



Academy of Economic Studies of Moldova



Academia de Studii Economice
din Moldova



Universitatea
Ștefan cel Mare
Suceava

Universitatea „Ștefan cel Mare”
din Suceava, România



Universitatea de stat din
Polotc, Bielorusia



KPMG in Moldova

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



INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE ON ACCOUNTING, ISCA 2021

X Edition

Culegere de articole științifice



April 1-2 2021, Chisinau, Republic of Moldova

CZU 657:378(082)=135.1=111=161.1
I-58

Responsabilitatea pentru conținutul fiecărui articol aparține autorilor

Descrierea CIP a Camerei Naționale a Cărții

International scientific conference on accounting, ISCA 2021 : 10 Edition, April 1-2, 2021, Chisinau : Culegere de articole științifice / comitetul științific: Grigore Belostecinic (președinte) (Moldova), Veronica Grosu (România) [et al.] ; comitetul organizatoric: Lilia Grigoroii (Moldova), Veronica Grosu (România) [et al.]. – Chișinău : ASEM, 2021. – 311 p. : fig., tab.

1 disc optic electronic (CD-ROM ; 700 Mb ; 52x speed) : sd., col.; în container, 15 x 15 cm. – Titlu preluat de pe eticheta discului. – Cerințe de sistem: PDF Reader.

Antetit.: Acad. de Studii Econ. din Moldova, Univ. "Ștefan cel Mare" din Suceava, România, Univ. de Stat din Poloț, Bielorusia [et al.]. – Texte : lb. rom., engl., rusă. – Rez.: lb. rom., engl., rusă. – Referințe bibliogr. la sfârșitul art.

ISBN 978-9975-155-25-0 (PDF).

ISBN 978-9975-155-25-0 (PDF).

COMITETUL ȘTIINȚIFIC:

Grigore BELOSTECINIC, Academia de Studii Economice din Moldova - președinte
Andreea STANCIU, ACCA
Victor VALUȚA, KPMG Moldova
Lilia GRIGOROI, Academia de Studii Economice din Moldova
Liliana LAZARI, Academia de Studii Economice din Moldova
Veronica GROSU, Universitatea Stefan cel Mare din Suceava, România
Ludmila MASICO, Universitatea de Stat din Poloț, Bielorusia
Alexandru NEDERIȚA, Academia de Studii Economice din Moldova,
Costel ISTRATI, Universitatea Alexandru Ioan Cuza din Iași
Iuliana GEORGESCU, Universitatea Alexandru Ioan Cuza din Iași
Arnaud EVE, Université de Rouen Normandie, Franța
Elena PETRIC, Київський Національний Економічний Університет імені Вадима Гетьмана
Iurii KUZMINSKYI, Київський Національний Економічний Університет імені Вадима
Гетьмана
Nicolae BALTEȘ, Universitatea Lucian Blaga din Sibiu, Romania
Liliana FELEAGA, Academia de Studii Economice, România
Bogdan Stefan IONESCU, Academia de Studii Economice, România
Ana MORARIU, Academia de Studii Economice, România
Ovidiu BUNGET, Universitatea de Vest din Timișoara, România
Alin DUMITRESCU, Universitatea de Vest din Timișoara, România
Dorel MATEȘ, Universitatea de Vest din Timișoara, România
Adriana TIRON, Universitatea Babeș Bolyai, România
Svetlana BYCHKOVA, Saint-Petersburg State Agrarian University, Rusia
Pelageya PAPKOVSKAYA, Belarus State Economic University
Dmitri PANKOV, Belarus State Economic University
Lyubov SHILOVA, Tyumen State University
Rasa SUBAČIENĖ, Vilnius University, Lituania
Hayk MNATSAKANYAN, Yerevan State University, Republic of Armenia
Fitim DEARI, South East European University, Macedonia
Aliona BÂRCĂ, Academia de Studii Economice din Moldova
Svetlana MIHAILA, Academia de Studii Economice din Moldova
Maia BAJAN, Academia de Studii Economice din Moldova
Nelea CHIRILOV, Academia de Studii Economice din Moldova
Daniel BOTEZ, University of Bacau, România
Anatol, GRAUR, Academia de Studii Economice din Moldova
Ruslan HAREA, Academia de Studii Economice din Moldova
Galina BĂDICU, Academia de Studii Economice din Moldova
Lica ERHAN, Academia de Studii Economice din Moldova
Rodica CUȘMĂUNȘĂ, Academia de Studii Economice din Moldova
Inga COTOROS, Academia de Studii Economice din Moldova

COMITETUL ORGANIZATORIC:

Academia de Studii Economice a Moldovei (ASEM)

The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)

KPMG în Moldova

Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava, România (USV)

Polotsk State University, Belarus

Lilia GRIGOROI, Academia de Studii Economice din Moldova
Liliana LAZARI, Academia de Studii Economice din Moldova
Svetlana MIHAILA, Academia de Studii Economice din Moldova
Veronica GROSU, Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava, România
Ludmila MASICO, Universitatea de Stat din Poloț, Bielorusia
Maia BAJAN, Academia de Studii Economice din Moldova
Stela CARAMAN, Academia de Studii Economice din Moldova
Liliana ȚURCANU, Drd., Academia de Studii Economice din Moldova
Daria ROTARU, Drd., Academia de Studii Economice din Moldova
Nicolai JIERI, Drd., Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava, România
Roman VIERU, Drd., Academia de Studii Economice din Moldova
Monica ZLATI, Drd., Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava, România
Tatiana RAILEAN, Drd., Academia de Studii Economice din Moldova
Gabriela COSMULESE, Drd., Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava, România
Anatol MELEGA, Drd., Academia de Studii Economice din Moldova
Sergiu ȘOIMU, Drd., Academia de Studii Economice din Moldova
Igor ȚURCANU, Drd., Academia de Studii Economice din Moldova

CUPRINS

APOSTOL Ciprian <i>Pregătirea viitorului economist contabil în condiții de pandemie.....</i>	7-15
NIMIGEAN (BRINDUSE) Anca Ioana <i>Impact of covid-19 on the labour market.....</i>	16-23
ȚUGULSCHI Iuliana <i>Dezvăluirea informațiilor în situațiile financiare în contextul pandemiei covid-19.....</i>	24-30
HOVSEPYAN Hripsime, MNATSAKANYAN Hayk <i>Global challenges for accounting and auditing in the 3rd decade of the 21st century.....</i>	31-35
BOTEZ Daniel <i>Profesia contabilă în România mare – file de istorie comună cu Basarabia.....</i>	36-42
GHERMAN BURSUC Maria, MELEGA Anatol, GROSU Veronica <i>Contabilitatea în era digitalizării.....</i>	43-49
GRIGOROI Lilia <i>Învățământul superior contabil și piața muncii: o reconfigurare a prezentului.....</i>	50-54
LAZARI Liliana, GRIGOROI Lilia <i>Compatibilitatea curriculumului universitar contabil cu cerințele profesiei contabile pe piața muncii și mediul IT: realități, nevoi și așteptări.....</i>	55-76
BAJAN Maia <i>Competitivitatea absolvenților pe piața muncii din perspectiva (ne) participării la activitățile extracurriculare.....</i>	77-86
BUDURIN-FURCULIȚĂ Cristina, IOVU-CARAUȘ Marina <i>Educația motivațională - determinant al managementului învățării.....</i>	87-96
BARNA Laura – Eugenia – Lavinia, IONESCU Bogdan – Ștefan <i>Sistemele ERP – sisteme necesare dezvoltării durabile a companiei.....</i>	97-104
BALTEȘ Nicolae, PAVEL Ruxandra Maria <i>Interdependența lichiditate - performanță financiară la societăți aparținând industriei HoReCa cotate la bursa de valori București.....</i>	105-112
MORARIU Ana, DUDUMAN Emanoil <i>Tratamentul contabil al IFRS 16 în întreprinderi mici și mijlocii-cauze și efecte în raportarea financiară.....</i>	113-121
KARZAEVA Natalia <i>Constellatio riscuror în informaționalnoy sistemey Finansovogo ucheta.....</i>	122-130
SHVETS Oksana , BYCHKOVA Svetlana <i>Отличительные особенности этапов проведения процедуры Дью Дилидженс.....</i>	131-136
CRÎȘMARIU (ȘOMÎTCĂ) Alina, HLACIUC Elena <i>Delimitări și fundamentări teoretice privind IPSAS 1.....</i>	137-143
OLARU Elena Alina <i>Rolul bugetelor de instrument de management în administrația publică. Aplicabilitatea IPSAS 24 în România.....</i>	144-151
BUNGET Ovidiu-Constantin, BALEA Maria-Roxana <i>Criptomonedă: perspective legale, contabile și fiscale.....</i>	152-160
MOLOCINIUC (HRIȚCAN) Mărioara, GROSU Veronica <i>The goodwill of the financial auditorium.....</i>	161-174
NEDERIȚA Alexandru, POPOVICI Angela <i>Aspecte noi privind raportarea financiară a entităților din Republica Moldova.....</i>	175-183
ФЕДОРОВА Инна Юрьевна, ШИЛОВА Любовь Федоровна <i>Проблемы формирования отчетности по сегментам в организациях сезонных отраслей и видов экономической деятельности.....</i>	184-190
NITA Diana-Nicoleta <i>National context of human capital reporting. The romanian economists perception about influential elements of human capital reporting.....</i>	191-198

ТРУБОВИЧ Рената Олеговна <i>Контроль эффективности использования бюджетных средств в контрольной деятельности Республики Беларусь.....</i>	199-207
GRAUR Anatol, HAREA Ruslan <i>Mecanismul de recunoaștere și contabilizare a diferențelor de sumă.....</i>	208-215
BĂDICU Galina, MIHAILA Svetlana <i>Studiu privind impactul modificărilor operate în SNC-URI asupra informațiilor aferente imobilizărilor necorporale.....</i>	216-224
РОМАНОВА Ольга Станиславовна <i>Бухгалтерский учет капитальных затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов: современное состояние и развитие.....</i>	225-235
ГЕРАСИМОВ Михаил <i>Некоторые вопросы учета расходов других видов деятельности и себестоимости услуг на автотранспортных предприятиях при составлении финансовой отчетности.....</i>	236-239
HAREA Ruslan, GRAUR Anatol <i>Reguli, principii și bune practici în raportarea financiară a ONG-urilor recipiente de granturi.....</i>	240-246
ȚIRIULNICOVA Natalia <i>Adaptarea analizei ratelor de lichiditate la formatul nou al bilanțului.....</i>	247-250
CURAGĂU Natalia <i>Preconsolidare – procedeu de recalculare a indicatorilor situațiilor financiare ale entităților intrate în perimetrul de consolidare.....</i>	251-257
IACHIMOVSCI Anatolie, GRUMEZA Dumitru <i>Perfecționarea auditului în contextul revizuirii standardelor internaționale de calitate.....</i>	258-263
ЛАПІТКАІА Liudmila <i>Применение стандартов качества аудита на уровне аудиторской фирмы и миссии по аудиту.....</i>	264-269
FRUMUSACHI Ludmila <i>Considerații privind remunerarea muncii în sectorul bugetar.....</i>	270-277
RUSSU Nicolai <i>Aspecte problematice aferente recunoașterii și evaluării datoriilor financiare.....</i>	278-285
PANUȘ Corina <i>Abordări contabile aferente concesiunii în condițiile parteneriatului public-privat.....</i>	286-293
ЩЕРБАТЮК Василий, Анна Моисеева <i>Теоретические вопросы сравнительного экономического анализа.....</i>	294-303
ПАПКОВСКАЯ Пелагея <i>Оценка долгосрочных активов в формировании достоверной стоимости организации.....</i>	304-307
MASKO Ludmila <i>Expenses for environmental protection: current trends in the development of accounting.....</i>	308-310

PREGĂTIREA VIITORULUI ECONOMIST CONTABIL ÎN CONDIȚII DE PANDEMIE

APOSTOL Ciprian

Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Universitatea Alexandru Ioan Cuza din Iași

E-mail: ciprian.apostol@uaic.ro

Abstract. *Accounting has always been an interesting topic and aspects of accounting education are encountered in more and more studies. Covid-19 virus has changed the educational system for training future accountants. The objective of the research is to identify the main socio-economic changes that have occurred internationally, but especially nationally, with the emergence and spread of Covid-19 and highlight their impact on the professional training of the future accounting economist. The research results aim to highlight the impact of the current Covid-19 pandemic on the economic university education system, in general, with references to the accounting field.*

Keywords: contabil, învățământ superior, pandemie, Covid-19, România

JEL Classifications: M41

Introducere

Contabilitatea a apărut cu mii de ani în urmă și s-a dezvoltat treptat, pornind de la perioada antică și medievală și ajungând la perioada contemporană [4], iar pe parcursul evoluției sale, a cunoscut modificări profunde. Astfel, de la contabilitatea rudimentară a culturii egiptene, bazată pe un sistem contabil simplu, s-a ajuns la contabilitatea avansată, computerizată, care vine cu o serie de modificări însemnate (viteza procesării, corectitudinea prelucrării datelor, prezentarea diferitelor rapoarte solicitate etc.) [3], menite să ușureze și să eficientizeze munca profesionistului contabil. În aceste condiții și procesul de formare a viitorului economist contabil a cunoscut multiple reforme, care au condus la perfecționarea metodelor și tehnicilor de predare, care au trebuit să fie adaptate specificului fiecărei perioade.

Evoluția contabilității în România se caracterizează prin parcurgerea mai multor etape, capitalismul fiind ultima, în care procesele de normalizare, armonizare, convergență și conformitate au condus la o amplă transformare a acesteia, menită să o adapteze cerințelor impuse de Noua Economie.

În ceea ce privește sistemul educațional de formare a viitorului economist contabil din România, cu referire directă la învățământul superior după anul 1989, se poate afirma că și acesta se caracterizează prin multiple procese de reformă, scopul declarat fiind cel al dezvoltării. În realitate, schimbarea legii educației de peste 60 de ori în ultimii aproximativ treizeci de ani și alocarea unui procent foarte mic din Produsul Intern Brut (PIB) pentru educație (cuprins între 2 și 4%) a situat mereu România în urma țărilor dezvoltate în clasamentele privind calitatea învățământului. Mai mult, în Raportul Comisiei Prezidențiale pentru analiza și elaborarea politicilor din domeniile educației și cercetării ROMÂNIA EDUCAȚIEI, ROMÂNIA CERCETĂRII, elaborat în anul 2007, sunt prezentate patru mari probleme ale sistemului de învățământ românesc, și anume: ineficient, nerelevant, inechitabil și de slabă calitate. La toate aceste aspecte prezentate se adaugă și opinia unor autori, care susțin că în viitor profesia contabilă va dispărea, locul omului urmând a fi preluată de computer. Iar ca acest „tablou” să fie complet, a apărut și pandemia generată de Covid-19, care a generat profunde modificări în viața socială și economică în întreaga lume, inclusiv în domeniul pregătirii viitorului economist contabil. Deoarece în domeniul contabilității profesează atât persoane cu studii medii, cât și persoane cu studii superioare, vom face o delimitare a acestora, astfel: persoanele cu studii medii vor fi numite contabili, iar cele cu studii superioare – economiști-contabili. Așa cum am specificat și în titlu, în acest studiu avem în vedere pregătirea viitorilor economiști-contabili, iar pentru acest lucru s-au folosit o serie de

informații din cadrul Facultății de Economie și Administrarea Afacerilor, Universitatea Alexandru Ioan Cuza din Iași, prima Universitate modernă a României.

