabilă este folosită pentru satisfacerea unor interese private în dauna interesului public. În literatura de specialitate, însă, contabilitatea creativă deține un rol negativ prin faptul că doar unii dintre utilizatorii informației contabile sunt avantajați prin utilizarea sa (figura 1).

Ca urmare a literaturii studiate, autorul este de acord cu conf.univ. dr. Cecilia Ionescu, de a folosi noțiunea de **inginerie contabilă**, deoarece contabilitatea creativă nu este o știință separată, dar mai mult o procedură de utilizare a breșelor în legislație, asimilată cu activitatea de creație, de proiectare, de cercetare, de gestiune, din care rezultă „imaginea favorabilă” pentru entitate.

În Republica Moldova, se conturează, preponderent, o dezvoltare a unei fiscalități creative, decât a unei contabilități creative. Această inginerie fiscală tinde mult spre o evaziune fiscală, care poate fi abordată în mod diferit.

Evaziunea fiscală reprezintă un comportament al subiectului economic, care are scop evitarea plății unor obligații legale datorate statului. Deși evaziunea fiscală are conotații care o face parte a economiei subterane, ea se află mai mult la interferența economiei subterane cu cea oficială.

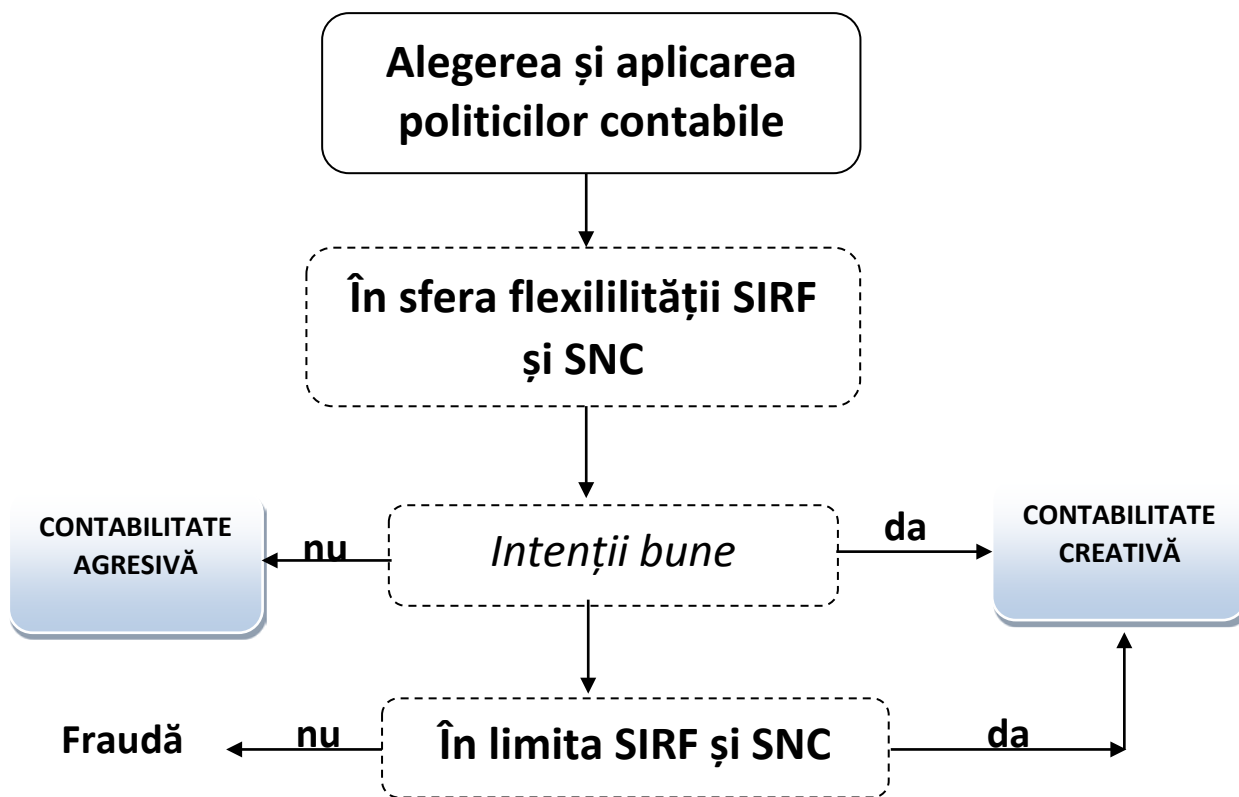


Figura 1. Sfera de aplicare a contabilității creative

Pentru a putea înțelege aceste fenomene, este necesar de definit această categorie economică. În Republica Moldova, actele normative nu definesc clar și exhaustiv noțiunea de evaziune fiscală.

În general, prin evaziune fiscală putem înțelege o totalitate de procedee licite sau ilicite prin intermediul cărora contribuabilii sustrag, în totalitate sau parțial, materia impozabilă a obligațiilor fiscale.

Privit sub aspectul fiscală, putem afirma că evaziunea fiscală reprezintă sustragerea, prin orice mijloace, în totalitate sau în parte, de la plata impozitelor, taxelor și a altor sume datorate bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat și fondurilor speciale extrabugetare, de către persoanele fizice și persoanele juridice, denumite contribuabili.

Codul fiscal și Codul penal doar prevăd sancțiuni pentru evaziune fiscală, fără a da o definiție. Prevederile acestor coduri evidențiază evaziunea fiscală pentru:

- persoanele juridice – ca includerea în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor date denaturate privind veniturile sau cheltuielile, a unor cheltuieli, care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat, tănuirea unor obiecte impozabile;
- persoanele fizice care nu practică activitate de întreprinzător – eschivarea de la prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit sau prin includerea în declarație a unor date denaturate.

Una dintre cele mai interesante probleme, ce țin de evaziunea fiscală, o constituie delimitarea între evaziunea fiscală legală (licită) și evaziunea fiscală ilegală (ilicită). Este deficil, uneori, a face distincție, deoarece orice evaziune fiscală înseamnă încălcarea legii, deci, este ilicită, din punct de vedere teoretic, se poate argumenta o asemenea distincție.

Astfel, **evaziunea fiscală legală** ar trebui considerată ca fiind acea evaziune fiscală, prin care persoana reușește să evite plata obligațiilor bugetare utilizând anumite „lacune” ale legii. Reducerea sau evitarea plății obligațiilor bugetare, prin exploatarea acestor „lacune”, conduce la reducerea prelevărilor către stat, dar, în același timp, nu este o încălcare a legii. Deci, putem remarca faptul că evaziunea fiscală legală apare în urma incompetenței legiutorului de a crea o lege corectă și competența persoanei de a aplica corect

incompetența și lacuna legii prin alegerea soluției avantajoase. Aici, se poate afirma că este vorba de incompetența sau interesul legiuitorului, deoarece multe acte normative fac obiectul unui „lobby”.

Evaziunea fiscală, în esență, denotă o încălcare a legii, dar, fiind legală, ar însemna o încălcare legală a legii, ceea ce ar fi un absurd. Ca urmare, autorul consideră aici abordarea noțiunii de „fiscalitate creativă”, iar deși acest termen nu are o categorisire în terminologia fiscală, putem numi aceste acțiuni ale contribuabililor ca o „**inginerie fiscală**”.

În ceea ce privește **evaziunea fiscală ilegală**, atunci este mai simplu a fi prezentată, deoarece ea este orice încălcare a legislației, de natură să aducă prejudicii intereselor financiare ale statului. În esență, evaziunea, deja, este o încălcare a legii, astfel că aici este vorba despre un pleonasm în expresia evaziune ilegală și, ca urmare, ar fi corect să abordăm doar noțiunea de evaziune fiscală.

Acest fenomen de evaziune fiscală, la fel, are la bază un proces de creație a contribuabilului, dar fiscalitate creativă aici conduce la apariția fraudei sau încălcării fiscale. Conform articolului 129 (2) al Codului Fiscal, **încălcarea fiscală** este o acțiune sau inacțiune, exprimată prin neîndeplinire sau îndeplinire neadecvată a prevederilor legislației fiscale, prin încălcarea drepturilor și intereselor legitime ale participanților la raporturile fiscale, pentru care este prevăzută răspunderea legală.

În viziunea autorului, trebuie să se facă distincție între încălcarea fiscală și evaziunea fiscală, deoarece nu orice inacțiune de a plăti reprezintă fraudă sau evaziune. Este necesar de examinat dacă a fost intenția rea a plătitorului sau de apreciat repetitivitatea acțiunilor sale, sau este vorba de lipsa mijloacelor financiare în conturile curente pentru plata în termen a obligației fiscale.

Întrucât tendințele de a câștiga mai mult, dar de a plăti mai puțin nu se schimbă, autoritățile continuă să lupte cu această practică ilegală. În raportul său, IFS anunță că a acumulat la bugetul public național peste 3 milioane de lei, aceasta fiind suma evaziunii fiscale, calculată pentru anul 2015, pornind 128 de cazuri de fraudă. Potrivit aceluiași raport, cele mai frecvente încălcări sunt:

- practicarea activității economice fără înregistrare legală;
- eschivarea celor înregistrați legal de la prezentarea documentelor și datelor ce atestă obligațiunile fiscale față de buget;
- tăinuirea veniturilor reale de la impozitare a celor înregistrați legal;
- neachitarea impozitelor deja stabilite.

Evaziunile fiscale, în țara noastră, în mare măsură, poartă un caracter internațional, când prin tranzacții complexe banii sunt transferați peste hotarele țării.

E de remarcat faptul că între contabilitatea creativă și fiscalitatea creativă există o legătură directă. După cum am menționat, prin contabilitate creativă, managerii își creează versiuni proprii de contabilitate pentru a atinge sau a maximiza acele criterii, de care depinde cariera și venitul lor personal. Atâta timp cât contabilitatea creativă doar dorește să exploateze, în mod inteligent, lacunele sau impreciziile legislației fiscale, nu avem de-a face cu o încălcare fiscală (figura 2).

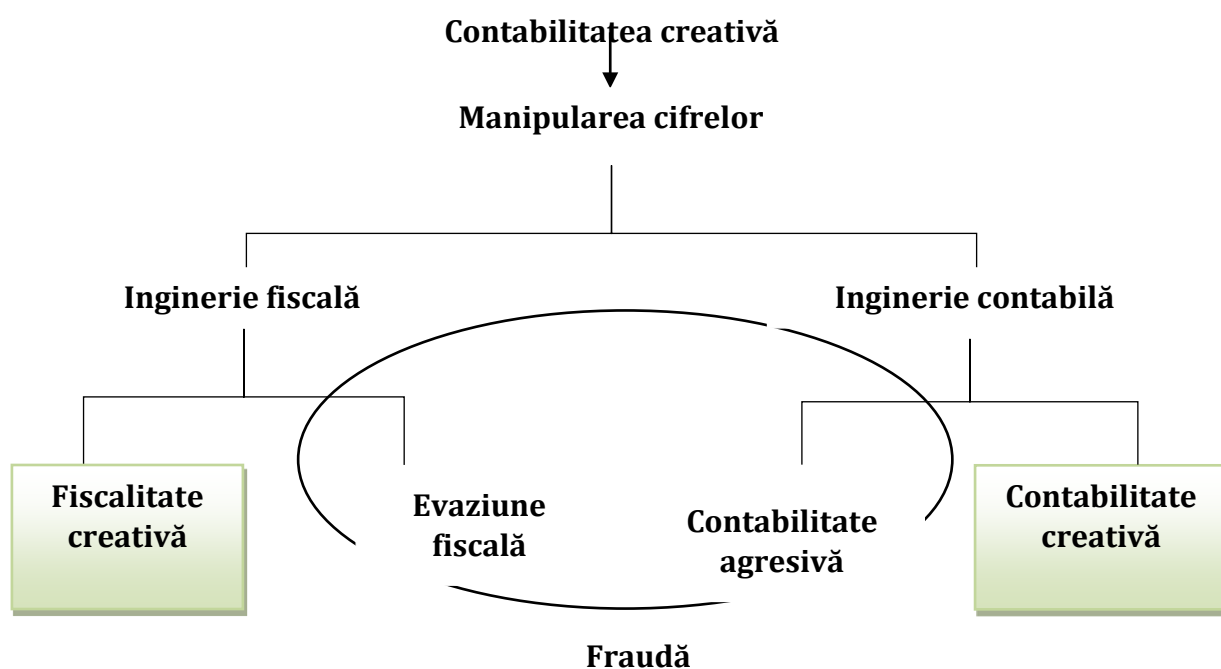


Figura 2. Locul fiscalității creative în cadrul ingineriei fiscale

Din figura de mai sus, se observă că termenul de contabilitate creativă atrage atenția asupra posibilității evaziunii fiscale legale, iar dacă contabilitatea ar utiliza lacunele legislației fiscale, s-ar transforma în contabilitate agresivă, din punctul de vedere al încălcării legislației.

Mecanismul contabil al evaziunii și fraudei fiscale nu are nimic de-a face cu așa-numita contabilitate creativă, aici fiind prezentă fraudă fiscală, deoarece mecanismul contabil al evaziunii fiscale se referă la încălcarea legii, și nu la aspectul „creativ” al contabilității. Mecanismul contabil al evaziunii fiscale va crea o imagine destinată utilizatorilor externi care diferă de imaginea reală pe care o oferă managementului entității, și deci, putem afirma că conducerea organizației este cunoscută cu deformarea imaginii financiare. Astfel, contabilitatea devine una „agresivă” și conduce la încălcări fiscale.

Procedurile de contabilitate creativă vor dispărea odată cu dispariția cauzelor care le-au generat, având ca bază următoarele măsuri:

- elaborarea și dezvoltarea unui cadru contabil conceptual, care va duce la înțelegerea mai profundă și mai complexă a normelor contabile;
- reducerea numărului de prelucrări contabile permise sau stabilirea clară a circumstanțelor în care trebuie aplicată fiecare acțiune, precum și consecvența aplicării acestora;
- reducerea importanței acordate rezultatului contabil și aprecierea calității acestuia prin intermediul fluxurilor de trezorerie. În opinia prof. univ.dr. Mihai Ristea, în rezultatul de trezorerie, se regăsesc metodele de evaluare atât a activelor, cât și a datoriilor, veniturilor și cheltuielilor [6]. Rezultatul de trezorerie exprimă contribuția atât a activităților consumatoare de resurse și producătoare de rezultat, cât și a activelor și datoriilor entității. În consecință, performanța financiară are la bază formula:

**Performanța financiară** = *Rezultatul din activitate: (veniturile realizate – cheltuielile corespondente în costuri istorice) +/- Rezultatul din deținerea activelor consumate: (cheltuielile corespondente la valoarea justă – cheltuielile corespondente în costuri istorice) +/- Rezultatul din deținerea activelor neconsumate: (active neconsumate la valoarea justă – active neconsumate în costuri istorice) +/- Rezultatul din activele/datoriile de trezorerie deținute: (active de trezorerie – datorii de trezorerie).*

- stabilirea unui organism competent pentru arbitraj și/sau interpretare cu misiunea să supravegheze situațiile financiare ale tuturor întreprinderilor.
- majorarea responsabilității auditorilor privind calitatea rapoartelor și opiniilor de audit.

### Concluzii

Gândirea creativă și imaginația este încurajată de manageri în majoritatea entităților, departamentelor, care desfășoară activitate contabilă, deși există obligația de a respecta anumite practici și legi, conform reglementărilor în vigoare. Totuși, hotarul dintre contabilitate creativă și fraudă este destul de fragilă, de aceea, chiar dacă este legală, contabilitatea creativă poate duce la denaturarea adevărului privind poziția financiară a entității.

### Bibliografie:

1. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 24.04.1997. Contabilitate și audit, 2016, nr.7.
2. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 118 din 06.08.2013. – www.mf.gov.md.
3. FELEAGĂ N., MALCIU L., *Politici și opțiuni contabile (Fair accounting versus Bad Accounting)*, Editura Economică, București, 2002
4. TROTMAN M., *Comptabilite britannique, mod d'emploi*, Editura Economica, Paris, 1993
5. SHAH A.K., *Exploring the influences and constraints on creative accounting in The United Kingdom*, European Accounting Review, vol. 7, No. 1, 1988
6. RISTEA Mihai, DUMITRU Corina Graziella. *Libertate și conformitate în standardele și reglementările contabile*. CECCAR, București, 2012, 880 pag. ISBN: 978-606-580-022-9

## PARTICULARITĂȚILE UTILIZĂRII EXPERTULUI ÎN MISIUNEA DE AUDIT

*Conf. univ. dr. auditor Dumitru GRUMEZA, ASEM*  
[grumezad@mail.ru](mailto:grumezad@mail.ru)

*Lect. sup. auditor Maria RATCOV, ASEM*  
[mratcov@hotmail.com](mailto:mratcov@hotmail.com)

*Auditors are experts in accounting and auditing matters, but they are not reasonably expected to be experts in any other field. However, candidates should appreciate that, in certain situations, auditors do need to employ their own expert in order to decrease the risk that material misstatement will not be detected. An individual or organization possessing expertise in a field other than accounting or auditing, whose work in that field is used by the auditor to assist the auditor in obtaining sufficient appropriate audit evidence. An auditor's expert may be either an auditor's internal expert (who is a partner or staff, including temporary staff, of the auditor's firm or a network firm), or an auditor's external expert.*

**Cuvinte-cheie:** auditor, audit financiar, ISA, expert, expertiză, opinie de audit, raport de expertiză.

**Clasificare JEL:** M 42, Auditing.

### **Introducere.**

Însuși termenul de „expert” reprezintă o persoană, care posedă cunoștințe temeinice și experiență într-un anumit domeniu; specialist de mare clasă, sau persoană competentă într-un anumit domeniu, numită de un organ de stat sau de părțile interesate (în cazul de față, de auditor) pentru a face o expertiză. Proveniența termenului este din limba latină „expertus”, ceea ce, în traducere, reprezintă a testa, a proba.

Expert din partea auditorului – un individ sau o organizație care deține expertiză într-o arie, alta decât contabilitatea sau auditul, a căror activitate este utilizată de auditor în vederea asistării auditorului în obținerea de probe de audit suficiente și adecvate [ISA 620 „Utilizarea activității unui expert din partea auditorului”, p. 6, (a)].

Scopul unui audit constă în îmbunătățirea gradului de încredere al utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare. Acest lucru este obținut prin exprimarea unei opinii de către auditor cu privire la faptul dacă situațiile financiare sunt pregătite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru general de raportare financiară aplicabil.

### **1. Probele de audit.**

În conformitate cu Standardele Internaționale de audit, auditorul este singurul responsabil pentru opinia de audit exprimată, iar această responsabilitate nu este redusă prin utilizarea, de către auditor, a activității unui expert din partea auditorului.

Pe parcursul auditului, auditorul trebuie să obțină probele de audit (prin intermediul expertului sau de sine stătător) , sub forma unor rapoarte (avize), opinii, estimări și declarații ale experților. De exemplu, în următoarele cazuri:

- Evaluarea anumitor tipuri de active: terenuri și clădiri, instalații și echipamente, lucrări de artă și pietre prețioase;
- Determinarea cantitativă și a stării fizice a activelor (resurse naturale subterane, durata de viață utilă rămasă a instalațiilor și echipamentelor);
- Determinarea cantitativă și valorică a lucrărilor executate și a celor în curs de desfășurare privind contractele de construcții;
- Determinarea funcționării corecte a unor programe informatice complexe pe care clientul le utilizează de puțin timp;
- Servicii juridice cu privire la interpretarea tratatelor, legilor și regulamentelor, altor acte normative ce țin de ramura de activitate a clientului de audit etc.

Studiile și experiența oferă auditorului o imagine de ansamblu a aspectelor referitoare la afacerile clientului, dar, pe de altă parte, auditorul nu este obligat să dețină cunoștințe posedate de către o persoană, care a beneficiat de formare sau de calificare pentru o altă profesie sau ocupație, cum ar fi un evaluator, inginer, programator etc.

### **2. Angajarea expertului.**

În practica de audit financiar, cele mai des întâlnite cazuri de contractare de experți de către auditori este pentru domeniul evaluării (determinarea deprecierei activelor, valoarea justă, evaluarea businessului în momentul fuziunii, lichidării etc.).

Totodată, în cazul în care auditorul nu este sigur de competența sau obiectivitatea expertului, el ar trebui să discute orice problemă, în acest sens, cu conducerea companiei de audit și de a determina dacă este posibil să se obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la activitatea unui expert. De asemenea, auditorul poate efectua proceduri de audit suplimentare în vederea confirmării sau infirmării unor informații obținute de la expert, ori să apeleze, în vederea obținerii unor probe de audit, la un alt expert.

Compania de audit poate utiliza activitatea unui expert în auditul situațiilor financiare doar cu acordul clientului de audit. Refuzul clientului de audit cu privire la utilizarea activității unui expert (ori refuzul prezentării întregii informații expertului) trebuie să fie în scris. În cazul unei astfel de situații, compania de audit trebuie să țină cont de aceasta la întocmirea raportului de audit, exprimând o opinie modificată, menționând inclusiv motivele care au condus la o asemenea opinie. Compania de audit utilizează activitatea unui expert în baza unui contract de prestări servicii, încheiat între agentul economic pentru care compania de audit, care efectuează auditul și expert sau între compania de audit și de expert.

Compania de audit poate angaja ca expert o organizație specializată, care este o persoană juridică, cât și persoane fizice: evaluator, inginer, geolog și (sau) alți experți.

Expertul, a cărui activitate va utiliza compania de audit trebuie să fie obiectiv și să dispună de următoarele:

- calificările corespunzătoare, de regulă, confirmate prin documentele relevante (certificat de calificare, licență etc.);
- experiența necesară și reputația în domeniu, iar concluzia care urmează să fie obținută de compania de audit, de regulă, confirmată de recomandări, publicații, referințe etc.

Compania de audit, ca regulă generală, nu poate utiliza activitatea unui expert în misiunea proprie de audit în cazul în care:

- Expertul – persoană fizică este fondatorul sau conducătorul clientului de audit sau acesta (expertul) este în relație de rudenie până la gradul III cu persoanele de conducere, sau acesta (expertul) deține o funcție de răspundere în cadrul entității economice pentru care compania de audit prestează misiune de audit;
- Expertul – persoană juridică este fondator, creditor, garant al entității economice pentru care compania de audit prestează misiune de audit.

Dacă aceste circumstanțe au devenit cunoscute după numirea expertului, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit suplimentare pentru a confirma obiectivitatea opiniei expertului, sau de a numi un alt expert.

### **3. Principalele etape ale expertizei. Prezentarea raportului.**

Este foarte important să se determine volumul lucrărilor expertului. În conformitate cu ISA 620.11, auditorul trebuie să obțină suficiente probe de audit corespunzătoare faptului că activitatea expertului este adecvată pentru amplasarea obiectivelor de audit. Lucrările expertului sunt, de obicei, stabilite sub formă de instrucțiuni scrise, pregătite de către auditor, dar coordonate cu expertul.

Astfel de instrucțiuni adresate expertului pot acoperi următoarele aspecte:

- Scopul și volumul lucrărilor de efectuat de către expert;
- Principalele aspecte specifice care, potrivit auditorului, trebuie să fie tratate în raportul expertului (concluzie);
- Natura, plasarea în timp și amplasarea comunicării dintre auditor și expertul respectiv, inclusiv forma oricărui raport ce urmează a fi furnizat de către expert;
- Determinarea exactă a relației dintre expert și entitate, dacă este cazul;
- Respectarea confidențialității informațiilor obținute sau furnizate de către expert.

Lucrările și concluziile expertului se consemnează într-un raport scris, care trebuie să cuprindă trei capitole:

1. Introducere (denumirea expertizei, nr., elemente de identificare a expertului, prezentarea obiectivelor expertizei, eventuale demersuri ale expertului privind cererea unor materiale suplimentare necesare efectuării expertizei etc.);

2. Partea de cercetare (investigațiile) trebuie să conțină câte un paragraf distinct pentru fiecare obiectiv înaintat expertului, în care se va realiza o descriere amănunțită a lucrărilor expertului, se vor prezenta actele și faptele analizate, sursele de informare utilizate, eventualele obiecțiuni și explicații ale clientului de audit. În fiecare paragraf, trebuie prezentat ansamblul calculelor și interpretarea rezultatului acestora; și

3. Concluzii. Acest capitol trebuie să conțină câte un paragraf distinct cu răspunsul la fiecare obiectiv înaintat, așa cum a fost el formulat în capitolul al doilea.

Raportul expertului trebuie să fie concis, clar, redactat într-un limbaj accesibil, să cuprindă constatări și concluzii bazate pe date și documente justificative, să excludă subiectivismul și arbitrariul.

Raportul expertului trebuie să-l prezinte în două exemplare, câte unul pentru auditor și pentru clientul de audit.

Raportul expertului trebuie să fie inclus în documentele de lucru ale organizației de audit.

În cazul în care în urma analizei rezultatelor expertului de către auditor se identifică discrepanțe semnificative între concluzia expertului și informațiile (documente) prezentate de clientul de audit sau în cazul în care auditorul consideră că rezultatele expertului sunt nefondate, acesta trebuie să efectueze proceduri de audit suplimentare pentru a se asigura asupra raportului expertului, sau să desemneze un alt expert.

Utilizarea activității unui expert în cadrul auditului, inclusiv o referire la acesta în raportul de audit, nu înlătură responsabilitatea auditorului asupra raportului de audit întocmit și prezentat solicitantului misiunii de audit. Atunci, când se întocmește un raport de audit nemodificat, în paragraful de opinie, auditorul nu trebuie să facă referire la rezultatele activității expertului, dat fiind faptul că o astfel de referință poate fi luată ca o rezervă în raportul de audit, sau percepută ca o repartizare a responsabilităților.

În cazul în care în baza concluziilor (raportului) unui expert, auditorul decide să emită un raport de audit modificat, care, în unele cazuri, poate avea loc, atunci, în explicația motivelor pentru modificarea raportului auditorului, poate fi oportun să se facă referire la activitatea expertului sau să prezinte o descriere (inclusiv indicarea identității expertului și amploarea participării sale la realizarea misiunii). În aceste cazuri, auditorul trebuie să obțină permisiunea în scris din partea expertului pentru a fi inclusă în raportul de audit. În cazul în care permisiunea este refuzată, iar auditorul consideră că este necesară o referință, auditorul poate obține consiliere juridică pentru a stabili acțiunile ce urmează.

#### **Concluzii:**

Factorii relevanți atunci când se evaluează relevanța și caracterul rezonabil al observațiilor sau concluziilor expertului din partea auditorului, sub forma unui raport sau în altă formă, trebuie să includă faptul dacă aceștia:

- ✚ Sunt prezentați într-o manieră consecventă cu orice standard din profesie sau din sectorul de activitate al expertului din partea auditorului;
- ✚ Sunt exprimați clar, inclusiv se face referire la obiectivele convenite cu auditorul, la domeniul de aplicare al activității efectuate și la standardele aplicate;
- ✚ Sunt fundamentați pe o perioadă adecvată și se țin cont de evenimentele ulterioare, acolo unde este relevant;
- ✚ Fac obiectul oricărei rețineri, limitări sau restricții cu privire la utilizare și dacă acesta este cazul, dacă acest aspect are implicații asupra auditorului; și
- ✚ Sunt fundamentați pe considerarea adecvată a erorilor sau deviațiilor întâlnite de expertul din partea auditorului.

#### **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. *Standardele Internaționale de Audit*, Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 64 din 14 iunie 2012. În Monitorul Oficial, Ediție specială, din 24.08.2012
3. IFAC și IFRS, *Reglementări internaționale de audit, asigurare și etică*, Editura Irecson, București, 2009.
4. ARENS, A.A., LOEBBECKE, J.K., LEMON, W.M. and SPLETTSTOESSER, I.B. (2002), *Auditing and Other Assurance Services*, 9th ed., Prentice-Hall, Toronto ISBN 9975-61-290-3;
5. GRUMEZA D., *Expertiza contabilă*, Tipografia „Foxtrot”, Chișinău, 2015, ISBN 978-9975-120-79-1;
6. OPREAN I., *Auditarea situațiilor financiare*, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2010, ISBN 978-973-751-445-4;
7. PEREȘ C., *Proceduri de control și audit*, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2013 ISBN 978-973-757-864-8;
8. WHITTINGTON R., PANY K., *Principles of auditing and other assurance services* (with ACL CD), 2007;
9. РОГУЛЕНКО Т.М., *Аудит*, Издательство «Юрайт», Москва 2016, ISBN: 978-5-9916-2877-8;
10. ФЕДОРЕНКО И.В., *Аудит: расширяем границы науки (теория и методология)*, Издательство Инфра-М, 2016, ISBN: 978-5-16-006575-5.



# EXPERTIZA CONTABILĂ JUDICIARĂ ÎN SPRIJINUL CONTRIBUABILILOR

Conf. univ. dr., auditor Dumitru GRUMEZA, ASEM  
[grumezad@mail.ru](mailto:grumezad@mail.ru)

*The judicial accounting surveys conducted by Contexpert aim at examining some economic and financial facts and situations for objectives established by the judicial body. Judicial Accounting Expertise means data interpretation in the accounting records and providing opinions regarding the issues investigated on the basis of the laws and normative acts that regulate the analyzed field of activity and, finally, the elaboration of conclusions based on the findings made, which serve as evidence for the judicial body that ordered the expertise.*

**Cuvinte-cheie:** expert, expertiza contabilă, expertiza judiciară, probe în instanța de judecată, raport de expertiză, încheierea sau ordonarea expertizei.

**Clasificare JEL:** M 49

## Introducere.

Organele judiciare sunt puse în fața unor probleme, pe care nu le pot rezolva singure, pentru acestea fiind necesare cunoștințele unor specialiști din domeniile științei, tehnicii, artei etc.

Astfel, ori de câte ori, pentru lămurirea unor împrejurări necesare elucidării cauzei, organele judiciare au nevoie de părerea unor persoane, care au cunoștințe de specialitate, vor numi unul sau mai mulți experți, stabilind, în același timp, problemele nelămurite asupra cărora aceștia trebuie să răspundă. În actele normative, aceste activități desfășurate de specialiști sunt denumite expertize, iar datorită faptului că se desfășoară în cadrul unui proces, sunt reglementate de legiuitor sub denumirea de expertize judiciare.

Ca o definiție formulată în literatura juridică din țara noastră, expertiza ca mijloc de probă poate fi definită ca fiind „o acțiune de procedură și constă în efectuarea, de către expert, în scopul aflării adevărului, a unor cercetări privind obiectele materiale, organismul uman, fenomenele și procesele ce ar putea conține informații importante despre circumstanțele cauzelor examinate de organele de urmărire penală și de instanța judecătorească”.

## 1. Obiectul expertizei contabile judiciare.

Obiectul generic al expertizei judiciare reiese chiar din legea procesuală unde este stipulată motivația generală a dispunerii unei expertize, și anume: art. 142 Cod procedură penală: „în cazurile în care pentru constatarea circumstanțelor ce pot avea importanță probatorie pentru cauza penală sunt necesare cunoștințe speciale în domeniul științei, tehnicii, artei sau meșteșugului”, art.148 Cod procedură civilă: „Pentru elucidarea unor aspecte din domeniul științei, artei, tehnicii, meșteșugurilor artisanale și din alte domenii, apărute în proces, care cer cunoștințe speciale, judecătorul sau instanța dispune efectuarea unei expertize, la cererea părții sau a unui alt participant la proces, iar în cazurile prevăzute de lege, din oficiu.”. Totodată, actele reviziei ori ale inspecțiilor departamentale, precum și raportul scris al specialistului, nu pot înlocui raportul de expertiză și nici exclude necesitatea efectuării expertizei în aceeași problemă.

În funcție de natura și conținutul faptei, împrejurării, problemei, situației, cauzei sau litigiului ce se cercetează, precum și de domeniul de activitate în care se dispune sau se solicită efectuarea expertizei, **Centrul Național de Expertize Judiciare** de pe lângă Ministerul Justiției prestează servicii de expertiză judiciară în diverse domenii, respectiv expertizele se prezintă sub mai multe tipuri, și anume:

- tehnică – ce se individualizează pe genuri: construcții civile, mașini și utilaje, autovehicule etc.;
- merceologică – industrială, alimentară;
- medico-legală – de exemplu: psihiatrică, constatarea stării de sănătate, cauza decesului etc.;
- criminalistică – cuprinzând: tehnica criminalistică a actelor, dactiloscopie, trasologie, balistică;
- grafologică – autenticitatea unui act, a unei semnături;
- contabilă, economică și financiar-bancară – care poate fi specializată pe domenii sau ramuri: comercială, bugetară, operații valutare, industrie, agricultură, construcții etc.

**Expertiza contabilă** poate fi definită ca:

- misiunea dată unui expert contabil de a controla registrele, situațiile financiare și actele justificative ale unui agent economic, cu scopul de a furniza părților interesate datele necesare sau de a prezenta justiției informațiile interesate pentru a se pronunța, în cunoștință de cauză, asupra unui proces sau a unei contestații de care a fost sesizată”;



- o formă de cercetare științifică efectuată în vederea lămuririi modului, în care sunt reflectate în documente, evidența tehnic-operativă și contabilă anumite fapte, împrejurări, situații de natură economico-financiară;
- o activitate specializată.

Concluziile expertului contabil trebuie să fie fundamentate numai pe documente, care atestă evenimente și tranzacții care fac sau trebuie să facă obiectul recunoașterilor, evaluărilor, clasificărilor și prezentărilor contabile.

Trăsături ale expertizei contabile:

- are ca obiect cercetarea unor fapte sau situații de natură economico-financiară, gestionară și patrimonială;
- cuprinde în sfera sa de acțiune activitatea economică a unui agent economic pentru problemele și obiectivele stabilite de organul judiciar ori de persoana juridică care o solicită;
- cercetează situațiile și împrejurările, de fapt, pe baza informațiilor furnizate de evidența economică și a suporturilor ei materiale;
- interpretează datele de evidență și formulează opinii cu privire la problemele investigate pe baza legilor și actelor normative, care reglementează domeniul de activitate respectiv;
- elaborează concluzii pe baza constatărilor făcute, care servesc ca mijloc de probă pentru organul judiciar, care a dispus efectuarea expertizei sau ca mijloc de fundamentare a unei decizii de către persoana juridică care a solicitat efectuarea expertizei contabile;
- analizează cauzele care au determinat abaterile de la normele legale cu caracter economic și financiar, descifrează relațiile economice și financiare dintre părțile aflate în litigiu, caracterizează starea, de fapt, a agentului economic respectiv, în raport cu legea și actele normative care reglementează domeniul investigat, stabilește legăturile de cauzalitate și responsabilitate.

Expertizele contabile judiciare sunt mijloace de probă în justiție, utilizabile în rezolvarea unor cauze, care necesită cunoștințe de strictă specialitate din partea unor persoane care au calitatea de expert judiciar în domeniul contabil. Ele pot fi dispuse din oficiu sau acceptate, la cererea părților implicate în procesul judiciar, în toate fazele de desfășurare a acestuia.

Activitatea în domeniul expertizei judiciare, inclusiv a expertizei în domeniul contabil este reglementată de *Legea Republicii Moldova cu privire la expertiza judiciară, constatările tehnico-științifice și medico-legale Nr.1086-XIV din 23.06.2000*, de legislația de procedură, de alte acte normative, precum și de acordurile internaționale privind asistența juridică și relațiile juridice în materie civilă și penală, la care Republica Moldova este parte.

**Centrul Național de Expertize Judiciare** (în continuare, CNEJ), de pe lângă Ministerul Justiției, reprezintă o instituție coordonatoare în domeniul teoriei și practicii expertizei judiciare și criminalisticii și efectuează expertizele judiciare în baza regulamentului aprobat de Guvern [6].

## 2. Contractarea expertizei contabile judiciare.

Expertiza judiciară (inclusiv expertiza în domeniul contabil) se efectuează la ordonarea organului de urmărire penală, a procurorului, a organului împuternicit să examineze cazurile cu privire la contravențiile administrative, a instanței judecătorești din oficiu sau la cererea părților, în conformitate cu legislația de procedură penală, de procedură civilă, legislația cu privire la contravențiile administrative și *Legea Republicii Moldova cu privire la expertiza judiciară Nr.1086-XIV din 23.06.2000*. De asemenea, expertiza judiciară se efectuează, la inițiativa părților sau a reprezentanților lor, precum și a avocatului parlamentar, pentru stabilirea circumstanțelor care, după părerea părților, pot servi drept probe pentru apărarea intereselor lor.

Asupra efectuării expertizei, judecătorul sau instanța se pronunță printr-o încheiere sau ordonanță, care nu poate fi atacată cu recurs.

Așadar, încheierea sau ordonanța de ședință trebuie să cuprindă:

- *Numele expertului sau experților* numiți din oficiu sau la cererea părților în proces;

Persoana desemnată ca expert este obligată să efectueze expertiza, dacă este numită oficial ca expert în problemele care trebuie cercetate.

În cazuri de incompatibilitate, expertul poate cere recuzarea. Cererea de recuzare a expertului se depune în instanță sau judecătorului, care a numit expertiza, în cel mult 5 zile de la data înștiințării despre desemnarea expertului, dacă motivul refuzului există la acea dată. În alte cazuri, termenul curge de la data apariției temeiului de recuzare. După această dată, recuzarea este posibilă în cazul în care persoana interesată dovedește că, din motive întemeiate, nu a reușit să depună la timp cererea de recuzare.

Recuzarea se judecă în ședință de judecată, cu citarea participanților la proces și a expertului. Încheierea prin care este soluționată recuzarea expertului nu poate fi atacată cu recurs.

- *Obiectivele* (întrebările, punctele) la care expertul sau experții numiți trebuie să răspundă. Obiectivele expertizei contabile trebuie să fie formulate de instanță concis, fără echivoc și fără a se solicita expertului contabil sau experților contabili numiți să se pronunțe asupra încadrărilor legale ale faptelor supuse judecății;

În circumstanțe speciale, instanța judecătorească este în drept să audieze expertul până la formularea problemelor care urmează a fi investigate, să determine sarcina acestuia, să stabilească, după caz, volumul investigațiilor, legătura dintre expert și părți, etapa la care acestea pot fi admise să participe la investigațiile expertului.

Părțile și alți participanți la proces sunt în drept să formuleze și să prezinte instanței problemele care trebuie să fie elucidate de expert, însă numai judecătorul sau instanța stabilește definitiv problemele asupra cărora expertul urmează să-și prezinte raportul. Judecătorul (instanța) este obligat să motiveze respingerea problemelor propuse de părți și de alți participanți la proces spre expertizare.

- *Termenul în care trebuie să se efectueze expertiza*, ținându-se seama de faptul că raportul de expertiză judiciară trebuie depus la instanța care a dispus-o cu 5 zile înainte de termenul de judecată.

Dacă termenul inițial fixat de instanță pentru depunerea expertizei este considerat de către expertul sau experții numiți ca fiind inadecvat (prea scurt), ei sunt îndreptățiți să solicite instanței un termen adecvat, minim necesar, pentru efectuarea unei expertize judiciare de calitate;

- *Plata expertului sau experților* numiți, care trebuie să fie remuneratorie. Dacă expertul sau experții numiți pentru efectuarea expertizei consideră onorariul stabilit de instanță neremunerativ, ei sunt îndreptățiți să solicite instanței mărirea acestuia.

Pe lângă expertiza dispusă în mod oficial, expertul mai poate fi numit să efectueze o *contraexpertiză*.

Dacă experții pot să-și dea de îndată părerea, vor fi ascultați chiar în ședință, iar părerea lor se va consemna într-un proces-verbal.

Experții sunt datori să se înfățișeze înaintea instanței spre a da explicații ori de câte ori li se va cere, caz în care au dreptul la despăgubiri, ce se vor stabili prin încheiere executorie.

Misiunea privind efectuarea unei expertize contabile nu poate fi refuzată de către expert pe motive etnice, religioase, politice sau de altă natură. Aceasta, deoarece expertiza contabilă este un act de probă științifică.

Există, însă, situații în care expertul contabil poate să nu fie obiectiv cu ocazia efectuării expertizei contabile. În aceste condiții, el trebuie să se abțină sau poate fi refuzat.

*Incompatibilitatea* unei persoane de a fi expert reprezintă situația în care o persoană, deși are capacitatea generală de a fi expert, nu are exercițiul ei, fie din cauza calității sale funcționale, fie din cauza poziției sale procesuale.

*Abținerea* – ca procedură – constă în declarația expertului, care trebuie făcută de îndată ce constată că se află într-un caz de incompatibilitate. Împrejurările privind abținerea de la efectuarea expertizei contabile se comunică președintelui instanței.

Calitatea de expert judiciar este incompatibilă cu cea de martor în aceeași cauză, calitatea de martor având prioritate. Expertul contabil se află în incompatibilitate, dacă există împrejurări din care rezultă că este interesat sub orice formă, el, soțul/soția sau vreo rudă apropiată, în soluționarea cauzei, într-un anumit mod, care l-ar determina pe expertul contabil să fie subiectiv.

În practică, cele mai multe dintre controalele și verificările la care sunt supuși agenții economici sunt de factură contabilă și fiscală. Ele au ca obiect sau măcar ca suport datele și documentele contabilității și utilizează prioritar metode și tehnici de lucru contabile. Fac asemenea verificări experții contabili (în diferitele ipostaze în care îi plasează mandatul lor), cenzorii societăților comerciale, organele fiscale, organismele publice cu atribuții de control economic-financiar.

### **3. Raportul de expertiză judiciară.**

Indiferent de natura și de misiunea acestor organe, verificările și expertizele contabile se desfășoară după o metodologie comună, generând o succesiune logică de operații prin care se urmărește atât rezolvarea problemelor de fond (maniera concretă de cercetare a materialului documentar, prelucrarea și interpretarea acestuia, formularea constatărilor și concluziilor), cât și a principalelor aspecte procedurale, reprezentând relațiile experților cu beneficiarii și alte persoane interesate, fixarea obiectivelor de verificat sau expertizat, întocmirea, depunerea și valorificarea documentelor finale.

Ca principiu, orice verificare și expertiză se finalizează printr-un document scris, care poartă denumirea de **raport** și care conține principalele constatări, aprecieri și concluzii ale experților.

În cazul expertizei judiciare (în corespondență cu norma procedurală), lucrările și concluziile expertului contabil se consemnează într-un raport scris, care trebuie să cuprindă trei capitole: Introducere, Partea de cercetare (investigațiile) și Concluzii.

De regulă, raportul de expertiză se întocmește în două exemplare originale; unul pentru organul care a dispus sau partea care a solicitat efectuarea expertizei și unul pentru expertul care a efectuat expertiza. Numărul de exemplare originale poate fi mai mare, dacă beneficiarul acestuia solicită acest lucru.

Raportul de expertiză contabilă judiciară va fi întotdeauna subiectul unei verificări din partea instanței de judecată și părților implicate. Este de înțeles că expertul judiciar este obligat să genereze un raport de calitate înaltă care exprimă opinia sa obiectivă, imparțială și exhaustivă pe subiectele puse în sarcina sa. Raportul în calitate sa de probă va fi examinat prin prisma criteriilor de admisibilitate stabilite pentru probe în articolele 94 și 95 din Codul de Procedură Penală și articolul 122 din Codul de Procedură Civilă. Acestea sunt: să fie obținut în mod legal, să fie efectuat de o persoană autorizată, cu utilizarea unei metodologii corespunzătoare.

#### **Concluzii:**

Raportul de expertiză contabilă judiciară este utilizat în justiție alături de alte mijloace de probă. Chestiunea este cu atât mai importantă cu cât, în practica judiciară, este caracteristic sistemul de neierarhizare a probelor, ceea ce vrea să însemne că ponderea raportului de expertiză în dovedirea adevărului material este teoretic egală cu a oricărei alte probe. Mai mult decât atât, concluziile experților nu sunt obligatorii pentru organele judiciare; atunci când sunt considerate ca fiind nefondate sau în contradicție cu alte mijloace de probă ele pot fi neglijate sau se poate dispune refacerea lor (inclusiv administrarea unei noi expertize contabile). Instanța de judecată trebuie întotdeauna să prezinte motivele sale pentru a refuza un raport de expertiză. Adicional, dacă raportul este fals sau are constatări eronate, poate fi înaintată o acțiune pentru a revizui competența expertului, care ar putea rezulta în retragerea calității sale de expert judiciar.

#### **Bibliografie:**

1. *Codul penal al Republicii Moldova*, Publicat: 14.04.2009 în Monitorul Oficial Nr. 72-74;
2. *Codul civil al Republicii Moldova*, Publicat : 22.06.2002 în Monitorul Oficial Nr. 82-86;
3. *Codul contravențional al Republicii Moldova*, Publicat : 16.01.2009 în Monitorul Oficial Nr. 3-6;
4. *Codul de procedură penală al Republicii Moldova*, Publicat : 07.06.2003 în Monitorul Oficial Nr. 104-110;
5. *Codul de procedură civilă al Republicii Moldova*, Publicat : 12.06.2003 în Monitorul Oficial Nr. 111-115;
6. *Hotărârea Guvernului nr.1052 din 12.09.2006 "Cu privire la Centrul Național de Expertize Judiciare de pe lângă Ministerul Justiției"* Publicat 22.09.2006 în Monitorul Oficial Nr. 150-152.
7. *Hotărârea Guvernului Nr. 1104 din 28.11.1997 cu privire la modul de efectuare a expertizei juridice și înregistrării de stat a actelor normative departamentale*, publicat în Monitorul Oficial Nr. 6-7, din 29.01.1998
8. *Hotărârea Guvernului Nr. 122 din 07.02.2007 privind salarizarea personalului din domeniul expertizei judiciare, constatărilor tehnico-științifice și medico-legale*. Publicat: 16.02.2007 în Monitorul Oficial Nr. 21-24
9. *Hotărârea Guvernului nr. 1147 din 9 septembrie 2003 cu privire la aprobarea Registrului de stat al experților judiciari atestați*, publicat 03.10.2003 în Monitorul Oficial Nr. 208;
10. FLOREA Ion, FLOREA Radu, *Introducere în expertiza contabilă și în auditul financiar*, ediția a II-a, revizuită și adăugită, Editura CECCAR, București, 2008, p.308. ISBN 978-973-8414-44-0;
11. GRUMEZA Dumitru, *Expertiza contabilă*, Tipografia "Foxtrot", Chișinău, 2015, ISBN 978-9975-120-79-1;
12. IONESCU Luminița, *Expertiza contabilă în România*, Editura: CH Beck, 2010, 120 p. ISBN 978-973-115-833-4;
13. *Legea Republicii Moldova cu privire la expertiza judiciară, și statutul expertului judiciar (Nr. 68 din 14.04.2016. În Monitorul Oficial al R. Moldova Nr. 157-162 din 10.06.2016).*

## ОСНОВНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ, ПРЕДЪЯВЛЯЕМЫЕ МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ АУДИТА К АУДИТОРСКОЙ ДОКУМЕНТАЦИИ

Конф.унив.др. Людмила ЛАПИЦКАЯ, ASEM  
[lucia-25@mail.ru](mailto:lucia-25@mail.ru)

*This article is devoted to questions concerning the requirements that impose the ISA to the working papers of the auditor. These requirements can be divided into several categories, such as: the requirements placed on the form, the volume of the working papers; documenting the audit process; documentation of deviations in auditing.*

**Cuvinte-cheie:** аудиторская документация, планирование аудита, контроль качества, Международные стандарты аудита, подтверждения, запрос, достаточные и надлежащие доказательства, аудиторское заключение.

**Clasificarea JEL:** M 41

### Введение

В соответствии с определениями, представленными в Международных стандартах аудита (МСА) 230 «Аудиторская документация», **аудиторская документация, рабочая документация, рабочие документы представляют собой записи о выполненных аудиторских процедурах, полученных уместных аудиторских доказательствах и сделанных аудитором выводах.**

При этом нужно принимать во внимание, что аудиторская документация, обеспечивает доказательства:

- ▲ обосновывающие сделанный аудитором вывод о достижении общих целей аудита финансовой отчетности;
- ▲ того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми законодательными и нормативными требованиями.

Аудиторская документация выполняет целый ряд важных функций, которые включают: помощь аудиторской группе в планировании и проведении аудита; обеспечение подотчетности аудиторской группы в ее работе; сохранение данных по вопросам, являющихся значимыми для будущих аудиторских заданий; обеспечение возможности проведения внешнего инспектирования в соответствии с применимыми законодательными, нормативными или прочими требованиями.

При проведении аудита финансовой отчетности, аудитор должен собрать достаточные и надлежащие данные, обосновывающие аудиторское заключение и доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с Международными стандартами аудита. Данные доказательства должны быть соответствующим образом задокументированы.

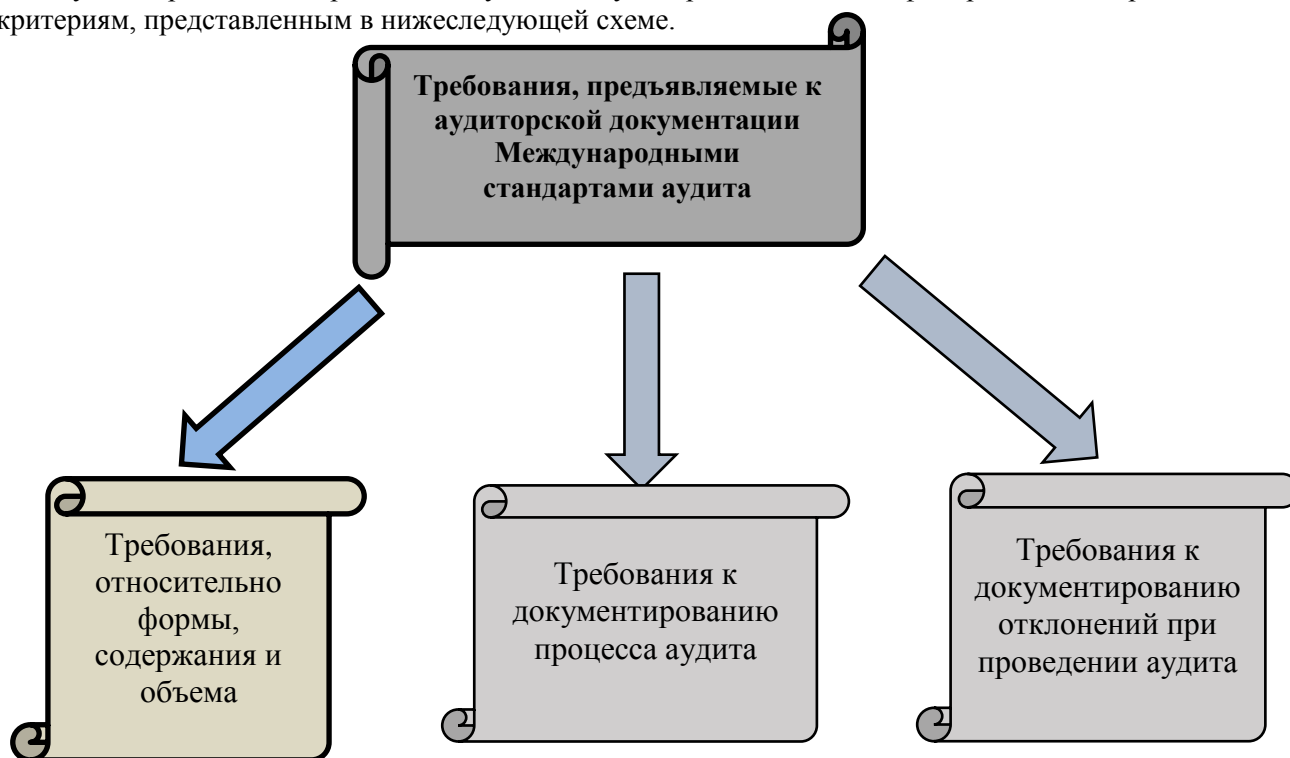
Вместе с тем, документирование аудитором в ходе аудита всех рассмотренных вопросов или всех выработанных профессиональных суждений не является ни обязательным, ни практически осуществимым. Кроме того, аудитор не обязан документировать отдельно факт соблюдения тех требований, соблюдение которых подтверждается документами, приобщенными к аудиторскому файлу.

Основным Международным стандартом аудита, который раскрывает положения, касающиеся рабочих документов аудитора, является МСА 230 «Аудиторская документация». Однако практически в каждом Международном стандарте аудита есть разъяснения, касающиеся аудиторской документации. Соответственно необходимо изучать требования и соответствующие руководства по применению, и прочие пояснительные материалы, которые отражены в Международных стандартах аудита. К МСА, в которых указаны положения, касающиеся рабочей документации аудитора, следующие:

- МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий»;
- МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»;
- МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»;
- МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»;
- МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»;
- МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»;
- МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения путем изучения организации и ее окружения»;

- МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»;
- МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»;
- МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»;
- МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации»;
- МСА 550 «Связанные стороны»;
- МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»;
- МСА 610 (пересмотренный) «Использование работы внутренних аудиторов».

Анализируя положения Международных стандартов аудита, можно прийти к следующему выводу, что требования к рабочей документации аудитора можно классифицировать по определенным критериям, представленным в нижеследующей схеме.



**Схема 1. Классификация требований, предъявляемых к аудиторской документации Международными стандартами аудита**

Следует отметить, что Международные стандарты аудита в части требований, относительно формы, содержания и объема, предъявляемым к рабочим документам аудитора, можно также разделить на два направления. Например: одни МСА устанавливают конкретные требования к форме и содержанию рабочих документов, в то время как другие стандарты ограничиваются какими-то общими требованиями.

К стандартам, которые отражают общие требования в части рабочих документов аудитора относится МСА 230 «Аудиторская документация», который устанавливает, что «аудитор должен готовить аудиторскую документацию, которая достаточна для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудиторского задания, мог понять:

- *характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур для соблюдения Международных стандартов аудита и применимых законодательных и нормативных требований;*
- *результаты выполненных аудиторских процедур и собранные аудиторские доказательства;*
- *значимые вопросы, возникшие в ходе аудиторского задания, сделанные по ним выводы, и значимые профессиональные суждения, использованные при формулировании этих выводов.*

Кроме того, МСА 230 «Аудиторская документация» отмечает, что при документировании характера, сроков и объема выполненных аудиторских процедур аудитор должен зафиксировать: каковы отличительные характеристики протестированных статей или вопросов; кто выполнял

аудиторскую работу, с указанием даты, на которую такая работа была завершена; кто проверял выполненную аудиторскую работу, с указанием даты и объема такой проверки.

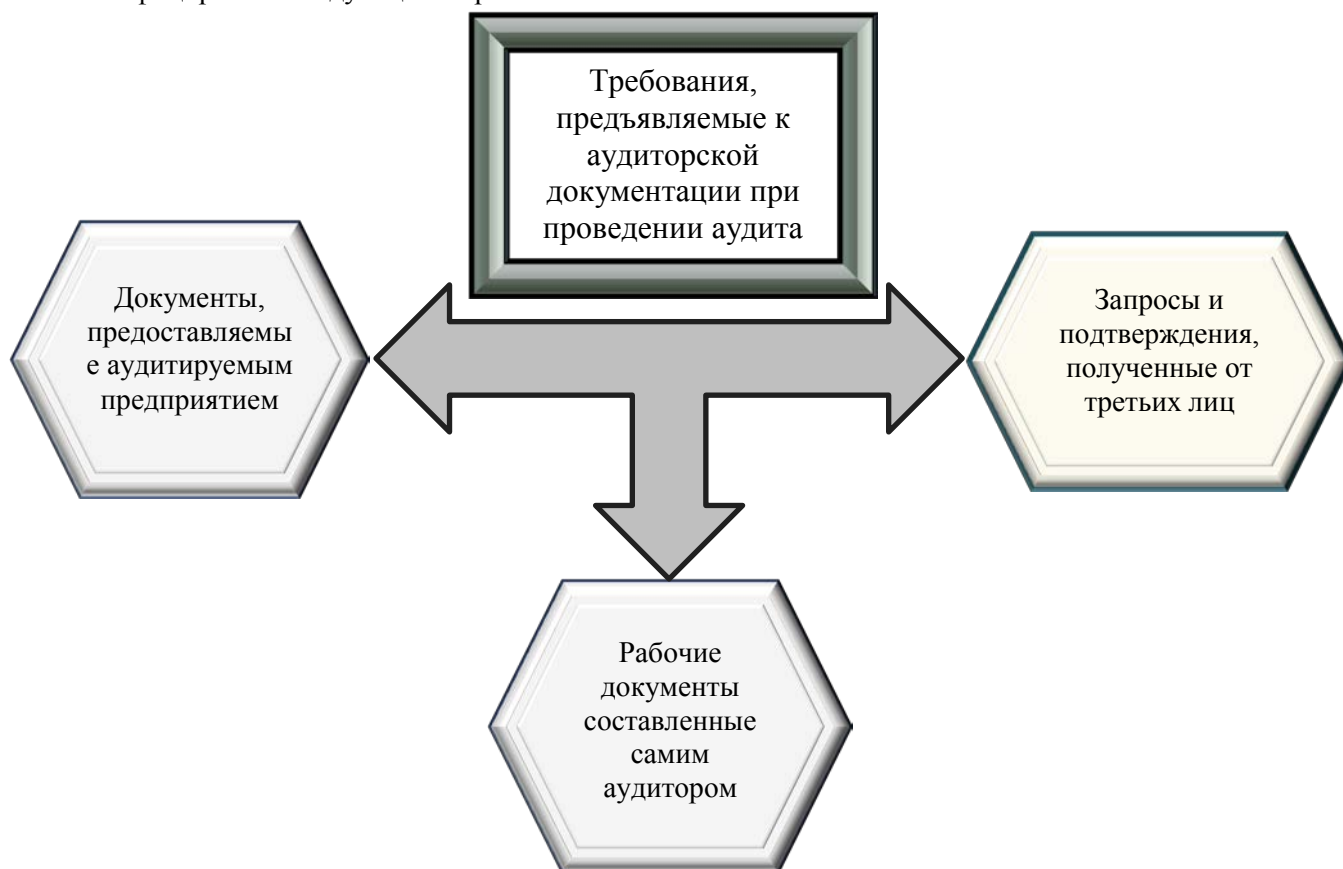
К стандартам, которые устанавливают конкретные требования в части формы, содержания, объема аудиторской документации относится в частности МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности». Так например: данный стандарт требует, чтобы аудитор разработал общую стратегию аудита, которая должна отражать объем, сроки проведения и общую направленность аудита, а также являющуюся основой для разработки плана аудита.

С точки зрения требований, предъявляемых к плану аудита, МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» требует, чтобы план включал:

- *характер, сроки и объем планируемых процедур, оценки рисков, как этого требует МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного»*
- *характеру, сроки и объем запланированных последующих аудиторских процедур на уровне предпосылок, как это определено в МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»;*
- *прочие запланированные аудиторские процедуры, которые необходимо выполнить для того, чтобы аудиторское задание соответствовало требованиям Международных стандартов аудита.*

Вместе с тем, МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» устанавливает, что характер и объем работ по планированию будут варьироваться в зависимости от размера и сложности аудируемой организации, от предшествующего опыта работы с данной организацией, ключевых членов аудиторской группы, а также от изменений в обстоятельствах, возникших в ходе проведения аудита.

Следующий элемент классификации относится непосредственно к документированию процесса аудита. Требования, предъявляемые Международными стандартами аудита. Непосредственно к документации аудитора, относящуюся к процессу аудита, можно классифицировать следующим образом:



**Схема 2. Классификация требований, предъявляемых к аудиторской документации при проведении аудита**

Документы, предоставляемые аудируемым предприятием аудитором, представляют собой объяснительные записки, ответы на запросы аудитора, более детальное раскрытие информации, представленной в финансовой отчетности, различные другие документы, которые уместны и



необходимы при проведении аудита. Так, например: МСА 580 «Письменные представления» обязывает аудитора получить от руководства аудируемого предприятия следующую информацию:

- ❖ *об ответственности руководства предприятия о разработке, внедрении и поддержании внутреннего контроля предприятия с целью обнаружения и предотвращения мошенничества*
- ❖ *о том, что все случаи нарушения или не выполнения законодательства, если таковые были, раскрыты,*
- ❖ *о всех изменениях финансовой отчетности (если таковые были) прошлых периодов, которые могли повлиять на аудируемую финансовую отчетность,*
- ❖ *о всех судебных разбирательствах и спорных вопросах, которые возникли на аудируемом предприятии),*
- ❖ *о достоверности бухгалтерских оценок,*
- ❖ *список связанных сторон, а также информацию об операциях со связанными сторонами,*
- ❖ *о фактах, имеющих место после составления финансовой отчетности,*
- ❖ *о принципе непрерывности деятельности предприятия.*

МСА требуют, чтобы в процессе аудита, аудиторская документация была укомплектована следующими документами: общей стратегией и планом аудита, документами, удостоверяющими выполнение процедур по пониманию, тестированию и оценке системы внутреннего контроля предприятия, определение уровня существенности и рисков, рабочей документации аудитора в ходе аудита и на завершающем этапе аудита должно быть представлен отчет аудитора, содержащий четкое и ясное мнение аудитора по поводу проверяемой финансовой отчетности.

Для качественного проведения аудита МСА 505 «Внешние подтверждения» обязывает аудитора для подтверждения информации, полученной в ходе аудита, делать запрос и получать подтверждения от третьих лиц.

Следует отметить, что МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита» требует, чтобы в случае, если при проведении аудита, возникли отклонения от требований Международных стандартов аудита, то аудитор должен в обязательном порядке включить данную информацию в аудиторскую документацию.

В МСА 230 «Аудиторская документация» устанавливаются требования к документации в тех исключительных обстоятельствах, когда аудитор отступает от выполнения того или иного значимого требования. Вместе с тем, Международные стандарты аудита не требуют соблюдать требование, которое не является значимым в обстоятельствах конкретного аудита.

Однако для подтверждения того факта, что аудит проведен в соответствии с Международными стандартами аудита может служить:

- ✚ *наличие надлежащим образом документированного плана аудита показывает, что аудитор планировал проводимый аудит;*
- ✚ *наличие в аудиторском файле подписанного письма-соглашения об условиях задания показывает, что аудитор согласовал условия аудиторского задания с руководством или, когда это уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление;*
- ✚ *аудиторское заключение, в котором содержится надлежащим образом оформленное мнение с оговоркой в отношении финансовой отчетности клиента, показывает, что аудитор выполнил требование выразить мнение с оговоркой в соответствующих обстоятельствах, описанных в Международных стандартах аудита;*
- ✚ *может использоваться целый ряд способов, показывающих соблюдение в рамках аудиторского файла тех требований, которые обычно применяются на протяжении всего аудита.*

**Заключение:** Проанализировав классификацию требований Международных стандартах аудита к аудиторской документации можно констатировать следующее: прежде всего все стандарты описывают цель, которую должен достигнуть аудитор при проведении аудита, применяя положения того или иного международного стандарта. Соответственно большинство рабочих документов аудитора, особенно, касающихся аудиторских процедур, должны содержать цель. Если аудитор не может достичь той или иной цели, предусмотренной в соответствующем стандарте, он должен оценить, не является ли это препятствием для достижения им основополагающих целей аудита финансовой отчетности, что, в свою очередь, требует от него в соответствии с Международными стандартами аудита модифицировать аудиторское мнение или отказаться от дальнейшего выполнения аудита (если возможность отказа предусмотрена применимыми законами или

нормативными актами). Ситуация, когда цель не достигается, является достаточно серьезной и требует документирования в соответствии с МСА 230 «Аудиторская документация».

Кроме того, следует подчеркнуть, что в зависимости от того насколько корректно и правильно собраны уместные и достаточные аудиторские доказательства, от их правильного документирования, можно говорить о корректности сделанных выводов в части аудируемой финансовой отчетности, о правильном аудиторском мнении в отношении данной отчетности и о том, проведен ли аудит в полной мере в соответствии с Международными стандартами аудита.

#### Библиография:

1. Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului <http://www.justice.gov.md/file/Centrul%20de%20armonizare%20a%20legislatiei/Baza%20de%20date/Materiale%202010/Legislatie/32006L0043-Ro.PDF>,
2. Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 aprilie 2014 privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537>
3. Standardele Internaționale de audit <http://www.mf.gov.md/actnorm/audit/91internauditstands>
4. ORGANISATION OF THE PUBLIC OVERSIGHT OF THE AUDIT PROFESSION IN 23 EUROPEAN COUNTRIES September 2015 [http://www.fee.be/images/1506\\_Public\\_Oversight\\_Survey\\_third\\_publication.pdf](http://www.fee.be/images/1506_Public_Oversight_Survey_third_publication.pdf)
5. Legea RM privind activitatea de audit nr. 61 din 16.03.2007 <http://lex.justice.md/md/324828/>

## REFLECȚII PRIVIND CALITATEA LUCRĂRILOR DE AUDIT

*Conf. univ. dr. Mihail MANOLI, ASEM,*  
[mmanoli2002@yahoo.com](mailto:mmanoli2002@yahoo.com)

*Trust or, conversely, distrust users of audit reports in their content depends to a large extent on the quality of services provided by auditors. It is assumed a priori that the services provided by a financial auditor correspond in terms of quality, because in his work, every professional must strictly abide by a set of principles set out in the Code of Ethics, among which is found the principle of competence professional and due care. Despite the existence of this assumption, the International Auditing Standards contain three distinct standards aimed at ensuring the basic human reglamentarea audit: ISQC 1 - Quality Control it like for firms that perform audits and reviews of financial statements and other assurance and related services; ISA 200 - The overall objectives of the independent auditor and an audit in accordance with International Standards on Auditing; ISA 220 - Quality control for an audit of financial statements.*

**Cuvinte-cheie:** *audit, control, calitate, servicii, inspecție.*

**Clasificare JEL:** M 41

#### Introducere

Acordul de asociere cu Uniunea Europeană impune Republicii Moldova găsirea de noi căi pentru eficientizarea activității economico-financiare. Integrarea presupune adoptarea corespunzătoare a sistemului financiar, a instrumentelor și organelor financiare, a tehnicilor și metodelor de lucru, precum și a reglementărilor cu caracter financiar.

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](#), a fost semnat, la 27 iunie 2014, la Bruxelles, Belgia. Acordul a fost ratificat de Parlamentul RM pe 2 iulie 2014, iar de Parlamentul European pe 13 noiembrie 2014. Fiecare parte recunoaște importanța apropierei treptate a legislației existente și viitoare a Republicii Moldova de acquis-ul Uniunii, fapt menționat și în anexa a II-a la Capitolul 3 (Dreptul societăților comerciale, contabilitate și audit și guvernare corporativă) din titlul IV.

În 1978, IACPA (*Institutul american al contabililor publici autorizați*)/AICPA a creat Comisia Standardelor de Control al Calității, căreia i-a delegat responsabilitatea de a sprijini firmele de audit în definirea și implementarea unor standarde privind controlul calității. Pentru o firmă de audit controlul



calității, cuprinde metodele utilizate pentru a asigura că firma îndeplinește responsabilitățile profesionale față de clienți și alte părți implicate. Aceste metode se referă la structura organizațională a firmei de audit și la procedurile pe care aceasta le pune în aplicare.

Controlul calității este strâns legat de SAGA(*standarde de audit general acceptate*)/GAAS-uri fiind în același timp, dissociat de aceste standarde. O firmă de audit trebuie să se asigure că standardele de audit general acceptate sunt respectate în cadrul fiecărui audit efectuat. Controalele calității constau în procedurile utilizate de firma de audit și care îi permite acestuia din urmă să respecte standardele în cauză în mod *consecvent* și în cadrul fiecărei misiuni. Prin urmare, controalele calității sunt definite pentru firma de audit ca entitate, în timp ce SAGA/GAAS-urile se aplică la nivel de angajament sau misiune de audit.

DSA/SAS(*statement on auditing standard*)-25 (AU161) obligă firmele de audit să definească politici și proceduri de control al calității. Standardul recunoaște că un sistem de control al calității poate oferi doar o asigurare rezonabilă, nu o garanție, privind respectarea SAGA/GAAS-urilor. La acea perioadă, IACPA/AICPA nu a fixat proceduri detaliate de control al calității pentru firmele de audit. Procedurile concrete depind de un șir de factori, cum ar fi:

- dimensiunea firmei;
- numărul de sedii operative;
- natura activității.

De exemplu, procedurile de control fixate de o firmă de audit internațională, cu 150 de reprezentanțe și numeroși clienți cu activități multinaționale complexe, ar trebui să difere considerabil de cele puse în aplicare de o firmă de audit cu 5 angajați, specializată în audite de dimensiuni reduse, la una sau două ramuri economice.

Comisia Standardelor de Control al Calității a identificat, pentru început, 9 elemente ale controlului calității pe care orice formă de audit ar trebui să le examineze în timpul conceperii propriilor politici și proceduri. În 1996, Comisia Standardelor de Audit a redus aceste nouă elemente la cinci, decizia intrând în vigoare, începând cu 1 ianuarie 1997. Cele cinci elemente ale controlului calității sunt prezentate în tabelul 1.

**Tabelul 1**

**Cinci elemente ale controlului calității**

<b>Nr.crt.</b>	<b>Element</b>	<b>Rezumat al cerințelor</b>
1.	Independență, integritate și obiectivitate	Toți angajații din cadrul unei misiuni de audit este necesar să rămână independenți în fapte și atitudini, să-și exercite toate responsabilitățile profesionale cu integritate și să-și păstreze obiectivitatea în cursul responsabilităților profesionale.
2.	Managementul resurselor umane	Trebuie definite politici și proceduri pentru a oferi firmei o asigurare rezonabilă în următoarele domenii: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Toți noii angajați ar trebui să fie suficient de calificați pentru a-și exercita funcțiile de manieră competentă;</li> <li>▪ Sarcinile le sunt atribuite angajaților care dispun de pregătire corespunzătoare și de competențe adecvate;</li> <li>▪ Tot angajații ar trebui să participe la un program de instruire profesională continuă și la activități de perfecționare profesională care să le permită să exercite responsabilitățile care le-au fost atribuite;</li> <li>▪ Angajații selectați pentru promovare dispun de calificarea necesară pentru a exercita responsabilitățile care le-au fost atribuite.</li> <li>▪</li> </ul>
3.	Acceptarea și menținerea angajamentelor și a clienților	Trebuie definite și emise proceduri și politici referitoare la decizia de a accepta un client sau a păstra relația cu un client existent. Aceste politici și proceduri ar trebui să minimizeze riscul de asociere cu un client al cărui management dă dovadă de lipsă de integritate. Firma de audit ar trebui, de asemenea, să se implice numai în angajamente care pot fi executate de manieră competentă și profesională.

4.	Executarea angajamentelor	Ar trebui să existe proceduri și politici care să asigure că munca efectuată de personalul implicat într-un angajament de audit este în conformitate cu standardele profesionale aplicate, cu prevederile leale și cu standardele de calitate ale firmei.
5.	Supervizarea	Trebuie să existe proceduri și politici care să asigure că cele patru elemente de control al calității menționate mai sus sunt într-adevăr aplicate.

Încrederea sau, dimpotrivă, neîncrederea utilizatorilor rapoartelor de audit în conținutul acestora depinde, în mare măsură, de calitatea serviciilor prestate de auditorii financiari. Se presupune, a priori, faptul că serviciile prestate de un auditor financiar corespund din punct de vedere calitativ, deoarece, în activitatea sa, orice profesionist trebuie să respecte cu strictețe un set de principii prevăzut în Codul etic, între care se regăsește și principiul **competenței profesionale și atenției cuvenite**.

În ciuda existenței acestei prezumții, Standardele Internaționale de Audit conțin și trei standarde distincte, care au ca scop reglementarea asigurării calității serviciilor de audit:

- ISQC 1 – Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe;
- ISA 200 – Obiectivele generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit;
- ISA 220 – Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare.

Sursele aspectelor care urmează a fi abordate într-o societate de audit, aferente sistemului de control al calității, pentru a se asigura conformitatea cu cerințele de etică, inclusiv independența și ISA, sunt prezentate în tabelul 2.

**Tabelul 2**

**Documentarea și monitorizarea continuă a calității serviciilor de audit**

<b>Calitatea controlului</b>			
<b>Nr. paragrafului</b>	<b>ISQC 1</b>	<b>Nr. paragrafului</b>	<b>ISA</b>
11	ISQC 1	6	220
13	ISQC 1	14	200
18	ISQC 1	15	200
19	ISQC 1	16	200
29	ISQC 1	17	220
32	ISQC 1	18	220
48	ISQC 1	19	220
57	ISQC 1		

Este important de menționat că politicile și procedurile de control al calității necesită a fi documentate și comunicate personalului companiei. Această comunicare descrie politicile și procedurile de control al calității și obiectivele ce trebuie atinse cu ajutorul lor, și include mesajul potrivit căruia fiecare persoană are o responsabilitate proprie pentru asigurarea calității și trebuie să respecte aceste politici și proceduri. În plus, compania recunoaște importanța obținerii unui feedback cu privire la sistemul de control al calității din partea personalului său. Astfel, compania trebuie să încurajeze personalul să comunice opiniile și problemele lor legate de controlul calității. Evident, în aplicarea lor, aceste standarde trebuie corelate cu celelalte ISA și prevederile Codului etic.

Elementele unui sistem de control al calității, potrivit cerințelor ISQC 1, sunt:

- responsabilitățile conducerii privind calitatea la nivelul firmei de audit;
- cerințele relevante de etică;
- acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice;
- resursele umane;
- realizarea misiunii;
- monitorizarea politicilor de control al calității;
- documentarea sistemului de control al calității.

ISA 220 are la bază premisa că firma de audit aplică ISQC 1, adică există un sistem de control al calității, care să asigure conformitatea cu standardele profesionale, cu legea și emiterea de rapoarte adecvate circumstanțelor date. ISA 220 este aplicabil pentru auditurile situațiilor financiare cu începere de la 15 decembrie 2009, iar în Republica Moldova, începând cu 01 ianuarie 2012. Acest standard tratează responsabilitățile specifice ale auditorului în ce privește procedurile de control al calității pentru un audit al situațiilor financiare. Cerințele ISA 220 se referă la:

- responsabilitatea conducerii pentru calitatea misiunilor;
- cerințele etice relevante;
- acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit;
- determinarea echipelor misiunii;
- desfășurarea misiunii;
- monitorizarea;
- documentarea.

În desfășurarea misiunii de audit, partenerul de misiune trebuie să țină cont de:

- ✚ coordonarea, supervizarea și desfășurarea;
- ✚ revizuirea;
- ✚ consultarea;
- ✚ revizuirea controlului calității misiunii;
- ✚ diferențele de opinii.

Compartimentul (Secțiunea) A „**Norme generale de conduită profesională aplicabile auditorilor ce exercită activitate de audit și contabililor titulari**” din Codul de Etică IFAC include o abordare conceptuală a independenței pentru angajamentele de asigurare, abordare ce ține cont de amenințările la adresa independenței, măsurile de siguranță acceptate și interesul public.

Politicile și procedurile companiei pun accentul pe principiile fundamentale, care sunt întărite, în special, de conducerea companiei, educație și pregătire profesională, monitorizare și un proces de abordare a neconformității. Independența, în cadrul angajamentelor de asigurare, este atât de importantă, încât este discutată separat.

Entitatea trebuie să elaboreze politici și proceduri, care să-i ofere o asigurare rezonabilă că atât compania, cât și personalul acesteia, și unde este cazul, alte persoane care trebuie să respecte cerințele de independență (*inclusiv experții contractați de companie și personalul unei companii conectate*), își mențin independența în cazurile cerute de cerințele naționale de etică. Astfel de politici și proceduri trebuie să permită companiei:

- ✓ să comunice cerințele de independență personalului său și, unde este cazul, altor persoane care trebuie să le respecte;
- ✓ să identifice și să evalueze circumstanțele și relațiile, care creează amenințări asupra independenței și să adopte măsurile necesare pentru eliminarea acestor amenințări sau reducerea lor până la nivelul acceptabil, prin aplicarea unor măsuri de siguranță sau, dacă este adecvat, retragerea din cadrul angajamentului.

Compania trebuie să elaboreze politici și proceduri, care să-i ofere o asigurare că deține suficient **personal**, cu capacitatea, competența și dorința de a adera la principiile etice necesare pentru îndeplinirea angajamentelor în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale. Aceste politici trebuie să permită companiei sau partenerilor de angajament să elaboreze rapoarte adecvate în circumstanțele date. Astfel de politici și proceduri abordează următoarele aspecte legate de personal:

- ✓ recrutare;
- ✓ evaluarea performanțelor;
- ✓ abilități;
- ✓ competență;
- ✓ dezvoltare profesională;
- ✓ promovare;
- ✓ compensare;
- ✓ estimarea necesităților personalului.

Abordarea aspectelor date permite companiei să evalueze numărul și caracteristicile persoanelor necesare pentru angajamentele companiei. Procesele de recrutare ale firmei includ proceduri care sprijină compania în selectarea unor persoane integre, care au capacitatea de a-și dezvolta abilitățile și competența necesare pentru activitatea companiei.

Abilitățile și competența se dezvoltă prin mai multe metode, inclusiv:

- ✚ pregătire profesională;

- dezvoltare profesională continuă, inclusiv pregătire profesională;
- experiență profesională;
- pregătire efectuată de către membrii mai experimentați ai personalului, de exemplu, alți membri ai echipei de angajament.

Competența personalului companiei depinde, într-o măsură semnificativă, de un nivel adecvat de dezvoltare profesională continuă, astfel, încât personalul să-și mențină cunoștințele și abilitățile. Compania oferă resursele și asistența necesară în pregătirea profesională a personalului. O poate face atât prin utilizarea surselor interne, cât și externe (contractare a serviciilor din afara companiei).

Procedurile companiei pentru evaluarea performanțelor, compensare și promovare oferă recunoaștere și recompensare pentru dezvoltarea și menținerea competențelor și pentru respectarea principiilor etice. În special, compania:

- aduce la cunoștință personalului, care sunt așteptările companiei, în ceea ce privește performanța și principiile etice;
- furnizează personalului evaluare și consultanță cu privire la performanțe, progres și dezvoltare profesională;
- ajută personalul să înțeleagă că promovarea în poziții cu o responsabilitate mai mare depinde, printre altele, de calitatea performanțelor și aderarea la principiile etice, și că neconformarea cu politicile și procedurile companiei poate atrage măsuri disciplinare.

Mărimea și circumstanțele companiei vor influența structura procesului de evaluare a performanțelor. În special, companiile mai mici pot folosi metode mai puțin formale pentru evaluarea performanțelor personalului lor.

Consiliul de Supraveghere a Activității de Audit (CSAA), de pe lângă Ministerul Finanțelor, prin intermediul Serviciului de control și verificare, are competențe de a efectua revizuire ale calității serviciilor prestate de către firmele de audit (auditorii individuali). Toți auditorii financiari fac obiectul unui sistem de asigurare a calității serviciilor de audit. Serviciul de control și verificare, în numele Ministerului Finanțelor, prin intermediul CSAA, efectuează controlul extern al calității lucrărilor de audit, care se desfășoară la societățile de audit, auditorii întreprinzători individuali, în vederea constatării existenței și a modului de aplicare a:

- ⇒ ***politicilor și procedurilor de control al calității lucrărilor de audit aplicate la nivel de societate de audit, auditor întreprinzător individual și a***
- ⇒ ***politicilor și procedurilor de control al calității lucrărilor de audit aplicate la nivel de misiune de audit.***

În acest context, controlul extern efectuat de către Serviciul de control și verificare, din cadrul CSAA, reprezintă activitatea de revizuire a calității activității de audit financiar și a celorlalte servicii profesionale.