Conținut de bază

Începând cu decembrie 2019, odată cu apariția noului coronavirus Covid-19 în Wuhan, China, viața din întreaga lume avea să cunoască profunde și foarte rapide schimbări. Cu o viteză de răspândire foarte mare și cu multiple mutații, acest virus afectează viața economică și socială de pe întreg globul. Fiind nou, specialiștii și organisme internaționale se confruntă cu numeroase necunoscute și duc o luptă contra cronometru pentru a găsi cele mai bune soluții necesare bunei gestionări a noii pandemii. Dacă în *domeniul medicinei* efortul este orientat spre investiții în echipamente necesare pentru tratarea cât mai eficientă a pacienților infectați și în activități de cercetare, care au ca scop vaccinarea populației în masă pentru a se încetini răspândirea acestui virus, în *domeniul economic* se caută soluții care să prevină un blocaj de nivel mondial, care să conducă la o nouă criză economico-financiară. Pentru a observa gravitatea răspândirii acestui nou coronavirus, în figura 1 este prezentată evoluția spectaculoasă a infectării populației la nivel mondial.

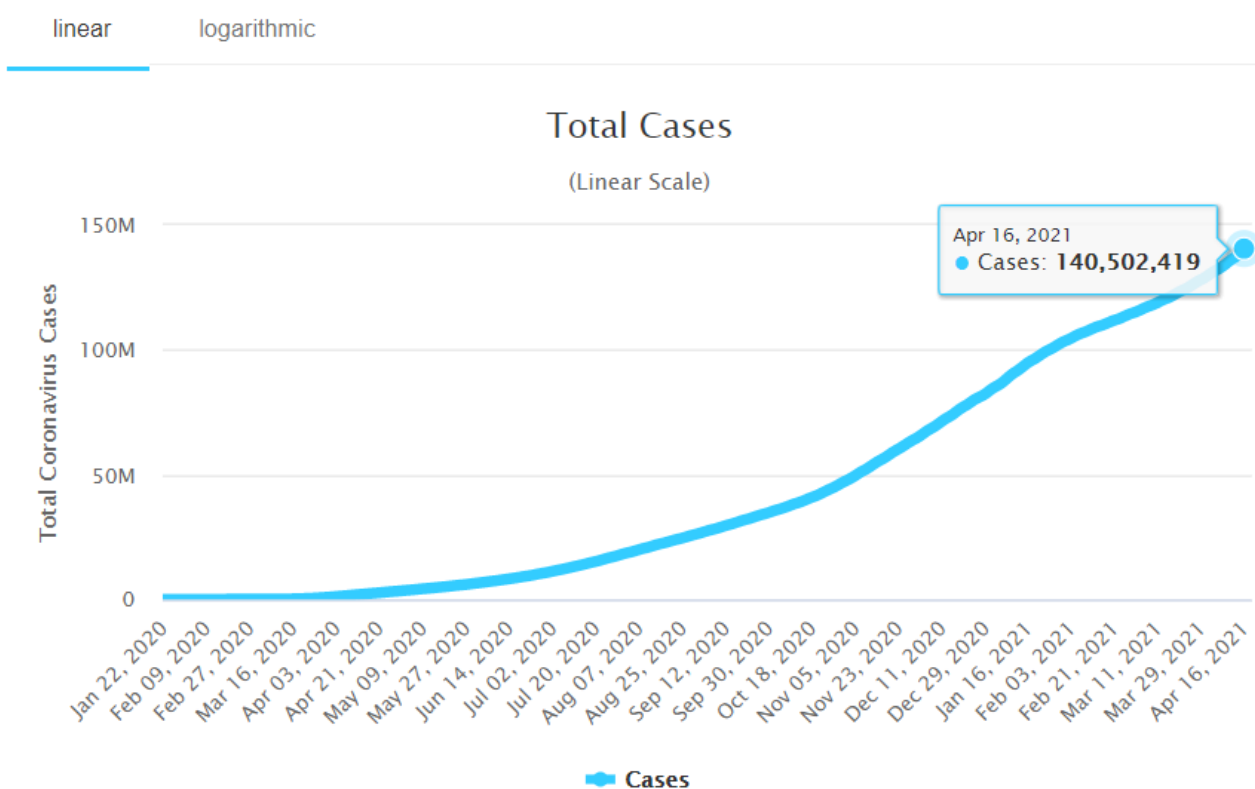


Figura 1. Număr total de cazuri de infectări cu Covid-19 la nivel mondial până la data de 16.04.2021

Sursa: <https://www.worldometers.info/coronavirus/worldwide-graphs/#total-cases>, accesată la data de 16.04.2021

Și în România numărul de cazuri de Covid-19 este foarte mare. Cu un număr de 1.023.565 de persoane infectate la data de 16.04.2021, conform figurii 2, ocupa locul 24 în lume.

După cum era de așteptat, mulți autori, dar și organisme specializate sau instituții, atât naționale (ministere, instituții de statistică și prognoză etc.), cât și internaționale (Organizația Mondială a Sănătății, Fondul Mondial Internațional, Banca Mondială, Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică etc.) sunt preocupate de acest nou subiect și realizează studii în care sunt prezentate statistici, măsuri adoptate, dar și impactul acestei pandemii în diferite domenii de activitate și la diferite niveluri. [1]

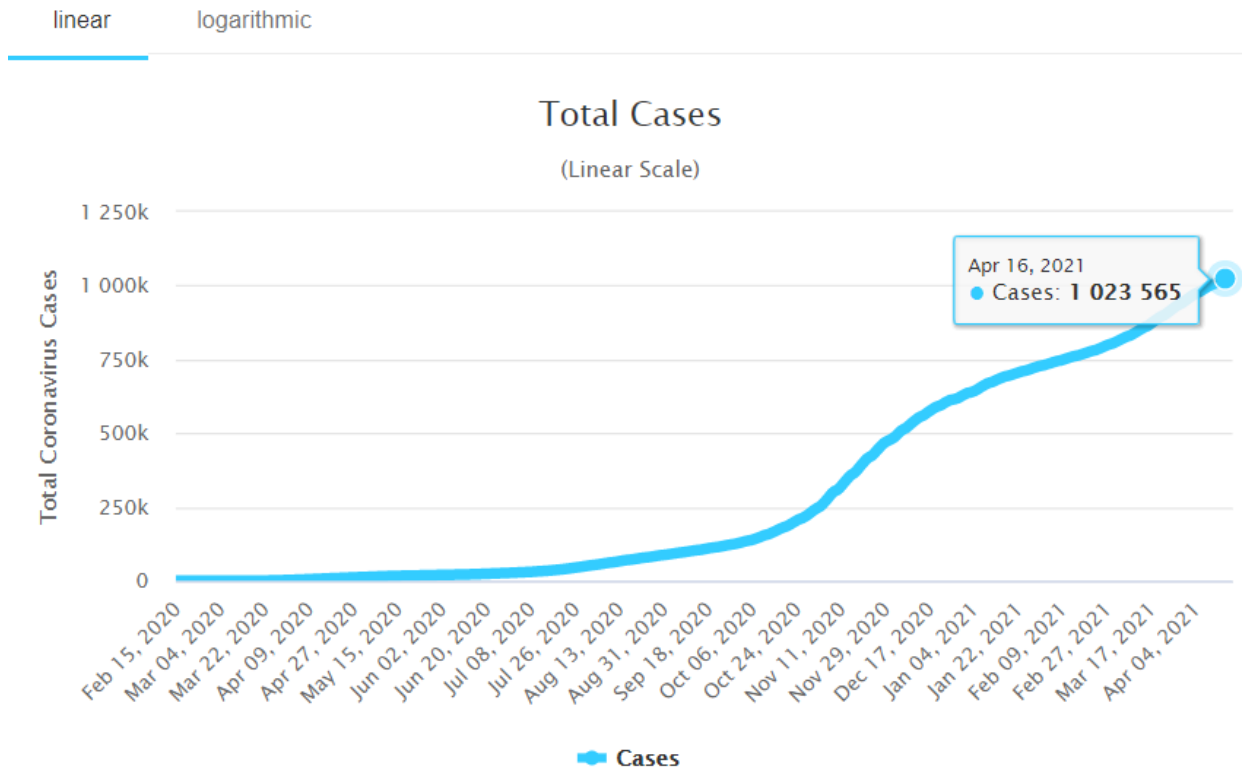


Figura 2. Număr total de cazuri de infectări cu Covid-19 în România până la data de 16.04.2021
Sursa: <https://www.worldometers.info/coronavirus/country/romania/>, accesată la data de 16.04.2021

Pe lângă problemele de natură umană generate de acest coronavirus, știute de toată lumea, unii autori [5] au prezentat principalele probleme cauzate în domeniul economic, cum ar fi:

- întârzieri sau întreruperi tot mai mari în aprovizionare;
- fluctuații semnificative ale tarifelor resurselor;
- scăderea semnificativă a consumului la nivel mondial;
- diminuarea sau sistarea activității din anumite sectoare de activitate, în special, turism și transporturi.

Pentru a stopa propagarea acestor efecte dezastruoase asupra omenirii, toate organismele abilitate din întreaga lume au adoptat o serie de măsuri, care, în cea mai mare parte, presupun îngrădirea liberei circulații.

Așa cum era de așteptat, această pandemie a influențat și sistemul educațional.

Din punct de vedere medical s-au înregistrat multe cazuri de infectări cu Covid-19, atât în rândul studenților, cât și în rândul profesorilor. Până în prezent, în România, în cazul studenților, din fericire, această boală nu s-a manifestat atât de violent, unii fiind asimptomatici sau au prezentat doar unele simptome ușoare (febră într-un interval de 1 – 2 zile, pierderea mirosului sau/și a gustului), fiind înregistrat doar un singur caz de deces, în timp ce, în cazul profesorilor, din păcate, aceasta a avut, în mai multe cazuri, unele manifestări mai grave, fiind necesară internarea și tratarea la spital și, din nefericire, s-au înregistrat și unele cazuri de deces.

În ceea ce privește desfășurarea procesului de învățământ în condiții de pandemie, pe toate nivelurile educaționale (*preuniversitar* cu nivelurile primar, gimnazial, liceal, profesional și postliceal și *universitar* cu studii de licență, de masterat și de doctorat), atât la nivel național, cât și internațional, se poate observa o profundă reorganizare. Astfel, procesul de predare – învățare se desfășoară sub mai multe forme, și anume:

- on-line;
- față în față;
- în sistem mixt.

Despre starea învățământului superior din România am mai scris [2], motiv pentru care în acest studiu ne vom concentra doar asupra învățământului superior cu profil economic din România, înainte și în timpul pandemiei de Covid-19, cu accent pe specializarea de contabilitate.

Noutatea care a apărut odată cu această pandemie o reprezintă *învățământul on-line*. Această formă de predare-învățare a ridicat *o serie de probleme* atât pentru studenți, cât și pentru profesori.

În primul rând, există *o limitare din punct de vedere al suportului tehnic*. Trebuie să ai acces la o rețea de internet, să deții un telefon, laptop, computer sau alt dispozitiv de pe care să te poți conecta. Dacă la nivel universitar, problema nu este atât de mare, majoritatea studenților și profesorilor având acces la toate aceste resurse enumerate, se pare că la nivelul învățământului preuniversitar, problema pare mai acută, deoarece elevii, mai ales din mediul rural, nu au acces atât de ușor la suportul tehnic necesar. De asemenea, *utilizarea tehnologiei* poate fi însoțită de o serie de dificultăți legate de noutatea platformei de lucru, iar situațiile de confuzie și dezorientare pot determina lipsa de motivație. Dacă problema asigurării suportului tehnic se poate rezolva fie personal, fie cu ajutorul diferiților sponsori, inclusiv statul (de exemplu, elevii din familiile defavorizate primesc tablete prin programul de stat „Școala de acasă”), problema dificultăților în utilizarea tehnologiei are ca soluție tutorialele video.

O a doua problemă este cea referitoare la *refuzul din partea studenților de a participa la ore cu camera de vedere activată*. Acest lucru poate conduce la sentimentul de frustrare în cazul profesorului, deoarece i se limitează posibilitatea de a interacționa eficient cu cei care participă la oră, iar lipsa răspunsurilor la întrebările adresate, întărește acest sentiment. Rezolvarea acestei probleme ține de fiecare profesor în parte, de modul în care convine să se desfășoare orele sale, dar mai ales de bunăvoința studenților, care ar trebui să fie interesați și motivați să participe activ la ore. Ar mai fi și acele măsuri de constrângere sau de obligare (prezența, punctarea doar a studenților cu camera activată etc.), dar pe care, personal, nu le agreez. Cred că se impune un cod al bunelor maniere on-line.

Lipsa socializării reprezintă o altă problemă generată de acest tip de învățământ. Din păcate, asistăm la un fenomen nedorit și anume cel al depresiei și chiar al anxietății, în rândul studenților. Dacă înainte de pandemie, libertatea de mișcare nu era îngrădită în niciun fel, iar studenții se întâlneau unii cu alții, la cursuri, seminarii, în căminele studențești sau cu ocazia altor activități specifice vârstei lor, odată cu restricțiile generate de răspândirea acestui coronavirus, viața socială a studenților a avut de suferit grav (sunt nevoiți să stea acasă cu familia, nu se pot deplasa și socializa cu colegii la facultate, nu pot cunoaște colegi noi în camerele de cămin, au multiple restricții în ceea ce privește petrecerea timpului liber). Cel mai grav lucru este faptul că a crescut numărul cazurilor de suicid în rândul tinerilor. Din păcate, soluțiile la această problemă nu sunt decât răbdarea și speranța. Prin respectarea condițiilor impuse pentru limitarea răspândirii acestui virus și găsirea unor soluții chiar de anihilare a acestuia, sperăm să revenim la viața de dinaintea pandemiei.

Pregătirea cursurilor și seminariilor în format on-line presupune un efort suplimentar pentru profesor, care trebuie să fie la curent cu noutățile tehnologiei. Soluția o reprezintă dezvoltarea profesională continuă a cadrelor didactice.

Evaluarea studenților reprezintă o altă problemă cauzată de învățământul on-line. Nu există posibilitatea supravegherii, studenții având acces la toate sursele de inspirație, iar soluția unor subiecte „cu cartea pe bancă” nu a mulțumit de cele mai multe ori așteptările celor examinați. De asemenea, proiectele în echipă sunt mult mai greu de realizat ținând cont că singura posibilitate de comunicare este on-line, iar accesul la sursele bibliografice este mai dificil.

Robotizarea reprezintă o problemă de dinainte de pandemie, dar care acum se amplifică. Lipsa comunicării reale, fizice face ca și atunci când se întâlnesc, oamenii să comunice tot prin intermediul tehnologiei. Rezolvarea este simplă: renunțarea la tehnologie și comunicarea fizică cu orice persoană din jur.

Afectarea stării de sănătate ar fi una din cele mai mari probleme ale învățământului on-line. Petrecerea unui timp îndelungat în fața unui monitor poate conduce la probleme cu coloana, dacă nu

se adoptă o poziție corectă, la afectarea vederii, dacă nu se fac pauze adecvate și, nu în ultimul rând, la sedentarism, care, la rândul său, poate conduce la apariția altor probleme mari de sănătate. De aceea, este indicat să se țină cont de sfaturile medicului legate de folosirea corectă a tehnologiei, fără a se uita cât de benefică este mișcarea pentru sănătate.

Dar învățământul on-line nu este însoțit doar de probleme, ci presupune și existența **unor avantaje**.

Un prim avantaj îl constituie faptul că *se poate participa la orele de curs și seminar din orice colț al lumii*, unde există conexiune la internet.

Un alt avantaj constă în faptul că *au scăzut plățile*. Astfel, nu mai este nevoie de bani pentru plata cazării, transportului, alimentației sau alte plăți pe care le presupunea învățământul față în față.

Distribuirea și accesul rapid la materialele didactice este un avantaj important, la care se adaugă și *posibilitatea actualizării rapide a acestora* prin diverse căi (corectare, ștergere erori, adăugare informații etc.).

Pentru a înlătura pe cât posibil dezavantajele învățământului on-line, o serie de facultăți din România au recurs la sistemul mixt de predare-învățare (cursuri on-line, seminarii și laboratoare sau unele evaluări față în față), iar sistemul doar față în față a fost adoptat numai în învățământul preuniversitar pentru anumite perioade de timp.

Pentru a evidenția o serie de caracteristici ale modului de pregătire a viitorului economist contabil în noile condiții generate de Covid-19, s-au folosit, așa cum am mai precizat, informații din cadrul Facultății de Economie și Administrarea Afacerilor (FEAA), Universitatea Alexandru Ioan Cuza din Iași, deoarece nu s-a putut avea acces la informații din cadrul altor facultăți care formează economiști contabili, iar acest lucru a limitat studiul nostru.

În tabelul 1 este prezentată evoluția numărului de studenți din anii universitari 2018 – 2020, respectiv perioada de dinainte de pandemie și cea din timpul pandemiei.

Tabelul 1. Evoluția numărului de studenți FEAA în anii universitari 2018 - 2020

An universitar	Total	Licență			Master			Doctoranzi
		ZI		Invățământ distanță/Frecvență redușă (ID/FR)	ZI		ID/FR	Total
		Buget	Taxă		Taxă	Buget	Taxă	
2020-2021	8002	3347	1317	1307	1512	280	105	113
2019-2020	7898	3315	1210	1251	1553	328	104	116
2018-2019	7732	3243	1349	1247	1408	294	90	101

Sursa: baza de date FEAA

Pe baza datelor din tabelul 1 se pot trage mai multe concluzii, și anume:

- numărul total de studenți a crescut de la un an la altul, astfel încât în anul universitar 2020-2021 sunt cei mai mulți studenți, chiar dacă este pandemie. Cu alte cuvinte, putem afirma că pandemia nu a avut nicio influență asupra cifrei de școlarizare a facultății. Mai exact, numărul de studenți a crescut în anul universitar 2019-2020 față de anul universitar 2018-2019 cu 166 de persoane, respectiv cu 2,15%, iar în anul universitar 2020-2021, cu 104 persoane, respectiv cu 1,32%, comparativ cu anul universitar 2019-2020;
- dacă la studiile de licență zi buget, numărul de studenți a crescut de la an la an (cu 72 de persoane și, respectiv cu 32 de persoane sau în procente cu 2,22% și, respectiv cu 0,97%), nu același lucru s-a întâmplat la studiile cu taxă, unde s-a înregistrat o fluctuație a numărului de studenți în perioada analizată (o scădere în anul universitar 2019-2020 cu 139 de persoane, respectiv cu -10,30% și o creștere în anul universitar 2020-2021 cu 107 persoane, respectiv cu 8,84%); la studiile de licență ID/FR se constată o tendință de creștere a numărului de studenți, respectiv cu 4 persoane (0,32%) în anul universitar 2019-2020 și cu 56 de persoane (4,48%) în anul universitar 2020-2021;
- la studiile de master zi se observă aceeași tendință de fluctuație de la an la an, indiferent de

ISCA 2021

buget (creștere cu 145 de persoane și apoi scădere cu 41 de persoane) sau taxă (creștere cu 34 de persoane și apoi scădere cu 48 de persoane); la studiile masterale ID/FR tendința este de creștere de la an la an, respectiv cu 14 persoane și 1 persoană;

- în ceea ce privește studiile doctorale, se observă o fluctuație a numărului de persoane în perioada analizată, respectiv o creștere în anul universitar 2019-2020 cu 15 persoane (14,85%) și o diminuare a numărului de studenți în anul universitar 2020-2021 cu 3 persoane (-2,59%).

Reprezentarea grafică a informațiilor prezentate se regăsește în figura 3.

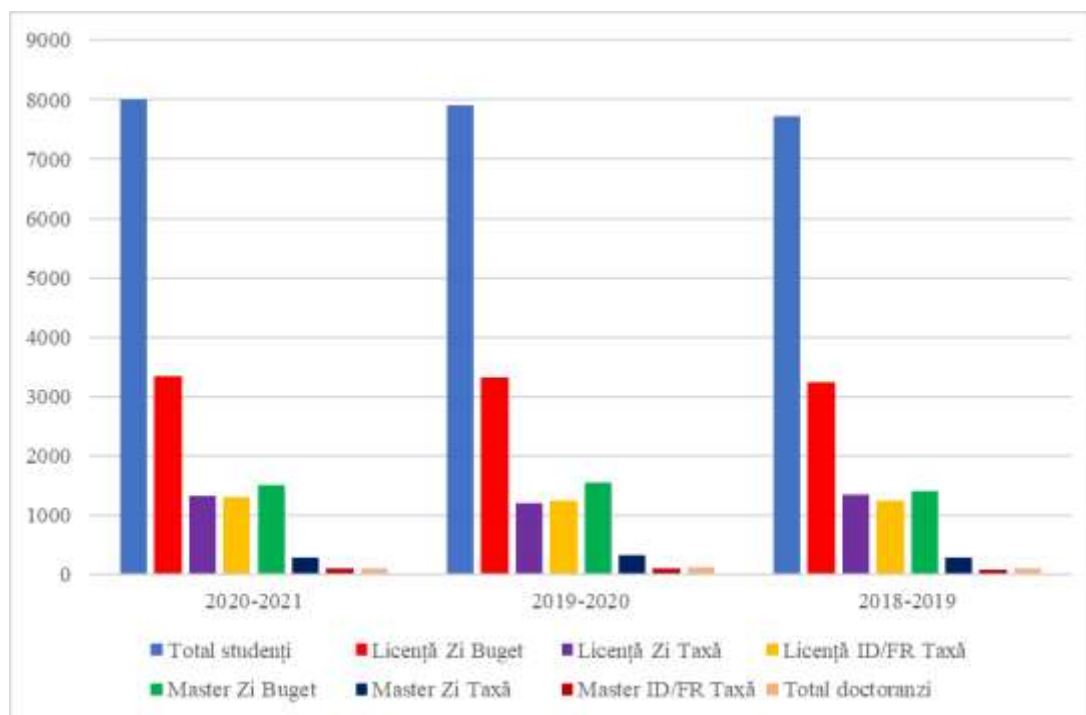


Figura 3. Evoluția numărului de studenți FEAA în anii universitari 2018 - 2020

Sursa: prelucrare proprie

În ceea ce privește evoluția numărului de studenți din cadrul specializării de Contabilitate, aceasta este prezentată tabelul 2.

Tabelul 2. Evoluția numărului de studenți domeniul Contabilitate în anii universitari 2018-2020

An universitar	An studiu	Total	Licență			Master			Doctoranzi
			ZI		(ID/FR)	ZI		ID/FR	
			Buget	Taxă	Taxă	Buget	Taxă	Taxă	
2020-2021	1	501	150	99	144	82	22		4
	2	431	127	76	120	87	16		5
	3	389	152	84	150				3
	Total	429	259	414	169	38			12
2019-2020	1	520	129	109	161	93	23		5
	2	475	139	52	146	106	29		3
	3	279	155	36	83				5
	Total	423	197	390	199	52			13
2018-2019	1	569	135	115	184	108	24		3
	2	431	148	78	107	76	17		5
	3	242	112	25	98				7
	Total	395	389	389	184	41			15

Sursa: prelucrare proprie după baza de date FEAA

Din datele din tabelul 2 se observă aceeași tendință de creștere a numărului de studenți din domeniul Contabilității, de la an la an, așa cum am observat și la nivel de facultate, respectiv cu 32 de studenți (2,58%) și cu 47 de studenți (3,69%), cu toate că se observă anumite fluctuații în ceea ce privește numărul de studenți de la ciclul de licență zi cu taxă sau de la ciclul de masterat sau o scădere a numărului de doctoranzi din domeniul contabilității. Un alt aspect important este faptul că numărul de studenți scade în același an universitar de la anul 1 de studii la anul 3 de studii, ceea ce denotă faptul că această specializare nu este deloc ușoară și necesită un efort un pic mai mare pentru finalizarea studiilor, indiferent de ciclul de învățare – licență, masterat sau doctorat. Dacă analizăm datele din cele 2 tabele, se poate observa că ponderea numărului de studenți de la specializarea contabilitate este destul de însemnată în numărul total de studenți și în creștere de la an la an, respectiv 16,06%, 16,13% și 16,51%. Se pare că pandemia nu a avut nicio influență nici asupra numărului de studenți de la specializarea contabilitate. O imagine de ansamblu asupra datelor calculate în tabelul 2 este prezentată în figura 4.

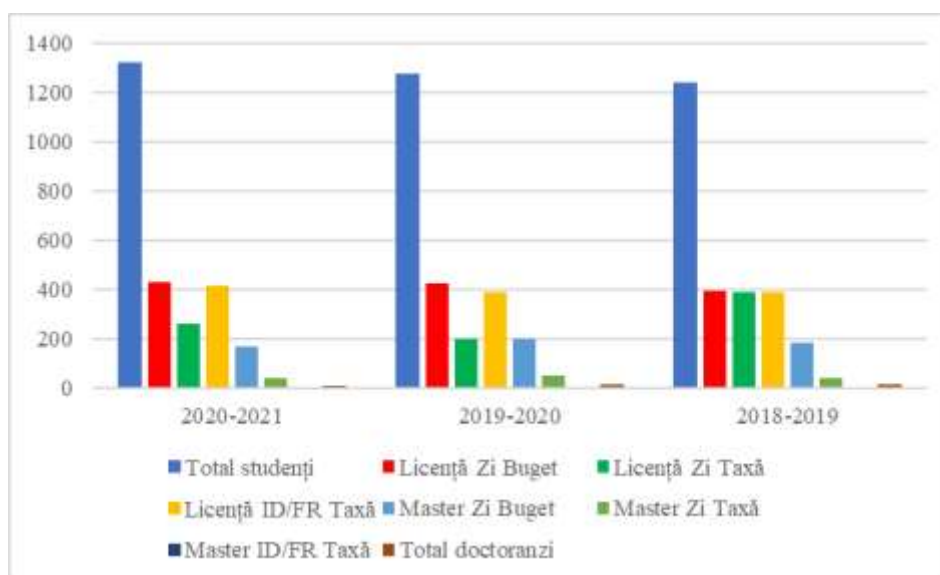


Figura 4. Evoluția numărului de studenți domeniul Contabilitate în anii universitari 2018 – 2020

Sursa: prelucrare proprie

Dacă referitor la numărul de studenți, am observat că pandemia de Covid-19 nu a avut nicio influență, în continuare ne propunem să analizăm punctajele obținute de studenți în această perioadă de dinainte și din timpul pandemiei pentru a observa dacă acestea au fost influențate sau nu de această grea perioadă. Astfel, în tabelul 3 sunt prezentate și punctajele obținute de studenții de la specializarea Contabilitate și Informatică de Gestiune (CIG) zi (IF) și învățământ la distanță (ID), comparativ cu celelalte specializări din cadrul facultății pentru anii universitari 2018-2020.