Principalele obiective ale inspecției calității activității de audit financiar sunt următoarele:

- ✓ cunoașterea ariei de cuprindere a activității de audit financiar și a altor servicii profesionale, pe baza examinării conținutului scrisorilor de misiune/contractelor de prestări servicii, precum și a concordanței acestora cu ISA, precum și cu normele și reglementările emise de Consiliul de Supraveghere a Activității de Audit;
- ✓ verificarea conformității activității desfășurate cu datele înscrise în documentele de audit;
- ✓ îndeplinirea obligațiilor cu privire la pregătirea continuă a auditorilor financiari, precum și la frecventarea cursurilor suplimentare pentru auditorii financiari monitorizați pentru rezultate nesatisfăcătoare;
- ✓ verificarea implementării de către firma de audit, auditorul financiar individual a unui sistem intern de control al calității, conform ISQC 1, ISA 200, ISA 220, pentru misiunile de audit al situațiilor financiare ale entităților cu care a încheiat contracte de prestări servicii sau alte misiuni efectuate în calitate de auditor financiar;
- ✓ evaluarea sistemului intern de asigurare a calității sub aspectul conformității cu ISA relevante și cu cerințele de independență prevăzute de Codul etic;
- ✓ inspectarea foilor de lucru ale misiunilor de audit al situațiilor financiare, selectată pentru revizuirea gradului de adecvare a controlului calității.

Inspecția calității activității de audit de către Serviciul de control și verificare are loc în baza Regulamentului privind controlul extern al calității lucrărilor de audit, aprobat prin Ordinul Ministerului finanțelor nr.43 din 24.03.2014.

Instrucțiunea privind modul de completare și prezentare a informației privind respectarea procedurilor de control al calității lucrărilor de audit este destinată pentru prezentarea informațiilor privind sistemul de control intern al calității lucrărilor de audit existent la societatea de audit, auditorul întreprinzător

individual, politica și procedurile de control al calității lucrărilor de audit, elaborate și aprobate conform prevederilor art. 10 alin. (1)-(4) al Legii nr. 61-XVI din 16.03.2007 privind activitatea de audit și a standardelor de audit, politica cu privire la prevenirea, depistarea și raportarea cazurilor de spălare a banilor și finanțare a terorismului, elaborată și implementată conform Ordinului Ministrului Finanțelor nr. 63 din 10.08.2009, precum și data efectuării ultimei verificări a calității lucrărilor de audit de către Serviciul de control și verificare din cadrul Consiliului de supraveghere a activității de audit și/sau asociația auditorilor și societăților de audit, la care societatea de audit, auditorul întreprinzător individual este membru, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.61 din 04.06.2012.

#### **Concluzii**

Din cele analizate, examinate, menționăm că, în Republica Moldova, cadrul normativ, legislativ aferent inspecției calității lucrărilor de audit corespunde bunelor practici. Însă, aplicarea slabă a practicilor și politicilor de inspecție a calității lucrărilor de audit este rezultatul responsabilității fragmentate a supravegherii activității de audit și constrângerii semnificative de capacitate și resurse. Personalul Serviciului de control și verificare, care reprezintă blocul executiv al CSAA, dispune de personal fără experiență. Recrutarea personalului cu experiență este limitată din cauza nivelului de salarizare din serviciul public.

#### **Bibliografie:**

1. Legea nr.61-XVI din 16 martie 2007 privind activitatea de audit, M.O. nr.117-126, art.530, din 2007, republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2012, nr. 72-75, art. 230)
2. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la unele măsuri de executare a Legii nr.61-XVI din 16 martie 2007 privind activitatea de audit, nr. 1450 din 24.12.2007, M. O. nr.203-206/1493 din 28.12.2007, cu modificările și completările ulterioare
3. HOROMNEA Emil. *Audit financiar. Concepte. Standarde. Norme*. Ediția a V-a, revizuită și actualizată: TIPOMoldova, 2015
4. NEAMȚU Horia, ROMAN Aureliana-Geta, ȚURLEA Eugeniu. *Audit financiar. Misiuni de asigurare și servicii conexe*: București, Editura Economică, 2012
5. <http://www.mfgov.md/>

## **ASPECTE CONTABILE ALE MIJLOACELOR CU DESTINAȚIE SPECIALĂ ÎN ORGANIZAȚII NECOMERCIALE**

*Conf.univ. dr. Georgeta MELNIC, ASEM,  
melnicgeorgeta@mail.ru  
Conf. univ. dr. Lidia CAUȘ, ASEM,  
[lidiacaus@yahoo.com](mailto:lidiacaus@yahoo.com)*

*The purpose of the non-profit organizations accounting is preparing the information about the situation of the available economic resources and of the sources of their formation. The financial aspect of the accounting performs the informational part of it, having as the final goal the accomplishment of the financial and tax reports.*

**Cuvinte-cheie:** organizații necomerciale, mijloace cu destinație specială, grant, contribuții ale fondatorilor și membrilor, subvenții, recunoaștere, evaluare inițială, diferențe de curs valutar, venituri, cheltuieli.

**JEL: M-41**

#### **Introducere**

Organizațiile necomerciale (ONC) sunt persoane juridice al căror scop este altul decât obținerea de venit. Sectorul neguvernamental din RM se află la etapa de stabilizare ca elemente ale societății civile, ONC-urile se afirmă tot mai vizibil în afacerile publice atât la nivel local, cât și pe plan național.

Cele mai multe probleme ale reglementării legislative a activității organizațiilor necomerciale țin de contabilitatea mijloacelor cu destinație specială primite și a celor utilizate și de impozitarea lor.

Una dintre aceste probleme denotă că legislația contabilă actuală nu face o distincție clară între regulile de contabilizare a activității necomerciale și a celei ce ține de antreprenoriat, nu există reguli și instrucțiuni clare de impozitare a organizațiilor necomerciale.

*Rezultate și discuții*

Conform art.180 al Codului Civil, organizație necomercială – persoana juridică al cărui scop principal este altul decât obținerea de profit și care este înregistrată sub formă de asociație (asociație obștească, asociație religioasă, partid sau de altă organizație social-politică, de sindicat, uniune de persoane juridice, de patronat, alte forme în conformitate cu legislația), fundație, instituție.

Venitul obținut de organizațiile necomerciale se utilizează doar în scopuri statutare concrete pentru organizarea și realizarea obiectivelor organizației și nu poate fi distribuit fondatorilor, membrilor sau angajaților organizației.

Organizațiile necomerciale sunt în drept să desfășoare orice gen de activitate neinterzis de lege, care țin de realizarea scopurilor prevăzute de statut.

Organizațiile necomerciale participă la circuitul economico-financiar, antrenează în activitățile proprii importante mijloace materiale și bănești. Reflectarea acestor mijloace în contabilitate, evidențierea relațiilor economice, pe care organizațiile necomerciale le au cu persoane terțe, impun organizarea unui sistem specific de contabilitate, care să răspundă cerințelor existente. Acest lucru nu împiedică modelarea sistemului adoptat în funcție de particularitățile pe care le are fiecare organizație necomercială. De altfel, sistemul contabil al organizațiilor necomerciale are rolul de a calcula periodic patrimoniul existent și să măsoare variațiile acestuia, reflectând, în același timp, relațiile economice existente atât în organizațiile necomerciale, cât și în/din exterior.

Organizația necomercială ține contabilitatea și întocmește situații financiare în conformitate cu principiile fundamentale și regulile stabilite în Legea contabilității, Standardele de Contabilitate, Planul de conturi contabile și alte acte normative, precum și în conformitate cu Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale și completarea Planului general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr.119 din 06.08.2013.

În acest context, în evidența contabilă a organizațiile necomerciale, apar un șir de particularități care, în principal, se referă la:

- 1) mijloacele cu destinație specială;
- 2) mijloacele nepredestinate;
- 3) contribuțiile fondatorilor și membrilor organizației necomerciale;
- 4) alte venituri și cheltuieli;
- 5) veniturile și cheltuielile aferente activității economice;
- 6) imobilizările necorporale și corporale;
- 7) stocurile și alte active circulante;
- 8) capitalul propriu.

Conform paragrafului 5 din Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității, în organizațiile necomerciale, mijloacele cu destinație specială sunt active și servicii primite sau care urmează să fie primite sub formă de granturi, donații, alocații, asistență financiară sau tehnică, contribuții ale fondatorilor și membrilor, alte finanțări și încasări, mijloace și fonduri proprii, a căror utilizare este condiționată de realizarea unor misiuni speciale (procurarea/crearea anumitor active, finanțarea unor programe/proiecte.

Spre deosebire de societățile comerciale, la formarea patrimoniului, organizațiile necomerciale utilizează așa surse particulare, cum ar fi: cotizațiile, sponsorizările, donațiile filantropice, inclusive granturile etc. Dreptul de a coopta această formă de finanțare a activităților se oferă organizațiilor necomerciale în schimbul obligației de a sprijini scopurile obștești, de a participa prin susținere socială în problemele cotidiene și evitarea posibilităților de repartizare a eventualelor profituri din activități între fondatorii organizației.

Donațiile filantropice (granturile) și sponsorizările se obțin de la persoane fizice sau juridice în scopuri necomerciale și pot fi utilizate pentru organizarea și realizarea unor proiecte concrete cu destinație specificată, precum și pentru cheltuieli administrative.

Finanțările din sursele externe sunt o sursă determinantă în formarea veniturilor organizației. Acestea sunt destinate pentru realizarea programelor, proiectelor și măsurilor concrete și sunt ocazionate de granturi primite de la fundații filantropice sau de binefacere. Punerea la dispoziție a astfel de finanțări, precum granturile, sunt scopurile iminente ale activității majorității fundațiilor filantropice internaționale, în scopul susținerii reformelor curente din Republica Moldova.

Grantul, ca esență, reprezintă un act de donație, stipulat prin prevederile Capitolului III al Codului Civil al Republicii Moldova. Grantul poate fi sub formă financiară, cât și asistență tehnică acordată de donatori în scopul desfășurării activităților preconizate. Legislația în vigoare permite un șir de privilegii fiscale și vamale la asistența tehnică, chiar și restituire de TVA la asistența tehnică din partea organizațiilor internaționale, momente stipulate în Codul Fiscal.

Finanțările din buget sub formă de subvenții se oferă, de obicei, din bugetul local. În mod firesc, între organizațiile necomerciale și stat, trebuie să se încheie contracte de colaborare reciprocă durabile, ceea ce se practică foarte rar în prezent. Semnarea acestor contracte trebuie să se realizeze pe bază de concurs, însă, aspectul nefavorabil al acestora ține de concretizarea destinației pentru așa gen de finanțare în direcții, pe care trebuie să le perfecționeze statul și care, deseori, nu se intersectează cu scopurile organizațiilor necomerciale.

Încasările din organizarea lecțiilor, expozițiilor, licitațiilor, acțiunilor de colectare a fondurilor, acțiunilor sportive etc., se condiționează de aspectul existenței în statut a astfel de activități preconizate în acumularea surselor de finanțare. Odată cu aceasta, în acest caz, fiecare măsură preconizată trebuie să fie organizată individual prin bugetarea concretă a cheltuielilor ce vor fi eventual suportate în scopul realizării acesteia.

Diferențele favorabile de curs valutar și dobânzile calculate sunt generate de existența disponibilității bănești în conturile bancare atât în valută, cât și în lei. În așa caz, diferențele pozitive ale cursului valutar nu se atribuie în componența veniturilor din activitatea financiară, cum este în cazul societăților comerciale, ci se fixează la majorarea finanțării respective. Totodată, variațiile valutare favorabile din diferite operațiuni de importul bunurilor economice se includ, de asemenea, la majorarea finanțărilor fără a afecta veniturile.

Mijloacele cu destinație specială pot fi primite sub formă de active imobilizate (imobilizări necorporale și corporale etc.), stocuri, servicii sau sub formă de numerar destinate procurării/creării activelor, precum și acoperirii costurilor și/sau cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială.

Mijloacele cu destinație specială se recunosc în cazul existenței unei certitudini întemeiate că:

- 1) mijloacele vor fi primite de către organizația necomercială;
- 2) condițiile aferente utilizării acestor mijloace vor fi îndeplinite;
- 3) valoarea mijloacelor poate fi determinată în mod credibil.

Aceasta înseamnă că organizația necomercială va reflecta în evidența contabilă mijloacele cu destinație specială, în acea perioadă de raportare, în care a fost semnat contractul de finanțare sau au fost semnate alte documente, care confirmă că mijloacele cu destinație specială vor fi primite, indiferent de perioada de raportare în care ele vor fi primite de fapt.

Mijloacele cu destinație specială, obținute pentru realizarea unui program sau proiect social-util, urmează să fie utilizate în strictă conformitate cu destinația în perioada de realizare a acestui program (pe câți ani este preconizat programul, pe aceeași perioadă se proiectează și consumarea mijloacelor cu destinație specială), pe lângă aceasta termenele de consumare nu depind de anul calendaristic, ci de termenele și bugetul programului respectiv.

Evaluarea inițială a mijloacelor cu destinație specială se efectuează în funcție de forma (monetară sau nemonetară) în care acestea au fost primite. Mijloacele primite sub formă monetară se evaluează la valoarea lor nominală, iar cele sub formă nemonetară – la costul de intrare, care se determină în conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate, ținând cont de regulile stabilite în indicații metodice.

Pentru reflectarea încasării și utilizării contribuțiilor și mijloacelor cu destinație specială, cum ar fi granturile, donațiile, sponsorizările, taxele de aderare și contribuțiile membrilor, organizațiile necomerciale utilizează contul de pasiv 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung” – pentru finanțările pe termen lung (cu perioada de finanțare mai mare de un an) sau în contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” – pentru finanțările pe termen scurt (cu perioada de finanțare de până la un an).

Conturile 537 și 425 sunt conturi de pasiv, soldul inițial și final caracterizează mărimea finanțărilor neutilizate atât la începutul, cât și la sfârșitul lunii. Rulajul creditor detaliază suma încasărilor primite sau majorarea valorii celor existente în timpul lunii, iar rulajul debitor arată decontarea finanțărilor în componența veniturilor organizației pe măsura cheltuirii lor.

Mijloacele cu destinație specială ce urmează să fie primite se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung sau curente, iar intrarea efectivă a mijloacelor cu destinație specială se înregistrează ca majorare a activelor și diminuare a creanțelor.

Pentru evidența mijloacelor cu destinație specială utilizate, se folosește:

- Contul 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială”, care este destinat generalizării informației privind cheltuielile organizațiilor necomerciale suportate din contul mijloacelor cu destinație specială;
- Contul 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială”, care este destinat generalizării informației privind veniturile organizațiilor necomerciale sub formă de granturi, donații, alocații, asistență financiară sau tehnică, alte finanțări și încasări a căror utilizare este condiționată de realizarea unor misiuni speciale aferente activității statutare.

Mijloacele cu destinație specială pot fi utilizate pentru:

- a) acoperirea (compensarea) cheltuielilor curente;
- b) achiziționarea (fabricarea) stocurilor și a altor active curente;
- c) procurarea/crearea imobilizărilor necorporale și corporale.

Mijloacele cu destinație specială utilizate pentru acoperirea/compensarea cheltuielilor curente se înregistrează concomitent ca:

- 1) majorare concomitentă a cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială și a datoriilor, și
- 2) diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială și majorare a veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială.

Utilizarea mijloacelor cu destinație specială pentru procurarea/fabricarea stocurilor și a altor active circulante, precum și pentru acordarea avansurilor se înregistrează ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială și majorare a:

- 1) veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială – la valoarea stocurilor utilizate;
- 2) veniturilor anticipate – la valoarea stocurilor și avansurilor acordate neutilizate.

**Exemplul 1.** Organizația necomercială a încheiat cu donatorul un contract de grant, în aprilie 2016, pentru realizarea unui proiect cu termenul de 12 luni, începând cu 1 mai 2016. Conform graficului, prima tranșă a mijloacelor de grant în mărime de 20000 lei urma să fie transferată organizației necomerciale la 15 mai 2015. Mijloacele de grant au fost încasate la contul curent al organizației în iunie 2016.

Pe parcurs, din contul mijloacelor grantului, au fost procurate și achitate rechizite de birou în valoare de 4000 lei.

În baza datelor din exemplu, tranzacțiile aferente mijloacelor cu destinație specială se contabilizează:

- mai 2016:

– recunoașterea mijloacelor de grant – ca majorare concomitentă a creanțelor și a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială curente în sumă de 20000 lei.

*Debit contul 234 „Alte creanțe curente” – 20000 lei.*

*Credit contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” – 20000 lei.*

- iunie 2016:

- primirea primei tranșe a grantului – ca majorare a numerarului la contul curent în monedă națională și diminuare a creanțelor în sumă de 20000 lei.

*Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” – 20000 lei*

*Credit contul 234 „Alte creanțe curente” – 20000 lei.*

- procurarea rechizitelor de birou – ca majorare concomitentă a stocurilor și a datoriilor comerciale în valoare de 4000 lei;

*Debit contul 211 „Materiale” – 4000 lei*

*Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” – 4000 lei.*

- achitarea datoriilor – ca diminuare concomitentă a datoriilor comerciale și a numerarului în sumă de 4000 lei;

*Debit contul 521 „Datorii comerciale curente” – 4000 lei*

*Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” – 4000 lei.*

- utilizarea rechizitelor de birou – ca majorare a cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială și diminuare a stocurilor în valoare de 4000 lei;

*Debit contul 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială” – 4000 lei.*

*Credit contul 211 „Materiale” – 4000 lei.*

- decontarea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială aferente rechizitelor de birou consumate – ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială curente și majorare a veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială în sumă de 4000 lei.

*Debit contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” – 4000 lei.*

*Credit contul 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială” – 4000 lei.*

În conformitate cu politicile contabile, organizația necomercială poate înregistra finanțările și încasările cu destinație specială aferente stocurilor și avansurilor acordate la venituri anticipate în sumă totală. În acest caz, pe măsura utilizării stocurilor și decontării avansurilor acordate, veniturile anticipate se vor deconta la venituri curente.

Conform contabilității de angajamente, mijloacele cu destinație specială primite sub formă de imobilizări necorporale și corporale sau utilizate pentru procurarea/crearea a astfel de imobilizări se înregistrează ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială și majorare a fondului de active imobilizate.



**Exemplu 2.** Organizația necomercială a încheiat cu donatorul un contract de grant, în mai 2016, pentru realizarea unui proiect cu termenul de 6 luni, începând cu 1 iunie 2016. În iunie 2016, organizația necomercială "X" a încasat în conturile bancare, conform graficului stabilit, mijloace de grant în sumă de 50000 lei. În luna iulie 2016 a fost procurată tehnică de calcul (computer și copiator) în valoare de 15000 lei, achitarea având loc în luna august prin transfer. Conform politicilor contabile, amortizarea calculatorului se calculează începând cu luna următoare și pentru luna august 2016 constituie 416,67 lei.

În baza datelor din exemplu, tranzacțiile aferente primirii și utilizării mijloacelor din contul grantului se vor înregistra în modul următor:

- iunie 2016

- recunoașterea mijloacelor de grant în sumă de 50000 lei:

*Debit contul 234, „Alte creanțe curente” – 50000 lei.*

*Credit contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” – 50000 lei.*

- încasarea mijloacelor din contul grantului în sumă de 50000 lei:

*Debit contul 242, „Conturi curente în monedă națională” – 50000 lei*

*Credit contul 234 „Alte creanțe curente” – 50000 lei.*

- iulie 2016

- procurarea tehnicii de calcul în sumă de 15000 lei:

*Debit contul 123, „Mijloace fixe” – 15000 lei*

*Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” – 15000 lei.*

- achitarea datoriilor în sumă de:

*Debit contul 521, „Datorii comerciale curente” – 15000 lei*

*Credit contul 242, „Conturi curente în monedă națională” – 15000 lei.*

- decontarea mijloacelor cu destinație specială pe termen scurt utilizate pentru procurarea tehnicii de calcul – ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială curente și majorare a fondului de active imobilizate în sumă de 15000 lei:

*Debit contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” – 15000 lei.*

*Credit contul 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate” – 15000 lei.*

- calcularea amortizării calculatorului – ca diminuare a fondului de active imobilizate și majorare a amortizării mijloacelor fixe în sumă de 416,67 lei:

*Debit contul 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate” – 416,67 lei.*

*Credit contul 124 „Amortizarea mijloacelor fixe” – 416,67 lei.*

Cheltuielile și veniturile aferente mijloacelor cu destinație specială se recunosc și se înregistrează concomitent în aceeași perioadă și în aceeași mărime.

În cazul recunoașterii/primirii și utilizării mijloacelor cu destinație specială în valută străină, precum și la data raportării (întocmirii situațiilor financiare), apar diferențe de curs valutar favorabile sau nefavorabile, care se înregistrează ca majorare sau diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială. Aceste diferențe se referă la soldurile numerarului în casierie și la conturile curente în valută străină, la conturile de depozit, la creanțele și datoriile în valută străină aferente mijloacelor cu destinație specială și se contabilizează la data efectuării tranzacției și la data raportării.

**Exemplu 3.** Organizația necomercială, în luna decembrie 2015, a încheiat un contract de grant în valută străină în mărime de 20000\$ pentru realizarea unui proiect pe un termen de 6 luni. La 10 ianuarie 2016, organizația a încasat mijloacele la contul curent în valută străină în valoare de 20000 \$.

Cursul oficial al leului moldovenesc constituie la data:

- recunoașterii creanței aferente grantului – 19,64 lei/\$;

- primirii grantului – 19,62 lei/\$.

Conform datelor din exemplu, organizația necomercială contabilizează: – recunoașterea mijloacelor de grant – ca majorare concomitentă a creanțelor curente și a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială curente în sumă de 392800 lei (20000 \$ x 19,64 lei/\$)

*Debit contul 234 „Alte creanțe curente ” – 392800 lei*

*Credit contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” – 392800 lei.*

- intrarea mijloacelor de grant – ca majorare concomitentă a numerarului la conturile curente în valută străină și diminuare a creanțelor curente în sumă de 392400 lei (20000 \$ x 19,62 lei/\$)

*Debit contul 243, „Conturi curente în valută străină” – 392400 lei*

*Credit contul 234 „Alte creanțe curente” – 392400 lei.*

- înregistrarea diferenței de curs valutar nefavorabile în sumă de 400 lei [(20000 \$ x 19,64 lei/\$) – (20000 \$ x 19,62 lei/\$)] – ca diminuare concomitentă a creanțelor curente și finanțărilor și încasărilor cu destinație specială;

*Debit contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” – 400 lei*

*Credit contul 234 „Alte creanțe curente” – 400 lei.*

Mijloacele cu destinație specială neutilizate apar în cazul utilizării incomplete a mijloacelor primite, din motivul sistării programelor/proiectelor sau după finalizarea acestora, când suma mijloacelor primite depășește suma mijloacelor utilizate. Cu acordul finanțatorului mijloacele neutilizate pot fi rambursate, redirecționate la cofinanțarea altor programe/proiecte sau lăsate la dispoziția organizației necomerciale.

Rambursarea mijloacelor neutilizate se înregistrează ca diminuare concomitentă a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung sau curente și a activelor (numerarului etc.).

Rambursarea mijloacelor neutilizate se înregistrează în evidența contabilă:

*Debit contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente*

*Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională”*

*Credit contul 243 „Conturi curente în valută străină”*

Redirecționarea mijloacelor se înregistrează drept corespondență internă între subconturile conturilor sintetice de evidență a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială. Decontarea mijloacelor neutilizate și rămase la dispoziția organizației necomerciale se înregistrează ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung sau curente și majorare a fondului de autofinanțare.

### **Concluzii**

În cadrul organizațiilor necomerciale, dreptul de a beneficia de facilități fiscale depinde de mai mulți factori, unul din ei fiind utilizarea mijloacelor cu destinație specială în scopurile prevăzute de statut, de regulament sau de alt document de constituire, aceasta ne demonstrează importanța studierii modului corect de utilizare a mijloacelor cu destinație specială.

Existența unor reguli și instrucțiuni clare de impozitare a organizațiilor necomerciale ar fi binevenite pentru sectorul necomercial, în care, din cauza surselor financiare limitate, sunt puțini contabili profesioniști.

### **Bibliografie:**

1. Codul Civil al Republicii Moldova, aprobat prin Legea nr. 1107/2002. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2002, nr. 82-86;
2. Legea nr. 837/1996 din 17.05.1996 cu privire la asociațiile obștești. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 1997, nr. 6/54. Republicat : *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2007, nr. 153-156BIS;
3. Legea contabilității Nr.113 din 27.04.2007. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2007, nr.90-93;
4. Ordinul Ministrului Finanțelor nr.188 din 30.12.2014 cu privire la aprobarea Indicațiilor metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale și completarea Planului general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr.119 din 06.08.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2015, nr.11-21.

## **CONTABILITATEA NUMERARULUI ÎN CASIERIE, UTILIZÂND PROGRAMUL AUTOMATIZAT 1C:CONTABILITATE 8.3**

*Conf. univ. dr. Tatiana MIȘOVA, ASEM  
t.mishova@gmail.com*

*Lect. univ. Boris POSTOLACHI, ASEM  
b.postolachi@gmail.com*

*This article presents the current trends accounting organization of cash in the conditions of the application of new accounting standards in the Republic of Moldova based on software tools used in enterprises of the republic. The basic technological methods, electronic forms based on real examples of accounting. For the technological platform selected licensed basic program 1C:Enterprise 8.3.*

**Key words:** *IFRS, accounting, cash, program 1C:Enterprise 8.3.*

În condițiile economice moderne, când majoritatea întreprinderilor sunt nevoite să existe în condițiile crizei economice, iar concurența crește, pierderile entităților economice din cauza gestionării neefective devin mai semnificative și, deseori, irecuperabile. Din această cauză, conducerea întreprinderii, tot mai des, atrage atenția asupra automatizării gestionării întreprinderii, utilizând sistemele automatizate moderne.

În continuare, autorii vor dezvălui organizarea contabilității numerarului în casierie utilizând programul automatizat „1C:Întreprindere 8.3”, care reprezintă o structură pe module, care, la rândul lor, sunt

grupate pe sectoare din contabilitate. Unul din sectoarele din contabilitate este destinat contabilității numerarului în casierie.

Conform Standardului Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare”, fluxurile de numerar reprezintă intrări și/sau ieșiri de mijloace și documente bănești, iar numerarul reprezintă numerar în monedă națională și valută străină în casierie și conturi curente.

Pentru evidența numerarului în casierie, în programul „1C:Contabilitate 8.3.”, sunt destinate documentele primare: dispoziție de încasare și dispoziție de plată de casă.

Pentru înregistrarea încasării mijloacelor bănești în numerar, în casieria entității economice, este destinat documentul „Dispoziție de casă de încasare” (meniul principal „Documente” – „Documente de casă” – „Dispoziție de casă de încasare”).

The screenshot displays the 'Dispoziție de încasare: Validat' window. The top section contains fields for 'Număr:' (1), 'din' (04.10.2015 12:00:00), 'Organizația:' (SRL "Meridian"), 'Valuta:' (LEI), '1,000', 'Contul casieri...' (241.1), 'Casieria:' (Casa în MDL), and 'Mijloace bănești:' (Mișcări pe grupa 24). Below this is the 'Rechizitele plătitorului' section with fields for 'Cont:' (242.1), 'Plătitor:' (Mișcări pe grupa 24), 'Contract:' (MDL), and 'Încasat de la:'. The 'Temei:' field contains 'Primire MB de la banca pentru cheltuieli gospi'. The 'Aneaxă:' field is empty. The 'Ordinar' tab is selected, and the 'Achitare' section shows 'Suma:' (50 400,00), 'Cota TVA:' (empty), 'Suma TVA:' (0,00), and checkboxes for 'Imprimare TVA' and 'Reținerea IV'. The 'Formule contabile' checkbox is checked. The bottom of the window has a 'Comentariu:' field and a status bar with 'OC-1 | Imprimare | OK Inregistrare Inchidere'.

**Figura 1. Documentul „Dispoziție de încasare”**

În documentul „Dispoziție de casă de încasare”, se completează următoarele câmpuri:

- Numerotarea dispozițiilor de casă de încasare se efectuează automat. În cazul în care este necesară numerotarea documentelor nu de la unu (dispozițiile de casă de încasare s-au completat deja manual), este posibilă introducerea numărului de ordine următor. Numerotarea ulterioară va fi continuată de la numărul introdus de utilizator.

Numerotarea dispozițiilor de casă de încasare și de plată se efectuează paralel. Ținerea registrelor de casă în lei și în valută străină se efectuează, de asemenea, paralel.

- Indicăm data documentului (implicit data documentului este data de lucru a calculatorului).

- Alegem contul de casă (implicit – 241.1 „Casa în monedă națională”).

- În câmpul „Mijloace bănești”, alegem evidența analitică a mijloacelor bănești necesare. Acest câmp se raportează completarea corectă a raportului „Situația fluxurilor de numerar”.

În caz de corespondență a două conturi din grupa 24 „Mijloace Bănești” (241 „Casa”, 242 „Conturi curente în monedă națională”, 243 „Conturi curente în valută străină”, 244 „Alte conturi bancare”, 245 „Transferuri de numerar în expediție” și 246 „Documente bănești”) selectăm evidența analitică „Mișcări în grupa 24”. Acest lucru este necesar pentru completarea corectă a raportului „Situația fluxurilor de numerar”, deoarece, conform Standardului Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare”, în situația fluxurilor de numerar nu se reflectă mișcarea internă a numerarului (de exemplu, ridicările în numerar de la conturile curente, deschiderea acreditivului, alimentarea cardurilor bancare ale entității, transferarea numerarului de la un cont curent la altul, procurarea/vânzarea valutei străine).

- În secțiunea „Rechizitele plătitorului”, introducem contul corespondent cu contul casieriei, iar în celula „Plătitor” – plătitorul din clasificatorul corespunzător. Pentru a afla legătura dintre conturi și obiecte analitice (subconto) putem examina „Planul de conturi contabile”, inclus în programă. În caz de selectare a unui cont legat de clasificatorul „Persoane terțe” apare un câmp suplimentar „Contract” pentru precizarea contractului, în baza căruia a fost efectuată încasarea banilor în casierie.

- În câmpul „Primit”, se indică numele și inițialele persoanei cu răspundere materială – a plătitorului.

- În celula „Temei” se introduce comentariul explicativ privind încasarea mijloacelor bănești în casierie, în câmpul „Anexă” se înscriu documentele anexate dispoziției de casă.

- Se indică suma încasată. Dacă suma încasării include TVA, este necesar de bifat în câmpul corespunzător „A vizualiza TVA”.

- La încasarea mijloacelor bănești pentru serviciile prestate impozabile (se reține impozitul pe venit), este necesar de aplicat bifa în câmpul „Impozit pe venit”. Mai departe, este necesar de precizat evidența analitică a impozitului și, în caz de necesitate, de selectat contul impozitului (în mod implicit, este 534.11 „Impozitul pe venit de la persoane juridice”. În câmpul „Suma impozit” se va calcula în mod automat impozitul aferent sumei, expuse în câmpul „Suma venitului”.

În partea de jos a ferestrei documentului, este câmpul „Formarea formulelor contabile” pentru posibilitatea de salvare a documentului fără formarea formulelor contabile sau cu formarea lor. Bifa dată duce la generarea formulelor contabile pentru dispoziția de casă, nebifarea – nu. Această posibilitate este necesară pentru excluderea dublării diferitelor documente ce formează aceleași formule contabile.

La apăsarea butonului „Încasări” apare rubrica “Comerțul cu amănuntul”, care este destinată încasării mijloacelor bănești provenite din comerțul cu amănuntul. Mai departe este necesar de completat partea tabelară „Cota TVA”, „Suma inclusiv TVA”, „Suma TVA”.

Dacă pentru mărfurile vândute în comerțul cu amănuntul au fost eliberate facturi fiscale, atunci, în document, trebuie indicată, în mod obligatoriu, suma totală a facturilor eliberate în rândul „Conform facturii” și suma totală aferentă TVA în rândul „inclusiv TVA”, pentru evitarea situației de dublare a înregistrărilor în registrul vânzărilor.

Accesând butonul „A imprima” putem primi forma de tipar a dispoziției de casă de încasare (formularul tipizat OC-01).

Societate cu Răspundere Limitată "Meridian"					Societate cu Răspundere Limitată "Meridian"				
unitatea предприятие					unitatea предприятие				
COD FISCAL (ФИСК. КОД)		Formular interdepartamental tipizat nr. OC-1			COD FISCAL (ФИСК. КОД)		Formular interdepartamental tipizat nr. OC-1		
1011500500178		Aprobat prin hotărârea D.S. al Republicii Moldova nr. 08 din 12 aprilie a. 1995			1011500500178		Aprobat prin hotărârea D.S. al Republicii Moldova nr. 08 din 12 aprilie a. 1995		
		Cod CDUM 030751					Cod CDUM 030751		
Dispoziție de încasare Nr. 1					СЧИТАНЦА КВИТАНЦИЯ				
Приходный кассовый ордер № 1					la dispoziția de încasare nr. 1 к приходному кассовому ордеру №				
Nr. document	Data întocmirii	Cont corespondent	Simbol evidență analitică	Suma	Incasat de la:	Принято от			
Номер документа	Дата составления	Корреспондирующий счет	Код аналитического учета	Сумма	Принято от				
1	04.10.2015	242.1	241.1	50 400,00 LEI					
					COD FISCAL (ФИСК. КОД)				
Incasat de la: Принято от					Вазя: Primire MB de la banca pentru cheltuieli gospodaresti				
Вазя: Primire MB de la banca pentru cheltuieli gospodaresti					Основание:				
Основание:					Suma: Cincizeci mii patru sute lei 00 bani LEI ()				
Suma: Cincizeci mii patru sute lei 00 bani LEI ()					4 octombrie 2015				
Алехя: Приложение					L.Ş. M.П.				
Contabil-sef Mocanu Serghei Vasile					Contabil-sef Mocanu Serghei Vasile				
Главный бухгалтер					Главный бухгалтер				
A încasat casierul Popescu Alexei Vitalie					Casier Popescu Alexei Vitalie				
Получил кассир					Кассир				

**Figura 2. Forma de tipar a dispoziției de casă de încasare (formularul tipizat OC-01)**

Pentru înregistrarea ieșirilor de mijloace în numerar din casieria organizației, este destinat documentul „Dispoziție de casă de plată” (meniul „Documente” – „Documente de casă” – „Dispoziție de casă de plată”).

**Figura 3. Documentul „Dispoziție de plată de casă”**

În documentul „Dispoziție de casă de plată”, se completează următoarele rechizite:

- Numerotarea dispozițiilor de casă de plată se efectuează automat. În cazul în care este necesară numerotarea documentelor nu de la unu (dispozițiile de casă de plată s-au completat, deja, manual), este posibilă introducerea numărului de ordine următor. Numerotarea ulterioară va fi continuată de la numărul introdus de utilizator.

- Indicăm data documentului (implicit data documentului este data de lucru a calculatorului).

- Alegem contul de casă (implicit – 241.1 „Casa în monedă națională”).

- În câmpul „Mijloace bănești”, alegem evidența analitică a mijloacelor bănești necesare. Acest câmp ține de completarea corectă a raportului „Situția fluxurilor de numerar”.

În caz de corespondență a două conturi din grupa 24 „Mijloace Bănești” (241 „Casa”, 242 „Contul curente în monedă națională”, 243 „Contul curente în valută străină”, 244 „Alte conturi bancare”, 245 „Transferuri de numerar în expediție” și 246 „Documente bănești”) selectăm evidența analitică „Mișcări în grupa 24”. Acest lucru este necesar pentru completarea corectă a raportului „Situția fluxurilor de numerar”, deoarece, conform Standardului Național de Contabilitate, „Prezentarea situațiilor financiare” în situația fluxurilor de numerar nu se reflectă mișcarea internă a numerarului (de exemplu, ridicările în numerar de la conturile curente, deschiderea acreditivului, alimentarea cardurilor bancare ale entității, transferarea numerarului de la un cont curent la altul, procurarea/vânzarea valutei străine).

- În secțiunea „Rechizitele plătitorului”, introducem contul corespondent cu contul casieriei, iar în câmpul „Beneficiar” – beneficiarul din clasificatorul corespunzător. Pentru a afla legătura dintre conturi și obiecte analitice (subconto), putem examina „Planul de conturi contabile”, încorporat în programă. În caz de selectare a unui cont legat de clasificatorul „Persoane terțe”, apare un câmp suplimentar „Contract” pentru precizarea contractului, în baza căruia a fost efectuată plata banilor din casierie.

- În câmpul „Eliberat”, se introduc numele și inițialele persoanei cu răspundere materială – destinatarului.

- În câmpul „Temei”, se indică comentariul care explică ieșirea mijloacelor bănești din casă, în câmpul „Anexă” – documentele anexate la dispoziția de casă în cauză.

- Se indică suma plății. În caz dacă suma plății include TVA, este necesar de bifat câmpul corespunzător „TVA”.

- La ieșirea mijloacelor bănești pentru plata serviciilor prestate, din care se reține impozitul pe venit, este necesar de bifat „Impozit pe venit”. În continuare, este necesar de precizat evidența analitică a impozitului și, în caz de necesitate, de selectat contul impozitului (implicit 534.11 „Impozit pe venit de la persoanele juridice”). În câmpul „Suma impozitului”, va fi calculat automat impozitul aferent sumei introduse în câmpul „Suma venitului”.

În partea de jos a ferestrei documentului, este situat câmpul „Formule contabile” pentru posibilitatea de salvare a documentului fără formarea formulelor contabile sau cu formarea lor. Bifarea câmpului dat duce

la formarea formulelor contabile pentru dispoziția de casă, nebifarea - nu. Această posibilitate este necesară pentru excluderea dublării diferitelor documente ce formează aceleași formule contabile. Astfel, de exemplu, la încasarea banilor din casă în contul de decontare, operațiunea în cauză va trece prin două documente: extrasul bancar și dispoziția de casă de plată. În acest caz, pot fi formate formule prin documentul „Extrasul bancar”, iar documentul „Dispoziție de casă de plată” poate fi folosit numai pentru primirea formei de tipar, fără formarea formulelor contabile.

Accesând butonul „A imprima” putem primi forma de tipar a dispoziției de casă de plată (formularul tipizat OC-02).

Nr. document	Data întocmirii	Cont corespondent	Simbol de evidență analitică	Suma
Номер документа	Дата составления	Корреспондирующий счет	Код аналитического учета	Сумма
2	10.11.2015	226.1	241.1	2 300,00

A elibera Moldovanu Petru Vladimir  
 Выдать

În baza: Eliberare MB titularului de avans  
 Основание

Suma: Două mii trei sute lei 00 bani (2 300,00)

Алеха  
 Приложение

Conducător Ciobanu Ion Ion      Contabil-șef      Mosanu Serghei Vasile  
 Руководитель      Главный бухгалтер

Am primit:  
 Получил

" " \_\_\_\_\_ 201 \_\_\_\_      Semnătura  
 Подпись

Actul de identitate :      Buletin de identitate al cetat.RM      seria A      Nr.  
 По документу      4551255      data 2 mai 2001      eliberat of. 45

A plătit casierul      Popescu Alexei Vitalie  
 Выдал кассир

Figura 4. Forma de tipar a dispoziției de casă de plată (formularul tipizat OC-02)

În „1C:Contabilitate 8 pentru Moldova”, registrul de casă constituie o formă de raport, în care se reflectă toate mișcările numerarului în casieria entității economice (meniul „Rapoaarte” — „Registrul de casă”).

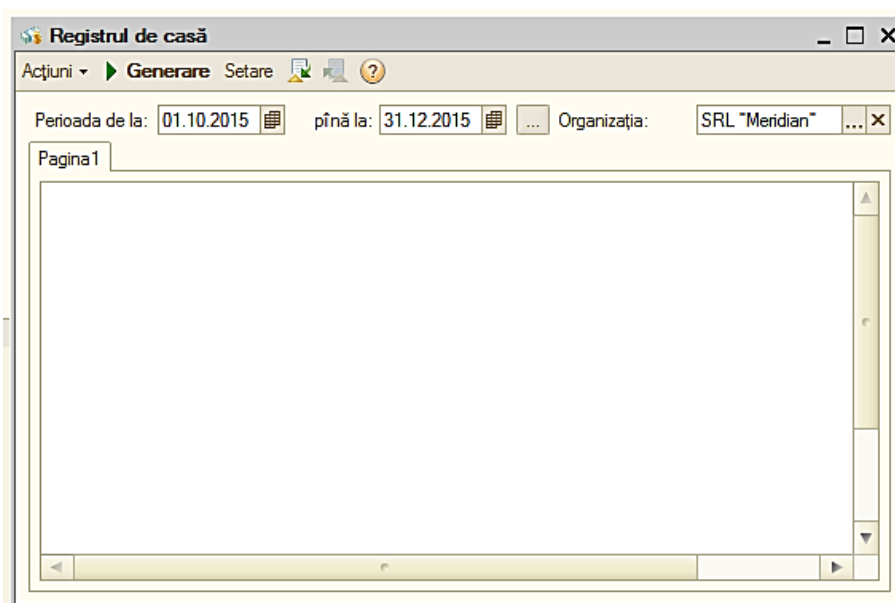


Figura 5. Documentul „Registrul de casă”

Figura 6. Setarea parametrilor registrului de casă

Utilizatorul poate imprima forma de raport pe hârtie, care conține foile anexate ale registrului de casă și rapoartele casierului, pentru entitatea selectată și pentru o perioadă de timp dată.

Dacă, în organizație, se ține casa în valută străină, soldurile la începutul și finele perioadei vor fi indicate detaliat pentru fiecare valută.

Nr	Document Nr.	De la cine s-a încasat sau cu s-a plătit От кого получено или кому выдано	Cont coresp. Корр. счет	Încasări Приход	Plăți Расход
1	1	Primire MB de la banca pentru cheltuieli gospodaresti	242.1	50 400,00 LEI	
Total pe zi (Всего за день): 50 400,00 LEI					
Sold la sfârșitul zilei (Остаток на конец дня)			50 621,52 LEI		

Figura 7. Forma de tipar a registrului de casă pentru ziua de 04.10.2015

Pornind de la cerințele programului „1C:Contabilitate 8.3.”, trebuie să se atragă atenție la modul de introducere a informației primare, care poate fi: convențional-constantă și operativă, fiindcă informația secundară și finală se obțin în mod automatizat, fără proceduri suplimentare.

În programul „1C:Contabilitate 8.3.”, sunt prevăzute rapoarte-standard și rapoarte reglementate. Rapoartele-standard sunt destinate obținerii datelor privind soldurile și rulajele pe conturi și subconturi. Rapoartele-standard sunt elaborate pentru utilizarea internă în activitatea entității economice. Cel mai complet raport, în programul „1C:Contabilitate 8.3.”, este raportul „Analiza contului”. Acest raport reflectă rulajele între contul ales și celelalte conturi pentru o perioadă de timp.



Societate cu Răspundere Limitată "Meridian" c.f. 1011500500178

**Analiza contului 241.1 pentru IV trimestru 2015**

Date afișate: Suma (datele evidenței contabile)

Cont	Cont corespondent	Debit	Credit
241.1	Sold inițial		221,52
Rulaje pentru 01.10.15	Sold inițial		221,52
	Sold inițial		221,52
	Rulaj		
	Sold final		221,52
Rulaje pentru 04.10.15	Sold inițial		221,52
	Sold inițial		221,52
	242	50 400,00	
	Rulaj	50 400,00	
	Sold final	50 621,52	
Rulaje pentru 31.10.15	Sold inițial		50 621,52
	Sold inițial		50 621,52
	531		
	Rulaj		
	Sold final	37 952,57	
Rulaje pentru 04.11.15	Sold inițial		37 952,57
	Sold inițial		37 952,57
	231	2 400,00	
	Rulaj	2 400,00	
	Sold final	40 352,57	
Rulaje pentru 10.11.15	Sold inițial		40 352,57
	Sold inițial		40 352,57
	224		
	226		
	Rulaj		
	Sold final	33 402,57	

**Figura 8. Analiza contului 241.1 pentru trimestrul IV al anului 2015**

În cazul alegerii rulajelor pe zile, în situația contului 241.1, vom primi datele necesare pentru registrul de casă.

La sfârșitul perioadei de gestiune, se completează Cartea Mare (extras din Cartea Mare). Acest raport poate fi accesat din meniul principal Rapoarte → Rapoarte standard → Cartea Mare.

**Cartea mare. Cont 241 "Casa"**

Perioada	Rulajul pe credit	Sold debit	Sold credit
ianuarie 2015 a.			
februarie 2015 a.			
martie 2015 a.			
aprilie 2015 a.			
mai 2015 a.			
iunie 2015 a.			
iulie 2015 a.			
august 2015 a.			
septembrie 2015 a.			221,52
octombrie 2015 a.	12 668,95	37 952,57	
noiembrie 2015 a.	32 289,16	14 612,12	
decembrie 2015 a.	33 646,23	13 359,29	
<b>Total</b>	<b>78 604,34</b>	<b>13 359,29</b>	

**Figura 9. Extras din Cartea Mare pentru trimestrul IV al anului 2015**

Informația privind fluxurile de numerar putem să o obținem din raportul „Situația fluxurilor de numerar”. Acest raport poate fi accesat din meniul principal Rapoarte → Rapoarte reglementate → Raport financiar.



Raportul financiar

Acțiuni ▾ Generare Setare

Perioada de la: 01.01.2015 până la: 31.12.2015 Organizația: SRL "Meridian"

Foaie de titlu Pag 2 Rd.3 Rd.4 Rd.5 Rd.6 Rd.7 Rd.8 Rd.9 Rd.10 Rd.11 Rd.12

**SITUAȚIA FLUXURILOR DE NUMERARI**

de la ianuarie până la decembrie

Indicatori	Cod. rd.	Perioada de gestiune	
		precedentă	curentă
1	2	3	4
<b>Fluxuri de numerar din activitatea operațională</b>			
Încasări din vânzări	010		59 770
Plăți pentru stocuri și servicii procurate	020		27 065
Plăți către angajați și organe de asigurare socială și medicală	030		70 933
Dobânzi plătite	040		
Plata impozitului pe venit	050		2 879
Alte încasări	060		1 050
Alte plăți	070		14 736
<b>Fluxul net de numerar din activitatea operațională (rd.010 – rd.020 – rd.030 – rd.040 – rd.050 + rd.060 – rd.070 )</b>	<b>080</b>		<b>(54 793)</b>

Imprimare OK Inregistrare Inchidere

**Figura 10. Raportul „Situția fluxurilor de numerar”**

Conform Standardului Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare”, informația privind numerarul în casierie se conține și în rândul 250 „Numerar în casierie și la conturi curente” din bilanț.

#### **Bibliografie:**

1. Legea contabilității. În Monitorul Oficial al RM nr. 27-34 din 07.02.2014.
2. Ordin privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate. În Monitorul Oficial al RM nr.177-181/1224 din 16.08.2013 și nr.233-237/1534 din 22.10.2013.
3. Ordin privind aprobarea Planului general de conturi contabile. În Monitorul Oficial al RM nr.177-181/1224 din 16.08.2013 și nr.233-237/1534 din 22.10.2013.

## **CONTABILITATEA MATERIALELOR ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE**

*Conf.univ.dr. Mihail NANI, ASEM*

*Les institutions publiques utilisent pendant leur activité un grand nombre de documents. Le compte de résultat de ceux-ci a une importance énorme pour leur utilisation rationnelle, conformément aux normes établies, et ainsi que pour leur l'assurance de leur intégrité.*

**Cuvinte-cheie:** materiale, procurarea materialelor, casarea materialelor, factură fiscală, factură – comandă, delegația pentru ridicarea valorilor în mărfuri și materiale, borderoul de eliberare a materialelor pentru necesitățile instituției, registrul de evidență a materialelor la depozit, balanța de verificare pe subclasa 33 „Stocuri de materiale circulante”.

**JEL: M-41**

#### **Introducere**

În procesul activității lor, instituțiile publice utilizează un volum considerabil de materiale. Contabilitatea materialelor asigură evidența intrărilor și ieșirilor de materiale, utilizarea lor rațională, conform normelor stabilite și integritatea acestora.

#### **Rezultate și discuții**

Începând cu 1 ianuarie 2016, conform Ordinului Ministerului Finanțelor Nr. 216 din 28.12.2015 privind aprobarea planului de conturi contabile în sistemul bugetar, și a normelor metodologice privind evidența contabilă și raportarea financiară în sistemul bugetar contabilitatea instituțiilor publice a fost ajustată la Standardele internaționale de contabilitate pentru sectorul public.

Instituțiile publice utilizează, în procesul activității lor, un volum considerabil de materiale. Structura acestora diferă în funcție de specificul activității pe care o desfășoară instituția publică. Astfel, instituțiile de

învățământ folosesc mai mult materiale didactice și de laborator; instituțiile sanitare – medicamente și materiale de pansament etc.

Materialele diferă și în funcție de scopul pentru care sunt utilizate. Din acest punct de vedere, se disting:

- chimicale, reactivi;
- materiale de uz gospodăresc, alimente, furaje, nutrețuri;
- combustibil;
- carburanți și lubrifianți;
- piese de schimb;
- accesorii de pat, îmbrăcăminte și încălțăminte.

Materialele pot intra în patrimoniul instituției pe mai multe căi:

- prin dotare de către stat la înființarea instituției;
- prin achiziție de la furnizori;
- cu titlu gratuit de la sponsori;
- din casarea mijloacelor fixe;
- prin transfer de la instituția ierarhic superioară;

Pentru atribuirea bunurilor intrate în instituție la mijloace fixe sau la stocuri de materiale, prin ordinul conducătorului instituției publice, se constituie o comisie permanentă, formată din 3-5 persoane, care întocmește Procesul-verbal de atribuire a bunurilor la mijloace fixe sau stocuri de materiale. În componența comisiei se includ:

- conducătorul instituției publice sau altă persoană împuternicită (președintele comisiei);
- contabilul-șef sau altă persoană împuternicită;
- șefii subdiviziunilor structurale;
- specialiști.

În cazul când bunurile materiale (mijloace fixe, materiale) sunt primite de la furnizor, de către un angajat al instituției publice, pe numele angajatului, se eliberează în contabilitatea instituției publice Delegația pentru ridicarea valorilor în mărfuri și materiale, conform prevederilor Instrucțiunii cu privire la eliberarea delegațiilor pentru ridicarea valorilor în mărfuri și materiale nr. 294 din 17.03.1998.

La eliberarea Delegației angajatului, contabilul responsabil de eliberarea delegațiilor o înregistrează în Registrul de evidență a delegațiilor.

Termenul de valabilitate a delegației se stabilește în funcție de posibilitățile existente pentru primirea și transportarea bunurilor în cauză, conform contractului, de cel mult 15 zile.

Delegația se prezintă furnizorului la livrarea bunurilor și servește drept justificare pentru ridicarea bunurilor de la furnizor de către angajatul instituției publice delegat în acest scop.

Persoana, căreia i s-a înmănat delegația, este obligată să prezinte în contabilitatea instituției publice, cel mai târziu în ziua următoare, după primirea bunurilor, documentele primare (factură fiscală, factură), care justifică primirea bunurilor de la furnizor și predarea acestora la depozit gestionarului respectiv.

În registrul de evidență a delegațiilor, în rubrica „Mențiuni despre îndeplinirea dispozițiilor”, se înregistrează numărul, seria și data facturii fiscale / facturii prezentată de către angajatul respectiv.

Materialele reprezintă o componentă importantă a proprietății de stat, de aceea, buna lor păstrare și utilizare constituie o sarcină importantă pentru fiecare instituție. Ele trebuie depozitate în magazii, amenajate potrivit felului și însușirii materialelor respective. Responsabil pentru primirea, păstrarea și eliberarea de materiale este magazinerul (gestionarul) cu care conducerea instituției încheie un Contract de răspundere materială deplină.

Gestionarul ține evidența operativă a materialelor în Registrul de evidență a materialelor la depozit forma M-17. În acest registru, evidența se ține pentru fiecare tip de material pe o pagină aparte.

Eliberarea produselor alimentare de la depozit în folosință se efectuează în baza documentului Meniul-cerere, care se întocmește zilnic în baza normelor de repartiție a alimentelor și a numărului persoanelor care trebuie alimentate.

Meniul-cerere cu semnăturile persoanelor privind eliberarea și primirea produselor alimentare se transmite în contabilitate în termenele stabilite de către contabilul-șef, dar nu mai rar de trei ori pe lună.

Eliberarea materialelor de la depozit în folosință se efectuează în baza documentului Factură – Comandă forma 31, semnată de conducătorul instituției publice (adjunctul) și contabilul-șef. Este interzisă eliberarea materialelor de la depozit în folosință în baza dispoziției verbale a conducătorului instituției. La sfârșitul lunii, magazinerul prezintă în contabilitate Darea de seamă privind mișcarea materialelor la depozit.

Materialele fac parte din Clasa 3 Active nefinanciare, iar pentru evidența sintetică a materialelor este destinată subclasa 33 „Stocuri de materiale circulante”, care se divizează în 9 grupe de conturi de activ:

- 31 „Combustibil, carburanți și lubrifianți”;
- 32 „Piese de schimb”;
- 33 „Produse alimentare”;
- 34 „Medicamente și materiale de pansament”;
- 35 „Materiale pentru scopuri didactice, științifice și alte scopuri”;
- 36 „Materiale de uz gospodăresc și rechizite de birou”;
- 37 „Materiale de construcție”;
- 38 „Accesorii de pat, îmbrăcăminte și încălțăminte”;
- 39 „Alte materiale”.

În debit – intrarea materialelor. În credit – casarea materialelor, lipsurile de materiale. Soldul debitor – valoarea materialelor aflate în patrimoniul instituției publice.

În cadrul fiecărei grupe de conturi, sunt stabilite subconturi pentru evidența intrărilor sau ieșirilor de materiale. De exemplu, pentru evidența intrării materialelor de uz gospodăresc și rechizitelor de birou, la grupa de conturi 336 „Materiale de uz gospodăresc și rechizite de birou”, sunt prevăzute următoarele subconturi de nivelul II:

- 336110 „Procurarea materialelor de uz gospodăresc și rechizitelor de birou”;
- 336130 „Intrări gratuite de materiale de uz gospodăresc și rechizitelor de birou”;
- 336140 „Reevaluarea stocului de materiale de uz gospodăresc și rechizitelor de birou – majorarea valorii”;
- 336190 „Alte majorări ale stocului de materiale de uz gospodăresc și rechizite de birou”.

Pentru evidența ieșirii materialelor de uz gospodăresc, la grupa de conturi 336 „Materiale de uz gospodăresc și rechizite de birou”, sunt prevăzute următoarele subconturi de nivelul II:

- 336210 „Vânzarea stocului de materiale de uz gospodăresc și rechizite de birou”;
- 336220 „Transmiterea gratuită a materialelor de uz gospodăresc și rechizitelor de birou”;
- 336230 „Casarea materialelor de uz gospodăresc și rechizitelor de birou”;
- 336240 „Reevaluarea stocului de materiale de uz gospodăresc și rechizitelor de birou – reducerea valorii”;
- 336280 „Materiale de uz gospodăresc și rechizite de birou transmise la terți”;
- 336290 „Alte micșorări ale stocului de materiale de uz gospodăresc și rechizitelor de birou”.

Operațiunile economice aferente materialelor achiziționate de la furnizorii sunt contabilizate în nota de contabilitate 6 – borderou cumulativ privind decontările cu furnizorii, iar casarea materialelor se contabilizează în nota de contabilitate 13 – borderou cumulativ privind consumul materialelor.

Evidența analitică a materialelor este organizată în Balanța de verificare pe subclasa 33 „Stocuri de materiale circulante”.

Tranzacții aferente intrărilor și ieșirilor de materiale:

1. În baza facturii fiscale „YX” din 12.06.2016 instituția publică „Z” a procurat de la SRL „X” becuri electrice în sumă de 200 lei (inclusiv TVA) și adidași în sumă de 700 lei (inclusiv TVA).

Mai întâi, se întocmește Procesul-verbal de atribuire a bunurilor la mijloace fixe sau stocuri de materiale de către comisia permanentă, apoi operațiunea aferentă procurării materialelor se contabilizează în nota de contabilitate 6 – borderou cumulativ privind decontările cu furnizorii.

Debit contul 336110 „Procurarea materialelor de uz gospodăresc și rechizitelor de birou” – 200 lei;

Debit contul 338110 „Procurarea accesoriilor de pat, îmbrăcăminte și încălțăminte” – 700 lei;

Credit contul 519220 „Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar” – 900 lei.

2. Transferul plății SRL „X” din contul curent al instituției publice, în baza ordinelor de plată, pentru stingerea datoriei față de furnizor aferentă materialelor de uz gospodăresc și a încălțăminte achiziționate:

Debit contul 519220 „Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar” – 900 lei;  
Credit contul 431100 „Conturi curente în sistemul trezorerial în monedă națională” – 900 lei.  
Concomitent se contabilizează finanțarea primită din bugetul de stat:  
Debit contul 431100 „Conturi curente în sistemul trezorerial în monedă națională” – 900 lei;  
Credit contul 149800 „Finanțare de la buget” – 900 lei.

Pentru achitarea materialelor de uz gospodăresc procurate (subcontul 336110), se întocmește un ordin de plată în sumă de 200 lei, iar pentru achitarea încălțămintei (subcontul 338110), se întocmește alt ordin de plată în suma de 700 lei.

3. Valoarea rechizitelor de birou achiziționate de către titularul de avans, conform Decontului de avans:

Debit contul 336110 „Procurarea materialelor de uz gospodăresc și rechizitelor de birou”;  
Credit contul 419510 „Creanțe aferente decontărilor cu titularii de avans”.

4. Procurarea combustibilului prin card conform facturii fiscale:

Debit contul 331110 „Procurarea combustibilului, carburanților și lubrifianților”;  
Credit contul 519220 „Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar”.

Concomitent se contabilizează trecerea combustibilului în gestiunea șoferului:

Debit contul 419510 „Creanțe aferente decontărilor cu titularii de avans”;  
Credit contul 331230 „Casarea combustibilului, carburanților și lubrifianților”.

5. Procurarea carnetelor de muncă, timbrelor poștale:

Debit contul 439900 „Alte valori”;  
Credit contul 519220 „Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar”.

6. Procurarea билетelor de tratament și odihnă:

Debit contul 439300 „Bilete de tratament și odihnă”;  
Credit contul 519220 „Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar”.

7. Valoarea produselor alimentare primite cu titlu gratuit de la sponsor de către instituția publică în baza Procesului-verbal de predare-primire a bunurilor donate și a Facturii:

Debit contul 333130 „Intrări gratuite de produse alimentare”;  
Credit contul 149200 „Venituri de la active intrate cu titlu gratuit”.

8. Valoarea materialelor de uz gospodăresc eliberate de la depozit în folosință în baza Facturii – Comandă forma 31:

Debit contul 336110 „Procurarea materialelor de uz gospodăresc și rechizitelor de birou”;  
Credit contul 336110 „Procurarea materialelor de uz gospodăresc și rechizitelor de birou”.

9. Valoarea de intrare a anvelopelor/acumulatorilor instalate, conform Actului de instalare a anvelopelor/acumulatorilor:

Debit contul 221120 „Cheltuieli privind utilizarea pieselor de schimb”;  
Credit contul 332230 „Casarea pieselor de schimb”.

10. Casarea combustibilului în baza Foi de parcurs, cu respectarea normelor de consum în vigoare:  
Debit contul 221110 „Cheltuieli privind utilizarea combustibilului, carburanților și lubrifianților”;

Credit contul 419510 „Creanțe aferente decontărilor cu titularii de avans”.

11. Casarea materialelor de uz gospodăresc în baza Borderoului de eliberare a materialelor pentru necesitățile instituției:

Debit contul 221160 „Cheltuieli privind utilizarea materialelor de uz gospodăresc și rechizitelor de birou”;

Credit contul 336230 „Casarea materialelor de uz gospodăresc și rechizitelor de birou”.

12. Casarea îmbrăcămintei și încălțămintei la expirarea termenului de exploatare, în baza procesului verbal de casare:

Debit contul 221180 „Cheltuieli privind utilizarea accesoriilor de pat, îmbrăcămintei și încălțămintei”;  
Credit contul 338230 „Casarea accesoriilor de pat, îmbrăcămintei și încălțămintei”.

13. Casarea carnetelor de muncă, timbrelor poștale:

Debit contul 289100 „Cheltuieli privind ieșirea activelor”;  
Credit contul 439900 „Alte valori”.

14. Casarea билетelor de tratament și odihnă în baza actului de casare:

Debit contul 272900 „Alte prestații de asistență socială” ;  
Credit contul 439300 „Bilete de tratament și odihnă”.

15. Casarea produselor alimentare:

Debit contul 221130 „Cheltuieli privind utilizarea produselor alimentare”;

Credit contul 333230 „Casarea produselor alimentare”.

16. Transmiterea cu titlu gratuit a materialelor de uz gospodăresc și rechizitelor de birou de către instituția publică ”Z” instituției publice ”X” în baza facturii, Procesului-verbal de predare-primire a bunurilor donate și Autorizației de la ministerul de resort:

Debit contul 289200 „Cheltuieli privind transmiterea activelor cu titlu gratuit”;

Credit contul 336220 „Transmiterea cu titlu gratuit a materialelor de uz gospodăresc și rechizitelor de birou”.

### **Concluzii**

Contabilitatea materialelor are un rol important în asigurarea integrității acestora. Prin sistemul de evidență contabilă se asigură intrarea materialelor în patrimoniul instituțiilor publice, păstrarea, utilizarea și casarea acestora cu respectarea prevederilor legale. De asemenea, se asigură concordanța dintre evidența materialelor la depozit și datele din evidența analitică din contabilitate.

### **Bibliografie:**

1. Instrucțiune cu privire la eliberarea delegațiilor pentru ridicarea valorilor în mărfuri și materiale, aprobată prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 294 din 17.03.1998. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 30-33 din 09.04.1998.
2. Ordinul Ministerului Finanțelor „Cu privire la modul de contabilizare a cheltuielilor aferente schimbului anvelopelor și acumulatorilor la mijloacele de transport” nr.87 din 23.12.2004. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.1- 4 din 01.01.2005.
3. Ordinul Ministrului Finanțelor Nr. 216 din 28.12.2015 privind aprobarea planului de conturi contabile în sistemul bugetar și a normelor metodologice privind evidența contabilă și raportarea financiară în sistemul bugetar. În: mf. gov. md.

## **CONTROLUL FISCAL – INSTRUMENT DE COMBATERE A INFRAȚIUNILOR ECONOMICE**

*Conf.univ. dr. Ada ȘTAHOVSCHI, ASEM  
astahovschi@gmail.com*

*This article reflects some problems in more efficient methods for minimizing the tax burden. Most countries around the world have always considered tax planning as a legitimate practice. The recent economic reforms taking place in most of the developed and developing world are largely based on tax reforms, which will lead to strengthening tax administration by implementing a tax system whose efficiency criterion is economic and social activity. Such a tax system is a must embarrassed not to compromise economic reform. Financial control and accounting is organized in separate structures, which operates both in the Ministry of Finance, the central body has powers of financial control and within the government itself.*

*Aspects of this tool for combating economic crimes are presented through the lens of subordinated which are as follows: financial control system of the state in the sphere of executive, financial control, accounting of the scope of executive and financial control accounting of the scope of legislature.*

**Key word:** tax control, tax evasion, tax fraud, creative accounting, tax planning, double taxation.

**Cuvint-cheie:** control fiscal, evaziune fiscală, fraudă fiscală, contabilitate creativă, planificare fiscală, dublă impunere.

### **Introducere**

Economia de piață, în care trebuie să opereze instituțiile de control fiscal, se află într-o continuă schimbare. În acest context, un proces de modernizare și adaptare la realitățile economice, a acestor instituții și, mai ales, o funcționare eficientă, din punct de vedere managerial al acestora, sunt imperative. Societatea modernă este în așteptarea unor servicii de înaltă calitate și operativitate. Pentru a răspunde acestor cerințe, instituțiile de control fiscal trebuie să devină entități eficiente, informatizate și adaptabile la schimbările economice și sociale. Astfel, vor putea furniza servicii de asistență contribuabililor și vor crește eficacitatea administrării și colectării veniturilor la bugetul de stat.

În ultimii ani, au apărut o serie întreagă de provocări legate de armonizarea la nivel european a legislației și a procedurilor referitoare la administrarea impozitelor și taxelor. Acest lucru obligă instituțiile

de control fiscal să participe la procesul decizional european și să joace un rol cât mai activ prin promovarea propriilor idei și interese. De asemenea, noul context economic impune o cooperare administrativă intensă, mai ales cu statele membre ale Uniunii Europene, pentru a combate fraudă fiscală și pentru a asigura asistența reciprocă la recuperarea creanțelor fiscale.

Reformele economice din ultima perioadă, ce au loc în majoritatea statelor dezvoltate și mai puțin dezvoltate, sunt, în mare măsură, bazate pe reforme fiscale, ce va conduce la consolidarea administrației fiscale, prin intermediul implementării unui sistem fiscal al cărui criteriu este eficiența activității economico-sociale. Un astfel de sistem fiscal este o necesitate stingherită pentru a nu compromite reforma economică.

Ea trebuie susținută din punct de vedere legislativ, ce ar însemna că actele normative emise trebuie să acopere integral domeniul, însă, în practică, se întâlnesc frecvent cazuri în care se consideră că există niște breșe legislative, ce permit realizarea evaziunii fiscale la adăpostul legii.

Referitor la **controlul fiscal**, ca instrument de combatere a infracțiunilor economice, precizăm faptul că activitatea de control financiar-contabil este organizată pe structuri distincte, care funcționează atât în cadrul Ministerului de Finanțe, ca organ central, care are și atribuții de control financiar, cât și în cadrul Guvernului însuși.

Aspectele ce țin de acest instrument de combatere a infracțiunilor economice sunt prezentate prin prisma organelor în subordinea cărora se află astfel: sistemul de control financiar al statului din sfera executivului, controlul financiar contabil din sfera de acțiune a executivului și controlul financiar contabil din sfera de acțiune a legislativului. Toate acestea vin în sprijinul prevenirii și combaterii evaziunii și fraudei fiscale.

## **CONTROLUL FISCAL – INSTRUMENT DE COMBATERE A INFRACTIUNILOR ECONOMICE**

Organizarea controlului financiar al statului a fost stabilită prin prevederi legale distincte, atât pentru activitatea desfășurată în cadru guvernamental, cât și pentru cea desfășurată în sfera de activitate a legislativului. Pentru încasarea funcției de control financiar, structurile specializate utilizează, în special, următoarele forme și tehnici:

- ◆ *Controlul încrucișat;*
- ◆ *Controlul prin sondaj.*

În vederea stabilirii bazei reale de impunere, exprimarea situației fiscale a unui contribuabil se face prin verificarea tuturor documentelor justificative și a evidențelor financiar contabile și fiscale care pot constitui și probe. În cazul în care un contribuabil contestă decizia de reverificare a unei anumite perioade, documentul, care constituie mijloc de probă atât pentru acesta, cât și pentru structura fiscală competentă, este declarația scrisă pe proprie răspundere a contribuabilului, din care rezultă că toate documentele și informațiile relevante pentru efectuarea inspecției fiscale au fost puse la dispoziția inspectorului fiscal.

Instrumentul practic utilizat în procesul de verificare economică realizat de către personalul cu atribuții în acest domeniu, în scopul stabilirii unor adevăruri, prin raportarea modului de efectuare a unor operațiuni din activitatea unei unități economice la un sistem de convenții aprioric stabilit, este *procedeeul de control financiar*.

**Sistemul metodologic de exercitare a controlului financiar** se definește ca un ansamblu de activități independente, care, prin utilizarea unor procedee și tehnici specifice, are drept scop realizarea procesului de cunoaștere a unui fenomen, a unui proces sau a unei activități economice prin raportarea modului concret de manifestare a acestora la prevederile legale, normele sau instrucțiunile prin care au fost definite.

**Obiectivul principal** al controlului, ca procedee de control financiar constă, în stabilirea existenței, într-o anumită perioadă de timp determinată, a tuturor mijloacelor materiale și bănești dintr-o entitate economică.

**Calculul de control**, ca tehnică a procedeeului de control documentar, presupune refacerea, de către controlul financiar, pe baza datelor înregistrate în documentele oficiale, primare sau centralizatoare și a procedurilor legal stabilite, a tuturor calculelor din care rezultă o informație ce face obiectul controlului.

Alt instrument de combatere a infracțiunilor economice îl constituie **informația contabilă**. Aceasta reprezintă, din punct de vedere logic și cronologic, primul tip de informație, care ar putea conține indicii sau semnale cu privire la producerea fenomenului de evaziune fiscală.

Informația contabilă nu exhibă, prin ea însăși, indiciile menționate, ci doar cuprinde aceste indicii ca pe o potențialitate a cărei actualizare depinde de abilitatea, competența și buna-credință a inspectorului guvernamental în demersul său de a preveni, depista, limita și sancționa evaziunea fiscală. Aceasta rezultă din faptul evident că sistemul contabil al organizației trebuie să aibă propria sa coerență, propria sa bază documentară, astfel, încât doar verificarea sistematică a respectării principiilor contabile, a respectării politicilor contabile și a respectării corelațiilor normative și logice (sub aspectul semnificației economice)

între indicatorii de poziție și de flux ai organizației poate furniza, în mod vizibil, acele indicii necesare și suficiente pentru a declara producerea unui fenomen evazionist.

În acest context, așadar, informația contabilă nu are un rol activ în identificarea evaziunii fiscale, ci doar un rol pasiv, de a conține informația relevantă în materie. Opacitatea evaziunii fiscale la nivelul informației contabile, ca atare, este cea care generează atât „succesul” organizațiilor în evaziunea fiscală, cât și „insuccesul” inspecției guvernamentale în identificarea evaziunii fiscale (actuale sau posibile). Această capacitate este cea care generează multitudinea de modele de alertare timpurie sau de alte proceduri de control intern sau extern, care să facă „vizibilă” informația de evaziune fiscală conținută în informația contabilă generică.

Prin urmare, **informația fiscală** își joacă rolul de depistare și cuantificare a evaziunii fiscale pe patru dimensiuni esențiale:

- *dimensiunea normativă*. Informația contabilă privind evaziunea fiscală se bazează pe evaluarea abaterii acesteia de la normă, care statuează sfera, metodologia și semnificația informației contabile sub aspectul respectării unor reguli comune, unitare și omogene pentru toți contribuabilii. Dimensiunea normativă realizează o identificare directă, prin comparație nemijlocită, a evaziunii fiscale;

- *dimensiunea temporală*. Informația contabilă privind evaziunea fiscală se bazează pe evaluarea „salturilor” neverosimile, inexplicabile pe baza traiectoriei așteptate sau justificate a organizației, cu privire la o anumită informație contabilă dată. Desigur, nu este imposibil ca aceste salturi să existe, dar tocmai existența lor constituie un indiciu pentru inspectorul guvernamental pentru a adânci și rafina analiza;

- *dimensiunea structurală*. Informația contabilă privind evaziunea fiscală se bazează pe evaluarea relației logice, funcționale dintre informații contabile diferite, relative la aceeași organizație. Abateri neverosimile de la relațiile așteptate sau justificate, din punct de vedere logic (de exemplu, abateri exagerate între evoluția veniturilor și cea a cheltuielilor, ținând cont de venitul mediu realizat de unitatea de cheltuială), pot reprezenta indicii, pentru inspectorul guvernamental, pentru adâncirea și rafinarea analizei;

- *dimensiunea inter-organizațională*. Informația contabilă privind evaziunea fiscală se bazează pe evaluarea aceleiași informații contabile referitoare la organizații diferite. Abateri nefiresc de mari între cele două organizații cu privire la o aceeași informație contabilă pot reprezenta indicii cu privire la producerea fenomenului evazionist.

Înmulțirea controalelor fiscale, ce au apărut din nevoia de creștere a fondurilor bugetare și legislația imprevizibilă, a determinat creșterea, în ultimii ani, a numărului de contestații fiscale. Companiile conștientizează mai mult nevoia de a revendica în instanță drepturile inculcate, la polul opus practicilor în trecut, când o relație amiabilă cu Fiscul era considerată benefică pentru business.

Cele mai întâlnite motive, pentru care o companie ajunge să fie implicată într-un litigiu fiscal, sunt determinate de caracterul interpretabil al dispozițiilor fiscale, precum și de lipsa de previzibilitate a acestora. Astăzi este cunoscut faptul că nu doar contribuabilii, ci și reprezentanții organelor fiscale întâmpină dificultatea în a-și forma puncte de vedere unitare ce țin de aplicarea efectivă a anumitor prevederi fiscale.

Importanța analizei evaziunii fiscale derivă atât din impactul ei asupra echilibrului bugetar, cât și din implicațiile pe care le are în arhitectura generală a comportamentului economic.

## EVAZIUNEA ȘI FRAUDA FISCALĂ

În ultimii ani, provocarea pe care o reprezintă fraudea și evaziunea fiscală a crescut considerabil. Globalizarea economiei, progresele tehnologice, internaționalizarea fraudei și interdependența rezultată a autorităților fiscale din statele membre demonstrează limitele abordărilor strict naționale și accentuează nevoia de acțiuni comune.

Frauda și evaziunea fiscală limitează capacitatea statelor membre de a percepe venituri și de a-și desfășura politica economică. În timpul perioadelor de consolidare fiscală, când numeroase state trebuie să procedeze la reducerea cheltuielilor și la creșterea veniturilor, punerea în practică a politicii fiscale este și mai dificilă din cauza fraudei și evaziunii fiscale. Estimările amplitudinii economiei subterane în Uniunea Europeană, de aproximativ o cincime din Produsul Intern Brut, oferă un prim indiciu cu privire la dimensiunea problemei.

De asemenea, zeci de miliarde de euro, adesea nedeclarate și neimpozitate, se află, în continuare, în jurisdicții off-shore, reducând veniturile fiscale naționale. Dată fiind amploarea acestui fenomen, intensificarea luptei împotriva fraudei și evaziunii fiscale nu este numai o problemă de venituri, ci și de echitate. Este important de reținut că, în general, marea majoritate a contribuabililor din UE iau măsuri pentru a-și îndeplini obligațiile fiscale. Mai ales în aceste vremuri grele din punct de vedere economic, acești contribuabili corecți nu ar trebui să suporte majorări fiscale suplimentare pentru a compensa pierderile de

venit cauzate de cei care comit fraude și evaziuni fiscale.

**Prin urmare, accentul ar trebui să fie plasat pe combaterea fraudei și evaziunii fiscale.** Frauda fiscală se află în conexiune strânsă cu economia subterană, cu corupția și cu imoralitatea fiscală. Conceptul de morală fiscală este, uneori, utilizat de către analiștii, care acordă o importanță mai mare factorului cultural în generarea comportamentului economic, în speță a comportamentului fiscal. Este, într-adevăr, nevoie de o morală fiscală pentru a înțelege comandamentul asigurării veniturilor publice strict necesare realizării, de către stat, a bunurilor publice [1].

Țările din întreaga lume au considerat, dintotdeauna, *planificarea fiscală* drept o practică legitimă. Cu timpul, însă, structurile de planificare fiscală au devenit din ce în ce mai sofisticate. Ele se întind pe mai multe jurisdicții și se traduc, în practică, prin transferul profiturilor impozabile către state cu regimuri fiscale favorabile. O caracteristică principală a practicilor în cauză constă în faptul că ele reduc obligațiile fiscale, prin mijloace cât se poate de legale, care vin, totuși, în contradicție cu spiritul legii [2, p.34].

Pentru asigurarea unei anumite coerențe în abordarea cauzelor și efectelor evaziunii fiscale, am considerat, încă de la început, ca fiind necesară **tratarea evaziunii fiscale ca un fenomen financiar**. Acest lucru se datorează faptului că înțelegerea modalităților de manifestare a acestui fenomen ne conduce la identificarea cauzelor care-l generează, dar și a efectelor.

Cu privire la **efectele** evaziunii fiscale, se crede că efectele evaziunii sunt întotdeauna negative și sunt resimțite direct și imediat în veniturile bugetare și, indirect asupra laturii economice, sociale și politice. Pentru a demonstra această afirmație, am orientat cercetarea către conceptul de efect, în general, și cel de efect al evaziunii fiscale, în mod special.

Aceasta pentru că efectul este ceea ce survine, se produce, ceea ce se întâmplă ca rezultat sau ca o consecință a unei cauze. Aceste cauze sunt cauze „pure”, în sensul că reprezintă modalități omogene de generare a comportamentului evazionist, dar nimic nu împiedică, în practică, combinarea lor în cauze „impure”, care acționează în mod sistemic.

Cele patru cauze fundamentale de generare a comportamentului evazionist (*presiunea fiscală, slăbiciunea administrației fiscale, hazardul moral sau facilitățile fiscale și contagiunea*) sunt direct proporționale cu amploarea evaziunii fiscale: cu cât ele cresc, cu atât crește și evaziunea fiscală. În același timp, însă, între aceste cauze, există anumite relații de intercondiționare. De exemplu, cu cât administrația fiscală este mai slabă, cu atât contagiunea este mai mare.

Fenomenul evazionist întrunește caracteristicile de rațiune metodică umană: omul elaborează metoda, adoptă calea și utilizează forma de manifestare pentru atingerea scopului propus. Avem convingerea că, printr-o mai bună planificare a acțiunilor de inspecție fiscală, dar și de publicitate a cazurilor depistate și finalizate, o bună parte dintre potențialii evazioniști ar renunța la actele de evaziune. Nu împărtășim astfel de opinii și susținem că identificarea cauzelor fenomenului evazionist trebuie făcută în altă parte, temporal, anterior momentului începerii acțiunii, a aplicării „tehnicii de lucru” de către evazioniști.

**Efectele** fenomenului evazionist constituie rezultatul acțiunii cauzelor, care-l generează și a manifestării factorilor stimulativi, de accelerare sau atenuare, pe traiectul derulării lui.

Presiunea fiscală poate fi considerată atât cauză, cât și efect al fenomenului evazionist. Asocierea presiunii fiscale atât la cauze, cât și la efecte, are menirea de a atrage atenția acelor abilitați ca, atunci când decid să mărească povara fiscalității, să procedeze la întocmirea și analiza temeinică a studiilor de impact a deciziei luate, asupra fenomenului evazionist [3, p.8].

Ideea de mai sus, a evaziunii fiscale generate de incapacitatea subiectivă, dar și o anumită toleranță, care se poate manifesta în raport cu comportamentul evazionist al contribuabilului, a condus la **conceptul de contabilitate creativă**.

În esență, prin contabilitate creativă, se înțelege un set de tehnici sau metode contabile (de înregistrare, de sinteză, de consolidare și de comunicare către stakeholders), care urmăresc maximizarea rezultatelor firmei, din perspectiva interesului managerilor organizației economice în cauză.

Nu este greu de remarcat faptul că, în cazul contabilității creative, este vorba, pur și simplu, despre operaționalizarea evaziunii fiscale licite. Prin urmare, contabilitatea creativă nu face altceva decât să exploateze anumite imprecizii, incompletitudini sau inconsistențe din legislația aferentă fiscalității, așa încât să minimizeze impactul prelevărilor fiscale asupra rezultatelor finale ale entității.