Tabelul 3. Evoluția punctajelor (P) semestriale în cadrul specializărilor FEAA pentru anii universitari 2018-2020

An universitar	Tip învățământ	Specializarea	Număr de studenți	P1	P2	P3	P4	P5	P6
2020	IF	Administrarea Afacerilor (în limba engleză)	36	207	200	216	227	210	
2020	IF	Administrație publică	136	214	214	209	230	226	
2020	IF	Contabilitate și Informatică de gestiune	193	211	208	201	205	193	
2020	IF	Economia comerțului, turismului și serviciilor	101	196	193	204	223	239	
2020	IF	Economia comerțului, turismului și serviciilor (la Bălți)	83	194	202	220	224	222	

ISCA 2021

2020	IF	Economie și afaceri internaționale	118	198	190	201	232	241	
2020	IF	Finanțe și Bănci	175	203	197	203	220	207	
2020	IF	Informatică economică	155	230	223	228	211	227	
2020	IF	Management	129	205	197	207	224	212	
2020	IF	Marketing	153	196	191	201	211	216	
2020	IF	Statistică și previziune economică	39	216	213	220	235	231	
2020	ID	Administrație publică	71	197	202	199	223	216	
2020	ID	Contabilitate și Informatică de gestiune	100	195	202	193	199	185	
2020	ID	Contabilitate și Informatică de gestiune - Piatra Neamț	27	210	210	215	223	201	
2020	ID	Finanțe și Bănci	25	184	178	186	177	188	
2020	ID	Management	131	184	181	183	195	182	
2019	IF	Administrarea Afacerilor (în limba engleză)	47	221	223	231	240	222	201
2019	IF	Administrație publică	124	213	220	216	226	208	221
2019	IF	Contabilitate și Informatică de gestiune	171	215	216	206	211	198	129
2019	IF	Economia comerțului, turismului și serviciilor	95	194	189	197	215	231	154
2019	IF	Economia comerțului, turismului și serviciilor (la Bălți)	75	203	211	225	228	232	193
2019	IF	Economie și afaceri internaționale	94	199	200	208	234	240	206
2019	IF	Finanțe și Bănci	155	204	202	203	217	207	191
2019	IF	Informatică economică	137	234	231	226	211	216	170
2019	IF	Management	122	198	200	212	213	195	175
2019	IF	Marketing	109	190	192	194	206	206	160
2019	IF	Statistică și previziune economică	39	216	216	221	224	223	202
2019	ID	Administrație publică	45	200	212	213	230	191	197
2019	ID	Contabilitate și Informatică de gestiune	56	195	198	193	210	191	90
2019	ID	Finanțe și Bănci	31	188	193	190	188	184	136
2019	ID	Management	75	179	183	180	204	185	88
2019	ID	Management - Piatra Neamț	40	195	193	207	222	200	161
2018	IF	Administrarea Afacerilor (în limba engleză)	19	232	236	239	252	260	246
2018	IF	Administrație publică	117	209	215	217	222	230	239
2018	IF	Contabilitate și Informatică de gestiune	110	225	237	213	225	218	211
2018	IF	Economia comerțului, turismului și serviciilor	61	196	204	204	213	223	223
2018	IF	Economia comerțului, turismului și serviciilor (la Bălți)	67	217	233	238	239	242	246
2018	IF	Economie și afaceri internaționale	79	214	221	225	240	244	258
2018	IF	Economie și Finanțe (în limba engleză)	11	237	247	239	260	257	258
2018	IF	Finanțe și Bănci	131	212	224	211	225	230	233
2018	IF	Informatică economică	116	239	242	225	220	218	221
2018	IF	Management	86	205	214	212	221	207	215
2018	IF	Marketing	79	200	217	208	216	207	225
2018	IF	Statistică și previziune economică	31	209	232	221	221	220	241
2018	ID	Administrație publică	40	192	211	202	215	219	221
2018	ID	Contabilitate și Informatică de gestiune	42	194	202	181	207	188	188
2018	ID	Contabilitate și Informatică de gestiune - Piatra Neamț	21	197	219	189	231	198	200
2018	ID	Finanțe și Bănci	8	208	220	207	225	195	218
2018	ID	Management	54	188	199	191	200	198	202

Sursa: baza de date FEAA

Datele din tabelul 3 referitoare la punctajele obținute de studenții din ciclul de licență reflectă faptul că pandemia nu a influențat evoluția acestora. De asemenea, se poate observa că punctajele de la specializarea Contabilitate și Informatică de Gestiune sunt un pic mai mici în comparație cu cele de la alte specializări și au tendința de a scădea pe parcurs, fapt care vine să întărească afirmația de mai înainte, și anume aceea că această specializare presupune un volum constant și mai mare de muncă. După ce am analizat datele din cele trei tabele, putem concluziona că formarea viitorului economist contabil nu a cunoscut modificări în ceea ce privește numărul de studenți, dar nici performanțele acestora reflectate prin punctajele obținute, în perioada de pandemie generată de Covid-19.

Concluzii

Începând cu sfârșitul anului 2019 și începutul anului 2020, întreaga lume se confruntă cu un nou coronavirus, care a afectat viața economică și socială de pe tot globul. Rapiditatea cu care se răspândește și efectele dezastruoase pe care le poate avea asupra omenirii a determinat impunerea unor măsuri urgente, printre care și unele restricții de circulație. În acest context și sistemul educațional, inclusiv cel de formare a viitorului economist contabil a înregistrat o serie de modificări. Noutatea constă în forma de învățământ de tip on-line cu avantajele și dezavantajele menționate în studiu.

Noul cadru de pregătire a viitorului economist contabil în care utilizarea tehnologiei IT este indispensabilă presupune o mare capacitate de adaptare atât din partea profesorilor, cât și a studenților. În urma studiului efectuat, s-a putut observa, din fericire, că această pandemie nu și-a pus amprenta prea tare asupra sistemului de învățământ superior economic, fapt reliefat de numărul de studenți, dar și de performanța acestora reflectată prin punctajele obținute.

În concluzie, numai un efort susținut din partea tuturor părților implicate (studenți, profesori, minister, guvern etc.) poate garanta un rezultat de succes în formarea viitorilor economiști, în special a celor din domeniul contabilității, în condiții de pandemie.

Bibliografie

1. Apostol, C. 2020. Coronavirus – a new international economic crisis?. *European Finance, Business and Regulation, EUFIRE 2020*, Iași, 641 – 655.
2. Apostol, C. 2020. Viitorul contabilității încotro?. *Culegerea de articole științifice: INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE ON ACCOUTING, ISCA 2020*, Chișinău, 19 – 29.
3. Bajan, M.; Lazari, L. 2019. Accounting in the digital. Culegere de lucrări științifice ale Conferinței Științific Internațional ”Competitivitate și Inovare în economia cunoașterii”, Ediția a XXI-a, 27-28 septembrie 2019, Chișinău, 566 – 571.
4. Lenghel, R. D. 2012. Repere ale evoluției contabilității. *Anuarul Institutului de Istorie "GEORGE BARIȚIU" din Cluj-Napoca. Series HUMANISTICA – X*, 269 – 280.
5. Pricop, S. 2020. Impactul coronavirusului asupra economiei naționale și globale. Cât de ridicat este riscul unei crize mondiale. Available on the Internet: <https://romania.europalibera.org/a/impactul-coronavirusului-asupra-economiei-nationale-si-globale-cat-de-ridicat-este-riscul-unei-crize-mondiale-/30477505.html>.
6. <https://www.worldometers.info/coronavirus/worldwide-graphs/#total-cases>.
7. <https://www.worldometers.info/coronavirus/country/romania/>

IMPACT OF COVID-19 ON THE LABOUR MARKET*NIMIGEAN (BRINDUSE) Anca Ioana**West University of Timisoara, Romania*anca.brinduse93@e-uvt.ro

Summary: *The rapid spread of the coronavirus worldwide has fundamentally transformed everyday life as we knew it and nearly every country felt its negative effects. Apart from the devastating health consequences, the COVID-19 pandemic has also damaged the economies with unprecedented unemployment rates and lockdowns in many industries. Therefore, this paper aims to present the main effects of the coronavirus outbreak on the labour market worldwide. Taking into consideration the novelty of the topic, the research was conducted based on the analysis of professional reports or journal articles. The contribution of this paper is relevant both to the academic literature, but it also supports professionals from the field.*

Keywords: *COVID-19, labour-market, job loss, employment*

JEL Classification: *J23, J39, J49, M54*

1. Introduction

The coronavirus outbreak has generated a sharp economic fall all around the world and the effects of the COVID-19 were extremely severe from an economic point of view (Radulescu, et al., 2021). In order to surpass the effects of this worldwide crisis, governments had to take action immediately. The lockdown and other restrictive measures had an enormous contribution to the spread of the virus, but it was achieved only with a series of limitations which seriously affected the labour market. Therefore, the aim of this paper is to identify the manner in which the spread of the coronavirus worldwide affected the labour market. The impact will be analyzed from two perspectives. Firstly, the paper will present how the employees were affected taking into consideration their working hours, as many companies tried to save some costs by reducing the number of paid hours. Secondly, the paper will illustrate the effect of the pandemic on the income loss. The author chose to expose these two effects of the pandemic due to the fact that they were the most prominent on the labour market. In the third part of the paper, it was brought to surface a special group of the labour market, meaning the vulnerable categories, which are often excluded from analysis. It will be illustrated which are these vulnerable categories and how were they affected by the restrictive measures and lockdown.

The last part of the paper aims to display which are the measure that can be taken in order to ensure the recovery and improvement of the labour market after the pandemic. The main challenge from an economic point of view remains the re-opening phase which should be able to balance the recovery of the businesses and social activity, while keeping a low infection rate among population. Therefore, the paper shows how these measures should be designed in order to be successful.

As this is a relatively new topic, the research was done based on reports published by well-known professional organisms or articles and it followed the structure illustrated above. This paper should be considered as the starting point of the analysis of the effects of the pandemic on the labour market. It should be interesting to continue to follow this topic, from a different angle, meaning the recovery of the labour market after the pandemic of COVID-19, as well as the lessons learnt from this worldwide crisis.

2. Effects of COVID-19 on labour market

Even before the spread of COVID-19 was defined as pandemic, countries worldwide started to take preventive measures in order to minimize the negative effects of the virus. For example, there has been discovered a significative effect on the mobility patterns. Taking into consideration the smartphone locations in April 2020, there was a decrease of 30%-70% of the people travelling to work in the G20 countries (ILO, 2020). By late June 2020, more people were working from home, keeping this percentage high.

One of the first countries which were affected by the COVID19 outbreak, China, felt the economic effects starting with January 2020. Roughly five million people lost their jobs in January and February 2020. In February 2020, the unemployment rate jumped to 6.2%, its highest on record (Cheng, 2021). At that point, it was expected that nine million people would lose their jobs in China by the end of 2020 (He & Gan, 2020) (Cheng, 2020). However, the challenge regarding the labour market will continue in 2021, when a record number of 9 million graduates are expected to finish their studies and to actively start looking for a job (Tang, 2020) (Cheng, 2021). US, another economical power, was highly affected even from the beginning of this crisis. For example, in the last two weeks of March 2020, more than 10 million filled for unemployment claim, while during the entire Great Recession, from December 2007 to June 2009, there were 39,5 million unemployment claims (Weissman, 2020) (Coibion, Gorodnichenko, & Weber, 2020).

2.1. Decline of working hours

Probably the most significant effect of the COVID-19 was the reduction of jobs and the decline in working hours. For example, there was a significant decrease in the G20 countries, as presented in Table 1.

	Number of jobs lost in full-time equivalents (mil)	Total hours of paid work lost
G20	320	14.0%
G20: Advanced economies	70	14.2%
G20: Emerging economies	250	13.9%

Table 1. Employment and working hours decrease

Source: (ILO, 2020)

Worldwide, in 2020 8.8% of global working hours were lost, comparing with Q4 of 2019. In terms of full-time equivalent full-time jobs, this translates into the loss of 255 million jobs (ILO, 2021). Full-time job is considered to be 48-hour working week. An overview of the loss of the working-hours is represented in Figure 1, which consists of a worldwide heating map, highlighting the countries which were the most affected from this point of view. But, the effects of the coronavirus spread were not equally spread throughout the year. Half of the total loss of working hours in 2020 occurred during the second quarter of the year. (ILO, 2021)

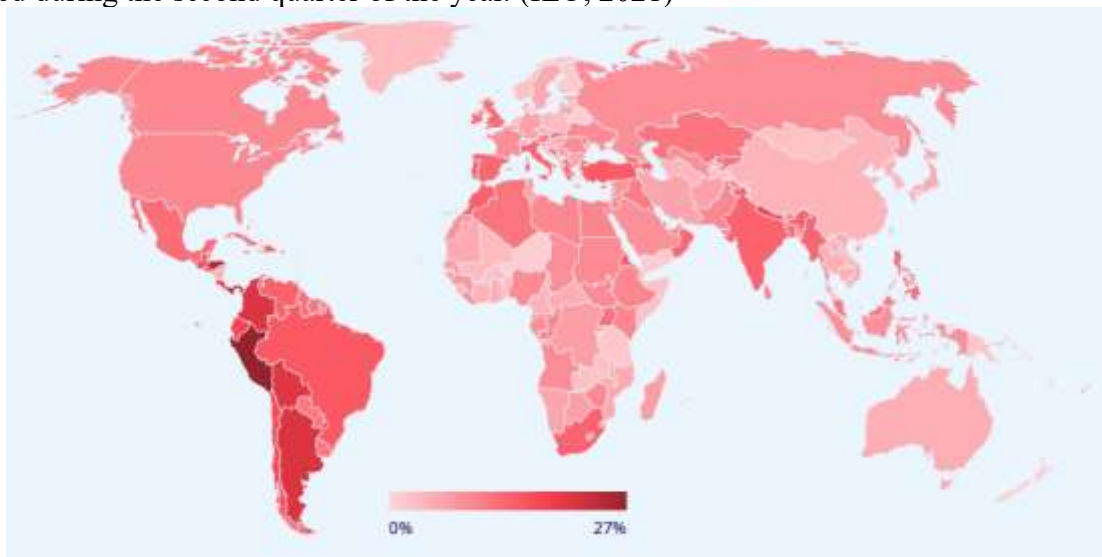


Figure 1. Working hours lost in 2020 compared to Q4 2019

Source: (ILO, 2021)

2.2.Loss of income

While the coronavirus crisis spread, many workers worldwide lost a part of their income (Bick & Blandin, 2020). Globally, labour income has declined by 8.3% in 2020, when compared to 2019 income, as shown in Figure 2. In monetary terms, this translates to a loss by 3.7 trillions dollars, compared to 2019 (ILO, 2021).

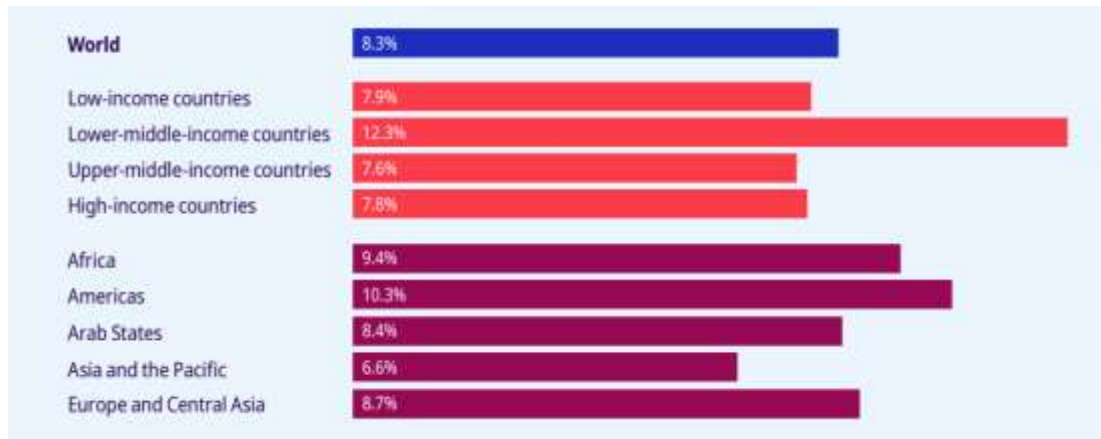


Figure 2. Income loss due to COVID-19

Source: (ILO, 2021)

Even those who kept their jobs, had to accept shorter hours or wage cuts. For example, 35% of US workers, 30% of UK workers and 20% of Germany workers reported lower earnings in March 2020, compared to earlier months (Adams-Prassl, Boneva, Golin, & Christopher, 2021). When comparing with the previous years, there can be observed a sharp decline of -5.2% in the median employment income for the countries in the European Union, as shown in Figure 3 (Eurostat, 2020).