Generatorul contabilității creative este contractul de management: atâta timp cât managerii unei entități trebuie să îndeplinească anumite criterii de performanță managerială, ei vor „crea” versiuni proprii de contabilitate pentru a atinge sau a maximiza acele criterii de care depinde cariera și venitul lor personal.

Punând în evidență legătura generativă dintre contabilitatea creativă și evaziunea fiscală legală trebuie, în același timp, să facem legătura contabilității creative și cu frauda fiscală. În opinia noastră, atâta timp, cât contabilitatea creativă este „corectă”, în sensul că nu face altceva decât să exploateze, într-un mod



inteligent, breșele sau impreciziile legislației fiscale, nu avem de-a face cu fraudă fiscală. În momentul în care s-ar încălca, în mod evident, legislația fiscală, s-ar putea vorbi, desigur și despre fraudă fiscală. Prin urmare, lucrurile se petrec, ca și în cazul contabilității, să-i spunem, ortodoxe: atâta timp cât nu se încălcă legislația fiscală nu putem vorbi despre fraudă fiscală.

### **Concluzii și propuneri**

Pe baza celor de mai sus, putem concluziona, pe scurt, asupra rolului pe care informația contabilă îl are în depistarea, cuantificarea și probarea evaziunii fiscale.

În primul rând, informația contabilă asigură **accesibilitatea la posibilitatea de identificare a evaziunii fiscale**. Informația contabilă creează, pentru inspectorul guvernamental, condițiile minimale, pentru ca acesta să poată sesiza producerea fraudei împotriva intereselor publice. Evaziunea fiscală presupune identificarea unei diferențe (gap) între obligațiile bugetare datorate și obligațiile bugetare calculate/inregistrate/virate. Or, acest gap este imposibil de identificat fără a avea informații cu privire la activitatea organizației și, ca urmare, la volumul și structura creării bazei de impozitare la nivelul organizației.

În al doilea rând, **informația contabilă asigură legătura nemijlocită cu documentele primare**, care „atestă” producerea evaziunii fiscale. Într-adevăr, așa cum s-a mai menționat, contabilitatea produce concomitent informația contabilă și suportul ei documentar, în sensul că informația contabilă nu poate fi generată fără un document contabil primar. În felul acesta, subiectul interesat de cercetarea evaziunii fiscale obține calea prin care poate depista modalitatea în care legea a fost înfrântă cu privire la o anumită informație contabilă dată.

În al treilea rând, **informația contabilă asigură verificarea respectării principiilor contabile**. Într-adevăr, modul în care este generată, structurată, înregistrată și prelucrată informația contabilă „denunță” gradul și modul în care sistemul de contabilitate al organizației a respectat principiile contabile, politicile contabile, precum și interesul administrației publice în a colecta obligația bugetară legală creată la nivelul organizației. Într-adevăr, informația contabilă nu este altceva decât punerea în practică a recomandărilor de normalizare a contabilității cu privire la principiile contabile și la întocmirea situațiilor financiare, pe de o parte, precum și punerea în practică a politicii contabile adoptate la nivelul organizației (inclusiv aspecte legate de ceea ce se numește contabilitate creativă), pe de altă parte. Ca urmare, prima „instanță” care dă seama de respectarea acestor principii și politici este tocmai informația contabilă;

În al patrulea rând, informația contabilă asigură **cuantificarea evaziunii fiscale produse**. Informația contabilă are atât un rol calitativ, cât și unul cantitativ: mărirea numerică a informației contabile alterate (nelegale sau neregulate) reprezintă tocmai sursă pentru determinarea cantitativă a evaziunii fiscale produse, prin simpla calculare, de către inspectorul guvernamental, a diferenței dintre obligația bugetară datorată și obligația bugetară calculată/inregistrată/virată de către organizație. Acest rol al informației contabile nu este exclusiv, el mai poate fi asigurat și de către informația financiară, în general, sau de către informația fiscală generată în evidențele contabilității financiare a organizației, dar, cu precădere, informația genuină despre dimensiunile evaziunii fiscale produse este furnizată la nivelul informației contabile.

În al cincilea rând, **informația contabilă asigură semnalarea timpurie cu privire la crearea condițiilor de evaziune fiscală în viitor**. Într-adevăr, anumite inadvertențe logice sau principiale, în ceea ce privește conținutul unor informații contabile, pot transmite inspectorului guvernamental (sau altui stakeholder) semnale cu privire la posibilitatea ca, în viitor, să se creeze condiții pentru reducerea bazei de impozitare, adică pentru producerea fenomenului evazionist. Desigur că semnalarea timpurie este utilă managerului organizației, în măsura în care acesta (sau sistemul său de control intern) este interesat în depistarea evaziunii fiscale potențiale.

Cele cinci funcții generale (care, împreună și în interdependență între ele) constituie ceea ce numim rolul informației contabile în depistarea, cuantificarea și probarea (sanționarea) evaziunii fiscale comportă un caracter dinamic: ele se modifică în funcție, îndeosebi, de nivelul de dotare a organizației cu IT, de nivelul de prelucrare statistică a informației primare etc. Este de necontestat, însă, faptul că informația contabilă asigură „prima linie” în asigurarea condițiilor de depistare și cuantificare a evaziunii fiscale la nivelul organizației.

Prin urmare, **necesitatea controlului fiscal în cadrul sistemului fiscal al unei țări este recunoscută, el îmbrăcând forme diferite, în prezent, față de trecut din cauza modernității societății**.

Un sistem exhaustiv de combatere a efectelor fraudelor fiscale se bazează pe conștientizarea intermediarilor financiari și non-financiari, precum și a agenților economici care trebuie să coopereze, în mod responsabil, cu autoritățile.

De asemenea, autoritățile cu atribuții de control, conform legii, și cele de supraveghere prudentială,

vor trebuie să verifice și să controleze, în cadrul atribuțiilor de serviciu, modul de aplicare a prevederilor legale, iar când, în verificările efectuate, rezultă suspiciuni de spălare a banilor sau alte încălcări ale dispozițiilor legale vor trebui să informeze autoritățile.

Cooperarea transfrontalieră dintre administrațiile fiscale ale statelor membre poate fi cu adevărat eficace numai pe baza unei încrederi reciproce și a solidarității între statele membre. Numai dacă vor fi pregătite să se ajute reciproc, statele membre vor putea beneficia din plin de avantajele oferite de cooperare.

Socotim că ar trebui să se dezvolte la maximum etica fiscală, atât printre contribuabili, cât și printre agenții fiscalului prin ridicarea nivelului de pregătire profesională a inspectorilor, prin organizarea de testări periodice și participarea la cursurile privind implementarea legislației fiscale și noua contabilitate.

#### **Bibliografie:**

1. Comisia Europeană. Un plan de acțiune în vederea consolidării luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale [on line]  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/com\\_2012\\_722\\_ro.pdfv](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_ro.pdfv)
2. Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 310, din 25.11.2009, p. 34.
3. Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 345, din 29.12.2011, p. 8.

## **REEVALUAREA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE: TRATAMENTE ȘI OPȚIUNI CONTABILE**

*Prof.univ. dr.hab. Alexandru NEDERIȚA, ASEM*  
*e-mail: [anederita@gmail.com](mailto:anederita@gmail.com)*

*Revaluation represents a further evaluation model of tangible assets. According to national accounting regulations, this model can be applied by local entities on a voluntary basis, under accounting policies. The revaluation of tangible assets brings in multiple accounting problems, main ones concerning:*

- *the manner and frequency of tangible assets revaluation;*
- *selecting the base for determining the fair value of revaluated tangible assets;*
- *reflection of revaluation differences in chart of accounts;*
- *revaluation surplus settlement;*
- *tax effects of the intangible assets revaluation.*

*The article provides recommendation regarding problem solving of the above mentioned problems in accordance with international accounting standards and practices.*

**Cuvinte-cheie:** *reevaluare, valoare contabilă, amortizare, cost de intrare, valoare justă, surplus de reevaluare, reducere de evaluare.*

**JEL:** M-41

### **Introducere**

În conformitate cu Standardul Național de Contabilitate (SNC) „Imobilizări necorporale și corporale”, evaluarea ulterioară a imobilizărilor corporale poate fi efectuată în baza modelului bazat pe cost sau a modelului reevaluării [10, pct. 17-18]. În cazul utilizării modelului bazat pe cost, imobilizările corporale se reflectă în bilanț la valoarea contabilă, care este egală cu costul de intrare diminuat cu amortizarea și pierderile cumulate din depreciere. La aplicarea modelului reevaluării, imobilizările susmenționate se înregistrează în bilanț la valoarea justă diminuată cu amortizarea și pierderile cumulate din depreciere. Modul general de efectuare a reevaluării imobilizărilor corporale și de contabilizare a rezultatelor acesteia este reglementat de Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 16 „Imobilizări corporale” [8, pct. 31-42] și Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale și consolidate [2, art. 7-8] (în continuare – Directiva 2013/34/UE).

Modelul de evaluare ulterioară a imobilizărilor corporale se stabilește de către fiecare entitate de sine stătător, în funcție de necesitățile informațional-decisionale ale entității, precum și de frecvența și semnificația modificării valorii juste a imobilizărilor nominalizate. De remarcat că, conform reglementărilor contabile naționale, entitățile autohtone pot aplica modelul reevaluării în bază benevolă conform politicilor contabile. După părerea noastră, această prevedere nu este suficient argumentată și nu asigură în deplină

măsură veridicitatea indicatorilor privind imobilizările corporale din situațiile financiare. Considerăm rezonabil de a impune modelul nominalizat anumitor categorii de entități, în special, a celor care dețin o poziție dominantă în anumite ramuri și sectoare ale economiei naționale. Această recomandare este relevantă și importantă în contextul armonizării cadrului normativ al contabilității din Republica Moldova cu reglementările contabile europene și internaționale. Obligativitatea reevaluării imobilizărilor corporale pentru anumite tipuri de entități este prevăzută și în actele normative contabile din România [7], Federația Rusă [12] și alte țări.

Scopul articolului constă în examinarea complexă a problemelor contabile aferente reevaluării imobilizărilor corporale și formularea recomandărilor de soluționare a acestora în conformitate cu prevederile IAS, Directivei 2013/34/UE și practicile internaționale avansate. În particular, aceste probleme se referă la: modul și periodicitatea reevaluării obiectelor de imobilizări corporale; selectarea bazei de determinare a valorii juste a imobilizărilor corporale reevaluate; documentarea, recunoașterea și evaluarea diferențelor de reevaluare; decontarea surplusului de reevaluare; efectele fiscale ale reevaluării imobilizărilor necorporale.

Cercetarea se bazează pe o abordare deductivă, de la general la particular, pornind de la stadiul actual al cunoașterii aspectelor practice și teoretice aferente efectuării și contabilizării rezultatelor reevaluării imobilizărilor corporale.

### **Rezultate și discuții**

Reglementările contabile europene și internaționale nu conțin prevederi explicite privind modul de efectuare a reevaluării imobilizărilor corporale. Totodată, reieșind din practicile companiilor internaționale, reevaluarea acestor imobilizări poate fi efectuată de către evaluatori independenți sau de o comisie numită de conducătorul entității. De regulă, se recomandă ca evaluatorii independenți să reevalueze terenurile, clădirile și alte obiecte imobile, iar comisia entității – utilajele, mijloacele de transport, inventarul și alte obiecte de imobilizări corporale.

În conformitate cu IAS 16, reevaluarea imobilizărilor corporale trebuie efectuată cu suficientă regularitate pentru a se asigura că valoarea contabilă a acestora nu diferă semnificativ de valoarea justă la data raportării. Frecvența reevaluărilor depinde de modificările valorii juste ale imobilizărilor corporale. Astfel, valoarea justă a unor obiecte de imobilizări corporale poate să se modifice semnificativ, ceea ce generează necesitatea reevaluării anuale a acestora. Totodată, imobilizările corporale cu modificări ne semnificative ale valorii juste pot fi reevaluate odată la trei sau cinci ani [8, pct. 34]

Valoarea justă a imobilizărilor corporale reevaluate se determină în baza prețurilor de piață și a altor informații credibile, deținute de către evaluatorii independenți sau de conducerea entității. În acest context, trebuie luat în considerare faptul că valoarea cadastrală a obiectelor de imobilizări corporale nu poate servi drept bază de determinare a valorii juste. Această valoare, de regulă, nu coincide cu prețurile de piață ale imobilizărilor corporale și poate fi utilizată doar pentru calcularea impozitului pe bunurile imobiliare.

Reevaluarea imobilizărilor corporale trebuie efectuată pentru toate clasele de imobilizări. Clasa de imobilizări corporale reprezintă o grupare de active de natură și cu utilizare similare în activitățile entității. În IAS 16, sunt prezentate următoarele clase de imobilizări corporale: terenuri; terenuri și clădiri; mașini și echipamente; nave; aeronave; mobilier, instalații, piese de schimb și asamblare; echipament de birotehnică; plante productive [8, pct. 37].

De menționat că clasele sus-menționate diferă semnificativ de grupele de imobilizări corporale prevăzute în SNC „Imobilizări necorporale și corporale”. Potrivit acestui standard, imobilizările corporale cuprind următoarele grupe [10, pct. 51]: imobilizările corporale în curs de execuție (construcțiile în curs de execuție, utilajul destinat instalării, utilajul și alte obiecte până la punerea în funcțiune, costurile ulterioare în curs de execuție), terenurile (terenurile fără construcții, cu construcții, cu zăcăminte etc.), mijloacele fixe (clădirile, construcțiile speciale, mașinile, utilajele și instalațiile de transmisie, mijloacele de transport, instrumentele și inventarul, costurile ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț, mijloacele fixe primite în leasing financiar și/sau în gestiune economică etc.), resursele minerale (costurile capitalizate ale lucrărilor de explorare/pregătire pentru extracție, pentru care este demonstrată fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială). După părerea noastră, în SNC „Imobilizări necorporale și corporale” este necesar de prevăzut următoarele clase de imobilizări corporale: terenuri și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; investiții imobiliare; active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale; active biologice productive; avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție. Această recomandare corespunde cerințelor internaționale, precum și practicilor țărilor membre ale UE, cum ar fi Franța, România, Croația etc.

În urma reevaluării imobilizărilor corporale, pot fi înregistrate diferențe sub formă de surplus sau reducere de reevaluare. Aceste diferențe trebuie confirmate prin documente primare. Modul de perfectare

documentară a rezultatelor reevaluării nu este reglementat sub aspect normativ. Totodată, conform Legii contabilității, faptele economice se contabilizează doar în baza documentelor primare și centralizatoare [4, art. 19]. Drept bază de contabilizare a rezultatelor reevaluării imobilizărilor corporale poate servi actul de reevaluare, care trebuie semnat de către evaluatorul independent sau de membrii comisiei numite de către conducătorul entității. Actualmente, lipsește formularul tipizat al unui astfel de document. În acest context, entitatea este în drept să elaboreze de sine stătător formularul actului nominalizat, ținând cont de elementele obligatorii prevăzute pentru documentele primare în Legea contabilității.

În afară de documentele primare, rezultatele reevaluării urmează a fi înregistrate și în fișele de evidență a obiectelor de mijloace fixe sau în alt registru aplicat de către entitate pentru evidența analitică a acestor obiecte. Aceste înregistrări sunt necesare pentru contabilizarea corectă a rezultatelor reevaluărilor ulterioare ale imobilizărilor corporale.

Recunoașterea diferențelor de reevaluare constă în stabilirea perioadei de gestiune în care acestea pot fi reflectate în contabilitate și situațiile financiare. IAS 16 și Directiva 2013/34/UE nu prevăd o dată concretă de efectuare a reevaluării imobilizărilor corporale și de recunoaștere a rezultatelor acestora. Pentru asigurarea veridicității și comparabilității indicatorilor din situațiilor financiare, reevaluarea imobilizărilor corporale și reflectarea rezultatelor acesteia în contabilitate, se recomandă de efectuat conform situației din data raportării.

Evaluarea diferențelor de reevaluare prevede determinarea sumei acestora și este condiționată de metoda de ajustare a valorii contabile a imobilizărilor corporale reevaluate. În IAS 16, sunt prevăzute două metode de ajustare a valorii contabile [8, pct. 35]:

1) metoda modificării, care prevede ajustarea costului de intrare în funcție de rezultatele reevaluării valorii contabile a imobilizării respective. De exemplu, costul de intrare poate fi recalculat în baza prețurilor de piață sau proporțional cu modificarea valorii contabile. Amortizarea acumulată la data reevaluării este ajustată astfel, încât să fie egală cu diferența dintre costul de intrare și valoarea contabilă a imobilizării corporale după deducerea pierderilor cumulate din depreciere;

2) metoda decontării, care prevede eliminarea amortizării acumulate din costul de intrare al imobilizării corporale și reevaluarea valorii contabile nete.

Diferențele de reevaluare se determină pe fiecare obiect de imobilizări corporale reevaluate și se reflectă în contabilitate în funcție de efectul (majorarea/diminuarea) acestora asupra valorii contabile a obiectului. Potrivit IAS 16, suma surplusului de reevaluare se recunoaște în componența capitalului propriu, cu excepția situației în care acest surplus compensează suma reducerii de reevaluare recunoscută anterior drept cheltuieli curente. În acest caz, această sumă urmează a fi recunoscută drept venituri curente [8, pct. 39].

Reducerea de reevaluare se recunoaște drept cheltuieli curente cu excepția cazului când aceasta compensează surplusul de reevaluare aferent aceluiași obiect. Suma acestei reduceri se raportează la diminuarea capitalului propriu.

Diferențele de reevaluare a imobilizărilor corporale trebuie reflectate în conturi contabile, în vederea generalizării informațiilor necesare pentru calcularea indicatorilor situațiilor financiare. Planul general de conturi contabile nu conține prevederile explicite privind contabilizarea diferențelor de reevaluare a imobilizărilor corporale. Pentru evidența acestor diferențe în planul de conturi de lucru ale entității, este rezonabilă deschiderea unor subconturi distincte la următoarele conturi sintetice:

- **332** „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți” – pentru evidența sumelor surplusului de reevaluare a obiectelor de imobilizări corporale decontat pe măsura exploatării și/sau derecunoașterii (scoaterii din funcțiune sau cedării) acestora;
- **343** „Alte elemente de capital propriu” – pentru evidența surplusului de reevaluare a obiectelor de imobilizări corporale, care depășește suma reducerii de reevaluare recunoscute anterior drept cheltuieli curente;
- **621** „Venituri din operațiuni cu active imobilizate” – pentru evidența surplusului de reevaluare a obiectelor de imobilizări corporale în limita sumei reducerii de reevaluare recunoscute anterior drept cheltuieli curente;
- **721** „Cheltuieli cu active imobilizate” – pentru evidența reducerii de reevaluare a obiectelor de imobilizări corporale, care depășește suma surplusului de reevaluare decontate anterior la capitalul propriu.

Modul de contabilizare a diferențelor de reevaluare a imobilizărilor corporale, în condițiile aplicării diferitelor metode de ajustare a valorii contabile a acestora cu prezentarea unor exemple practice, este expus detaliat în diferite publicații ale specialiștilor străini [3; 9; 11, 13] și autohtoni [5; 14].

Surplusul de reevaluare a obiectelor de imobilizări corporale, inclus în capitalul propriu, poate fi decontat în baza uneia din următoarele variante:

1) transfer direct în profitul nerepartizat a sumei integrale a surplusului de reevaluare la data derecunoașterii;

2) transfer în profitul nerepartizat a unei părți a sumei surplusului de reevaluare pe măsura calculării amortizării obiectului reevaluat, iar a soldului acestei sume – la data ieșirii acestuia. În cazul acestei variantei suma surplusului transferat reprezintă diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii reevaluate a imobilizării și suma amortizării calculate pe baza costului de intrare al imobilizării. În opinia noastră, această variantă este mai corectă, fiindcă asigură respectarea principiilor contabile generale și, în special, a principiului concordanței veniturilor și cheltuielilor.

Indiferent de varianta aplicată, decontarea surplusului de reevaluare a obiectelor de imobilizări corporale se efectuează fără aplicarea conturilor de evidență a veniturilor și cheltuielilor curente. Entitățile, care aplică Planul general de conturi contabile, trebuie să înregistreze suma decontată a surplusului de reevaluare ca diminuare a altor elemente de capital propriu și majorare a rezultatelor financiare ale anilor precedenți.

De remarcat că diferențele de reevaluare a imobilizărilor corporale afectează doar indicatorii situațiilor financiare și nu influențează mărimea rezultatului impozabil. Astfel, potrivit Codul fiscal al Republicii Moldova, venitul din reevaluarea mijloacelor fixe și a altor active nu se includ în venitul brut [1, art. 20 lit. z<sup>9</sup>)], iar reducerea de reevaluare nu se permite spre deducere [1, art. 24 alin. (18)]. La completarea Declarației cu privire la impozitul pe venit (forma VEN 12), veniturile din reevaluarea mijloacelor fixe se reflectă în rd. 02016 din anexa 1D, iar cheltuielile – în rd. 03041 din anexa 2D. Diferențele din reevaluarea imobilizărilor corporale nu afectează baza valorică a acestora din care se calculează uzura în scopuri fiscale [1, art. 27 alin. (11)].

La aplicarea metodei impozitului pe venit amânat, diferențele de reevaluare a imobilizărilor corporale pot influența suma totală a cheltuielilor curente ale entității recunoscute în contabilitate. Modul de contabilizare a efectelor fiscale aferente rezultatelor reevaluării imobilizărilor corporale nu este reglementat de actele normative în vigoare. În acest context, considerăm rezonabile recomandările unor autori străini [11, p. 187; 13, p. 551] privind înregistrarea efectelor fiscale, rezultate din diferențele de reevaluare a imobilizărilor corporale, ca diminuare a capitalului propriu (profitului nerepartizat sau a sumei surplusului de reevaluare) și majorare a altor datorii cu termen lung.

În cazul reevaluării imobilizărilor corporale, apar și alte probleme contabile, cum ar fi recunoașterea și evaluarea costurilor aferente reevaluării, recalcularea indicatorilor situațiilor financiare la modificarea modelului de evaluare ulterioară a imobilizărilor nominalizate etc. Aceste probleme vor fi soluționate pe măsura armonizării SNC cu prevederile IAS și Directivei 2013/34/UE.

### **Concluzii**

Reevaluarea constituie un model de evaluare ulterioară a imobilizărilor corporale. Acest model permite determinarea corectă a valorii contabile a imobilizărilor corporale la data raportării. Conform reglementărilor contabile naționale, entitățile autohtone pot efectua reevaluarea imobilizărilor corporale în bază benevolă potrivit politicilor contabile. Această prevedere nu este suficient argumentată și nu asigură veridicitatea indicatorilor situațiilor financiare. În acest context, propunem impunerea modelului reevaluării pentru entitățile care dețin o poziție dominantă în diferite sectoare și ramuri ale economiei naționale.

Clasele de imobilizări corporale prevăzute în SNC nu corespund cu clasele similare din reglementările contabile internaționale. În vederea asigurării comparabilității informațiilor financiare, recomandăm modificarea nomenclatorului claselor de imobilizări corporale din SNC, ținând cont de cerințele internaționale.

Rezultatele reevaluării imobilizărilor corporale trebuie perfectate prin documente primare, a căror formulare urmează a fi elaborate de către entitate de sine stătător, ținând cont de elementele obligatorii prevăzute pentru astfel de documente în Legea contabilității.

Reglementările contabile naționale nu conțin prevederi explicite privind data recunoașterii rezultatelor reevaluării imobilizărilor necorporale. În scopul asigurării comparabilității indicatorilor situațiilor financiare pe diferite perioade de gestiune propunem recunoașterea acestor rezultate la data raportării. Rezultatele reevaluării recunoscute trebuie înregistrate drept elemente de capital propriu și/sau de venituri/cheltuieli cu active imobilizate.

Evaluarea diferențelor de reevaluare este condiționată de metoda de ajustare a valorii contabile a imobilizărilor corporale reevaluate. În cazul aplicării metodei modificării, reevaluării sunt supuse atât costul de intrare, cât și amortizarea acumulată a obiectului reevaluat. La utilizarea metodei decontării, amortizarea acumulată a obiectului reevaluat se decontează integral după care se revaluează valoarea contabilă netă.

Entitățile care aplică Planul general de conturi contabile urmează să prevadă subconturi distincte de evidență a diferențelor de reevaluare la conturile de capital propriu și de venituri/cheltuieli cu active imobilizate.

În conformitate cu standardele internaționale de contabilitatea entității, surplusul de reevaluare al obiectelor de imobilizări corporale poate fi decontat la profitul nerepartizat al entității integral – la data derecunoașterii obiectului reevaluat sau parțial – pe măsura calculării amortizării acestuia. Decontarea parțială a surplusului de reevaluare este mai corectă, deoarece asigură respectarea principiului concordanței veniturilor și cheltuielilor pe perioade de gestiune.

Surplusul de reevaluare a imobilizărilor corporale poate genera efecte fiscale. Aceste efecte nu trebuie să afecteze cheltuielile curente ale entității, ci urmează să fie contabilizate ca diminuare a altor elemente de capital propriu sau a profitului nerepartizat al anilor precedenți și majorare a altor datorii pe termen lung.

Aplicarea în practică a recomandărilor aferente efectuării reevaluării imobilizărilor necorporale și contabilizării rezultatelor acesteia va asigura comparabilitatea informațiilor financiare atât la nivel național și internațional. În acest context, reglementările contabile naționale trebuie armonizate cu normele contabile europene și internaționale.

#### **Bibliografie:**

1. Codul fiscal al Republicii Moldova și legile pentru punerea în aplicare a titlurilor acestuia. Rev. „Contabilitate și audit”, 2016, nr.7.
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. – Jurnalul oficial al Uniunii Europene L 182/19 din 29.06.2013.
3. Ghid practic de aplicare a Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate. – București, Editura CECCAR, 2015.
4. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007. – www.parlament.md.
5. NEDERIȚA A. *Correspondența conturilor privind contabilitatea imobilizărilor corporale*. Rev. „Contabilitate și audit”, 2016, nr. 9.
6. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor al Republicii Moldova nr. 119 din 06.08.2013. – www.mf.gov.md.
7. Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1.802 din 29.12.2014. – Monitorul oficial al României nr. 963 din 30.12.2014.
8. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, acceptate prin Ordinul Ministrului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 109 din 19 decembrie 2008. – www. mf.gov.md.
9. Standardele Internaționale de Raportare Financiară: Ghid practic. – București: Institutul IRECSO, 2014.
10. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 118 din 06.08.2013. – www.mf.gov.md.
11. АВЕРЧЕВ И. *Международные Стандарты Финансовой Отчетности: 1000 примеров применения*. – Москва: Рид Групп, 2011.
12. Двадцать два положения по бухгалтерскому учету. Сборник документов. – Москва: ОМЕГА-Л, 2007.
13. МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчетности. В 2-х частях. М.: АЛЬПИНА ПАБЛИШЕР, 2014.
14. НЕДЕРИЦА А. *Переоценка основных средств: бухгалтерские и налоговые аспекты*. Rev. „Contabilitate și audit”, 2016, № 4.

#### **AUDITUL DE SISTEM AL ORGANIZAȚIILOR NECOMERCIALE**

*Lect. sup. Maria RATCOV, ASEM, auditor  
mratcov@hotmail.com*

*The overall objective of a system based audit is to assess the non-profit organization's systems for management and governance and the internal control systems. In fact, the auditors review the governance system of the organisation, including leadership, board structure and delegation systems against national laws and international good NGO practice. Under the systems based audit the auditors analyze the organization's program/project management systems to see how the organizations establishes, implements and reports up on goals throw the special stages. An organization's internal control system is assessed*

*against best practice, established standards and against donor's requirements. An audit report includes the observations, analysis, conclusions and recommendations related to the audited fields.*

**Cuvinte-cheie:** *audit de sistem, organizație necomercială, control intern, constatări, recomandări, raport de audit.*

**Clasificare JEL:** M40, M 41

### **Introducere**

Ținând cont de faptul că organizația reprezintă o sumă de sisteme interconectate, cu obiective proprii, care contribuie la realizarea obiectivelor generale, realizarea auditului de sistem a unei organizații necomerciale poate fi de mare ajutor managementului în guvernarea acesteia. Un sistem poate fi privit ca un ansamblu de resurse și activități cumulate și organizate, astfel, încât să se obțină rezultatele dorite. Anume, din aceste considerente, pe piața auditului, au apărut servicii de audit al sistemelor, în urma cărora se poate forma o opinie cu privire la capacitatea organizațiilor necomerciale de a-și atinge propriile obiective și de a contribui la îndeplinirea cerințelor impuse de donator sau finanțator.

Prin executarea unui audit de sistem, auditorii își concentrează atenția pe riscurile care pot afecta îndeplinirea obiectivelor și asupra modulului, cum sunt gestionate aceste riscuri, precum și pe sistemele de control intern în cadrul organizației. Analiza riscurilor și stă la baza metodologiilor aplicate în exercitarea unui audit al sistemelor, care conturează atât etapele unui audit, cât și forma raportului acestuia, ceea ce se prezintă ulterior.

În practica auditării organizațiilor necomerciale, entități care nu au ca scop obținerea profitului, pot fi distinse mai multe tipuri de audit, inclusiv:

- ✚ Audit bazat pe tranzacții;
- ✚ Audit de sistem;
- ✚ Audit al unui anumit proiect (înțelegerea scopului și derulării proiectului, stabilirea bugetului de încasări și cheltuieli și executarea acestuia, separarea conturilor bancare și de evidență a finanțării și cheltuielilor aferente proiectului, alocarea corectă a cheltuielilor eligibile pentru proiectul respectiv etc.);
- ✚ Audit din partea donatorului (termenii și condițiile de implementare a proiectului sau de utilizare a surselor financiare cu destinație specială, încasate de către organizația necomercială, bugetul aprobat de către donator și executarea efectivă a acestuia, raportarea conform cerințelor impuse de contractul de grant / finanțare, scrisoarea de sancțiune a donatorului (după caz));
- ✚ Audit al performanței – potrivit Standardelor internaționale de audit INTOSAI, constituie o evaluare sau o examinare independentă a măsurii în care o activitate, un program sau o instituție funcționează, în mod eficient și eficace, cu respectarea economicității. Scopul auditului performanței este acela de a oferi informații relevante în ceea ce privește maniera de implementare și consecințele activităților.
- ✚ Audit financiar / statutar.

Obiectivul general al unui audit de sistem constă în evaluarea sistemelor organizației pentru sistemele de control intern de management și guvernare. Analiza sistemelor de management ale programului / proiectului organizației se efectuează pentru a vedea modul în care organizația necomercială stabilește, implementează și raportează pe deficiențe / neajunsuri. Sistemul de control intern al unei organizații este evaluată în raport cu practica, cu cele mai bune standarde stabilite, precum și în raport cu cerințele donatorilor. În acest scop, consultanții sau auditorii verifică sistemul de guvernare a organizației necomerciale (leaderhip, structura de conducere a organizației și a sistemelor de delegare a funcțiilor), atât în conformitate cu legislație locală / națională, cât și a bunelor practici internaționale aferente ONC-urilor.

Un audit bazat pe sistem la o organizație necomercială are următoarele scopuri:

- ✓ de a examina fiabilitatea și relevanța sistemelor de controale operaționale și financiare care există în organizație (dacă acestea există);
- ✓ de a determina pe baza verificărilor, dacă documentația care este primită de donator în cadrul acordurilor actuale reflectă situația reală și, prin urmare, pot fi luate în considerare pentru a funcționa ca date fiabile pentru donator în procesul administrativ;
- ✓ pentru a prezenta organizației necomerciale auditate informații de bază pentru activitatea sa viitoare cu includerea anumitor recomandări de îmbunătățire;
- ✓ de a oferi recomandări cu privire la modul de a aborda problemele și de a pune în aplicare o schimbare.

Abordarea generală a acestui tip de audit pentru organizațiile necomerciale include studierea documentației, cartografierea și studierea sistemelor de management operațional și financiar, studierea modulului de organizare a activităților de rutină și altor activități, care vor fi incluse în termenii de referință



(ToR), care ar trebui să ofere un set complet de domenii, care urmează să fie studiate, în cazul în care echipa de audit a documentat starea curentă și a identificat observațiile privind validitatea / importanța, respectarea și punerea în aplicare ori de câte ori este cazul.

Abordările auditului diferă în funcție de anumiți factori, cum ar fi:

- ✚ Maturitatea gestionării riscurilor în organizații;
- ✚ Natura ariei examinate;
- ✚ Experiența, competența și disponibilitatea resurselor de audit;
- ✚ Nevoile conducerii la vârf.

La efectuarea unui audit de sistem, poate fi aplicată o abordare cu trei componente, în scopul de a colecta date pentru îndeplinirea obiectivelor:

- i) definesc metode și surse de date / informații;
- ii) analiza de date / informații cu privire la obiectivele stabilite;
- iii) să dezvolte o metodă de validare (sau matricea), în ceea ce privește cerințele specifice din termenii de referință (ToR) sau din scrisoarea de angajament.

Această metodologie are două obiective principale:

- pentru a stabili valabilitatea constatărilor și asigurarea fiabilității informațiilor, pe care se bazează constatările;
- pentru a evalua impactul uneia sau mai multor valori, strategii și activități privind îmbunătățirea performanței generale a organizației verificate.

Auditul de sistem pornește de la ideea că fiecare organizație necomercială poate fi percepută ca un tot întreg, un singur **sistem**, care activează pentru atingerea anumitor obiective prestabilite fie prin statut, fie de către donatori / finanțatori, iar fiecare parte componentă a acestuia va putea fi abordată ca un **subsistem**, care contribuie, la rândul său, la atingerea scopurilor activității organizației.

Astfel, fiecare organizație necomercială este înființată pentru aducerea la îndeplinire a unor obiective bine definite. Obiectivele, atât cele generale, cât și cele specifice (de linie), pot fi atinse, într-o anumită măsură, în funcție de maturitatea gestionării riscurilor asociate acestora. Cu alte cuvinte, pentru fiecare obiectiv trebuie identificate toate fenomenele care ar putea conduce la nerealizarea acestuia în condiții de eficiență, economicitate, eficacitate și echitate socială.

Odată identificate riscurile potențiale, urmează ca managementul (atât cel de top, cât și cel de linie) să dispună măsuri de implementare a tuturor formelor de control intern adecvate pentru a împiedica materializarea riscurilor asociate.

Un audit de sistem cuprinde următoarele etape:



**Figura 1. Etapele unui audit de sistem**

În fapt, un audit de sistem complet va aborda atât elemente specifice regularității, conformității activităților cu actele normative, care le reglementează, cu standardele sau bunele practici în domeniile



analizate, cât și elemente ce țin de performanță, deoarece nu se poate vorbi de sisteme performante în condițiile în care există iregularități, neconformități sau alte tipuri de deficiențe și prejudicii ale patrimoniului.

Un sistem are cinci elemente principale:

1. Intrări (inputuri);
2. Ieșiri (output);
3. Obiective;
4. Procese;
5. Controale.

Astfel, baza unui audit de sistem constă în analiza aprofundată a ceea ce reprezintă, cu adevărat, un sistem și anume intrările, procesele și rezultatele (obiectivele). De asemenea, trebuie ținut cont că un audit de sistem ar trebui să analizeze și să stabilească legătura dintre controalele interne și obiective, în scopul de a aduna probe pentru a susține opinia profesională a auditorului cu privire la caracterul adecvat și eficacitatea controlului intern în acest sistem.

Analiza procedurilor interne stabilite de către organizație, precum și a modului de aplicare a acestora, în practica de zi cu zi, trebuie să ofere răspunsuri clare cu privire la conceperea și punerea în aplicare a sistemelor potrivite, precum și dacă aceste proceduri sunt în concordanță cu bunele practici, sunt conforme cerințelor prestabilite de către donatorii sau finanțatorii organizației necomerciale și dacă funcționează la parametri concepuți și acceptați.

Desigur, pentru aceasta personalul de conducere a organizației necomerciale (atât cel de top – directorul, consiliul de administrare, cât și cel de linie – managerul de program / proiect, șeful de echipă) are nevoie de anumite instrumente de control pentru a se asigura că au conceput și pus în aplicare sistemele potrivite, și de alte instrumente de control pentru a se asigura că ele funcționează așa cum au fost concepute.

Anume, pentru acoperirea acestor necesități și pentru oferirea unor recomandări de îmbunătățire a sistemelor de control intern al unei organizații necomerciale și se efectuează un audit de sistem de către o companie de audit sau de oferire a consultanțelor specializate în acest domeniu de activitate.

Un raport al auditului de sistem al unei organizații necomerciale ar putea include următoarele puncte reperi:

1. Introducere
  - 1.1. Contextul auditului (abordare generală);
  - 1.2. Auditul de sistem (scopul și persoanele);
  - 1.3. Raport de audit (structura raportului, denumirea capitolelor ulterioare și structura acestora, de exemplu – observațiile auditorilor, analiza efectuată, concluziile și recomandările propuse de auditor);
  - 1.4. Limitări (scopul limitat al auditului).
2. Prezentarea Organizației Necomerciale
  - 2.1. Activitatea operațională a organizației necomerciale (scopul și misiunea activității, proiectele în derulare și finalizarea pentru o anumită perioadă);
  - 2.2. Organizarea (organigrama, structura organizației necomerciale și organele de conducere și administrare ale acesteia);
  - 2.3. Sursele de finanțare (granturi, donații, subvenții, proiecte, servicii etc.).
3. Structura organizatorică și de gestionare a activității Organizației Necomerciale
  - 3.1. Identitatea de bază și valorile organizației necomerciale;
  - 3.2. Guvernanța internă;
  - 3.3. Managementul strategic;
  - 3.4. Relații externe și domenii de cooperare;
  - 3.5. Structura operațională;
  - 3.6. Managementul general și administrarea organizației;
  - 3.7. Managementul proiectelor;
  - 3.8. Managementul riscurilor.
4. Managementul financiar și de control
  - 4.1. Sisteme de raportare financiară;
  - 4.2. Autorizările și aprobările tranzacțiilor organizației;
  - 4.3. Sistemul de bugetare și executare a bugetului Organizației;
  - 4.4. Transferurile de fonduri și administrarea mijloacelor bănești și numerarului;
  - 4.5. Durabilitate financiară a ONG;
  - 4.6. Sisteme de audit și control intern pentru monitorizarea activităților și tranzacțiilor financiare;
  - 4.7. Modul de ținere a evidenței contabile și planul de conturi;

- 4.8. Conformitatea cu legislația internă și acordurile în vigoare;
- 4.9. Proceduri de achiziție;
- 4.10. Transparența și contracararea corupției (proceduri interne prestabilite).

#### 5. Concluzii

#### 6. Recomandări

- 6.1. Recomandări pentru managementul organizației necomerciale;
- 6.2. Recomandări pentru donatori (în cazul când auditul de sistem a fost solicitat de donatori).

#### 7. Anexe

Pentru toate punctele incluse în subcapitolele „Structura organizatorică și de gestionare a activității Organizației Necomerciale” și „Managementul financiar și de control”, vor fi prezentate observațiile auditorilor sau experților, analiza proceselor incluse în domeniul respectiv, concluziile și recomandările respective.

În concluzie, poate fi menționat faptul că conducătorii organizațiilor necomerciale ar trebuie să aplice metode eficiente de administrare a fondurilor și finanțărilor primite în anumite scopuri, conștientizând că nimeni nu se află în afara controlului intern într-o organizație și că sursa principală primară a auditorului / verficatorului o reprezintă sistemul de control intern al organizației auditate. O altă acțiune, care trebuie luată în calcul de managementul unei organizații necomerciale, constă în faptul că trebuie făcute eforturi considerabile în scopul conștientizării rolului pe care îl deține controlul intern în funcționarea optimă a organizației și în îndeplinirea condițiilor impuse nu doar de legislativ, dar și de cele ale donatorului / finanțatorului.

După cum a fost menționat anterior, auditul sistemelor urmărește (evaluează) toate aspectele enumerate pe baza unei metodologii sistematice și metodice în conformitate cu standardele internaționale și bunele practici utilizate cu succes în alte organizații necomerciale. Raportul de audit include nu doar constatări și analize a existenței anumitor proceduri, dar și se expune asupra modului de implementare în practica curentă a organizației, a conformității activităților cu legislația în vigoare și a cerințelor donatorilor, precum și vine cu anumite propuneri, recomandări de eficientizare a acestora, care sunt prezentate în raportul de audit respectiv.

#### **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. *Standardele Internaționale de Audit*, Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 64 din 14 iunie 2012. În Monitorul Oficial, Ediție specială, din 24.08.2012
3. IFAC și IFRS, *Reglementări internaționale de audit, asigurare și etică*, Editura Irecson, București, 2009.
4. ARENS, A.A., LOEBBECKE, J.K., LEMON, W.M. and SPLETTSTOESSER, I.B. (2002), *Auditing and Other Assurance Services*, 9th ed., Prentice-Hall, Toronto ISBN 9975-61-290-3;
5. PEREȘ C., *Proceduri de control și audit*, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2013 ISBN 978-973-757-864-8;

## **REGULI ȘI TEHNICI PRIVIND RECUNOAȘTEREA ȘI EVALUAREA DATORIILOR ÎN CONTABILITATE ȘI IMPLICAȚIILE FISCALE**

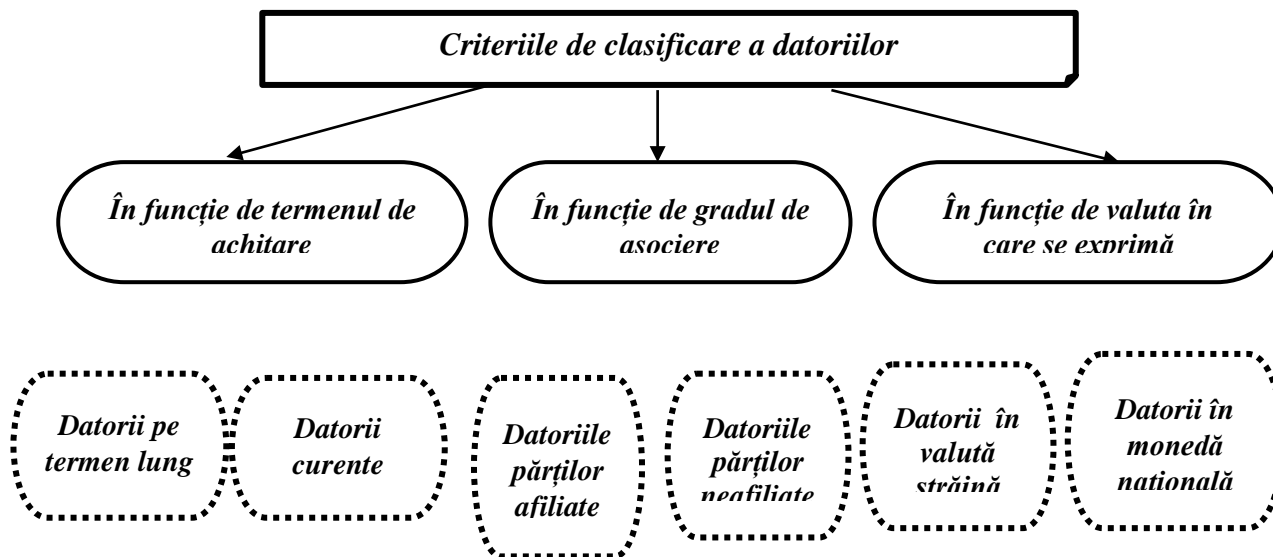
*Conf. univ. dr. Natalia ZLATINA, ASEM*  
[nzlatina@yahoo.com](mailto:nzlatina@yahoo.com)

*The problem of recognizing and valuing the liabilities presents an important interest due to the influence the information presented in the financial statement can have upon the users' decision. For the purpose of this paper, appropriate and accurate refer to an national reporting basis and the requirements that financial statements are prepared in accordance with a set of qualitative attributes, designed to offer a true and fair view of the financial position and performances of the securities issuers.*

**Cuvinte-cheie:** contabilitate, datorii, evaluare, recunoaștere, situații financiare

**Clasificare JEL:** M40, M 41

**Introducere.** În cadrul activității economice, desfășurate de către entitatea economică se formează un sistem complex de raporturi patrimoniale, care, după natura lor, se divizează în raporturi comerciale, financiare, fiscale, sociale etc., raporturi soluționate pe calea decontărilor, care poartă și forma datoriilor. Acestea reprezintă angajamentele de plată ale entității față de instituțiile bancare pentru creditele primite, față de furnizori pentru bunurile cumpărate și serviciile prestate, față de angajați privind remunerarea muncii, față de bugetul statului privind achitarea impozitelor și taxelor, precum și angajamentele de plată față de alte persoane fizice și/sau juridice. O problemă importantă a contabilizării datoriilor o constituie recunoașterea, clasificarea și evaluarea lor. Clasificarea datoriilor entității în funcție de criteriile enumerate este prezentată în figura 1.



**Figura 1. Clasificarea datoriilor**

În dependență de termenul de achitare, datoriile entității se grupează în datorii pe termen lung, al căror termen de achitare este mai mare de un an și datorii curente cu termenul de achitare de până la un an. Această clasificare se realizează în vederea analizei gradului de îndatorare pe termen lung și analizei rotației datoriilor curente, organizării evidenței analitice și sintetice, precum și întocmirii notelor la situațiile financiare. În funcție de gradul de asociere, datoriile se divizează în datorii față de părți afiliate și datorii față de părți neafiliate, ultimele apar ca rezultat al relațiilor desfășurate cu subdiviziunile sale. Clasificarea nominalizată a datoriilor se utilizează cu scopul de a obține informația necesară pentru recunoașterea și evaluarea datoriilor.

Un număr considerabil de entități autohtone importă bunuri de peste hotarele țării, ceea ce implică necesitatea clasificării datoriilor în datorii exprimate în monedă națională și datorii exprimate în valută străină. Astfel, datoriile exprimate în valută străină sunt reflectate în documentele primare de achiziționare a bunurilor, iar la înregistrarea lor în conturile contabile și situațiile financiare, acestea sunt recalculat în monedă națională.

Așa cum prevede Codul civil, în dependență de termenul de prescripție, datoriile pot fi grupate în:

☞ **datorii cu termenul de prescripție neexpirat, până la trei ani – cuprind acele datorii care trebuie achitate de către entitate și creditorul are dreptul să ceară achitarea lor;**

☞ **datorii cu termenul de prescripție expirat – angajamente care nu au fost achitate în termen de trei ani, iar creditorul nu are dreptul să ceară achitarea acestora.**

Datoriile cu termenul de prescripție expirat se decontează atât în contabilitatea financiară, cât și în scopuri fiscale. În contabilitatea financiară, datoriile expirate decontate se constată drept venituri curente, luându-se în calcul la determinarea indicatorilor din Situația de profit și pierdere. În scopuri fiscale, aceste datorii se recunosc drept venituri, în afară de situațiile în care ele s-au format ca urmare a insolvabilității contribuabilului.

Unul dintre aspectele sensibile, în plan metodologic și practic al contabilității, datoriilor se referă la recunoașterea și evaluarea lor. Aceste două probleme, ce stau la baza contabilizării datoriilor sunt prezentate în figura 2.

Noțiunea de recunoaștere face referință la procesul de includere, în situațiile financiare, a elementelor contabile, inclusiv datoriilor, mai exact de stabilire a perioadei în care datoriile pot fi înregistrate în contabilitate și în situațiile financiare, iar cea de evaluare face referință la procesul prin care se determină

valorile monetare la care structurile situațiilor financiare vor fi recunoscute în bilanț și în situația de profit și pierdere.

După cum prevede p. 29 din SNC „Capital propriu și datorii”, recunoașterea datoriilor în contabilitate se efectuează prin respectarea a două criterii ce trebuie îndeplinite în mod cumulativ, și anume:

☞ *există certitudinea că, în urma stingerii (decontării) unei datorii, va avea loc o ieșire de resurse, purtătoare de beneficii economice;*

☞ *valoarea datoriei poate fi evaluată în mod credibil.*

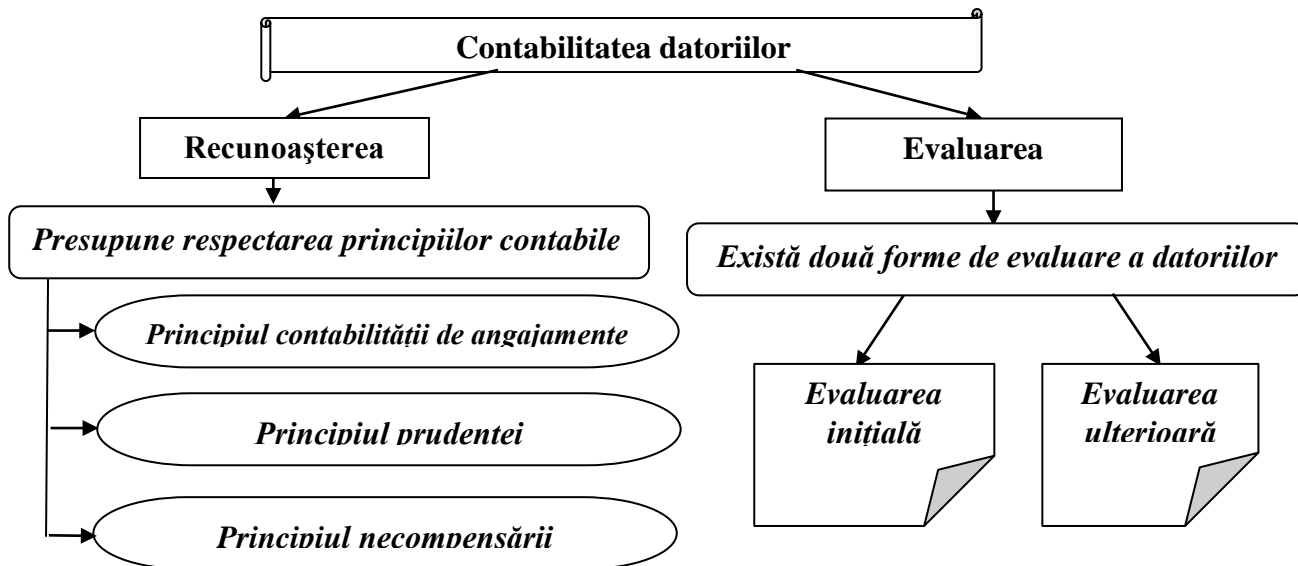


Figura 2. Recunoașterea și evaluarea datoriilor entității

Noțiunea de recunoaștere face referință la procesul de includere, în situațiile financiare, a elementelor contabile, inclusiv datoriilor, mai exact, de stabilire a perioadei în care datoriile pot fi înregistrate în contabilitate și în situațiile financiare, iar cea de evaluare face referință la procesul prin care se determină valorile monetare, la care structurile situațiilor financiare vor fi recunoscute în bilanț și în situația de profit și pierdere.

Astfel, o datorie se recunoaște în bilanț, atunci, când există probabilitatea că va avea loc o ieșire de resurse financiare purtătoare de beneficii economice, în urma lichidării unei datorii prezente și când valoarea, la care se va realiza această lichidare, poate fi stabilită în mod credibil.

Atât recunoașterea, cât și evaluarea datoriilor trebuie să se bazeze pe principiile contabile fundamentale. În Republica Moldova, problematica recunoașterii și evaluării datoriilor este una care își regăsește soluția în interpretarea corectă și responsabilă a prevederilor actelor normative.

Există două abordări principale privind recunoașterea datoriilor: *recunoașterea* – ca un procedeu tehnic al contabilității de a reflecta datoriile în contabilitate și în situațiile financiare, și *recunoașterea* - ca un proces complex de stabilire a perioadei în care datoriile pot fi înregistrate în contabilitate și în situațiile financiare cu evidențierea mai multor elemente și criterii.

Capitolul 4 și, în special, p.4.46 din Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare al IASB (International Accounting Standards Board), stipulează că datoriile se recunosc în contabilitate, dacă sunt respectate următoarele condiții:

☞ *valoarea poate fi măsurată cu un grad înalt de exactitate;*

☞ *există probabilitatea diminuării beneficiilor economice, ce țin de elementul patrimonial în cauză.*

Aceste condiții sunt mai detaliat prezentate de Consiliul pentru Standardele financiar-contabile din Statele Unite ale Americii, care stabilește următoarele criterii de recunoaștere a oricărui element contabil, inclusiv a datoriilor:

- 1) *primul criteriu se referă la definiție, potrivit căreia elementul contabil trebuie să corespundă definiției datoriilor;*
- 2) *al doilea criteriu se referă la măsurabilitate, care insistă ca elementul să poată fi măsurat cu un grad înalt de certitudine;*
- 3) *al treilea criteriu este reprezentat de relevanță, care stabilește că informația despre creanțe și datorii să fie utilă pentru luarea deciziilor de către utilizatori;*
- 4) *al patrulea criteriu-condiție se referă la fiabilitate, adică informația referitoare la creanțe și datorii trebuie să fie credibilă, verificabilă și neutră.*

## Sistematizarea criteriilor privind recunoașterea datoriilor

<i>Criteria</i>	<i>Conținut</i>	<i>Corespunde</i>	<i>Nu corespunde</i>
<b>Certitudine</b>	Există certitudinea că va avea loc un reflux al beneficiului economic la stingerea obligației	Se consideră drept element patrimonial, respectiv se recunoaște datoria	Se tratează drept datorie contingentă
<b>Valoare exactă</b>	Valoarea datoriei poate fi determinată cu exactitate în unități monetare		
<b>Eveniment anterior</b>	Există o datorie curentă (legală sau implicită), generată de un eveniment anterior		
<b>Documentare</b>	Confirmarea documentară a operațiunii care generează datoria. Respectarea prevederilor Legii contabilității nr. 113- XVI din 27.04.2007 (art.19, alin.1)		

Conform criteriilor prezentate în tabelul 1, datoriile sunt considerate drept elemente de patrimoniu, dacă: există certitudinea că va avea loc un reflux al beneficiului economic la stingerea obligației; valoarea datoriei poate fi determinată cu exactitate în unități monetare; există o datorie curentă (legală sau implicită), generată de un eveniment anterior și este confirmată documentar. Necorespunderea cu criteriile sus-menționate, va determina tratarea elementelor patrimoniale de datorii ca contingente.

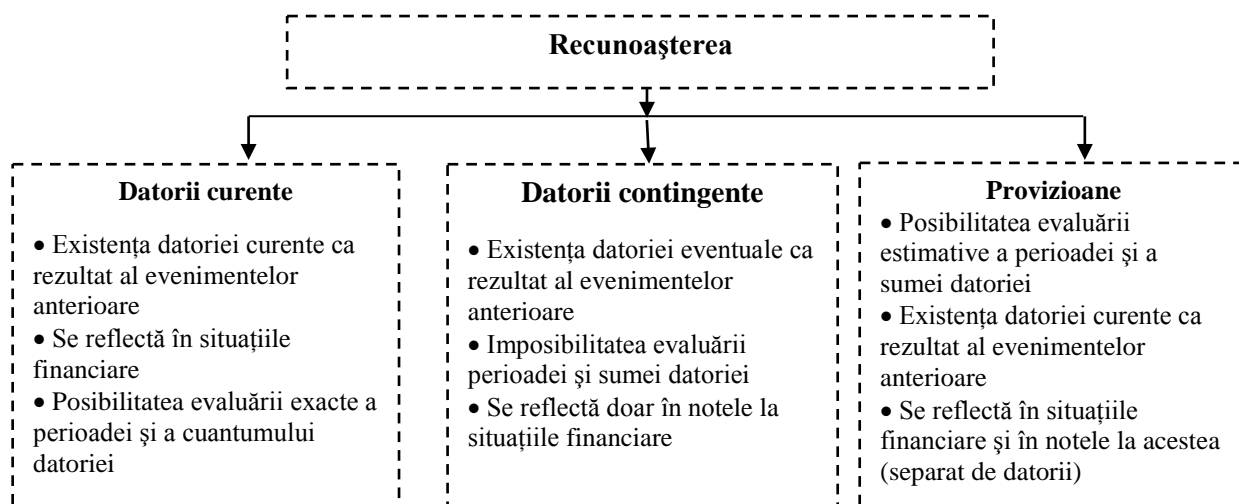
Este de menționat că unele obligații ale entității, care nu pot fi integrate în datoriile acesteia, se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanțului, denumite și conturi de ordine și evidență sau elemente extrabilanțiere. În această categorie, se încadrează angajamentele (giruri, garanții, cauțiuni) primite în relațiile cu terții, locațiile de gestiune, chiriile și alte datorii asimilate, efectele scontate neajunse la scadență, alte valori. În cadrul elementelor extrabilanțiere, sunt cuprinse și datoriile contingente.

Conform prevederilor IAS 37 „Provizioane, datorii și active contingente”, acestea vor fi tratate drept creanțe sau datorii contingente (2.12).

Totodată, în IAS 37 „Provizioane, datorii și active contingente”, datoria este tratată ca „o obligație curentă a unei entități, rezultată din evenimente anterioare, a cărei stingere se așteaptă să determine o reducere a resurselor concretizate în beneficiile economice ale entității” (2.10). Datoriile se consideră contingente, dacă obligațiile sunt condiționate și neprevăzute, deoarece depind de producerea unor evenimente viitoare și nu rezultă din operațiuni trecute. Aceste datorii nu sunt recunoscute în bilanț, informația aferentă se dezvăluie doar în nota explicativă la situațiile financiare sau în conturile extrabilanțiere. În acest sens, poate fi elucidat exemplul potrivit căruia evenimentul ar conduce la apariția datoriilor de acest gen, în situația când procesul judiciar până la terminarea acestuia, nu oferă posibilitatea de a evalua real quantumul datoriei viitoare.

Datoriile contingente trebuie să fie evaluate, în mod continuu, pentru ca entitatea să se asigure că a surprins modificările intervenite și a efectuat o reflectare corespunzătoare a datoriilor contingente în situațiile financiare. Astfel, dacă ieșirea de beneficii economice devine certă, datoria contingentă generează datoria și cheltuiala corespunzătoare, care vor fi recunoscute în situațiile financiare aferente perioadei în care au apărut modificările. Dacă este doar probabilă ieșirea beneficiilor economice, entitatea va prezenta în notele explicative datoria contingentă.

Deosebirile principalele privind recunoașterea datoriilor curente, datoriilor contingente, și provizioanelor sunt prezentate figura 3.



**Figura 3. Criterii privind recunoașterea datoriilor curente, provizioanelor și datoriilor contingente**

Conform prevederilor IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare”, o entitate va recunoaște o datorie numai atunci când ea devine parte la prevederile contractuale. În situația când, de exemplu, datoriile care apar ca urmare a unui contract de a cumpăra bunuri sau servicii sunt recunoscute numai atunci când cel puțin una din părțile la contract acționează, conform obligațiilor contractuale, respectiv efectuează livrarea sau plata, dacă, la data raportării financiare, entitatea nu este încă parte la contract.

Sistematizarea aspectelor comune ale diverselor abordări privind termenul de evaluare din practica internațională și cea națională, permite a evidenția faptul că evaluarea datoriilor permit examinarea acestora sub două aspecte:

- ⊗ *recunoașterea elementelor patrimoniale, respectiv a datoriilor ca fiind o condiție de bază;*
- ⊗ *recunoașterea constituie o etapă distinctă a perioadei de gestiune, pentru care se întocmesc situații financiare.*

Evaluarea este expresia bănească a mijloacelor entității și, în baza acesteia, se realizează contabilitatea curentă și generalizarea datelor în situațiile financiare. Este de menționat faptul că, potrivit prevederilor legii contabilității, evaluarea tuturor mijloacelor economice și datoriilor reflectate în contabilitate se efectuează în monedă națională. Totodată, dacă mijloacele procurate sunt exprimate în valută străină, acestea se recalculează la cursul Băncii Naționale a Moldovei la data efectuării operațiunii economice. În practică, concomitent, în contabilitatea analitică, se efectuează înregistrarea decontărilor și plăților și în valuta străină corespunzătoare.

Evaluarea datoriilor este considerată ca o etapă separată, mai mult justificativă și permite completarea noțiunii de evaluare a datoriilor în felul următor: evaluarea datoriilor este procedeul de determinare a sumelor datoriilor, care vor fi reflectate în contabilitate și în situațiile financiare în perioada de gestiune curentă.

În literatura de specialitate, în funcție de momentul efectuării, pot fi evidențiate două forme de evaluare a datoriilor: evaluarea inițială și evaluarea ulterioară. Evaluarea inițială se efectuează la costul istoric, în momentul creării datoriei față de terți. De aceea, evaluarea inițială se bazează pe costul istoric al datoriilor, care include valoarea nominală de rambursare consemnată în documente primare și contracte de vânzare-cumpărare, de credit, de locațiune, și contracte individuale de muncă. De exemplu, datoriile comerciale se evaluează în baza informațiilor din documentele de livrare cu regim special, care însoțesc bunurile primite de la furnizor, sau serviciile prestate de către aceștia (factura fiscală, factura, proces-verbal de primire-predare a serviciilor) la suma mijloacelor bănești, care vor fi plătite pentru îndeplinirea obligației, plus taxa pe valoarea adăugată, care se va aplica doar tranzacțiilor supuse impozitării. În cazul reducerilor comerciale, valoarea nominală a datoriei este dată de valoarea conformă contractului de vânzare-cumpărare diminuată cu reducerea primită.

Evaluarea ulterioară a elementelor contabile, inclusiv a datoriilor, se efectuează la data întocmirii situațiilor financiare sau la momentul inventarierii elementelor patrimoniale. Potrivit normelor contabile naționale, datoriile se evaluează la data raportării la valoarea contabilă. Standardele Internaționale de Raportare Financiară stipulează că, după recunoașterea inițială, o entitate trebuie să evalueze datoriile la cost amortizat. Costul amortizat reprezintă valoarea la care activul financiar sau datoria financiară a fost

evaluat(ă) la momentul recunoașterii inițiale, minus rambursările, plus sau minus amortizarea acumulată utilizând metoda dobânzii efective pentru fiecare diferență dintre valoarea inițială și valoarea la scadență și minus orice reducere directă sau prin utilizarea unui cont de provizion pentru depreciere sau imposibilitatea de recuperare. În practică, de regulă, costul amortizat al datoriilor financiare nu este altceva decât valoarea de plată a datoriilor. La întocmirea situațiilor financiare, datoriile în valută străină se recalculează la cursul de schimb oficial al BNM din ultima zi calendaristică a anului. Datoriile exprimate în valută străină, în urma modificării cursului de schimb valutar, din momentul apariției acestora până la momentul achitării lor, pot genera venituri – în cazul diferențelor favorabile de curs valutar sau pierderi – în cazul diferențelor nefavorabile de curs valutar. Prin urmare, evaluarea este procedeu de determinare a cuantumului datoriilor ce vor fi reflectate în contabilitate și în situațiile financiare.

În conformitate cu art. 102 alineatul (1) din Codul Fiscal al Republicii Moldova, subiecților impozabili, înregistrați în conformitate cu art. 112 și 112<sup>1</sup>, li se permite trecerea în cont a sumei taxei pe valoarea adăugată, achitate sau care urmează să fie achitate furnizorilor plătitori ai taxei pe valoarea adăugată, pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător. Astfel, cumpărătorul are dreptul de a trece în cont doar suma taxei pe valoarea adăugată achitată sau care urmează a fi achitată furnizorului. În cazul datoriilor cu termenul de prescripție expirat, suma taxei pe valoarea adăugată nu a fost achitată, deoarece cumpărătorul nu a stins datoria față de furnizor, și nici nu urmează a fi achitată, fiindcă odată cu expirarea termenului de prescripție, cumpărătorul nu mai are obligația de a stinge datoria. Totodată, cumpărătorul nu are dreptul de a trece în cont suma taxei pe valoarea adăugată aferentă procurării. În acest caz, el trebuie să restabilească suma taxei pe valoarea adăugată, luată anterior în cont. Aceasta se realizează prin indicarea în registrul procurărilor, pentru luna în care a fost casată datoria cu termenul de prescripție expirat, a sumei taxei pe valoarea adăugată luate anterior în cont cu semnul minus.

De asemenea, taxa pe valoarea adăugată aferentă sumei datoriilor expirate decontate privind avansurile primite se anulează, din considerentul că avansurile date nu au fost utilizate la efectuarea livrărilor de mărfuri și servicii impozabile cu taxa pe valoarea adăugată.

Datoriile sunt clasificate drept datorii compromise, care sunt nerambursabile în cazurile când entitatea lichidată nu dispune de succesori de drepturi, atunci când persoana juridică sau fizică, care desfășoară activitate de întreprinzător este declarată insolubilă și nu posedă bunuri, persoana fizică este decedată și nu sunt persoane obligate prin lege să-i onoreze obligațiile, există actul instanței de judecată, potrivit căruia perceperea datoriei nu este posibilă. Dacă datoriile compromise s-au format în cadrul desfășurării activității de întreprinzător, conform legislației, se permite deducerea acestora. La restabilirea datoriilor cu termenul de prescripție expirat, care au fost decontate anterior, sumele acestora sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei, în care ele au fost restabilite.

**Concluzii.** Pentru a fi utile în procesul de luare a deciziilor, informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să fie inteligibile, relevante, credibile și comparabile. Această cerință se referă și la datorii, deoarece acestea ocupă posturi cheie în bilanț, cu un rol foarte important în reflectarea poziției financiare și în analiza echilibrului financiar a unei entități. Resursele economice controlate, lichiditatea, solvabilitatea, structura financiară și capacitatea de a se adapta schimbărilor mediului în care își desfășoară activitatea, reprezintă cele mai importante elemente ce influențează poziția financiară a unei entități. Toate aceste informații sunt indispensabile pentru estimarea capacității entității de a genera în viitor numerar sau echivalente de numerar. Recunoașterea, evaluarea și prezentarea datoriilor, prezintă o importanță deosebită prin influența pe care o poate avea asupra deciziilor ce pot fi luate de către utilizatorii situațiilor financiare. Procedeele de recunoaștere și evaluare sunt necesare și actuale pentru orice spectru contabil. Deși recunoașterea și evaluarea datoriilor se consideră a fi puncte de dezbateri ale experților din domeniu, în condițiile aplicării reglementărilor contabile internaționale, nivelul de siguranță în ceea ce privește veridicitatea și esențialitatea informațiilor furnizate de entitate va crește.

#### **Referințe bibliografice:**

1. Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară la situația din 20.03.2016 (online). Disponibil: la <http://www.mf.gov.md>.
2. IAS 37 „Provizioane, datorii și active contingente” la situația din 20.03.2016 (online). Disponibil: la <http://www.minfin.md>.

# EFECTELE MODIFICĂRII POLITICILOR CONTABILE PRIVIND AMORTIZAREA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

*Drd. Andrei APOSTU, ASEM  
e-mail: apostua@gmail.com*

*In this article are examined issues regarding the changes in accounting policies for tangible assets and their impact on the financial statements. There are also described the main aspects of National Accounting Standards and International Financial Reporting Standards related to this changes and are formulated recommendations about the revision of useful life and depreciation method of tangible assets.*

**Cuvinte-cheie:** *imobilizări corporale, amortizare, durată de utilizare, metode de calculare a amortizării, modificări ale politicilor contabile, modificări ale estimărilor contabile*

## Introducere

În conformitate cu Standardul Național de Contabilitate (SNC) „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”, se permite modificarea politicilor contabile în cazul în care aceasta este cerută de sistemul de reglementare normativă a contabilității sau are ca rezultat informații mai relevante și credibile referitoare la faptele economice ale entității [1, pct. 13]. Prevederi similare se conțin în Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 8 „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori” [6, pct. 14].

Amortizarea imobilizărilor corporale face parte din procedeele contabile pentru care atât naționale reglementările contabile, cât și cele internaționale, prevăd diferite variante, motiv din care ele reprezintă o componentă indispensabilă a politicilor contabile a entității.

Scopul prezentului articol îl constituie examinarea prevederilor SNC și IFRS referitoare la modificarea politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale.

La modificarea politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale apar un șir de probleme, dintre care principalele se referă la:

- argumentarea necesității modificării politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale;
- determinarea rezultatelor modificării politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale;
- precizarea tratamentului contabil al modificării politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale;
- identificarea consecințelor fiscale ale modificării politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale;
- stabilirea periodicității revizuirii politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale și datei aplicării modificărilor efectuate;
- prezentarea informațiilor aferente modificării politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale.

În prezentul articol, sunt formulate recomandări privind soluționarea problemelor sus-menționate în conformitate cu cerințele IFRS și practicile contabile avansate.

## Discuții și rezultate

Modificarea politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale poate avea loc, de regulă, sub două aspecte:

- 1) prin revizuirea duratei de utilizare;
- 2) prin schimbarea metodei de calculare a amortizării.

Conform SNC „Imobilizări corporale și necorporale”, durata de utilizare a imobilizărilor corporale se stabilește de către fiecare entitate în mod independent, pornind de la:

- a) perioada de timp pe parcursul căreia entitatea așteaptă să obțină beneficii economice din utilizarea imobilizării; sau
- b) cantitatea unităților de produse, lucrări, servicii sau de alte unități similare pe care entitatea preconizează să le obțină din utilizarea imobilizării [1, pct. 4].

Pe parcursul exploatării imobilizării corporale, se poate constata că durata de utilizare stabilită inițial este una neadecvată și trebuie fie majorată, ca urmare a îmbunătățirii caracteristicilor ei inițiale, fie



micșorată, drept consecință a scăderii cererii la produsele fabricate cu ajutorul imobilizării respective sau a apariției pe piață a unor utilaje mai eficiente.

Potrivit prevederilor IAS 16 „Imobilizări corporale”, durata de viață utilă (durata de utilizare) a unui activ trebuie revizuită cel puțin la fiecare sfârșit de exercițiu financiar și, dacă așteptările se deosebesc de alte estimări anterioare, modificarea (modificările) trebuie contabilizată (contabilizate) ca o modificare a unei estimări contabile, în conformitate cu IAS 8 „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori” [6, pct. 51].

Pentru ilustrarea celor menționate mai sus, prezentăm următorul exemplu.

**Exemplul 1.** *O entitate a procurat, în anul 201X, un echipament de producție al cărui cost de intrare constituie 900 000 lei, iar durata de utilizare stabilită – 8 ani. Calcularea amortizării se efectuează conform metodei liniare, iar valoarea reziduală nu a fost stabilită. După 2 ani de la punerea în funcțiune, ca rezultat al apariției pe piață a unor utilaje mai performante, entitatea a decis să micșoreze durata de utilizare de la 8 la 5 ani.*

În baza datelor din exemplu, norma amortizării anuale constituie 12,5% (100% : 8 ani), iar suma amortizării anuale 112 500 lei (900 000 lei x 12,5%). Valoarea contabilă a echipamentului de producție la finele anului 201X+1 este egală cu 675 000 lei (900 000 lei – 112 500 lei x 2 ani). După revizuirea duratei de utilizare, entitatea va calcula anual amortizarea echipamentului de producție în mărime de 225 000 lei (675 000 lei : 3 ani).

Pe lângă faptul că asigură o raportare financiară mai precisă, revizuirea duratei de utilizare a imobilizărilor corporale mai prezintă și unele avantaje din punct de vedere fiscal. Conform prevederilor Codului fiscal suma TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valoarea, care nu a fost supusă uzurii, a mijloacelor fixe casate, nu se trece în cont și se raportează la costurile sau cheltuielile perioadei [2, art. 102 alin. (4)]. Ca urmare, în cazul în care entitatea nu va revizui durata de utilizare a imobilizărilor corporale și le va casa până la expirarea acesteia, ea va fi nevoită să restabilească la decontări cu bugetul suma TVA aferentă valorii contabile care nu a fost supusă uzurii.

Utilizând datele din exemplul 1, putem constata că, dacă entitatea nu revizuirea durata de utilizare a echipamentului de producție și îl casa după 5 ani de utilizare, ea ar fi fost nevoită să achite la buget suma TVA în mărime de 67 500 lei [(900 000 lei – 112 500 lei x 5 ani) x 20 %]. Aceste consecințe fiscale negative pot fi evitate prin revizuirea duratei de utilizare, deoarece, în acest caz, valoarea contabilă a echipamentului de producție în momentul cașării va fi egală cu zero (900 000 lei – 112 500 lei x 2 ani – 225 000 lei x 3 ani).

Schimbarea metodei de calculare a amortizării are loc, de regulă, atunci când se modifică condițiile de exploatare a imobilizării corporale sau au loc schimbări tehnice esențiale. De exemplu, entitatea poate să treacă de la o utilizare obișnuită a utilajului la o utilizare intensivă. Este evident că, în urma unei astfel de schimbări, beneficiile economice, încorporate în utilajul respectiv, se vor consuma mai repede, iar aplicarea, în continuare, a metodei liniare pentru calcularea amortizării acestuia nu mai este adecvată. Prin urmare, se impune trecerea la metoda unităților de producție sau la metoda de diminuare a soldului.

În conformitate cu SNC „Imobilizări corporale și necorporale”, entitatea alege, de sine stătător, metodele de amortizare și le specifică în politicile contabile. Metoda de amortizare aleasă trebuie să reflecte modelul (schema) obținerii beneficiilor economice din utilizarea imobilizărilor de către entitate. În cazul în care se constată o modificare semnificativă în modelul de obținere a beneficiilor economice viitoare de la utilizarea obiectului, metoda aplicată de amortizare urmează a fi schimbată. O astfel de modificare în estimările contabile se contabilizează în conformitate cu SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” [1, pct. 27]. Prevederi similare se conțin în IAS 16 „Imobilizări corporale”, conform cărora metoda de amortizare utilizată trebuie să reflecte ritmul preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare ale activului de către entitate. Metoda de amortizare aplicată unui activ trebuie revizuită cel puțin la fiecare sfârșit de exercițiu financiar și, dacă se constată o modificare semnificativă a ritmului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare aduse de acel activ, atunci metoda trebuie schimbată pentru a reflecta ritmul modificat. O astfel de modificare trebuie contabilizată drept modificare de estimare contabilă, în conformitate cu IAS 8 [6, pct. 61].

Efectele schimbării metodei de calculare a amortizării imobilizărilor corporale sunt examinate în următorul exemplu.

**Exemplul 2.** *O entitate a procurat, în anul 201X, un camion la prețul de 672 000 lei, inclusiv TVA – 20 %. Durata de utilizare a fost stabilită în mărime de 7 ani, iar în calitate de metodă de calculare a amortizării a fost aleasă metoda liniară. Valoare reziduală pentru camion nu a fost stabilită. După 3 ani de exploatare, în legătură cu apariția pe piață a unor camioane, care asigură un consum mai mic de combustibil, entitatea a decis să treacă de la metoda liniară la metoda de diminuare a soldului cu majorarea de două ori a normei liniare.*

În baza datelor din exemplul 2, costul de intrare al camionului constituie 560 000 lei (672 000 lei : 6 x 5), norma amortizării conform metodei liniare – 14,29 % (100 % : 7 ani), norma majorată a amortizării – 50 % (100 % : 4 ani x 2)

Rezultatele calculării amortizării camionului până și după schimbarea metodei de amortizare sunt prezentate în tabelul 1.

**Tabelul 1**

**Calculul amortizării camionului la trecerea de la metoda liniară la metoda de diminuare a soldului**

(în lei)

Anul	Costul de intrare	Baza pentru calcularea amortizării	Amortizarea anuală	Amortizarea acumulată	Valoarea contabilă
1	2	3	4	5	6 = 2 – 5
201X	560 000	560 000	$560\,000 \times 14,29\% : 100\% = 80\,024$	80 024	479 976
201X+1	560 000	560 000	80 024	160 048	399 952
201X+2	560 000	560 000	80 024	240 072	319 928
201X+3	560 000	319 928	$319\,928 \times 50\% = 159\,964$	400 036	159 964
201X+4	560 000	159 964	$159\,964 \times 50\% = 79\,982$	480 018	79 982
201X+5	560 000	79 982	$79\,982 \times 50\% = 39\,991$	520 009	39 991
201X+6	560 000	39 991	39 991	560 000	0

Analizând datele din tabelul 1, constatăm, că odată cu schimbarea metodei de calculare a amortizării, suma amortizării anuale, în anul 201X+3 (159 964 lei), depășește aproximativ de două ori suma amortizării anuale calculate pe parcursul primilor 3 ani (câte 80 024 lei anual). Totodată, în anii următori, suma amortizării anuale este în continuă scădere.

Schimbarea metodei de calculare a amortizării imobilizărilor corporale reprezintă o oportunitate benefică și din punct de vedere fiscal, atunci când entitatea este nevoită să înstrăineze o imobilizare corporală, al cărei preț de piață scade continuu. Potrivit prevederilor Codului fiscal, valoarea impozabilă a livrării impozabile a activelor supuse uzurii reprezintă valoarea cea mai mare din valoarea lor contabilă și valoarea de piață [2, art. 97 alin. (5)].

Astfel, dacă am presupune că, în condițiile exemplului 2, entitatea a vândut camionul la finele anului 201X+4 la prețul de 114 000 lei (inclusiv TVA – 19 000 lei), în cazul în care entitatea nu ar fi modificat metoda de calculare a amortizării, valoarea contabilă a camionului la finele anului 201X+4 ar fi fost egală cu 159 880 lei (560 000 lei – 80 024 lei x 5 ani), ceea ce ar fi condiționat necesitatea calculării suplimentare a TVA, în mărime de 12 976 lei [(159 880 lei – 95 000 lei) x 20 %]. În situația în care entitatea schimbă metoda de calculare a amortizării, ea nu este obligată să calculeze suplimentar TVA, deoarece prețul de vânzare fără TVA (95 000 lei) este mai mare decât valoarea contabilă a camionului (79 982 lei).

Din punct de vedere fiscal, posibilitatea revizuirii duratei de utilizare este prevăzută în Catalogul mijloacelor fixe și activelor nemateriale, conform căruia pentru activele din grupele „Mașini și utilaje”, „Mijloace de transport”, „Unelte și scule, inventar de producție și gospodăresc, alte tipuri de mijloace fixe”, la durata de funcționare utilă prevăzută de Catalog, se aplică coeficientul 0,8 pentru regimul de exploatare în două și trei schimburi și coeficientul 1,3 pentru regimul de exploatare într-un singur schimb. Acești coeficienți se stabilesc la momentul punerii obiectelor în funcțiune sau la modificarea regimului lor de exploatare (trecerea de la lucrul într-un schimb la lucrul în două sau trei schimburi ori invers) [4, pct. 79]. Totodată, schimbarea metodei de calculare a amortizării nu va influența mărimea impozitului pe venit, deoarece uzura în scopuri fiscale se calculează conform unei singure metode, prevăzute în Regulamentul privind evidența și calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale [5, pct. 5].

Revizuirea duratei de utilizare și modificarea metodei de amortizare reprezintă instrumente importante aflate la îndemâna managementului entităților, care pot fi utilizate pentru gestionarea eficientă a

resurselor acestora [7, pag. 147]. Totuși, urmează să se ia în considerare că supraevaluarea amortizării, ca urmare a reducerii duratelor de utilizare și aplicare a metodei de diminuare a soldului, conduce la creșterea costurilor, diminuarea profitului, rentabilității, sumei dividendelor repartizate proprietarilor și valorii contabile a imobilizărilor corporale, precum și crearea unui fond de amortizare, care poate depăși necesitățile investiționale ale entității. Și invers, în cazul subevaluării amortizării prin stabilirea unor durate de utilizare mai mari decât cele reale sau aplicarea metodei liniare de calculare a amortizării pentru imobilizările corporale care au o utilizare intensivă cauzează supraevaluarea profitului, dividendelor distribuite, rentabilității și valorii contabile a imobilizărilor corporale, precum și crearea unui fond de amortizare insuficient pentru procurarea altor imobilizări corporale în schimbul celor uzate.

Tratamentul contabil al modificării politicilor contabile depinde de abordarea aplicată de către entitate: aplicarea prospectivă sau aplicarea retroactivă.

Aplicarea prospectivă presupune aplicarea unei noi politici contabile faptelor economice, care au apărut, după data aprobării acesteia și recunoașterea efectului modificării estimării contabile, în perioadele curente și viitoare afectate de modificare [1, pct. 4]. În acest caz, nu se ajustează indicatorii situațiilor financiare pentru perioadele precedente, iar soldurile existente la începutul perioadei de gestiune nu se recalculază.

Aplicarea retroactivă prevede aplicarea unei noi politici contabile tranzacțiilor, altor evenimente și condiții, ca și cum politica respectivă s-ar fi aplicat dintotdeauna [6, pct. 5]. Aceasta presupune că entitatea trebuie să recalculeze soldul inițial al rezultatului perioadelor precedente și altor elemente contabile afectate de modificarea politicilor contabile. Prin urmare, noua politică contabilă se aplică asupra tuturor faptelor economice, indiferent de data când ele s-au produs.

De menționat că durata de utilizare și schema obținerii beneficiilor economice din utilizarea imobilizărilor corporale nu pot fi stabilite cu precizie și ele reprezintă, mai degrabă, niște modificări ale estimărilor contabile, decât modificări ale politicilor contabile.

Atât IAS 16 „Imobilizări corporale”, cât și SNC „Imobilizări corporale și necorporale” stabilesc, în mod expres, că modificarea duratei de utilizare și schimbarea metodei de calculare a amortizării imobilizărilor corporale trebuie contabilizate ca modificări ale estimărilor contabile. Conform SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”, efectul modificării estimării contabile se recunoaște, în mod prospectiv, începând cu data modificării estimării și nu afectează perioadele de gestiune anterioare. Efectul modificării estimării contabile privind durata de utilizare sau metoda de calculare a amortizării imobilizărilor corporale se înregistrează drept cheltuieli/costuri ale perioadei de gestiune, în care are loc modificarea, și ale perioadelor de gestiune viitoare. Aceasta se explică prin faptul că, după modificarea estimărilor respective, amortizarea, în perioada curentă și în cele viitoare, se va calcula într-o altă mărime, decât se preconizată inițial. Totodată, modificarea acestor estimări contabile nu se tratează ca erori și nu determină întocmirea vreunor înregistrări contabile de corectare.

Reglementările contabile naționale nu stabilesc periodicitatea revizuirii duratei de utilizare și metodei de calculare a amortizării imobilizărilor corporale, însă, ținând cont de referențialul internațional, considerăm că această revizuire trebuie efectuată la finele fiecărei perioade de gestiune. În acest scop, în cadrul entității se creează o comisie, în componența căreia trebuie incluși specialiști în domeniu, care au abilitățile necesare pentru a stabili dacă este necesară revizuirea duratei de utilizare sau schimbarea metodei de calculare a amortizării. Procedura de revizuire urmează a fi documentată printr-un proces-verbal, care va corespunde cerințelor înaintate față de documentele primare de Legea contabilității [3, art. 19] și care trebuie aprobat de către conducătorul entității. Informația din procesul-verbal servește ca bază pentru efectuarea înregistrărilor respective în registrele de evidență a imobilizărilor corporale (fișa de evidență a mijloacelor fixe, borderoul de evidență a mijloacelor fixe și de calculare a amortizării lor).

Deși SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” prevede faptul că efectul modificării estimării contabile se recunoaște în perioada de gestiune, în care are loc modificarea, și ale perioadelor de gestiune viitoare, considerăm că modificarea estimărilor contabile privind durata de utilizare sau metoda de calculare a amortizării imobilizărilor corporale trebuie aplicate începând cu perioadele de gestiune viitoare. Aceasta se explică prin faptul că nu se admite ca suma amortizării lunare a imobilizărilor corporale, în cadrul aceleiași perioade de gestiune, să fie determinată în baza diferitelor durate de utilizare și cu aplicarea mai multor metode de amortizare. Modificarea estimărilor contabile privind imobilizările corporale pe parcursul perioadei de gestiune afectează veridicitatea informațiilor prezentate în situațiile financiare. În plus, astfel de modificări nici nu pot să aibă loc pe parcursul perioadei de gestiune, dacă admitem că procedura de revizuire se efectuează la finele perioadei de gestiune.

Conform prevederilor SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”, entitatea trebuie să prezinte, în situațiile financiare, informații privind natura și suma modificării

unei estimări contabile ce afectează perioada de gestiune curentă sau care se așteaptă să aibă un efect în perioadele de gestiune viitoare. În acest sens, este necesară dezvăluirea, în notele la situațiile financiare, a informațiilor privind duratele de utilizare noi ale imobilizărilor corporale, trecerea de la o metodă de amortizare la alta și suma modificată a amortizării anuale pentru fiecare imobilizare corporală [8, p. 162].

### Concluzii

În baza studiului efectuat, putem formula următoarele concluzii și recomandări:

- Modificarea politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale au ca rezultat recalcularea sumei amortizării anuale ținând cont de valoarea contabilă și durata de utilizare rămase în momentul efectuării modificărilor respective;
- Revizuirea duratei de utilizare și schimbarea metodei de calculare a amortizării imobilizărilor corporale reprezintă modificări ale estimărilor contabile, ci nu modificări ale politicilor contabile sau erori;
- Revizuirea duratei de utilizare și metodei de calculare a amortizării imobilizărilor corporale trebuie efectuată la finele fiecărei perioade de gestiune. Suma recalculată a amortizării se va aplica începând cu perioada de gestiune care urmează după perioada în care a avut loc revizuirea;
- Efectele modificării politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale trebuie dezvăluite în situațiile financiare prin expunerea informațiilor aferente duratelor noi de utilizare a imobilizărilor corporale, metoda selectată pentru calcularea amortizării în perioadele viitoare și suma modificată a amortizării anuale pentru fiecare imobilizare corporală;
- Posibilitatea modificării politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale reprezintă un instrument puternic aflat la dispoziția conducerii entității care permite gestionarea eficientă a resurselor acesteia și minimizarea consecințelor fiscale nefaste.

### Bibliografie:

1. Acte normative în domeniul contabilității. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, ediție specială, Chișinău, 2013, 649 p. ISBN 978-9975-4255-1-3.
2. Codul fiscal nr. 1163-XIII din 24 aprilie 1997. În: revista *Contabilitate și audit*, 2016, nr. 7, 352 p. ISSN 1813-4408.
3. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 29.06.2007, nr. 90-93, art. 399.
4. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la aprobarea Catalogului mijloacelor fixe și activelor nemateriale: nr. 338 din 21.03.2003: În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 04.04.2003, nr. 62-66, art. 379.
5. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova pentru aprobarea Regulamentului privind evidența și calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale: nr. 289 din 14.03.2007: În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 23.03.2007, nr. 39-42, art. 305.
6. Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) [online] [accesat 5 sep. 2016]. Disponibil: <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport>.
7. ILINCUȚĂ, Lucian-Dorel. *Contabilitatea curentă și raportarea financiară a imobilizărilor corporale*. București: Ed. Fundației „România de Măine”, 2011, 332 p. ISBN 978-973-163-593-4.
8. АВЕРЧЕВ И. В. МСФО-2012. Комментарии и практика применения. – Москва: Редакция журнала „Бухгалтерский учет”, 2012, 552 p. ISSN 0321-0154.

## ASPECTE PROBLEMATICE ÎN CONTABILITATEA IMPOZITULUI PE PROFIT

*Dr. Liuba BRÂNZILĂ, „Audit Avansat” SRL*

*In this article are examined some problems of accounting profit tax. In a broader approach is treated the problematic of accounting profit tax at national level, which refers specifically to the absence of accounting regulation related to profit tax, to the absence of a way of recording the operations related to profit tax, as well as some shortcomings regarding the concepts related to profit tax.*

**Cuvinte-cheie:** *profit contabil, profit impozabil, impozit pe profit, cheltuială cu impozitul, bază fiscală, diferențe temporare.*

Profitul este obiectivul principal al unei entități, respectiv, este și acel indicator care măsoară performanțele acesteia, iar de mărimea acestuia depinde, în cea mai mare parte, continuitatea activității.

La rândul său, *impozitul pe profit* reprezintă un impozit datorat la bugetul statului de către toți contribuabilii, care înregistrează profit fiscal în perioada de raportare, și, totodată, o cheltuială fiscală a unei entități suportată la nivelul întregii sale activități. Astfel, impozitul pe profit ocupă un rol important atât prin prisma contribuției sale la formarea veniturilor bugetare, cât și prin influențarea activităților generatoare de profit.

Tratamentul contabil privind impozitul pe profit la nivel internațional este reglementat de Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 12 „Impozitul pe profit”. O entitate care aplică prezentul standard trebuie să contabilizeze consecințele fiscale ale tranzacțiilor și ale altor evenimente, în același mod, în care contabilizează tranzacțiile și celelalte evenimente în sine. Pentru tranzacțiile și alte evenimente recunoscute în afara profitului sau pierderii (fie în alte elemente ale rezultatului global<sup>1</sup>, fie direct în capitalurile proprii), orice efecte fiscale aferente sunt, de asemenea, recunoscute în afara profitului sau pierderii (fie în alte elemente ale rezultatului global, fie direct în capitalurile proprii).

Principalele aspecte în contabilizarea impozitului pe profit constituie modul în care se reflectă consecințele fiscale curente și viitoare ale:

- recuperării (decontării) viitoare a valorii contabile a activelor (datoriilor), care sunt recunoscute în situația poziției financiare a unei entități; și
- tranzacțiilor și altor evenimente ale perioadei curente care sunt recunoscute în situațiile financiare ale unei entități.

Impozitul pe profit include totalitatea impozitelor autohtone și străine care se stabilesc pentru profiturile impozabile. Impozitul pe profit mai include, de asemenea, impozite, cum ar fi impozitele reținute la sursa, care sunt de plătit de către o filială, o entitate asociată sau angajamente comune pentru distribuiri către entitatea raportoare.

În practică, există numeroase puncte de divergență între dreptul fiscal și cel contabil. În plan contabil, este obligatorie aplicarea regulilor contabile, iar în plan fiscal, se aplică dispozițiile dreptului fiscal.

În aspect general, profitul este partea rămasă din venitul total ce revine întreprinzătorului după ce s-au scăzut toate cheltuielile aferente venitului respectiv. Totodată, conform IAS 12, profitul se evidențiază prin profit contabil și profit impozabil. *Profitul contabil* este profitul sau pierderea dintr-o perioadă înainte de deducerea cheltuielilor cu impozitul. *Profitul impozabil (pierderea fiscală)* reprezintă profitul (pierderea) pentru o perioadă, determinat(ă) în conformitate cu reguli stabilite de către autoritățile fiscale, pe baza cărui (cărui) este plătit (recuperabil) impozitul pe profit. Profitul contabil (rezultatul contabil) se calculează prin relația venituri totale – cheltuieli totale, iar profitul impozabil (fiscal) se calculează prin relația profit contabil (rezultat contabil) – venituri neimpozabile + cheltuieli nedeductibile fiscal. Astfel, profitul impozabil (fiscal) se diferențiază de profitul contabil prin faptul că, din ultimul, nu se deduc cheltuielile nedeductibile și veniturile neimpozabile.

De remarcat că, la nivel internațional, se acordă atenție deosebită contabilității impozitului pe profit, totodată, la nivel național, acest compartiment nu este reglementat. Considerăm că lipsa unor astfel de reglementări nu va permite entităților să ia în considerare, în mod corespunzător, consecințele fiscale curente și viitoare în ce privește compensarea viitoare (rambursarea) valorii contabile a activelor/datoriilor, care sunt recunoscute în situația poziției financiare, a tranzacțiilor și a altor evenimente ale perioadei curente, care sunt recunoscute în situațiile financiare.

Ca urmare a lipsei reglementărilor contabile privind impozitul pe profit, la nivel național, nu sunt tratate noțiunile: *profit contabil, profit impozabil și impozit pe profit*. Asemenea noțiuni nu stipulează nici Codul fiscal al Republicii Moldova. În cuprinsul prezentului act, se utilizează noțiunile de *venit impozabil și impozit*. *Venitul impozabil* semnifică venitul brut, inclusiv facilitățile acordate de angajator, obținut de contribuabil din toate sursele într-o anumită perioadă fiscală, cu excepția deducerilor și scutirilor aferente acestui venit, la care are dreptul contribuabilul conform legislației fiscale. *Impozitul* este o plată obligatorie cu titlu gratuit, care nu ține de efectuarea unor acțiuni determinate și concrete de către organul împuternicit sau de către persoana cu funcții de răspundere a acestuia pentru sau în raport cu contribuabilul care a achitat

<sup>1</sup> Rezultatul global total reprezintă modificarea capitalurilor proprii, în decursul unei perioade, care rezultă din tranzacții și din alte evenimente, altele decât acele modificări care rezultă din tranzacții. Rezultatul global este în calitatea lor total cuprinde toate componentele „profitului sau pierderii” și ale „altor elemente ale rezultatului global”.

această plată. Totodată, conform IAS 12, se utilizează noțiunea de *impozit curent*, care semnifică valoarea impozitului pe profit plătitibil (recuperabil), în raport cu profitul impozabil (pierderea fiscală) pe o perioadă. Din contextul noțiunii, se evidențiază o corelație directă între profitul impozabil și impozitul pe profit. Însă, este mai puțin evidentă această corelație în noțiunile de venit impozabil și impozit prevăzute de Codul fiscal.

Totodată, în opinia autorului, noțiunea de *venit impozabil* nu poate fi oportună în cazul determinării profitului contabil prin relația venituri totale fără cheltuieli totale. Asemenea noțiune poate fi adecvată, ca exemplu, în regimul fiscal prevăzut pentru impozitarea venitului din activitatea operațională a agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii. În acest caz, calculul impozitului pe venit se efectuează prin aplicarea cotei impozitului asupra venitului din activitatea operațională. De aceea, considerăm că aspectele ce țin de profitul impozabil/impozitul pe profit și venitul impozabil/impozitul pe venit, trebuie abordate separat în reglementările contabile și fiscale corespunzătoare.

În acest sens, este necesar de ținut cont că, între contabilitate și fiscalitate, există o relație complexă, deoarece contabilitatea reprezintă o sursă privilegiată de informații pentru organele fiscale, majoritatea obligațiilor fiscale fiind stabilite pe baza datelor din contabilitate. Drept urmare, rezultatul financiar este punctul de plecare pentru calcularea bazei de impozitare. Iar lipsa unor noțiuni omogene aferente impozitului pe profit, în aspect contabil și fiscal, poate avea efecte negative asupra imaginii situațiilor financiare.

După cum am menționat mai sus, conform IAS 12, consecințele fiscale curente se recunosc și se contabilizează ca impozite curente. Impozitul curent al perioadei curente și al perioadelor anterioare se recunoaște ca datorie în limita sumei neplătite. În cazul în care, suma deja plătită cu privire la perioada curentă și cele precedente depășește suma datorată pentru perioadele respective, surplusul se recunoaște drept creanță. Beneficiul aferent unei pierderi fiscale, care poate fi transferată într-o perioadă anterioară pentru a recupera impozitul curent al unei perioade anterioare se recunoaște drept creanță.

În cazul în care o pierdere fiscală este folosită pentru a recupera impozitul curent al unei perioade anterioare, o entitate recunoaște beneficiul drept creanță în acea perioadă, în care apare pierderea fiscală, deoarece există probabilitatea ca beneficiul să fie generat pentru entitate și să poată fi evaluat în mod credibil.

Totodată, în conformitate cu IAS 12, efectul fiscal al tranzacțiilor implică și recunoașterea de creanțe sau datorii de impozit amânat, recunoscute pentru diferențele temporare impozabile sau deductibile. Acestea se determină pentru active și datorii ca diferența dintre valoarea contabilă și suma atribuită în scopuri fiscale (baza fiscală).

*Diferențele temporare impozabile* rezultă atunci când valoarea contabilă a activului este mai mare decât baza sa fiscală sau valoarea contabilă a datoriei este mai mică decât baza sa fiscală. Datoriile de impozit amânat reprezintă diferența temporară impozabilă înmulțită la cota de impozitare.

Ca exemplu, o diferență temporară impozabilă apare și se concretizează într-o datorie privind impozitul amânat, atunci când amortizarea fiscală este accelerată (dacă amortizarea fiscală este mai puțin rapidă decât amortizarea contabilă, apare o diferență temporară deductibilă, care se concretizează într-o creanță privind impozitul amânat). Astfel, *diferențele temporare deductibile* reprezintă diferențe ce vor avea drept rezultat valori care sunt deductibile la determinarea profitului impozabil (sau a pierderii fiscale) al (a) perioadelor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a datoriei este recuperată sau decontată.

De menționat că, la nivel internațional, mulți utilizatori ai situațiilor financiare ale Întreprinderilor Mici și Mijlocii (IMM-urilor) susțin metoda impozitului amânat. Ei subliniază faptul că impozitele amânate sunt datorii (sau uneori creanțe), care pot avea drept rezultat ieșiri (intrări) substanțiale de numerar în viitorul apropiat și, prin urmare, acestea trebuie să fie recunoscute. Totodată, SNC-urile nu prevăd metoda impozitului amânat. Noi, considerăm că toate entitățile, care, conform Legii contabilității Republicii Moldova, aplică sistemul contabil în partidă dublă, țin contabilitatea și întocmesc situațiile financiare în baza IFRS sau SNC, inclusiv, subiecții sectorului întreprinderilor mici și mijlocii, care, conform Codului fiscal al Republicii Moldova, se atribuie la regimul fiscal prevăzut pentru impozitarea venitului din activitatea operațională, trebuie să recunoască și să contabilizeze impozitele amânate în situațiile financiare, pentru a nu submina ieșirile/intrările de numerar în viitor.

Ținând cont de cerințele de prezentare a informațiilor în situațiile financiare și necesitățile informaționale ale entității, în opinia autorului, sunt necesare reglementări, care ar prevedea conturi separate pentru impozitele amânate (datorii/creanțe), precum și a modului de înregistrare a operațiunilor aferente impozitelor amânate în aceste conturi. În context, remarcăm că Planul general de conturi contabile nu prevede conturi separate pentru asemenea impozite și, în general, nu reglementează modul de înregistrare a operațiunilor economice în conturi, care rezultă din SNC și alte acte normative contabile. Din lipsa unor asemenea reglementări, poate fi afectată considerabil imaginea situațiilor financiare.

Un loc aparte în veridicitatea impozitului pe profit îl are corectitudinea determinării bazei fiscale a activului sau a datoriei. În conformitate cu IAS 12, baza fiscală a unui activ este egală cu valoarea contabilă

minus sumele impozabile rezultate din recuperarea activului plus sumele deductibile rezultate din utilizarea activului. Baza fiscală a unei datorii va fi egală cu valoarea contabilă minus sumele deductibile, rezultate din decontarea datoriei plus sumele impozabile rezultate din decontarea datoriei. Baza fiscală a veniturilor în avans este egală cu valoarea contabilă minus venitul neimpozabil în perioadele viitoare.

De menționat că Codul fiscal nu prevede noțiunea de *bază fiscală*, în cuprinsul acestuia se utilizează noțiunea de *bază valorică*, care este interpretată, în special, la mijloacele fixe și activele de capital. Iar ce ține de baza valorică a altor elemente contabile, ca exemplu, investiții imobiliare, în actul sus-menționat, nu sunt abordate. Totodată, în tabelul 1, este prezentat calculul bazei fiscale a unor elemente contabile prin prisma IAS 12.

**Tabelul 1**

**Modul de determinare a bazei fiscale a unor elemente contabile**

Elemente contabile							
	Investiție imobiliară (teren) evaluată la valoarea justă de 800 000, costul fiind de 850 000 lei	Provizion pentru riscuri și cheltuieli de 20 000 lei, nedeductibil fiscal	Clădiri achiziționate în 2011 la costul de 1 500 000 lei și reevaluate în 2015 la valoarea de 1 700 000 lei	Dividende de primit în sumă de 5000 lei, neimpozabile	Amenzi și penalități de plătit de 8 000 lei, nedeductibile fiscale	Creanțe comerciale în sumă de 30 000 lei, cu o ajustare pentru depreciere, deductibilă fiscal de 2000 lei	Creanțe comerciale în sumă de 30 000 lei cu o ajustare pentru depreciere de 2000 lei, nedeductibilă fiscal
Baza fiscală	850 000	0	1 500 000	6 000	8 000	28 000	30 000
(=)							
Valoarea contabilă	800 000	20 000	1 700 000	6 000	8 000	28 000	28 000
(-)							
Sume viitoare impozabile			200 000				
(+)							
Sume viitoare deductibile	50 000						2 000
(-)							
Sume viitoare deductibile		20 000					
(+)							
Sume viitoare impozabile							

Din informațiile prezentate în tabelul 1, rezultă că sumele viitoare impozabile sunt sumele cu semnul plus, care se trec de la rezultatul contabil la rezultatul fiscal, iar sumele deductibile sunt cu semnul minus, care, de asemenea, se trec de la rezultatul contabil la rezultatul fiscal.

În cazul în care sumele cu semnul plus (sumele impozabile) sunt mai mari decât sumele cu semnul minus (deductibile), în perioada viitoare rezultatul fiscal va fi mai mare, respectiv și impozitul exigibil implicit va fi mai mare. Iar dacă sumele deductibile sunt mai mari decât sumele impozabile, rezultatul fiscal va fi mai mic în perioada viitoare.

Conform IAS 12, valoarea agregată privind impozitul curent și cel amânat inclusă în calculul profitului/pierderii pentru o perioadă, reprezintă *cheltuiala cu impozitul (venitul din impozit)*.

În SNC „Cheltuieli”, conținutul definiției cheltuielilor privind impozitul pe venit este prezentat ca suma totală a *cheltuielilor privind impozitul pe venit*, luate în calcul la determinarea *profitului net (pierderii nete)* al (a) perioadei de gestiune. Astfel, se reprezintă *cheltuielile impozitului pe venit*, iar calculul se efectuează din *profitul net (pierdere netă)*. O situație similară este prezentă și în Anexa 2 la SNC „Prezentarea situațiilor financiare”. În boxa 100 din Situația de profit și pierdere, se determină *profitul până la impozitare*, iar în boxa 110, se prezintă *cheltuielile privind impozitul pe venit*. Prin urmare, acești termeni trebuie corelați pentru a nu afecta mărimea cheltuielilor privind impozitul pe profit.

De remarcat și faptul că în introducerea SNC 3 „Cheltuieli” se menționează că acesta este elaborat în baza Directivelor UE și a Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară.

Dacă e să ne referim concret la abordările Directivelor UE, putem menționa următoarele. Directiva a IV-a prevede formatul și conținutul situațiilor financiare anuale, principiile contabile și regulile de

recunoaștere, evaluare, scoatere din evidență și prezentare a elementelor în situațiile financiare anuale, regulile de întocmire, aprobare, auditare/verificare, potrivit legii, și publicare a situațiilor financiare anuale, unele reguli privind contabilitatea de gestiune, Planul de conturi general, precum și conținutul și funcțiunea conturilor contabile. Iar principalele prevederi ale Directivei a VII-a reprezintă perimetrul de consolidare, aspectele privind operațiile de consolidare, precum și situațiile financiare consolidate. Prin urmare, actele menționate abordează aspectele generale ce țin de întocmirea și prezentarea situațiilor financiare și nu exprimă concret categoriile de cheltuieli. Categoriile de cheltuieli trebuie să urmeze din specificul standardelor de contabilitate care au tangență cu cheltuielile, de aceea, în introducerea SNC „Cheltuieli” trebuie specificate toate aceste standarde, inclusiv, IAS 12. Deoarece, cheltuiala cu impozitul pe profit este abordată, anume, în IAS 12, dar nu în actele la care se face referire în SNC „Cheltuieli”. Drept urmare, aceste fenomene denotă dezacord total între SNC și reglementările internaționale.

În SNC „Cheltuieli”, se mai specifică faptul că entitatea poate aplica metoda impozitului pe venit amânat potrivit IAS 12. Considerăm că aplicarea normelor internaționale din IAS 12 la determinarea impozitului pe profit amânat (datorii/creanțe) și normele dreptului fiscal național poate duce la o discordanță între rezultatul contabil și rezultatul în scopuri fiscale. Acest mecanism poate produce erori din punct de vedere fiscal, iar ca rezultat, entităților le pot fi aplicate penalități considerabile. De aceea, considerăm că, în practică, trebuie aplicate norme contabile naționale privind impozitul pe profit amânat în corelație cu normele dreptului fiscal național.

În concluzie, recomandăm organelor abilitate elaborarea reglementărilor contabile naționale privind impozitul pe profit în conformitate cu reglementările contabile internaționale și în concordanță cu prevederile dreptului fiscal național, precum și coordonarea noțiunilor privind impozitul pe venit din Codul fiscal cu noțiunile din reglementările contabile aferente.

#### **Bibliografie:**

1. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 24.04.1997. <http://www.fisc.md>.
2. Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene 78/660/EEC din data de 25 iulie 1978 privind conturile anuale ale anumitor tipuri de societăți comerciale, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 222 din data de 14 august 1978, cu modificările și completările ulterioare.
3. 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, 29. 06. 2013.
4. Legea contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007. În: Monitorul Oficial nr.90-93 din 29.06.2007.
5. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.119 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2013, nr. 233-237, art.1534.
6. Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 12 „Impozitul pe profit” Chișinău: Ministerul Finanțelor, 2013. <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport>.
7. Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii (IMM-uri), 2009. [http://codfiscal.net/media/2011/09/IFRS-IMM-ro\\_sme\\_basis.pdf](http://codfiscal.net/media/2011/09/IFRS-IMM-ro_sme_basis.pdf).
8. Standardul Național de Contabilitate 3 „Cheltuieli”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237.
9. SNC „Prezentarea situațiilor financiare”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237.

## **PROBLEME AFERENTE ELABORĂRII POLITICII CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE**

*Lector USEM, drd. ASEM Maia GRÎU  
maiagriu@gmail.com*

*The development of light industry in our country leads to an increase in the efforts to find the most reasonable means to perfect managerial accounting and cost calculation in order to identify and put into circulation existing internal resources in order to obtain economic growth.*

*Thus, the article presents the importance of efficient approaches in all stages of managerial accounting, so that some previous issues are solved. These issues are usually related to managing pertinent information and all existing resources that are available to organisations in the light industry.*



**Key words:** *Accounting policies, managerial accounting, efficiency, IFRS.*

**JEL:** M 41

### **Introducere:**

Contabilitatea de gestiune a devenit, actualmente, cea mai importantă sursă de informații privind activitatea economică atât la nivelul entității, cât și la nivelul economiei naționale. Astfel, apare necesitatea implementării unor metode dezvoltate de contabilitate managerială, care să permită obținerea unei informații contabile fiabile și, în mod special, să favorizeze apariția unor noi sisteme informaționale mai bine adaptate la nevoile utilizatorilor interni.

Conținutul politicii de contabilitate precizează cum sunt reflectate efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente prin recunoașterea, selectarea bazelor de evaluare și prezentarea elementelor în situațiile financiare. Potrivit art. 16 al legii contabilității, entitatea, cu excepția instituțiilor publice, elaborează politicile contabile de sine stătător, în baza legii și a standardelor de contabilitate.

Elaborarea politicilor contabile conform SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”, prevede alegerea unui procedeu din cele propuse în fiecare standard, fundamentarea procedurii alese, ținând cont de particularitățile activității entității și acceptarea acestuia în calitate de bază pentru ținerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare.

O entitate trebuie să adopte în conținutul politicilor contabile metodele și regulile cele mai adecvate circumstanțelor sale particulare, în scopul furnizării imaginii fidele. Înțelegerea politicilor contabile ale entităților este un lucru foarte delicat, deoarece acestea sunt condiționate de numeroși factori economici și socio-organizaționali.

### **Rezultate și discuții:**

Analiza politicilor contabile denotă că dezvoltării detaliate a procedurilor contabilității de gestiune nu i se acordă atenție, acestea din urmă rezumându-se, în anumite cazuri, doar la stipularea componenței costurilor de producție și a metodei de calculare a costului.

Toate celelalte elemente, precum circuitul documentelor, termenele și modul de prezentare a rapoartelor interne, structura planului de conturi de lucru, descrierea modalității de evaluare și contabilizare a deșeurilor, rebuturilor etc., nu-și găsesc reflectarea în politicile contabile ale entităților. Acest fapt diminuează substanțial gestionarea eficientă a activității acestora și conduce, ca rezultat, la reducerea funcțiilor de analiză și control a informațiilor contabile.

Totodată, în conformitate cu prevederile alin. 2 art.13 din Legea contabilității, persoanele responsabile de ținerea contabilității și raportarea financiară sunt obligate să asigure elaborarea și aprobarea procedurilor interne privind contabilitatea de gestiune [1]. Aceste procedee pot varia de la o entitate la alta, în funcție de mai mulți factori, precum: structura organizatorică și mărimea entității; nomenclatorul produselor fabricate (serviciilor prestate); particularitățile procesului tehnologic; gradul de automatizare a evidenței etc.

Aspectele principale privind politicile contabile sunt stipulate în SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”, precum și IAS 8 „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori”. Unele momente privind politicile contabile ale entității sunt stipulate în IFRS 1 „Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară”.

Pornind de la prevederile legii, scopul contabilității de gestiune constă în elaborarea rapoartelor interne, și nu a situațiilor financiare, precum este prevăzut de SNC. Din acest motiv, este rațional ca entitatea să dispună de politici separate: atât în domeniul contabilității financiare, cât și în scopurile contabilității de gestiune. În consecință, toate însușirile aferente contabilității de gestiune trebuie să fie centralizate într-un document intern, care, concomitent ar fi și de reglementare, având drept scop stabilirea principiilor, modului de organizare și ținere a contabilității de gestiune în cadrul entității. Un document similar, în cadrul contabilității financiare, îl reprezintă politicile contabile, iar în scopurile contabilității de gestiune este necesar ca documentul respectiv să fie denumit politicile contabilității de gestiune.

Investigațiile efectuate relevă că scopurile politicilor contabile în cadrul contabilității financiare și de gestiune diferă esențial, și anume:

- scopul politicii contabilității financiare constă în opțiunea pentru un procedeu din cele stipulate de SNC sau IFRS (în cazul alternativității) și acceptarea acestuia în calitate de bază pentru ținerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare;
- scopul politicii contabilității de gestiune rezidă în determinarea principiilor de bază de ținere a contabilității de gestiune, în cadrul entității și subdiviziunilor sale, în vederea luării deciziilor manageriale în baza informațiilor prezentate în rapoartele interne [3, p.49].

În literatura de specialitate autohtonă și în actele normative în vigoare, lipsește definiția politicilor contabilității de gestiune. Din aceste considerente, vom examina modul în care această noțiune este definită de publicațiile din străinătate.

Cea mai amplă definiție, în acest sens, este dată de savantul rus Vahrușina M., care afirmă că politicile contabilității manageriale reprezintă totalitatea metodelor de ținere a contabilității de gestiune, care asigură continuitatea și consecvența acesteia și contribuie la realizarea elementelor acesteia (bugetare, contabilizare propriu-zisă și raportare financiară, control de gestiune intern și analiză gestionară) în interesele conducerii interne a entității [4,p.67].

Cercetătorul Dediuhina N. susține că principala destinație a politicilor contabilității de gestiune constă în realizarea principalului obiectiv strategic al entității de atragere a investițiilor și fluxurilor de capital [5, p.88].

Analiza definițiilor sus-menționate asupra noțiunii „politicilor contabilității de gestiune”, a permis autorului să aprofundeze noțiunea nominalizată prin următoarea definiție: *politicile contabilității de gestiune reprezintă totalitatea conceptelor de bază, caracteristicilor calitative, regulilor și procedeele, aprobate de conducerea entității, pentru ținerea contabilității de gestiune, care asigură continuitatea și consecvența acesteia contribuind la realizarea potențialului componentelor substanțiale (bugetare, calculare, control și analiză) în scopul atingerii obiectivelor strategice.*

Din punct de vedere al necesității, au fost remarcate două abordări principale privind politicile contabilității de gestiune:

- Procedeele contabile, elaborate de sine stătător de către entitate, trebuie dezvăluite în cadrul unui compartiment distinct al politicilor contabilității financiare. Această abordare se întâlnește în lucrările savantului autohton – Nedeșița A. [2, p. 54];

- Procedeele contabile, elaborate de sine stătător de către entitate în scopuri interne, trebuie dezvăluite în cadrul unei politici contabile manageriale, care trebuie elaborată separat de politicile contabilității financiare ce stipulează regulile de ținere a contabilității, conform SNC sau IFRS. O astfel de poziție se întâlnește în lucrările savanților din Federația Rusă – Vahrușina M., Cuzmina M., ș.a.

Se consideră că a doua abordare este mai justificată și se explică prin faptul că, deși unele aspecte examinate în politicile contabilității financiare sunt, pe de o parte, prerogativa contabilității de gestiune, totuși, există aspecte inerente doar contabilității de gestiune și anume: stabilirea obiectelor de evidență a costurilor și a obiectelor de calculație, argumentarea și clasificarea centrelor de responsabilitate; determinarea nomenclatorului articolelor de costuri de bază și de regie etc.

În literatura de specialitate autohtonă, lipsesc investigațiile referitoare la modul de elaborare și aprobare a politicilor contabilității de gestiune.

Deși scopul principal al politicilor contabile în cadrul contabilității financiare urmărește alegerea unui procedeu sau unei metode descrise în cadrul SNC sau IFRS, atunci, în cadrul politicilor contabilității de gestiune, situația se prezintă altfel. Aici este necesară nu doar alegerea unei metode de evidență, ci și descrierea modalității de elaborare și implementare a procedeele contabilității de gestiune, deoarece acest fapt nu este reglementat din punct de vedere legislativ sau normativ.

În acest context, se consideră că cea mai oportună este acea structură a politicilor contabile de gestiune care va ține cont de următoarele trei compartimente: organizatoric, tehnic și metodologic.

Existența unei astfel de politici este necesară pentru sistematizarea procedeele contabilității de gestiune, într-un document distinct, care va servi drept ghid în ținerea contabilității de gestiune în ramura industriei ușoare, ceea ce, actualmente, în practica entităților din acest sector lipsește.

La constituirea *compartimentului organizatoric* al politicilor contabilității de gestiune, este necesar de axat pe faptul ca, în acesta, să se regăsească primordial principalele componente ale contabilității de gestiune expuse în art. 3 din Legea contabilității – planificarea (bugetarea), calcularea costului, verificarea și analiza executării bugetelor, pregătirea rapoartelor interne.

Prin concepția de organizare a contabilității de gestiune se presupune stipularea scopului, sarcinilor, principiilor și modului de introducere a modificărilor în politicile contabilității de gestiune, definirea terminologiei aplicate în scopurile contabilității de gestiune, modalitatea de coeziune a informației între sectorul contabilității financiare și de gestiune.

Pentru asigurarea unei activități eficiente a tuturor subdiviziunilor din cadrul entității ce generează informația în scopurile contabilității de gestiune, o atenție majoră trebuie acordată, inițial, terminologiei aplicate, dat fiind faptul că terminologia aplicată în scopurile contabilității de gestiune nu este definită de către legislația în vigoare.

În acest context, savanții englezi Horngren Ch. și Foster G. au semnalat că: „neștiința terminologiei conduce la apariția managerilor incompetenți la entități, la nenumărate disensiuni cu furnizorii, cumpărătorii

și organele fiscale. Pentru a evita astfel de cazuri, actele normative și legislative, standardele contabile și contractele trebuie să fie cât mai precise în ceea ce privește terminologia folosită”.

În plus, este necesară aplicarea unei terminologii comune atât în contabilitate, cât și în scopuri fiscale, fapt care, actualmente, lipsește.

Luând în considerare diversitatea segmentelor de activitate, pentru fiecare entitate, este rezonabilă stipularea, în politicile contabilității de gestiune, a nomenclatorului centrelor de responsabilitate, prin desemnarea, pentru fiecare centru în parte, a persoanei responsabile la diferite niveluri ierarhice. În prezent, în cadrul ramurii, nu se ține contabilitatea pe centre de responsabilitate. Totodată, stabilirea centrelor de responsabilitate în cadrul politicilor contabilității de gestiune va permite urmărirea rezultatelor financiare obținute în cadrul fiecărui centru și adoptarea deciziilor eficiente de gestiune.

Procesul de luare a deciziilor implică organizarea procedurii de control al costurilor, care constă în desemnarea persoanelor responsabile de întocmirea, controlul și analiza executării bugetelor la nivelul diferitelor centre de responsabilitate. În acest scop, este rezonabilă elaborarea unui Regulament privind controlul intern, care va cuprinde persoanele desemnate de către managementul entității de efectuarea controlului în scopuri manageriale, totalitatea indicatorilor ce vor sta la baza calculului de evaluare a eficienței activității entității etc.

O atenție deosebită trebuie acordată sistemului de motivare a personalului, prin reflectarea în politicile contabilității de gestiune a indicatorilor respectivi, precum și a modului de determinare și de control al acestora.

*Compartimentul tehnic* al politicilor contabilității de gestiune, după părerea noastră, trebuie să includă următoarele elemente:

- 1) circuitul documentelor, începând de la documentele primare și terminând cu rapoartele manageriale interne;
- 2) detalierea informației pe conturi analitice prin elaborarea unui plan de conturi de lucru;
- 3) modalitatea aleasă de ținere a contabilității de gestiune pe suport de hârtie sau în formă electronică;
- 4) asigurarea confidențialității și securității informațiilor contabile utilizate în scopuri manageriale.

Circulația documentară depinde, în mare măsură, de structura organizatorică a entității, precum și de modul de prelucrare a informației contabile. Forma și structura documentelor primare și registrelor interne trebuie să se bazeze, primordial, pe necesitățile informaționale ale managementului entității, dar, totodată, nu trebuie să contravină prevederilor art. 19 și 22 ale Legii contabilității, ce vizează conținutul și structura documentelor primare, precum și modul de corectare a acestora.

În scopuri interne, o problemă actuală o reprezintă elaborarea graficului circulației documentelor, care trebuie adus la cunoștință persoanelor responsabile (sub semnătură) și aprobat de către conducerea acesteia.

Un alt element important al compartimentului tehnic al politicilor contabilității de gestiune este planul de conturi de lucru. Elaborarea acestuia survine din necesitatea urmăririi operative a modului de constituire a informațiilor pe centre de responsabilitate și segmente de activitate. În opinia noastră, planul de conturi de lucru în scopuri manageriale trebuie să cuprindă nu doar conturile sintetice și subconturile utilizate de către entități, dar și o detaliere mai profundă a informației.

Totodată, detalierea informației pe conturi analitice depinde, primordial, de specificul sistemului informațional utilizat. În condițiile actuale, majoritatea sistemelor informaționale permit analiza informației pe conturi din diferite aspecte.

Pentru ținerea corespunzătoare a contabilității de gestiune, este necesară utilizarea unui program automatizat optimal, care va permite prelucrarea informațiilor solicitate de manageri, elaborarea datelor privind costurile, elaborarea bugetelor etc. Dat fiind faptul că monitorizarea informației în sistemele informaționale implică riscuri de diferită natură atât pentru personalul entității, cât și pentru conducerea acesteia, considerăm că, la politicile contabilității de gestiune, trebuie anexat un document intern prin indicarea modului de asigurare a confidențialității și integrității informațiilor manageriale, care, după părerea noastră, poate fi denumit „Regulament privind asigurarea confidențialității și integrității informațiilor manageriale în formă electronică”.

Prevederile acestuia trebuie aduse la cunoștință personalului entității ce utilizează sistemul informațional prin semnarea clauzelor de confidențialitate, în conformitate cu prevederile articolului 53 din Codul Muncii al Republicii Moldova, precum și, după caz, angajamente de nedivulgare a informației manageriale, valabile atât pe perioada contractului individual de muncă încheiat, cât și conform perioadei indicate în contract după expirarea acțiunii acestuia.

Acest document este util, în special, în condițiile unei fluctuații mari de personal în cadrul entității, ceea ce, în consecință, va permite monitorizarea personalului ce utilizează sistemul informațional al entității și are acces la informația din sistemul electronic de prelucrare a datelor.

Ultimul și cel mai esențial compartiment al politicilor contabilității de gestiune îl reprezintă *compartimentul metodologic*, în care, trebuie să se descrie:

- nomenclatorul articolelor de consumuri (costuri);
- metodele de contabilizare a costurilor și de calculare a costului de producție;
- baza de repartizare a costurilor de regie pe tipuri de produse fabricate;
- evidența deșeurilor, rebuturilor, pierderilor tehnologice ș.a.;
- indicatorii care servesc drept bază pentru luarea deciziilor de gestiune, conform datelor furnizate de rapoartele manageriale.

Organizarea eficientă a contabilității costurilor presupune stabilirea modului de exercitare a controlului acestora în cadrul entității. De regulă, semnificația controlului se prezintă prin două concepții de bază:

- 1) ca o funcție a gestiunii, realizând „legătura inversă” a oricărui proces de management și reprezentând etapa finală și obligatorie în procesul de luare a deciziilor;
- 2) se exercită la fiecare etapă a procesului de gestiune.

Fiind una din funcțiile de bază ale procesului de gestiune, controlul se realizează prin interacțiunea cu celelalte funcții, contribuind, în consecință, la sporirea eficiență a activității. Ca element al sistemului de gestiune, controlul se manifestă în funcție de scopurile prestabilite. Odată cu modificarea scopurilor, se modifică și elementele controlului. Totodată, definirea scopurilor trebuie să succeadă cu implementarea unui șir de măsuri organizatorice de exercitare a acestuia în sistem. În acest context, o atenție sporită trebuie acordată modului de organizare a controlului în scopuri interne, în special, a controlului intern.

Elementele principale ale sistemului de control intern trebuie să sporească eficiența activității economice, să contribuie la prevenirea și descoperirea cauzelor de fraudă și eroare, să asigure integritatea valorilor materiale și atingerea obiectivelor entității.

#### **Concluzii:**

Actele normative în vigoare nu definesc noțiunea politicilor contabilității de gestiune. De asemenea, în literatura de specialitate autohtonă, lipsesc investigațiile complexe privind modul de elaborare și prezentare a politicii contabilității de gestiune, precum și rolul acesteia în cadrul sistemului contabilității manageriale. La elaborarea politicilor contabilității de gestiune, este necesar să se acorde atenție la următoarele aspecte:

1. Politica de contabilitate managerială se elaborează pentru fiecare perioadă de gestiune (semestru, an) și trebuie aplicată de către toate subdiviziunile structurale ale entității;

2. Ținerea contabilității costurilor se bazează pe permanența politicii nominalizate în cadrul întregii perioade de gestiune. Totodată, dacă, pe parcursul perioadei de gestiune, au survenit modificări sau completări aferente procedurilor și metodelor aplicate în scopuri manageriale, entitatea este în drept să opereze aceste schimbări atât pe parcursul perioadei de gestiune, cât și la aprobarea politicilor contabilității de gestiune pentru următoarea perioadă de gestiune, cu înștiințarea obligatorie a tuturor subdiviziunilor structurale ale entității;

3. Responsabilitatea pentru elaborarea și respectarea politicilor contabilității de gestiune îi revine conducătorului entității și managerului responsabil de departamentul contabilității de gestiune.

Pentru soluționarea problemei nominalizate, la nivelul economiei naționale, este binevenit ca Ministerul Finanțelor să elaboreze un set de Recomandări metodice privind ținerea contabilității de gestiune cu caracter de recomandare la nivelul economiei naționale, care poate fi sub forma unui document unic sau ca documente distincte (standarde ale contabilității de gestiune) cu elucidarea elementelor de bază ale contabilității de gestiune.

#### **Bibliografie:**

1. Legea Contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2007, nr. 90-93 din 29.06.
2. NEDERIȚĂ A. A. *Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor entității: teorie și practică: monografie*, Chișinău, 2007. 300 p.
3. ȚUGULSCHI I. *Conținutul și semnificația politicii contabile manageriale*. În: *Economica*, 2010, nr. 3 (73), p. 46– 52).
4. ВАХРУШИНА М. А. *Бухгалтерский управленческий учёт* : 7-е изд. Москва, 2010, 569 с.
5. ДЕДЮХИНА Н. В. *Цели и задачи учётной политики организации в условиях инновационно-инвестиционного развития экономики*. În: *Управленческий учёт*, 2009, nr. 5, с. 84-91.

## INSTRUMENTE DE PERFORMANȚĂ UTILIZATE ÎN GESTIUNEA ENTITĂȚII

*Dr. Valentina PANUS, auditor*  
**panusvalentina@yahoo.com**

*Performance tools are the basis accounting to help and assist economic decision-making process at all stages and levels of management entity. The information is processed through the instruments accounting information source basic decisions. The use of instruments depends largely on the specific activity of the entity and the information needs of users. Thus, in order to have results and performance in activity, the entity must be managed by applying the optimal tools.*

**Cuvinte-cheie:** *gestiune, contabilitate de gestiune, performanță, instrumente, bugetare, decizii.*

Instrumentele de performanță contabile constituie elementele fundamentale, care ajută și asistă procesul luării deciziilor economice la toate etapele și nivelele de gestiune a entității. Informațiile prelucrate prin intermediul instrumentelor contabile reprezintă sursa informațională de bază în adoptarea deciziilor. Utilizarea instrumentelor depinde, în mare măsură, de specificul activității entității și necesitățile informaționale ale utilizatorilor. Astfel, pentru a avea rezultate și performanțe în activitate, entitatea trebuie să fie gestionată prin aplicarea celor mai optime instrumente.

Conform dicționarului explicativ al limbii române (DEX) [1], gestiune reprezintă administrare a bunurilor unei întreprinderi, instituții sau persoane; răspunderea păstrării bunurilor și a mănuirii fondurilor unei întreprinderi, instituții sau persoane; ansamblu de operații privind primirea, păstrarea și eliberarea unor bunuri materiale aparținând altcuiva; (concr.) totalitate a bunurilor încredințate cuiva în vederea administrării lor.

Astfel, în sensul larg, a gestiona practic reprezintă a efectua toată organizarea și administrarea entității.

În acest context, pentru o bună gestiune este necesară aplicarea instrumentelor de performanță, în general, prin contabilitatea de gestiune, care este definită de art. 7 al **Legii contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007 (în continuare – Legea contabilității)** [2], prin accentuarea obiectivelor și instrumentelor sale, precum: sisteme de colectare, de prelucrare, de pregătire și de transmitere a informației contabile pentru planificarea, calcularea costurilor, verificarea și analiza executării bugetelor, în scopul pregătirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale constituie o sursă indispensabilă de instrumente de performanță utile în gestiunea entității.

Totodată, în practică, aplicarea instrumentelor de performanță depinde de mai mulți factori, precum: dimensiunile și activitatea entității, cerințele managementului entității; cunoștințele personalului care pregătește și prezintă informații conducerii și alți factori relevanți.

Prin urmare, este necesar de menționat unele direcții prioritare în stabilirea unei strategii în gestiunea entității, precum:

- conștientizarea importanței unei bune gestiuni în dezvoltarea durabilă a entității;
- trasarea principalelor instrumente de gestiune a entității în funcție de specificul activității entității;
- descrierea procedurilor specifice de aplicare pentru fiecare instrument de performanță, care va fi utilizat în gestiunea entității;
- informarea personalului entității despre principiile entității asupra gestiunii și standardelor interne aprobate în gestiunea entității.

De asemenea, menționăm că aplicarea instrumentelor de performanță depinde de domeniul de activitate al entității, astfel, principalele instrumente de performanță utilizate în gestiunea unei entități producătoare pot fi:

- Standardizări interne – organizarea evidenței patrimoniului entității, prin diferite elaborări de proceduri aprobate la nivel de entitate prin reglementări (de exemplu, Instrucțiunea privind recepționarea reclamațiilor de la clienți, Procedura de efectuare a retururilor către furnizori etc.);

- Investigări – aplicarea diferitelor tehnici de analiză a procesului tehnologic, întru recomandarea utilizării anumitor metode evaluate de calculație a costurilor produselor, sau a semifabricatelor, sau a rebuturilor sau a altor stocuri;

- Planificări – utilizarea diferitelor tehnici de prognozări, dar dacă nu este posibil de aplicat bugetarea integră pe entitate, atunci utilizarea anumitor elemente de planificare pe diferite segmente ale entității, sau diferite etape ale activității (de exemplu, etapa de procesare a comenzilor către furnizori, sau etapa de distribuire a produselor etc.);

- Control – efectuarea unui sistem de control intern, care va permite depistarea la timp a anumitor aspecte problematice. După caz, controlul poate fi organizat prin organizarea unei secții independente sau, pur și simplu, persoane care se vor subordona conducerii, sau proprietarilor. Astfel organizarea controlului va depinde de necesitățile managementului entității.

- Alte instrumente relevante ale procesului de producere, precum analiza operațiunilor aferente fabricației produselor, resurselor utilizate de entitate sub aspectul calității sau altor criterii relevante procesului de producere, deoarece conform pct. 5 din **Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor** [3], proces de producție reprezintă totalitatea operațiunilor aferente fabricării produselor/prestării serviciilor.

În acest context, vom generaliza instrumentele generale necesare managementului în gestiunea entității prin delimitarea pe etape.

**Tabelul 1**

**Generalizarea instrumentelor de performanță pe etape de gestiune**

<b>Etapele</b>	<b>Instrumente</b>	<b>Descrierea</b>
Organizarea	Organizarea gestiunii	Descrierea structurală a entității și a proceselor de lucru. Stabilirea diferitelor politici de evaluare a elementelor patrimoniale. Elaborări de reglementări la nivel de entitate, în funcție de specificul activității. Alte elemente ce țin de organizare în funcție de dimensiune, specificul activității etc.
Măsurarea performanței entității	Calculația costurilor	Investigare a diferitor metode de calculație a costurilor în funcție de: <ul style="list-style-type: none"> <li>– procesul tehnologic (pe faze sau pe comenzi)</li> <li>– tipul de activitate (ABC)</li> <li>– necesitățile decizionale, relevante, oportunitate, financiare, nefinanciare, parțiale, totale, bugetate etc.</li> <li>– piață, costurile-țintă: kaizen-costing, target-costing;</li> <li>– alte metode de calculație în funcție de domeniul de activitate, dimensiunea entității, necesitatea în activitatea entității, precum etapele de viață ale produselor costurilor de mediu, costurilor resurselor minerale etc.</li> </ul>
	Bugetarea	Aplicarea diferitelor tipuri de bugete, precum: bugete de jos în sus sau bugete de sus în jos, bugete flexibile, bugetul perfecționat, buget de la zero sau bugete în baza activităților, buget continuu sau bugetare repetitivă, bugetare în baza controlului preventiv altor bugete.
	Controlul	Entitățile, după caz, pot forma diferite modele de sisteme privind control intern. Acestea pot fi analizate din punct de vedere al organizării, precum, secție, departament, persoane individuale etc. Implicarea controlului prin prisma sistemelor electronice de gestiune a entității, precum diferite nivele de aprobare a documentelor, diferite atenționări, includerea diferitelor „statute” ale documentelor etc. Analiza siguranței informațiilor și asigurarea confidențialității datelor din cadrul entității
	Analiza	Prin aplicarea diferitelor tehnici de analiză: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Perfecționarea CVP prin utilizarea principiilor Teoriei Constrângerii, precum distingerea tipurilor de factori-limită în cazuri de restricții în resurse și alegerea metodei corespunzătoare de utilizare a acestora. Determinarea planului optim de producere, în cazul factorilor-limită;</li> <li>– Analiza poziției și performanței financiare a entității în funcție de sistemul de ținere a contabilității entității;</li> <li>– Analiza indicatorilor nefinancieri, precum satisfacerea clienților (consumatorilor), calitatea produselor entității în comparație cu cele de pe piață etc.;</li> <li>– Alte tehnici în funcție de necesitățile decizionale ale managementului entității.</li> </ul>

Raportarea	Raportarea	Elaborarea, la nivel de entitate, a diferitelor tipuri de rapoartări, precum: rapoarte privind achizițiile, privind comenzile către furnizori, privind reclamațiile față de furnizori, privind volumul producțiilor fabricate etc.
Scopul	Decizii	Stabilirea caracteristicii generale a procesului fundamentării deciziilor în cadrul entității, elaborări de proceduri interne și nivele de aprobări. Delimitarea structurală a tipurilor de decizii, precum decizia de: <ul style="list-style-type: none"> <li>– a cumpăra produse, materii prime, servicii etc.</li> <li>– a conlucra cu anumiți furnizori,</li> <li>– a utiliza în procesul de fabricație diferite tipuri de materiale,</li> <li>– a forma prețuri unice pentru toate subdiviziunile entității, sau diferite, precum stabilirea prețurilor în funcție de prețul concurenților etc.</li> </ul>

Întru generalizarea celor menționate mai sus, accentuăm că organizarea unei bune gestionări rezultă din aplicarea instrumentelor de performanță, precum: stabilirea unor proceduri interne, aplicarea celor mai optime metode de calculație, utilizarea celor mai raționale tehnici de bugetare, folosirea celor mai eficiente tipuri de control, precum și prezentarea unor rapoarte, care vor corespunde cerințelor managementului entității necesare în procesul fundamentării deciziilor în activitatea economică a entității.

#### Bibliografie:

1. Dicționar explicativ al limbii romane (DEX), <https://dexonline.ro/>
2. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007, [www.mf.gov.md/](http://www.mf.gov.md/)
3. Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor, M. O., 16.08.13, Nr. 177-181
4. Standardele Contabilității Manageriale elaborate (SMA), <http://www.imanet.org/>

## CONTROLUL DE GESTIUNE – SUPT DE DECIZII PENTRU MANAGERI

*Conf.univ. dr. Maia BAJAN, ASEM*  
[mbajan@mail.ru](mailto:mbajan@mail.ru)

*A management control system is a system which gathers and uses information to evaluate the performance. This system influences the behavior of organizational resources to implement organizational strategies. Management control systems are tools to aid management for steering an organization toward its strategic objectives and competitive advantage. Management controls are only one of the tools which managers use in implementing desired strategies.*

**Cuvinte-cheie:** control de gestiune, decizie, informații financiare, analiză.

**Clasificarea JEL:** M41

**Introducere.** În teoria neoclasică, *entitatea* este definită ca unitate de producție, în care sunt utilizați factorii de producție și, totodată, ca centru de decizie, unde managerul, în funcție de procesul de optimizare, vizează maximizarea profitului. Pentru luarea deciziilor, decidenții au nevoie de informații relevante cu ajutorul cărora să-și fundamenteze opțiunea lor. Astfel, menționăm că deciziile se iau într-un context de raționalitate perfectă, adică managerul decide care sunt cele mai optime decizii care îi asigură maximizarea utilității.

**Tratarea problemelor.** Actualmente, mediul economic necesită numeroase schimbări în modul de gestionare și structurare a activității entităților. Acest lucru se datorează faptului că entitățile acționează într-un mediu instabil, caracterizat prin evoluții în timp și spațiu rapide, numeroase, dispersate, imprevizibile, care fac ca informația să fie incertă. Pentru manageri, devine o adevărată provocare de a-i identifica, din avalanșa de indicatori, pe cei mai importanți. În aceste condiții, controlul de gestiune trebuie să intervină pentru a permite desfășurarea activității și luarea deciziilor astfel, încât entitățile să-și atingă obiectivele.

În planul evoluției istorice, inițial, controlul era exclusiv contabil, prin activitățile tehnice necesare pentru urmărirea obiectivelor stabilite. Apoi, controlul a devenit activitate de gestiune, cu rol funcțional, prin care sunt motivate deciziile operaționale și producerea de informații. În ultima perioadă, controlul a devenit o componentă a unui proces complex de gestiune, în care decidenții au acces direct la informații în timp real, în scopul clar definit de creare de valoare.

Pentru obținerea unor rezultate scontate în urma deciziilor luate, sunt necesare exercitarea analizei și controlului sistematic cu privire la modul de îndeplinire a măsurilor stabilite. Controlul de gestiune are ca scop cunoașterea și analiza rezultatelor obținute în perioada de referință, identificarea factorilor cu acțiune negativă sau a unor erori comise în procesul decizional și neutralizarea acestora. Ca urmare, controlul de gestiune devine un sistem de pilotaj al entității ce intervine la toate nivelurile ierarhice.

În acest sens, prin control, managerii își asigură informarea dinamică, reală, preventivă, care crește valoarea concluziilor și calitatea deciziilor luate. Ca urmare, acesta a devenit un „limbaj comun tuturor managerilor”, fără el funcționarea optimă a entităților fiind de neconceput.

Pentru a dobândi o stăpânire trebuie să se acționeze asupra structurilor sau, mai curând, să se adapteze controlul de gestiune la diferitele forme posibile de organizare, care depind de repartizarea responsabilităților.

Câmpul de acțiune al controlului de gestiune, în cadrul entității, se reflectă pe două axe principale de acțiune și de responsabilitate:

- o axă se raportează la utilizarea controlului de gestiune de către manageri operaționali, care adoptă planuri de acțiuni pentru atingerea obiectivelor și își măsoară performanțele obținute;
- la alt nivel, se situează managerii de conducere ai entității, care colectează, rezumă și prezintă informații utile pentru exercitarea controlului de gestiune. Calculele și analizele sunt supuse judecății managerilor operaționali. Deci, controlul de gestiune asigură coerența între obiectivele strategice și deciziile operaționale ale entității.

Dezvoltarea controlului de gestiune se află în strânsă legătură cu o structură de decizie descentralizată. Entitatea trebuie decupată pe subdiviziuni numite centre de responsabilitate, fiecărui centru atribuindu-i o misiune și obiective de atins.

Descentralizarea este procesul care sprijină conducătorii entităților prin orientarea lor spre problemele strategice. Aceasta prezintă unele avantaje:

- eliberarea managerilor de problemele curente prin responsabilizarea subordonaților, contribuind, astfel, la calificarea acestora, lărgind câmpul de competențe și crescând motivarea lor printr-o mai mare autonomie de decizie;
- ameliorează rapiditatea de reacție a entității prin reducerea circuitului decizional.

Cu alte cuvinte, segmentarea entității pe centre de responsabilitate facilitează conducerea, prin atribuirea responsabilităților managerilor de la toate nivelurile, care, prin intermediul controlului de gestiune, măsoară contribuția fiecărui centru la performanțele de ansamblu.

Menționăm faptul că stabilirea centrelor de responsabilitate, în practică, este greu de realizat și întâmpină unele probleme:

- segmentarea trebuie să fie în concordanță cu structura organizatorică a entității pe centre de activitate;
- presupune o bună cunoaștere a funcțiilor entității;
- în perspectiva introducerii controlului de gestiune în cadrul entității trebuie acordată o deosebită atenție stabilirii unui număr optim de niveluri ierarhice pentru a putea realiza descentralizarea activităților și delegarea de responsabilități.

Rolul controlului de gestiune în cadrul entităților este de a determina responsabilii să coopereze în aceeași stare de spirit, sprijinindu-se pe:

- structurarea entității cu un număr optim de niveluri ierarhice, stabilind regulile de exercitare a responsabilităților, atribuțiile și gradul de subordonare în cadrul delegărilor acordate;
- adeziunea totală la toate nivelurile ierarhice a responsabililor ce participă la elaborarea bugetelor;
- calitatea comunicării informațiilor financiar-contabile;
- obținerea cât mai rapidă a informațiilor exacte în ceea ce privește realizările entității.

Controlul de gestiune se poate exercita la toate nivelurile organizatorice ale entității, unde se exercită o activitate. Aceasta devine un factor esențial de funcționare și evoluție a entităților. În acest sens, controlul de gestiune devine pivotul procesului de control operațional, care își asumă rolul de liant, prin luarea în considerare a factorilor-cheie de succes, strategici ai gestiunii curente și furnizând managerilor mijloacele de adaptare a obiectivelor la realitățile și tendințele constante.

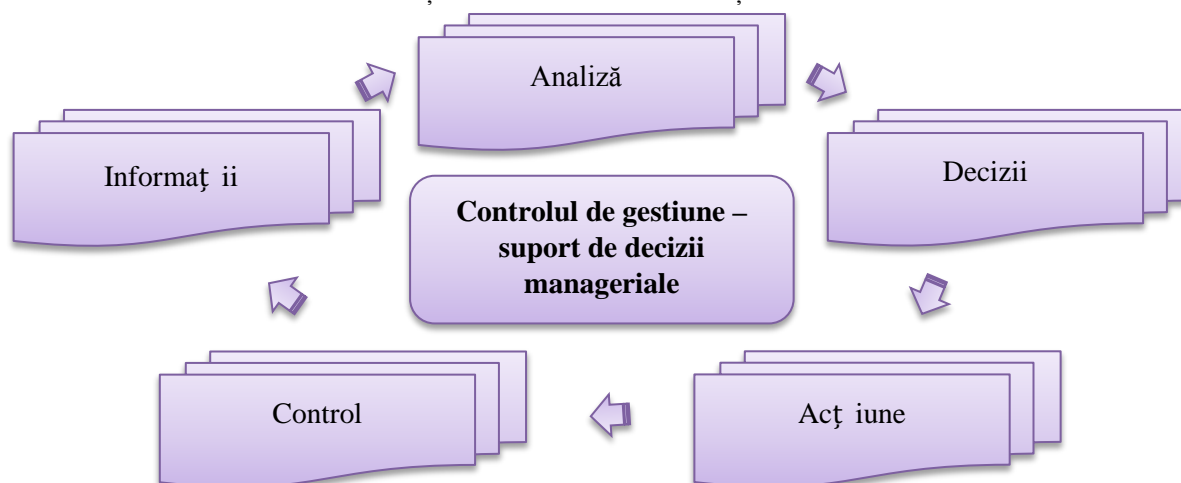
Pentru realizarea obiectivelor sale, controlul de gestiune folosește un sistem bugetar, informațional și măsurarea performanțelor. Privit în această perspectivă, controlul de gestiune, ca sistem informațional, influențează atât deciziile tactice, cât și pe cele strategice ale entității. Ca parte integrantă a sistemului informațional, controlul de gestiune intervine, alături de alte componente ale sistemului informațional global al entității, în procesul de luare a deciziilor.



Scopul controlului de gestiune rezidă în furnizarea de informații managerilor pentru luarea deciziilor privind gestiunea curentă și pe termen lung a entității. Însă, calitatea deciziei și obținerea performanței depind și de calitatea informației furnizată de acesta.

Producerea de informații, de către controlul de gestiune, destinate deciziilor manageriale, trebuie să fie condiționată de raportul între costul informației și valoarea acestei informații pentru gestionari. În acest sens, controlul de gestiune poate fi privit ca un instrument care permite managerului să adopte un ansamblu de opțiuni și să aleagă o soluție satisfăcătoare, în funcție de un anumit context.

Controlul de gestiune – ca suport de decizie pentru managementul producției industriale, este gestionarul ciclului decizional: informație – analiză – decizie – acțiune – control.



**Figura 1. Control de gestiune – suport de decizii manageriale**

*Sursa: elaborat de autor*

Controlul de gestiune trebuie să elaboreze procedurile de analiză, care să scoată în evidență impactul principalilor factori de influență, comparația făcându-se atât față de nivelurile standard (buget), cât și față de perioada corespunzătoare a anului precedent.

Acesta nu se rezumă doar la constatarea abaterilor, el este un instrument, un mijloc care permite cunoașterea realității, precum și a posibilităților de identificare și de prevenire a deficiențelor și anomaliilor. Controlul pătrunde în esența fenomenului, susține managerii în conducerea eficientă, permite sesizarea aspectelor negative, atunci, când acestea se manifestă ca tendință, și intervine operativ pentru prevenirea și înlăturarea cauzelor care au dus la apariția lor.

**Concluzii.** Deciziile manageriale și procesul decizional reprezintă punctele-cheie ale entității, în jurul cărora se învârt activitățile și acțiunile de colectare, prelucrare, analiză, interpretare, centralizare a informațiilor financiare, și nu numai, din cadrul entității.

Pentru a selecta cele mai bune alternative de lucru, a lua deciziile cele mai optime la locul și timpul potrivit, managerii trebuie să apeleze la abordarea și soluționarea creativă și rapidă a problemelor de decizie în condiții de risc și incertitudine.

Calitatea informației financiar-contabile, determinată cu relevanță, corectitudine și fiabilitatea ei sunt integrate procesului acestor informații. Informațiile financiar-contabile dețin calitatea de imagine fidelă prin aplicarea convențiilor contabile ale realităților economice.

#### **Bibliografie:**

1. BĂRBULESCU, C. *Pilotaajul performant al întreprinderii*. Editura Economică, București, 2000;
2. BOISSELIER P. *Contrôle de gestion*. Vuibert, 2013, 672 p.
3. BUCȘĂ R. *Dimensionarea strategică a informației costurilor în contabilitatea managerială*. Iași: Ed. Tehnopress, 2009, 246 p.
4. HONGREN T. Ch., DATAR M. S., FOSTER G. *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială*. Ediția a XI-a. Chișinău: ARC, 2006, 939 p.
5. RADU M. *Contabilitate de gestiune*. Târgoviște: Ed. Bibliotheca, 2010, 343 p.
6. TABĂRĂ N., BRICIU S. *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*. Tipo Moldova, Iași 2012.

# STUDIUL PRIVIND EVOLUȚIA CERCETĂRII CONTABILE ÎN CEI 25 DE ANI DE EXCELENȚĂ AI ASEM

Conf. univ. dr. Galina BĂDICU, ASEM  
[gbadiku@mail.ru](mailto:gbadiku@mail.ru)

*Motivation from which we started to address specific topics is one segmented into at least the following areas: interest enjoyed by the investigation of accounting at national and international research, dynamic researchers in accounting, research directions that have generated many debates and still have not led to a widely accepted consensus, and of course, changes in accounting research excellence 25 years of ASEM. At the beginning of this scientific approach we faced with a state of unknown, though understood as the starting point of our investigation was complicated to forecast the purpose of the study began. However, research conducted any means an extra step on the performance ladder, allowing research development perspective.*

**Cuvinte-cheie:** cercetare contabilă, dinamica cercetătorilor în domeniul contabilității, doctor în științe economice, doctor habilitat, conferențiar universitar, profesor universitar, ASEM.

**JEL:** M41, M42, I23

**Introducere.** În conformitate cu strategia conform căreia UE trebuie să dispună de o economie inteligentă, sustenabilă și cât mai bine integrată, pentru a îndeplini obiectivele referitoare la resursele umane, inovare, educație, incluziune socială, controlul schimbărilor climatice și îmbunătățirea eficienței energetice, toate statele membre trebuie să adopte măsuri adecvate [15].

În prezent, obiectivele cercetării științifice din Republica Moldova sunt înscrise în Strategia de cercetare-dezvoltare a Republicii Moldova până în 2020 [16]. În lumina acestui document, putem deduce că, pentru contabilitate, trebuie adoptate noi măsuri de aprofundare a pregătirii studenților economiști în cercetarea și practica domeniului, în implementarea standardelor, metodologiilor și tehnologiilor noi, din ce în ce mai performante.

Obiectivul principal al demersului științific este acela de a realiza, într-o abordare globală, surprinderea aspectelor care vizează cercetarea contabilă în cadrul ASEM, prin prisma specialității: 522.02 „Contabilitate; Audit; Analiză Economică. Astfel, în vederea realizării obiectivului stabilit, au fost formulate următoarele întrebări de cercetare:

- ✓ care este situația investigațiilor în mediul economic, inclusiv specialitatea: 522.02 „Contabilitate; Audit; Analiză Economică”?
- ✓ care din domeniile specialității: 522.02 „Contabilitate; Audit; Analiză Economică” au fost mai mult cercetate?
- ✓ ca rezultat al cercetărilor, câte monografii în domeniu au fost elaborate de către foștii doctoranzi?
- ✓ câți conferențieri și profesori universitari sunt la specialitatea „Contabilitate și Audit”, inclusiv în ASEM?

Demersul științific privind obiectivul fixat a fost realizat prin intermediul analizei și comparației informațiilor din registrele CNAA aferente tezelor de doctor și de doctor habilitat susținute în anii 1993-2016, conferirii titlurilor științifice și științifico-didactice de conferențiar universitar și de profesor universitar în anii 1993-2016, precum și a surselor bibliografice ce vizează activitatea unor cercetători cu renume din cadrul ASEM. Cercetarea întreprinsă are avantajul de a sintetiza un volum important de date și de a oferi informații privind situația actuală a cercetării contabile în RM, dar, totodată, este primul studiu care abordează evoluția cercetării contabile în cei 25 de ani de excelență ai ASEM.

**Rezultatele studiului și concluzii.** Cercetarea, indiferent sub ce latură o regăsim, imprimă un aspect de primordială importanță și anume: cercetarea constă în descoperire, sau altfel spus, schimbarea graniței unui domeniu de cercetare spre nivele superioare.

Ca în oricare altă disciplină științifică, și în domeniul contabilității, deosebim o cercetare de tip fundamental și o cercetare aplicativă. *Cercetarea fundamentală* în contabilitate se axează pe analiza contabilității ca fenomen istoric, social și organizațional. Rezultatele acestui tip de cercetare contribuie la creșterea gradului de cunoaștere prin contabilitate, deoarece realizează definirea conceptelor, influența factorilor și particularităților sectorului/ramurii asupra contabilității, metodelor și funcțiilor contabilității, problemelor aferente recunoașterii și evaluării elementelor contabile etc. Deși cercetarea contabilă fundamentală nu constituie un răspuns direct la nevoile practicii contabile, aceasta asigură fundamentarea, promovarea și direcționarea practicilor contabile. *Cercetarea contabilă aplicativă* urmărește perfecționarea

contabilității, în funcție de contextul în care operează practicile contabile, fiind propuse noi modelări contabile, menite să genereze un impact favorabil în dezvoltarea practicii contabile.

În opinia profesorului Colasse B., cercetarea contabilă are 3 funcții principale:

- ✓ clasificarea și teoretizarea practicilor contabile;
- ✓ rolul de „inginerie” a sistemelor contabile, adică adaptarea contabilității la noile nevoi de informare, extinderea câmpului de aplicare a contabilității etc.
- ✓ progresul cunoașterii în contabilitate [1].

Cercetarea de față rezidă în realizarea unui studiu privind evoluția cercetării contabile în cei 25 de ani de excelență ai ASEM. În urma desfășurării acestui studiu, s-a putut concluziona faptul că, în perioada analizată, au fost elaborate și susținute 58 de teze de doctor la specialitatea: 522.02 „Contabilitate; Audit; Analiză Economică”, fapt prezentat în tabelul 1.

**Tabelul 1**

**Evoluția numărului cercetătorilor și tezelor de doctor susținute în perioada 1991 - 2016**

Anul confirmării gradului științific	Domeniul economic de cercetare			Diverse domenii de cercetare	
	Specialitatea: 522.02 Contabilitate; Audit; Analiză economică		Total numărul de teze elaborate și susținute în domeniul economic	Total teze susținute	Ponderea specialității 522.02 în totalul diverselor domenii de cercetare, %
	Numărul de teze elaborate și susținute	Ponderea numărului de teze în domeniul economic, %			
1991	0	0			
1992	0	0			
1993	0	0	6	68	0
1994	0	0	5	111	0
1995	0	0	11	101	0
1996	0	0	8	89	0
1997	0	0	14	134	0
1998	1	4,35	23	161	0,62
1999	1	4,00	25	158	0,63
2000	2	5,55	36	185	1,08
2001	6	16,66	54	231	2,60
2002	4	7,4	28	164	2,43
2003	8	28,57	42	208	3,84
2004	1	2,38	16	129	0,77
2005	2	12,5	28	175	1,14
2006	2	7,14	28	201	0,99
2007	5	17,85	35	229	2,18
2008	5	14,28	29	174	2,87
2009	6	20,68	46	247	2,42
2010	1	2,17	33	186	0,53
2011	3	10,34	29	172	1,74
2012	4	12,12	33	181	2,20
2013	2	9,52	21	167	1,20
2014	2	10,00	20		
2015	3	13,04	23		
2016	0	0	11		
<b>Total - 25 de ani</b>	<b>58</b>	<b>9,60</b>	<b>604</b>	<b>3 471</b>	<b>1,67</b>

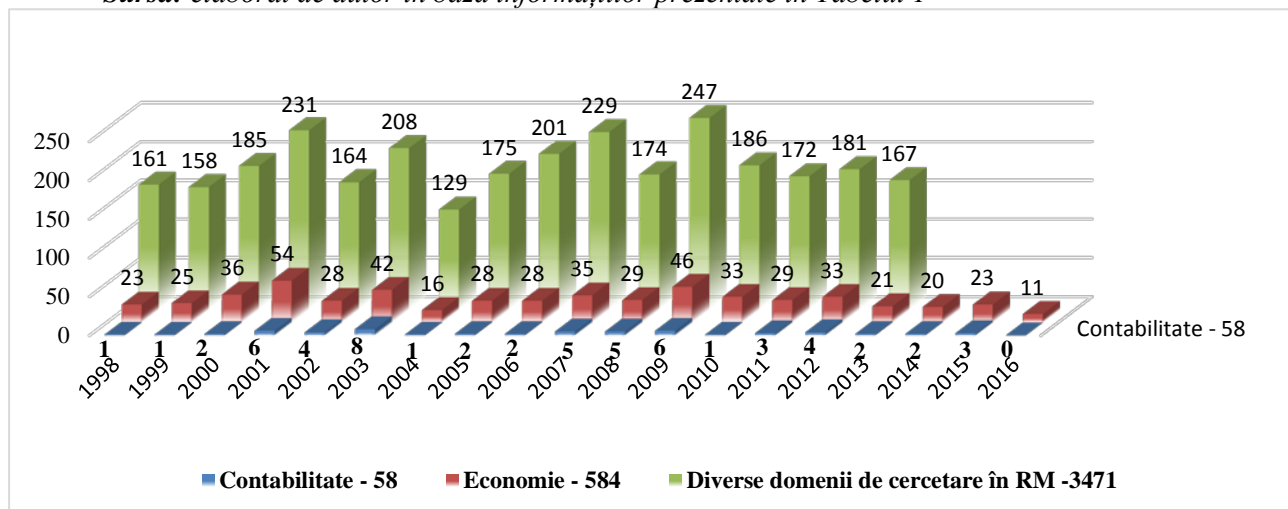
*Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor prelucrate din Registrele CNNA[6],[7].*

Examinarea datelor furnizate în tabel, demonstrează că, în această perioadă de timp, cercetarea contabilă înregistrează o evoluție de 9,60% din numărul total de teze susținute în domeniul economic și

aproximativ 2% în totalul diverselor domenii de cercetare. Altfel spus, performanțele cercetării contabile sunt modeste în contextul cercetării în RM. Grafic, această evoluție poate fi prezentată astfel, diagrama 1.

**Figura 1. Diagrama evoluției numărului de teze de doctor susținute în perioada 1991-2016**

*Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor prezentate în Tabelul 1*



În continuare, este prezentată ascensiunea confirmării gradului de doctor în științe economice, în domeniul contabilității, mediul în care activează cercetătorii nominalizați și instituția în care muncesc actualmente, tabelul 2.

**Tabelul 2**

**Situația confirmării gradului de doctor în științe economice privind tezele susținute în perioada 1991-2016**

Anul confirmării gradului științific	Numărul de teze	Numele, prenumele	Anul conferirii titlului științifico-didactic de conferențiar universitar	Mediul în care activează		Instituția
				academic	de afaceri	
1998	1	Grigoroii Lilia	23.10.2003	+		ASEM
1999	1	Tcacencu Angela	-		+	P/h*
2000	2	Nani Mihail	23.10.2003	+		ASEM
		Băbălău Ruslan	21.11.2002	+		UASM
2001	6	Mihăilă Tatiana	-		+	P/h*
		Zlatina Natalia	19.12.2002	+		ASEM
		Harea Ruslan	27.01.2005	+		ASEM
		Popovici Angela	29.06.2006	+		ASEM
		Lapițkaia Ludmila	01.03.2007	+		ASEM
		Stratulat Natalia	-		+	
2002	4	Graur Anatol	28.09.2006	+		ASEM
		Șchiopu Lidia	01.03.2007	+		ASEM
		Bodarev Pavel	-		+	Auditor
		Thair A. H. Abu Taber	-		+	P/h*
2003	8	Busuioc Andrei	-		+	BM*
		Dima Maria	01.10.2009	+		ASEM
		Melnic Georgeta	03.06.2010	+		ASEM
		Osama Issa Jad Shaddad	-		+	P/h*
		Lazari Liliana	01.03.2007	+		ASEM
		Curagău Natalia	08.07.2011	+		ASEM
		Cechina Ecaterina	01.03.2007	+		ASEM
		Voroncenco Tamara	+	+		P/h*

2004	1	Vitiuc Ana	-		+	P/h*
2005	2	Balan Igor Golocialova Irina	09.04.2015 03.06.2010	+		ULIM ASEM
2006	2	Dolghi Cristina Platon Svetlana	06.2008 -	+	+	USM BM*
2007	5	Maleca Ina Bîrcă Aliona Iconnicov Vladimir Iachimovschi Anatolie Todorova Liudmila	08.07.2011 03.06.2010 - 23.12.2014 23.12.2010	+	+	UCCM ASEM ? ASEM UASM
2008	5	Amarfii-Railean Nelli Cușmăunsă Rodica Cojocari Vadim Zaporojan Viorica Muntean Nelli	31.03.2011 23.12.2014 23.12.2010 - 22.12.2011	+		? ASEM USAM ASEM ASEM
2009	6	Morari Galina Sajin Iurie Ciubotaru Victoria Taban Elena Șevciuc Tatiana Rudenco Anna	05.10.2011 - - 21.04.2016 05.04.2012 -	+	+	USM P/h* P/h* USTiraspol UASM N/I*
2010	1	Bulgaru Veronica	05.04.2012	+		UASM
2011	3	Fulga Viorica Gherasimov Mihail Țurcanu Svetlana	- 18.12.2013 -	+		UCCM ASEM P/h*
2012	4	Polomoșnih Alexandr Zachernicinaia Anna Panuș Valentina Cotoros Inga	- - - -		+	Auditor Auditor Contabil ASEM
2013	2	Țugulschi Iuliana Mihaila Svetlana	- 03.06.2016	+		ASEM ASEM
2014	2	Bădicu Galina Chirilov Nelea	- -	+		ASEM ASEM
2015	3	Slobodeanu Svetlana Bajan Maia Brînzila Liuba	- - -	+	+	N/I* ASEM Auditor
2016	0					
<b>Total</b>	<b>58</b>	<b>X</b>	<b>32</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

P/h\* - peste hotare; BM\* - Banca Mondială; N/I\*- nu lucrează

*Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor prelucrate din Registrele CNNA[10], [11].*

Conform datelor prezentate în tabel, rezultă că, timp de 25 de ani, au fost elaborate și susținute 58 de teze la specialitatea: 522.02 „Contabilitate; Audit; Analiză Economică”, confirmându-se gradul de doctor în științe economice. În acest context, menționăm că doar la 32 (55%) din cei 58 de cercetători li s-au conferit titlul științifico-didactic de conferențiar universitar, iar din ei, 20 (62,5%) de conferențieri universitari activează la ASEM.