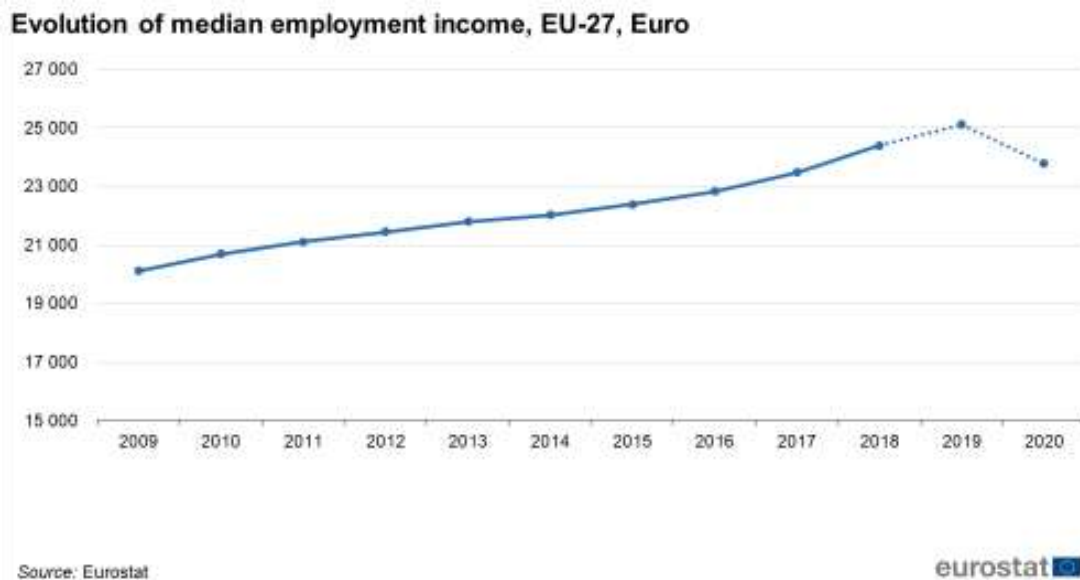


Figure 3. Evolution of median employment income

Source: (Eurostat, 2020)

The most affected industries were airlines, retail, accommodation, food services, or textile (ILO, 2020). When analysing the income loss from 2019 to 2020 for the countries in EU, the decline varies extremely much, from -12% to -1%, the most affected countries being Croatia, Slovakia, Cyprus,

Greece and Ireland, as shown in Figure 4 (Eurostat, 2020). In Romania, 65,7% of the participants in a study said that during the pandemic they obtained the same level of income, while 25.9% obtained a lower income and 8.4% obtained a higher income than before the COVID-19 pandemic (Radulescu, et al., 2021).

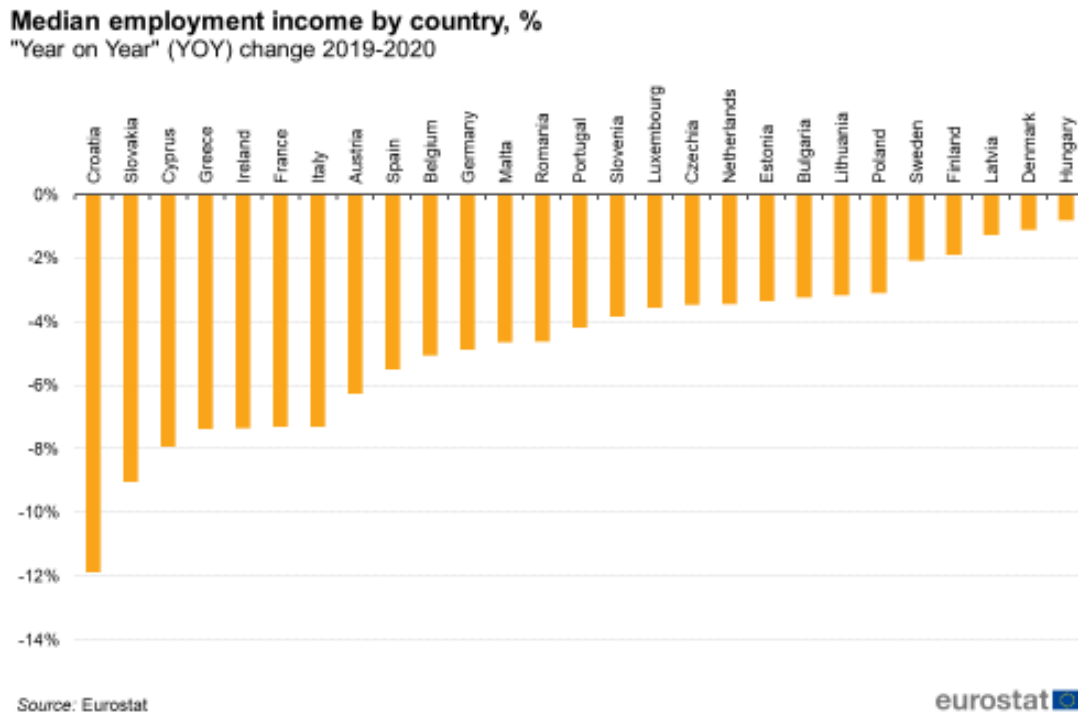


Figure 4. Median employment income by country

Source: (Eurostat, 2020)

2.3. Vulnerable categories affected by COVID-19

Unfortunately, the vulnerabilities of the labour market have been brought to surface during this pandemic (ILO, 2021). Low-paid workers were the most affected group at the beginning of the pandemic. Those working in the essential services, such as health care workers, cashiers, janitors, maintenance workers, delivery drivers or production workers were exposing themselves to the virus in order to provide the essential necessities to people worldwide (ILO, 2020) (ILO, 2021). Unfortunately, these sectors were also the ones most affected by the shutdowns that followed (Nahata, 2020). If we take into consideration the weekly earnings, in UK the bottom 10% of employees were seven times more likely to work in a sector that was affected by shutdowns, compared to the top 10% earners (Foucault & Galasso, 2020). Moreover, a study conducted in April 2020, showed that the top 25% of earners were 50% more likely to work from home than the bottom 25%. (Foucault & Galasso, 2020).

If we take into consideration workers that are not engaged into a full-time contract, they have been more exposed to the negative effects of the pandemic. In EU, this jobs such as self-employed, temporary contracts or part-time contracts, represent 40% of total employment in sectors most affected by lockdown measures. (ILO, 2020). Moreover, workers who were on a fixed-term contract were the first to lose their jobs when the COVID-19 measures were implemented. This trend could be observed in March and April 2020 in France, Italy and Spain (Foucault & Galasso, 2020). Also, outside de EU the issue persists. For example, India needs to create 10 million jobs yearly in order to absorb people who will be a part of the working population, besides the people who are unemployed. Therefore, the effects of the coronavirus spread on the job losses will only enhance the unemployment

crisis. While in EU the workers with part-time contracts or self-employed were at risk, in India there are 136 million people working without a contract, which can be fired without any notice (Das, 2020). Moreover, globally women have been more affected by employment loss to a greater extent than men (ILO, 2021). Worldwide, loss of employment for women in 2020 was 5%, compared to 3,9% for men. Also, at EU level, women were more affected than men, especially in Czechia, Greece, Slovakia, Lithuania and Portugal, as shown in Figure 4 (Eurostat, 2020).

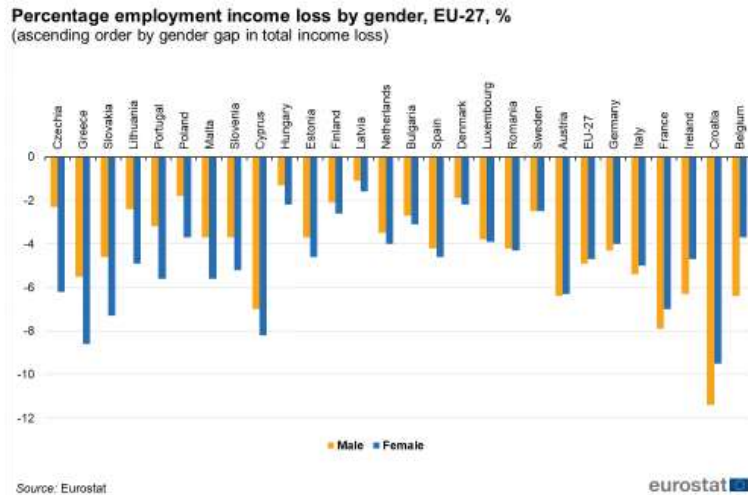


Figure 5. Income loss by gender

Source: (Eurostat, 2020)

A study shows that during pandemic, mothers had to reduce working hours significantly more than fathers, especially those with primary-school age or younger children (Collins, Landivar, Ruppner, & Scarborough, 2021), as shown in Figure 6.



Figure 6. Gender gap in hours worked

Source: (Collins, Landivar, Ruppanner, & Scarborough, 2021)

3. Policies for recovery after COVID-19 and improving the labour market

The main challenge from an economic point of view remains the re-opening phase which should be able to balance the recovery of the businesses and social activity, while keeping a low infection rate among population. There are a few measures that can be adopted in order to ensure a smooth process of reopening (ILO, 2020):

- **Staying safe.** As the companies are reopening, it is vital to ensure a safe return of the employees. If there is not a safe working environment, companies have to shut down again, and this action will have a strong negative effect on the economy's recovery.
- **Adapting job retention schemes.** Job retention schemes should be adapted taking into consideration the profile of the companies. The most important scheme is considered to be allowing employees to have flexibility regarding their work schedule and location.
- **Ensuring adequate income protection while providing job search assistance and support.** As economy will start recovering, there is a need to balance the support offered by the government to those who lost their jobs and the support for active searching for a new place to work.
- **Supporting job creation.** Job creation can be encouraged by increasing the bonuses for those who are offering re-employment during the pandemic context.

The pandemic context have brought to surface all the inadequacies of the labour market. Therefore, policies should not aim only the recovery, but also the improvement of this area. Policymakers should start building now a better working environment for the future jobs. There have been issued some general policies, but they should be redesigned accordingly to each country's particularities (ILO, 2020), presented in Figure 7. New policies should aim to improve the labour market by firstly ensuring an equal treatment and pay for all employees. Workers worldwide should feel protected by the national authorities in case of a crisis, like COVID-19. But, in order to ensure that, changes have to be made both in regulations, but also in mindsets. Moreover, the new policies regarding the labour market should pay attention to the equal treatment between men and women, as this is issue is still not solved in different countries worldwide. Finally, probably the most important lesson from the COVID-19 pandemic, is that we must be flexible in order to remain relevant on the market. But, flexibility is gained through a life long learning mindset. Those employees who understand the importance of flexibility and continuous learning will be the employees which can overcome any challenge regarding their professional career.

Enabling a rapid response to economic shocks
Improving working conditions
Modernising employment services and making them more flexible
Exercising social dialogue
Strengthening employment and social protection systems
Promoting gender equality in the labour market
Achieving better employment prospects for young people
Promoting lifelong learning opportunities for all to match changing skills needs

Figure 7. Policies for labour market improvment

Source: Adaptation after (ILO, 2020)

4. Conclusions

The aim of this paper was to identify the manner in which the spread of the coronavirus worldwide affected the labour market. The impact was analyzed from two perspectives. Firstly, the paper presented how the employees were affected taking into consideration their working hours, as many companies tried to save some costs by reducing the number of paid hours. Worldwide, in 2020 8.8% of global working hours were lost, comparing with Q4 of 2019 and half of the total loss of working hours in 2020 occurred during the second quarter of the year (ILO, 2021).

Secondly, the paper illustrated the effect of the pandemic on the income loss. Globally, labour income has declined by 8.3% in 2020, when compared to 2019 income. In monetary terms, this translates to a loss by 3.7 trillions dollars, compared to 2019 (ILO, 2021). For the countries in the European Union, when comparing with the previous years, there can be observed a sharp decline of -5.2% in the median employment income (Eurostat, 2020).

In the third part of the paper, it was brought to surface a special group of the labour market, meaning the vulnerable categories, which are often excluded from analysis. It was be illustrated which were these vulnerable categories and how were they affected by the restrictive measures and lockdown. For example, low-paid workers were the most affected group at the beginning of the pandemic and if we take into consideration the weekly earnings, in UK the bottom 10% of employees were seven times more likely to work in a sector that was affected by shutdowns, compared to the top 10% earners (Foucault & Galasso, 2020). Another vulnerable category was represented by people that are not engaged into a full-time, jobs such as self-employed, temporary contracts or part-time contracts. Moreover, globally women have been more affected by employment loss to a greater extent than men (ILO, 2021). Moreover, worldwide, loss of employment for women in 2020 was 5%, compared to 3,9% for men. Also, at EU level, women were more affected than men, especially in Czechia, Greece, Slovakia, Lithuania and Portugal, as shown in Figure 4 (Eurostat, 2020).

The main challenge from an economic point of view remains the re-opening phase which should be able to balance the recovery of the businesses and social activity, while keeping a low infection rate among population. Therefore, policies should not aim only the recovery, but also the improvement of this area. Policymakers should start building now a better working environment for the future jobs.

5. Bibliography

- Adams-Prassl, A., Boneva, T., Golin, M., & Christopher, R. (2021, March 1). *COVID Inequality Project*. Retrieved from <https://sites.google.com/view/covidinequality/home>
- Bick, A., & Blandin, A. (2020, 5 06). *VOX EU*. Retrieved from Real-time labour market estimates during the 2020 coronavirus outbreak: <https://voxeu.org/article/real-time-labour-market-estimates-during-2020-coronavirus-outbreak>
- Cheng, E. (2020, March 16). *Roughly five million people in China lost their jobs in the first two months of 2020*. Retrieved from CNBC: <https://www.cnbc.com/2020/03/16/china-economy-millions-lose-their-jobs-as-unemployment-spikes.html>
- Cheng, E. (2021, 3 15). *China's young people struggle to find jobs as unemployment rate holds at 13.1%*. Retrieved from CNBC: <https://www.cnbc.com/2021/03/15/chinas-young-people-are-still-having-a-hard-time-finding-jobs.html>
- Coibion, O., Gorodnichenko, Y., & Weber, M. (2020, April). Labor markets during the COVID-19 crisis: a preliminary view. *Working paper*. Cambridge: National Bureau of Economic Research.
- Collins, C., Landivar, C. L., Ruppanner, L., & Scarborough, W. (2021). COVID-19 and the gender gap in work hours. *Gender, Work & Orgnization - Feminist Frontiers*, 28(S1), 101-112.