În intenția de a estima cercetarea contabilă și a ridica gradul de informatizare al cititorilor, autorul a stabilit care din domeniile specialității: 522.02 Contabilitate; Audit; Analiză economică au fost mai mult cercetate. Astfel, 43 de teze au fost în domeniul contabilității, abordând diverse probleme în diferite ramuri și sectoare ale economiei naționale, atât din punct de vedere al contabilității financiare, cât și al contabilității de gestiune. În domeniul auditului, tratând asemenea aspecte ca auditul ciclului de procurări-plăți, decontărilor cu bugetul, dovezile de audit, caracterul semnificativ în audit, organizarea și exercitarea auditului – s-au elaborat cinci teze de doctor. Tot cinci teze au fost elaborate și-n domeniul analizei economice, iar alte cinci combinate: Contabilitate și analiză – două teze, Contabilitate și audit – o teză, Contabilitate și control - două teze.

Este știut faptul că studiile prin doctorat se efectuează sub îndrumarea unui conducător științific. În continuare, prezentăm situația repartizării numărului de cercetători, în domeniul contabilității, pe conducătorii științifici, tabelul 4.

**Tabelul 4**

**Situația cercetătorilor pe conducătorii științifici, în perioada: 1991 - 2016**

Conducătorii științifici	Gradul științific, titlul științifico-didactic	Numărul de teze elaborate și susținute	Cercetătorii ce activează în cadrul ASEM
Țurcanu Viorel	Dr. hab., prof. univ.	18	11
Bucur Vasile	Dr. hab., prof. univ.	13	6
Nederița Alexandru	Dr. hab., prof. univ.	6	2
Frecăuțan Alexandru	Dr. hab., prof. univ.	6	-
Tuhari Tudor	Dr. hab., prof. univ.	4	1
Balanuța Vladimir	Dr., conf. univ.	4	1
Bajerean Eudochia	Dr., conf. univ.	3	2
Manoli Mihail	Dr., conf. univ.	2	2
Țiriulnicova Natalia	Dr., conf. univ.	1	1
Malai Andrei	Dr., conf. univ.	1	-
<b>TOTAL</b>	<b>X</b>	<b>58 (100%)</b>	<b>26 (45%)</b>

*Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor prelucrate din [2], [3], [4], [6], [7].*

Din informațiile prezentate, rezultă că cei mai activi conducători sunt: Țurcanu V., dr. hab., prof. univ. cu 18 doctoranzi (31%) și Bucur V., dr. hab., prof. univ. cu 13 doctoranzi (22%).

Investigațiile fundamentale efectuate în cadrul celor trei direcții strategice: „Contabilitate; Audit; Analiză Economică” în sfera cercetării, în perioada 1991-2016, s-au materializat în 6 monografii, elaborate de foștii doctoranzi împreună cu conducătorii științifici, tabelul 3.

**Tabelul 3**

**Monografii elaborate în baza tezelor de doctor**

Conducători științifici	Monografii elaborate cu foștii doctoranzi	Coautor
Țurcanu Viorel, dr. hab., prof. univ. - 18 teze	1	Mihaila Svetlana
Bucur Vasile, dr. hab., prof. univ. - 13 teze	4	Todorova Ludmila Cușmăunsă Rodica Șevciuc Tatiana Bădicu Galina
Nederița Alexandru, dr. hab., prof. univ. - 6 teze	1	Sajin Iurie

*Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor selectate de pe [5].*

Revenind la subiectul gradelor și titlurilor științifice, menționăm că, în Republica Moldova, există un organ specializat, care se ocupă de conferirea gradelor și titlurilor științifice: Consiliul Național pentru Acreditare și Atestare (CNNA). Conferirea gradelor este reglementată de diverse acte normative, unul de bază fiind Regulamentul atestării cadrelor științifice și științifico-didactice de înaltă calificare [14]. Astfel, există două grade: doctor în științe și doctor habilitat, echivalente în mare parte cu cel de candidat în științe și

doctor în științe din fosta URSS. Ambele grade științifice pot fi obținute de deținătorii studiilor de masterat prin studii în doctorat, dar neapărat în baza unei teze de doctorat, a publicațiilor științifice, și prin susținere publică în comisii specializate. Rezultatele susținerii sunt examinate ulterior în comisiile de experți și în Prezidiul CNAA, ca apoi să se adopte decizia finală de conferire sau de respingere. De menționat că gradul de doctor habilitat presupune, în esență, scrierea solitară (fără conducător științific) a unei teze de doctor habilitat mult mai ample și de proporții mai mari decât cea de doctor în științe.

În tabelul următor, este prezentat numărul tezelor de doctor habilitat susținute în diverse domenii de cercetare în RM, în domeniul economic și, în mod deosebit, la specialitatea contabilitate și confirmarea titlului științifico-didactic „Profesor universitar” în perioada 1991 - 2016.

**Tabelul 4**

**Susținerea tezelor de doctor habilitat și confirmarea titlului științifico-didactic „Profesor universitar” în perioada 1991 - 2016**

Teze de doctor habilitat susținute				Titlul - Profesor universitar			
Anul	Contabilitate	Total - Domeniul economic	Total - Diverse domenii	Anul	Contabilitate	Total - Domeniul economic	Total - Diverse domenii
1997	Țurcanu V.	3	23	1999	Țurcanu Viorel, ASEM	3	26
2003	Tuhari T.	5	20	2003	Bucur Vasile, ASEM	4	17
2005	Bucur V.	1	23	2004	Tuhari Tudor, UCCM	4	11
2008	Nederița A	4	23	2005	Frecăușan Alexandru, UASM	2	11
				2010	Nederița Alexandru, ASEM	2	19
<b>Total</b>	<b>4</b>	<b>55</b>	<b>499</b>	<b>Total</b>	<b>5</b>	<b>51</b>	<b>424</b>

*Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor prelucrate din Registrele CNNA [8], [9], [12], [13].*

Analiza datelor din tabel demonstrează că, în această perioadă de timp, cercetarea contabilă „superioară” înregistrează o evoluție de 7,27% din numărul total de teze de doctor habilitat susținute în domeniul economic și aproximativ 1% în totalul diverselor domenii de cercetare. Altfel spus, la momentul actual, sunt 5 profesori universitari în RM, în domeniul contabilității, din care trei profesori activează la ASEM.

**Concluzie.** În opinia noastră, cercetarea, în general, încă nu este încorporată într-un sistem de inovare eficient și funcționează, mai degrabă, separat de economie și educație. Performanțele cercetării contabile din Republica Moldova sunt modeste după rezultatele obținute. Numărul de doctoranzi și noi doctorate acordate rămâne scăzut. Actualmente, este dificil de a atrage tinerele talente pentru o carieră de cercetare sau de a menține cercetătorii capabili și tineri într-o poziție de cercetare. În afară de situația economică generală a țării, această fluctuație poate fi explicată prin condițiile financiare și structurale pentru cercetători și profesori de la universități. Deoarece salariile sunt mici, este o practică comună a cadrelor didactice să-și mărească numărul orelor predate, prin angajarea prin cumul, și ținerea cursurilor la alte universități. Întrucât bursele doctoranzilor sunt mici, ei sunt nevoiți să lucreze, în paralel, cu studiile lor. În plus, tinerii talentați, care au plecat peste hotare, de obicei, nu se mai întorc. Probabil și reformarea procesului de conferire a titlurilor științifice, în scopul îmbunătățirii calității lucrărilor de doctorat (noi reglementări ale CNAA) constituie o problemă-cheie în cercetarea contabilă.

Ca urmare a investigației întreprinse, m-am confruntat și cu unele limite: delimitarea stadiului cunoașterii s-a realizat pe un orizont temporal de 25 de ani, așa cum am menționat, o cercetare pe un orizont extins putând fi interesantă, însă fără o utilitate foarte ridicată, datorită lipsei informațiilor pe pagina web a CNNA, pentru anul 2014 (date dispărute din motive tehnice, care, probabil, nu vor mai fi restabilite), ceea ce ar face ca informațiile să nu aibă elemente reale de comparație.

Având în vedere limitele cercetării întreprinse, ca perspective ale cercetării pot fi identificate următoarele direcții de cercetare:

1. Realizarea unor analize statistice extinse, care să capteze relațiile care pot fi stabilite între diferitele direcții de cercetare identificate în cadrul studiului privind revizuirea literaturii de specialitate;
2. Analiza bazată pe chestionar, în vederea cuprinderii unei arii mari a eșantionului, în acest sens, fiind util a se obține opinia (1) cercetătorilor cu privire la investigarea fundamentală și aplicativă a contabilității, având în vedere calitatea acesteia și relevanța în practica contabilă; (2) conducătorii științifici; (3) mediul de afaceri, cu scopul de a identifica adaptarea cercetărilor universitare prin prisma reglementărilor contabile la practicile contabile utilizate.

#### Bibliografie:

1. COLASSE, Bernand. *A quoi sert la recherche comptable? Des fonctions du chercheur en comptabilité*. Revue Française de Comptabilité nr. 264/1995, p.68.
2. Vasile Bucur, *eminent om de știință, promotor neobosit al cercetării la cea de-a 75-a aniversare*. Chișinău: ASEM, 2015. 188 p.
3. Viorel Țurcanu, *profesor, savant, manager în cadrul școlii superioare, la cea de-a 70-a aniversare și 45 ani de activitate didactică și științifică*. Chișinău: ASEM, 2015. 180 p.
4. *Profesorul universitar Alexandru Nederița, la a 60-a aniversare*. Chișinău: ASEM, 2015. 174 p.
5. Biblioteca Științifică ASEM. <http://primo.libuniv.md/>
6. *Registrul tezelor de doctor susținute în anii 1993-2001*. Disponibil pe <http://www.cnaa.md/dispositions/2016/registrele-cnaa/>
7. *Registrul tezelor de doctor susținute în anii 2002-2013*. Disponibil pe <http://www.cnaa.md/dispositions/2016/registrele-cnaa/>
8. *Registrul tezelor de doctor habilitat susținute în anii 1993-2001*. Disponibil pe <http://www.cnaa.md/dispositions/2016/registrele-cnaa/>
9. *Registrul tezelor de doctor habilitat susținute în anii 2002-2013*. Disponibil pe <http://www.cnaa.md/dispositions/2016/registrele-cnaa/>
10. *Registrul titlurilor științifice și științifico-didactice de conferențiar universitar în anii 1993-2001*. Disponibil pe <http://www.cnaa.md/dispositions/2016/registrele-cnaa/>
11. *Registrul titlurilor științifice și științifico-didactice de conferențiar universitar în anii 2002-2013*. Disponibil pe <http://www.cnaa.md/dispositions/2016/registrele-cnaa/>
12. *Registrul titlurilor științifice și științifico-didactice de profesor universitar în anii 1993-2001*. Disponibil pe <http://www.cnaa.md/dispositions/2016/registrele-cnaa/>
13. *Registrul titlurilor științifice și științifico-didactice de profesor universitar în anii 2002-2013*. Disponibil pe <http://www.cnaa.md/dispositions/2016/registrele-cnaa/>
14. *Regulamentul atestării cadrelor științifice și științifico-didactice de înaltă calificare*. Disponibil pe <http://www.cnaa.acad.md/normative-acts/normative-acts-parlament/specialists-attestation/>
15. *Strategia de cercetare-dezvoltare în UE* [http://ec.europa.eu/europe2020/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/europe2020/index_en.htm)
16. Hotărârea nr. 920 din 07.11.2014 cu privire la aprobarea *Strategiei de cercetare-dezvoltare a Republicii Moldova până în 2020*. În: Monitorul Oficial nr. 386-396 din 26.12.2014.

## UNELE ASPECTE AFERENTE CONTABILITĂȚII RESURSELOR MINERALE

*Prof. univ. Vasile BUCUR, ASEM*  
*Conf. univ. Tatiana ȘEVCIUC, UASM*  
 sevciuctatiana@mail.ru

*One of the most essential problems of accounting shouts the realistic estimation of patrimonial elements, which could have a major influence over the quantity of firm benefit. The value is a main, economical concept for which there is no an unanimous definition. The appearance and existence of value is determined by more attributes. The study of recognition way of natural resources in conditions of technical progress impact over production is one of the most complex problems and the most discussible theories and modern practices. These problems involve an ensemble of criteria and specific motivation of decisional process in choosing the optimal production variant, in base of some influence factors with different intensities, in connection with the action target and social-economical existent conditions at a certain moment in society.*

**Key words:** Mineral resources, Exploration, Extraction, Consumptions, Value.

**Introducere**



Actualmente, entitățile din Republica Moldova, care desfășoară activitate de extracție a resurselor minerale, țin evidența acestora în conformitate cu prevederile SNC „**Imobilizări necorporale și corporale**” [1, p. 61-64] sau IFRS 6 „**Explorarea și evaluarea resurselor minerale**” [2]. În domeniul extracției, oficial desfășurau activitatea peste 220 de entități. Studiile efectuate de către autori, se axează pe contabilitatea resurselor minerale și au drept scop elucidarea unor probleme existente aferente recunoașterii și evaluării resurselor minerale. Problemele date sunt condiționate de particularitățile caracteristice și inerente numai resurselor minerale, spre deosebire de celelalte imobilizări corporale, cum ar fi mijloacele fixe și terenurile. Aceste particularități sunt determinate de lucrările tehnologice de pregătire spre extracție a resurselor minerale (granitul, piatra de construcție, piatra brută, ghipsul, prundișul, nisipul, apele minerale potabile și cele curative etc.) din țara noastră.

Unele dificultăți în recunoașterea resurselor minerale, ca parte componentă a imobilizărilor corporale, le constituie identificarea și controlul asupra resurselor respective din partea entităților. Realizarea acestor cerințe se propune să fie examinată în mod diferențiat, în funcție de tipul extracției resurselor minerale: (deschisă și închisă) și stratificarea lucrărilor de forare și explozii a masei de munte.

În extracția deschisă, identificarea și controlul asupra resurselor minerale se propune să fie efectuată pe fiecare sector separat constituit din suprafața (în ha) terenului (zonei), din care se extrag resursele minerale, iar în cadrul sectorului – pe fiecare strat (etapă) a lucrărilor de forare și explozie. Identificarea în cazul dat trebuie să cuprindă:

- numărul sectorului cu resurse minerale;
- tipul (denumirea) resurselor minerale;
- numărul stratului de masă de munte și a lucrărilor de forare și explozie;
- argumentarea juridică (perfectarea documentară) a faptului economic – existența volumului estimat de resurse minerale. Este rațional de întocmit un proces-verbal de înregistrare la intrări a resurselor minerale, pregătite spre extracție. Acest document trebuie întocmit în baza datelor măsurărilor efectuate de specialiștii geologi din domeniu.
- stabilirea momentului de identificare (data, luna, anul) și de înregistrare în contabilitate a volumului estimat de resurse minerale.

Obținerea controlului de către entitate asupra resurselor minerale deja existente se datorează identificabilității acestora. Totuși, unele momente, în acest context, necesită concretizări. În IAS 38 „**Imobilizări necorporale**”, se menționează că o entitate controlează o imobilizare, dacă ea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare din utilizarea acesteia, respectiv de a restricționa accesul altora la beneficiile în cauză [3]. Considerăm că restricționarea unor persoane terțe (juridice sau fizice), la obținerea beneficiilor economice viitoare, în scopul asigurării controlului asupra resurselor minerale, nu poate fi vorba. Teoretic ne putem imagina cazuri de transmitere în exploatare altor persoane sau de transmitere în arendă. Însă, practica activității de extracție a resurselor minerale din Republica Moldova nu cunoaște astfel de cazuri.

Prin urmare, controlul asupra resurselor minerale rămâne să fie realizat prin existența dreptului legal al entității, ca drept patrimonial, drept component al proprietății sale. Această situație este determinată de relațiile dintre entități și stat în privința extragerii resurselor minerale, care, conform Constituției Republicii Moldova, aparțin statului. Entitatea care intenționează să desfășoare activitate de extracție a unor resurse minerale, procură dreptul de extracție a acestora. Deoarece resursele minerale nu se vând de către stat, volumul lor nu se determină. Efectuând lucrările de explorare (studii topografice, geologice, geochemice, geofizice, lucrări de forare cu caracter de investigații, de decopertare, de măsurare a volumului de resurse decopertat, demonstrarea fezabilității tehnice și viabilității comerciale etc.), entitățile obțin dreptul patrimonial asupra resurselor minerale identificate. Concomitent, se mai obține și controlul asupra acestor resurse pregătite spre extracție, fapt indispensabil de realizarea identificabilității resurselor. Prin urmare, dacă resursele minerale au devenit identificabile, concomitent, ele au devenit și controlabile de către entitate, așa cum este controlabil și fiecare element patrimonial (mijloace fixe, terenuri, imobilizări necorporale etc.).

Dacă perioada de pregătire spre extracție a unor resurse minerale, în funcție de relieful zonei și adâncimea la care se află de la suprafața solului, nu depășește un an, costurile de pregătire spre utilizare urmează a fi contabilizate în componența imobilizărilor în curs de execuție. De exemplu, unele entități care extrag nisip, decopertează un strat de sol cu grosimea de 30-50 cm. În acest caz, considerăm că este posibilă identificarea resurselor minerale, controlul asupra întregului volum al acestei resurse, determinat pentru întreaga suprafață a terenului.

În extracția închisă, identificarea și controlul asupra resurselor minerale poate să comporte un caracter abstract, subiectiv sau, în general, să nu fie identificată, respectiv controlată. De exemplu, în cazul extracției apelor potabile și curative. Actualmente, nicio entitate nu recunoaște volumul de apă potabilă sau

curativă în componența imobilizărilor corporale. Din partea statului, acest volum anual se limitează pentru fiecare entitate. Specialiștii pot prognoza cu aproximație volumul apei din zona respectivă. În realitate, este imposibil de măsurat cu precizie înaltă acest volum. Prin urmare, identificarea și controlul vor fi efectuate din partea entității asupra unui volum de apă potabilă sau curativă aproximativă.

În extracția închisă a pietrei brute sau de construcție, identificarea și controlul, de asemenea, sunt problematice. De exemplu, la minele „Cricova” și „Mileștii Mici”, constituite în 1952 și 1969, respectiv extracția de piatră a fost începută zeci de ani până la constituire, când în contabilitate nu se aplica niciun standard. Resursele minerale (de piatră, granit, ghips etc.) nu se prevedeau să fie înregistrate în componența imobilizărilor corporale. Costurile de decopertare, erau contabilizate drept cheltuieli anticipate pe termen lung, iar în timp de 2 ani uniform (1/24 parte din suma cumulată) se atribuia la costurile de extracție.

În condițiile standardelor (SNC, INC și IFRS 6), volumul resurselor minerale, chiar și în extracția închisă, se cere de a fi determinat volumul în m<sup>3</sup> din zona respectivă. Dacă estimarea volumului resursei minerale este imposibilă, se presupune că această resursă nu poate fi identificată, controlată de către entitate, respectiv nu va fi recunoscută în componența imobilizărilor corporale. În acest caz, costurile de decopertare este raționat să fie contabilizate în componența cheltuielilor anticipate pe termen lung. Entitatea ce va desfășura activitatea de extracție de sine stătător va stabili termenul și metoda de atribuire a costurilor de decopertare la costurile de extracție: în mod egal, în raport cu numărul de luni de activitate sau în raport cu cantitatea resurselor minerale dobândite (extrase). Această situație poate apărea la entitățile noi, care, pentru prima dată, încep activitatea de extracție.

Prin urmare, entitatea trebuie să specifice, în politicile sale contabile, identificarea (neidentificarea), respectiv recunoașterea (nerecunoașterea) resurselor minerale drept imobilizări corporale. În mod adecvat, urmează a menționa modalitatea de contabilizarea a costurilor de decopertare pentru resursele minerale solide și de sfredelire a sondei de apă minerală potabilă sau curativă.

O altă problemă în domeniul pregătirii resurselor minerale spre extracție o reprezintă unele elemente patrimoniale, care urmează a fi recunoscute în componența imobilizărilor corporale sau necorporale. De exemplu, conform art. 15 al IFRS 6, o entitate trebuie să clasifice activele de explorare și evaluare drept active corporale sau necorporale conform naturii activelor dobândite, și să aplice, în mod consecvent, această clasificare [2]. În art. 16 al aceluiași standard, se menționează că unele active de explorare și evaluare sunt tratate drept active necorporale (de exemplu, drepturile de forare), în timp ce altele sunt corporale (vehiculele și instalațiile de forare). În măsura în care un activ corporal este consumat pentru crearea unei imobilizări necorporale, valoarea care reflectă consumul este parte componentă a costului imobilizării necorporale. Utilizarea unui activ corporal pentru crearea unui activ necorporal nu transformă un activ corporal într-o imobilizare necorporală [2]. Niște sintagme contradictorii termenilor definiți în Anexa A la IFRS 6.

În anexa 6 la IFRS 6, activele de explorare și evaluare reprezintă cheltuieli privind explorarea și evaluarea recunoscute drept active în conformitate cu politicile contabile le entității[2] – o definiție eronată.

În primul rând, dacă ne referim la definiția activului, privit la general, atunci un activ reprezintă o resursă controlată de către entitate, provenită din fapte economice trecute și din a cărei utilizare se așteaptă obținerea unor beneficii economice viitoare [4, p.10]. Este incorect de afirmat că activele de explorare și evaluare sunt cheltuieli aferente pregătirii acestora spre extracție. Doar orice activ provenit din fapte economice trecute are o formă materială, fizică, cu excepția imobilizărilor necorporale și creanțelor. Referindu-ne la domeniul extracției resurselor minerale, acestea sunt create de către natură în rezultatul proceselor geologice, biologice pe parcursul perioadei de sute de mii de ani. Logica definiției din IFRS 6 constă în faptul că, dacă nu am efectuat nicio cheltuială, nu exista niciun activ de explorare și evaluare. Însă resursele minerale există în forma lor fizică (solidă sau lichidă), indiferent de faptul dacă s-au efectuat vreunele cheltuieli pentru a fi extrase sau nu. Cheltuielile respective sunt necesare pentru a obține identificarea acestor resurse și controlul din partea entității. Însă, substanța propriu-zisă a lor, ca active, după efectuarea cheltuielilor, rămâne neschimbată, așa cum era până la efectuarea cheltuielilor de explorare și evaluare. Prin urmare, resursele minerale privite ca active imobilizate sunt resurse create de natură, ca urmare a diverselor procese chimice, geologice etc., de lungă durată, identificate și controlate de către entitate, valorificate și pregătite spre extracție. Cheltuielile (în cazul dat – costurile de explorare) nu se transformă în active corporale.

În al doilea rând, nu este clar sensul clasificării activelor de explorare și evaluare din art.15 al IFRS 6, menționată mai sus. În Anexa 6, la acest standard, este clar că definiția acestor active este formulată pentru resurse minerale. Prin urmare, activele de explorare și evaluare nu pot fi clasificate în active corporale și necorporale. De exemplu, resursele minerale existente în Republica Moldova sunt parte componentă numai a imobilizărilor corporale și nu pot fi atribuite la cele necorporale. La entitățile ce desfășoară activitate de extracție a resurselor minerale, în componența imobilizărilor necorporale pot fi incluse dreptul de extracție ce

rezultă din licența cumpărată de la stat, dreptul de utilizare a programelor informatice, dreptul de utilizare a unor brevete aferente tehnologiilor noi, elaborate de către entitate etc. și, nicidecum, unele resurse minerale. În acest context, în art. 16 al IFRS 6, se specifică faptul că, în componența imobilizărilor necorporale, se includ drepturile de forare. Considerăm că era necesar de menționat că poate fi inclus acest drept în componența imobilizărilor necorporale, în funcție de legislația țării respective. Studiile relevă că, în Republica Moldova, dreptul de forare în prima fază –de explorare a resurselor minerale și în a doua – extracția resurselor minerale solide, precum și dreptul de a efectua explozii (a masei de granit, de piatră), după forare, în procesul de extracție aparțin unor entități specializate. Acestea nu se ocupă nemijlocit cu extracție resurselor minerale. Prin urmare, drepturile menționate reprezintă parte componentă a imobilizărilor necorporale la entitățile menționate. La entitatea ce desfășoară activitatea de extracție, se va înregistra numai costul serviciilor primite de la entitățile cu dreptul de forare și de efectuare a exploziilor:

- în prima fază – de explorare, ca parte componentă a costului de intrare a resurselor minerale, iar în cazul nerecunoașterii acestora, drept imobilizări corporale – ca parte integrantă a cheltuielilor anticipate;
- în a doua fază – de extracție ca element al costurilor de extracție.

În al treilea rând, participarea unui activ corporal la crearea unui activ necorporal, nu reprezintă particularitate caracteristică numai entităților ce desfășoară activitate de extracție [2]. De exemplu, computerul este utilizat la elaborarea unui nou program informatic. Această participare este comună pentru toate entitățile din toate sectoarele economiei naționale. Prin urmare, este rațional ca sintagma aferentă participării unui activ corporal la crearea unui activ necorporal, să fie eliminată din art. 16 al IFRS 6 și de prezentat în IAS 16 sau IAS 38.

În continuare, vom prezenta elementele componente ale costului de intrare ale resurselor minerale sau de explorare și evaluare la recunoașterea inițială a acestora. Investigațiile efectuate denotă că componentele costului de intrare al resurselor minerale pregătite spre extracție depind de tipul extracției (deschisă sau închisă) și forma naturală a acestora (solidă sau lichidă). Pentru ambele tipuri de extracție și forme ale resurselor minerale, unele costuri sunt comune, iar altele sunt proprii numai unui tip de extracție sau unei forme de resurse minerale pregătite spre extracție (tabelul 1).

**Tabelul 1**

**Componența costului de intrare a resurselor minerale în funcție de tipul de extracție și forma naturală a acestora**

Nomenclatorul articolelor de costuri	Tipul de extracție		
	deschisă	închisă	
		forma resurselor	
		solidă	lichidă
1. Costul lucrărilor topografice, geologice, geochimice și geofizice	+	+	+
2. Costul lucrărilor de forare în faza de explorare	+	+	+
3. Costul lucrărilor de decopertare a resurselor minerale	+	+	+
4. Costurile aferente formării sectoarelor pe suprafața terenului cu resurse	+	-	-
5. Costurile de evaluare a fezabilității tehnice și a viabilității comerciale	+	+	+ <sup>1)</sup>
6. Costurile de refacere a terenului deteriorat în extracția resurselor minerale	+	-	-
7. Costurile de refacere a terenului ocupat de drumul de la traseul central până la entitate	+	+	+
8. Suma pierderilor produselor agricole compensare de către entitatea cu drept de extracție unei entități agricole în cazul utilizării unei părți de teren ce-i aparține	+	-	-
9. Costurile îndatorării capitalizate	+	+	+
10. Costul serviciilor terțe, plata de arendă, leasingul, locațiunea mijloacelor fixe.	+	+	+

<sup>1)</sup>sunt posibile în cazul în care entitatea începe prima dată desfășurarea activității de extracție

Din articolele prezentate în tabel, necesită precizare următoarele costuri. Costurile de formare a sectoarelor sunt, specifice doar pentru extracția deschisă și reprezintă costurile de marcarea și numerotare. Costurile de refacere a terenului deteriorat, în esență, nu prezintă element al costului de intrare a resurselor

minerale pregătite spre extracție, nici a costurilor de extracție. Doar spațiul format din extracția resurselor minerale solide, în cazul extracției închise nu se refac. În plus, ele apar după extracția resurselor minerale privitor la procesul de producție. Conform practicilor de zeci de ani, unele spații se amenajează, în modul respectiv și sunt utilizate drept depozite pentru păstrarea bunurilor, creșterea ciupercilor sau în fabricarea produselor de vinificație cu o durată lungă (maturarea vinurilor și a divinurilor). Însă costurile de refacere a terenurilor deteriorate în extracția resurselor minerale generează o altă problemă: aceasta și reprezintă parte componentă a costurilor de pregătire spre extracție a resurselor minerale sau sunt costuri de producție a substanțelor utile.

Conform Codului fiscal și SNC, INC, acestea se includ în componența costurilor de extracție [1, p.63], iar IFRS 6 prevede contabilizarea lor în componența costurilor de explorare și evaluare ca parte componentă a costului de intrare a resurselor minerale [2] prin constituirea provizionului aferent. În opinia noastră, faza de pregătire a resurselor minerale expiră cu operațiile de evaluare, perfectarea documentară și înregistrarea la intrări a acestora în componența imobilizărilor corporale. Prin urmare, componenta elementelor ce constituie costul de intrare al acestora economic se limitează cu costurile determinate de prima fază – explorarea. Cheltuielile de refacere a terenurilor deteriorate sunt similare cheltuielilor din scoatere din uz a mijloacelor fixe. De aceea, considerăm că trebuie să fie contabilizate în componența costurilor de extracție, fiind determinate pe fiecare sector separat.

Costurile de refacere a terenului ocupat de drumul de la trasa centrală până la entitate este rațional de atribuit la costul de intrare a resurselor minerale pregătite spre extracție. Ele urmează a fi înregistrate prin constituirea unui provizion pe termen lung.

Pierderile produselor agricole compensate de către entitatea cu activitate de extracție, în cazul atribuirii unui teren conform hotărârii de Guvern, unei entități agricole, pot să fie înregistrate ca parte componentă a costului de intrare a resurselor minerale numai în extracția deschisă, dacă entitatea agricolă insistă să recupereze aceste pierderi o singură dată pentru toată perioada pe parcursul căreia va fi ocupat acest teren. Dacă recuperarea acestor pierderi se prevede a fi efectuată anual, atunci sumele achitate entității agricole reprezintă elemente ale costurilor de producție.

O obiecție poate fi adresată planului general de conturi contabile, în privința contabilității costurilor de pregătire spre extracție a resurselor minerale propriu-zise pe parcursul perioadei de explorare. În acest plan, lipsește criteriul unic, care putea fi pus la baza determinării conturilor pentru contabilizarea costurilor de creare a imobilizărilor necorporale și corporale, respectiv a existenței și mișcării acestor active imobilizate pe parcursul duratei de utilizare. Pentru imobilizările necorporale, mijloacele fixe, costurile de creare a acestora sunt contabilizate în conturi separate de conturile în care sunt contabilizate aceste imobilizări aflate în exploatare. În cazul costurilor de pregătire a terenurilor, spre utilizare după destinație și terenurilor propriu-zise, acestea se prevăd să fie contabilizate într-un singur cont sintetic **122 „Terenuri”**, cu subconturile aferente, inclusiv **1221 „Terenuri în curs de pregătire pentru utilizare prestabilită”**. Însă pentru resursele minerale, contul **125 „Resurse minerale”** nu prevede nici un subcont, nici cont sintetic separat. Din corespondența contului **125 „Resurse minerale”**, cu conturile respective, rezultă că costurile de pregătire a resurselor minerale spre extracție (de explorare și evaluare) urmează a fi contabilizate în debitul acestui cont. Acceptând aceasta în Planul general de conturi [1, p.265], trebuia să fie prevăzută și înregistrarea contabilă:

Debit **125 Resurse minerale**”, subcontul 2 „Resurse minerale în extracție”;

Credit **125 Resurse minerale**”, subcontul 1 „Resurse minerale în curs de pregătire spre extracție”.

Însă, această înregistrare contabilă lipsește. Mai reușită era varianta de a destina contabilității costurilor de creare a imobilizărilor necorporale și corporale un singur cont sintetic, iar pentru fiecare tip de active imobilizate omogene – câte un subcont respectiv.

O altă problemă, în extracția deschisă a resurselor minerale, o constituie costurile de forare și de explozie a masei de munte a resurselor minerale în a doua fază. Studiile denotă că aceste costuri sunt semnificative și efectuate în luna în care se începe extracția resurselor minerale din sectorul decopertat. Însă perioada de extracție a mineralelor utile din sectorul dat, după efectuarea operațiilor tehnologice de explozie durează un an, doi sau chiar și trei, în funcție de volumul pregătit spre extracție și capacitățile de producție a entității respective. Prin urmare, suma costurilor de forare și explozii, în practică, se includ în costul substanțelor utile extrase numai din luna în care au fost efectuate aceste operații, iar costul substanțelor utile extrase în lunile următoare nu vor include aceste elemente de costuri. În scopul înlăturării acestui inconvenient, se propune ca costurile de forare și explozie a masei de munte, prealabil, să fie contabilizate în componența cheltuielilor anticipate curente (dacă se preconizează că durata de extracție din sectorul respectiv și stratul de masă de munte dat nu va depăși 12 luni) sau în componența cheltuielilor anticipate pe termen lung (când durata de extracție a substanțelor utile din sectorul masei de munte forat și explodat, se planifică faptul că va depăși 12 luni). Această abordare de valoare, de regulă, este determinată de respectarea

cerințelor de lichiditate în prezentarea informațiilor aferente activelor în bilanțul entității și principiului concordanței în recunoașterea venitului și cheltuielilor aferente.

**Exemplu.** La 1 aprilie 201N, la entitatea „Pietriș”, au fost finisate lucrările de forare și explozie a masei de munte din sectorul nr. 2, stratul nr. 1, cu dimensiunile 85 m x 100 m, grosimea stratului este de 18 m, costurile fiind de 280000 lei, TVA – 56000 lei. Volumul total de piatră brută valorificat și documentar perfectat în sectorul nr. 2, în 3 straturi, constituie 460000 m<sup>3</sup>. Entitatea planifică să extragă lunar, în medie, câte 3200 m<sup>3</sup> piatră brută. În prima lună de extracție, entitatea a extras 3500 m<sup>3</sup> de substanțe utile. Conform datelor din exemplu, entitatea „Pietriș” va extrage substanțe utile după efectuarea lucrărilor de forare și explozie a masei de munte din primul strat al sectorului nr. 2, pe o perioadă de 47,8 luni [(85x100x18):3200].

Ulterior, se întocmesc următoarele calcule:

- suma costurilor de forare și explozie ce revine la 1m<sup>3</sup> de substanțe utile extrase – 1,83 lei (280000:153000);
- volumul substanțelor utile planificate spre extracție în primul an – 28800 m<sup>3</sup> (3200x9);
- suma cheltuielilor anticipate curente 52704 lei (28800x1,83);
- volumul substanțelor utile planificate spre extracție în perioadele gestionare ulterioare – 1244200 m<sup>3</sup> (153000-28800);
- suma costurilor anticipate curente, care urmează a fi inclusă în costurile de extracție a substanțelor utile în prima lună de extracție – 4575 lei (2500x1,83).

Înregistrările contabile vor genera astfel:

1. Înregistrarea cheltuielilor anticipate pe termen lung privind efectuarea lucrărilor de forare și explozia masei de munte:

Debit **171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung”** – 280000 lei,

Debit **534 „Datorii față de buget”** – 56000 lei,

Credit **521 „Datorii comerciale curente”, 544 „Alte datorii curente”** sau alt cont – 336000 lei.

2. Transferarea cotei-părți a cheltuielilor anticipate pe termen lung în cheltuieli anticipate curente:

Debit **261 „Cheltuieli anticipate curente”** – 52704 lei,

Credit **171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung”** – 52704 lei.

3. Atribuirea cotei-părți a cheltuielilor anticipate curente, la costuri de extracție, în luna aprilie 201N:

Debit **811 „Activități de bază”** – 4575 lei,

Credit **261 „Cheltuieli anticipate curente”** – 4575 lei.

4. La 31 decembrie 201N: Transferarea cotei-părți a cheltuielilor anticipate pe termen lung în cheltuieli anticipate curente – la 38400 lei (3200x12):

Debit **261 „Cheltuieli anticipate curente”** – 38400 lei;

Credit **171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung”** – 38400 lei.

În acest mod, costurile de forare și explozie a masei de munte vor fi atribuite la costul întregului volum de substanțe utile extrase din stratul 1 al sectorului nr. 2 (153000 m<sup>3</sup>) și nu numai a volumului extras din prima lună (2500 m<sup>3</sup>). Concomitent, costul unitar al substanțelor utile extrase va fi calculat mai obiectiv, informația prezentată pentru utilizatorii situațiilor financiare este mai fidelă și relevantă. Cheltuielile anticipate vor fi prezentate în bilanțul entității respectând gradul de lichiditate al activelor și principiul concordanței dintre venituri și cheltuielile pe parcursul întregii perioade de extracție a substanțelor utile din stratul nr. 1 al sectorului nr. 2 și din celelalte sectoare ale acestuia.

În procesul de extracție, volumul resurselor minerale valorificat, identificat și recunoscut în componența imobilizărilor corporale, treptat, se micșorează. În cazul celorlalte imobilizări necorporale și corporale, masa, cantitatea, suprafața, spațiul etc., ale acestora rămân neschimbate. Repartizarea valorii amortizabile a imobilizărilor necorporale și corporale pe perioade gestionare poartă denumirea de amortizare. Însă reflectarea diminuării volumului resurselor minerale reprezintă epuizare și nu amortizare, cum se tratează în SNC și INC. Amortizarea și epuizarea reflectă diferite procese economice: în cazul resurselor minerale, micșorarea volumului acestora, valoarea unitară rămânând aceeași; în cazul celorlalte active imobilizate, micșorarea indirectă a valorii unitare a fiecărui activ imobilizat recunoscut. Suma amortizării calculată lunar, conform metodelor liniare și diminuării soldului, cu excepția unităților de producție, este aceeași, iar suma epuizării resurselor minerale poate fi diferită în fiecare lună fără nicio excepție.

Una din cele mai complicate probleme în contabilizarea resurselor minerale este deprecierea acestora.

În IFRS 6, pentru deprecierea resurselor minerale este dedicat un compartiment separat (art. 18-22). Regulile expuse în aceste articole se referă nu numai la resursele minerale, ci și la celelalte active imobilizate care participă la desfășurarea activității de extracție.

Entitatea, care dispune de active de extracție, trebuie să testeze activele de explorare și evaluare (conform IFRS 6, toate activele imobilizate ce participă la activitatea de extracție), dacă:

- a) perioada de extracție a resurselor minerale din zona respectivă a expirat sau va expira în viitorul apropiat și reînnoirea acestei activități nu se prevede;
- b) nu sunt prevăzute în buget (nu sunt planificate) cheltuielile necesare pentru explorarea și evaluarea ulterioară a resurselor minerale în această zonă;
- c) lucrările de explorare și evaluare a resurselor minerale, în această zonă, nu au dus la descoperirea unor cantități de resurse viabile din punct de vedere comercial;
- d) deși sunt întreprinse acțiuni de valorificare în zona respectivă, este puțin probabil ca valoarea contabilă a activului (grupului de active sau unei unități generatoare de trezorerie) să fie recuperată prin extracția resurselor minerale prin vânzare [2].

Lista cazurilor menționate nu este definitivă și poate fi completată. Totuși, ea necesită unele concretizări.

Dacă perioada de extracție a resurselor minerale, din zona cu suprafață stabilă de către organul de stat prin dreptul de extracție, a expirat (pct. a), iar reînnoirea acestei activități în această zonă sau zona adiacentă nu este posibilă, probabil, că nu mai este cazul de soluționare a problemei de depreciere. Apare problema lichidării entității, respectiv a vânzării activelor care pot fi vândute. Celelalte active imobilizate urmează a fi casate, cu recunoașterea cheltuielilor curente. Soluționarea problemelor de depreciere a activelor imobilizate este rațional să fie efectuată în cazul în care se stabilește că perioada de extracție se așteaptă în viitorul apropiat. De aceea, din pct. a) este rațional de exclus termenul „a expirat”.

Nu este convingător conținutul exprimat în pct. b). Dacă entitatea trebuie să deprecieze activele imobilizate numai din cauza că, în anul gestionar respectiv, nu sunt surse financiare suficiente de a acoperi costurile de explorare și evaluare, dacă lucrările respective sunt posibile. Dacă, în anul viitor, entitatea găsește surse de finanțare, atunci ea trebuie să întreprindă reluarea unei pierderi din depreciere. Mai rațională ar fi conservarea activelor imobilizate, iar în cazul existenței surselor financiare – de a le deconserva.

După cum denotă studiile, principala problemă în cazul deprecierei resurselor minerale și activelor imobilizate curente constă în determinarea valorii juste minus costurile de vânzare și a valorii de utilizare a resurselor minerale. În cazul primului indicator, situația este următoarea: resursele minerale, conform Constituției Republicii Moldova aparțin statului. Entitatea obține doar dreptul de extracție a resursei minerale respective, statul nu vinde aceste resurse. Din această cauză, în general, lipsește piața resurselor minerale pregătite spre extracție sau a acelor resurse, care se află în faza de pregătire spre extracție. Aceste resurse, în Republica Moldova, nu se vând și nu se cumpără (nu este vorba despre substanțele utile din extracția resurselor minerale respective). Nici contracte încheiate de vânzare-cumpărare a resurselor minerale nu există.

Calcularea valorii de utilizare, de asemenea, este problematică. Apare întrebarea determinării nomenclatorului activelor imobilizate, inclusiv a resurselor minerale, a fluxurilor de trezorerie și costurile de extracție scontate, precum și a perioadei pe parcursul căreia se va calcula valoarea de utilizare. În opinia noastră, în locul acestor doi indicatori, respectând cerințele comparabilității, este rațională determinarea valorii substituibile a fiecărui activ imobilizat, inclusiv resurselor minerale. Această valoare urmează a fi comparată cu valoarea contabilă a activului imobilizat respectiv. Întocmirea calculului aferente nu ne-o permite volumul limitat al acestei lucrări.

### Concluzii

1. Recunoașterea resurselor minerale drept imobilizări corporale este rațional să fie efectuată diferențiat, în funcție de divizarea suprafeței din zona respectivă, pentru care s-a obținut dreptul de extracție în sectoare, iar, în cadrul sectorului respectiv, pe straturi (etape ale lucrărilor de forare și explozie a masei de munte), luând în considerare tipul de extracție și forma naturală a resurselor minerale. Când lucrările de decopertare nu sunt semnificative, resursele minerale (nisipul, prundișul, argila) pot fi recunoscute pentru întreaga suprafață a terenului indicat în dreptul de extracție.

2. În extracția închisă a resurselor minerale (cum ar fi entitățile „Cricova” și „Mileștii Mici”), unde extracția s-a început cu zeci de ani în urmă până în anii 1952 și 1969, respectiv recunoașterea acestora ca imobilizări corporale poate să lipsească din cauza neidentificării și lipsei costurilor de explorare și evaluare. În astfel de situații, entitatea contabilizează numai costurile de extracție a substanțelor utile.

3. Drepturile de forare și explozie la entitatea cu activitate de extracție nu pot fi recunoscute ca imobilizări necorporale. Acestea aparțin unor entități speciale, care, la rândul lor, prestează servicii de forare și explozie.

4. Entitatea trebuie să specifice, în politicile sale contabile, identificarea (neidentificarea), respectiv recunoașterea (nerecunoașterea) resurselor minerale drept imobilizări corporale. În mod adecvat, urmează a menționa modalitatea de contabilizarea a costurilor de decopertare pentru resursele minerale solide și de

sfredelire a sondei de apă minerală potabilă sau curativă. Costurile de explorare și evaluare nu pot fi transformate în active immobilizate. Resursele minerale privite ca active immobilizate reprezintă zăcămintele în forma lor naturală (solidă sau lichidă) după identificarea, valorificarea și obținerea controlului asupra acestora. Costurile de explorare reprezintă costul lor de intrare.

5. Participarea unui activ necorporal la crearea unui activ corporal nu reprezintă particularitate specifică și inerentă numai sectorului de extracție. Ea este comună tuturor sectoarelor economiei naționale. De aceea, este rațional de exclus astfel de participare din IFRS 6 și de specificat în IAS 38.

6. Costurile de forare și explozie a masei de munte din fiecare strat (etapă) a sectorului respectiv este rațional să fie contabilizate în componența costurilor anticipate:

- a) curente – dacă perioada de extracție a substanțelor utile din stratul masei de munte nu depășește 1 an;
- b) pe termen lung – când perioada de extracție a substanțelor utile din stratul masei de munte depășește 12 luni.

7. Una din principalele probleme în cazul deprecierei resurselor minerale și activelor immobilizate curente constă în determinarea valorii juste minus costurile de vânzare și a valorii de utilizare a resurselor minerale. În opinia noastră, în locul acestor doi indicatori, respectând cerințele comparabilității este rațională determinarea valorii substituibile a fiecărui activ immobilizat, inclusiv a resurselor minerale. Această valoare urmează a fi comparată cu valoarea contabilă a activului immobilizat respectiv.

#### **Bibliografie:**

1. Acte normative în domeniul contabilității. În.: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237, 2013.
2. IFRS 6 „Explorarea și evaluarea resurselor minerale”. [www.mf.gov.md](http://www.mf.gov.md). 2014.
3. IAS 38 „Imobilizări necorporale”. [www.mf.gov.md](http://www.mf.gov.md). 2015.
4. DEX. Academia Română. Institutul de lingvistică „Iorgu Iordan” – Al. Rosetti. București, 2012.
5. Codul fiscal al Republicii Moldova. În.: Contabilitate și audit nr. 7, 2016.

## **УЧЕТ РЕПРОДУКТИВНОГО МОЛОДНЯКА КРУПНОГО РОГАТОГО СКОТА**

*Александр ФРЕКЭУЦЯНУ*

*доктор хабилитат, професор университар, ГАУМ,*

[verbulgaru@mail.ru](mailto:verbulgaru@mail.ru)

*Вероника БУЛГАРУ,*

*доктор экономики, конференциар университар, ГАУМ,*

[verbulgaru@mail.ru](mailto:verbulgaru@mail.ru)

*Today, according to CNS "Peculiarities of accounting in agriculture", there are two variants of accounting the reproductive youth and the costs associated with the maintenance of the youth: the first variant - opening the asset account 131 "Fixed biological assets under execution", and the second variant implies the application of two traditional accounts (212 "Current biological assets" and 811 "Basic activities"). In the case of the second variant the youth livestock and the maintenance costs are reflected separately, with the opening of the two mentioned accounts. But for practicing accountants it is not clear which of these variants is correct and what conditions must be met for selecting one of them. The article demonstrates conclusively that the second variant is more accurate, it adequately reflects the increase in the reproductive youth and fully complies with the requirements for completing the annual and quarterly statistical reports.*

**Key words:** *fixed biological assets under execution, maintenance costs, reproductive youth, products, increase in live weight.*

#### **Введение**

Цель настоящей работы заключается в определении оптимального способа системного отражения поголовья, живой массы и балансовой стоимости репродуктивного молодняка крупного рогатого скота, а также затрат по его содержанию. Дело в том, что существующая нормативная база не дает четкого ответа относительно того, когда, как и при каких условиях использовать исключительно счет **131** или же поступать по-старому, то есть ограничиться традиционными счетами **212** и **811**. В результате бухгалтерские службы предприятий выбирают разные подходы, что приводит к несопоставимости учетной информации и сложностям при составлении статистической отчетности по животноводству. Авторы полагают, что следует отдать предпочтение второму варианту. В

качестве аргументов приводятся натурально-вещественные отличия репродуктивного молодняка от молодых многолетних насаждений, непрозрачный (искусственный) характер записей на счете **131**, несоответствие получаемых данных требованиям статистической отчетности и т. д.

### Основная часть

Учет репродуктивного молодняка крупного рогатого скота (как, впрочем, и других видов копытных животных) вызывает много вопросов не только у бухгалтеров-практиков с многолетним опытом работы, но и у ряда выпускников высших учебных заведений с экономическим или технологическим профилем. Это объясняется тем, что в новом **НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»** (далее - **НСБУ «ОБУСХ»**) этот раздел учета изложен недостаточно четко, ясно и последовательно, в отрыве от достижений передовых хозяйств и технологий содержания/выращивания ремонтного молодняка. При этом необходимо отметить с самого начала, что репродуктивный молодняк (называемый также ремонтным молодняком) представляет собой часть молодых особей (независимо от пола и возраста), которые предназначены исключительно для воспроизводства (пополнения, формирования или обновления) основного стада определенного вида животных.

Итак, согласно неоднозначному и местами двусмысленному содержанию **НСБУ «ОБУСХ»** учет репродуктивного молодняка всех видов копытных животных (включая крупный рогатый скот) можно вести двумя способами, разными по содержанию, трудоемкости и получаемым результатам:

- по-новому – с открытием недавно введенного счета **131**;
- по-старому – с использованием традиционных счетов **212** и **811**.

Новый порядок учета предполагает следующее:

- на счет **131** зачисляют все поголовье репродуктивного молодняка (с указанием количества голов, их живой массы и балансовой стоимости), предназначенное исключительно для перевода в состав основного стада после совершения определенных действий (достижение заданного возраста, веса, уровня продуктивности и/или состояния физического развития, получение первого приплода и т. д.);
- счет **131** открывают на основании письменного распоряжения руководителя предприятия или другого уполномоченного лица с указанием всех необходимых данных (место содержания животных, материально ответственное лицо и др.) для выделения соответствующего аналитического счета;
- в составе счета **131** на том же аналитическом счете учитывают все затраты по содержанию данного вида репродуктивного молодняка;
- прирост живой массы репродуктивного молодняка не определяют и в системном учете (то есть на бухгалтерских счетах) не отражают. Это сделано по аналогии с молодыми плодовыми, виноградными и ягодными насаждениями, по которым до вступления в плодоношение и зачисления в состав долгосрочных биологических активов отражают лишь увеличение балансовой стоимости на сумму понесенных затрат, но отнюдь не рост древесной массы или увеличение объема кроны;
- приплод, полученный от репродуктивного молодняка, оценивают согласно учетным политикам предприятия (например, по плановой себестоимости одной головы, полученной от маток основного стада; по ценам реализации на мясо с учетом живой массы при рождении и т. д.).

Одновременно надо иметь в виду, что от репродуктивного молодняка **КРС** (то есть крупного рогатого скота), в отличие от других видов копытных животных, получают не только приплод (как указано в пункте 19 **НСБУ «ОБУСХ»**), но и другие виды ценностей (например, молоко и/или навоз), которые легко измеряемы в количественном, качественном и стоимостном выражении, пространственно отделяемы от самих биологических активов и органически вписываются в характеристику и порядок применения активного счета **131**. О том, что молоко, полученное от первотелок в период тестирования их молочной продуктивности, который может длиться не более трех месяцев после отела, следует рассматривать как продукцию этих животных, а сами первотелки в течение этого периода могут не переводиться в основное стадо, оставаясь, как и прежде (то есть до отела), в составе молодняка **КРС**, впервые было указано еще 19 ноября 1988 г. в совместном письме Госагропрома СССР и Госкомстата СССР № 013-35-402/1546. К сожалению, об этом нормативном акте (пусть даже и советского периода) известно немногим. На практике, независимо от конкретных условий хозяйствования, бухгалтеры и специалисты животноводческой отрасли привыкли поступать по-старинке, то есть сразу после отела зачислять все первотелки в состав основного стада. При этом не берутся во внимание ни их происхождение, ни породный состав, ни фактическая молочная продуктивность, ни многие другие факторы. Такой подход нередко оборачивается плачевными последствиями, так как продуктивность первотелок даже спустя несколько месяцев после отела продолжает оставаться низкой, составляя, например, 7-8 кг в день. Как следствие, нерационально



тратятся корма, неэффективно используются трудовые ресурсы и т. д. Подобные экземпляры следовало уже в самом начале либо поставить на откорм и довести до оптимального веса или нужной упитанности, либо забить на мясо для внутривладельческих нужд, либо продать на сторону заинтересованным покупателям. Таким образом, смысл не более трехмесячного периода тестирования первотелок молочного направления заключается в том, чтобы избежать случаев преждевременного и необоснованного перевода низко продуктивных особей в состав основного стада с одновременным обеспечением экономии материально-денежных ресурсов.

Старый порядок учета, применяемый до внедрения **Общего плана счетов бухгалтерского учета** и 16-ти новых **НСБУ**, заключается в следующем:

- репродуктивный молодняк КРС наряду со всеми остальными половозрастными или технологическими группами молодняка животных и взрослыми животными, выбракованными из основного стада и поставленными на откорм, учитывают на счете **212**. Это продолжается до момента перевода первотелок в состав основного стада дойных коров;

- затраты по содержанию репродуктивного молодняка вплоть до его перевода в основное стадо отражают на калькуляционном счете **811**;

- репродуктивный молодняк регулярно взвешивают (за исключением заключительного этапа стельности телок) с определением и системным оприходованием прироста живой массы. Самых же первотелок взвешивают дважды: первый раз – в день отела, второй раз – в день перевода в основное стадо (но не позднее трех месяцев после отела). Соответственно в первом случае прирост живой массы исчисляют как разницу между весом телки на момент отела и ее весом на дату последнего взвешивания, а во втором случае – как разницу между весом на момент перевода в основное стадо и весом на дату отела;

- молоко и приплод оприходуют с кредита одного из двух аналитических счетов - либо «*Содержание молодняка КРС*», либо «*Содержание основного стада КРС*». Оба подхода допустимы, но более обоснованным с технологической точки зрения является первый.

Отмеченные обстоятельства и проведенные нами исследования позволяют заключить следующее:

- выбранный способ учета репродуктивного молодняка КРС влияет на величину первоначальной стоимости первотелок, зачисленных в состав основного стада дойных коров. При втором способе она больше, чем при первом. В основном это происходит за счет регистрации прироста живой массы молодняка, которая **НСБУ «ОБУСХ»** не предусмотрена;

- первый способ менее трудоемкий, так как при нем животных не взвешивают и не составляют записи по оприходованию прироста живой массы репродуктивного молодняка, определение которого к тому же связано со многими трудностями;

- методология учета, предусмотренная первым способом, противоречит требованиям заполнения форм статистической отчетности сельскохозяйственных предприятий. Например, в годовом и квартальном статистических отчетах по животноводству весь полученный приплод (в том числе от первотелок) рассматривается как результат животноводческой отрасли (а значит, и сельскохозяйственной или основной деятельности). Также как результат животноводческой отрасли в тех же отчетах предусмотрено фиксировать и весь прирост живой массы, полученный от того или иного вида животных (включая репродуктивный молодняк вплоть до его перевода в основное стадо). Другими словами, в соответствии с многолетним подходом, применяемым в статистике, как новорожденные телята от первотелок, так и валовой прирост живой массы репродуктивного молодняка на протяжении всего срока его существования в хозяйстве в таком качестве должны регистрироваться в учете с кредита счета **811**;

- выбор первого способа является сугубо добровольным делом. При этом он зависит не только от воли (желания) руководителя предприятия или уполномоченного им лица, но и от многих объективных факторов: возраста животных (полгода, год, полтора года и др.), места содержания репродуктивного молодняка (в отдельном помещении, отдельной части помещения или вперемешку с другими молодыми особями того же вида), возможности отдельного документирования затрат по содержанию репродуктивного молодняка, наличия особой технологии выращивания этого молодняка и т. д. Это обстоятельство делает несопоставимыми данные хозяйств, применяющих разные варианты учета одного и того же репродуктивного молодняка. В свете сказанного допустим, что в одном хозяйстве поголовье из 20-ти телок перевели в состав репродуктивного молодняка в возрасте 18-ти месяцев (например, после проведения искусственного осеменения) с одновременным открытием счета **131**. В другом хозяйстве аналогичное поголовье зачислили в группу репродуктивного

молодняка на шесть месяцев позже (то есть за три месяца до отела) и при этом также открыли счет **131**. В результате несовпадения моментов признания молодняка в качестве репродуктивного и открытия счета **131** в первом хозяйстве не будет зарегистрировано ни одного килограмма прироста живой массы осемененных телок за весь девятимесячный период их стельности, а во втором – будет системно отражено вполне конкретное количество этого прироста, зависящее от величины поголовья, продолжительности содержания в днях и среднесуточного привеса (например, 20 гол. x 6 мес. x 30 дней x 500 г = 1800 кг).

Также следует учесть, что в животноводстве (включая молочное скотоводство) нет твердо установленных сроков зачисления молодняка в состав репродуктивного поголовья. В принципе (за редким исключением) это можно сделать, когда угодно;

- смысл положений пунктов 14 и 19 **НСБУ «ОБУСХ»** гораздо шире, чем информация, содержащаяся в характеристике и порядке применения счета **131**. В частности, в указанных пунктах предписывается учитывать в составе незавершенных долгосрочных биологических активов как самих животных, так и затрат по их содержанию. Тогда как в разделе III **Общего плана счетов бухгалтерского учета** отмечается, что счет **131** предназначен для обобщения информации о наличии и движении ... молодняка животных, содержащегося для пополнения/создания основного стада. Как видно, здесь нет ни слова о затратах по содержанию репродуктивного молодняка;

- в принципе и на счете **131** можно отразить прирост живой массы репродуктивного молодняка. Однако для этого его надо усовершенствовать и открыть два субсчета: один (*1311*) – для учета наличия, живой массы и балансовой стоимости молодняка, а другой (*1312*) – для накапливания затрат по его содержанию. В таком случае полученный и реально существующий прирост живой массы, оцененный в сумме плановых (скорректированных до фактических) затрат, будет зарегистрирован по дебету субсчета *1311* с кредита субсчета *1312*. Как следствие, каждый из субсчетов закрывается:

- а) субсчет *1312* – после отражения валового прироста живой массы репродуктивного молодняка и списания калькуляционной разницы по этому приросту;

- б) субсчет *1311* – после перевода репродуктивного молодняка в состав основного стада.

Конечно, согласно разделу I **Общего плана счетов бухгалтерского учета** каждое предприятие имеет право открыть любые дополнительные субсчета, которые необходимы для удовлетворения собственных информационных потребностей. Однако использование указанных выше субсчетов вряд ли может вписаться в менталитет многих отечественных бухгалтеров, которые в таких случаях привыкли, что при составлении двойных записей дебетуется и кредитруется не один и тот же счет (в данном случае счет **131**), а разные синтетические счета (например, счета **212** и **811**);

- стремление унифицировать методологию учета молодых многолетних насаждений и репродуктивного молодняка животных похвально и понятно, но оно не имеет под собой реальной природно-экономической основы. Дело в том, что каждое отдельное репродуктивное молодое животное (например, телка или бычок) в любой момент может быть продано, забито на мясо для нужд общественного питания, обменено на другой актив, выдано в качестве материальной помощи и т. д. При этом по мере роста оно прибавляет в весе (живой массе), который легко определяется либо путем сплошного взвешивания, либо расчетным методом. В то же время каждый отдельно произрастающий куст молодого виноградника или плодовое деревцо не может быть, например, продано или обменено на другой актив. По ним не определяют и результат развития: рост древесной массы, расширение корневой системы, увеличение количества веток и т. д. Молодой сад или виноградник может быть отчужден либо полностью, либо в виде определенных участков, насчитывающих сотни или даже тысячи многолетних растений. Следовательно, проведение аналогии (параллели) между молодыми многолетними насаждениями и репродуктивным молодняком животных неуместно в учетных целях.

### **Выводы**

1. Новый вариант учета репродуктивного молодняка крупного рогатого скота и затрат по его содержанию, основанный на открытии специального счета **131 «Незавершенные долгосрочные биологические активы»** и введенный в действие с 1 января 2014 года, носит надуманный характер и исходит из желания обеспечить унифицированный (единый) подход к способу отражения всех указанных активов, независимо от их происхождения (растительного или животного);

2. Применяемый ранее (до 1 января 2014 года) вариант учета особей данного вида и соответствующих затрат, основанный на использовании традиционных счетов **212 «Оборотные биологические активы»** и **811 «Основная деятельность»**, является более обоснованным с

методологической и технологической точек зрения и отлично согласуется как с менталитетом отечественных бухгалтеров, так и с требованиями заполнения статистической отчетности.

#### **Библиография:**

1. Национальный Стандарт Бухгалтерского Учета «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве». In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237
2. Общий план счетов бухгалтерского учета. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237
3. FRECĂUȚEANU, A. *Contabilitate pentru profesioniști*. Volumul întâi. Chișinău: Tipogr. „Print-Caro”, 2015. 734 p. ISBN 978-9975-56-275-1
4. FRECĂUȚEANU, A. *Contabilitate pentru profesioniști*. Volumul doi. Chișinău: Tipogr. „Print-Caro”, 2016. 385 p. ISBN 978-9975-56-355-0
5. FRECĂUȚEANU, A.; CHIȘLARU, A. *Contabilitate financiară avansată în sectorul agroalimentar*. Chișinău: Tipogr. „Print-Caro”, 2015. 440 p. ISBN 978-9975-56-277-5

### **УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ РЕШЕНИЯ В УПРАВЛЕНИИ ЗАТРАТАМИ АВТОТРАНСПОРТНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ**

*Конф. унив., д.э.н. Михаил ГЕРАСИМОВ, МЭА*

*Acceptance of administrative decisions in a management by the expenses of motor transport – very important question. In the article internal Report is offered for the management of motor transport enterprises and also importance of this question is considered to date.*

**Ключевые слова:** решения, автотранспортные предприятия, затраты, учет, перевозка, себестоимость.

**JEL : M 41**

Актуальность статьи определена тем, что процесс жизнедеятельности каждого предприятия связан с процессом непрерывного изменения и развития. Каждое предприятие может реализовывать стоящие перед ним цели только в том случае, если ее изменения адекватны изменениям и требованиям существующей экономической среды рыночных отношений.

На сегодняшний день автомобильный транспорт получил новый импульс развития и вследствие этого стал одной из наиболее быстро меняющихся и растущих подотраслей экономики Республики Молдовы. Изменение системы хозяйственных связей, развитие внутренних и международных товарных рынков открыло перед автотранспортом большие перспективы. Однако любое предприятие сталкивается с такой важной проблемой, как квалифицированный выбор партнера на внутреннем и внешнем рынке, обеспечивающий высокую эффективность будущего сотрудничества. Важнейшей формой выражения деловой активности предприятий является величина текущего финансового результата за определенный период – прибыли, полученной от предпринимательской деятельности. Во всем деловом мире сведения о формировании и использовании прибыли рассматриваются как особо значимая часть финансового мониторинга предприятия. Прибыль характеризует эффективность хозяйственной деятельности предприятий и является источником финансирования ее дальнейшего развития. В свою очередь, прибыль является производной двух важнейших показателей: доходов и расходов предприятия, поэтому первостепенное внимание должно уделяться этим формирующим прибыль показателям.

Затраты автотранспортных предприятий непосредственно формируют показатель расходов, так как включаются в себестоимость продаж.

Как показали исследования большая часть автотранспортных предприятий в учетной практике не применяют счета управленческого учета и напрямую все издержки, связанные с автотранспортными перевозками относят на себестоимость продаж, тем самым не представляется возможным определить себестоимость каждой конкретной перевозки.

Однако, для принятия правильных управленческих решений, все затраты, связанные с осуществлением автоперевозок было бы правильней учитывать по каждому виду подвижного состава и маршрутам следования.

Управленческое решение является основой процесса управления. Управлять значит решать. Термин «управленческое решение» употребляется в двух основных значениях – как процесс и как явление:

- управленческое решение как процесс – это поиск, группировка и анализ требуемой информации; разработка, утверждение и реализация управленческого решения;
- управленческое решение как явление – это план мероприятий, постановление, устное или письменное распоряжение и т.п.

Результатом работы менеджера является управленческое решение. От того, каким будет это решение, зависит вся деятельность предприятия, зависит и то, будет ли достигнута поставленная цель или нет. Поэтому принятие менеджером того или иного решения всегда представляет собой определенные трудности. Это связано и с ответственностью, которую берет на себя менеджер, и с неопределенностью, которая присутствует при выборе одной из альтернатив.

Определение затрат на сегодняшний день в действующих нормативных актах Республики Молдова рассматривается непосредственно в «Методических указаниях о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг» (в дальнейшем Методические указания):

*Производственные затраты* – ресурсы, представленные в стоимостном выражении и израсходованные для производства продукции/оказания услуг [2]. Отечественными НСБУ четко определены затраты в строительстве и в сельском хозяйстве, в этой связи разработаны и введены в действие такие НСБУ как: «Договоры на строительство», «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве», однако немаловажным вопросом на наш взгляд является четкое определение затрат и расходов и на автотранспортных предприятиях.

Затраты автотранспортных предприятий можно подразделить на прямые и косвенные.

Для более правильного принятия управленческих решений и возможности снижения затрат нами разработан внутренний отчет для менеджеров автотранспортных предприятий, который может ежемесячно составляться на основании учетных данных с учетом специфики и видов перевозок.

наименование предприятия

(Проект)

\_\_\_\_\_

фискальный код

**Отчет о затратах от основной деятельности автотранспортного предприятия за «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г. (в леях, бань)**

№ п/п	Виды маршрутов	Вид (марка) АТС	Основание (документ)	Регулярные			Нерегулярные			Экспедиционные	Итого (5+6+7+8+9+10+11)
				пассажирские	грузовые	экспедиционные	пассажирские	грузовые	экспедиционные		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
<b>I.</b>	<b>Городские</b>										
	<b>Итого по городским (I)</b>										
<b>II.</b>	<b>Пригородные</b>										



влияния внутренних и внешних факторов и ограничений. Это поможет повысить качество и обоснованность решений на всех уровнях управления.

#### **Библиография:**

1. Национальный стандарт бухгалтерского учета «Расходы», Monitorul Oficial, nr. 233-237 от 22.10.2013
2. «Методические указания о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг» Monitorul Oficial, nr. 233-237 от 22.10.2013
3. Кодекс автомобильного транспорта. № 150 от 17.07.2014. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2014, nr. 247-248.

## **TRATAMENTE CONTABILE PRIVIND FACTORINGUL ÎN SISTEMUL BANCAR**

*Lect. sup. Galina GUDIMA,  
Catedra „Contabilitate și Analiză Economică”, ASEM,  
[ggudima@mail.ru](mailto:ggudima@mail.ru)*

*This article outlines the economic analysis of factoring. Factoring is defined according to specialized literature and the legal acts of the Republic of Moldova in force, and there are highlighted features which distinguish factoring from the forfaiting. Based on some practical examples, the article shows the way of counting factoring in the commercial banks of the RM under the new accounting regulations.*

**Cuvinte-cheie:** factoring; factor; aderent; dobîndă; contabilitate; bancă.

**JEL:** M 41.

În condițiile actualei crize economice, operațiunile de factoring constituie o alternativă eficientă de finanțare a businessului furnizorilor de mărfuri și prestatorilor de servicii. Factoringul are misiunea să ofere, în mod rapid, o finanțare furnizorului și să reducă riscul de neîncasare a mijloacelor bănești din livrările cu plata amânată. Principalele avantaje ale factoringului sunt finanțarea rapidă a furnizorilor de mărfuri (prestatorilor de servicii), protecția împotriva riscurilor aferente stingerii creanțelor și lipsa garanțiilor.

Primele companii de factoring au apărut încă din anii 60 ai sec. XIX, însă, în Republica Moldova, factoringul se consideră o modalitate de finanțare relativ nouă. Actualmente, în Republica Moldova, serviciile de factoring sunt prestate atât de companii specializate, precum și de unele bănci comerciale.

În literatura de specialitate, factoringul este descris ca o modalitate de finanțare, de rând cu creditul și leasingul. În contabilitate, factoringul este interpretat ca o formă de creditare.

Potrivit dicționarului economic, noțiunea „factoring” este de origine engleză și se definește ca „mod de finanțare pe termen scurt (în general, a exporturilor de mărfuri de larg consum), conform căreia o instituție financiară (bancă, grupuri intermediare etc.) se obligă, pe baza unui contract, să preia, în schimbul unui comision (cotă procentuală din valoarea tranzacției), creanțele exportatorului, inclusiv riscul neîncasării la termen a creanțelor” [1].

În țara noastră, raporturile dintre părțile contractante la factoring sunt reglementate de Codul civil nr. 1107 din 06.06.2002. Potrivit art. 1290 din Codul civil, contractul de factoring reprezintă „un contract, prin care o parte, care este furnizorul de bunuri și servicii (aderent), se obligă să cedeze celeilalte părți, care este o întreprindere de factoring (factor), creanțele apărute sau care vor apărea în viitor din contracte de vânzări de bunuri, prestări de servicii și efectuare de lucrări către terți, iar factorul își asumă cel puțin 2 din următoarele obligații:

- a) finanțarea aderentului, inclusiv prin împrumuturi și plăți în avans;
- b) ținerea contabilității creanțelor;
- c) asigurarea efectuării procedurilor de somare și de încasare a creanțelor;
- d) asumarea riscului insolvabilității debitorului pentru creanțele preluate (delcredere)” [2].

În conformitate cu prevederile Codului civil, contractul de factoring urmează să fie încheiat în scris, iar cesiunea creanțelor - să fie notificată debitorilor. Părțile participante la contractul de factoring sunt obligate să precizeze mărimea, volumul, domeniul și caracteristicile creanțelor care fac obiectul contractului, precum și elementele pentru determinarea sumei de plată.

După cum reiese din definiția prezentată în Codul civil, factoringul poate fi cu finanțare și fără finanțare.

În cadrul operațiunii de factoring cu finanțare, este finanțat furnizorul de mărfuri/prestatorul de servicii, numit *aderent*, care, după onorarea obligațiilor sale contractuale față de cumpărător, prezintă factura spre achitare factorului, iar acesta, la rândul său, preia dreptul de încasare a creanței de la cumpărător și achită furnizorului 80-90% din suma facturii. La încasarea creanței de la cumpărător, factorul percepe dobânda și comisionul aferent și transferă aderentului suma rămasă spre achitare. Termenul de încasare a facturii este, de regulă, până la 180 zile.

Este necesar de menționat că factoringul, adeseori, este confundat cu operațiunea de forfetare.

*Forfetarea*, în engleză – *forfaiting*, este o formă de finanțare a exporturilor în cadrul căreia institutul de forfetare (*forfaiteur*) preia creanțele din export pe termen mediu și lung ale exportatorului, care sunt incorporate în: bilet la ordin, cambie și acreditiv documentar. Operațiunea de forfetare este de aceeași natură ca și factoringul, însă aria riscului transferat și perioada sunt mai extinse. În timp ce factorul se bazează pe contractul dintre clientul său (*aderentul*) și beneficiar și pe factura emisă, *forfaiteur*-ul cumpără cambii și bilete la ordin deținute de exportator. În cazul forfetării, finanțarea se efectuează în proporție de 100% din valoarea creanțelor cu plata la termen și se acordă, de regulă, fără recurs asupra clientului. Astfel, *forfaiteur*-ul preia riscul de neplată al emitentului biletului la ordin sau al băncii emitente a acreditivului.

Modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a factoringului în cadrul băncilor comerciale se reglementează de IAS 32 „Instrumente financiare: prezentare” [3], IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare” [4], Planul de conturi în băncile licențiate din Republica Moldova [5] și alte acte normative.

Potrivit IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare” instrumentele financiare, inclusiv factoringul inițial se evaluează la valoarea justă (*cost*), care este egală cu fluxurile de numerar contractuale, inclusiv dobânzile și comisioanele aferente, ajustate cu rata de actualizare care reprezintă rata dobânzii de piață pentru instrumente financiare similare. Ulterior, factoringul se evaluează la costul amortizat, care se diminuează cu suma provizioanelor pentru depreciere.

În vederea contabilizării creanțelor comerciale preluate de la *aderent* în cadrul operațiunilor factoring, Planul de conturi al băncilor licențiate din Republica Moldova prevede contul memorandum 7303 „*Documente de decontare pe operațiuni de factoring*”. Astfel, la intrare în contul 7303 „*Documente de decontare pe operațiuni de factoring*”, se înregistrează suma creanței comerciale cesionate băncii de către *aderent*, iar la ieșire – suma încasată de la cumpărător în vederea stingerii creanței.

Pentru evidența resurselor creditare plasate în cadrul operațiunilor de factoring, este destinat contul 1494 „*Factoring*”, care face parte din grupa de conturi 1490 „*Alte credite acordate clienților*”. În debitul contului 1494 „*Factoring*”, se înregistrează suma creditului acordat *aderentului* ca rezultat al cumpărării de către bancă a creanței comerciale a acestuia, iar în credit – suma creditului rambursat. Soldul contului 1494 „*Factoring*” este debitor și reprezintă suma factoringului nerambursat.

Operațiunea de acordare a creditului, în cadrul operațiunii de factoring, se contabilizează prin debitarea contului 1494 „*Factoring*”, în contrapartidă cu creditul contului curent al *aderentului*: 2224/ 2251 „*Conturi curente ale persoanelor juridice*”.

La încasarea creanței de la cumpărător, se debitează contul curent al cumpărătorului: 2224/ 2251 „*Conturi curente ale persoanelor juridice*”, în cazul când cumpărătorul este deservit de banca dată sau contul 1031 „*Contul „Nostro” în BNM*”(1861 „*Conturi „Nostro” ale filialelor locale*), când cumpărătorul este deservit de altă bancă (filială) și, concomitent, se creditează contul curent al *aderentului*. Totodată, suma creanței încasate se trece la ieșire din contul memorandum 7303 „*Documente de decontare pe operațiuni de factoring*”.

Operațiunea de rambursarea a factoringului se contabilizează prin debitarea contului curent al *aderentului*: 2224/ 2251 „*Conturi curente ale persoanelor juridice*”, în contrapartidă cu creditul contului 1494 „*Factoring*”.

Veniturile din dobânzi la operațiunile de factoring se țin la evidență în contul 4494 „*Venituri din dobânzi la factoring*”. La suma dobânzii calculate, aferente factoringului, se debitează contul 1743 „*Dobânda calculată la alte credite acordate clienților*”, în contrapartidă cu creditul contului 4494 „*Venituri din dobânzi la factoring*”.

Operațiunea de încasare a dobânzii calculate privind factoring-ul se contabilizează prin debitarea contului curent al *aderentului*: 2224/ 2251 „*Conturi curente ale persoanelor juridice*” și creditarea concomitentă a contului 1743 „*Dobânda calculată la alte credite acordate clienților*”.

Pentru a reflecta modul de contabilizare a operațiunii de factoring vom utiliza următorul exemplu: *potrivit acordului de factoring, banca cumpără creanțele comerciale ale entității „Plaiul” S.R.L., în proporții de 90% din suma facturii prezentate spre achitare cumpărătorului, în condițiile achitării unei dobânzi, a cărei rată anuală constituie 20 %. La 03 august 2016, entitatea „Plaiul” (aderentul) prezintă*

băncii factura fiscală, potrivit căreia banca urmează să încaseze, de la entitatea „Aspect” S.R.L., valoarea de livrare a mărfurilor în sumă de 22 000 lei. Potrivit politicii de contabilitate la momentul acordării creditelor, inclusiv factoringului banca efectuează defalcări privind provizioane pentru deprecierea creditului în mărime de 2% din suma creditului acordat. Creanța comercială a aderentului a fost încasată la 20 septembrie 2016. Este necesar de menționat că entitatea „Aspect” S.R.L. dispune de cont curent deschis în altă bancă comercială.

În baza exemplului prezentat mai sus, în contabilitatea băncii, se vor efectua următoarele înregistrări contabile:

1. Se ia la evidență factura cumpărată de la aderent:

*Intrare contul 7303 „Documente de decontare pe operațiuni de factoring” – 22 000,00 lei.*

2. Se înregistrează operațiunea de finanțare a aderentului (acordarea factoringului) la suma de 19800,00 lei (22 000 x 90%):

*Debit contul 1494 „Factoring” – 19 800,00 lei;*

*Credit contul 2224 „Conturi curente ale persoanelor juridice” – 19 800,00 lei.*

3. Se efectuează defalcări privind reducerea pierderilor din deprecierea creditelor în mărime de 396,00 lei (19800 x 2%):

*Debit contul 5878 „Cheltuieli pentru deprecierea altor credite acordate clienților și plăților aferente lor” – 396,00 lei;*

*Credit contul 1499 „Contra cont: „Reduceri pentru pierderi din deprecierea altor credite acordate clienților și plăților aferente lor” – 396,00 lei.*

4. Se ia de la evidență din contul memorandum suma creanței încasate:

*Ieșire 7303 „Documente de decontare pe operațiuni de factoring” – 22 000,00 lei.*

5. Se înscrie în contul curent al aderentului suma creanței încasate:

*Debit contul 1031 „Contul „Nostro” în BNM” – 22 000,00 lei;*

*Credit contul 2224 „Conturi curente ale persoanelor juridice” – 22 000,00 lei.*

6. Se trece la scăderi din contul curent al aderentului suma factoringului în vederea rambursării acestuia:

*Debit contul 2224 „Conturi curente ale persoanelor juridice” – 19 800,00 lei;*

*Credit contul 1494 „Factoring” – 19 800,00 lei.*

7. Se calculează dobânda aferentă factoringului pentru 49 zile ( $19\ 800 \times 20\% \times 49 / 36 = 530,16$ ):

*Debit contul 1743 „Dobânda calculată la alte credite acordate clienților” – 530,16 lei;*

*Credit contul 4494 „Venituri din dobânzi la factoring” – 530,16 lei.*

8. Se percepe dobânda aferentă factoringului:

*Debit contul 2224 „Conturi curente ale persoanelor juridice” – 530,16 lei;*

*Credit contul 1743 „Dobânda calculată la alte credite acordate clienților” – 530,16 lei.*

9. Se ajustează reducerile privind deprecierea creditelor în legătură cu rambursarea factoringului:

*Debit contul 1499 „Contra cont: „Reduceri pentru pierderi din deprecierea altor credite acordate clienților și plăților aferente lor” – 396,00 lei;*

*Credit contul 5878 „Cheltuieli pentru deprecierea altor credite acordate clienților și plăților aferente lor” – 396,00 lei.*

**Concluzii.** Din cercetarea efectuată, constatăm că factoringul este o modalitate de finanțare, care constă în preluarea de către factor a creanțelor comerciale ale aderentului și asumarea riscului de neîncasare a acestora. De regulă, factoringul presupune finanțarea aderentului în proporție de 80-90% din suma creanței comerciale procurate de către factor. Deși, în literatura de specialitate, factoringul este tratat ca o modalitate de finanțare, alături de creditul bancar, care are trăsăturile sale caracteristice, în contabilitate el este recunoscut, evaluat și contabilizat ca o formă de creditare, ținând cont de particularitățile specifice ale acestuia.

#### **Bibliografie:**

1. Dicționar economic. Disponibil: <http://www.dictionar-economic.com>.
2. Codul civil nr. 1107 din 06.06.2002. Disponibil: <http://lex.justice.md/md/325085>.
3. IAS 32 „Instrumente financiare: prezentare”. Disponibil: <http://www.mf.gov.md/ro/actnorm/contabil/standartraport>
4. IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare”. Disponibil: <http://www.mf.gov.md/ro/actnorm/contabil/standartraport>
5. Planul de conturi în băncile licențiate din Republica Moldova. Disponibil: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=325290>.