- Das, G. (2020, 3 31). *136 million jobs at risk in post-corona India*. Retrieved from Livemint: <https://www.livemint.com/news/india/136-million-jobs-at-risk-in-post-corona-india-11585584169192.html>
- Eurostat. (2020, October). *Impact of COVID-19 on employment income - advanced estimates*. Retrieved from https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Impact_of_COVID-19_on_employment_income_-_advanced_estimates#cite_note-4
- Foucault, M., & Galasso, V. (2020). Working After Covid-19: Cross-Country Evidence from Real-Time Survey Data. *Sciences Po publications*(9).
- He, L., & Gan, N. (2020, May 8). *80 million Chinese may already be out of work. 9 million more will soon be competing for jobs, too*. Retrieved from CNN Business: <https://edition.cnn.com/2020/05/08/economy/china-unemployment-intl-hnk/index.html>
- ILO, O. I. (2020). *The impact of the COVID-19 pandemic on jobs and incomes in G20 economies*.
- ILO, O. I. (2021). *ILO Monitor: COVID-19 and the world of work. Seventh edition. Updated estimates and analysis*.
- Nahata, P. (2020, 3 19). *Coronavirus Impact: Fear Of Contract Job Losses Prompt Cash Transfer Calls*. Retrieved from Bloomberg: <https://www.bloombergquint.com/business/fear-of-contract-job-losses-prompt-cash-transfer-calls>
- Radulescu, C. V., Ladaru, G.-R., Burlacu, S., Constantin, F., Ioanas, C., & Petre, I. L. (2021). Impact of the COVID-19 Pandemic on the Romanian Labor. *Sustainability*, 13(271).
- Tang, F. (2020, 12 18). *China urged to 'expand job market', provide support for university graduates and migrant workers in 2021*. Retrieved from China Macro Economy: <https://www.scmp.com/economy/china-economy/article/3114385/china-urged-expand-job-market-provide-support-university>
- Weissman, J. (2020, April 2). *6.6 Million Americans Filed for Unemployment Last Week*. Retrieved from Slate: <https://slate.com/business/2020/04/unemployment-jobs-numbers-economy-coronavirus.html>

THE DISCLOSURE OF INFORMATION IN THE FINANCIAL STATEMENTS IN THE CONTEXT OF THE COVID-19 PANDEMIC

DEZVĂLUIREA INFORMAȚIILOR ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE ÎN CONTEXTUL PANDEMIEI COVID-19

*Dr. conf.univ. ȚUGULSCHI Iuliana, ASEM, RM,
tugulschi.i@ase.md*

In our days, the negative economic impact of the Covid-19 pandemic on the financial results of the entity, has been highlighted by a deep economic slowdown, shown in decrease of the consumption for certain types of goods, ongoing liquidity concerns, lower production volumes, lower salaries, restructuring activities and an increase intervention by the state in supporting business environment, etc. In the context of those mentioned, this article analyzes the key issues that need to be disclosed by the entities affected by the pandemic in the explanatory note to the financial statements.

Keywords: Covid-19 pandemic, financial statements, explanatory note, the disclosure of information.

Jel: M 40, 41

Introducere/ Introduction

Impactul economic negativ al pandemiei Covid-19 asupra rezultatelor financiare ale entității s-a evidențiat printr-o încetinire economică care s-a manifestat, dar nu s-a limitat la creșterea nivelurilor stocurilor ca rezultat al scăderii consumului la anumite tipuri de mărfuri, preocupări continue legate de lichiditate; reducerea volumelor de producție și a salariilor; concedierea personalului; menținerea costurilor de întreținere a activității (amortizarea mijloacelor fixe, chirie, salarii, impozite etc.) comparativ cu reducerea veniturilor; efectuarea unor activități de restructurare; creșterea intervenției statului în susținerea mediului de afaceri etc.

Conținutul de bază/ Body of communication

Pandemia Covid-19 a afectat profund economia Republicii Moldova având un impact mai pronunțat în special în cazul ramurilor care au avut cel mai mult de suferit pe fonul restricțiilor impuse de către autorități, cum ar fi domeniul turism, hotelier, activități distractive etc.

Totodată, marea majoritate a entităților în contextul pandemiei Covid-19 s-au confruntat cu cheltuieli specifice dintre care pot fi enunțate următoarele:

- de testare a personalului;
- pentru procurarea echipamentului de protecție a angajaților contra COVID-19 prin asigurarea acestora cu măști, viziere, dezinfectanți etc.;
- de creare a infrastructurii informaționale prin stabilirea expresă a condițiilor de muncă acceptabile de către salariat, asigurarea confidențialității datelor entității în cazul exercitării salariatului muncii la domiciliu, precum și siguranța datelor informaționale;
- de staționare totală sau parțială a activității etc.

Aspectele date au impus revizuirea politicilor contabile în vederea elucidării modului de contabilizare a acestor operațiuni în activitatea entității, precum și a regulamentelor interne și documentelor în domeniul salarizării în cazul muncii la distanță etc.

Printre actele normative existente în Republica Moldova în anul 2020 la nivel național au fost adoptate o serie de măsuri de natură bugetar-fiscală orientate spre susținerea mediului de afaceri, printre care pot fi enumerate:

- dispozițiile Comisiei Situații Excepționale,

- Legea privind instituirea unor măsuri de susținere a activității de întreprinzător și modificarea unor acte normative nr. 60 din 23.04.2020;
- Legea cu privire la instituirea unor măsuri pe perioada stării de urgență în sănătate publică și modificarea unor acte normative nr. 69 din 21.05.2020.

Una din măsurile de susținere a mediului de afaceri din partea autorităților o reprezintă programul de subvenționare a plăților pentru șomaj tehnic și/sau staționare instituit prin pct. 6 din Dispoziția nr. 16 din 10.04.2020 a Comisiei pentru Situații Excepționale a Republicii Moldova (pentru perioada 17 martie – 15 mai 2020) și art. II din Legea cu privire la instituirea unor măsuri pe perioada stării de urgență în sănătate publică și modificarea unor acte normative nr. 69 din 21.05.2020 (pentru perioada 16 mai – 30 iunie 2020). Termenul de aplicare a programului dat a fost prelungit cu 3 luni, astfel încât subvenționarea impozitelor salariale se va realiza pentru indemnizațiile aferente șomajului tehnic și/sau staționării instituite în perioada 16 mai – 30 septembrie 2020. Totodată cererea poate fi depusă în termen de până la 30 noiembrie 2020 [2].

În cazul în care entitatea a beneficiat de careva susțineri din partea statului, cum ar fi subvenționarea plăților pentru șomaj tehnic și/sau staționare acestea aspecte urmează a fi dezvăluite în notele la situații financiare.

În conformitate cu prevederile art. 21 din Legea contabilității și raportării financiare Nr. 287/2017, în funcție de categoria entității și necesitățile informaționale ale acesteia, entitatea care aplică standardele naționale de contabilitate întocmește și prezintă anual unul dintre următoarele seturi de rapoarte:

- a) situații financiare prescurtate;
- b) situații financiare simplificate;
- c) situații financiare complete [1].

Indiferent de setul de rapoarte aplicat, entitatea ca parte componentă a acestora întocmește nota explicativă în conformitate cu cerințele legii menționate. Astfel, potrivit art. 22 din Legea contabilității și raportării financiare, la întocmirea notei explicative la situațiile financiare individuale se respectă ordinea în care sânt prezentate elementele contabile în bilanț și în situația de profit și pierdere. Nota explicativă conține informații suplimentare care nu sunt incluse în situațiile financiare. Totodată, volumul, structura și forma de prezentare a notei explicative se stabilesc de fiecare entitate de sine stătător, în funcție de categoria acesteia, de dimensiunea, forma juridică de organizare, domeniul/profilul de activitate al acesteia, de necesitățile informaționale proprii și de cerințele prezentei legi.

Astfel, în mod obligatoriu, nota explicativă trebuie să conțină informațiile descrise în alin. (3) art. 22 din legea menționată. Dintre cele mai importante pot fi menționate:

- a) politicile contabile adoptate de către entitate;
- b) aspecte privind evaluarea ulterioară a activelor imobilizate conform modelului reevaluării sau în cazul evaluării ulterioare la valoarea justă a instrumentelor financiare și altor categorii de active
- c) cuantumul și natura elementelor individuale de venituri sau de cheltuieli care au o mărime sau o incidență neordinară;
- d) sumele datoriilor cu un termen de achitare mai mare de 5 ani și valoarea totală a datoriilor acoperite cu garanții, cu indicarea naturii și formei garanțiilor;
- e) sumele avansurilor și împrumuturilor acordate membrilor consiliului, ai organului executiv și ai celui de supraveghere,
- f) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune etc.

Totodată, în cazul entităților care întocmesc situații financiare complete nota explicativă conține, pe lângă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare, cel puțin următoarele informații solicitate de SNC. Aspectele-cheie necesare de a fi dezvăluite în nota explicativă sunt sintetizate în tabelul 1.

Tabelul 1. Aspecte-cheie ce necesită a fi dezvăluite în nota explicativă potrivit Standardelor Naționale de Contabilitate

Denumirea SNC	Dezvăluirea informației
Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare	<ul style="list-style-type: none"> ▪ politicile contabile ▪ modificările estimărilor contabile: ▪ erorile contabile: ▪ data semnării situațiilor financiare și persoanele abilitate să le semneze.
Imobilizări necorporale și corporale	<ul style="list-style-type: none"> ▪ imobilizările necorporale: ▪ imobilizările corporale: ▪ resurse minerale.
Creanțe și investițiile financiare	<ul style="list-style-type: none"> ▪ creanțele; ▪ investițiile financiare.
Stocuri	<ul style="list-style-type: none"> ▪ valoarea contabilă a stocurilor evaluate la valoarea realizabilă netă; ▪ suma ajustării pentru deprecierea stocurilor recunoscută și/sau decontată în perioada de gestiune etc.
Capital propriu și datorii	<ul style="list-style-type: none"> ▪ capitalul propriu: ▪ datoriile financiare, comerciale și calculate: ▪ subvențiile: ▪ provizioanele.
Deprecierea activelor	<ul style="list-style-type: none"> ▪ evenimentele și circumstanțele care au condus la recunoașterea sau reluarea fiecărei pierderi semnificative din depreciere; ▪ informații ce au servit drept bază pentru determinarea valorii juste minus costurile de vânzare a activelor (grupurilor de active) depreciate; ▪ descrierea grupelor de active depreciate (de exemplu, o linie de producție, o secție de fabricare a unor tipuri de produse concrete) și modificările acestor grupuri pe parcursul perioadei de gestiune; ▪ soldul pierderilor din depreciere la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune; ▪ sumele pierderilor din depreciere recunoscute sau reluate în cursul perioadei de gestiune.
Venituri	<ul style="list-style-type: none"> ▪ suma fiecărei categorii semnificative de venituri recunoscute în perioada de gestiune, inclusiv veniturile provenite din vânzarea produselor și mărfurilor, prestarea serviciilor, redevențe, dividende; ▪ suma veniturilor rezultate din tranzacțiile pe bază de barter incluse în fiecare categorie semnificativă de venit.
Cheltuieli	<ul style="list-style-type: none"> ▪ suma cheltuielilor activității de bază grupate după natură (elemente); ▪ natura și suma fiecărei categorii semnificative de cheltuieli, recunoscute în perioada de gestiune.

Prin urmare, entitățile care întocmesc situații financiare complete, pe lângă prevederile Legii contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017 de dezvăluire a informațiilor în nota explicativă, au obligațiuni suplimentare de dezvăluire a informațiilor contabile în contextul prevederilor SNC.

Entitatea care a suportat costuri semnificative în contextul pandemiei Covid-19 are sarcina de a identifica și de a reflecta în situațiile financiare impactul acestora asupra indicatorilor activității. Stabilirea pragului de semnificație ca un criteriu unic aplicabil pentru toate elementele situațiilor financiare sau ca câteva criterii pentru grupe separate de elemente trebuie prevăzută în politicile contabile ale entității.

În acest context, dintre elementele contabile care pot necesita ajustări ale situațiilor financiare pot fi menționate:

- *deprecierea activelor imobilizate;*
- *deprecierea stocurilor la valoarea realizabilă netă;*
- *prezentarea datoriilor curente sau lung la data raportării;*
- *calculul și ajustarea provizioanelor;*
- *recunoașterea veniturilor și cheltuielilor perioadei de gestiune;*
- *evenimentele ulterioare etc.*

Potrivit pct. 23 din SNC “Deprecierea activelor”, pierderea din depreciere se recunoaște în suma în care valoarea contabilă a activului depășește valoarea sa justă minus costurile de vânzare. Din anul 2020 se aplică doar o variantă - pierderile din depreciere se reflectă într-un cont separat și se contabilizează în funcție de metoda evaluării ulterioare a activelor imobilizate aplicată de entitate:

- la valoarea contabilă;
- la valoarea reevaluată.

La reluarea pierderilor din deprecierea mijloacelor fixe și altor active venitul înregistrat se consideră drept sursă de venit neimpozabilă (art. 20 lit. z⁹) din Codul fiscal), iar suma pierderilor din depreciere nu se permite spre deducere (art. 24 alin. (18) din Codul fiscal).

Astfel, entitățile care la data raportării au constatat indici de depreciere a activelor sale sub impactul pandemiei Covid-19 au obligația de dezvăluire a acestor aspecte în nota explicativă prin explicarea evenimentelor și circumstanțelor care au condus la recunoașterea sau reluarea fiecărei pierderii semnificative din depreciere, cum s-a determinat valoarea justă minus costurile de vânzare a activelor (grupurilor de active) depreciate, precum și descrierea grupelor de active depreciate (de exemplu, o linie de producție, o secție de fabricare a unor tipuri de produse concrete) și modificările acestor grupuri pe parcursul perioadei de gestiune și altor informații relevante.

Caracterul global al pandemiei a determinat acțiuni fără precedent - mulți antreprenori (furnizori, beneficiari, locatori sau chiar angajați ai acestora) s-au ciocnit cu dificultăți în executarea obligațiilor față de parteneri pe care și le-au asumat prin contracte de lungă durată, încheiate până la instituirea de către autorități a măsurilor restrictive. În astfel de circumstanțe, a apărut întrebarea dacă pandemia și măsurile aplicate constituie temei pentru rezoluțiunea sau modificarea obligațiilor, precum și pentru scutirea de răspunderea pentru neexecutarea acestora.

Legislația națională prevede trei concepte juridice care pot fi aplicate relațiilor contractuale în situații de criză:

- justificarea datorită unui impediment (anterior – forța majoră) (art. 904 din Codul civil):
- imposibilitatea fortuită de executare (art. 989 din Codul civil);
- schimbarea excepțională a circumstanțelor (art. 1083 din Codul civil).