## ASPECTE ALE CONTABILITĂȚII INTRĂRII INVESTIȚIILOR IMOBILIARE ȘI EVALUĂRII ACESTORA

*Conf. univ. dr. Liliana LAZARI, ASEM,*  
e-mail: [lilianalazary@gmail.com](mailto:lilianalazary@gmail.com)  
*Conf. univ. dr., Lilia GRIGOROI, ASEM,*  
e-mail: [lgrigoro@gmail.com](mailto:lgrigoro@gmail.com)

*Currently, the real estate market of the Republic of Moldova is growing and developing, being attractive for investment. As the demand is growing, maintaining the real estate investments and/or granting them as lease/leasing becomes the main goal of investors. As a result, these transactions require the implementation of accounting regulations for ensuring the efficient management and reporting of real estate investments. For this purpose, from the 1st of January 2014 the National Accounting Standard "Real Estate Investments" was implemented, developed on the European Directives and IAS 40 "Real Estate Investments". Since the real estate investments accounting wasn't found in the accounting regulations before 01.01.2014, different problems and approaches concerning the real estate investments arise, these serving as the fundamentals of this research.*

**Cuvinte-cheie:** *investiții imobiliare, contabilitatea investițiilor imobiliare, Standarde Naționale de Contabilitate, Standarde Internaționale de Raportare Financiară, evaluarea investițiilor imobiliare, valoare justă, cost.*

**JEL:** M41, Q5, A2

*„Cele mai periculoase cinci cuvinte, pe care le poți folosi atunci, când investești, sunt:  
De data asta este diferit”  
John Templeton*

**Introducere.** Profiturile au un mod aproape „miraculos” de a se acumula în timp, nu degeaba se spune că „banul la ban trage”. Acest lucru se datorează compunerii câștigurilor, ceea ce înseamnă că toate investițiile vor crește într-un mod exponențial, care, pe termen lung, va produce niște câștiguri foarte mari. În domeniul investițiilor, TOTUL este relativ și ține, în primul rând, de persoana care realizează și administrează respectivele investiții. Însă, oamenii sunt foarte diferiți și au abilități și preferințe diferite. De aceea, se spune că, de fapt, nu există investiții „bune” sau „proaste”, ci doar investitori pricepuți sau nepricepuți în domeniul respectiv.

Indiferent dacă ne referim la investițiile imobiliare sau la alte tipuri de investiții, unul din cele mai importante aspecte este gradul de risc. În acest context, investițiile imobiliare sunt supuse unui număr limitat de riscuri, principalele fiind cele ce ar putea duce la distrugerea lor: cutremur, incendiu, inundație, alunecări de teren etc. Însă, marele avantaj este că aceste evenimente sunt rare, dar și faptul că e posibil să ne putem asigura pentru ele. Motivul pentru care mulți cred că investițiile imobiliare sunt “sigure”, este datorită comparației cu bursele de acțiuni. Cu excepția riscurilor catastrofale, care ar duce la distrugerea lor, proprietățile imobiliare vor continua să dețină o anumită valoare, indiferent de condițiile economice particulare, deci, nu vor ajunge niciodată chiar la zero (cât timp oamenii vor avea nevoie de locuințe). Aceasta nu înseamnă că nu sunt afectate de ciclurile economice.

În prezent, în Republica Moldova, piața imobiliară este în creștere și dezvoltare, fiind atractivă ca obiect al investirii. În situația în care cererea este în creștere, scopul investitorilor poate fi menținerea investițiilor imobiliare și/sau acordarea acestora în locațiune/leasing. În consecință, aceste tranzacții impun aplicarea reglementărilor contabile pentru asigurarea gestionării eficiente a investițiilor imobiliare și raportării acestora. În acest scop, a fost pus în aplicare, începând cu 1 ianuarie 2014, Standardul Național de Contabilitate „Investiții imobiliare” elaborat în baza Directivelor Europene și IAS 40 „Investiții imobiliare”. Deoarece contabilitatea investițiilor imobiliare nu s-a regăsit în reglementările contabile de până la 01.01.2014, apar multiple probleme și tratamente cu privire la contabilitatea investițiilor imobiliare, fapt ce au constituit suportul cercetării date.

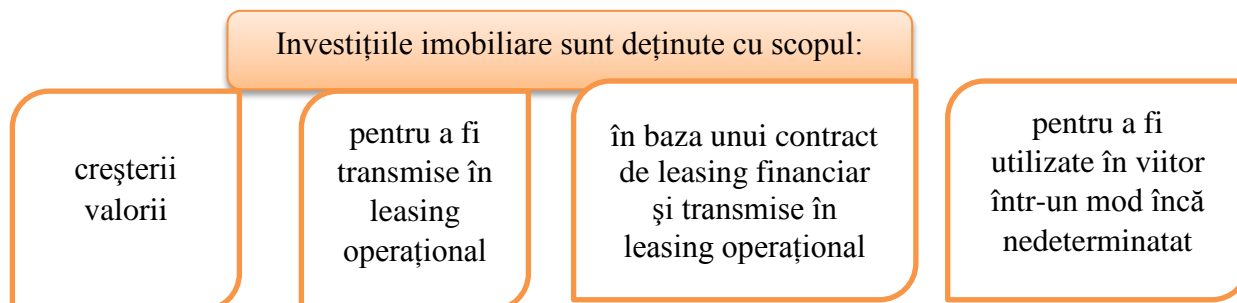
**Corpul lucrării.** În RM, entitățile de interes public pentru organizarea contabilității investițiilor imobiliare se conduc de prevederile IAS 40 „Investiții imobiliare”, iar celelate entități deținătoare de proprietate imobiliară de SNC „Investiții imobiliare”. Ambele standarde se referă la noțiunea, condițiile de recunoaștere, evaluare, contabilizare și prezentare a informațiilor cu privire la investițiile imobiliare.

Conform prevederilor SNC „Investiții imobiliare”, investiția imobiliară reprezintă *proprietatea imobiliară* (terenurile, clădirile și/sau parte a acestora, deținute de proprietar sau de locatar în baza unui

contract de leasing financiar), deținută (de proprietar sau locatar în baza unui contract de leasing financiar), mai degrabă, în scopul închirierii și/sau pentru creșterea valorii acesteia, decât pentru a fi:

- ✓ utilizată în producție, pentru furnizarea de bunuri, prestarea serviciilor sau în scopuri administrative;
- ✓ vândută în procesul desfășurării normale a activității.

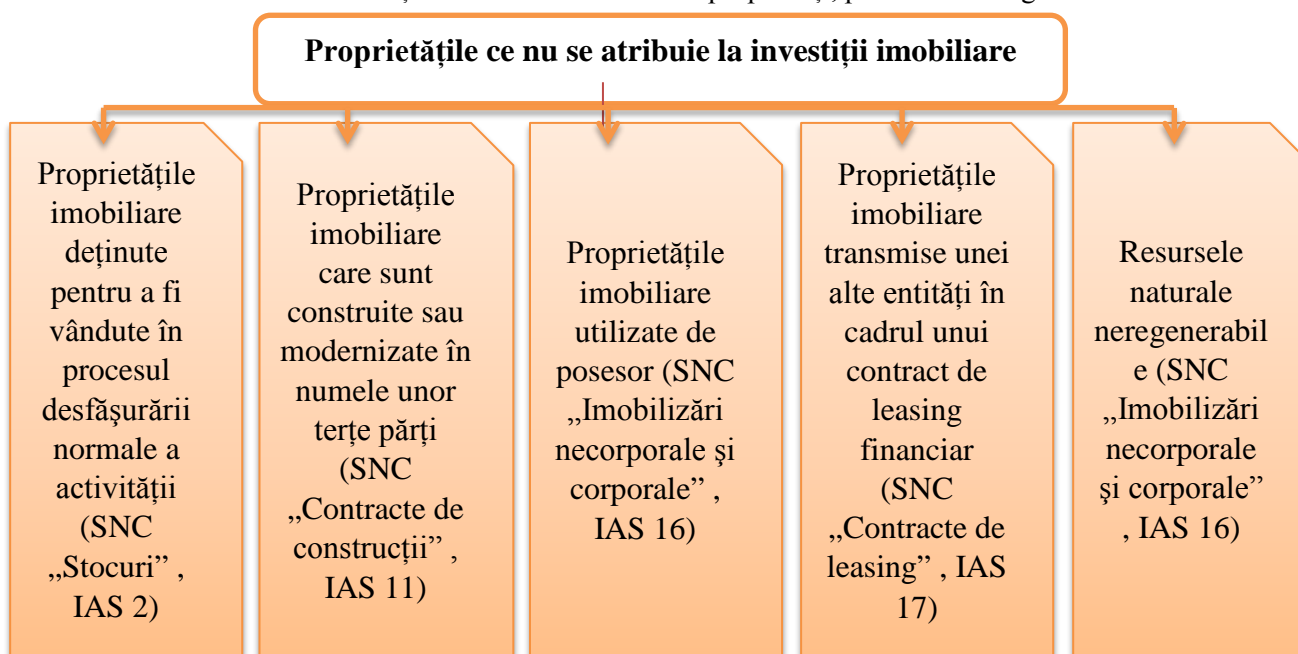
Investițiile imobiliare cuprind proprietățile imobiliare deținute de către entitate, conform scopurilor prezentate în figura 1.



**Figura 1. Scopurile pentru care sunt deținute investițiile imobiliare**

Dacă examinăm în comparație, în ambele reglementări, au același tratament asupra definirii investițiilor imobiliare.

Nu se atribuie la investiții imobiliare următoarele proprietăți, prezentate în figura 2:



**Figura 2. Proprietățile ce nu se includ în componența investițiilor imobiliare**

Deci, investițiile imobiliare se deosebesc de proprietățile imobiliare utilizate de posesor, prin faptul că sunt deținute pentru obținerea veniturilor din chirii, majorarea capitalului sau ambele, iar cele din urmă sunt deținute pentru a fi utilizate la producerea sau furnizarea de bunuri, servicii, în scopuri administrative sau pentru vânzare în cursul normal al activității.

În cazul în care o proprietate imobiliară include două părți – una deținută pentru a fi transmisă în leasing operațional sau cu scopul creșterii valorii acesteia, iar altă parte pentru a produce bunuri, prestarea serviciilor sau în scopuri administrative, clasificarea se efectuează astfel:

- dacă fiecare dintre aceste părți poate fi vândută sau transmisă în leasing financiar, entitatea înregistrează fiecare parte separat – ca investiție imobiliară și ca proprietate imobiliară utilizată de posesor;
- dacă fiecare dintre aceste părți nu poate fi vândută în mod separat, atunci proprietatea imobiliară se consideră drept investiție imobiliară în cazul în care partea deținută pentru a fi utilizată în producție, pentru furnizarea de bunuri, prestări servicii sau în scopuri administrative este nesemnificativă.

Pragul de semnificație privind delimitarea investiției imobiliare de proprietatea imobiliară utilizată de posesor se stabilește în politicile contabile ale entității. În acest context, ținem să menționăm că, conform prevederilor Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară, pragul de semnificație este un aspect al relevanței specific unei entități bazat pe natura sau magnitudinea, sau pe ambele, elementelor la care se referă informațiile în contextul raportului financiar al unei entități individuale. Se consideră că, în practica contabilă, se pot determina probleme la stabilirea părții semnificative versus părții nesemnificative a proprietăților imobiliare pentru a delimita investițiile imobiliare de proprietățile imobiliare utilizate de posesor.

Investițiile imobiliare sunt recunoscute ca activ la respectarea simultană a următoarelor condiții:

- este probabil că entitatea va obține avantaje economice viitoare din deținerea investiției imobiliare; și
- costul de intrare al investiției imobiliare poate fi evaluat în mod credibil.

Cerințele prezentate se regăsesc la recunoașterea activelor, fiind considerate cerințe generale și corespund pe deplin cu cerințele prevăzute de IAS 40 „Investiții imobiliare”.

La recunoașterea în componența investițiilor imobiliare, se evaluează, inițial, la *cost de intrare*, care include valoarea de procurare și costurile de achiziție direct atribuibile, cum ar fi: comisionul agenției imobiliare, plățile pentru serviciile notariale, costul serviciilor juridice, taxele de stat și alte costuri de tranzacționare.

Contabilitatea investițiilor imobiliare intrate se organizează în funcție de modul de intrare și se prezintă în tabelul 1.

**Tabelul 1**

**Contabilitatea intrării investițiilor imobiliare**

Investiții imobiliare intrate din exteriorul entității		Investiții imobiliare intrate din interiorul entității prin transfer	
	<i>Achiziționate:</i> Debit 151 „Investiții imobiliare” Debit 534 „Datorii față de buget” - TVA Credit 521 „Datorii comerciale curente”	1	<i>Proprietatea imobiliară utilizată de către posesor este transferată la investiții imobiliare (nu mai sunt utilizate de posesor și sunt destinate închirierii de terți):</i> Debit 151 „Investiții imobiliare” Credit 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, Credit 122 „Terenuri”, Credit 123 „Mijloace fixe”, concomitent se decontează amortizarea mijloacelor fixe (Dt 124 Ct 123)
	<i>Primate cu titlu gratuit:</i> Debit 151 „Investiții imobiliare” Credit 622 „Venituri financiare”		
	<i>Procurate în leasing financiar:</i> Debit 151 „Investiții imobiliare” Debit 232 „Creanțe preliminate” - TVA Credit 413 „Datorii pe termen lung privind leasingul financiar”		
	<i>Primate ca aport la capitalul social:</i> <i>a) la înființarea entității:</i> Debit 151 „Investiții imobiliare” Credit 313 „Capital nevărsat” <i>b) la majorarea capitalului social:</i> Debit 151 „Investiții imobiliare” Credit 314 „Capital neînregistrat”	2	<i>Este transferată la investiții imobiliare din categoria stocurilor (sunt achiziționate în vederea revânzării, apoi închiriate terților):</i> Debit 151 „Investiții imobiliare” Credit 217 „Mărfuri”
	<i>Costurile de achiziție direct atribuibile investițiilor imobiliare (comisionul agenției imobiliare, plățile pentru serviciile notariale, costul serviciilor juridice, taxele de stat etc.):</i> Debit 151 „Investiții imobiliare” Debit 534 „Datorii față de buget” – pentru serviciile impuse cu TVA Credit 544 „Alte datorii curente”		

Organizarea contabilității investițiilor imobiliare la entitate va depinde de modalitatea de evaluare ulterioară aplicată de entitate. Ținem să menționăm că metoda de evaluare ulterioară se indică în politicile contabile ale entității și se aplică tuturor investițiilor imobiliare. Conform prevederilor SNC „Investiții

imobiliare”, punctul 20, evaluarea ulterioară a investițiilor imobiliare se efectuează la data raportării conform metodei bazate pe valoarea justă sau cost.

**Tabelul 2**

**Metodele de evaluare ulterioară a investițiilor imobiliare**

<b>Metodele de evaluare ulterioară a investițiilor imobiliare - se utilizează o singură metodă pentru toate investițiile imobiliare ale entității și se menționează în politicile contabile</b>	
<b>Metoda bazată pe valoarea justă</b>	<b>Metoda bazată pe cost</b>
Se aplică dacă valoarea justă poate fi determinată în mod credibil.	Se aplică, dacă valoarea justă nu poate fi determinată în mod credibil.
Valoarea justă a investiției imobiliare poate fi stabilită de către entitate de sine stătător sau de un evaluator independent.	Entitatea trebuie să determine durata de utilizare a investițiilor imobiliare și metoda de amortizare a acestora ce trebuie indicată în politicile contabile.
Valoarea justă a investiției imobiliare se determină, de regulă, în baza valorii de piață la data raportării stabilite pe o piață activă pentru proprietăți imobiliare similare, aflate în aceeași locație și stare, care fac obiectul unor contracte similare de vânzare, leasing sau altă natură.	Evaluarea se efectuează la <i>costul de intrare</i> diminuat cu suma amortizării și deprecierei acumulate.
În lipsa unor prețuri curente pe o piață activă, valoarea justă a investiției imobiliare poate fi stabilită în baza informațiilor din diverse surse, inclusiv: <p>1) prețurile curente pe o piață activă pentru alte investiții imobiliare diferite ca natură, stare sau amplasament, ajustate astfel, încât să reflecte diferențele în cauză;</p> <p>2) prețurile recente ale investițiilor imobiliare similare de pe piețe mai puțin active, cu ajustări care să reflecte orice modificări ale condițiilor economice survenite de la data tranzacțiilor care au fost efectuate la acele prețuri.</p>	Calculează suma amortizării investițiilor imobiliare, conform regulilor generale stabilite de SNC „Imobilizări necorporale și corporale” Debit 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională” Credit 152 „Amortizarea și deprecierea investițiilor imobiliare”
Entitatea este obligată să continue evaluarea investiției imobiliare evaluate anterior la valoarea justă, până la momentul ieșirii sau transferării ei, chiar dacă tranzacțiile de piață devin mai puțin frecvente sau informațiile privind prețurile mai puțin accesibile.	Contabilizează pierderile din depreciere conform SNC „Deprecierea activelor” Dt 721 „Cheltuieli cu activele imobilizate” subcontul 7217 „Pierderi din deprecierea activelor imobilizate” Credit 151 „Investiții imobiliare” – la utilizarea metodei directe de contabilizare a pierderilor din depreciere Credit 152 „Amortizarea și deprecierea investițiilor imobiliare” – în cazul utilizării metodei indirecte de contabilizare a pierderilor din depreciere
Nu calculează amortizarea investițiilor imobiliare	Se supun reevaluării (fiind efectuată conform prevederilor Standardelor Internaționale de Raportare Financiară):
Diferențele de valoare care apar în urma modificării valorii juste a investiției imobiliare se contabilizează astfel: <p>1) la diferența aferentă creșterii valorii: Debit 151 „Investiții imobiliare” Credit 621 „Venituri din operațiuni cu active imobilizate”</p> <p>2) la diferența aferentă micșorării valorii: Debit 721 „Cheltuieli din operațiuni cu active imobilizate” Credit 151 „Investiții imobiliare”</p>	<p>✚ În cazul când reevaluarea se efectuează la valoarea contabilă, până la înregistrarea reevaluării e necesar de contabilizat eliminarea amortizării cumulate a acestora prin decontare: Debit 152 „Amortizarea și deprecierea investițiilor lor imobiliare” Credit 151 „Investiții imobiliare”</p> <p>✚ În cazul când reevaluarea investițiilor imobiliare se efectuează la costul de intrare, atunci, concomitent cu majorarea din reevaluare a costului de intrare, este recalculată proporțional și</p>
Nu testează la depreciere investițiile imobiliare	
Nu se supun reevaluării investițiile imobiliare	

	<p>majorarea amortizării acumulate a acestora, fiind întocmită formula contabilă:  Debit 151 „Investiții imobiliare”  Credit 152 „Amortizarea și deprecierea investițiilor imobiliare”  Credit 343 „Alte elemente de capital propriu”  ✓ Surplusul din reevaluare se înregistrează:  Dt 151 „Investiții imobiliare”  Ct 343 „Alte elemente de capital propriu”  ✓ dacă a fost anterior investiția imobiliară depreciată, atunci creșterea valorii acesteia în urma reevaluării se va înregistra:  Debit 151 „Investiții imobiliare” - în cazul utilizării metodei directe de contabilizare a pierderilor din depreciere  Debit 152 „Amortizarea și deprecierea investițiilor imobiliare” - în cazul utilizării metodei indirecte de contabilizare a pierderilor din depreciere  Credit 621 „Venituri din operațiuni cu active imobilizate”  ✓ la deprecierea activelor imobilizate, ce au înregistrat anterior un surplus din reevaluare:  Debit 343 „Alte elemente de capital propriu” subcontul „Surplus din reevaluarea activelor imobilizate”  Credit 151 „Investiții imobiliare” – în cazul utilizării metodei directe de contabilizare a pierderilor din depreciere  Credit 152 „Amortizarea și deprecierea investițiilor imobiliare” - în cazul utilizării metodei indirecte de contabilizare a pierderilor din depreciere</p>
--	---

După cum se observă din cele prezentate, metoda de evaluare ulterioară a investițiilor imobiliare va determina modul de organizare al contabilității acestora. Dacă, sub aspect contabil, metoda bazată pe valoarea justă e mai simplă în aplicare, inconvenientul constă în posibilitatea stabilirii valorii juste pe o piață activă la fiecare dată de raportare. Metoda bazată pe cost e mai simplă de aplicat sub aspectul valorii, deoarece se bazează pe valorile calculate de contabilitate, însă ca tratament contabil este mai complicată, deoarece se calculează amortizarea acestora, se testează la depreciere, se supune reevaluării. Însă, scopul final îl constituie prezentarea informațiilor utile și reale utilizatorilor de informații, iar conducerea entității la selectarea metodei se va baza pe interesul așteptat.

Informația privind investițiile imobiliare existente la entitate se include în rândul 090 din Bilanț, cu aceeași denumire, doar că, în cazul evaluării ulterioare, conform metodei bazate pe valoare justă, se va include soldul debitor al contului contabil 151 „Investiții imobiliare”, iar dacă se utilizează metoda bazată pe cost se va include diferența dintre soldul debitor al contului 151 „Investiții imobiliare” și soldul creditor al contului 152 „Amortizarea și deprecierea investițiilor imobiliare”.

### **Concluzii.**

Conform celor prezentate, investițiile imobiliare se deosebesc esențial de proprietățile imobiliare utilizate de posesor, deci și tratamentul contabil este diferit. În cazul aplicării metodei de evaluare curentă a investițiilor imobiliare, bazate pe valoarea justă, pentru a asigura funcționalitatea, se consideră necesară stabilirea prin reglementări caracteristicile, care fac obiectul unei piețe active și al pieței inactive, confirmarea valorii juste în scopul argumentării acesteia. Pentru aprofundarea acestor neclarități, pot fi utilizate prevederile IFRS 13 „Valoarea justă”. Însă, entitățile ce vor aplica metoda bazată pe cost, la prezentarea în situații financiare a informațiilor despre investițiile imobiliare, vor exprima costul istoric, și nu valoarea din perspectiva investițiilor imobiliare, informație în defavoarea investitorilor. În acest scop, ar servi crearea condițiilor de utilizare a metodei bazate pe valoarea justă. În final, trebuie să ținem cont de faptul că informațiile prezentate de contabilitate reprezintă suportul pentru luarea deciziilor, inclusiv de

actualii și potențialii investitori, de proprietari, fiind utilă acestora, doar dacă este înțeleasă corect și reprezintă exact ce își propune.

#### **Bibliografie:**

1. BRÎNZILĂ, L. *Unele aspecte aferente recunoașterii și evaluării investițiilor imobiliare*. În: „Problemele contabilității în contextul integrării europene”, Conferința Internațională din 10-11 noiembrie 2009, Chișinău: ASEM, 2010, p. 26-30
2. GÎRBINĂ, M., BUNEA, Ș. *Sinteze, studii de caz și teste grilă privind aplicarea IAS (revizuite) – IFRS*. Editura CECCAR, București, 2008.
3. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007. [www.mf.gov.md](http://www.mf.gov.md)
4. Legea cu privire la investițiile în activitatea de întreprinzător nr.81-XV din 18.03.2004. [http://lex.justice.md/document\\_rom.php?id=6F32D9AD:1AD3FF6A](http://lex.justice.md/document_rom.php?id=6F32D9AD:1AD3FF6A)
5. SNC „Investiții imobiliare”, SNC “Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”. <http://www.contabilsef.md/slidepageview.php?l=ro&idc=543&t=/Informatii-utile/Exemple-din-SNC/SNC-INVESTITII-IMOBILIARE>
6. IAS 40 „Investiții imobiliare”, IFRS 13 “Valoarea justă”. . <http://documents.tips/documents/ias-40-investitii-imobiliare.html>, <http://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2013/03/IFRS-13.pdf>
7. NEDERIȚA, A. *Erorile tipice aferente aplicării SNC „Investiții imobiliare” și modul de corectare a acestora*. În: revista Contabilitate și audit nr.6 din 2016, p.9-16.

## **INCURSIUNI EVOLUTIVE ȘI CONCEPTUALE PRIVIND CONTROLLINGUL**

*Conf. univ. dr. Svetlana MIHAILA,  
Catedra „Contabilitate și Analiză Economică”, ASEM,  
sv\_mihaila@yahoo.com*

*The concept of 'controlling' in the practice of the modern (international) western entities has evolved considerably over the last two decades and has become a component of the management, which is inherent to modern enterprises. The controlling is considered a management concept in terms of coordination, planning, control and informatisation, for the purpose of carrying out syntheses that are necessary in the decision-making process. However, theoretically and practically speaking, there are major divergences among the opinions regarding the concept of controlling, its functions and tasks within entities. That is why the research into the topic under consideration is important and necessary. The purpose and objectives of such research also concern the main aspects of the evolution of the concept of 'controlling' both at the international and national scale.*

*The research method departs from the idea that an efficient controlling system presumes the obtaining of financial and non-financial information that the management uses during the decision-making process.*

*Conceptul de controlling, în practica entităților moderne occidentale (internaționale), s-a dezvoltat foarte mult în ultimii douăzeci de ani și a devenit parte integrantă a conducerii, fără de care nicio unitate economică modernă nu se poate concepe. Controllingul este considerat un concept de conducere, în sensul coordonării, planificării, controlului și informatizării, cu scopul producerii unor sinteze necesare în procesul decizional.*

*Totuși, atât în teorie, cât și în practică există, diferențe majore de opinie în ceea ce privește conceptul de controlling, funcțiile și sarcinile acestuia în cadrul entității. De aici, rezultă importanța, necesitatea și studiul temei date.*

*Totodată, scopul și obiectivele cercetării date vizează și principalele aspecte privind evoluția controllingului ca concept pe plan internațional, cât și la nivel național. Metoda de cercetare pornește de la ideea că un sistem de controlling eficient presupune obținerea de informații financiare, cât și nefinanciare, pe care conducerea le folosește în procesul de luare a deciziilor.*

**Key words:** *controlling, decision, performance, accounting, decision-making process.*

**Cuvinte-cheie:** *controlling, decizie, performanță, contabilitate, proces decizional.*

**Cod JEL:** *M41*



Influența globalizării economico-sociale a condus la apariția entităților mari și complexe, care, prin activitățile sau mediul lor de operare au impus apariția conceptului de *controlling*, care evoluează și caută să conceapă și să elaboreze instrumentele de informare destinate să permită responsabililor de a acționa, realizând coerența economică globală între obiective, mijloace și realizări. El trebuie considerat ca un sistem de informare util în pilotajul entității, deoarece el controlează eficiența și eficacitatea acțiunilor.

Originile controllingului, în sensul modern al acestuia, se găsesc în Statele Unite ale Americii, unde, mai întâi, s-au creat primele funcții de control financiar în cadrul unor companii, la sfârșitul secolului al XIX-lea. În anii 1880, a fost prezentat pentru prima dată, în literatura de specialitate controllerul firmei „Atchinson, Topeka and Santa Fe Railroad Company”. În 1882, „General Electric Company” a fost prima mare organizație care avea în organigramă un post de controller. Cu toate acestea, controllingul a rămas un domeniu necunoscut până în 1920 [1].

Creșterea dimensiunii și complexității organizațiilor americane, precum și creșterea concurenței, a impus, la începutul secolului al XX-lea, reintroducerea conceptului de controlling în cadrul organizațiilor. În 1941, controllerii au înființat „The Controller's Institute of America” și tot atunci apare prima ediție a ziarului „The Controller” [2].

În Europa, controllingul a apărut pentru prima dată în întreprinderile franceze și engleze prin anii 1950, iar, prin anii 1960, este cunoscut și în Germania. După anii 1990, sistemul de controlling este introdus în marile întreprinderi din Ungaria, mai ales modelul adoptat de Peter Horvath. Tot în această perioadă apare și prima carte de controlling în limba maghiară a lui Peter Horvath [3].

Baza teoretică a controllingului este determinată de existența câtorva teorii, precum și de numeroase definiții în care aspectul funcțional este îmbinat cu aspectul instituțional. În urma analizei literaturii de specialitate, în tabelul 1, este redat diapazonul evolutiv al teoriilor controllingului, semnificațiile acestora și poziționarea sa în cadrul entității.

**Tabelul 1**

**Etapele de dezvoltare și conținutul teoriilor controllingului**

Denumirea etapei	Denumirea teoriei	Conținutul teoriei despre controlling
<b>Etapa I (sfârșitul sec. XIX - începutul sec. XX)</b> <i>Înregistrare</i>	<b>Înregistrare</b>	Funcțiile controllerului constau în înregistrarea informației și prezentarea ei sub formă de rapoarte către conducerea entității
<b>Etapa a II-a (Anii '30 ai sec. XX)</b> <i>Evidență</i>	<b>Evidență și analiză</b>	Dezvoltarea intensă a instrumentarului de bază al controllingului – contabilitatea de gestiune. În gestiune, se pune accentul pe datele analitice.
<b>Etapa a III-a (anii '70 ai sec. XX)</b> <i>Integrare</i>	<b>Integrarea în cadrul entității</b>	Funcțiile și sarcinile controllingului se concentrau pe elaborarea și integrarea bugetelor în scopul integrării producției, aprovizionării tehnico-materiale și vânzărilor.
<b>Etapa a IV-a (sfârșitul anilor '80 – începutul anilor '90 ai sec. XX)</b> <i>Navigare</i>	<b>Coordonare și navigare</b>	Instrumentele de bază ale controllerului erau indicatorii cheie ai performanțelor. Controllingul reprezenta un sistem de navigare pentru conducere.
<b>Etapa a V-a (sfârșitul sec. XX – începutul sec. XXI)</b> <i>Orientare strategică</i>	<b>Teoria navigației strategice</b>	Controllerul devine consultantul conducerii în procesul elaborării planurilor strategice, el soluționează probleme ce țin de controlul strategic și analiză.
<b>Etapa a VI-a (începutul sec. XXI)</b> <i>Echilibrare</i>	<b>Teoria dezvoltării echilibrate în funcție de factorii mediului extern și intern</b>	Activitatea Departamentului de controlling trebuie bazată pe principiul de leadership și orientată spre dezvoltarea entității sub rezerva instabilității mediului extern.

*Sursa: elaborat și adaptat de autor după [10, 12, 13]*

Controllingul a evoluat pe măsura consolidării rolului și importanței sale în cadrul managementului. Deci, observăm că, în decursul timpului, controllingul a devenit un set de activități necesare pentru a conduce și coordona activitățile entității.

Ca noțiune, cuvântul „controlling” își are originea în verbul englezesc „to control”, care are diferite sensuri, cum ar fi: a controla, a dirija, a comanda, a conduce, a ghida, a regulariza, a regla, a deservi, a verifica, a stăpâni, a supraveghea, a planifica.

Considerăm că Wikipedia tratează corect conceptul controlling [4], de la englezescul „a conduce”, „a regla” și **nu** „a controla”. Deci, nu trebuie confundată noțiunea de controlling cu noțiunea de control. Astfel, controlul constituie un instrument de coordonare a personalului dintr-o entitate, este totalitatea procedurilor de analiză, supraveghere permanentă sau periodică a unei activități. Spre deosebire de control, controllingul este un sistem de conducere/gestiune funcțional cu rolul de a coordona planificarea, controlul și informarea în direcția atingerii obiectivelor propuse.

Până la etapa actuală, nu s-a cristalizat o abordare unică a conceptului controlling ca noțiune în cadrul sistemului de gestiune a entităților. Sistemul actual de concepții privind controllingul, privit în ansamblu, este caracterizat, în mod evident, printr-o limitare conceptuală și fragmentare care limitează spectrul potențialului său.

De parte de a avea doar rolul de „control”, controllingul are rolul de a coordona toate procesele unei entități în scopul scăderii costurilor, maximizării încasărilor și îndeplinirea obiectivelor strategice ale întreprinderii [4].

Analiza literaturii de specialitate ne-a permis să identificăm diferite abordări de bază cu privire la definirea și identificarea conceptului de „controlling”.

Astfel, economiștii Mann R. și Maier A., consideră că „controllingul reprezintă un sistem de reglare și de gestiune a profitului, care permite entității să obțină profit maxim în condițiile existente” [5, p.96].

Savantul rus, Biriucov V., punctează că „controllingul este un mecanism de autoreglare a întreprinderii, care asigură un feedback în circuitul de informații și control” [6, p.8], iar colega sa Bașcatova Iu., consideră că controllingul este un instrument care permite obținerea și prelucrarea informației operative, în baza căreia se iau decizii manageriale strategice [7].

Profesorul român Brătianu C., consideră că „controllingul nu se referă la caracteristicile produsului, ci la concordanța activităților planificate și progresul implementării lor, folosind drept metrică suportul financiar și contabil al organizației” [8, p.VII].

O altă abordare o are economistul român Mazarachi C., care afirmă că „controllingul se manifestă ca funcție a conducerii, contribuind la îmbinarea și reglarea intereselor individuale și sociale, într-un ansamblu unitar” [11, p.258].

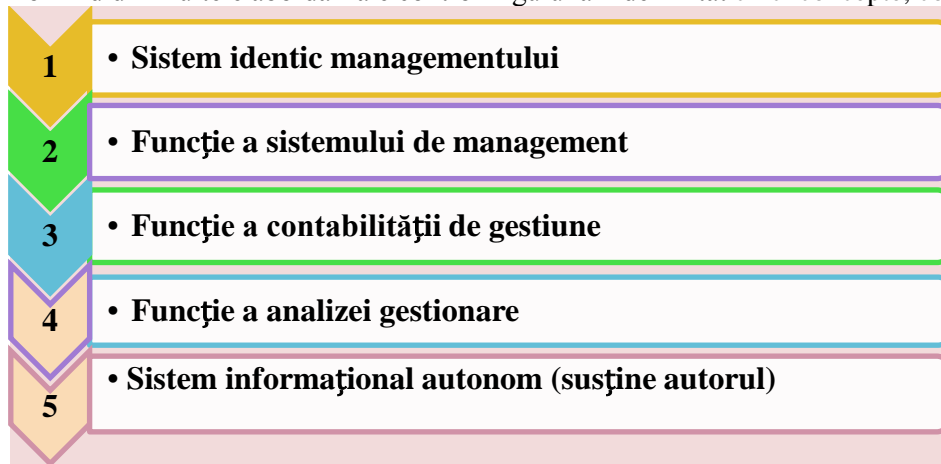
Asociația Internațională a Controllerilor și Grupul Internațional de Controlling, susțin că „controllingul este o activitate de management. Înseamnă a fi orientat către îndeplinirea obiectivelor și a lua decizii în acest sens. Prin urmare, planificarea, monitorizarea și controlul sunt de o importanță esențială. Acest lucru se aplică atât fiecărei decizii de management, cât și managementului companiei, în ansamblul său” [9].

Generalizând abordările aferente noțiunii de controlling, susținem ideea profesorului maghiar Peter Horvath, care consideră că controllingul este „... acel subsistem al conducerii, care coordonează de o manieră sistematică, interconectată și orientată către rezultate, planificarea, controlul, precum și obținerea informațiilor, sprijinind astfel adaptarea și coordonarea sistemului în ansamblul său. Controllingul reprezintă astfel un suport al conducerii: și permite acesteia ca întregul sistem să se adapteze orientat spre rezultate, la schimbările de mediu și să perceapă atribuțiile de coordonare care privesc sistemul operativ” [10, p. 134].

Idei similare se regăsesc și la savanții germani Eschenbach R. și Siller H., definesc controllingul ca fiind „...ansamblul reglementărilor strategice, financiare, de piață, de proces, informaționale și comportamentale din întreprindere, fundamentate pe specificul economic al acesteia. Scopul controllingului este să acorde suport conducerii, pentru ca împreună să atingă obiectivele convenite ale întreprinderii” [12, p 66].



Pornind din multele abordări ale controllinglei am delimitat cinci concepte, controllinglei ca:



**Figura 1. Delimitarea conceptelor privind controllingul**

Deși există numeroase opinii despre acest concept, un singur fapt este evident: în teoria și practica gestiunii entității, a apărut un instrument calitativ nou, cu alte cuvinte, avem de-a face cu un proces de integrare a metodelor tradiționale de planificare, evidență, control și analiză într-un sistem unic de obținere, prelucrare și generalizare a informației și de procesul de luare a deciziilor manageriale.

Generalizând cele sus-menționate și rezultatele cercetărilor efectuate, putem menționa faptul că controllingul are trei caracteristici principale [13, p.21(adaptat)]:

✚ *Se adresează întregii entități.* Departamentul de controlling nu trebuie să fie unul auxiliar, departamentul de controlling trebuie să fie unic pentru întreaga întreprindere și să aibă deschidere asupra tuturor activităților și proceselor acelei entități.

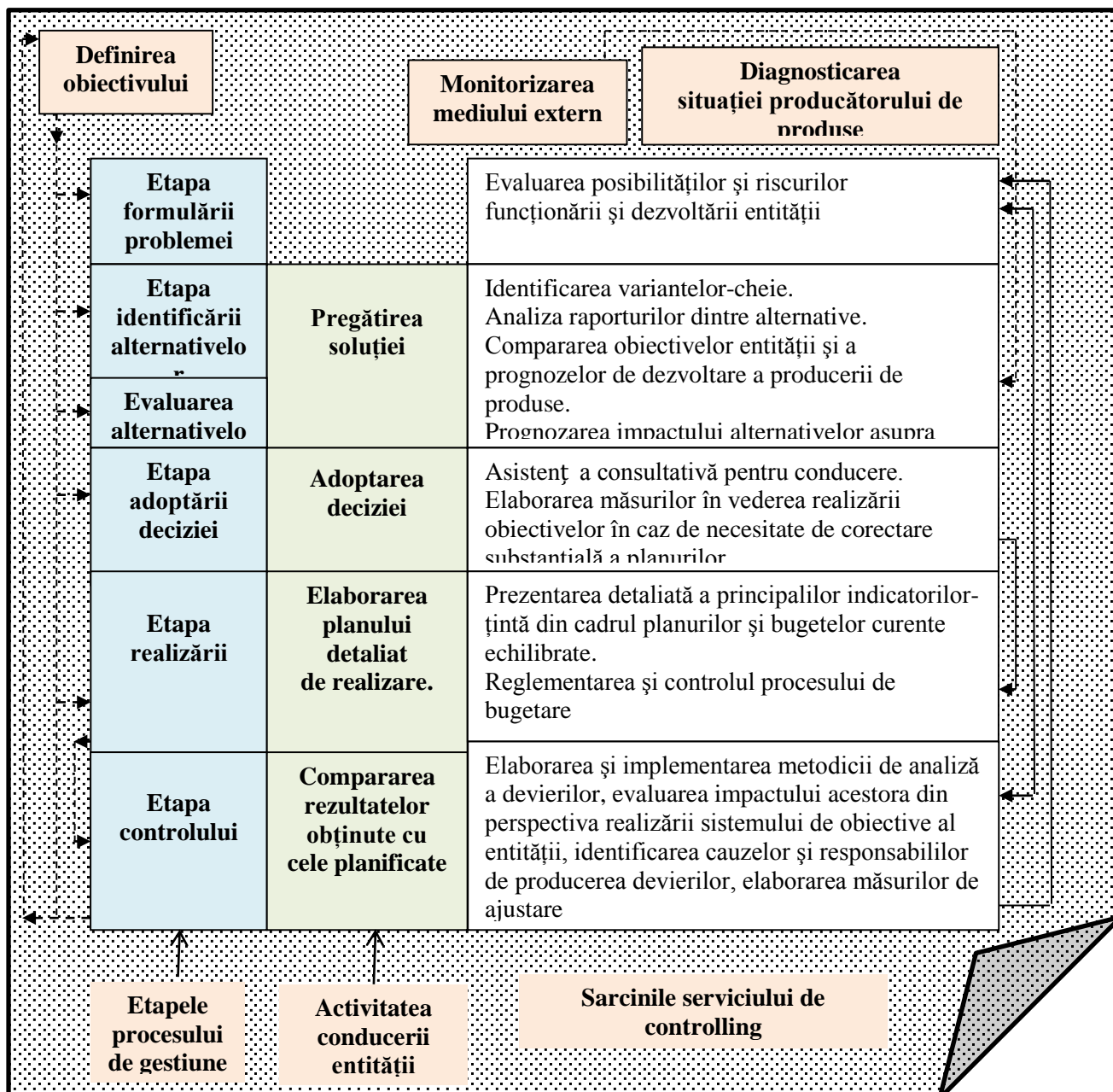
✚ *Este orientat către viitor.* Controllingul trebuie să aibă în vedere îmbunătățirea permanentă a proceselor și funcțiilor entității și să ofere un sistem de avertizare timpurie asupra problemelor care pot apărea în cadrul întreprinderii.

✚ *Este orientat spre decizie, dar nu va lua decizia.* Departamentul de controlling lucrează ca un consultant pentru management. El pregătește decizia, pregătește toate informațiile de care managementul are nevoie pentru a lua decizia, dar departamentul de controlling nu va lua nicio decizie. Acesta este încă un motiv care vine în sprijinul ideii că Departamentul de controlling trebuie să fie unic și să aibă în vedere toate procesele și funcțiile entității.

Toate aceste trei caracteristici se unesc prin răspunsul pe care departamentul de controlling trebuie să-l dea managementului: Am ales cele mai bune soluții?

La viteza cu care decurg și evoluează lucrurile, este aproape imposibil ca un manager să se implice direct în toate sectoarele ce formează activitatea unei entități. Astfel, sistemul de controlling capătă un rol din ce în ce mai important, iar controllerul devine un angajat nelipsit din orice firmă care se respectă. Controllingul constituie un ansamblu de instrumente calitative și cantitative de control care sunt introduse pentru coordonarea informațiilor și pentru sprijinirea proceselor de decizii.

În sensul căutării unor variante convenabile pentru organizarea controllinglei, au fost determinate sarcinile și funcțiile serviciului de controlling în cadrul entității (figura 2).



**Figura 2. Sarcinile controllingului la realizarea procesului de gestiune în cadrul entității**

Din figura 2, observăm că „controllingul” poate fi realizat prin sarcini și funcții de bază, prin scop și corelația cu procesul decizional etc. Ca funcții ale controllingului în cadrul sistemului de gestiune a entității, se numără următoarele funcții: *de planificare*, *de control*; *de deservire*; *de coordonare*; *consultativă*; *de navigare* și *metodică*.

Sfera de activitate a serviciului de controlling ce ține de planificare este necesară pentru pregătirea soluțiilor adecvate condițiilor create în mediul intern și extern, pentru coordonarea obiectivelor, crearea bazei pentru control, informarea factorilor decizionali.

Eforturile serviciului de controlling trebuie să vizeze și perfecționarea stimulării centrelor de responsabilitate pentru realizarea planurilor stabilite. În procesul de soluționare a problemelor, serviciul de controlling se axează, în primul rând, pe controlul conformității documentelor planificate ale entității cu obiectivele de dezvoltare strategică și controlul asupra realizării planurilor operative, în al doilea rând, controlul asupra procesului de asimilare a informației de către conducere și de reacționare adecvată la proiectele de decizii manageriale generate de serviciul de controlling, în al treilea rând, controlul asupra devierilor indicatorilor efectivi în raport cu cei planificați în procesul de realizare a planurilor.

În procesul de soluționare a problemelor informaționale, serviciul de controlling are drept scop organizarea și asigurarea procesului de monitorizare, colectare, prelucrare și transmitere a informațiilor la diferite niveluri de gestiune, oferind astfel suport informațional pentru realizarea funcțiilor și proceselor de gestiune.

Considerăm că funcția de coordonare a controllingului constă în „setarea” sistemului de planificare și control în sensul atingerii obiectivelor entității și asigurării conducerii cu informația necesară.

Realizarea sarcinilor și a funcțiilor de către controlling în practica de gestiune a entității, va asigura coordonarea planurilor, crearea unui suport instrumental pentru planificare și control, contribuind astfel la realizarea obiectivelor stabilite de către întreprindere, obținerea și prelucrarea informațiilor importante din punct de vedere al asigurării unei funcționări de succes, pe termen lung, a entității, precum și va permite oferirea unei asistențe consultative pentru conducere la elaborarea și adoptarea deciziilor manageriale, asigurând astfel perfecționarea sistemului de gestiune.

În **concluzie**, putem afirma că situația economică actuală prezintă noi provocări pentru managementul entității: piețe noi de desfacere cu noi cerințe, cicluri de viață mai scurte pentru produse, noi schimbări în raport cu cererea și oferta etc. Aceste schimbări conduc la nevoia de a avea funcția de controlling într-o unitate economică. Controllingul a devenit, în decursul timpului un concept avansat de business care include acordarea de asistență în fiecare etapă a procesului decizional prin planificare, control, coordonare și consultanță. Controllingul se axează pe asigurarea evoluției companiei către obiectivele stabilite.

#### Referințe bibliografice:

1. <http://documents.tips/documents/controlling-proiect.html>
2. <https://catalog.hathitrust.org/Record/005306336>
3. [https://de.wikipedia.org/wiki/P%C3%A9ter\\_Horv%C3%A1th\\_\(Betriebswirt\)](https://de.wikipedia.org/wiki/P%C3%A9ter_Horv%C3%A1th_(Betriebswirt))
4. <https://ro.wikipedia.org/wiki/Controlling>
5. МАКЛЯКОВ И., *Проблемы применения контроллинга в системе управления промышленной организацией*, p. 96-100, <http://www.vestnik-mgou.ru/Articles/Doc/4079>
6. БИРЮКОВ В., *Применение системы сбалансированных показателей в контроллинге на примере полиграфических предприятий*, МГУП, Изд. Моск. гос. ун-т печати, Москва 2010, 194 с.
7. БАШКАТОВА Ю. *Контроллинг: Учебно-методический комплекс* – М.: Изд. центр ЕАОИ. 2008, 108 с.
8. HORVATH & PARTENERS, *Controlling*, ediția a II-a, Ed. C.H. Beck, București 2009, 309 p
9. [https://www.icv-controlling.com/fileadmin/Verein/Verein\\_Dateien/Grundsatzpapier/Grundsatzpapier\\_RUM%C3%84NISCH.pdf](https://www.icv-controlling.com/fileadmin/Verein/Verein_Dateien/Grundsatzpapier/Grundsatzpapier_RUM%C3%84NISCH.pdf)
10. HORVATH P. *Controlling*, Verlag Vahlen, München, 2006, 903 p.
11. MAZARACHI C., LUCA I., NICOLAI M. *Contabilitate aplicată*, Ed. Național, Iași, 1996, 291 p
12. ESCHENBACH R., SILLER H., *Controlling profesional. Concepte și Instrumente*, Editura Economică, București 2015, 478 p.
13. BURLAUD A., SIMON C., *Controlul de gestiune*, traducere, Ed. Coresi, 1999.

### ANALIZA STABILITĂȚII FINANCIARE PE BAZA CORELAȚIEI DINTRE ACTIVELE FINANCIARE ȘI NEFINANCIARE

*Conf.univ. dr. Neli MUNTEAN, ASEM,  
Conf.univ. dr. Galina LUȘMANSCHI, USM*

*Financial stability analysis cannot provide a complete exercise without identifying the possibilities for quantitative measurement of this phenomenon. In the present article, we intended to present the methods of financial stability analysis through the assets delimitation in financial and non-financial. The purpose of this report is to introduce and expand the fundamental problems concerning financial stability analysis on an entity level. 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:** *stabilitate financiară, model factorial, active financiare, active nefinanciare, capital propriu, capital împrumutat.*

**JEL Classification:** L25, M41.

## 1. 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.

Conceptul de „stabilitate financiară” este unul complex. În contextul crizei financiare internaționale, literatura de specialitate a manifestat un interes deosebit pentru problematica stabilității financiare, sugerându-se faptul că asigurarea acesteia a reprezentat dintotdeauna o preocupare firească a autorităților monetare, motivația principală fiind de contracarare a crizelor financiare (Stein, 2011).

O atenție specială merită metodologia de analiză a stabilității financiare pe baza corelației dintre activele financiare și nefinanciare ale entității, propusă de cercetătorii ruși Graciov A.V. și Abriutina M.S. (2001).

La baza acestui model, stă delimitarea activelor entității după conținutul lor în active financiare și active nefinanciare (prioritate acordându-i-se caracteristicii monetare), care, apoi, la rândul lor, sunt divizate în active financiare imobilizate și circulante, active nefinanciare imobilizate și circulante (vezi tabelul 1). Totodată, trebuie menționat că, pentru asigurarea unei grupări adecvate a activelor în active financiare și nefinanciare, trebuie ținut cont și de reglementările contabile internaționale, precum: IAS 32 „Instrumente financiare: prezentare”, IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare”, IFRS 7 „Instrumente financiare: informații de furnizat”, IFRS 9 „Instrumente financiare”.

Conform IAS 32, un activ financiar este orice activ care reprezintă :

- numerar;
- un drept contractual de a încasa numerar sau alte active financiare de la altă entitate;
- un drept contractual de a schimba instrumente financiare cu altă entitate în condiții care sunt potențial favorabile;
- un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități.

Activele, cum ar fi cheltuielile în avans, pentru care beneficiul economic viitor constă în obținerea de bunuri sau servicii, **și nu în dreptul de a încasa numerar** sau alte active financiare, nu constituie activ financiar și se includ în componența activelor nefinanciare.

Totuși, această grupare conține și *unele restricții* condiționate de specificul activității fiecărei entități în parte și eventuala necesitate de apelare la datele analitice, în special, pentru conturile de investiții și creanțe, în vederea construirii unui model analitic viabil în funcție de caracterul financiar al activelor menționate.

## 2. Metodologia de analiză

Potrivit acestui model, echilibrul și stabilitatea financiară a activității economice sunt asigurate atunci când activele nefinanciare sunt acoperite de capitalul propriu, iar cele financiare – de capitalul împrumutat. Nivelul stabilității crește atunci când nivelul capitalului propriu depășește valoarea activelor nefinanciare sau, atunci când valoarea activelor financiare depășește valoarea capitalului împrumutat. Nerespectarea parametrilor echilibrului enunțați denotă o reducere a nivelului stabilității financiare.

*Tabelul 1*

### Gruparea activelor după criteriile financiar-nefinanciar și monetar-nemonetar

Delimitarea activelor totale			
Active imobilizate		Active circulante	
Active nefinanciare (ANF)	Active financiare (AF)	Active nefinanciare (ANF)	Active financiare (AF)
Imobilizări necorporale, Imobilizări corporale, active biologice imobilizate.	Cote de participație, Valori mobiliare ale altor entități (acțiuni, obligațiuni, cambii etc), Creanțe de natură financiară (factoring leasing, garanție de bună execuție etc), Împrumuturi acordate altor entități, Depozite și echivalente de numerar.	Stocuri, Creanțe sub formă de barter sau avansuri acordate pentru care beneficiul economic viitor constă în primirea de bunuri sau servicii, Creanțe privind decontările cu bugetul, Creanțe privind asigurările.	Instrumente financiare derivate (contracte forward (anticipate), contracte futures (viitoare), contracte options (opționale), contracte swaps (de schimb), Valori mobiliare ale altor entități (acțiuni, obligațiuni, cambii etc), Creanțe de natură financiară (factoring leasing, garanție de bună execuție etc),
Active sub formă nemonetară (ANM)			Active sub formă monetară (AM)

*Sursa: Prelucrări ale autorului*

Bazându-ne pe abaterile de la parametrii prestabiliți, pot fi evidențiate următoarele tipuri de stabilitate financiară:

**Tabelul 2**

Nr. crt.	Descrierea	Tipul stabilității financiare
1.	Valoarea Activelor Financiare Circulante depășește valoarea Datoriilor Totale	Grad ridicat de stabilitate (solvabilitate absolută)
2.	Valoarea Activelor Financiare Circulante este mai mică decât cea a Datoriilor Totale, iar valoarea Activelor Totale este mai mare decât valoarea Datoriilor Totale	Grad satisfăcător de stabilitate (solvabilitate asigurată)
3.	Valoarea Capitalului Propriu coincide cu valoarea Activelor Nefinanciare, iar cea a Datoriilor Totale cu cea a Activelor Financiare	Echilibru financiar (solvabilitate asigurată)
4.	Valoarea Capitalului Propriu este mai mare decât valoarea Activelor Nefinanciare Imobilizate, dar este mai mică decât valoarea totală a Activelor Nefinanciare	Tensiune financiară admisibilă (solvabilitate posibilă)
5.	Valoarea Capitalului Propriu este mai mică decât valoarea Activelor Nefinanciare Imobilizate	Zona de risc (lipsa solvabilității)

*Sursa: adaptat după Савицкая Г.В., 2016*

Utilizând metodologia respectivă, vom stabili la care tip de stabilitate financiară se referă entitatea OMV PETROM SA (sursa: <http://www.bvb.ro>).

**Tabelul 3**

**Apresiasi tipului de stabilitate financiară**

Activ	Perioada precedentă	Perioada curentă	Pasiv	Perioada precedentă	Perioada curentă
Active Nefinanciare	36.992.712.121	34.683.001.437	Capital Propriu	26.315.618.304	25.091.188.752
imobilizate	31.223.492.102	29.730.918.161			
circulante	5.769.220.019	4.952.083.276			
Active Financiare	6.181.728.839	6.211.531.401	Datorii Totale	16.858.822.656	15.803.344.086
imobilizate	5.232.394.746	5.440.125.816			
circulante	949.334.093	771.405.585			
Total	43.174.440.960	40.894.532.838	Total	43.174.440.960	40.894.532.838

*Sursa: Prelucrări ale autorului*

În baza datelor din tabel, se constată că, la entitatea analizată, valoarea capitalului propriu este mai mică decât valoarea activelor nefinanciare imobilizate. Deci, entitatea este amplasată în zona de risc. Totuși, diferența dintre valoarea capitalului propriu și valoarea activelor nefinanciare imobilizate este suficient de mică, ceea ce denotă că nivelul riscului nu este prea ridicat. O astfel de stabilitate financiară este specifică climatului economic actual.

Conform acestei metodologii, este foarte complicat perceperea graniței între varianta acceptabilă și cea riscantă de atragere a surselor împrumutate (valoarea capitalului propriu coincide cu valoarea activelor nefinanciare). În caz de tensiune financiară, diferența dintre capitalul propriu și activele nefinanciare imobilizate trebuie să fie una pozitivă. Or, în caz de risc, această abatere capătă valori negative. În exemplul nostru, această abatere este negativă în ambele perioade, în perioada precedentă, activele nefinanciare imobilizate au depășit cu 18,65% valoarea capitalului propriu, iar în cea curentă – cu 18,49%, ceea ce presupune existența tendinței de părăsire a zonei de risc de către entitatea analizată.

**3. Descrierea modelului de analiză factorială a stabilității financiare. Interpretarea rezultatelor**

Această metodologie de analiză a stabilității financiare, bazată pe corelația dintre activele financiare și nefinanciare ale entității, poate fi utilizată și în formarea anumitor modele de analiză factorială.

În conformitate cu cele sus-menționate, pentru a efectua analiza factorială a stabilității financiare, putem apela la următorul model de analiză a ratei autonomiei globale:

$$\frac{Kp}{At} = \frac{Kp}{AFC} \times \frac{AFC}{AF} \times \frac{AF}{D} \times \frac{D}{At}$$

unde AFC reprezintă valoarea activelor financiare circulante (active sub formă monetară);  
Kp – valoarea surselor proprii;

D – valoarea datoriilor totale;  
 AF – valoarea activelor financiare;  
 At – valoarea activelor totale.

Acest model de analiză denotă influența a patru factori asupra modificării ratei de autonomie globală:

- modificarea corelației dintre sursele proprii și activele circulante financiare –  $\frac{Kp}{AFC}$ ;
- modificarea raportului dintre activele circulante financiare și activele financiare –  $\frac{AFC}{AF}$ ;
- modificarea ratei de acoperire a surselor împrumutate cu active financiare –  $\frac{AF}{D}$ ;
- modificarea ratei de îndatorare –  $\frac{D}{At}$ .

Alegerea *ratei autonomiei globale*, în calitate de indicator generalizator, se explică prin faptul că aceasta caracterizează obiectiv potențialul economic obținut de entitate. Cu cât este mai mare ponderea capitalului propriu, cu atât, în alte condiții egale, ponderea capitalului împrumutat este mai mică, iar aceasta denotă o stabilitate economico-financiară a entității. Disponând de surse de finanțare sigure, este mai ușor de făcut față necesității de rambursare a datoriilor existente.

Și invers, *mărimea capitalului împrumutat* (rata de îndatorare) influențează nemijlocit asupra rentabilității financiare. Este evident că, în practică, se impune necesitatea obținerii unui echilibru optim între capitalul propriu și cel împrumutat.

La examinarea acestui model de analiză, o însemnătate deosebită o are *raportul dintre activele financiare și datoriile totale*. Acest indicator arată surplusul sau insuficiența activelor financiare în comparație cu datoriile totale. Într-un sens mai larg, corelația dată reflectă caracteristica economico-financiară obiectivă a „stării de sănătate” a entității și a premiselor pentru dezvoltarea ei ulterioară și consolidarea bunăstării financiare, precum și suficiența surselor proprii pentru acoperirea datoriilor.

*Raportul dintre activele financiare circulante și valoarea tuturor activelor financiare* ( $\frac{AFC}{AF}$ )

caracterizează gradul de prezență a activelor sub formă monetară (în cele mai dese cazuri, numerar sau echivalente de numerar) în componența activelor financiare, iar *raportul dintre activele financiare circulante și datoriile totale* caracterizează capacitatea entității de a acoperi datoriile totale cu active sub formă monetară.

Sub aspect general, diferența dintre *activele financiare circulante* și *datoriile totale* ar reflecta valoarea soldului surselor proprii sub formă monetară (vezi tabelul 4), în cazul în care toate datoriile ar fi stinse concomitent și aceasta nu este altceva decât valoarea capitalului bănesc (KB).

Într-adevăr, diferența dintre *activele financiare circulante* și *datoriile totale* este echivalentă cu diferența dintre *capitalul propriu sub formă monetară* și *datoriile totale sub formă nemonetară*.

$$KB = AFC - D = Kp - ANM = Kp_M - D_{NM} > 0$$

**Tabelul 4**

**Bilanț unificat după formă și conținut**

<i>Active după formă</i> \ <i>Active după</i>	Active proprii	Active împrumutate	Total
Active sub formă nemonetară ANM = ANF imobilizate + AF imobilizate + +ANFcirculante	Capital propriu sub formă nemonetară	Datorii sub formă nemonetară	ANM
Active sub formă monetară = AFC	Capital propriu sub formă monetară	Datorii sub formă monetară	AM
Total	Capital propriu	Datorii totale	Total Activ

**Notă:** Această matrice reprezintă, în manieră statică, forma unificată a bilanțului, caracterizând, în mod general, la începutul și la sfârșitul perioadei, corelațiile dintre diferite tipuri de activ, structura acestuia, cât și prelevarea uneia sau altei forme, uneia sau altei surse la o anumită perioadă de timp.

**Sursa:** Prelucrări ale autorului

Aceasta înseamnă că, în caz de depășire a *capitalului propriu sub formă monetară* asupra *datoriilor totale sub formă nemonetară*, entitatea va avea la dispoziție valoarea pozitivă a *surselor proprii sub formă monetară* pentru dezvoltarea și utilizarea ulterioară, adică entitatea va dispune de un grad înalt al stabilității, fiind, fără îndoială, solvabilă.

În acest context, necesită o atenție deosebită *raportul dintre capitalul propriu și activele financiare circulante* ( $\frac{Kp}{AFC}$ ), care arată suficiența surselor proprii sub formă nemonetară pentru acoperirea datoriilor sub formă monetară sau cota activelor financiare circulante finanțate din surse proprii sub formă nemonetară după deducerea datoriilor sub formă monetară.

$$Kp - AFC = K_{pNM} - D_M > 0$$

Dacă diferența dintre capitalul propriu și activele financiare circulante, de exemplu, la sfârșitul perioadei examinate, capătă o valoare pozitivă, entitatea poate acoperi datoriile sub formă monetară cu surse proprii sub formă nemonetară, în condițiile insuficienței evidente a surselor proprii sub formă monetară.

Pornind de la cele expuse mai sus, trebuie subliniat faptul că, în ansamblu, stingerea datoriilor depinde de prezența și mărimea activelor corespunzătoare (sub formă monetară sau nemonetară).

Prin urmare, garanția stingerii datoriilor în totalitate creează o bază sigură de consolidare a solvabilității în timp, iar prezența surselor proprii sub formă monetară până și după îndeplinirea acestor obligații denotă existența unui grad înalt de stabilitate financiară atât în perioada curentă, cât și în cea viitoare.

Astfel, acest model de analiză îmbină capitalul propriu cu cel împrumutat, activele financiare cu cele nefinanciare atât sub formă monetară, cât și sub formă nemonetară.

Pentru a cuantifica contribuția factorilor, se aplică metoda substituțiilor în lanț.

Pentru exemplificarea analizei factoriale a ratei autonomiei globale, se vor utiliza date de la entitatea OMV PETROM SA. Se dispune de următoarele informații:

**Tabelul 5**

**Situația analizei factoriale a ratei autonomiei globale**

Indicatori	Perioada precedentă	Perioada curentă	Abaterrea
Capital propriu	26.315.618.304	25.091.188.752	-224.429.552
Datorii totale	16.858.822.656	15.803.344.086	-1.055.478.570
Total active	43.174.440.960	40.894.532.838	-279.908.122
Active nefinanciare	36.992.712.121	34.683.001.437	-2.309.710.684
Active financiare	6.181.728.839	6.211.531.401	+29.802.562
Active financiare circulante	949.334.093	771.405.585	-177.928.508
Rata autonomiei globale, %	60,95	61,36	+0,41
Corelația dinte sursele proprii și activele financiare circulante	27,72	32,53	+4,81
Raportul dintre activele financiare circulante și valoarea tuturor activelor financiare	0,15	0,12	-0,03
Rata de acoperire a surselor împrumutate cu active financiare	0,37	0,39	+0,03
Rata de îndatorare, %	39,05	38,64	-0,41

*Sursa: Prelucrări ale autorului*

Modificarea generală a ratei autonomiei globale se determină în felul următor:

$$\Delta Raf = Raf_1 - Raf_0 = 61,36\% - 60,95\% = +0,41\%$$

din care:

1. Influența modificării corelației dinte sursele proprii și activele financiare circulante

2. Influența modificării raportului dintre activele financiare circulante și valoarea tuturor activelor financiare



<b>Angajații</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stabilitatea locurilor de muncă</li> <li>• Aprecierea stabilității entității ca garant al unui nivel rezonabil de remunerare, sistem de asigurări și protecție socială adecvată.</li> </ul>
<b>Creditorii financiari</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Acordarea, restricționarea sau sistarea creditării ;</li> <li>• Aplicarea sancțiunilor în cazul nerambursării la scadență a datoriilor.</li> </ul>
<b>Furnizorii</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aprecierea solvabilității și a gradului de lichiditate a întreprinderii cu scopul de proiectare a politicii față de client</li> <li>• Menținerea , majorarea sau sistarea livrărilor.</li> </ul>
<b>Clienții</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Solvabilitatea companiei și siguranța livrărilor bunurilor calitative, în volumul necesar;</li> <li>• Continuitatea activității furnizorului ca garant al unei colaborări pe termen lung;</li> <li>• Menținerea sau sistarea contractelor încheiate.</li> </ul>

*Sursa: Monica Achim, Sorin Borlea. Analiza Financiară actualizată cu prevederile IFRS [manual].. Cluja Napoca ,2014, pag.14-18.*

#### **Bibliografie:**

1. АБРЮТИНА, М. С., ГРАЧЕВ, А.В. (2001), *Анализ финансово-экономической деятельности предприятия*, М.: Дело и сервис.
2. ACHIM Monica, BORLEA Sorin. (2014), *Analiza Financiară actualizată cu prevederile IFRS [manual]*, Cluj-Napoca.
3. MARION Alain, THAUVRON Arnaud, CHASTENET Edouard, ASTOLFI Pierre. (2013), *Evaluation d'entreprises : Evaluations des méthodes et des contextes*.
4. ALLEN, W., WOOD, G. (2006), *Defining and Achieving Financial Stability*, în "Journal of Financial Stability", Vol.2, Issue 2, pp. 152-172.
5. BĂTRÂNCEA, Larissa-Margareta (2012), *Analiza financiară a întreprinderilor românești*, Cluj-Napoca: Risoprint.
6. ALBULESCU Claudiu Tiberiu. (2010), *Stabilitatea Sectorului Financiar în condițiile aderării României la U.E.M*, Editura Universității de Vest Timișoara.
7. ГРАЧЕВ, А.В. (2002), *Анализ и управление финансовой устойчивостью предприятия*, М.: Изд-во «Финпресс».
8. GRANDGUILLOT, Beatrice et Francis. (2009), *Analyse financière*, 13 édition 2009-2010, Gualino lextenso éditions, Paris.
9. MUNTEAN, N., BALANUȚĂ, V. (2010), *Analiza și evaluarea riscurilor la nivel de întreprindere: aspecte teoretice și aplicative*, Chișinău: ASEM.
10. MUNTEAN N. (2013), *Analiza – expres a creșterii economice și a stabilității financiare a întreprinderii*. În: Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări: Conferința științifică internațională din 5 aprilie, 2013. Chișinău: Tipogr. „CRIO”, p.261-264.
11. MUNTEAN, N., SLOBODEANU, S. (2013), *Analiza factorială a stabilității financiare a întreprinderii*. În: 60 de ani de învățământ economic superior în Republica Moldova: prin inovare și competitivitate spre progres economic. Conferința Științifică Internațională din 27-28 septembrie 2013. vol. II. Chișinău: ASEM, p.215-218.
12. LALA POPA Ion, MICULEAC Melania. (2015), *Analiză economico-financiară*, EDITURA MIRTON, Timișoara.
13. ROBU Vasile, ANGHEL Ion, ȘERBAN Elena-Claudia. (2014), *Analiza economico-financiară*, București, Editura Economica.
14. САВИЦКАЯ, Г.В. (2016), *Экономический анализ: Учебник*. – 14-е изд., М.: ИНФРА-М.
15. SIMINICĂ, M. (2010), *Diagnosticul financiar al firmei*, Editura SITECH Craiova.
16. STEIN, J., C. (2011), *Monetary policy as financial-stability regulation*, march 2011, <http://www.nber.org/papers/w16883.pdf>.
17. <http://www.iasplus.com/en/standards>
18. [www.minfin.md](http://www.minfin.md)
19. <http://www.ifrs.org>.

## НОВАЦИИ РОССИЙСКОЙ УЧЕТНОЙ И НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В КОНТЕКСТЕ МЕЖДУНАРОДНОЙ ГАРМОНИЗАЦИИ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ

**Тамара ВОРОНЧЕНКО,**  
доктор экономических наук, профессор,  
Российская таможенная академия, Россия  
E-mail: vtv15@mail.ru

*В статье рассмотрены проблемы современной учетной и налоговой политики России, реализуемой в условиях необходимости устранения последствий мирового финансового кризиса, ухудшения геополитического положения страны, в связи с экономическими санкциями, валютными и прочими коллизиями. Проанализированы основные приоритеты и направления развития российской системы учета и налогообложения на трехлетнюю перспективу, обусловленные процессами глобализации, масштабным внедрением МСФО в национальной учетной системе, а также необходимостью международной гармонизации налоговых систем. Особое внимание в статье уделено новациям налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций, с учетом реалий рынка и вызовов времени.*

*The article deals with the problems of modern accounting and tax policy of Russia, sold in the conditions necessary to eliminate the consequences of the global financial crisis, the deterioration of the geopolitical situation of the country, due to economic sanctions, foreign exchange and other collisions. Analyzed the main priorities and directions of development of the Russian system of accounting and taxation at a three-year term, due to the processes of globalization, large scale introduction of IFRS in the national accounting system, as well as the need for international harmonization of tax systems. Particular attention is paid to innovations tax profits of controlled foreign companies and foreign companies income, taking into account market realities and challenges of the time.*

**Ключевые слова:** новации, учетная и налоговая политика, финансовый кризис, экономические санкции, глобализация, МСФО, международная гармонизация налоговых систем, доходы, налогообложение прибыли, контролируемые иностранные компании.

**Key words:** innovation, accounting and tax policy, the financial crisis, economic sanctions, globalization, IFRS, international harmonization of tax systems, revenues, income taxation, controlled foreign companies.

Обязательная безвозмездная передача юридическими и физическими лицами части имущества на общественные нужды, в том или ином виде, существуют практически, со времен возникновения самого общества и государства. В современном государстве основная часть доходов формируется за счет налоговых и таможенных платежей, неуплата которых может привести к отсутствию средств в бюджете и даже к прекращению существования государства. Без поступлений в бюджет указанных платежей невозможно финансирование предприятий, выполняющих государственный заказ, объектов здравоохранения, образования, армии, правоохранительных органов, а также выплат заработной платы работникам бюджетной сферы, то есть, как полагает П. Кирххоф, всякая налоговая система, соразмерна с задачами и полномочиями государства<sup>2</sup>.

Налоги, обеспечивая финансовую основу деятельности государства, являются необходимым условием его существования и призваны реализовать социальную, экономическую, правоохранительную и другие функции любого демократического правового социального государства. Отсюда вытекает вывод о том, что исследования проблем налоговой политики государства вкпе с его учетной политикой всегда актуальны и своевременны, а их результаты интересны и востребованы государством.

Особую значимость такие исследования приобретают в период экономических и политических кризисов, когда необходимо решать, с одной стороны, вопросы пополнения государственной казны, а с другой стороны, не препятствовать, а стимулировать инвестиционные процессы, в том числе, за счет деофшоризации экономики, привлечения отечественных и иностранных инвестиций, основываясь на принципах международной гармонизации учетных и

---

<sup>2</sup> Государственное право Германии. М., 1994. Т. 2. с. 141.

налоговых систем, призванных избежать двойного налогообложения и устранить другие пробелы международного учета и налогообложения.

Актуальность исследования современных тенденций формирования и реализации отечественной учетной и налоговой политики, «обусловлена, прежде всего, такими событиями, как вступление России во Всемирную торговую организацию (далее - ВТО), создание Таможенного союза Евразийского экономического союза (далее - ТС ЕАЭС), в целях торгово-экономической интеграции пяти стран: Беларуси, Казахстана, России, Армении и Киргизии, предусматривающего, формирование единой таможенной территории, применение мер нетарифного регулирования, специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер, Единого таможенного тарифа и единых мер регулирования внешней торговли товарами с третьей стороной<sup>3</sup>, масштабное внедрение и широкое использование в национальной учетной системе Международных стандартов финансовой отчетности (далее - МСФО) для повышения прозрачности финансовой отчетности компаний и стимулирования, на этой основе, роста прямых иностранных инвестиций в экономику России<sup>4</sup>, а в сфере налогового регулирования применение основополагающих документов Организации экономического сотрудничества и развития (далее - ОЭСР)<sup>5</sup>», в целях международной интеграции налоговых систем.<sup>6</sup>

В настоящее время, формирование и реализация российской учетной и налоговой политики происходит путем осуществления мероприятий, принятых и предстоящих к принятию в рамках «Основных направлений налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов, разрабатываемых Министерством финансов Российской Федерации совместно с Министерством экономического развития Российской Федерации»<sup>7</sup>. Несмотря на сложное кризисное состояние российской экономики, вызванное мировым финансовым кризисом, нефтяными и санкционными коллизиями, приведшими к осложнению международного сотрудничества, прежде всего, в инвестиционной сфере, основным приоритетом российской учетной и налоговой политики на предстоящий трехлетний период, останется недопущение увеличения налоговой нагрузки на экономику, что должно обеспечить стабильность налоговой системы и повысить ее привлекательность для отечественных и иностранных инвесторов.

Правительство Российской Федерации применяет и планирует дальнейшую реализацию мер налогового стимулирования инвестиций, проведение антикризисных налоговых мер, а также дальнейшее повышение эффективности системы налогового учета, планирования и администрирования, предусматривающих, в частности:

- повышение порога по выручке для целей уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль организаций. Согласно Федеральному закону от 08.06.2015 № 150-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и статью 3 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» (далее - Федеральный закон от 08.06.2015 № 150-ФЗ), организации вправе уплачивать по налогу на прибыль только квартальные авансовые платежи в случае, если за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в среднем 15 млн. руб<sup>8</sup>. В предыдущей редакции НК РФ данная сумма дохода была определена в размере 10 млн. руб.

<sup>3</sup> Договор о Евразийском экономическом союзе. Астана 29.05.2014., ст. 2. // СПС КонсультантПлюс.

<sup>4</sup> Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства. // СПС КонсультантПлюс.

<sup>5</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Publishing, Paris, 2010. URL: <http://browse.oecdbookshop.org/oecd/pdfs/browseit/2310081E.PDF> (дата обращения: 03.09.2016).

<sup>6</sup> Воронченко Т.В. Особенности учета и налогообложения внешнеэкономической деятельности в условиях международной интеграции России // Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale Comunicări ale conferinței științifice internaționale, Ed. a 5-a, 1 aprilie, 2016 / com. șt.: Lazari Liliana, Grigori Lilia, Țurcanu Viorel [et. al.]. – Chișinău : S. n., 2016 (Tipogr. "Arva Color"). – 376 p., p. 75.

<sup>7</sup> «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов» Электронный ресурс: <http://www.minfin.ru>. СПС КонсультантПлюс.

<sup>8</sup> Федеральный закон от 08.06.2015 № 150-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и статью 3 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // СПС КонсультантПлюс.

Вновь созданные организации также уплачивают только квартальные авансовые платежи, если выручка от реализации не превышала 5 млн. руб. в месяц либо 15 млн. руб. в квартал (в прежней редакции НК РФ соответственно было 1 млн. руб. и 3 млн. руб.);

- предоставление льгот по налогу на прибыль организаций для новых производств и обязательную оценку эффективности налоговых льгот и иных стимулирующих механизмов для их введения и продления, а также обязательную обоснованность при установлении новых налоговых льгот для претендентов на их получение;

- передачи в ведение налоговым органам администрирование и контроль страховых взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование, с обязательным сохранением действующих правил уплаты и постепенным выходом из льготного обложения, а в необходимых случаях, его замены на иные меры господдержки;

- увеличение первоначальной стоимости амортизируемого имущества для целей налогообложения. Федеральным законом от 08.06.2015 № 150-ФЗ изменена величина стоимостного критерия для отнесения того или иного имущества к амортизируемому имуществу и определено, что имущество признается амортизируемым, если его срок полезного использования более 12 месяцев и первоначальная стоимость составляет более 100 тыс. руб. В действовавшей до принятия Федерального закона от 08.06.2015 № 150-ФЗ редакции НК РФ этот критерий был установлен в размере 40 тыс. руб. Упомянутым выше законом определено, что в целях исчисления налога на прибыль организаций под основными средствами понимается часть имущества налогоплательщика, которая используется в качестве средств труда для производства и реализации товаров или для управления организацией, первоначальной стоимостью более 100 тыс. руб. (в прежней редакции было 40 тыс. руб.). Указанные изменения применяются к объектам амортизируемого имущества, введенным в эксплуатацию начиная с 1 января 2016 г.;

- налоговое стимулирование развития малого предпринимательства через специальные налоговые режимы, за счет расширения перечня видов деятельности, предоставления двухлетних налоговых каникул в сфере бытовых услуг, повышения порога по выручке для целей налогообложения (с 60 до 90 млн. руб., начиная с 1 января 2017 года) по упрощенной системе налогообложения, снижения ставки налогов по упрощенной системе налогообложения и ЕНВД и др.;

- применение патентной системы налогообложения для самозанятых физических лиц, не образующих юридическое лицо и не имеющих наемных работников, предусматривающих предоставление им ряда льгот по учету и налогообложению;

- учет процентных платежей между взаимозависимыми лицами в целях налогообложения;

- смягчение правил контроля за трансфертным ценообразованием по внутрироссийским сделкам, в отличие от контролируемых иностранных компаний, в отношении которых, наоборот, предусмотрено ужесточение правил налогообложения;

- упрощение начисления и принятия к вычету НДС, уплаченного в составе авансов;

- упрощение порядка освобождения от акцизов при экспорте подакцизных товаров, возмещение НДС при экспорте и гармонизацию акцизного налогообложения государств – членов Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС). Федеральный закон от 08.06.2015 № 150-ФЗ вводит упрощение порядка освобождения от уплаты акциза (ст. 184 НК РФ) и предусматривает право на освобождение от уплаты акциза без предоставления банковской гарантии для организаций, у которых совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организации и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная за три года, составляет не менее 10 млрд. рублей, при условии, что с момента создания организации до дня подачи налоговой декларации по акцизам прошло не менее 3 лет. В связи с отменой обязанности представления банковской гарантии для отдельной категории налогоплательщиков в законе уточняется момент начала исчисления срока представления в налоговый орган документов, подтверждающих обоснованность освобождения от уплаты акциза и возмещения сумм акциза при вывозе подакцизных товаров за пределы Российской Федерации (ст. 198 НК РФ);

- изменение подходов по НДС при добыче драгоценных камней, рассмотрение целесообразности передачи региональным органам власти полномочий по установлению порядка начисления НДС по общераспространенным полезным ископаемым;

- совершенствование налогового администрирования, в том числе, путем предварительного разъяснения налоговых последствий сделки; исключения открыто публикуемой информации из перечня информации, относящейся к налоговой тайне;
- совершенствование института консолидированной группы налогоплательщиков;
- реализацию мер по противодействию злоупотреблению нормами законодательства о налогах и сборах в целях минимизации налогов, в том числе путем ограничения использования фирм-однодневок, а также деофшоризации российской экономики;
- продолжение борьбы с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения путем создания условий автоматического обмена информацией по финансовым операциям для налоговых целей с иностранными юрисдикциями, изменения порядка налогообложения корпоративного заимствования, совершенствования правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний, совершенствование правил налогообложения при трансфертном ценообразовании.

Наряду с учетными и налоговыми мерами, Правительством Российской Федерации предусмотрены также принятие мер неналогового характера, к которым относятся подходы, в целом соответствующие применяемым к налоговым платежам, в том числе, в части решения вопроса моратория на повышение фискальной нагрузки, как для российских экономических субъектов, так и для иностранных инвесторов<sup>9</sup>.

Основные антикризисные меры, предпринятые ранее и реализуемые в настоящее время при осуществлении учетной и налоговой политики, связаны с необходимостью исполнения Послания Президента Российской Федерации по реализации мер, направленных на легализацию капиталов и активов и создания благоприятных условий для их возврата в Российскую Федерацию.

В данном контексте, особый интерес для ученых и участников международных экономических сделок, предусматривающих, в том числе, реализацию налоговых взаимоотношений, представляют вопросы международной гармонизации налоговых систем, которым в нашей стране, в условиях глобализации экономики, уделяется все большее внимание. Подтверждением этого, в частности, служит существенное реформирование российской системы учета, начиная с 2011 года, в связи с масштабным внедрением МСФО в крупных российских компаниях, а также изменения с начала 2015 года НК Российской Федерации, особенно, в части международного налогообложения.

Достаточно значимой новацией в рамках международной гармонизации налоговых систем и осуществления международного налогообложения, стало введение в НК РФ Федеральным законом от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» (далее - Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ) понятия контролируемых иностранных компаний (далее - КИК) и установление механизма включения их прибыли в состав прибыли (дохода) российского резидента с дальнейшим налогообложением.

Данная мера была предпринята в целях противодействия так называемой налоговой оптимизации, приводящей к уклонению собственников от распределения прибыли и, соответственно, налогообложения дивидендов. Как известно, вывод прибыли в иностранные низконалоговые юрисдикции является достаточно распространенным способом агрессивного налогового планирования, заключающегося в создании иностранной организации (далее - ИО), как правило, в офшорной зоне, в которой собирается прибыль, заработанная другими компаниями, находящимися, наоборот, в высоконалоговых юрисдикциях. При этом, в течение определенного времени, выплата дивидендов собственникам не производится, что приводит к отсрочке на неопределенный срок их налогообложение. Таким образом, основная цель данной налоговой новации является понуждение собственника к выплате дивидендов контролируемой им компании или ведению последней активной деятельности.