Astfel, în cazul relațiilor cu debitorii, entitatea poate, conform politicilor contabile, să constituie corecții (provizioane) privind creanțele compromise comerciale care se contabilizează în baza SNC „Creanțe și investiții financiare”. Potrivit pct. 36 din standard, creanțele se consideră compromise în cazuri în care termenul de prescripție prevăzut de legislația în vigoare a expirat sau cumpărătorul (clientul) se află în situație financiară nefavorabilă. Prin urmare, dacă la data raportării unii debitori ai entității prezintă creanțe compromise față de entitate fiind afectați în principal de consecințele pandemiei Covid-19, atunci SNC prevăd constituirea provizioanelor cu dezvăluirea acestor aspecte în note.

Totodată, în conformitate cu pct. 87 din SNC „Capital propriu și datorii”, entitatea poate constitui și provizioane pentru datorii. În cazul indicării acestui fapt în politicile contabile, provizioanele trebuie revizuite la fiecare dată de raportare fiind ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă.

În scopuri fiscale, suma provizioanelor constituite indiferent de tipul acestora nu se permite spre deducere (art. 31 alin (2) din Codul fiscal), iar din 2020 venitul aferent provizioanelor neutilizate care nu au fost deduse în scopuri fiscale la momentul formării acestora reprezintă sursă de venit neimpozabilă (art. 20 lit. z¹⁷) din Codul fiscal).

Unele entități dezvăluie aspectele legate de efectele pandemiei Covid-19 în raportul conducerii în modul prevăzut în art. 23 al Legii contabilității și raportării financiare (tabelul 2).

Tabelul 2. Tipurile de entități și obligativitatea prezentării raportului conducerii

Categoriile de entități/rapoarte	Entitățile micro și mici	Entitățile mijlocii	Entitățile mari	Entitățile de interes public
Raportul conducerii	pe bază benevolă	obligatoriu	obligatoriu	obligatoriu

Astfel, legislația în vigoare prevede că entitățile de interes public, mijlocii și mari suplimentar la situațiile financiare prezintă raportul conducerii conține o prezentare fidelă a poziției entității, a dezvoltării și a performanței activităților acesteia și prezintă o analiză corelată cu dimensiunea și complexitatea activităților desfășurate. Raportul conducerii include, cel puțin, informații privind:

- a) indicatorii financiari de performanță;
- b) indicatori nefinanțari de performanță, relevanți pentru activitatea entității;
- c) perspectivele de dezvoltare ale entității;
- d) activitățile din domeniul cercetării și dezvoltării;
- e) răscumpărarea părților sociale și a acțiunilor proprii;
- f) filialele entității;
- g) **principalele riscuri și incertitudini cu care se confruntă entitatea;**
- h) protecția mediului și oportunitățile profesionale ale angajaților;
- i) în cazul în care utilizarea instrumentelor financiare este semnificativă pentru evaluarea poziției și a performanței financiare:
 - obiectivele și politicile în gestiunea riscului financiar pentru fiecare tip major de tranzacție prognozată pentru care se utilizează metode de acoperire împotriva riscurilor;
 - gradul de expunere a entității la riscul de preț, riscul de credit, riscul de lichiditate și la riscul fluxului de numerar.

Prin urmare, raportul conducerii unei entități afectate de efectele pandemiei Covid-19 va conține referiri și explicații suplimentare cu detalierea, după caz, a domeniilor de activitate, veniturilor, cheltuielilor și altor indicatori relevanți pentru perioada de raportare pandemică.

Un aspect cheie la dezvăluirea informațiilor de către entitatea afectată de pandemia Covid-19 ține de **respectarea principiului continuității activității**.

În contextul legislației în vigoare, la data raportării o entitate își întocmește situațiile financiare pe o bază continuă, cu excepția cazului în care conducerea intenționează fie să lichideze entitatea, fie să își întrerupă activitatea sau nu are o alternativă realistă decât să o facă.

Atunci când conducerea entității deține informații despre o incertitudine cu privire la evenimente sau condiții care pot pune îndoială semnificativă privind capacitatea entității de a avea continuitate, entitatea trebuie să dezvăluie acest fapt în nota explicativă.

Drept evenimentele care pot fi o condiție prealabilă sau dovezi ale inaplicabilității principiului continuității activității și prezintă o gamă largă de factori din care se pot distinge:

- ↳ pierderi semnificative ca urmare a impactului pandemiei COVID-19 asupra restricțiilor în anumite domenii de producție, comerț sau servicii,
- ↳ probleme persistente de solvabilitate,
- ↳ planuri de rambursare a datoriilor și surse potențiale de refinanțare,

- ↳ pierderea unor importante piețe de vânzare, franciză, și, în consecință, o scădere considerabilă a vânzărilor,
- ↳ capital insuficient pentru dezvoltare continuă,
- ↳ perspective negative privind fluxurile de numerar,
- ↳ lipsa mijloacelor importante pentru desfășurarea procesului de producție,
- ↳ riscuri de depreciere a activelor, care nu numai că pot agrava starea întregului bilanț, dar pot duce și la încălcarea condițiilor restrictive ale acordurilor cu băncile și alți creditori etc.

În cazul în care *principiul continuității activității este adecvat*, dar totuși există o incertitudine semnificativă a activității continue, conducerea ar trebui să dezvăluie în mod adecvat în notele la situațiile financiare:

- condițiile sau evenimentele care pot ridica îndoieli semnificative cu privire la capacitatea companiei de a continua ca activitate continuă,
- planurile conducerii în legătură cu aceste condiții sau evenimente.

Dacă *principiul continuității activității nu mai este adecvat*, potrivit pct. 45 din SNC «Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare», entitatea va întocmi situațiile financiare în baza altor principii și metode și nu va recurge la ajustarea elementelor recunoscute în situațiile financiare conform metodelor acceptate inițial. Astfel, dacă entitatea planifică să-și înceteze activitatea în următoarele 12 luni de la data raportării aceasta trebuie:

- 1) să transfere toate activele imobilizate în cele circulante și datoriile pe termen lung în cele curente;
- 2) să evalueze toate activele la valoarea de piață;
- 3) să recunoască datoriile contingente în legătură cu rezilierea contractelor și posibilele sancțiuni care îi pot fi aplicate de către persoanele terțe etc.

Concluzii/Conclusion

La completarea notei explicative la situațiile financiare entitățile care întocmesc situații financiare simplificate sau prescurtate trebuie să se conducă de cerințele exprese din art. 22 din Legea contabilității și raportării financiare și pct. 225 din SNC “Prezentarea situațiilor financiare”. Totodată, nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete trebuie să conțină pe lângă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare și informațiile cerute de Standardele Naționale de Contabilitate.

Entitățile de interes public, mijlocii și mari suplimentar la notele la situații financiare prezintă și raportul conducerii în care dezvăluie principalele riscuri și incertitudini cu care s-a confruntat entitatea în perioada de raportare.

Analizând condițiile impuse de legislația în vigoare privind dezvăluirea informațiilor este important să menționăm că în contextul situației actuale de pandemie impactul Covid-19 suplimentar la datele prezentate în situațiile financiare ale entității necesită să se regăsească așa aspecte ca: descrierea elementelor contabile ce au fost ajustate; riscurile cu care s-a confruntat entitatea (de lichiditate, de piață, valutar etc.) prin determinarea indicatorilor de analiză; aspectele privind continuitatea activității, precum și descrierea evenimentelor ulterioare datei raportării.

Bibliografie/ Bibliography

1. Legea contabilității și raportării financiare Nr. 287 din 15.12.2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 1-6 din 05.01.2018.
2. Standardele Naționale de Contabilitate aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Nr. 118 din 22.10.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 233-237 din 22.10.2013.
3. Legea cu privire la instituirea unor măsuri pe perioada stării de urgență în sănătate publică și modificarea unor acte normative nr. 69 din 21.05.2020. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. nr. 124-125 din 29.05.2020.
4. Regulamentul privind subvenționarea întreprinderilor și organizațiilor necomerciale, rezidente ale Republicii Moldova, care au instituit șomaj tehnic și/sau staționare urmare a situației epidemiologice (COVID-19), aprobat prin Ordinul MF 58 din 29.04.2020. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. nr. 110-111 din 30.04.2020.

ISCA 2021

5. Dispoziția nr. 16 din 10.04.2020 a Comisiei pentru Situații Excepționale a Republicii Moldova;
6. Legea nr.60 din 23.04.2020 privind instituirea unor măsuri de susținere a activității de întreprinzător și modificarea unor acte normative. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 108-109 din 25.04.2020.
7. Implicațiile contabile cauzate de impactul COVID-19 asupra activității societăților.
<https://www2.deloitte.com/ro/en/pages/audit/solutions/implicatiile-contabile-cauzate-de-impactul-COVID-19-asupra-activitatii-societatilor.html>;

GLOBAL CHALLENGES FOR ACCOUNTING AND AUDITING IN THE 3rd DECADE OF THE 21st CENTURY

HOVSEPYAN Hripsime¹, MNATSAKANYAN Hayk²

¹*HayPost CJSC, Yerevan, Republic of Armenia*

²*Yerevan State University, Head of Finance and Accounting Chair, Yerevan, Republic of Armenia*

E-mails: hripsime.94@mail.ru, h.mnatsakanyan@ysu.am

Summary: The purpose of this article is to present the global challenges which already face accounting and auditing and which will accompany them during this decade. They are mainly related to technological development, global changes in the world economy and geopolitical developments. Professional community should consider those challenges, get prepared to properly overcome the difficulties and act in favor of the organizations and institutions they present, simultaneously developing and improving the approaches to their professional directions. The study of those challenges can also provide valuable information to those people, who hire, cooperate with or rely on accountants and auditors.

Keywords: Accounting, auditing, artificial intelligence, cyber security, blockchain, cryptocurrency

JEL Classification: M41 Accounting, M42 Auditing

Introduction: The 21st century, which can also be called a technological century, is experiencing a rather dynamic development. That dynamic certainly has its impact on various professions, and auditing (internal and external), as well as accounting are not an exception in this context. Since the beginning of this decade those developments have intensified due to new realities, geopolitical processes and global changes. Various professions have undergone and will still undergo transformations, as new processes bring new challenges. The latter include artificial intelligence and automation, cyber security, cryptocurrencies and blockchains, diversification of skills and knowledge.

From time to time the world goes through such global changes and crises, that almost all kinds of activities and life in general have to undergo huge changes to resist new imperatives. A striking example is the recent corona-crisis, which dictated its own rules to almost the whole world. As the world economies are now more interconnected than ever, various processes spread quite quickly through the world with the effect of a chain reaction. Due to such transformations accounting and auditing periodically face such problems when it is necessary to change the approach to the profession, make changes in professional practice standards, as well as in legislation. Determining clearly factors for new transformations, their origin and the possible consequences of their influence, regular discussions about them, exchange of ideas and experiences are vital for accountants and auditors, since the global challenges sometimes move faster than professionals make amendments in standards, frameworks and guides.

Further we will discuss separately the main challenges mentioned above and their impacts on accounting and auditing.

Artificial intelligence and automation: There are several definitions for the term artificial intelligence (AI), but the core meaning is almost the same: it's a complex of technologies designed to replace various human activities and abilities with different goals. One of the definitions states: AI is a human-like intelligence, exhibited by a computer, robot, or other machine. It refers to the ability of a computer or machine to mimic the capabilities of the human mind (learning from examples and experience, recognizing objects, understanding and responding to language, making decisions, solving problems) and combining these and other capabilities to perform functions a human might perform, such as greeting a hotel guest or driving a car. [1] Undoubtedly, AI and automation of some kinds of activities help people avoid various human errors, save time and other resources and use them in the most valuable processes. It also allows organizations to significantly reduce their costs where it's possible. Concerning accounting and auditing, IA might come in handy to use historical

data, analyze huge information, make logical conclusions. Nevertheless, IA brings new challenges for accountants and auditors. First of all, the information provided by IA cannot be always trusted as it is not 100 percent insured against failures. Besides, it requires certain knowledge and skills for effective usage, and as the technologies develop and change very quickly, especially in recent years, accountants and auditors need to keep the finger on the pulse all the time, in addition employers need to periodically and properly invest in staff training. Another issue is related to the designing of the processes. Accountants and auditors use certain systems, methods and technologies during their routine work. The application of IA and dynamic changes in it require transformations in processes used by accountants and auditors, which means spending extra time and resources on designing new systems and approaches to work adapted to the conditions dictated by IA. The task here for the professionals is to seek to always find the golden mean for effective cooperation between human capital and artificial intelligence with minimum losses and use of resources.

As we have already mentioned, automation has its benefits for organizations and different professionals in general, including accountants and auditors. At the same time it can cause some problems for them. Automation leads to expulsion of some employees or at least several functions they do. The tendency of replacing various jobs by automated systems can already be seen. Meanwhile, according to a McKinsey Global Institute report, between 400 million to 800 million jobs worldwide will be lost due to automation by 2030. Oxford Economics expects robots and automation to replace 20 million (8.5%) global manufacturing jobs by 2030. [2] [Another study by PwC predicts while automating and replacing some of the jobs by the end of this decade, the technology will create millions of new jobs both directly and indirectly. According to the study, AI will create as many as 7.2 million jobs between 2017 and 2037 while displacing 7 million jobs during the same period,](#) leading to a net growth of 200,000 jobs. [3] World Economic Forum report (2018) states automation will displace 75 million jobs but generate 133 million new ones worldwide by 2022. Gartner predicted AI-related job creation will reach 2 million net new jobs in 2025. [4] There are also various researches and predictions that present the list of professions which can or cannot be replaced by IA. Among the possible replaced professions is bookkeeping clerk. It's clear that IA will mostly replace jobs and activities which include repetitive and manual tasks. Accounting and auditing have such parts in their functions. Big companies usually have big accounting and auditing teams, where the duties are segregated among several employees. In developing countries, where the technologies are not as developed as in leading countries, accounting and auditing departments still have members in their staff, who mostly do repetitive and manual functions, which can be replaced by new technologies. So such systems will soon face the need for cutting their staff. Accountants and auditors worldwide need to update their knowledge and skills if they want to save their jobs.

Another issue concerns the auditing of AI. First of all there is a need for IT auditors in audit departments and this need will increase with the progress of new technologies. As it is known, nowadays, in this technological century, the IT companies are more attractive and seem to be more perspective and profitable in the future, so it is a big question, which sphere will IT professionals choose - auditing or IT companies. If auditing companies fail in creating attractive conditions (including financial factors) for IT professionals, they will lack relevant specialists. Besides, there aren't still enough institutions and programs which prepare IT auditors. It is worth mentioning that those specialists need also serious professional expertise which is impossible to just gain by special courses or books. According to our own practice in Armenia, where the auditing market is quite modest due to the country's capabilities, it can be stated that there is a lack of IT auditors, since the serious specialists can be counted on the fingers. The lack will be more obvious in the upcoming years, when IA penetrates more and more areas of activities. The small number of IT auditors in Armenia is due to the lack of training opportunities, professional practice, attractive conditions at job market, as well as employers' cognition level of the need for IT auditors (especially for internal audit departments).