Наряду с понятием КИК, Федеральным законом от 24.11.2014 № 376-ФЗ уточнено понятие налогового резидентства РФ в отношении юридических лиц по фактическому месту управления ИО, которой должна быть Россия, изменен порядок применения двусторонних налоговых соглашений Российской Федерации с иностранными государствами об избежании двойного налогообложения путем введения института бенефициарной собственности, а также пересмотрен порядок

<sup>9</sup>«Прогноз социально-экономического развития Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов». (разработан Минэкономразвития России). Электронный ресурс: <http://www.economy.gov.ru>. // СПС КонсультантПлюс.

налогообложения ИО, не имеющих постоянного представительства в РФ, утратившие право освобождения от уплаты налог на прибыль по взаимным операциям на территории России.

Анализ практики применения положений Федерального закона от 24.11.2014 № 376-ФЗ, связанных с налогообложением КИК, выявил много вопросов и неясностей, что обусловило необходимость их корректировки, которые были утверждены двумя законами: вышеупомянутым Федеральным законом от 08.06.2015 № 150-ФЗ и Федеральным законом от 08.03.2015 г. № 32-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового Кодекса Российской Федерации» (далее - Федеральный закон от 08.03.2015 г. № 32-ФЗ).

В частности, Федеральным законом от 08.06.2015 № 150-ФЗ утверждена новая редакция ст. 25.13 НК РФ «Контролируемые иностранные компании и контролирующие лица» и добавлена ст. 25.13-1 НК РФ «Освобождение от налогообложения прибыли контролируемой иностранной компании», согласно которой, прибыль КИК освобождается от налогообложения при выполнении хотя бы одного из следующих условий:

- является некоммерческой организацией, которая в соответствии со своим личным законом не распределяет полученную прибыль между акционерами или иными лицами;
- образована в соответствии с законодательством государства - члена ЕАЭС и имеет постоянное местонахождение в этом государстве;
- эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) для нее составляет не менее 75% средневзвешенной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций;
- является активной компанией, холдинговой или субхолдинговой компанией;
- является банком или страховой организацией, осуществляющими деятельность на основании лицензии или иного специального разрешения;
- является эмитентом обращающихся облигаций; организацией, уполномоченной на получение процентных доходов, подлежащих выплате по обращающимся облигациям; организацией, которой были уступлены права и обязанности по выпущенным обращающимся облигациям, эмитентом которых является другая иностранная организация;
- участвует в проектах по добыче полезных ископаемых, на основании заключаемых с иностранными или с уполномоченными правительством государства организациями соглашений о разделе продукции, концессионных соглашений, лицензионных соглашений или сервисных соглашений, аналогичных соглашениям о разделе продукции, на основании аналогичных соглашений, заключаемых на условиях распределения риска<sup>10</sup>.

Статья 25.13-1 НК РФ предусматривает также особые требования, соблюдение которых необходимо для освобождается КИК от налогообложения:

- она участвует в проектах по добыче полезных ископаемых в качестве стороны соглашения (контракта), указанного в ст. 25.13-1;
- доля доходов, полученных от участия в соглашениях (контрактах), указанных в ст. 25.13-1, за период, за который составляется годовая финансовая отчетность, составляет не менее 90% в общей сумме доходов КИК по данным ее финансовой отчетности за указанный период либо доходы у такой организации за указанный период отсутствуют;
- она является оператором нового морского месторождения углеводородного сырья или непосредственным акционером (участником) оператора нового морского месторождения углеводородного сырья<sup>11</sup>.

Важными новациями в контексте международного налогообложения КИК, утвержденной Федеральным законом от 08.06.2015 № 150-ФЗ, являются:

- введение понятия «активная иностранная компания» и определение условий освобождения ее прибыли от налогообложения, с уточнением процедуры налогообложения безотзывных трастов;
- введение статьи 25.15 НК РФ, согласно которой КИК дано право представлять свою отчетность по МСФО и представлять аудиторское заключение по этой отчетности;

<sup>10</sup> Федеральный закон от 08.06.2015 № 150-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и статью 3 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // СПС КонсультантПлюс.

<sup>11</sup> Там же.

- расширение перечня организаций, признанных налоговыми резидентами Российской Федерации, за счет включения в их состав, согласно ст. 246.2 НК РФ активных иностранной холдинговых и субхолдинговых компаний.

В целях снижения налогового бремени, в кризисных условиях осуществления деятельности КИК, Федеральным законом от 08.06.2015 № 150-ФЗ в перечень доходов, освобождаемых от обложения налогом на доходы физических лиц, включены доходы (за исключением денежных средств) в виде стоимости имущества, полученные налогоплательщиком при ликвидации иностранной организации. Согласно ст. 217 НК РФ, данная льгота предоставляется налогоплательщикам, представившим одновременно с налоговой декларацией заявление об освобождении таких доходов от налогообложения с указанием сведений об имуществе и ликвидируемой иностранной организации и документы о стоимости данного имущества, при условии, что процедура ликвидации иностранной организации завершена до 1 января 2017 г.

В соответствии со ст. 220 НК РФ, налогоплательщик получает также имущественный вычет по налогу на доходы физических лиц при продаже имущества, полученного при ликвидации иностранной организации, доходы от которого были освобождены от налогообложения в размере стоимости имущества по данным учета ликвидируемой организации, но не выше рыночной стоимости такого имущества.

Новации, касающиеся налогообложения КИК, введенные в действие Федеральным законом № 32-ФЗ, также направлены на дальнейшее совершенствование налогового законодательства и способствуют ее международной гармонизации, в том числе, путем<sup>12</sup>:

- уточнения правил признания налогоплательщиков контролирующими лицами, определяющие, что признание управляющего лица иностранного инвестиционного фонда налоговым резидентом РФ само по себе не является основанием для признания этого фонда КИК, контролируемой указанным управляющим лицом - резидентом РФ. Ими могут быть: управляющая компания (российская или иностранная), управляющий партнер (физическое лицо или организация), иные лица, управляющие активами фонда;
- изменения условий освобождения от налогообложения прибыли КИК, в результате чего, из льготного списка КИК, осуществляющих операции с облигациями, согласно пп.6 п.1 ст. 25.13-1 НК РФ, с 01.01.2017 исключаются ИО, уполномоченные на получение процентных доходов, подлежащих выплате по обращающимся облигациям. Для остальных КИК, работающих с обращающимися облигациями, с 01.01.2017 п.10 данной статьи уточнены правила освобождения от налогообложения прибыли;
- оптимизации процедуры подачи уведомлений об участии в ИО и о КИК путем устранения ее дублирования, обязанности уведомления на доверительных управляющих - резидентов РФ, увеличения сроков ее подачи с одного до трех месяцев и информирования налогового органа о прекращении участия в ИО и/или прекращении/ликвидации КИК, также уточнения процедуры признания налогоплательщика контролирующим лицом;
- устранения дискриминация КИК без образования юридического лица, прибыль которых, согласно ст. 25.15 НК РФ уменьшается на всю величину распределенной прибыли, а не только на ту часть, что направлена в пользу контролирующих лиц;
- уточнения момента определения доли прибыли контролирующего лица в прибыли КИК в случае принятия или непринятия решения о распределении дивидендов;
- установления последствий выбора способа определения прибыли КИК в соответствии с личным законом компании или согласно главе 25 НК РФ;
- устранения влияния искажающих финансовый результат факторов: переоценки доли в уставном капитале, дивидендов и расходов на формирование оценочных резервов;
- корректировки порядка расчета налога на прибыль КИК путем его уменьшения на пропорционально доле участия контролирующего лица, а не на всю величину налога и др.

Резюмируя вышеизложенное, можно сделать вывод о том, что изменение условий международного сотрудничества, влечет за собой необходимость налоговых реформ. Исследование показало, что в России много делается для создания условий осуществления международной гармонизации налоговых систем. В то же время, очевидно, что законодательство, в том числе, касающееся КИК претерпит дальнейшие изменения, так как первые налоговые последствия в виде

---

<sup>12</sup> Федеральный закон от 08.03.2015 г. № 32-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового Кодекса Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.

уплаты налога с прибыли КИК возникнут только в 2017 г. Следовательно, у российских налогоплательщиков, чьи интересы затрагивает законодательство о КИК, еще есть время проанализировать возможные налоговые последствия и осуществить налоговое планирование и прогнозирование.

#### Список использованных источников:

1. Договор о Евразийском экономическом союзе. Астана 29.05.2014., ст. 2. // СПС КонсультантПлюс.
2. Федеральный закон от 08.03.2015 г. № 32-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового Кодекса Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.
3. Федеральный закон от 08.06.2015 № 150-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и статью 3 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // СПС КонсультантПлюс.
4. Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении МСФО и Разъяснений МСФО в действие на территории РФ» // СПС КонсультантПлюс.
5. «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов» Электронный ресурс: <http://www.minfin.ru>
6. «Прогноз социально-экономического развития РФ на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов». Электронный ресурс: <http://www.economy.gov.ru>.
7. ВОРОНЧЕНКО Т.В. Особенности учета и налогообложения внешнеэкономической деятельности в условиях международной интеграции России // Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale Comunicări ale conferinței științifice internaționale – Chișinău : S. n., 2016 (Tipogr. „Arva Color”). – 376 p., p. 75.
8. Государственное право Германии. М., 1994. Т. 2. с. 141.
9. Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Publishing. Paris, 2010. URL: <http://browse.oecdbookshop.org/oecd/pdfs/browseit/> (дата обращения: 03.09.2016).

## ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ УЧЕТ: ПРИНЦИПЫ, ОБЪЕКТЫ И ИНСТРУМЕНТАРИЙ

*Пелагея Яковлевна ПАПКОВСКАЯ,*  
*доктор экономических наук, профессор,*  
*УО «Белорусский Государственный Экономический Университет»,*  
*Минск, Республика Беларусь*  
*e-mail: pelagea@tut.by*

*The dominant position in the accounting system takes account of production, that is, keeping the production process, which is the basis of the whole system. Principles of organization of production records reflect the technological and organizational aspects of entrepreneurship. The development of cost accounting, which allows you to determine the amount of costs by type, place of origin, the objects of accounting and calculation was being studied in the article. The relationship with the cost accounting calculation, by a number of teaching positions and features was being disclosed. Grouping costs - fixed and variable were being studied that enables to fulfill a specific administrative decision: operational calculus of economic performance with marginal income. Calculating as a component of cost accounting systems, is a phase of cost accounting step in carrying out the functions of collecting information on the costs for the determination of cost, pricing and determination of profits were being investigated. Specialization calculation and principles of its functioning were being defined. It was found that the cost accounting feature consisting in controlling costs in the production process can be performed without calculation. As a result, production records should be organized in two levels: on divisions in the context of variable direct costs, without dividing them on account of the objects; for the whole company in the context of the objects of cost accounting and calculation of the total actual cost of goods manufactured. Justification calculation procedure due to the specific characteristics of the operation of each business entity so it should be reflected in the company formed by the accounting policy.*

**Key words:** Accounting, production accounting, cost price, costing, marginal income



## **Введение**

В качестве функционирующей системы производственный учет обеспечивает рациональное управление производством, потому что учет затрат во взаимосвязи с калькулированием является одним из основных средств контроля за деятельностью хозяйствующих субъектов. Данная взаимосвязь обеспечивает оптимальный выбор технологических процессов при размещении и специализации производства и является основным критерием оценки целесообразности и эффективности производства определенных видов продукции (работ, услуг). Производственный учет дает возможность определять величину затрат по их видам, местам возникновения, объектам учета и калькуляции. Поэтому актуальным является определить признаки, характеризующие производственный учет как систему, выделить их и взаимосвязи между ними. К ним следует отнести:

- состав элементов,
- связи между ними;
- связующая цель;
- средства (инструментарий) для достижения цели.

## **Основная часть**

Производственный учет представляет собой органичную систему, элементами которой являются непосредственно учет затрат и калькулирование себестоимости продукции. Основная его цель реализуется посредством функционирования системы в целом. Составляющие его элементы не могут самостоятельно существовать.

Взаимосвязь учета затрат с калькулированием обусловлена рядом методических позиций и характеризуется проявлением признаков, обусловленных целями, для достижения которых конкретный элемент функционирует. Во-первых, одним из главных вопросов производственного учета является выявление затрат, отвечающих тому или иному управленческому решению. Одним из таких решений является необходимость исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), данные для которого формируются на основе соответствующей классификации затрат. Следовательно, классификация затрат является одним из основополагающих признаков системы производственного учета, присущая как учету затрат, так и калькулированию себестоимости продукции. Она обусловлена целями, для достижения которых функционирует каждый из указанных элементов и является средством их достижения. Основным критерием для любой классификации является возникновение затрат в результате использования различных ресурсов в производстве. Для обеспечения необходимыми данными процесса исчисления себестоимости продукции затраты в производственном учете группируются по носителям (объектам) затрат и местам их возникновения (по центрам ответственности). Данная группировка затрат является исходной базой для калькулирования себестоимости. Обеспечение указанной группировки затрат осуществляется системой производственного учета путем документального отражения всех затрат. В первичных документах должна быть отражена информация, свидетельствующая о потреблении конкретного вида ресурсов в результате определенной хозяйственной операции.

Отражение в первичном документе только одного вида затрат позволяет обеспечить прямое отнесение затрат по объектам учета. Так, в первичных документах на расход материальных ценностей указывается их вид, носитель затрат (объект) и характер хозяйственной операции. Этим самым реализуется одно из требований формирования состава затрат, включаемых в себестоимость продукции – выделение связанных с производством затрат, которые могут быть прямо включены в себестоимость отдельных видов продукции. В этой связи следует сделать акцент на выводе белорусского исследователя М.В. Примаковой, согласно которому под термином объекта учета затрат «...следует понимать любой разрез учета, требующий обособленного измерения понесенных на него затрат. Иными словами, объект учета затрат – это все то, что вызывает необходимость отслеживать затраченные ресурсы... В узком смысле объект учета затрат – это признак их группировки, определяющий формирование данных для получения информации в целях контроля и управления» [4, с. 28].

Посредством первичного учета обеспечивается еще одна отправная для калькулирования группировка затрат – на постоянные и переменные. Учетная практика свидетельствует, что абсолютно все затраты классифицируются в следующем порядке:

- прямые переменные;
- прямые постоянные;
- косвенные переменные;

– косвенные постоянные.

Для калькулирования такая группировка затрат дает возможность обеспечить выполнение конкретного управленческого решения: оперативное исчисление результативности хозяйствования с использованием маржинального дохода. Этим самым достигается одна из основных целей производственного учета – контроль за расходованием затрат. Выполнение этой цели обеспечивается в первую очередь носителями информации о затратах – первичными документами.

Накапливание, хранение и подготовка информации о затратах к обработке производится на счетах бухгалтерского учета в разрезе аналитических счетов. Аналитические счета открываются в зависимости от технологических особенностей процесса производства, поэтому число объектов учета затрат определяется наличием структурных подразделений и видами производимой продукции (работ, услуг). В зависимости от поставленной цели, направленной на подготовку и принятие соответствующих управленческих решений по реализации производимой продукции и определению ее конкурентоспособности, аналитические счета могут открываться в разрезе групп видов продукции или отдельных ее видов. В данном случае порядок калькулирования себестоимости продукции определяет постановку аналитического производственного учета. Для отдельных предприятий, специализирующихся на производстве конкретных видов продукции, аналитические счета должны быть открыты в разрезе этих видов, так как исчисление себестоимости производимой продукции является основной установления ее цены реализации.

Организация аналитического производственного учета предполагает обеспечение максимального совпадения объектов учета затрат с объектами калькуляции. Объектами калькуляции, как правило, являются отдельные виды готовой продукции (работ, услуг), себестоимость которых должны быть исчислена. Совпадение объектов учета затрат и калькуляции обеспечивает прямое отнесение (включение) производственных затрат в себестоимость конкретного вида продукции и, следовательно, точное ее исчисление. Это является важным требованием для формирования реализационной цены на конкретные виды продукции (работ, услуг). Однако объекты учета затрат и калькулирования не всегда совпадают, в связи с получением в производстве нескольких видов продукции от одного объекта учета затрат.

Рассматривая взаимосвязь учета затрат и калькулирования себестоимости в качестве исходной базы достоверного исчисления себестоимости продукции следует сделать акцент на разграничении затрат по отчетным периодам, которое обеспечивается в системе синтетических и аналитических счетов. В соответствии с порядком формирования состава затрат, включенных в себестоимость продукции (работ, услуг) затраты на производство входят в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся независимо от времени оплаты – предварительной или последующей. Действующий план счетов бухгалтерского учета позволяет учесть сложность технологических процессов производства и разграничить затраты по вышеуказанному признаку с использованием следующих счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 97 «Расходы будущих периодов» [1]. Дебет указанных счетов аккумулирует производственные затраты с целью получения необходимых данных для исчисления себестоимости продукции, а по кредиту производится их списание. Исходя из такого назначения данные счета учета затрат согласно их классификации являются калькуляционными счетами. Аналитические счета открываются в развитие указанных синтетических счетов на каждый объект учета затрат.

Производственный учет, как любая информационная система, предназначается для конкретных объектов и имеет свои границы применения или предметную область с заданными функциями. Его предметная область в основном сосредотачивается на исследовании поведения затрат. Эта цель достигается функционированием его элементов: учета затрат, учета выхода продукции и калькулирования себестоимости продукции. Учет затрат обеспечивает сбор данных путем их документирования для следующих направлений использования:

- принятие решений и планирование использования отдельных видов затрат;
- контроль и регулирование производственной деятельности;
- расчет себестоимости произведенной продукции, формирование цен и определение размера получаемой прибыли.

Принятие решений и планирование использования отдельных видов затрат и мониторинг за ними в большой степени зависит от выделения новых объектов бухгалтерского учета с научно обоснованной экономической сущностью. В этой связи доказательно выступает белорусский исследователь Масько Л.В., которая считает, что повысить аналитичность учетной информации в

современных условиях хозяйствования необходима классификация экологических активов и их выделение в качестве объектов учета. «В основу этого должен быть положен принцип выделения экологических активов и обязательств как новых объектов бухгалтерского учета, предполагающий научное обоснование экономической сущности понятия «экологические активы» и «экологические обязательства», их состава, классификации, системы счетов, методики бухгалтерского учета, регистров и форм отчетности, направленных на формирование полной и достоверной учетной информации и усиление контроля» [2, с. 48].

Учет выхода продукции должен обеспечивать своевременное и достоверное отражение поступающей из производства предусмотренной технологией продукции. Это достигается организацией соответствующего документооборота, а также функционированием системы приема и хранения продукции. Правильно организованный учет выхода продукции в полной мере характеризует результативность производства.

Калькулирование, являясь составным элементом системы производственного учета, представляет собой совокупность приемов и способов экономических расчетов себестоимости продукции (работ, услуг). Следовательно, калькулирование можно определить как заключительный этап производственного учета при выполнении им функции сбора информации о затратах для определения себестоимости, формирования цен и определения полученной прибыли. Являясь элементом указанной информационной системы, калькулирование выполняет свою функцию, которая заключается в определении фактической себестоимости продукции для принятия различных управленческих решений:

- для оценки и контроля уровня запасов готовой к реализации продукции;
- для установления и контроля отпускных цен;
- для оценки результатов деятельности структурных подразделений и предприятия в целом;
- для принятия управленческих решений на микроуровне и формирования государственных заказов на производство отдельных видов продукции.

Характеристика связей между отдельными элементами системы производственного учета не будет достаточной без раскрытия взаимозависимости, которая проявляется в формировании соответствующей информационной базы для калькулирования и влияния функций калькулирования на организацию учета затрат. Организация аналитического учета затрат обусловлена выбором необходимой для соответствующего производства и целей управления калькуляционной единицей. Более того, процесс калькулирования может чередоваться с учетом производственных затрат, так как в отдельных отраслях себестоимость некоторых видов продукции (работ, услуг) входит в состав себестоимости другой продукции. Следовательно, себестоимость применяется в качестве оценочного показателя затрат на производство таких видов продукции, которые технологически агрегируют предшествующие составные элементы.

Для организации производственного учета предназначен ряд синтетических счетов, на которых затраты аккумулируются согласно действующей номенклатуре статей затрат. Нужно отметить, что группировка затрат по статьям не позволяет выделить в себестоимости продукции отдельные элементы затрат и в этой связи – осуществить надлежащий контроль за ними в соответствии с целевым назначением. Группировка затрат по элементам позволяет определять их размер относительно к выпускаемой продукции, т.е. только по предприятию в целом. Такова исторически сложившаяся практика учета затрат в нашей стране. Отражение затрат в разрезе их элементов является единственной и технологически обоснованной.

Группировка затрат по элементам согласуется с технологией производственного процесса и соответствует его экономическому содержанию. Калькулирование себестоимости продукции на основе группировки затрат по элементам дает возможность в современных условиях организовать действенный контроль за их целесообразностью и определить зависимость каждого элемента затрат от объема производства. Действующий план счетов бухгалтерского учета позволяет это сделать. Принцип (лат. *principium* – основа, первоначало) – первоначало, руководящая идея, основное правило поведения... принцип есть центральное понятие, основание системы, представляющее обобщение и распространение какого-либо положения на все явления той области, из которой данный принцип абстрагирован.

Исходя из этого следует вначале определить предметную область калькулирования, а затем изложить принципы ее функционирования.

По существу рассматриваемого вопроса необходимо сделать акцент на том, что необходимо различать принципы формирования себестоимости и принципы ее калькулирования, которые существуют объективно и определяют последовательность функционирования калькулирования в

качестве предмета исследования и учетной практики. Исходя из этого целесообразно выделить принципы организации производственного учета и принципы формирования себестоимости, представив их позициями более высокого порядка, и изложить их в следующей 3-уровневой системной последовательности:

- 1 – общие принципы организации производственного учета;
- 2 – принципы формирования себестоимости;
- 3 – принципы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

**Общие принципы организации производственного учета** отражают следующие технологические и организационные аспекты предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта: непрерывность его деятельности, неизменность порядка учета затрат на производство в течение отчетного периода и последовательность его применения в последующих периодах, разделение текущих затрат на производство и затрат сфер капитальных вложений и социально-бытового обслуживания, использование единой оценки производственных затрат в отчетном и последующих периодах, полнота отражения в учете всех расходов.

**Принципы формирования себестоимости продукции (работ, услуг)** определяют объективность содержания этого показателя и его сущность. К ним можно отнести следующие: научно обоснованное определение состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг); обоснованная оценка основных факторов производства; включение в себестоимость затрат, относящихся к отчетному периоду.

**Принцип калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)** представляют порядок и последовательность самой процедуры калькулирования. К ним можно отнести: определение необходимой классификации затрат; сближение объектов учета затрат и калькулирования, обоснованность выбора объектов калькулирования, обоснованность базы распределения затрат между объектами калькулирования, обоснованность оценки незавершенного производства, установления калькуляционных единиц, установление последовательности закрытия счетов по учету затрат, определение совокупности приемов и способов исчисления себестоимости (метода калькулирования).

Изложенные принципы первого и второго уровней должны найти свое отражение в указанной последовательности и нормативных актах, регулирующих формирование себестоимости продукции (работ, услуг). Они отражают объективность ее формирования на стадии сбора данных о предпринимательской деятельности по извлечению дохода.

Принципы формирования себестоимости, конечно же, являются основополагающими, но вместе с тем, несмотря на установленный порядок формирования себестоимости, распределение общих затрат и исчисления себестоимости продукции является важнейшей проблемой. Необходимость распределения затрат вызывается рядом объективных причин, одной из которых является получение нескольких видов продукции.

Определение объектов калькулирования является основополагающим этапом процедуры калькулирования, позволяющим обеспечить достоверность и полезность использования показателя себестоимости продукции. Перечень номенклатуры объектов калькулирования должен быть не меньше перечня, регламентированного действующими формами бухгалтерской отчетности, а также соответствовать такому перечню прогнозного бизнес-плана развития организаций. В противном случае полученные показатели себестоимости будут практически востребованы.

Для отечественной учетной практики характерным является калькуляционный вариант распределения (списания) расходов. В этой связи следует подчеркнуть, что система полного распределения (списания) расходов. В этой связи следует подчеркнуть, что система полного распределения затрат делает более логичной процедуру исчисления прибыли. При кажущейся доказательности преимуществ исчисления себестоимости по переменным издержкам международная учетная практика отдает предпочтение полному распределению затрат. Полную себестоимость продукции необходимо исчислять в целом по предприятию. Не имеет экономической целесообразности ее исчисление в разрезе структурных подразделений, так как такой показатель ни теоретически, ни практически, не востребован. Реализация калькуляционного принципа производственного учета на уровне структурных подразделений приводит к многократному повышению его трудоемкости. В соответствии с современными требованиями реформирования организационной структуры подразделения должны трансформироваться в «центры ответственности», возможность подразделениям нести ответственность только за те затраты, которые формируются у них и являются подконтрольными им. При этом подразделения должны нести ответственность за формирование только прямых затрат, которые должны быть

«прозрачными», воспринимаемыми работниками и руководителем подразделения для контроля. Эти затраты должны соответствовать производственной программе подразделения, т.е. объем у производства, быть переменными, зависящими от количества и качества производимой продукции (работ, услуг) конкретного центра. Контроль за формированием переменных затрат позволит подразделениям в свою очередь воздействовать на формирование маржинального дохода, который представляет разницу между выручкой за реализованную продукцию (работы, услуги) и суммой прямых затрат, это так называемая сумма покрытия затрат. Для принятия управленческих решений по контролю затрат и объема производства эта система является оптимальной. Ее внедрение вполне согласуется с действующими нормативными документами по организации учета на предприятиях, предусматривающими исчисление полной себестоимости продукции. В целом по предприятию необходимо учитывать все затраты и исчислять полную фактическую себестоимость продукции, а также в установленном порядке определять финансовый результат по предприятию и расчеты с бюджетом. Следовательно, учет таких расходов как общехозяйственные, исчисления на социальные нужды, амортизационные отчисления осуществляется в целом по предприятию без распределения по подразделениям, так как их уровень не зависит от их деятельности. В результате производственный учет должен быть организован в 2-х уровнях:

- по подразделениям в разрезе переменных прямых затрат без деления их по объектам учета;
- в целом по предприятию в разрезе объектов учета затрат и исчислением полной фактической себестоимости произведенной продукции [3, с. 72].

Изложенная схема взаимосвязи учета затрат и калькулирования свидетельствует о том, что каждый из них не может быть только первопричиной и в то же время только следствием одного из них. Учет затрат может быть организован для целей калькулирования, если поставлена такая цель, и в то же время калькулирование может обусловить необходимость соответствующей организации учета затрат. Это две стороны одного целого, поэтому нет оснований считать, что учет и калькулирование не зависимы друг от друга. В то же время функция производственного учета, заключающаяся в контроле затрат в процессе производства, может быть выполнена без калькуляции.

### **Выводы**

Таким образом, процедура калькулирования должна обеспечить формирование данных по себестоимости продукции не только технологического, но и всего производственного процесса. Необходимость исчисления себестоимости продукции предопределяется целесообразностью дальнейшего ее выпуска, оптимизацией ассортимента и установлением соответствующей цены при ее реализации, необходимостью оценки запасов готовой продукции. Это обоснование необходимости процедуры калькулирования обусловлено конкретными особенностями функционирования каждого хозяйствующего субъекта поэтому оно должно находить отражение в сформированной предприятием учетной политике. В данном документе в отдельном разделе, который можно определить как «Процедура калькулирования себестоимости продукции», необходимо отразить следующие позиции:

- установленную классификацию затрат: либо по элементам, либо в разрезе калькуляционных статей. Перечень калькуляционных статей затрат;
- перечень объектов калькулирования с указанием калькуляционных единиц;
- последовательность закрытия счетов затрат, исходя из характерных особенностей и наличия тех или иных видов производств у хозяйствующего субъекта;
- метод калькулирования себестоимости продукции с характеристикой и указанием сферы применения каждого способа и приема всей совокупности калькуляционных расчетов. Обоснование используемых баз распределения общих затрат между отдельными объектами калькулирования;
- наличие и обоснование необходимости поэлементного (постатейного) распределения затрат между объектами калькулирования;
- порядок оценки, объекты и распределение затрат незавершенного производства.

### **Литература:**

1. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 // Консультант Плюс:

- Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2016.
2. МАСЬКО Л.В. *Бухгалтерский учет и аудит экологических активов и обязательств.* – Новополоцк: ПГУ, 2015.- 224с.
  3. ПАПКОВСКАЯ, П.Я. (2001) *Производственный учет в АПК: теория и методология*/ П.Я. Папковская. – Мн.: ООО «Информпресс», – 216 с.
  4. ПРИМАКОВА М.В. *Развитие методик производственного учета и калькулирования себестоимости услуг организаций электросвязи.* – Новополоцк: ПГУ, 2015.- 220с.

## ВОПРОСЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКЕ

**Василий ЩЕРБАТЮК,**  
*доктор экономических наук, конференциар университета,*  
*Европейский университет Молдовы,*  
[v.scerbatiuc@mail.ru](mailto:v.scerbatiuc@mail.ru)

*Дана краткая характеристика счетов бухгалтерского учета и баланса, раскрыто их важное значение в информационном обеспечении бизнес-анализа и корпоративного управления. Критически исследованы некоторые положения Счетного плана, внесены и обоснованы предложения по его дальнейшему совершенствованию. Освещен зарубежный (бельгийский) опыт организации сбора, хранения и использования финансово-экономической информации. Рассмотрены основные вопросы использования нового понятия «облачная бухгалтерия» в учетно-экономической теории и практике.*

**Ключевые слова:** инвестиции, Общий план счетов бухгалтерского учета, финансовая отчетность, облачные технологии.

*Summarizes the accounting accounts and balance, revealed their importance in the information support of business intelligence and corporate governance. Critically examine certain provisions of the accounting Plan, introduced and justified proposals for its further improvement. Lit foreign (Belgian) experience of organizing the collection, storage and use of financial and economic information. The main questions the use of the new concept of "Cloud Accounting" in the accounting and economic theory and practice.*

**Key words:** investment, general plan of accounts, financial statements, the cloud.

**JEL Classification: M 41**

В современных условиях социально-экономического развития Республики Молдова важное значение имеет бухгалтерский учет. Он оказывает существенное влияние на инвестиционный климат, налоговую политику, инновационную деятельность, развитие конкуренции хозяйствующих субъектов и эффективность всего общественного производства.

Бухгалтерский учет регулируется многими нормативно-законодательными актами и ведется в соответствии с определенными основополагающимися принципами. Его эффективность и дальнейшее совершенствование в инновационной экономике зависят от многих факторов, к которым, в частности, относятся качество бухгалтерских счетов и балансов, а также использование современных информационных технологий.

Бухгалтерские счета представляют собой признак классификации и носитель учетной информации, а также способ ее получения. Они открываются на каждый учетный объект, тесно связаны между собой и являются важнейшим и практически единственным источником наиболее полной и достоверной информации для составления финансовой отчетности, а также выработки и принятия оптимальных обоснованных управленческих решений в рыночной экономике.

Счета составляют основу современной теории и практики бухгалтерского учета, отражают изменение (движение) строго определенных объектов и постоянно применяются на всех хозяйствующих структурах, формируя их информационные системы. Они реализуют свою научно-познавательную, контрольную и информационную функции, что обеспечивает эффективное функционирование систем управления предприятий. В контексте экономических изменений счета занимают важное место в познании и исследовании новых учетных функций, в первую очередь, социальной и прогностической, тем самым обеспечивая рациональную организацию и ведение бухгалтерского учета в интересах собственников и с целью социальной защиты работников.

По нашему мнению, каждый счет бухгалтерского учета имеет номер (код), наименование, дебет, кредит, обороты, сальдо и операционное поле. Все эти понятия, кроме последнего, подробно поясняются в специальной литературе [1, 3-7, 9, 12 и др.]. Операционное же поле есть часть бухгалтерского счета, находящаяся между его начальным сальдо и оборотом. Оно имеется с дебетовой и кредитовой стороны счета и используется для отражения (записи) увеличения и уменьшения учитываемого объекта в результате осуществления финансово-хозяйственных операций.

Систематизированный перечень бухгалтерских счетов регламентирован важнейшим нормативным документом – Общим планом счетов бухгалтерского учета. Он разработан на основе Национальных стандартов и других нормативных актов по бухгалтерскому учету, а также классификации счетов по экономическому содержанию, утвержден и введен в действие с 1 января 2014 г. приказом министра финансов Республики Молдова № 119 от 6 августа 2013 г. Наше сравнение этого плана с Типовыми планами счетов бухгалтерского учета многих других стран [13] показывает, что он является одним из наиболее сложных как по форме, так и по содержанию.

Общий план счетов является единым и обязательным к применению для всех субъектов, которые ведут бухгалтерский учет методом двойной записи (кроме применяющих Международные стандарты финансовой отчетности и публичных учреждений), и в целом удовлетворяет многочисленных пользователей, но, вместе с тем, нуждается в совершенствовании.

В разделе III «Характеристика и порядок применения счетов бухгалтерского учета» Общего плана счетов, в частности, отмечается, что по дебету счета 721 «Расходы по долгосрочным активам» отражается признание расходов по долгосрочным активам в течение отчетного периода в корреспонденции с кредитом счетов: 111, 112, 114, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 131, 132, 133, 134, 141, 142, 151, 152, 172, 211, 213, 261, 262, 426, 521, 522, 531, 532, 533, 538, 542, 543, 812 и др. Однако при этом допущена ошибка, состоящая в указании несуществующего и безымянного счета 134, которая может иметь серьезные отрицательные последствия. Это свидетельствует о наличии некоторых недостатков в современной отечественной практике подготовки, рассмотрения и утверждения важнейших нормативных бухгалтерских документов.

В Общем плане счетов бухгалтерского учета существует логическое противоречие между названиями группы 16 «Долгосрочная дебиторская задолженность и долгосрочные выданные авансы» и входящего в нее счета 162 «Долгосрочные авансы выданные». Его суть в необоснованном использовании двух равнозначных по содержанию, но разных по написанию понятий «выданные авансы» и «авансы выданные» в названиях целого и его части, что следует устранить.

Также в этом нормативном документе счет 611 называется «Доходы от продаж», а первые два субсчета к нему – «Доходы от реализации продукции» и «Доходы от реализации товаров». Мы считаем, что использование здесь двух синонимических терминов (продаж и реализации) затрудняет и усложняет познание этого счета и его субсчетов, является неоправданным и потому в их наименованиях лучше употребить только один любой из этих терминов.

Представляется необоснованным использование терминов «начисленная (-ым, -ые)» в наименованиях следующих групп, счетов и субсчетов Общего плана счетов бухгалтерского учета:

- а) группа 22 «Коммерческая и начисленная дебиторская задолженность»;
- б) счет 231 «Дебиторская задолженность по доходам от использования третьими лицами активов субъекта», субсчет 2 «Дебиторская задолженность по начисленным процентам и роялти» и субсчет 3 «Дебиторская задолженность по начисленным дивидендам»;
- в) группа 53 «Текущие начисленные обязательства»;
- г) счет 536 «Обязательства собственникам», субсчет 1 «Обязательства по начисленным дивидендам»;
- д) счет 544 «Прочие текущие обязательства», субсчет 2 «Прочие текущие начисленные обязательства»;
- е) счет 715 «Расходы по начисленным процентам», субсчета 1 «Расходы по начисленным процентам, относящиеся к сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций» и 2 «Расходы по начисленным процентам, относящиеся к полученным займам/кредитам».

В теории и практике рыночного хозяйствования и корпоративного управления не существуют, а, следовательно, и не отражаются в бухгалтерском учете не начисленные дебиторская задолженность, проценты, роялти, дивиденды, обязательства, доходы, расходы, затраты и другие объекты. Более того, использование вышеуказанных терминов в Общем плане счетов бухгалтерского учета вполне обоснованно вызывает вопросы о том, какими (начисленными или не начисленными) являются долгосрочные дебиторская задолженность и другие текущие обязательства, учитываемые

соответственно на счете 161 «Долгосрочная дебиторская задолженность» и счетах классов 4 «Долгосрочные обязательства» и 5 «Текущие обязательства».

Важным показателем обоснованности образования соответствующего счета бухгалтерского учета является частота его использования в отчетном периоде. Ее характеризует в основном количество записей по дебету и кредиту счета. И поэтому вряд ли можно признать правильным, что в Общем плане счетов бухгалтерского учета для очень редкого отражения, например, обесценения активов предусмотрены семь счетов (их номера 114, 126-129, 133, 152), изъятого капитала – отдельный счет (№ 315), а для очень частого учета дебиторской задолженности подотчетных лиц – всего субсчет к счету 226 «Дебиторская задолженность персонала».

В Общем плане счетов бухгалтерского учета имеется пять счетов для обобщения информации об амортизации различных активов (113 «Амортизация нематериальных активов», 124 «Амортизация основных средств», 126 «Амортизация и обесценение минеральных ресурсов», 133 «Амортизация и обесценение долгосрочных биологических активов», 152 «Амортизация и обесценение инвестиционной недвижимости») и один счет для отражения износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов (214 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов»). Мы считаем такое положение не нормальным. Дело в том, что отказ от учета износа в пользу учета амортизации является одним из принципиальных отличий современной концепции бухгалтерского учета основных средств от дореформенной и он должен быть обязательно распространен на малоценные и быстроизнашивающиеся предметы. Их износ – это потеря данными предметами первоначальных физических характеристик под влиянием естественных сил природы и старения. Иными словами, износ – процесс физический, влияющий на экономику предприятия только в том смысле, что после потери определенных первоначальных характеристик объект должен быть списан, а на его место следует приобрести новый объект. Напротив, амортизация малоценных и быстроизнашивающихся предметов – процесс, вызванный отнюдь не физическими, а экономическими причинами: с одной стороны, это перенесение стоимости этих активов на себестоимость вырабатываемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг, а с другой – целевое накопление денежных средств для возмещения изношенных объектов. Исходя из вышеизложенного, счету 214 целесообразно дать следующее наименование – «Амортизация малоценных и быстроизнашивающихся активов». Также по вышеуказанным причинам счет 391 «Износ основных средств» нового Плана счетов бухгалтерского учета в бюджетной системе, утвержденного и введенного в действие с 1 января 2016 г. приказом министра финансов Республики Молдова № 216 от 28 декабря 2015 г., следует переименовать в счет «Амортизация основных средств».

Счета бухгалтерского учета ведутся для успешного решения целого ряда важных практических задач в процессе хозяйственного управления и развития инновационной экономики. Одна из них – правильное составление балансов, других финансовых отчетов (отчет о прибыли и убытках, отчет об изменениях собственного капитала, отчет о движении денежных средств) и приложений к ним [6, 14, 15 и др.]. В этой связи считаем целесообразным внести следующие изменения в ныне действующую форму баланса, предусмотренную Национальным стандартом бухгалтерского учета «Представление финансовых отчетов»:

- 1) заменить единицу измерения «лей» на «тыс. леев»;
- 2) заменить термин «Актив» термином «Наименование показателей» в заголовке графы 2 таблицы;
- 3) заменить термин «Код строк» термином «Коды строк» в заголовке графы 3 таблицы;
- 4) заменить термин «Сальдо» термином «Остатки» в заголовке граф 4 и 5 таблицы;
- 5) ввести новую строку «Раздел I. Актив» выше строки 010 таблицы по всей ее ширине;
- 6) ввести строку «Раздел II. Пассив» ниже строки 310 таблицы по всей ее ширине.

В результате получим такую усовершенствованную (улучшенную) форму баланса (табл. 1).



**БАЛАНС**  
**Общества с ограниченной ответственностью «Аcons»**  
**на 1 января 2016 г.**

(тыс. леев)

№	Наименование показателей	Коды строк	Остатки на	
			начало отчетного периода	конец отчетного периода
	2	3	4	5
<b>РАЗДЕЛ I. АКТИВ</b>				
1.	<b>Долгосрочные активы</b>			
	Нематериальные активы	010	13,6	8,5
	Незавершенные долгосрочные материальные активы	020		
	Земельные участки	030	16,4	16,4
	Основные средства	040	659,1	558,7
	Минеральные ресурсы	050		
	Долгосрочные биологические активы	060		
	Долгосрочные финансовые инвестиции в неаффилированные стороны	070	67,0	67,0
	Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны	080	1,0	1,8
	Инвестиционная недвижимость	090		375,2
	Долгосрочная дебиторская задолженность	100		
	Долгосрочные авансы, выданные	110		
	Прочие долгосрочные активы	120	0,3	
	<b>Итого долгосрочных активов</b> (стр.010+стр.020+стр.030+стр.040+стр.050+стр.060+стр.070+стр.080+стр.090+стр.100+стр.110+стр.120)	130	<b>757,4</b>	<b>1027,6</b>
2.	<b>Оборотные активы</b>			
	Материалы	140	177,2	128,3
	Оборотные биологические активы	150		
	Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы	160	4,3	2,5
	Незавершенное производство и продукция	170	42,4	54,9
	Товары	180	13,2	
	Коммерческая дебиторская задолженность	190	207,8	468,0
	Дебиторская задолженность аффилированных сторон	200		
	Текущие авансы, выданные	210		14,2
	Дебиторская задолженность бюджета	220	1,6	3,2
	Дебиторская задолженность персонала	230		0,3
	Прочая дебиторская задолженность	240	1,5	
	Денежные средства в кассе и на текущих счетах	250	1,4	26,0
	Прочие элементы денежных средств	260		
	Текущие финансовые инвестиции в несвязанные стороны	270		
	Текущие финансовые инвестиции в связанные стороны	280		
	Прочие оборотные активы	290	2,2	
	<b>Итого оборотных активов</b> (стр.140+стр.150+стр.160+стр.170+стр.180+стр.190+стр.200+стр.210+стр.220+стр.230+стр.240+стр.250+стр.260+стр.270+стр.280+стр.290)	300	<b>451,6</b>	<b>697,4</b>
	<b>Всего активов</b> (стр.130 + стр.300)	310	<b>1209,0</b>	<b>1725,0</b>

<b>РАЗДЕЛ II. П А С С И В</b>				
3.	<b>Собственный капитал</b>			
	Уставный и добавочный капитал	320	38,0	212,3
	Резервы	330	12,3	4,2
	Поправки результатов прошлых лет	340	x	
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	350	468,2	490,8
	Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	360	x	204,7
	Использованная прибыль отчетного периода	370	x	
	Прочие элементы собственного капитала	380		
	<b>Итого собственный капитал</b> (стр.320+стр.330+стр.340+стр.350+стр.360+стр.370+стр.380)	390	<b>518,5</b>	<b>912,0</b>
4.	<b>Долгосрочные обязательства</b>			
	Долгосрочные кредиты банков	400		63,8
	Долгосрочные займы	410		15,0
	Долгосрочные обязательства по финансовому лизингу	420	17,7	5,9
	Прочие долгосрочные обязательства	430		
	<b>Итого долгосрочных обязательств</b> (стр.400+ стр.410+стр.420+стр.430)	440	<b>17,7</b>	<b>84,7</b>
5.	<b>Текущие обязательства</b>			
	Краткосрочные кредиты банков	450		51,1
	Краткосрочные займы	460	131,8	105,0
	Коммерческие обязательства	470	352,4	371,0
	Обязательства аффилированным сторонам	480		
	Текущие авансы, полученные	490		1,9
	Обязательства персоналу	500	172,9	150,7
	Обязательства по социальному и медицинскому страхованию	510	0,4	1,6
	Обязательства бюджету	520	0,3	14,8
	Текущие доходы будущих периодов	530	0,6	2,0
	Обязательства собственникам	540		
	Текущие целевые финансирование и поступления	550		
	Текущие оценочные резервы	560	2,9	13,8
	Прочие текущие обязательства	570	11,5	16,4
	<b>Итого текущих обязательств</b> (стр.450+стр.460+стр.470+стр.480+стр.490+стр.500+стр.510+стр.520+стр.530+стр.540+стр.550+стр.560+стр.570)	580	<b>672,8</b>	<b>728,3</b>
	<b>Всего пассивов</b> (стр.390 + стр.440 + стр.580)	590	<b>1209,0</b>	<b>1725,0</b>

Скорейшее внедрение и использование этой формы баланса в современной учетной, аудиторской и аналитической теории и практике позволит лучше и быстрее понимать и «читать» его структуру и экономическое содержание, а также эффективно использовать в бизнес-анализе и управлении субъектов инновационной экономики. Более того, это позволит обеспечить формальную сопоставимость баланса с другими формами финансовой отчетности (отчет о прибыли и убытках, отчет об изменениях собственного капитала, отчет о движении денежных средств) и приложениями к ним.

Балансы – важнейший источник учетно-экономической информации для различных групп внутренних и внешних пользователей. В этой связи заслуживает серьезного внимания и представляет значительный интерес опыт организации сбора, хранения и использования такой информации в европейских странах, в частности в Бельгии [8]. Здесь при Центральном банке открыто Центральное агентство балансовой отчетности, деятельность которого регулируется национальным законодательством, и вместе с тем при этом учитываются некоторые директивы Европейского союза.

Все бельгийские компании обязаны сдавать в это агентство финансовую отчетность, а крупные компании – также аудиторское заключение и управленческую отчетность. Подавляющее большинство компаний представляют отчетность в электронном виде через интернет и только 0,5%

компаний сдают ее на бумажном носителе. Поступившая отчетность, которая, может быть составлена на любом официальном языке Бельгии – голландском, немецком или французском, проверяется арифметически и после этого размещается в базе данных.

Представление отчетности в Центральное агентство балансовой отчетности платное. Причем крупные компании платят за это по одному тарифу – 299 евро, а малые и средние по другому – 149 евро. Установлена плата и за передачу отчетности в случае обнаружения ошибок – 145 евро.

К базе данных, сформированной агентством, в которую входят ежегодная, консолидированная отчетность и иная отчетная информация, можно получить доступ. Государственные органы получают его, как правило, бесплатно, а другие организации – за определенную плату. Многие компании, кроме финансовой отчетности, размещают в этой базе данных официальную информацию, аналитику, статистику, сравнение с другими компаниями отрасли и т.д. Такой метод организации и практического использования учетно-экономической информации очень важен для инвесторов, работников компаний и их руководства при традиционных и современных информационных технологиях, включая облачные.

Облачные технологии (вычисления) представляют собой хранение и обработку информации на серверах в сети Интернет, в так называемом облаке, которое, с точки зрения клиента, является одним большим виртуальным сервером. Под ними понимается предоставление пользователю компьютерных ресурсов и мощностей в виде Интернет-сервиса [2, 10, 11 и др.].

Облачные технологии – весьма перспективное направление организации бухгалтерского учета. Они все более активно входят в современную учетную теорию и практику, что привело к образованию нового понятия «облачная бухгалтерия».

Облачная бухгалтерия представляет собой онлайн-сервис в Интернете, позволяющий выполнять разные учетно-экономические задачи в современных условиях развития инновационной экономики. Суть данной технологии заключается в том, что бухгалтерам предоставляется за определенную плату доступ к программе в Интернете, с помощью которой решаются традиционные задачи. Т.е. бухгалтерия в «облаке» применяется для тех же целей, что и программное обеспечение, установленное на компьютере.

Отличительной особенностью и новизной такой организации учетного процесса является то, что для работы бухгалтеру необходим лишь доступ в Интернет. Это обусловлено тем, что вся необходимая для работы информация хранится на удаленном сервере в «облаке». Такое размещение данных на сегодняшний момент – новейшее достижение в бухгалтерской практике. Однако бухгалтерская профессия весьма консервативна, и потому ее представители настороженно относятся к подобным новинкам и вполне обоснованно хотят сначала получить доскональный анализ эффективности облачных программ, их функциональности и надежности, а уж потом принимать решение о возможности их применения.

Мы считаем, что облачные бухгалтерии будут все больше расширять свое присутствие на молдавском рынке программ автоматизации бухгалтерского учета, будет повышаться их потенциал в достижении положительного экономического эффекта для каждого предприятия, и национальной экономики в целом. Такой потенциал может быть многократно увеличен, если облачные сервисы расширят свою сферу применения. В частности, возможно усиление интеграции с государственными налоговыми органами и органами статистики, создание новых облачных бухгалтерских программ для составления финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами.

Практическое использование вышеизложенных предложений будет способствовать оптимизации национальной системы бухгалтерского учета и повышению ее роли в развитии рыночной конкуренции и инновационной экономики Республики Молдова.

#### **Библиография:**

1. GRIGOROI L., LAZARI L. *Bazele contabilității*. – Chișinău: Cartier, 2012.
2. АСТАХОВА Е.Ю., КОЧЕТОВА М.М. *Облачная бухгалтерия – бухгалтерия будущего // Учет. Анализ. Аудит*, 2016, № 6.
3. БРЫКОВА Н.В. *Теория бухгалтерского учета: баланс и система счетов*. 2-е изд., испр. – М.: Academia, 2011.
4. ЖУКОВ В.Н. *Основы бухгалтерского учета: учебное пособие*. Стандарт третьего поколения. – СПб.: Питер, 2013.
5. КУТЕР М.И. *Введение в бухгалтерский учет: учебник*. – Краснодар: Просвещение-юг, 2012.

6. МЕДВЕДЕВ М.Ю. *План счетов бухгалтерского учета. Постатейные комментарии.* – М.: Рид-групп, 2012.
7. ПАНКОВ В.В. *Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита: учебное пособие.* – М.: ИнформБюро, 2011.
8. Практика применения МСФО: обмен мнениями // Вестник профессиональных бухгалтеров, 2013, № 1.
9. НЕДЕРИЦА А.Д. и др. *Финансовый учет: учебник.* – Кишинэу: АСАР, 2000.
10. НЕТЕСОВА О.Ю. *Новые технологии бухгалтерского учета* // Молочнохозяйственный вестник, 2014, № 3.
11. УНЩИКОВА Р.Т., ИППОЛИТОВА А.А. *Облачные интернет-технологии в инновационной бухгалтерии* // Вестник КемГУ. Т. 2, 2013, № 4.
12. ЦЫГАНКОВ К.Ю. *Начала теории бухгалтерского учета, или баланс, счета и двойная запись: монография.* – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011.
13. ЩЕРБАТЮК В.В. *Бухгалтерские счета и их Планы в зарубежных странах: учебно-практическое пособие.* – Кишинев: Европейский университет Молдовы, 2016.
14. ЩЕРБАТЮК В.В. *Планы счетов бухгалтерского учета Республики Молдова: учебно-практическое пособие.* – Кишинев: Европейский университет Молдовы, 2016.
15. ЩЕРБАТЮК В.В., ЕВДОКИМОВИЧ В.И. *Основы финансово-хозяйственного контроля: учебное пособие.* – Кишинев: Европейский университет Молдовы, 2015.

## ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ АУТСОРСИНГА БУХГАЛТЕРСКИХ УСЛУГ В МОЛДОВЕ: ЗА И ПРОТИВ

*Людмила ЦУРКАН, старший преподаватель, МЭА,  
[contabilitate100@mail.ru](mailto:contabilitate100@mail.ru)*

*This article discusses the benefits and challenges of outsourcing in the field of accounting services. Also, it analyzes the degree of outsourcing services in Moldova and identifies the prospects of further development of this model of business organization. Even the term is widely spread in the countries of Europe and United States, in Republic of Moldova, the term of “outsourcing” appeared quiet recently in the area of small and big businesses. Nowadays, the modern enterprises are in need of outsourcing accounting services, and in our opinion the results of collaboration satisfies both parties, the consumer and the provider of the services. Such types of outsourcing as accounting, judicial, employees, human resource management are considered the most used and popular.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, аутсорсинг, малый бизнес, услуга, преимущества, недостатки.

**JEL: M 41**

Современное предприятие стремится к повышению эффективности своей деятельности при наименьших затратах. Глобализация экономики и научно – технический прогресс ставят перед предприятием жесткие условия выживания и необходимость внедрять новые идеи и технологии при наименьших затратах. Именно аутсорсинг дает возможность передавать работу, начиная с новейших технологий и руководства проектом и заканчивая уборкой помещения, сторонним компаниям. В результате использование привлеченных трудовых ресурсов приведет к экономии времени, средств и сокращению затрат.

Но что удивительно, несмотря на свою широкую применяемость и распространенность на рынке, само понятие «аутсорсинг» многим специалистам не знакомо.

В Республике Молдова понятие «аутсорсинг» вошло в обращение сравнительно недавно, несмотря на то, что эта деятельность имеет широкое распространение в странах Европы и США. Современные предприятия прибегают к аутсорсингу бухгалтерских услуг и по-нашему мнению, результаты такого сотрудничества устраивают как потребителя услуг, так и их поставщика. Самыми популярными видами аутсорсинга считаются бухгалтерский, юридический, кадровый, IT аутсорсинг, логистический, аутсорсинг персонала.

Аутсорсинг (от [англ.](#) out – «внешний» и sourcing «использование (снабжение) ресурсов) — передача предприятием, на основании договора определённых видов деятельности другой компании, действующей в нужной области. В отличие от услуг и поддержки, имеющих разовый, эпизодический

или случайный характер и ограниченных началом и концом, на аутсорсинг обычно передаются функции по профессиональной поддержке бесперебойной работы отдельных систем и инфраструктуры на основе длительного контракта (не менее 1 года). Сущность аутсорсинга сводится к тому, чтобы сосредоточить все ресурсы на том виде деятельности, который является основным для предприятия, а остальные поддерживающие или сопутствующие функции передать профессиональному партнеру. Для успешного ведения бизнеса необязательно выполнять все непрофильные функции, связанные с основным видом деятельности предприятия или с управлением компанией, персоналом, можно возложить ведение этих процессов и на специализированную бухгалтерскую фирму[5].

В условиях стремительного развития и роста количества предприятий малого и среднего бизнеса, когда имеет место быть высокий спрос на услуги квалифицированного бухгалтера, тема бухгалтерского аутсорсинга в Молдове особенно актуальна. Основной целью аутсорсинга в бухучете является снижение расходов основной деятельности предприятия, поиск наиболее оптимальных режимов налогообложения, эффективное взаимодействие с налоговыми органами и другими инстанциями, что позволяет повысить эффективность бизнеса в целом. Предприятия прибегают к бухгалтерскому аутсорсингу, и, нужно отметить, что результаты оправдывают ожидания. Прежде всего, при аутсорсинге бухгалтерского учета у предприятия отпадает необходимость иметь штатного бухгалтера, которому необходимо платить зарплату и финансировать необходимые тренинги и курсы повышения квалификации. Так как, предприятие пользуется услугами сторонней компании, то не нужно организовывать и содержать собственную бухгалтерию, что означает ненужность тратиться на оборудование рабочих мест, специальные программные обеспечения и литературу. А это в свою очередь приводит к минимизации затрат, что особенно актуально для малых предприятий. Также стоит отметить, что на предприятии наблюдается усиление концентрации внутрикорпоративного внимания на главных целях компании путем делегирования обязанностей по ведению бухгалтерского учета аутсорсеру, что положительно сказывается на ведении бизнеса. Кроме того, компания, оказывающая аутсорсинговые услуги, как правило, имеет в своём распоряжении штат высококвалифицированных специалистов с обширным опытом работы, накопленным при решении аналогичных задач, что означает значительное снижение риска неправильности отражения бухгалтерских операций и искажения отчётности. В зависимости от целей и задач, поставленных бухгалтерской компанией ведение бухучета специалистами аутсорсинга может быть частичным либо полным.

В научной литературе бухгалтерский аутсорсинг рассматривается как «передача функций бухгалтерского учета или процессов ведения бухгалтерского учета или отдельных участков учета (учет заработной платы, учет основных средств, учет банковских операций и т.д.), иногда вместе с соответствующими активами внешнему (стороннему) поставщику или провайдеру, который предоставляет конкретную услугу по учету в течение установленного времени по согласованным сторонами расценкам, гарантируя определенное качество ведения учета и распределяя риски по ведению учета на себя и заказчика» [4]. Таким образом, бухгалтерский аутсорсинг, по нашему мнению, представляет собой эффективный способ организации деятельности предприятия и в то же время, является взаимовыгодным соглашением, в результате которого компания-аутсорсер получает прибыль, а предприятие-заказчик – качественные услуги.

В настоящее время бухгалтерский аутсорсинг представляет собой гарант благополучного бизнеса, ведения бухгалтерского учета без погрешностей, экономия средств и безопасность.

Аутсорсинг – это будущее бизнеса. Необходимо отметить, что аутсорсинг в Молдове развит неплохо, и все больше специализированных предприятий появляется на рынке, однако бухгалтерское обслуживание и сопровождение фирм трудно развивать на отечественной почве по ряду причин, многое зависит и от законодательной и, нормативной базы.

Бухгалтерский аутсорсинг имеет огромное количество преимуществ, но не стоит забывать о недостатках. Отметим лишь некоторые:

1. Опасность утечки информации;
2. При передачи документов сторонней компании предприятие-заказчик боится за их сохранность. Ежемесячно нужно собирать все документы, составлять реестр. Налаживание процесса взаимодействия может занимать определенное количество времени;
3. Предприятие, приняв решение о передаче части функций по ведению учета, обязано подготовиться к следующим обстоятельствам: может быть, учет велся некорректно, налоговая проверка проводилась давно. Перед началом сотрудничества по ведению бухгалтерского учета нужно провести проверку правильности составления отчетности, правомерности отражения хозяйственных

операций в учете. Вот почему многие руководители предприятий с недоверием относятся к аутсорсинговым компаниям. Мы считаем, следует более внимательно выбирать компанию по предоставлению аутсорсинговых услуг, основываясь на ее репутации на рынке. На этапе заключения договора с аутсорсинговой компанией, при планировании и подготовке работы необходимо тщательно разработать и согласовать все детали в отношении объема услуг, сроков и этапов их выполнения, предоставляемых результатов, распределения функций, полномочий, обязанностей. Чем детальнее и точнее будет проведена данная работа, тем лучше стороны будут информированы об условиях и требованиях друг друга.

4. Коммерческая тайна бухгалтерской информации, которая влияет на боязнь руководства предприятия потерять контроль над ситуацией, доверяя ведение бухгалтерского учета сторонней фирме. Данной недостаток можно устранить с помощью детального выбора компании-поставщика аутсорсинговых услуг, исходя из его опыта и репутации на рынке. Особенность ведения бизнеса в Молдове и в странах постсоветского заключается в том, что предприятия не просто заботятся о конфиденциальности информации, но и не заинтересованы в какой бы, то, ни было открытости, так как не редко бухгалтерский учет носит теневой характер.

В настоящее время бухгалтеру нередко приходится в одиночку решать свои проблемы. Руководители не хотят понимать, что согласно требованиям Закона РМ «О бухгалтерском учете» ответственность за ведение бухгалтерского учета возлагается именно на руководителя [1].

Руководство предприятия должно задумывается о бухгалтерском учете. Это тоже является обязательным для всех предприятий согласно Закону [1]. У действующих предприятий выбор бухучета уже в прошлом, у вновь созданных впереди. Перед дилеммой «как вести бухучет» чаще всего стоят молодые фирмы, недавно ведущие свой бизнес. Но также множество состоявшихся бизнесов выбирают себе главного бухгалтера. Например, решили отказаться от штатной бухгалтерии, или пришло время сменить «частного» приходящего бухгалтера на непрерывный бухгалтерский и налоговый учет.

Согласно статье 13 п.3: «Руководитель субъекта имеет право назначать на должность и освобождать от должности главного бухгалтера на основании индивидуального трудового договора в соответствии с Трудовым кодексом, создавать отделы (службы) бухгалтерского учета в качестве структурных подразделений под руководством главного бухгалтера (уполномоченного лица), подчиняющегося непосредственно руководителю субъекта, а так же передавать на контрактной основе ведение бухгалтерского учета специализированной организации или аудиторской фирме» [1]. В результате, можно определить следующие способы ведения бухгалтерского учета:

1. *Руководитель субъекта* берет на себя обязанности главного бухгалтера, то есть самостоятельно;
2. *Главный бухгалтер*, то есть штатный работник, который ведет бухгалтерский учет;
3. *Специализированная организации или аудиторская фирма*, т.е. предприятие, заключает договор на аутсорсинговое ведение бухучета.

В момент выбора всегда интересуют преимущества и недостатки того или иного способа. Остановимся подробно на анализе сильных и слабых сторон аутсорсингового варианта ведения бухгалтерского и налогового учета (в виде SWOT-анализа), а из этого будут следовать плюсы и минусы и других способов.

SWOT-анализ ведения бухгалтерского и налогового учета с привлечением аутсорсинговой бухгалтерской фирмы:

<b><i>Преимущества (Strengths)</i></b>	<b><i>Недостатки (Weaknesses)</i></b>
<p>1. Сокращение расходов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Отсутствие единовременных расходов на поиск и организацию работы (материально-техническая база и т.п.);</li> <li>• Отсутствие арендных платежей за рабочее место;</li> <li>• Отсутствие удержаний из зарплаты;</li> <li>• Экономия средств на обучение и повышение квалификации;</li> </ul>	<p>1. Не постоянные расходы на бухгалтерский учет (стоимость услуг зависит от объема полученных услуг).</p> <p>2. Не прозрачный алгоритм расчета стоимости услуг (фирма, ведущая бухучет, рассчитывает цену по своему внутреннему алгоритму, который часто не понятен или не виден заказчику, что приводит к необоснованному завышению стоимости услуг).</p>

<ol style="list-style-type: none"> <li>2. Непрерывность ведения бухгалтерского и налогового учета (простои в работе бухгалтерии).</li> <li>3. Высокий уровень профессионализма специалистов;</li> <li>4. Отсутствие необходимости самостоятельно общаться с налоговыми органами;</li> <li>5. Постоянная возможность получить помощь и консультации;</li> <li>6. Избежание штрафов и пени.</li> </ol>	
<b><i>Возможности (Opportunities)</i></b>	<b><i>Угрозы (Threats)</i></b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Исправить ошибки прошлых периодов.</li> <li>2. Восстановить бухгалтерский учет.</li> <li>3. Оптимизировать бухгалтерский и налоговый учет.</li> <li>4. Организовать управленческий учет.</li> <li>5. Сократить доступ к информации внутри компании (например, себестоимость продукции, работ и услуг).</li> <li>6. Получить надежного помощника при решении проблем и непредвиденных задач.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. При стремлении заказчика получить дешевые услуги, можно не увидеть низкий профессионализм специалистов аутсорсинговой фирмы и их ошибки;</li> <li>2. При подписании договора предприятие может скрыть важные аспекты деятельности, что может привести к неожиданному росту стоимости услуг.</li> <li>3. Потеря внимания к заказчику из-за большого количества клиентов у специализированной бухгалтерской фирмы.</li> <li>4. При большом объеме работы заказчика нежелание у аутсорсинговой фирмы пересматривать стоимость договора.</li> <li>5. Утечка информации вследствие непрофессионализма или нечестности бухгалтерской фирмы.</li> </ol>

Анализ показывает, что привлечение аутсорсинговой компании для ведения бухгалтерского и налогового учета имеет больше преимуществ и возможностей, чем недостатков и угроз. Также важно отметить, что при внимательном и аккуратном выборе бухгалтерской фирмы возможно избавиться от почти всех минусов и рисков.

Аутсорсинг - способ оптимизации деятельности предприятий за счет концентрации усилий на основной деятельности и передачи непрофильных функций и корпоративных ролей внешним специализированным компаниям. Компания, предоставляющая услуги по внешней организации бухгалтерского учета, обеспечивает сбор и обработку информации по всем предприятиям группы.

Профессиональные бухгалтерские компании располагают в своем составе специалистов с соответствующей квалификацией и могут их привлекать для одновременного участия в обслуживании ряда клиентов. Следовательно, каждый клиент оплачивает только часть времени каждого из специалистов, что снижает общую стоимость услуг для каждой отдельно взятой компании.

Сегодня в Молдове наметилась тенденция на уход от темных схем ведения бизнеса и деление бухгалтерии на теневую и официальную. Для компании, готовящейся к выходу на международный рынок капитала, использование независимой внешней бухгалтерии служит своего рода декларацией о намерениях построить прозрачную финансовую систему, и это, несомненно, является дополнительным аргументом в пользу компании в глазах иностранных инвесторов и партнеров. Тенденции развития рынка показывают, что аутсорсинг бизнес-процессов понемногу становится обычной практикой для крупных международных компаний. В скором времени будет возникать большое количество поставщиков услуг, которые будут ориентироваться на самый широкий круг задач. Бесспорные преимущества, которые дает аутсорсинг при тщательном поиске партнеров и заключении эффективных контрактов, позволяют предположить его бурный рост в стране уже в ближайшее время.

В заключении отметим, что конечно в развитии бизнесов наступает такой момент, когда своя (штатная) бухгалтерия оказывается экономически выгоднее внешней аутсорсинговой бухгалтерии (иначе не было бы ни у кого в штате бухгалтеров). Но в таких ситуациях, очень часто ключевыми аргументами в пользу бухгалтерских фирм являются нематериальные выгоды, а именно: непрерывность ведения бухгалтерского учета (никто не уволится, не уйдет в декрет) и беззаботная

уверенность в качестве учета (у руководства отпадает потребность отвлекаться на управление бухгалтерией). Поэтому многие предприятия предпочитают вести бухгалтерский и налоговый учет с помощью бухгалтерских аутсорсинговых компаний.

#### Список литературы:

1. Закон о бухгалтерском учете: № 113 от 27.04.2007. В: *Официальном Мониторе Республики Молдова*. 2007, № 90-93, статья 399.
2. ВОСКРЕСЕНСКАЯ, Наталья. Аутсорсинг учетных функций: правовые основы и перспективы развития.[on-line]. В: *Фундаментальные исследования*. 2015, № 11-7, стр. 1400-1404.[дата обращения: 06.10.2016). Доступно: <http://www.fundamental-research.ru/ru/article/view?id=39847>.
3. ЕФИМОВА, Светлана, ПЕШКОВА, Татьяна. Аутсорсинг. [on-line]. [Дата обращения: 10.10.2016). Доступно: <http://www.ozon.ru/context/detail/id/31474697/>
4. ПАНКОВ В., НАУМОВА С. Аутсорсинг в бухгалтерском учете. [on-line]. В: *Аудит и финансовый анализ*. 2009, № 1, стр. 1. Доступно: <http://auditfin.com/fin/2009/1/Naumova/Naumova%20.pdf>
5. РАССЕЛ, Джеси, КОН Рональд. Аутсорсинг бухгалтерии. Москва: Ozon.ru. 2013, стр.48. ISBN 978-5-5140-0765-3

## ANALIZA METODELOR PARAMETRICE DE STABILIRE A PREȚURILOR

*Conf.univ. dr. Valentina PALADI, ASEM, [vspaladi@mail.ru](mailto:vspaladi@mail.ru)  
Conf.univ. dr. Lica ERHAN, ASEM, [lica.erhan@mail.ru](mailto:lica.erhan@mail.ru)*

*In this paper, we examine the main parametric methods applied in the process of price establishment. We pointed out typical characteristics, advantages, disadvantages and the main domain where these methods could be applied. For a better understanding, each method is illustrated through specific examples with solutions.*

**Cuvinte-cheie:** *prețuri, parametrii produselor, metode de stabilire a prețurilor.*

**Clasificare JEL:** *M 41; M 29.*

Politica de stabilire a prețurilor de către entitate, într-o economie de piață, este una din cele mai importante, complicate și responsabile decizii manageriale, pe care o iau managerii și una dintre cele mai importante elemente ale mecanismului concurențial, deoarece prețurile stabilite de entitate sunt capabile nu numai să agraveze situația indicatorilor economico-financiari, dar chiar și să conducă entitatea la faliment. De asemenea, deciziile privind stabilirea prețurilor pot avea și urmări negative de lungă durată atât pentru consumatori, cât și pentru concurenți, multe dintre care nici nu pot fi prezise și, respectiv, operativ nu pot fi înlăturate. De aceea, conducerea entității încearcă să acorde mai multă atenție procesului de stabilire a prețurilor. În caz contrar, concurența acerbă între producătorii de pe piață poate duce la diminuarea volumului vânzărilor, reducerea mărimii profitului, nivelului rentabilității și, în cele din urmă, la scăderea competitivității produselor și a entității în ansamblu.

Prin stabilirea prețului, entitatea poate realiza diferite obiective în funcție de situația creată pe piața de desfacere și anume: asigurarea viabilității entității, creșterea volumului de vânzări, majorarea maximal posibil a profitului, deținerea stabilă a cotei pe piața de desfacere sau sporirea acesteia etc. În scopul realizării cu succes a acestor și a altor obiective, este foarte important ca entitatea să-și aleagă cea mai eficientă metodă de stabilire a prețului.

Prețul, ca o categorie economică fundamentală, reprezintă acea sumă de bani, pentru care producătorul produselor este gata să-și vândă bunurile sale, iar consumatorul să le cumpere. Cu alte cuvinte, prețul, pe de o parte, reflectă valoarea monetară a produselor, iar pe de altă parte, valoarea de consum a produsului. Acest lucru conduce la existența a două abordări teoretice pentru explicarea esenței economice a prețurilor: abordarea costului și cea de piață.



Conform *abordării costului* în stabilirea prețurilor, esența prețului este determinată din punctul de vedere al producătorului de produse, iar stabilirea prețurilor este influențată de toate costurile și cheltuielile aferente fabricării și realizării unui anumit produs concret. În conformitate cu *cea de a doua abordare (cea de piață)*, evaluarea prețurilor se efectuează de către fiecare client/consumator în funcție de utilitatea (valoare) subiectivă a produsului. Consumatorul va cere doar acele produse, care, în opinia sa subiectivă, are o valoare/utilitate necesară (de obicei, maximală). În acest caz, la baza stabilirii prețurilor, stă utilitatea unui anumit produs.

Reieșind din cele menționate, deciziile de stabilire a prețurilor ar trebui să se bazeze pe așa metode, care pot fi împărțite în două grupe: *de calcul și de piață*.

În aplicarea metodelor de calcul în stabilirea prețurilor, în mare parte, se ține cont de factorii interni de producție, ceea ce presupune că producătorul dispune de informații de încredere cu privire la producerea și vânzarea de bunuri. Metodele de piață în stabilirea prețurilor, ia în considerare doar conjunctura pieței. Astfel, putem menționa că, prin intermediul metodelor de piață, se stabilește „prețul cererii”, iar cu ajutorul metodelor de calcul – „prețul ofertei”.

Ținem să menționăm că, în componența metodelor de calcul, se includ metodele de stabilire a prețurilor în baza abordării costului și metodele parametrice.

Din punct de vedere istoric, abordarea costului în stabilirea prețurilor este cea mai veche și cea mai sigură, deoarece la baza ei stau astfel de categorii reale, cum sunt costurile și cheltuielile curente ale entității, confirmate prin documente contabile corespunzătoare. Este cunoscut că cea mai răspândită formă de stabilire a prețului în baza costului este cea după principiul „costuri și cheltuieli curente plus”. La utilizarea acestui principiu, prețul de vânzare pentru o unitate de produs se determină prin adăugarea la costurile și cheltuielile curente a unei părți a profitului, adică a unui adaos. Formula generală de calcul al prețului, în acest caz, are următorul aspect:

$$\text{Prețul de vânzare unitar} = \text{Costuri și cheltuieli curente} + \text{Adaos pentru o unitate de produs}$$

unde:

$$\text{Adaosul} = \text{Procentul adaosului} \times \text{Costuri și cheltuieli curente pentru o unitate de produs}$$

Procentul adaosului se determină empiric, de cele mai dese ori, ținând cont de rata rentabilității așteptate.

Printre metodele de stabilire a prețurilor, bazate pe costuri menționăm: metoda costurilor și cheltuielilor curente totale, metoda costurilor directe, metoda costurilor și cheltuielilor curente variabile, metoda rentabilității activelor, metoda bazată pe analiza pragului rentabilității.

Ținem să menționăm că toate aceste metode de stabilire a prețurilor sunt orientate, în primul rând, spre producător, deoarece acestea se bazează pe costurile de producție. Cu toate acestea, în opinia noastră, prețul ar trebui să reflecte interesele nu doar ale producătorului, dar și ale consumatorului. În vederea eliminării acestui dezavantaj al metodelor de stabilire a prețului în baza abordării costului se utilizează metodele parametrice.

Este cunoscut că fiecare produs dispune de un set de parametri de consum (cum ar fi greutate, design, capacitate, volum, consumul de energie electrică, costul de întreținere, costul de fabricare ș.a.m.d.), care, într-o anumită măsură, reflectă utilitatea acestuia. Prețurile, stabilite, ținând cont de parametrii de consum, orientează consumatorul să achiziționeze bunuri cu proprietățile de consum necesare lui și, astfel, se respectă interesele consumatorilor. Parametrii produselor pentru consumator servesc, împreună cu costurile aferente achiziționării acestuia, principalii indicatori în baza cărora se determină efectul utilizării acestui produs, în funcție de care utilizatorul decide, în cele din urmă, să aleagă produsul concret. Prin urmare, metodele parametrice pot fi caracterizate ca metode de calculare a prețurilor pe baza unei simbioze dintre costuri și utilitatea produsului, din punctul de vedere al consumatorului. Totodată, la stabilirea prețului, se ține cont de parametrii cei mai importanți ai produsului, la care se orientează clientul.

Metodele parametrice de stabilire a prețurilor se bazează pe determinarea relației cantitative dintre prețurile și principalele proprietăți de consum ale produselor incluse în seria parametrică, care reprezintă o totalitate de produse structural și tehnologic omogene, destinate să îndeplinească aceleași funcții și care se deosebesc unul de altul prin valorile principalilor parametri tehnici și economici. În cele mai dese cazuri, metodele parametrice sunt utilizate pentru argumentarea sau justificarea prețului la produsele noi, precum și pentru a identifica nivelul de corespundere al prețului propus, calculat pe baza costurilor de producție, cu prețurile practicate pe piață.

Referitor la produsele din seria parametrică, parametrii de bază ai acestora pot fi mai mulți. Prețul fiecărei produs nou este calculat prin ajustarea prețului produsului etalon (de regulă, produsul care este cel mai solicitat pe piață, ceea ce corespunde relației dintre cerere și ofertă) din această serie. La modul general, formula de calcul al prețului la produsul nou, stabilit în baza metodelor parametrice poate fi prezentată astfel:

$$\frac{\text{Prețul produsului nou din seria parametrică}}{\text{Prețul produsului etalon}} = \text{CP}$$

unde:

P – Totalitatea modificării parametrilor a produsului nou în comparație cu parametrii produsului etalon;

C – Coeficientul de ajustare, nivelul căruia depinde de faptul, dacă parametrii sunt îmbunătățiți ca urmare a reducerii sau creșterii cantitative a acestora față de etalon.

Printre cele mai răspândite metode parametrice de stabilire a prețului se enumeră:

- ✓ metoda de indicatori specifici;
- ✓ metoda de notare a estimărilor parametrice;
- ✓ metoda de corelație și analiză de regresie;
- ✓ metoda agregată.

În continuare, vom examina și ilustra metodele expuse mai sus.

*Metoda de indicatori specifici* este utilizată pentru a identifica prețul unui mic grup de produse, care sunt caracterizate prin prezența unui parametru de bază, valoarea căruia, în mare măsură, determină nivelul prețului la acest produs.

Mecanismul acestei metode constă în faptul, că, inițial, se determină prețul unitar specific conform formulei:

$$\text{Prețul unitar specific} = \frac{\text{Prețul produsului etalon}}{\text{Mărimea parametrului principal al produsului etalon}}$$

apoi se determină prețul produsului nou, calculat conform formulei:

$$\text{Prețul produsului nou} = \text{Prețul unitar} \times \text{Mărimea parametrului principal al produsului nou în unități naturale de măsură}$$

**Exemplul 1.** Entitatea planifică fabricarea unui nou produs „pomă de apă” cu o capacitate de pompare de 3 600 l/h. Pe piața de desfacere există pompe de apă cu o capacitate de pompare de 3 000 l/h la un preț de 1 960 lei, ceilalți parametri tehnici și economici ai ambelor produse sunt identice. Este necesar să se determine prețul de vânzare al produsului nou.

**Rezolvare:** Conform metodei de indicatori specifici, prețul unui pompe de apă, cu o capacitate de pompare de 3 600 l/h, va fi:  $(1\ 960 : 3\ 000) \times 3\ 600 = 2\ 352$  lei.

Această metodă poate fi utilizată pentru argumentarea nivelului prețului pentru o grupă nu prea mare de produse, care au o structură simplă și sunt caracterizate printr-un singur parametru. Este o metodă extrem de imperfectă, deoarece ignoră celelalte proprietăți de consum ale produsului și ignoră complet cererea și oferta. Pentru a evita erorile stupide, metoda de indicatori specifici este utilizată doar pentru efectuarea unor estimări aproximative.

*Domeniul de aplicare:* metoda de indicatori specifici este des utilizată în stabilirea prețurilor de entitățile de construcții de mașini, în stadii incipiente de proiectare și creare de noi produse.

*Avantajul metodei:* este cea mai simplă metodă și se aplică pentru produsele (bunuri) care au un parametru (caracteristică) de o importanță deosebită, iar celelalte caracteristici ale produsului sunt aproximativ aceleași.

*Dezavantajul metodei* constă în faptul că:

- ✓ la stabilirea prețului se utilizează doar o singură caracteristică calitativă;
- ✓ nu se ține cont de alte proprietăți de consum (în practică, majoritatea absolută a produselor, a mărfurilor sunt caracterizate printr-un sistem întreg de parametri tehnici și economici) și de cererea pe piață.

Aceste inconveniente pot fi lichidate aplicând metoda de notare a estimărilor parametrice în stabilirea prețurilor.

*Esența metodei de notare a estimărilor parametrice* constă în utilizarea estimărilor experților în aprecierea semnificațiilor parametrilor produselor. Conform acestei metode, pe baza evaluărilor efectuate de experți privind semnificația pentru consumatori a parametrilor produselor, fiecărui parametru i se atribuie un

anumit număr de puncte, suma cărora denotă un fel de evaluare a nivelului tehnic și economic al produsului. Această metodă este absolut necesară în cazurile în care prețul depinde de un număr mare de parametri de calitate, inclusiv de cei care nu pot fi măsurăți cantitativ. Printre acestea, menționăm comoditatea produsului, estetica și designul lui, proprietățile organoleptice (miros, gust, culoare) etc.

Utilizarea practică a metodei de notare în stabilirea prețului include patru etape.

*La prima etapă*, sunt selectați minuțios parametrii tehnici și economici de bază ai produsului. Aceștia pot fi diferiți în funcție de domeniul de utilizare al produsului. De exemplu, în cazul fabricării produsului „pompa de apă”, prețul lui va fi determinat, în primul rând, de capacitatea de pompare și presiunea Hmax a acestuia, iar, la vânzarea acestui produs, consumatorul va atrage atenția și asupra volumului hidroacumulator al produsului.

*Etapă a doua* constă în acumularea de puncte pentru fiecare parametru selectat. Acest lucru se face de către experți pe o anumită procedură. Experții vor fi reprezentanți nu numai din partea producătorului, ci și din partea principalilor consumatori.

*Cea de a treia etapă* constă în efectuarea unei evaluări integrate ale nivelului tehnic și economic al produsului. În cazurile în care toți parametrii produselor, care sunt supuși evaluării conform unor puncte, sunt considerați a fi identici după pondere, nivelul complex al calității fiecărui produs se determină prin simpla însumare a punctelor. Dacă parametrii selectați pentru evaluare nu sunt identici pentru consumatori, se stabilesc coeficienții de ponderare sau importanța relativă a parametrilor individuali. Evaluările expuse pentru fiecare indicator al calității sunt ajustate cu coeficientul corespunzător de ponderare. Se evaluează importanța relativă a fiecărui parametru, atribuindu-i un anumit număr de puncte, astfel ca suma punctelor, după fiecare parametru, să fie egală cu 1 sau 100%.

*La ultima etapă*, se calculează prețurile. La început, se determină prețul unui punct: selectând produsul oricărei firme-concurente în calitate de produs-etalon și împărțind prețul produsului etalon la aprecierea generală a parametrilor produsului-etalon se obține evaluarea unui punct:

Prețul unui punct ( $P_{\text{punct}}$ ) = Prețul produsului-etalon :  $\sum (P_i \times IR_i)$ .

unde  $P_i$  – punctele atribuite parametrului  $i$  pentru produsul etalon

$IR_i$  – importanța relevantă a parametrului

Apoi, se determină prețul produsului nou:  $P = \sum (P_{\text{pnti}} \times IR_i) \times P_{\text{punct}}$

$P_{\text{pnti}}$  – punctele atribuite parametrului  $i$  pentru produsul nou

**Exemplul 2.** (continuare la exemplul 1). Entitatea decide să realizeze pe piața de desfacere pompe de apă cu o capacitate de pompare mai mare. Informația aferentă parametrilor produsului nou este prezentată mai jos. Se cere calcularea prețului produsului nou prin metoda de notare.

#### Indicatorii tehnici și economici ai produsului nou și a produsului etalon

Pompă de apă	Evaluarea experților					
	Presiunea Hmax		Capacitatea de pompare		Volumul hidroacumulator	
	Puncte	Importanța relevantă	Puncte	Puncte	Importanța relevantă	Puncte
Produs nou	26	0,28	41	0,27	60	0,45
Produs etalon	30	0,28	48	0,27	60	0,45

Prețul produsului deja existent pe piață (produsul-etalon) constituie 1 960 lei.

**Rezolvare:**

1. Prețul unui punct =  $1\ 960 / (26 \times 0,28 + 41 \times 0,27 + 60 \times 0,45) = 505 / (7,28 + 11,07 + 27,0) = 1960 / 45,35 = 43,22$  lei.

2. Prețul produsului nou =  $(30 \times 0,28 + 48 \times 0,27 + 60 \times 0,45) \times 11,14 = (8,40 + 12,96 + 27,0) \times 43,22 = 2\ 090,12$  lei.

Astfel, prețul unei pompe de apă, cu o putere mai mare, conform calculelor efectuate va fi de 2 090,12 lei.

Ținem să menționăm că, la aplicarea metodei date în stabilirea prețului, numărul de parametri, supuși estimării prin puncte, trebuie să fie limitat și, în același timp, suficient pentru a caracteriza, pe deplin, calitatea de consum a produselor. Un număr limitat de parametri țin de faptul că, atunci, când numărul de indicatori este mare, fiecare dintre ei ocupă o cotă relativ mai mică și, ca urmare, se reduce îmbunătățirea fiecărui parametru în parte. Produsul poate fi bine estimat, conform punctajului total, chiar dacă are un nivel

al calității redus pe unul dintre cei mai importanți indicatori. Metoda de notare extinde evidența preferințelor consumatorilor, dar necesită un studiu mai minuțios al evaluării punctelor și a coeficienților de ponderare.

*Domeniul de aplicare.* Metoda este des utilizată în stabilirea prețului la produse cosmetice, produse vinicole etc.

*Avantajul metodei.* Permite stabilirea prețului la produse, chiar și atunci când este imposibilă cuantificarea parametrilor produsului.

*Principalul dezavantaj al metodei de notare* constă în subiectivismul în justificarea prețului. În primul rând, experții sunt selectați subiectiv. În al doilea rând, experții selectează subiectiv setul de parametri. În al treilea rând, valoarea fiecărui parametru este evaluat subiectiv. Cu toate acestea, metoda dată este indispensabilă, în cazul în care nu există nicio posibilitate de utilizare a altor metode de stabilire a prețurilor.

*Metoda de corelație și analiză de regresie* este destul de des utilizată de entități în stabilirea prețului în condițiile economiei de piață. Esența metodei constă în determinarea dependenței modificării prețului față de schimbarea câtorva parametri calitativi ai produsului din cadrul seriei parametrice. În acest caz, prețul este prezentat ca o funcție:

$$\text{Prețul} = f(X_1, X_2, \dots, X_n),$$

unde

$X_1, X_2, \dots, X_n$  indică parametrii calitativi selectați ai produsului.

Dependența cantitativă a prețului față de factori se stabilește prin analiza de regresie. Pentru construirea funcției, se acumulează informația despre preț și caracteristicile calitative ale produsului. După prelucrarea statistică a datelor inițiale, prin metoda de corelație și analiza de regresie, se determină dependența cantitativă a modificării prețului față de schimbările parametrilor și se construiește ecuația de regresie, care poate fi:

liniară

$$y = a_0 + \sum a_i x_i;$$

parabolică

$$y = a_0 + \sum a_i x_i + \sum b_i x_i^2, \text{ etc.}$$

unde:

a, b, c exprimă coeficienții ecuației de regresie;

$x_i$  – valorile parametrilor calitative;

y – prețul produsului.

Cunoscând caracteristicile calitative ale produselor și având ecuația dependenței, se determină prețul. La rândul său, construirea modelului de regresie al dependenței modificării prețului față de parametrii tehnici include următoarele etape:

- 1) selectarea parametrilor, care afectează cel mai mult prețurile unui anumit număr de produse. Numărul parametrilor trebuie să nu fie mai mic de 3;
- 2) alegerea formei de modificare a prețurilor în funcție de parametri;
- 3) construirea unui sistem de ecuații, în conformitate cu funcția de calcul și formula dependenței de regresie a prețurilor față de parametrii din seria de parametri.

**Exemplul 3.** În baza datelor de mai jos, se cere de calculat prețul produsului nou, utilizând metoda analizei de regresie.

Produse	Puterea, W	Capacitatea de pompare, l/h	Prețul, lei
Pompă de apă, 1	500	3000	2060
Pompă de apă 2	750	3600	2550
Pompă de apă nouă 3	1100	4000	?

**Rezolvare:**

Dependența dintre preț și parametri este liniară și sistemul de ecuație va fi:

$$500a + 3000b = 2060$$

$$750a + 3600b = 2550$$

$$1100a + 4000b = ?$$

Determinăm coeficienții ecuației de regresie, adică mărimile lui „a” și „b”.

$$a = (2060 - 3000b) : 500$$

$$\frac{(2060 - 3000b) \times 750 + 3600b}{500} = 2550$$

$$500$$

$$(3090 - 4500b) + 3600b = 2550$$

$$3090 - 900b = 2550$$

$$540 = 900b \quad b = 0,6$$

$$a = (2060 - 3000 \times 0,6) : 500 = (2060 - 1800) : 500 = 260 : 500 = 0,52$$

*Prețul produsului nou va constitui:*

$$1100 \times 0,52 + 4000 \times 0,6 = 572 + 2400 = 2972 \text{ lei.}$$

*Domeniul de aplicare.* Această metodă, cu succes, se utilizează în mai multe sectoare ale economiei la stabilirea prețurilor la produsele complicate, caracterizate printr-un număr mare de parametri calitativi.

*Avantajele metodei.* Este cea mai precisă și perfectă metodă, în comparație cu alte metode parametrice.

*Dezavantajul metodei.* Prețul poate fi subevaluat în raport cu prețurile concurenților, de aceea, prețul de intrare pe piață trebuie să fie ajustat.

*Metoda agregată* constă în însumarea prețurilor diferitelor piese incluse în structura produsului, cu adăugarea valorii pieselor noi, a costului aferent asamblării și a profitului planificat. Metoda agregată este utilizată la determinarea prețurilor la produsele complexe, multifuncționale.

**Exemplul 4.** *Să admitem că prețul produsului fabricat de entitate constituie 180 lei. Apoi, acesta a fost modernizat prin adăugarea încă a unei piese, valoarea și costul asamblării căreia este de 50 lei. Care va fi prețul produsului nou în condițiile unei rentabilități de 15% la cost?*

**Rezolvare:**

*Prețul produsului nou trebuie să fie:*

$$180 + 50 \times 1,15 = 237,5 \text{ lei sau}$$

$$180 + 50 + 50 \times 15\% = 237,5 \text{ lei}$$

*Domeniul de aplicare.* Se utilizează în cazul evaluării produselor structural complexe, compuse din produse separate, fiecare dintre acestea având propriul său preț. În prezent, această metodă este folosită în industria aeronautică, industria auto și alte domenii de inginerie și instrumente, construcții și alte sectoare ale economiei naționale.

*Avantajele metodei.* Este ușor de a găsi prețul, în condițiile când sunt cunoscute prețurile pieselor componente ale acestuia. Este o metodă extrem de ușoară pentru producător, deoarece este orientată spre costuri.

*Inconvenientul metodei:*

- Direcționarea mai mult asupra costului de producție al părților componente ale produsului dat, decât la cererea produsului pe piața de desfacere.

- Erorile comise în determinarea elementelor produsului poate duce la erori în determinarea prețului total al produselor, adică erorile comise în determinarea prețurilor la elementele produsului se reproduc în prețul tuturor produselor. De aceea, metoda agregată în stabilirea prețului este recomandată ca o metodă complementară la alte metode.

În opinia noastră, dezavantajul comun al tuturor metodelor parametrice de stabilire a prețurilor constă în faptul că acestea, totuși, nu țin cont de balansarea dintre cererea și oferta pe piața de desfacere.

Generalizând cele menționate, putem afirma că relațiile cantitative identificate între prețuri și principalii parametri calitativi sunt utilizate pentru a determina cu cât nivelul prețului unui produs nou, calculat pe baza abordării costurilor, se încadrează în sistemul prețurilor de pe piața internă, care reflectă diferențele calitative dintre produse.

Dat fiind faptul că metodele parametrice sunt utilizate pe larg în stabilirea prețurilor în economia mondială, unde competitivitatea produsului, calitatea acestuia este un factor important în stabilirea prețurilor, aplicarea acestora ar fi benefică și utilă și pentru entitățile autohtone.

#### **Bibliografie:**

1. Contabilitatea costurilor, o abordare managerială, C.T. Hongren, S.M. Datar, G. Foster, Editura ARC, Brașov, 2006.
2. Бухгалтерский управленческий учет: учебно-практическое пособие. [Егорова Л. И.](#) Евразийский открытый институт, 2011 г.
3. Ценовая политика предприятия: пособие. Паршин В.Ф. Высшэйшая школа, 2010

## UNELE PROBLEME ALE PLĂȚII DIVIDENDELOR ÎN VALUTĂ STRĂINĂ

*Conf.univ.dr. Natalia ȚIRIULNICOV, ASEM*

*This article examines certain problems related to payment of dividends in foreign currency. If an entity performs such operation, it should know how to calculate and to account for differences in currency rates. It is also very important to determine correctly fiscal consequences of these differences.*

**Cuvinte-cheie:** dividend; investitor străin; operațiuni în valută străină; diferențe de curs valutar; consecințe fiscale.

**JEL:** M-41

Avansarea pe calea progresului economic este imposibilă fără investiții în dezvoltarea potențialului întreprinderilor. Atragerea investițiilor străine oferă entităților posibilități sporite pentru inovare și majorare a nivelului competitivității, întrucât contribuie la pătrunderea pe piețe noi de desfacere, la modernizarea tehnologiilor, la ridicarea calității produselor fabricare, serviciilor prestate etc.

Durabilitatea investițiilor în capitalul social al entităților este accesibilă numai în condițiile randamentului adecvat pentru capitalul investit, realizat, inclusiv, prin plata dividendelor. În contextul acestui articol, după analogie cu definiția din legislația fiscală autohtonă, sub noțiunea de „dividend” se subînțelege repartizarea profitului net între proprietarii entității proporțional cotelor acestora în capitalul social.

Este firesc faptul că investitorii străini, care au depus aporturi valutare în capitalul social al entității, au dorință întemeiată să primească dividende de asemenea în valută respectivă. Totodată, intenția de a plăti investitorilor străini dividende în valută, des generează la practicieni un șir de probleme de ordin juridic, contabil și fiscal. În particular, problematica plății dividendelor pentru investitorii străini cuprinde următoarele aspecte:

- Are dreptul sau nu entitatea, care este rezidentul Republicii Moldova, să plătească investitorilor străini (nerezidenților) dividende în valuta străină?
- Dacă da, atunci apar sau nu diferențele de curs valutar?
- Dacă da, atunci cum se contabilizează acestea?
- Care sunt consecințele fiscale ale recunoașterii diferențelor de curs?

Pentru a obține răspuns la întrebarea cu privire la posibilitatea plății dividendelor în valuta străină, mulți specialiști apelează la Legea cu privire la investițiile în activitatea de întreprinzător nr. 81 din 18 martie 2004. Potrivit art. 21 alin. (1) din legea menționată, mijloacele bănești și bunurile obținute din investiție străină, după onorarea obligațiilor fiscale, sunt utilizabile și transferabile pe teritoriul Republicii Moldova și peste hotarele ei. Investitorii străini beneficiază de dreptul de a converti liber moneda națională a Republicii Moldova în valută străină și, viceversa, în conformitate cu legislația Republicii Moldova.

În alin. (2) lit. a) din articolul menționat, se indică faptul că mijloacele bănești și bunurile prevăzute la alin. (1) includ în special: profiturile, dobânzile, dividendele și alte venituri curente.

Bazându-se pe aceste norme legale, unii specialiști trag o concluzie negativă, că agenții economici nu au dreptul de a plăti investitorilor străini dividende în valuta străină. Această afirmație pare neîntemeiată din următoarele considerente. Normele menționate mai sus stabilesc dreptul investitorului străin de a folosi liber mijloace, inclusiv dividende, obținute din investiția sa. Astfel, dacă întreprinderea a plătit investitorului străin dividende în lei moldovenești, acest investitor poate liber converti leii în valuta străină și a-i transfera peste hotarele Republicii Moldova. Dar de aici nu rezultă că întreprinderea nu poate plăti investitorului străin dividende în valută străină.

Restricțiunile legale privind decontările dintre rezidenți și nerezidenți se conțin în alt act normativ – Legea privind reglementarea valutară nr. 62 din 21 martie 2008. Conform art. 20 alin. (1) din legea nominalizată, pe teritoriul Republicii Moldova, plățile și transferurile dintre rezidenți și nerezidenți se efectuează în monedă națională, de asemenea, în valută străină, cu excepția cazurilor prevăzute la alin.(2).

Este de menționat că, actualmente, alin. (2) din legea menționată sau alte acte legislative ale Republicii Moldova nu conține restricții privind plata dividendelor investitorilor străini în valută străină. Cât timp restricții de acest gen nu există, operațiunea în cauză comportă un caracter legal.

Răspunsul la întrebarea privind apariția diferențelor de curs valutar depinde de conținutul deciziei privind plata dividendelor în valută străină. O astfel de decizie se aprobă de către organul împuternicit de conducerea entității.

Dacă, în decizia privind plata dividendelor investitorilor străini, se indică suma dividendelor în lei, cu condiția achitării acestor dividende în valuta străină la cursul de schimb valabil la data plății, atunci diferențele de curs valutar nu apar.

Dar, dacă, în decizia respectivă, se conține suma dividendelor în lei cu echivalentul fixat în valuta străină, pot apărea diferențele în urma modificării cursului de schimb valutar.

În ultimul caz, pentru contabilizarea corectă a diferențelor de curs aferente dividendelor plătite investitorilor străini în valuta străină, este necesar să se delimiteze clar:

- data înregistrării inițiale a operațiunii în valută străină (în conformitate cu prevederile p. 7 din SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”), și
- data achitării datoriilor în valută străină (potrivit p. 8 din SNC menționat mai sus).

În acest context, data înregistrării inițiale a operațiunii reprezintă data adoptării deciziei privind repartizarea profitului pentru plata dividendelor. În calitate de document justificativ, va servi extrasul din proces-verbal al adunării generale a proprietarilor entității sau decizia perfectată în scris a proprietarului unic.

La data adoptării deciziei privind plățile proprietarilor-nerezidenți din profitul nerepartizat al anilor precedenți (cu indicarea sumei în monedă națională și în valută străină la cursul de schimb valabil la această dată), în contabilitatea entității, se înregistrează datoriile față de proprietari prin următoarea formulă contabilă:

Dt 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”;

Ct 536 „Datorii față de proprietari”.

Călăuzindu-se de p. 8 din SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”, diferența de curs, aferentă plăților din profit (dividendelor), se recunoaște în contabilitate la data achitării datoriilor în valută străină. În particular, la plata dividendelor nerezidenților prin virament este necesară efectuarea următoarelor acțiuni.

În primul rând, se determină diferența de curs valutar în modul următor:

Diferența de curs valutar = (Cursul valutar la data achitării – Cursul valutar la data aprobării deciziei privind plata dividendelor) x Cantitatea unităților monetare valutare din decizia privind plata dividendelor.

Potrivit p. 9 din SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”, diferența de curs valutar favorabilă, provenită din scăderea cursului valutar, se recunoaște prin înregistrarea contabilă:

Dt 536 „Datorii față de proprietari”;

Ct 622 „Venituri financiare”.

Din contra, dacă, în urma creșterii cursului valutar, apare diferența de curs valutar nefavorabilă, atunci, potrivit p. 10 din standardul menționat, se întocmește formula contabilă:

Dt 722 „Cheltuieli financiare”;

Ct 536 „Datorii față de proprietari”.

În baza art. 91 din Codul fiscal, precum și luând în considerare prevederile convenției cu privire la evitarea impozitării duble (dacă o astfel de convenție este încheiată între Republica Moldova și țara de reședință a investitorului străin), se determină suma reținerilor din veniturile nerezidentului. Suma acestor rețineri se înregistrează în contabilitatea entității în modul următor:

Dt 536 „Datorii față de proprietari”;

Ct 534 „Datorii față de buget”.

În continuare, se întocmește ordinul de plată la suma dividendelor cuvenite investitorului străin, cu deducerea reținerilor aferente obligațiilor fiscale. În final, în baza extrasului din contul curent, în valută străină, se reflectă achitarea dividendelor în valută străină prin formula contabilă:

Dt 536 „Datorii față de proprietari”;

Ct 243 „Conturi curente în valută străină”.

În concluzie, se cere menționate următoarele consecințe fiscale provenite din apariția diferențelor de curs aferente dividendelor plătite în valută străină:

- veniturile din diferențe de curs valutar recunoscute sunt impozabile în lipsa indicațiilor speciale în Codul Fiscal;
- cheltuielile din diferențe de curs valutar recunoscute sunt deductibile ca ordinare și necesare;
- suma diferențelor de curs valutar recunoscute va afecta reținerile impozitului pe venit din suma dividendelor spre achitare investitorilor străini.

#### **Bibliografie:**

1. Legea cu privire la investițiile în activitatea de întreprinzător nr. 81 din 18 martie 2004 //www.justice.md
2. Legea privind reglementarea valutară nr. 62 din 21 martie 2008 // www.justice.md
3. Codul Fiscal //www.fisc.md
4. SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă” //www.mf.gov.md
5. Planul general de conturi contabile// www.mf.gov.md

# CONTABILITATEA ÎN REPUBLICA MOLDOVA ÎNTRE IFRS ȘI DIRECTIVELE UE

*Prof. univ., dr. hab. Viorel ȚURCANU, ASEM*  
*E-mail: [vturcanu@mail.ru](mailto:vturcanu@mail.ru)*  
*Conf. univ. dr. Irina GOLOCIALOVA, ASEM*  
*E-mail: [monomah5@yandex.ru](mailto:monomah5@yandex.ru)*

*Republic of Moldova is associated country towards European Union, because national legislation will be brought into line with its requirements including in the field of accounting. In accordance with that must be adopted a new Accounting Law which is a basic legislative act of system of accounting and reporting. This new Law was developed on the basis of EU Directive 2013/34/UE and must considerably change existing principles of accounting and reporting in Moldova.*

*At the same time IFRS and NAS will remain as the methodological framework accounting and reporting because this article through the lens of influence IFRS and EU Directive analyses specific features of system accounting Republic of Moldova.*

***Cuvinte-cheie:** directive europene, standarde internaționale, situații financiare, principii generale, legea contabilității, standarde naționale*

**Clasificarea JEL: M 41**

## **Introducere**

Odată cu semnarea (în 2014), de către Republica Moldova (RM), a Acordului de Asociere cu Uniunea Europeană (UE), ea este obligată să racordeze legislația locală cu cerințele acesteia, inclusiv în domeniul contabilității. Cu acest scop, în primul rând, în Legea contabilității, trebuie transpus conținutul Directivei 2013/34/UE, apoi vor fi modificate Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) și alte acte normative. Modificările înaintate au trezit un șir de întrebări din partea practicienilor și au scos la iveală multe probleme puse în fața savanților. Acest fapt au confirmat discuțiile proiectului de lege al contabilității în cadrul Ministerului Finanțelor.

În primul rând, este important de clarificat, cum se vor încorpora prevederile directivelor europene în contabilitatea autohtonă, dacă, până în prezent, actele normative în domeniul contabilității au fost orientate prioritar la standardele internaționale. De asemenea, necesită o analiză profundă aspectul juridic și metodologic al sistemului contabil din RM, ce deține de introducerea modificărilor menționate. Din punct de vedere juridic, trebuie determinată organizarea contabilității și raportarea financiară la diferite categorii de entități, iar metodologia contabilității cuprinde: principiile generale și ierarhia lor în sistemul contabil, modul de recunoaștere a elementelor situațiilor financiare, metodele de evaluare și de contabilizare a acestora. Metodologia cercetărilor în cauză s-a axat pe următoarele metode: comparabilitate, analiză și inducție.

**Corpul lucrării. 1. Semnificația și rolul IFRS.** Începând cu anul 2002, Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS-urile), elaborate din anul 1973, au fost numite Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Aceasta se explică prin faptul că, în sistemul informațional contabil, prioritate se acordă, deja, nu contabilității curente, dar raportării financiare, ca sursă principală de informare a tuturor utilizatorilor pentru luarea deciziilor. Astfel, IFRS-urile, tot mai des, sunt utilizate, în mod direct, de către unele țări în calitate de acte normative locale, iar, în majoritatea cazurilor, ele servesc ca bază pentru elaborarea normelor contabile naționale. Totodată, trebuie menționat și rolul semnificativ al Cadrului general al IASB de pregătire și prezentare a situațiilor financiare (Cadrul general), care nu reprezintă un standard, ci doar un suport semnificativ pentru teoria contabilă. El tratează noțiunile și conținutul principiilor generale, componența elementelor situațiilor financiare, modul de recunoaștere a acestora, metodele de evaluare. Un interes deosebit prezintă concepțiile (financiară și fizică) de menținere a capitalului stipulate în acest document. Noțiunile teoretice indicate servesc ca bază metodologică pentru fiecare standard internațional, iar mecanismul de elaborare a IFRS-urilor este determinat de Consiliul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate (IASB). În același timp, e necesar ca Cadrul general să fie finalizat, pentru că, în anul 2010, completarea acestuia a fost întreruptă, iar unele convenții s-au perimat.

Însă, trebuie de subliniat faptul că la baza IFRS-urilor se află teoria școlii anglo-saxone de contabilitate, care acordă atenție, în primul rând, conținutului economic al faptelor vieții economice și situației financiare a entității în ansamblu. Aceasta determină modalitatea IFRS-urilor de a califica noțiunile principalelor categorii: activelor, datoriilor, capitalului, veniturilor și cheltuielilor. Astfel, fiecare tranzacție se examinează, în primul rând, din punct de vedere al conținutului său economic și apoi al naturii juridice. Aspectul juridic al contabilității cuprinde drepturile și obligațiile persoanelor care participă în procesul economic, iar conținutul economic al faptului indică cum influențează acesta asupra rezultatului financiar al entității. Acest principiu asigură prezentarea fidelă a informației, căreia Cadrul general îi acordă o mare



atenție [1]. Totodată, acest principiu oferă o libertate mai largă contabilului în vederea înregistrărilor contabile, deoarece el poate aplica mai frecvent raționalismul profesional în cazuri când se resimte o constrângere de prezentare autentică a informației conform reglementărilor contabile. De asemenea, contabilul trebuie să țină cont și de caracteristicile calitative stipulate în Cadrul general.

Cât privește metodele de evaluare, costul istoric rămâne cea mai rațională, din cele patru recomandate de Cadru general, care, combinată cu prudența în recunoașterea veniturilor și cheltuielilor, generează o subevaluare a activelor și o supraevaluare a datoriilor, ceea ce face ca raportarea financiară să ofere, în mod normal, o viziune pesimistă a situațiilor financiare ale entității [8, p.123]. Însă, la necesitate, îndeosebi la evaluarea instrumentelor financiare, trebuie de aplicat valoarea justă, căreia în cadrul IFRS-urilor este destinat un standard special – IFRS 13.

Referitor la formatul și conținutul situațiilor financiare, care au menirea să reflecte poziția financiară a entității, rezultatul global, fluxul de trezorerie, modificările în capitalul propriu, IAS 1 „Prezentarea informației financiare” [6] nu impune modele unice, doar niște poziții obligatorii. Totuși, standardele internaționale subliniază faptul că situațiile financiare, inclusiv Notele explicative, trebuie să conțină un volum de informații, care ar satisface necesitățile tuturor utilizatorilor. Cantitatea informațiilor financiare și complementare, alte informații furnizate odată cu situațiile financiare anuale este ilustrativ prezentată de către autorii francezi R. Bethoux și F. Kremper [4, p. 29]. Astfel, IFRS-urile asigură: normalizarea (standardizarea) și armonizarea contabilității la nivel internațional, comparabilitatea datelor situațiilor financiare ale diferitelor țări.

**2. Particularitățile Directivelor UE în domeniul contabilității.** Procesul de armonizare contabilă desfășurat în cadrul UE a demarat, încă în anii 80, prin elaborarea de directive (standarde) europene, ulterior, încorporate în legislația fiecărui stat membru. În total, până în anul 2013, au fost elaborate 11 directive în domeniul contabilității, principalele din ele fiind directivele a IV-a (privind conturile anuale) și a VII-a (referitoare la conturile consolidate).

Ulterior, Comisia Europeană a continuat procesul de modernizare a Directivelor europene în domeniul contabilității și, în anul 2013, a elaborat o nouă directivă (2013/34/UE), care privește situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi [3]. Această directivă a anulat Directivele a IV-a și a VII-a. Alături de directivele generale raportate la situațiile financiare, trebuie remarcată existența directivelor specializate pentru entitățile din domeniul bancar și al asigurărilor. De asemenea, un rol deosebit îl deține și Directiva 2001/65/CE, care autorizează utilizarea valorii juste de către statele membre ale UE.

Directivele contabile europene se elaborează după schema unui proces legislativ și nu se bazează pe un cadru conceptual, care să asigure coerența normelor. În schimb, directivele, în unele cazuri, prevăd opțiuni care pot fi legiferate prin normele contabile naționale.

Trebuie menționat și procesul de armonizare a directivelor europene cu IFRS-urile. Conținutul primelor directive, adesea, se deosebea de conținutul IAS-urilor, de aceea, în literatura de specialitate, erau frecvente polemice referitoare la faptul căror reguli trebuie acordată prioritate. Treptat directivele europene au cedat unele poziții în favoarea IAS/IFRS și, în prezent, au rămas doar câteva incompatibilități cu IFRS-urile, de exemplu, unele prevederi ce țin de recunoașterea unor elemente ale situațiilor financiare și de principiile metodologice.

Astfel, în prezent, se poate afirma că reglementările directivelor europene sunt la maximum armonizate cu IFRS-urile, cu atât mai mult, unele categorii de entități din țările membre sunt obligate să prezinte rapoartele financiare în conformitate cu cerințele IFRS-urilor. Astfel, societățile cotate la bursă, conform Regulamentului CE nr.1606/2002, trebuie să aplice normele contabile internaționale începând cu anul 2005. După părerea profesorului N. Tabără, Comisia, pe de o parte, vrea să legalizeze utilizarea IFRS-urilor în Europa, ceea ce înseamnă garantarea adeziunii acesteia, fără controlul UE, iar, pe de altă parte, și-a înființat propriul organism de normalizare – Comitetul de Reglementare Contabilă Europeană (CRCE) [8, p.95].

Din cele relatate, se poate prefigura specificul sistemului contabil reglementat de directivele europene. Acest model, aplicat în țările în care se acordă prioritate protecției terților, îndeosebi, creanțierilor, tinde să dea întâietate regulii de drept în dauna realității economice [2, p. 93]. El se sprijină, în esență, pe reguli de origine legislativă sau reglementară, care lasă o marjă de interpretare destul de limitată pentru profesioniștii contabili. După cum menționează unii autori [10, p.90], în țările cu contabilitate reglementată, contabilizarea faptelor economice se realizează, mai întâi, pornind de la aspectul juridic, și nu de la conținutul economic al acestora. Această modalitate influențează nu numai înregistrarea faptelor economice în conturi, dar și modul de reflectare a elementelor situațiilor financiare, chiar și rezultatul financiar.

Sistemul nominalizat la pregătirea informației pentru situațiile financiare acordă atenție limitată principiilor generale și caracteristicilor calitative ale informației. Totodată, se simte o legătură strânsă între contabilitate și fiscalitate.

Formatele situațiilor financiare sunt stabilite de directivă și structura lor depinde de mărimea entității (format desfășurat sau redus), iar conform modului de prezentare a informației, sunt recomandate câte două variante: Bilanțul – orizontal și vertical, Contul de profit și pierdere – cu gruparea cheltuielilor după natură (pe elemente) și cu gruparea cheltuielilor pe funcții.

**3. Impactul noii Legi a contabilității asupra metodologiei și practicii contabile în RM.** Conform acordului de Asociere Republica Moldova-Uniunea Europeană, RM și-a asumat angajamentul de a transpune în legislația națională prevederile principalelor reglementări contabile. Pentru realizarea acestui angajament până la 1 ianuarie 2017, în Legea contabilității, trebuie transpusă, în Directiva 2013/34/UE privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi.

Pentru a asigura această transpunere, cu aportul unui proiect internațional, a fost elaborat proiectul legii contabilității, care a fost discutat public și aprobat de către Consiliul consultativ în domeniul contabilității pe lângă Ministerul Finanțelor.

Trebuie menționat că, în realitate, în proiectul de lege, nu a avut loc o transpunere adevărată a directivei nominalizate, căci prevederile acesteia au fost luate în considerare parțial (circa 50%). Cu atât mai mult, unele compartimente din proiect nu comportă caracter legislativ și au putut face parte din niște regulamente separate: privind documentele primare, registrele contabile și inventarierea, despre care, în directiva menționată, nu se spune nimic. Totodată, apare întrebarea, de ce o nouă lege și nu modificarea celei precedente (din anul 2007), dacă a fost păstrată majoritatea (circa 80%) articolelor din ea [5]. Probabil, așa-i tradiția la noi, căci aceasta va fi deja a treia versiune a legii contabilității (prima a fost adoptată în anul 1995). În România, spre exemplu, este în vigoare legea contabilității din anul 1991, modificată de câteva ori.

O componentă teoretică a oricărui document normativ o constituie *noțiunile (definițiile)*, care nu pot cuprinde toți termenii din domeniul dat, doar cele mai specifice folosite în acesta. Astfel, considerăm de prisos unele definiții cunoscute chiar și din manuale de contabilitate, contabilitate financiară, contabilitate de gestiune, standarde de contabilitate, recunoaștere, evaluare etc. Iar unele denumiri, cum sunt: Depozitarul public al situațiilor financiare, SIRF și SNC, planul general de conturi contabile, pot fi explicate în textul documentului. Lasă de dorit și redacția unor noțiuni. De exemplu, denumirea de „element contabil”, mai corect ar fi „element patrimonial” sau „obiect contabil”. Iar „contabilitate de angajamente” și „contabilitate de casă” nu sunt „bază de contabilitate”, cum este specificat în proiect, ci metode de recunoaștere a obiectelor contabile. Prezentarea corectă în lege a noțiunilor și termenelor are două semnificații – pentru folosirea lor în alte acte normative și cu scopuri didactice.

Rolul *principiilor generale* în metodologia contabilității este de importanță majoră, deoarece de semnificația și ierarhia acestora (tabelul 1) depinde care sistem contabil este aplicat. anglo-saxon sau continental.

**Tabelul 1**

**Componenta principiilor generale, recomandate la diferite nivele de reglementare a contabilității**

Denumirea principiului	Conform IFRS	Conform directivei europene	În proiectul de lege a contabilității din RM
Continuitatea activității	2	1	1
Contabilitatea de angajamente	3	4	2
Permanența metodelor (consecvența prezentării)	8	2	3
Prudența	-	3	4
Intangibilitatea	-	5	5
Separarea patrimoniului și datoriilor	-	6	6
Necompensarea	5	7	7
Prioritatea conținutului asupra formei	-	8	8
Prezentarea fidelă	1	-	-
Evaluarea la cost de intrare	-	9	9
Pragul de semnificație	4	-	10
Semnificația	-	10	-
Frecvența raportării	6	-	-
Comparabilitatea	7	-	-

*Sursă: elaborat de autori*

După cum se observă din tabel, numărul și consecutivitatea principiilor în Directiva 2013/34/UE și conform proiectului de lege aproape coincid. Dar este important că ambele reglementări contabile oferă principiului prudenței un loc prioritar (3 și 4), ceea ce demonstrează caracterul de drept al contabilității continentale, în timp ce IFRS-urile nici nu evidențiază acest principiu. Și, invers, conform IFRS-urilor în frunte se află principiul prezentării fidele a informației, căreia i se acordă o atenție deosebită în sistemul contabil anglo-saxon, care stă la baza IFRS-urilor. Prezentarea fidelă prevede reprezentarea exactă a efectelor tranzacțiilor și altor evenimente, în conformitate cu definițiile și criteriile de recunoaștere pentru active, datorii, venituri și cheltuieli, stabilite în Cadrul general [1]. IAS 1 [6, art.15] prevede că aplicarea IFRS-urilor are drept rezultat situații financiare care realizează o prezentare fidelă. Acestei cerințe, extraordinar de importantă la pregătirea situațiilor financiare, în literatura de specialitate, i se acordă o atenție primordială [9]. În ceea ce privește pragul de semnificație, considerăm, că acesta nu poate fi evidențiat ca un principiu aparte, deoarece esența lui reiese din conținutul principiului semnificației și depinde de mărimea omisiunii sau a prezentării eronate în anumite circumstanțe. În Cadrul general, el este determinat „un aspect al caracteristicii calitative „relevanța”, care generează o diferență în deciziile luate de către utilizatori.

Trebuie menționat și faptul că, în actele normative autohtone, principiile au o explicație succintă, de sens general, de aceea, ele se consideră doar o declarație teoretică.. De exemplu, în proiect (art.6) prudența se prezintă astfel: „nu admite supraevaluarea activelor și a veniturilor și/sau subevaluarea datoriilor și a cheltuielilor”, pe când în Directiva UE, acest principiu are o redacție concretă:

- se recunosc doar profiturile realizate la data bilanțului;
- sunt recunoscute toate datoriile apărute în cursul exercițiului curent sau în cursul unor exerciții precedente;
- sunt recunoscute toate ajustările negative de valoare, indiferent dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data prezentării și dacă rezultatul este pierdere sau profit [3, cap.6].

În legătură cu raportarea financiară, e necesar de menționat și rolul caracteristicilor calitative ale informației. Totuși, nu există criterii clare de identificare a principiilor și caracteristicilor calitative, deoarece unele dintre acestea, precum comparabilitatea și semnificația, sunt prezentate în ambele categorii.

Este binevenit, totodată, că, în conformitate cu Directiva UE, proiectul de lege prevede condiții juridice minime la nivelul țării, în ceea ce privește volumul de informații financiare, care trebuie furnizate de către unele categorii de entități și grupuri de entități: micro, mici, mijlocii, mari și entități de interes public. Criteriile de clasificare a acestora sunt: totalul activelor, veniturile din vânzări, numărul mediu al salariaților. În tabelul 2, este diseminată matricea privitor la faptul care situații financiare trebuie pregătite și prezentate în cele trei sisteme de raportare: prescurtat, simplificat și complet.

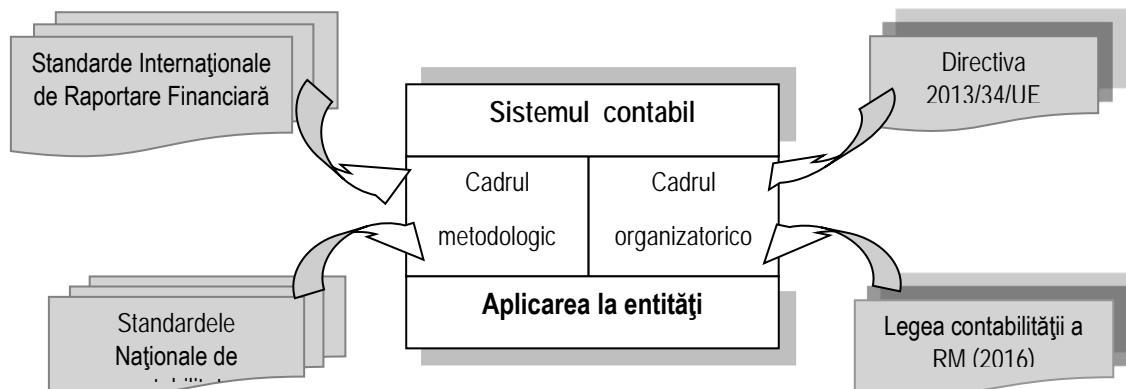
**Tabelul 2**

**Volumul informației care trebuie prezentată de către entitățile din RM**

<b>Informații necesare și tipul entității</b>	<b>Bilanțul</b>	<b>Situația de profit și pierdere</b>	<b>Situația privind fluxul de numerar</b>	<b>Situația privind modificările în capitalul propriu</b>	<b>Note explicative</b>	<b>Raportul conducerii</b>
Informații necesare	Informații necesare pentru luarea deciziilor de către utilizatori					
	Informații financiare furnizate de către entități					x
	Situații financiare de bază				x	x
Microentități	prescurtate, conform SNC	x	x	prescurtate	x	
Entități mici	simplificate, conform SNC	x	x	simplificate	x	
Entități mijlocii	complete, conform SNC					
Entități mari	complete, conform SNC					
Entități de interes public	complete, conform IFRS					

*Sursă: elaborat de autori*

Este important că, conform proiectului de lege orice entitate, care ține contabilitatea și prezintă situațiile financiare în baza SNC, la necesitate poate trece la IFRS. Entitățile de interes public sunt obligate să țină contabilitatea și să întocmească situațiile financiare, conform IFRS-urilor. Astfel, dacă, din punct de vedere juridic și organizatoric, toate entitățile se vor conduce de legea contabilității, republicată conform cerințelor directivei europene, apoi metodologia contabilității în RM se bazează pe IFRS-uri. Dar și orice entitate, care va continua să țină contabilitatea conform SNC, și nu va alege IFRS-urile, se va considera la fel, că se conduce de această metodologie, însă, în mod indirect. Cele expuse sunt prezentate schematic în figura 1.



**Figura 1. Reglementarea contabilității în RM după aprobarea noii legi a contabilității**

*Sursă: elaborat de autori*

Un loc de văză în contabilitate îl ocupă recunoașterea și *evaluarea* elementelor situațiilor financiare. Însă, în proiectul de lege, nu găsim răspuns la această chestiune. În articolul 13, la acest subiect, se face referință la standardele de contabilitate, pe când directiva a dedicat numai evaluării un principiu (costul istoric) și două articole – 7 „Evaluarea alternativă a activelor imobilizate la valori reevaluate” și 8 „Regula de evaluare alternativă la valoarea justă” [3]. Da, în standardele contabile moldovenești sunt relatate detaliat metodele de evaluare ale unor tipuri de active, însă în proiectul de lege ar fi fost necesar de specificat metodele generale de evaluare: costul istoric (costul de achiziție), metoda alternativă – valoarea reevaluată cu reflectarea diferenței la rezerva din reevaluare și valoarea justă. În contabilitatea din RM, practic, nu este recomandată valoarea justă.

În directiva europeană, o parte semnificativă este dedicată reglementării chestiunilor aferente situațiilor financiare: individuale și consolidate. În privința *situațiilor financiare individuale*, sunt evidențiate următoarele reguli: prezentarea generală și structurală a bilanțului și a contului de profit și pierdere, dispoziții speciale cu privire la elementele din bilanț, simplificări pentru întreprinderile mici și mijlocii, conținutul notelor explicative. În anexele directivei, sunt prezentate anexele acestor situații financiare. În acest context, trebuie de subliniat că, din compartimentul menționat al directivei, în proiectul de lege, a fost posibil de transpus doar unele cerințe generale referitoare la întocmirea situațiilor financiare individuale. Aceasta se explică prin faptul că directivele europene sunt obligatorii pentru țările membre ale Uniunii Europene, care trebuie să asigure comparabilitatea datelor prin intermediul situațiilor financiare. În practica entităților din aceste țări, s-a creat o tradiție clară de prezentare a informației în situațiile financiare și modalitatea de pregătire și prezentare a situațiilor financiare individuale în cadrul directivei este păstrată. În practica entităților din RM, există o altă modalitate de prezentare structurală a informației în situațiile financiare, conținutul cărora este reflectat în SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [7]. Însă, acest standard va suporta modificări legate, în primul rând, de prezentarea structurii situațiilor financiare prescurtate și simplificate. Totodată, este curios faptul că, în proiectul de lege, se prezintă detaliat conținutul informației, care trebuie să fie inclusă în notele explicative la situațiile financiare. Considerăm că prevederile referitoare la toate elementele situațiilor financiare individuale, fie de bază sau note explicative, trebuie să se regăsească în standardul menționat. Dar apare întrebarea cum se va asigura de către RM, ca țară-asociată la UE, comparabilitatea datelor, dacă vor exista și în continuare divergențe de prezentare a informației în situațiile financiare (tabelul 3).

Condițiile economice concurențiale din interiorul țărilor și pe plan internațional au condus la crearea grupurilor de entități, ceea ce a impus elaborarea de către societatea-mamă a situațiilor financiare consolidate.

Directiva consacră un capitol aparte (cap.6) reglementării modului de întocmire a situațiilor financiare consolidate, inclusiv conform metodei consolidării proporționale și metodei punerii în echivalență [3]. Standardele naționale de contabilitate nu conțin prevederi normative în privința pregătirii și prezentării situațiilor financiare consolidate, iar proiectul de lege include doar cerințe generale, specificând că „componenta, formatul și modul de întocmire a acestora sunt reglementate de standardele de contabilitate” (art.28).

**Tabelul 3**

**Unele divergențe ale informației, prezentate de către Directiva și SNC în situațiile financiare actuale**

	<b>Conținutul informației</b>	<b>Conform directivei europene</b>	<b>Conform SNC din RM</b>
1.	Capitalul social	Se recunoaște cel subscris, capitalul subscris nevărsat se reflectă în fruntea activelor	Se recunoaște cel vărsat și micșorat în urma retragerii de capital
2.	Cheltuielile de constituire	Se recunosc ca active necorporale	Se recunosc ca cheltuieli curente
3.	Cheltuieli de cercetare-dezvoltare	Se recunosc ca active necorporale	Se recunosc ca cheltuieli curente
4.	Datoriile entității	Se prezintă într-un singur compartiment „Datorii”	Se prezintă în două compartimente:”Datorii pe termen lung” și „Datorii curente”
5.	Formatul bilanțului	Orizontal și vertical	Orizontal
6.	Metoda de determinare a costului de achiziție „Lifo”	Este acceptată	Se interzice
7.	Interes de participație, ca investiții cu cota până la 20%	Se recunoaște ca element de activ financiar	Se recunoaște ca investiții în părți nefiliate
8.	Prezentarea activelor ca active imobilizate sau ca active circulante	Depinde de scopul căruia îi sunt destinate	Depinde de termenul de utilizare – de până la 12 luni sau peste 12 luni de la data raportării
9.	Prezentarea situațiilor privind modificările în capitalul propriu și a fluxului de trezorerie	Nu se cere	Este obligatorie pentru entitățile mari și de interes public
10.	Evaluarea la valoarea justă	Se recomandă pentru instrumente financiare	Există restricții de aplicare
11.	Metoda de consolidare proporțională	Se recomandă	Nu se recomandă

*Sursă: elaborat autorii*

Însă nu e clar dacă această remarcă se referă doar la IFRS 10 „Situații financiare consolidate” sau și la un SNC special cu privire la situațiile financiare consolidate, care urmează a fi elaborat, așa cum a cerut și Banca Mondială.

Este necesar de menționat faptul că proiectul de lege conține și reglementări referitoare la modul de prezentare, de publicare al situațiilor financiare și, ceea ce este important pentru credibilitatea informației, auditul obligatoriu a situațiilor financiare ale entităților mijlocii, mari și de interes public. În afară de aceasta, impune entitățile să prezinte raportul conducerii.

**Concluzii.** RM, conform acordului de asociere cu UE, din anul 2014, și-a asumat angajamentul de a transpune în legislația națională privind contabilitatea a Directivei 2013/34/UE. Obiectivele constă în armonizarea contabilității autohtone cu aceea din țările-membre ale UE, îmbunătățirea, în continuare, a cadrului juridic în domeniul contabilității și raportării financiare, reducerea cheltuielilor administrative și poverii de informații prezentate în situațiile financiare.

Considerăm că, pornind de la 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, poate 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.

Totuși, menționăm acele calități ale contabilității din RM, după adoptarea Legii contabilității (până la 1 ianuarie 2017) și aducerea tuturor actelor normative în corespundere cu aceasta (până la 1 ianuarie 2018):

- divizarea entităților pe categorii (micro, mici, mijlocii și de interes public) și stabilirea respectivă a raportării financiare: prescurtată, simplificată și completă;
- precizarea definițiilor principale din conținutul legii;
- prezentarea noțiunilor principiilor generale și ale caracteristicilor calitative;
- dezvăluirea obligațiilor și drepturilor entității privind ținerea contabilității și a raportării financiare;
- acordarea unei atenții deosebite raportării financiare consolidate;
- stabilirea obligativității auditului situațiilor financiare ale unor categorii de entități;
- determinarea modului de depozitare a rapoartelor financiare, de publicare a informației conținute în raportările financiare, inclusiv raportul conducerii.

Menționăm că, după transpunerea directivei și adoptarea legii, se va schimba într-o măsură oarecare caracterul contabilității în RM, ca strict reglementată, deoarece toate entitățile au opțiunea de a ține contabilitatea conform IFRS, dar, totuși, ea rămâne, în continuare, în aria sistemului contabil continental bazat pe concepția juridică.

#### **Bibliografie:**

1. Cadru general conceptual de pregătire și prezentare a situațiilor financiare. Disponibil la: <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport/>
2. COLASSE B. *Fundamentele contabilității* (traducere de Neculai Tabără). Editura Tipo Moldova, Iași, 2009, 192 p. ISBN 978-973-168-040-8
3. Directiva 2013/34/UE. Disponibil la: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/>
4. FELEAGĂ N. *Sisteme contabile comparate*, ediția a II-a, vol.II– Norme contabile internaționale. Editura Economică, 1999, 360 p. ISBN 973-590- 156-0
5. Legea contabilității no 113-XV1 din 27 aprilie 2007. Disponibil la: <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/lawcontabil/>
6. Standardul Internațional de Contabilitate IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” Disponibil la: <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport/>
7. Standardele Naționale de Contabilitate. Disponibil la: <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew/>
8. TABĂRĂ N. *Sisteme contabile comparate*, ediția a II-a revizuită și adăugită. Editura Tipo Moldova, 2014, 384 p. ISBN 978-606-676-454-4
9. ȚURCANU V. and GOLOCIALOVA I. *Accounting truth and its assurance in entites the Republic of Moldova*, Audit financiar, vol.XIV no. 7 (139) 2016, pp.771-782 ISSN 1563-5812
10. ПЯТОВ М.Л., СМИРНОВА И.А. *Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности*, Издательство «1с-Публишинг», 2008, 199 с. ISBN 978-5-9677-0959-3

# ASPECTE PRIVIND RACORDAREA LA BUNELE PRACTICI INTERNAȚIONALE DE ASIGURARE A CALITĂȚII AUDITULUI FINANCIAR

*Conf. univ. dr. Anatolie IACHIMOVSKI, ASEM  
e-mail: aiachimovschi@mail.ru*

*Conduct an audit in accordance with International Standards on Auditing requires compliance audit entities to quality assurance requirements prescribed by International Standard on Quality Control. Compliance with the requirements ISQC ensures quality work performed by auditors by developing policies and procedures to require, for specific missions, the engagement quality control review that provides an objective evaluation of the significant judgments used by the engagement team and conclusions in report. Quality assurance audits, is vital to maintain and enhance trust in the auditing profession, is one of the objectives pursued by regulators, supervisory and professional associations.*

**Key words:** *audit activity, quality control of audit activities, international audit practices, the audit profession, professional standards.*

**JEL:** M42

## **Introducere**

Desfășurarea unui audit, în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA), presupune conformarea entităților de audit la cerințele de asigurare a calității prescise de Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC 1) „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe”.

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, menită să ofere o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative utilizate de echipa misiunii și a concluziilor formulate în raport.

Asigurarea calității lucrărilor de audit, fiind un element vital al menținerii și sporirii încrederii în profesia de auditor, constituie unul din obiectivele urmărite de către organele de reglementare, supraveghere și asociațiile profesionale.

## **Material și metodă**

În scopul înțelegerii modului în care calitatea auditului poate fi asigurată au fost investigate bunele practici internaționale din domeniu, precum:

- condițiile pentru buna funcționare a sistemului de asigurare a calității, care sunt prevăzute de Directiva 2006/43/CE privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate
- cerințele specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public, care sunt stabilite în Regulamentul Uniunii Europene Nr.537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului.

## **Rezultate și discuții**

Conceptul de asigurare a calității auditului, conform Directivei 2006/43/CE, presupune următoarele condiții:

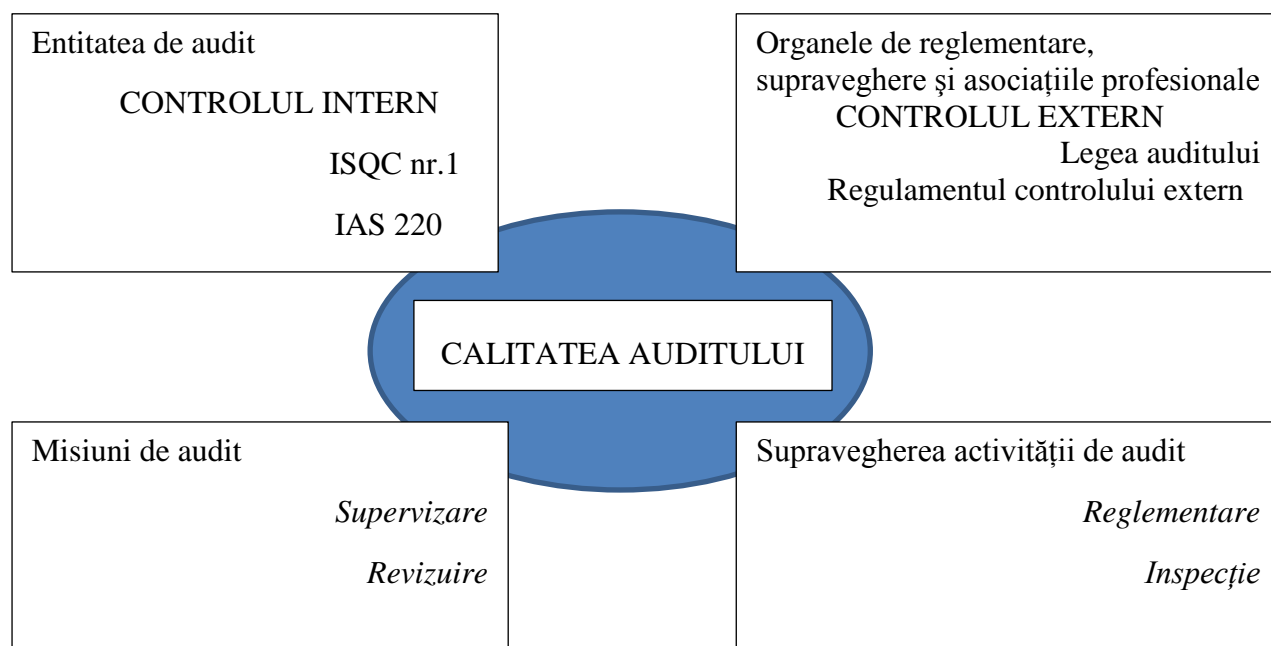
- a) sistemul de asigurare a calității este organizat astfel, încât să fie independent de auditori și entitățile de audit verificate și să facă obiectul supravegherii publice;
- b) finanțarea sistemului de asigurare a calității este sigură și fără niciun fel de influențe posibile nedorite din partea auditorilor sau entităților de audit;
- c) sistemul de asigurare a calității trebuie să dispună de resurse corespunzătoare;
- d) persoanele care efectuează verificările pentru asigurarea calității au formarea profesională corespunzătoare și experiență relevantă în auditul legal și raportarea financiară, combinate cu formare specifică în ceea ce privește controlul calității;
- e) selectarea celor care fac verificările pentru misiuni specifice de control al calității se face în baza unor proceduri obiective, concepute astfel, încât să se evite orice conflicte de interese între cei care fac verificările și auditorul legal sau entitatea de audit, care fac obiectul verificării;
- f) aria de aplicabilitate a verificării pentru asigurarea calității, susținută de testarea adecvată a dosarelor de audit selectate, include o evaluare a conformității cu standardele de audit aplicabile și cu cerințele de independență, a cantității și calității resurselor cheltuite, a onorariilor de audit percepute și a sistemului intern de control al calității din cadrul entităților de audit;

g) verificarea pentru asigurarea calității face obiectul unui raport care conține principalele concluzii ale verificării pentru asigurarea calității;

h) auditorul legal sau firma de audit dau curs recomandărilor formulate la încheierea verificărilor pentru asigurarea calității într-un termen rezonabil. Iar în cazul în care nu se dă curs recomandărilor în cauză auditorul legal sau entitatea de audit, după caz, fac obiectul măsurilor sau sancțiunilor disciplinare.

Aceste condiții potrivit ISQC 1 „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe” se regăsesc în abordarea controlului intern al entității de audit. Totodată, aceste cerințe sunt binevenite de a fi luate în considerare la elaborarea politicilor controlului extern al activității de audit promovate de organele de reglementare, supraveghere și asociațiile profesionale.

În figura de mai jos, conceptul sistemului de asigurare a calității auditului financiar poate fi prezentat astfel:



**Figura 1. Modelul conceptului sistemului de asigurare a calității auditului financiar**

*Sursa: elaborat de autor în baza Conceptului privind transpunerea Directivei privind contabilitatea (2013/34/EU) și Directivei privind auditul (2006/43/EU) în legislația națională*

Controlul intern din cadrul entității de audit va asigura calitatea prin intermediul politicilor și procedurilor de asigurare a calității prevăzute de ISQC 1 „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe” și IAS 220 „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare”.

Conform ISQC 1 la nivel de entitate de audit sunt necesare de aplicat:

- politici și proceduri de supervizare a misiunii;
- politici și proceduri de revizuire a calității auditului.

Supervizarea are sarcina de evaluare a capacităților și competenței membrilor individuali ai echipei misiunii, dacă dispun de suficient timp pentru a-și realiza activitatea, dacă înțeleg instrucțiunile și dacă activitatea se desfășoară conform abordării planificate a misiunii. De asemenea, persoana care îndeplinește funcția de supervisor al misiunii realizează și următoarele funcții:

- a) urmărește gradului de realizare a misiunii;
- b) abordează problemele semnificative ce apar în cadrul misiunii, evaluează semnificația lor și efectuează modificările corespunzătoare a modului de abordare planificat;
- c) identifică, în cursul misiunii, aspectele în care este necesară consultarea sau evaluarea din partea unor membri mai experimentați ai echipei misiunii.



Potrivit ISQC nr.1, politicile și procedurile firmei aferente responsabilității de revizuire sunt determinate pe baza faptului că activitatea membrilor mai puțini experimentați din cadrul echipei este revizuită de membrii cu mai multă experiență. Politicile și procedurile de revizuire urmăresc efectuarea activității de audit în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare.

**Tabelul 1**

**Delegarea competențelor de asigurare a calității**

<i>Persoane implicate</i>	<i>Competențe ce țin de asigurarea calității</i>	<i>Activități de asigurare a calității</i>
Supervizorul	Asigură ca activitatea să se desfășoare conform abordării planificate a misiunii	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Evaluează capacitățile și competențele echipei misiunii;</li> <li>– Urmărește gradul de realizare a misiunii;</li> <li>– Abordează problemele semnificative ale lucrărilor de audit.</li> </ul>
Partenerul de misiune	Își asumă responsabilitatea pentru revizuirile efectuate Se asigură că au fost obținute suficiente probe de audit adecvate pentru emiterea raportului de audit	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Revizuire documentația de audit;</li> <li>– Discută cu echipa misiunii concluziile obținute;</li> <li>– Documentează aplicarea procedurilor de revizuire;</li> <li>– Discută cu inspectorul controlului calității aspectele semnificative.</li> </ul>
Inspectorul controlului calității	Este independent și deține experiență suficientă și adecvată pentru inspectarea calității	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Evaluează raționamentele semnificative efectuate de echipa misiunii;</li> <li>– Revizuieste situațiile financiare ale entității auditate;</li> <li>– Examinează concluziile la care s-a ajuns în formularea raportului auditorului.</li> </ul>

*Sursa: elaborat de autor în baza prevederilor ISQC 1 și IAS 220*

O revizuire a lucrărilor misiunii constă în luarea în considerare a măsurii în care:

- aspectele semnificative au fost semnalate pentru a fi analizate mai în detaliu;
- au avut loc consultări corespunzătoare, iar concluziile obținute au fost documentate și implementate;
- există o nevoie de a revizui natura, plasarea în timp și amploarea activității desfășurate;
- activitatea desfășurată sprijină concluziile obținute și este documentată corespunzător;
- probele obținute sunt suficiente și adecvate pentru a sprijini raportul auditorului;
- obiectivele procedurilor misiunii au fost îndeplinite.

Astfel, partenerul de misiune își asumă responsabilitatea pentru revizuirile efectuate în conformitate cu politicile și procedurile de revizuire ale entității de audit. Conform ISA 220 „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare”, partenerul de misiune trebuie, până la data raportului auditorului, printr-o revizuire a documentației de audit și o discuție cu echipa misiunii, să fie convins că au fost obținute suficiente probe de audit adecvate întru sprijinirea concluziilor formulate și pentru ca raportul auditorului să fie emis. În acest scop, partenerul de misiune, până la data raportului auditorului, se va convinge de rezolvarea unor aspecte semnificative, precum:

- domeniile critice ale raționamentului, în special, cele referitoare la aspectele dificile sau contencioase identificate pe parcursul misiunii;
- riscurile semnificative;
- alte aspecte pe care partenerul de misiune le consideră importante.

Partenerul de misiune documentează aplicarea procedurilor de revizuire. Chiar dacă nu trebuie să revizuiască toată documentația de audit, partenerul de audit poate face acest lucru. Așa cum prevede ISA 230 „Documentația de audit”, în documentarea lucrărilor de revizuire, se specifică natura, plasarea în timp și

amplarea procedurilor de revizuire efectuate. De asemenea, în documentația de audit revizuită, se înregistrează persoana care a revizuit activitatea de audit efectuată, data și amploarea revizurii.

În cazul misiunilor de audit al situațiilor financiare ale entităților de interes public, se practică revizuirea controlului calității misiunii sau inspectarea calității de către un partener independent. De regulă, acest partener, numit inspector al controlului calității misiunii, este, de fapt, o altă persoană din cadrul entității de audit, care poate fi și externă, cu o calificare adecvată sau poate fi o echipă formată din astfel de persoane, dintre care niciuna nu face parte din echipa misiunii, cu experiență suficientă și adecvată și cu autoritatea de a evalua obiectiv raționamentele semnificative efectuate de echipa misiunii și concluziile, la care aceasta a ajuns în formularea raportului auditorului.

Partenerul de misiune, pentru cazurile ce necesită o revizuire a controlului calității misiunii, va discuta cu inspectorul controlului calității aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii de audit, inclusiv cele identificate pe parcursul revizurii controlului calității misiunii. De aceea, partenerul de misiune nu va data raportul auditorului până la finalizarea revizurii controlului calității misiunii.

Evaluarea aspectelor semnificative ale misiunii, de către inspectorul controlului calității, implică revizuirea situațiilor financiare și a proiectului de raport al auditorului. La revizuirea proiectului, sunt evaluate concluziile la care s-a ajuns în formularea raportului auditorului și se ia în considerare măsura în care proiectul de raport al auditorului este adecvat.

În procesul efectuării unei inspecții a controlului calității pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate, inspectorul controlului calității misiunii ia în considerare evaluarea realizată de către echipa misiunii a principiului independenței. Inspectorul ia în considerare măsura în care a avut loc o consultare adecvată în legătură cu aspectele care implică divergențe de opinie sau alte opinii sau alte aspecte dificile sau contencioase, și concluziile care decurg de pe urma acestor consultări.

Calitatea activității de audit financiar este asigurată nu doar de controlul intern din cadrul entității de audit, dar și de către controlul extern efectuat de către organele de supraveghere și asociațiile profesionale. Obiectivul controlului extern al calității activității de audit este de a constata existența și modul de aplicare a prevederilor ISA, ISQC, Codului privind conduita profesională a auditorilor și contabililor și ale altor acte normative ce reglementează activitatea de audit.

Controlului extern analizează modalitățile de organizare și funcționare a unui sistem de control intern al calității lucrărilor de audit, apreciază gradul de îndeplinire a prevederilor actelor normative în domeniul calității activității de audit. În procesul de exercitare a controlului, sunt efectuate precizări ce țin de sistemul de asigurare a calității, se identifică persoanele din cadrul entității de audit cu competență de evaluare anuală a eficacității politicilor și procedurilor de control al calității auditului. De asemenea, se obține o clarificare în ceea ce privește măsurile în cazul în care nu se dă curs recomandărilor formulate. Lipsa acestei clarificări poate conduce la concluzia că entitatea de audit nu se conformează cerințelor de revizuire a calității.

După cum prevede Legea privind activitatea de audit, auditorii sunt supuși supravegherii directe din partea Consiliului de supraveghere a activității de audit (în continuare, Consiliul), care este o entitate administrativă creată pe lângă Ministerul Finanțelor pentru supravegherea activității de audit.

Consiliul este format din șapte membri (doi reprezentanți ai Ministerului Finanțelor, un reprezentant al Băncii Naționale a Moldovei și doi reprezentanți ai Comisiei Naționale a Pieței Financiare; doi reprezentanți ai instituțiilor de învățământ superior cu profil economic, specializați în contabilitate sau audit, cu titlu științific în economie, desemnați de către Ministerul Educației, la solicitarea Ministerului Finanțelor). În așa componentă, Consiliul este independent de profesia de audit, niciunul din membrii săi nepracticând activitatea de audit și neavând nici-un interes în vreo firmă de audit.

Consiliul poate impune următoarele sancțiuni și măsuri disciplinare asupra firmelor de audit înregistrate și a auditorilor: avertismente; decizii privind retragerea sau suspendarea certificatului de calificare al auditorului; și propuneri Camerei de Licențiere privind retragerea sau suspendarea licenței privind activitatea de audit. Consiliul menține o pagină pe pagina web a Ministerului Finanțelor, care prezintă detalii privind toate deciziile sale și acțiunile disciplinare.

Totodată, Consiliul nu este responsabil doar de asigurarea conformării auditorilor și firmelor de audit la standardele relevante de audit, codul de etică și cerințele de asigurare a calității. Această entitate administrativă este responsabilă și de monitorizarea certificării și licențierii activității de audit, de asemenea, acționează și în calitate de organ consultativ pentru reglementări în domeniul auditului.

**Informația privind auditorii  
conform Extrasului din Registrul de stat al auditorilor**

<b>Auditori</b>	<b>La 01.01.2016</b>	<b>La 01.01.2015</b>
<b>Total:</b>	<b>291</b>	<b>286</b>
<b>1. Auditori care dețin certificatele de calificare pentru auditul general,</b> <i>total:</i>	<b>291</b>	<b>286</b>
<i>inclusiv:</i> 1.1. activi	259	260
2.1. cu activitate sistată	32	26
<b>2. Auditori care dețin certificate de calificare pentru auditul participanților profesioniști la piața asigurărilor,</b> <i>total:</i>	<b>31</b>	<b>1</b>
<i>inclusiv:</i> 1.1. activi	27	27
2.1. cu activitate sistată	4	4
<b>3. Auditori care dețin certificate de calificare pentru auditul instituțiilor financiare,</b> <i>total:</i>	<b>27</b>	<b>24</b>
<i>inclusiv:</i> 1.1. activi	26	24
2.1. cu activitate sistată	1	-
<b>4. Auditori care dețin certificate de calificare pentru auditul participanților profesioniști la piața valorilor mobiliare,</b> <i>total:</i>	<b>24</b>	<b>24</b>
<i>inclusiv:</i> 1.1. activi	22	22
2.1. cu activitate sistată	2	2
<b>5. Auditori care dețin certificate de calificare pentru auditul asociațiilor de economii și împrumut,</b> <i>total:</i>	<b>6</b>	<b>5</b>
<i>inclusiv:</i> 1.1. activi	5	4
2.1. cu activitate sistată	1	1

*Sursa: Consiliul de Supraveghere a Activității de Audit, www.mf.gov.md*

Registrul în cauză se publică anual în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, conform situației la 1 ianuarie și se plasează pe pagina *web* oficială a Ministerului Finanțelor la începutul fiecărui trimestru sau pe măsura survenirii modificărilor.

La moment, sunt câteva tipuri de certificate de calificare, ce se acordă de către diverse instituții:

- certificatul de calificare pentru auditul general se eliberează de către Ministerul Finanțelor;
- certificatul de calificare pentru auditul instituțiilor financiare se acordă de Banca Națională a Moldovei;
- certificatul de calificare pentru auditul companiilor de asigurare, certificatul de calificare pentru auditul participanților profesioniști la piața valorilor mobiliare și certificatul de calificare pentru auditul asociațiilor de economii și împrumut sunt acordate de către Comisia Națională a Pieței Financiare.

Certificatul de calificare pentru auditul general este considerat de bază, fiindcă doar în temeiul acestuia, potrivit Legii privind activitatea de audit, pot fi eliberate și celelalte certificate de calificare. Este de menționat că activitatea de audit pe teritoriul Republicii Moldova este autorizată prin licențiere. Situația societăților de audit, auditorilor întreprinzători individuali, care au activat pe tot parcursul anului 2015, este următoarea:

**Tabelul 3**

**Informația privind activitatea de audit**

Tipul de activitate desfășurat în anul 2015	Numărul	%
Total societăți de audit, auditori întreprinzători individuali	123	100%
<i>inclusiv:</i>	87	70,7%
a. Societăți de audit, auditori întreprinzători individuali, care au desfășurat activitate de audit		
<i>inclusiv:</i>		
– doar activitate de audit	12	9,7%
– activitate de audit și servicii conf. art.6 al Legii privind activitatea de audit	75	61,0%
b. Societăți de audit, auditori întreprinzători individuali, care nu au avut activitate	32	26,0%
c. Societăți de audit, auditori întreprinzători individuali, referitor la care lipsește informația, din cauza neprezentării	3	2,4%
d. Societăți de audit, auditori întreprinzători individuali referitor la care lipsește informația, din cauza neprezentării	1	0,9%

*Sursa: Consiliul de Supraveghere a Activității de Audit, www.mf.gov.md*

Rapoartele privind transparența societăților de audit, a auditorului întreprinzător individual se întocmesc și se prezintă în cazul efectuării auditului situațiilor financiare anuale și/sau anuale consolidate le entitățile de interes public, fiind plasate ulterior pe pagina web a Ministerului Finanțelor. **Entitate de interes public** este entitatea care prezintă o importanță deosebită pentru public datorită domeniului (tipului) de activitate și care reprezintă o instituție financiară, un organism de plasament colectiv în valori mobiliare, o societate de asigurări, un fond nestatal de pensii, o societate comercială ale cărei acțiuni se cotează la bursa de valori.

În anul 2015, tipurile de servicii prestate de societățile de audit, auditorii întreprinzători individuali au fost următoarele:

Tabelul 4

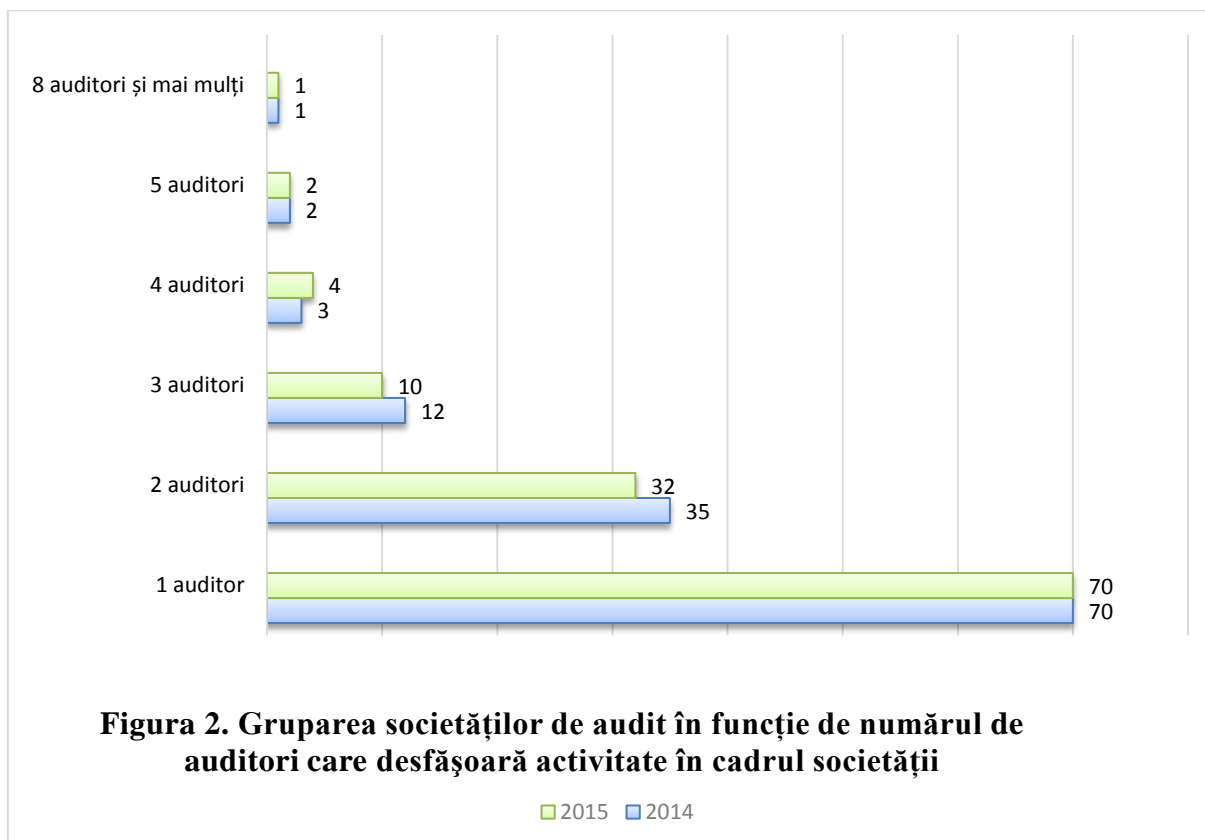
## Serviciile oferite de societățile de audit și auditorii întreprinzători individuali

Tipul serviciilor	2015 Numărul contractelor	2014 Numărul contractelor
✓ Contracte de audit privind efectuarea auditului situațiilor financiare anuale și/sau situațiilor financiare anuale consolidate		
<i>inclusiv:</i>	<b>868</b>	<b>749</b>
a) Audit obligatoriu	362	299
1. Entități de interes public, total	<b>31</b>	<b>32</b>
<i>dintre care:</i>		
i. Instituții financiare	<b>14</b>	<b>15</b>
ii. Companii de asigurări	<b>15</b>	<b>15</b>
iii. Societăți comerciale ale căror acțiuni se cotează la BVM	<b>2</b>	<b>2</b>
2. Alte entități conform prevederilor legislației în vigoare	<b>331</b>	<b>267</b>
b) Audit solicitat	<b>506</b>	<b>450</b>
✓ Contracte privind misiunile de revizuire	<b>39</b>	<b>62</b>
✓ Contracte privind misiunile de asigurare	<b>8</b>	<b>7</b>
✓ Contracte privind prestarea serviciilor conexe	<b>253</b>	<b>295</b>
<i>inclusiv:</i>		
• Proceduri convenite	<b>245</b>	<b>275</b>
• Compilarea situațiilor financiare	<b>8</b>	<b>20</b>
✓ Contracte privind prestarea serviciilor prevăzute de art.6 al Legii privind activitatea de audit	<b>836</b>	<b>1104</b>

*Sursa: Consiliul de Supraveghere a Activității de Audit, www.mf.gov.md*

Camera de Licențiere de pe lângă Ministerul Economiei, în baza Legii privind licențierea unor genuri de activitate nr.451, eliberează licență pentru activitatea de audit. La fel ca și certificatele de calificare, prin intermediul anexelor la licența de audit se autorizează, în mod separat, tipurile de activități privind: auditul general; auditul instituțiilor financiare; auditul companiilor de asigurări; auditul participanților profesioniști pe piața valorilor mobiliare și auditul asociațiilor de economii și împrumut.

Conform legislației în vigoare, auditorul poate desfășura activitate de audit în calitate de auditor întreprinzător individual sau salariat al unei societăți de audit ori al unui auditor întreprinzător individual.



*Sursa: Consiliul de Supraveghere a Activității de Audit, [www.mf.gov.md](http://www.mf.gov.md)*

Conform datelor prezentate în figura 2, se poate constata că, în cea mai mare parte, în cadrul societăților de audit, auditorilor întreprinzători individuali, pe parcursul anului 2015, și-au desfășurat activitatea câte un auditor, care constituie 57,8% din numărul total al acestora.

### Concluzii

Pornind de la cele menționate mai sus, se poate concluziona că sistemul de asigurare a calității auditului, la nivel de entitate de audit, presupune implicarea următoarelor persoane:

- Supervizorul;
- Partenerul de misiune;
- Inspectorul controlului calității misiunii.

Supervizorul este implicat în asigurarea calității, întrucât este persoana din cadrul entității de audit cu o experiență bogată în domeniu și are rolul de a evalua capacitățile și competențele membrilor individuali ai echipei misiunii. Aria de aplicabilitate a verificării pentru asigurarea calității, susținută de testarea adecvată a dosarelor de audit selectate, include o evaluare a conformității cu standardele de audit aplicabile și cu cerințele de independență, a cantității și calității resurselor cheltuite, a onorariilor de audit percepute și a sistemului intern de control al calității din cadrul entității de audit.

Partenerul de misiune este persoană din cadrul entității de audit, care este responsabilă de misiune și de realizarea acesteia, precum și de raportul care este emis în numele entității de audit. Persoana în cauză își asumă responsabilitatea pentru revizuirile efectuate în conformitate cu politicile și procedurile entității de audit și, până la data raportului auditorului, se va convinge de rezolvarea riscurilor semnificative, aspectelor semnificative dificile sau contencioase, identificate pe parcursul misiunii.

Inspectorul controlului calității misiunii, numit și partener de revizuire, este, de fapt, o altă persoană din cadrul entității de audit, care poate fi și externă, cu o calificare adecvată sau poate fi o echipă formată din astfel de persoane, dintre care niciuna nu face parte din echipa misiunii. Obiectivul de bază al inspectării constă în evaluarea, în mod obiectiv, a raționamentele semnificative efectuate de echipa misiunii și concluziile la care aceasta a ajuns în formularea raportului auditorului.

Întrucât Directiva 2006/43/CE prevede anumite criterii pentru sistemul de asigurare a calității rezultă că acestea ar trebui să se regăsească și în legislația autohtonă. Conformarea la aceste criterii presupune ca finanțarea sistemului de asigurare a calității să fie sigură și fără niciun fel de influențe posibile nedorite din partea auditorilor sau entităților de audit. Iar persoanele care fac verificările pentru misiuni specifice de

control al calității aplică proceduri obiective, concepute astfel, încât să se evite orice conflicte de interese, între cei care fac verificările și auditorul legal sau entitatea de audit, care face obiectul verificării.

Totodată, în contextul actualelor reforme realizate în Republica Moldova, dorim să ne expunem opinia referitor la necesitatea ajustării cadrului legal, care să prevadă, de asemenea, și obligativitatea auditorilor și a entităților de audit să fie membri ai asociațiilor profesionale, iar acestea, la rândul lor, să-și asume angajamente de respectare a Declarațiilor IFAC și a obligațiilor de membru.

Astfel, s-ar pune un accent mai mare pe funcțiile de asigurare a calității ale asociațiilor profesionale și, în acest mod, se va reuși mai cu succes să fie consolidate capacitățile existente de a pune la punct un proces adecvat pentru a permite auditorilor să depășească dificultățile legate de aplicarea standardelor profesionale internaționale în domeniu și de dezvoltare a sistemului actual privind supravegherea și reglementarea activității de audit.

#### **Referințe bibliografice:**

1. *Legea privind activitatea de audit nr.61 din 16.03.2007* // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.117-126 din 10.08.2007.
2. *Legea privind licențierea unor genuri de activitate nr.451 din 30.07.2001* // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.108 din 06.09.2001.
3. *Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate. Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* [online]. Disponibil: [http // www.minfin.md](http://www.minfin.md).
4. *Manual de Reglementări Internaționale de Audit, Asigurare și Etică* [online]. Disponibil: [http // www.minfin.md](http://www.minfin.md).
5. *Hotărârea Guvernului nr.1507 din 31.12.2008 cu privire la aprobarea Planului de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2014* // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.10-11 din 23.01.2009.
6. *Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.1450 cu privire la unele măsuri de executare a legii nr.61-XVI din 16.03.2007 privind activitatea de audit* // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.203-206/1493 din 28.12.2007.
7. *Ghid privind auditul calității*. București: Irecson, 2010. ISBN 978-973-7694-69-0
8. *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, semnat la Bruxelles la 27 iunie 2014* [online]. Disponibil: [http//lex.justice.md/md/353829/](http://lex.justice.md/md/353829/)
9. *Conceptului privind transpunerea Directivei privind contabilitatea (2013/34/EU) și Directivei privind auditul (2006/43/EU) în legislația națională* [online]. Disponibil: [http // www.minfin.md](http://www.minfin.md).
10. *Informația privind piața serviciilor de audit pentru anul 2015* [online]. Disponibil: [http // www.minfin.md](http://www.minfin.md).

Lectura: Constantin Crăciun  
Procesare computerizată: Vera Chiruța, Maria Budan

Semnat pentru tipar 28.11.2016  
Coli editoriale 31,6. Coli de tipar 27,0.  
Comanda 61.

Tipografia Departamentului Editorial-Poligrafic al ASEM  
tel. 402-910