According to the discussion of issues mentioned above, it can be stated, that IA brings both new opportunities and challenges for accounting and auditing, the professionals and relevant institutions need always follow current tendencies and match properly their activities with them in order to gain more and lose less.

Cyber security: Nowadays, in technological times, cyber security plays a great role in organizations' life. The increase of leading technologies' use brings new challenges concerning cyber security. Each organization possesses some kind of confidential information, the disclosure or loss of which can seriously damage their activity. This also concerns such professions, as accounting and auditing, which usually deal with information of the highest level confidentiality. In this context, the recent realities, related to corona-crisis, have created new challenges for various professions, including accounting and auditing. Many organizations throughout the world have had to practice remote working. Despite this practice has several advantages related to safety, comfort and time saving, it also causes some inconvenience. Many organizations were not fully ready to respond immediately to the imperatives of remote working. Some accountants and auditors have had troubles with the use of information available only in the territory of the organizations. As various organizations didn't have or moreover still don't have proper cyber security systems and policies, they haven't risked providing accountants and especially auditors with the complete information necessary for full-fledged and effective work.

Another issue is related to the use of new technologies, including cloud platforms in the routine work. There's always a risk for losing vital data practicing such platforms. Besides, the hacking number is increasing year by year and the tricks are improving. Accountants and auditors should get prepared to defend against hacking, phishing and other cyber attacks to protect the sensitive data they use or possess. IT auditors and support specialists will come in handy here.

Cryptocurrencies and blockchains: One of the dynamic processes that probably will make serious changes in accounting and auditing practice during this, as well as the following decades throughout the worlds, is the development and usage increase of blockchains and cryptocurrencies.

Blockchain is a shared, immutable ledger that facilitates the process of recording transactions and tracking assets in a business network. Virtually anything of value can be tracked and traded on a blockchain network, reducing risks and cutting costs for all involved. [5] It's clear from the term definition that blockchains are designed to provide the information faster, safer and more accurate. However, blockchain is a serious challenge for accounting and auditing. First of all, it's quite a new technology, which still needs to be explored and is rapidly developing.

According to several predictions for 2030, blockchain will be leveraged for a majority of the world trade, will have a positive impact on digital businesses and will also increase the value in stock markets, every individual and their virtual or physical assets will have blockchain identities, will considerably improve the global standard of living by reducing corruption, will promote financial inclusiveness and tokenization (it refers to providing the ownership of real assets by using digital tokens (in the blockchain ecosystem, any asset that is digitally transferable between two people is called a token) [6]) of value-generating assets. [7] As we see, the future of blockchain industry is quite promising.

It's clear that in case of blockchain application, it will include all kind of accounting entries. In general accounting will get a modified nature. It will become more digital that ever. It will be required for accountants to have certain knowledge and skills to be able to work with this new system. They should be more flexible to respond quickly the dynamic developments of blockchains. At the same time they will lack experience during the upcoming years. Moreover, the failures in this system can just paralyze their work.

The challenges are almost the same for auditors. In addition, auditors need special regulations and professional practice guides for auditing properly such technologies. For external auditors, it is assumed that their functions will undergo some transformations, since the assumed accuracy and

fairness of transactions and consequently financial statements will draw their attention more on internal controls.

In turn, internal auditors will play a significant role in blockchain development. Their function will need to evolve to encompass the ability to validate that the individual components of a blockchain are functioning correctly. This process includes validating access permission, encryption, and cryptographic code, as well as reviewing the validation of smart contract transaction codes, functionality, and security. The relevant governance, risk management, and control procedures also will require internal audit consideration. [8] Dealing with blockchains, internal auditors will also face some challenges, including awareness, proper expertise and cyber security. They will need to broaden the horizons of their knowledge and skills as they will have to work in a quite new and dynamically developing system.

Another challenge is related to cryptocurrencies. Cryptocurrencies are new kind of assets, which are developing rapidly and try to capture more and more markets.

In general cryptographic assets are transferable digital representations that are designed in a way that prohibits their copying or duplication. Cryptographic assets are used for a variety of purposes, including as a means of exchange, as a medium to provide access to blockchain-based goods or services, and as a way to raise funding for an entity developing activities in this area. One of the most commonly known subsets of cryptographic assets are cryptocurrencies, which are mainly used as a means of exchange and share some characteristics with traditional currencies. Currently two of the most prominent cryptocurrencies are Bitcoin and Ether. [9] Taking into account the development tendencies, it can be said that they will be a real challenge for auditors and accountants. First of all it is worth mentioning that there is still no accounting standard for them. While cryptocurrency serves as a means of payment, it cannot be considered as a cash since it is a form of digital money. It cannot be also classified as a cash equivalent, because it is a subject to significant price volatility. Cryptocurrency should not be accounted for as a financial asset, since it does not seem to meet the definition of a financial instrument either because it does not represent cash, an equity interest in an entity, or a contract establishing a right or obligation to deliver or receive cash or another financial instrument. Cryptocurrency is not a debt security, nor an equity security, because it does not represent an ownership interest in an entity. It can be said that cryptocurrencies can be more or less classified as intangible assets. [10] So it's clear that accountants might have some troubles dealing with cryptocurrencies, as there is no accounting standard for that. Besides, in many countries there is a lack of legal regulations for cryptocurrencies. Auditors, both external and internal will lack experience and expertise auditing cryptocurrencies in the upcoming years. There will also be certain issues with AML policies.

Diversification of skills and knowledge: As we have already mentioned above, new technologies are developing rapidly, thus bringing new challenges for accounting and auditing. It's obvious that specialists in these spheres will have to expand the scope of their knowledge and skills and periodically update them. First of all they should gain technology-friendly skills and diversify their knowledge. Since new technologies will sooner replace some of accountants and auditors repetitive and manual functions, they need to enrich those skills, that cannot be replaced by AI, if they want to remain demanded specialists. Among such skills are critical and analytical thinking, emotional intelligence, advisory, leadership and interpersonal communication skills, flexibility, data analytics. Besides, these specialists will need to expand their knowledge of business processes understanding. So accountants and auditors have much to do to survive the current and upcoming technological transformations and they need to stay in rhythm with this dynamic all the time.

Conclusions:

Summarizing the article, it can be concluded that technological developments will really bring new challenges for accounting and auditing in this decade. These professions need to undergo certain transformations to be able to respond the imperatives of global changes on time. Specialists will have

to enrich their skills and knowledge, constantly self-educate, to take part in professional training programs, develop their analytical and critical thinking, to try to understand business and new processes better and deeper. Meanwhile, professional institutions should properly and on time make amendments in standards and provide special guides to avoid failures in practice, as accounting and auditing play a vital role in organizations' life and development. The challenges and issues related to them mentioned in the article may also help employers, directorates, boards and talent managers to improve their approaches to accounting and auditing professions and to invest properly in staff training in order to get desirable results for their organizations.

Bibliography

1. <https://www.ibm.com/cloud/learn/what-is-artificial-intelligence> (Accessed 21/03/2021)
2. <https://www.forbes.com/sites/forbestechcouncil/2020/08/28/are-robots-eating-our-jobs-not-according-to-ai/?sh=10566ab920a6> (Accessed 21/03/2021)
3. <https://cyfuture.com/blog/will-artificial-intelligence-replace-human-jobs-by-2030/>(Accessed 21/03/2021)
4. <https://www.forbes.com/sites/gilpress/2019/07/15/is-ai-going-to-be-a-jobs-killer-new-reports-about-the-future-of-work/?sh=63444c04afb2> (Accessed 21/03/2021)
5. <https://www.ibm.com/blockchain/what-is-blockchain> (Accessed 21/03/2021)
6. <https://www.coinhouse.com/coinhouse-academy/ethereum/what-is-a-token/> (Accessed 21/03/2021)
7. <https://www.blockchain-council.org/blockchain/future-of-blockchain-predictions-for-2030/#> (Accessed 21/03/2021)
8. “Blockchain and Internal audit”, Internal Audit Foundation & CROWE, 2019, p. 10
9. “In Depth: A look at current financial reporting issues. Cryptographic assets and related transactions: accounting considerations under IFRS”, PwC, December 2019, p. 2
10. <https://www.accaglobal.com/pk/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/strategic-business-reporting/technical-articles/cryptocurrencies.html> (Accessed 21/03/2021)

PROFESIA CONTABILĂ ÎN ROMÂNIA MARE – FILE DE ISTORIE COMUNĂ CU BASARABIA

BOTEZ Daniel

*Universitatea "Vasile Alecsandri" din Bacău, România
daniel63331@yahoo.com*

Summary: It is 100 years since the appearance of the regulated accounting profession in Romania, after a sustained activity of over 30 years for the affirmation of this profession.

History begins early, in 1864, with the reforms initiated by Prince Alexandru Ioan Cuza, when the superior commercial schools were established. An intense period followed, with important moments, brought into discussion for their significance in connection with the appearance in 1921, of the Law for the organization of the "Body of Certified Accountants and Expert Accountants in Romania".

In that year, Great Romania was a reality and Basarabia, part of it. The development of the accounting profession, after the appearance of the Law, meant the inclusion of Basarabia in this process. Our study highlights the significant moments of those years, in direct connection with Basarabia.

Keywords: Accounting profession, history of the accounting profession, Basarabia

JEL Classification: M41

Introducere

La 15 iulie 2021 se împlinesc 100 de ani de când există în România profesia contabilă reglementată. Legea prin care au fost stabilite coordonatele legale privind exercitarea acestei profesii a încununat o perioadă de peste 30 de ani de activitate asiduă a absolvenților școlilor comerciale superioare de a realiza reglementarea calităților profesionale de expert contabil și de contabil autorizat.

Câteva momente semnificative au marcat acest parcurs în timp și considerăm că trebuie să le rememorăm.

Un moment de început, determinant, a fost reforma pe care Domnitorul Alexandru Ioan Cuza a inițiat-o în domeniul educației. În 1864, a apărut Legea instrucțiunii publice, care a prevăzut înființarea de școli comerciale superioare în șapte orașe importante din România, respectiv București, Iași, Galați, Brăila, Ploiești, Craiova și Turnu Severin. Aceste școli au atras interesul multor tineri dornici de a se iniția în domeniu.

Absolvenții acestor școli, mulți dintre ei ajungând în funcții publice importante, au înființat prima formă de asociere, în 1888, cu denumirea *Cercul absolvenților școlilor comerciale superioare*. Din acel moment a început o activitate neîntreruptă pentru afirmarea *comercialiștilor*, așa cum se auto-denumeau, și pentru reglementarea profesiei de contabil.

În anul 1906 a avut loc primul Congres al Absolvenților Școlilor Comerciale Superioare, care a avut ca prim punct de program discuții "Necesitatea legiferării profesiei de contabil".

În anul 1908 a apărut primul număr al Revistei Generale de Comerț și Contabilitate, care a fost editată de Corpul Absolvenților Școlilor Comerciale Superioare până în anul 1946, cu o singură întrerupere între 1916 și 1920, datorită conjuncturilor generate de Primul Război Mondial.

Tot *comercialiștii* au determinat înființarea în anul 1913 a Academiei de Înalte Studii Comerciale și Industriale (astăzi Academia de Studii Economice), realizând un vechi deziderat al acestora.

Acestea au fost momentele cele mai importante până în 1918, cu mențiunea că au fost mult mai multe evenimente, activitatea absolvenților a fost continuă și angajată, și nu s-ar fi ajuns la aceste rezultate fără implicarea totală a unor oameni dedicați profesiei.

Activitatea Corpului la înființare

La 15 iulie 2021 a fost publicată în Monitorul Oficial al României, Legea pentru organizarea "Corpului de Contabili Autorizați și Experți Contabili din România", după ce fusese votată de Camera

Deputaților la 18 iunie 1921, de Senat la 1 iulie 1921, și promulgată și semnată de Regele Ferdinand la 13 iulie 1921.

Printre cele mai importante prevederi, acest act juridic prevedea: ”Profesiunea de contabil autorizat la Stat și în întreprinderi comerciale, industriale, financiare cu un capital mai mare de 500.000 lei care întrebunțează credit și profesiunea de expert contabil în fața autorităților judiciare, administrative, financiare, etc. nu va fi exercitată decât de persoanele făcând parte din acest Corp.”

Un aspect important din cuprinsul legii se referă la modul în care este condus Corpul. Organismul de conducere cel mai important, Consiliul Superior, a fost alcătuit avându-se în vedere două tipuri de reprezentare. O lecție de democrație care ar putea sta astăzi drept referință. O parte a Consiliului Superior era formată din membri numiți, cu caracter permanent, fiind nominalizată poziția de reprezentare. De exemplu: Rectorul Academiei de Înalte Studii Comerciale și Industriale sau un delegat al său; Președintele Corpului Absolvenților Școlilor Comerciale Superioare sau un delegat al său; Președintele Camerei de Comerț sau un delegat al său. Acești membri asigurau continuitatea conducerii și susținerea intereselor membrilor pe termen lung. Cealaltă parte a Consiliului Superior era formată din membri aleși în cadrul secțiunilor regionale, câte un reprezentant din fiecare din cele opt regiuni, cu un mandat de doi ani.

Activitatea Corpului – activități legate direct de Basarabia

Primul Consiliu Superior al Corpului s-a constituit la 6 noiembrie 1921. La ședința din 1 septembrie 1922, Delegația permanentă a prezentat Consiliului Superior o dare de seamă privind trecerea de la structurile provizorii la structurile prevăzute de lege. În ședința din 13 iunie 1922 Consiliul a fost completat cu membri aleși, printre ei fiind C. Lungu, directorul Băncii Naționale Chișinău, ca reprezentant al Basarabiei. Se menționează că între martie și august 1922 s-a continuat constituirea de secțiuni, în Basarabia fiind înființate cele din Soroca, Tighina și Bălți.

Printre preocupările Corpului s-a aflat și susținerea dezvoltării învățământului comercial în zonele unde acesta nu exista. În Darea de seamă pe anul 1923 se menționează: „V. Pe tărâmul învățământului comercial, Corpul nostru a intervenit pentru dezvoltarea acestui învățământ.....Astfel, numai în anul acesta, din inițiativa mai multor colegi ai noștri s-a înființatșcoale comerciale pentru ucenici și funcționari din comerț în Chișinău.”

Convocarea adunărilor generale ale secțiunilor era realizată de Consiliul Superior, de regulă în luna ianuarie. În aceste convocări era menționat sediul secțiunii. Cu ocazia prezentării Dării de seamă a activității Corpului pe anul 1924, s-a alcătuit un tablou al membrilor, din care am extras situația existentă la acea dată la secțiunile din Basarabia:

Secțiunea	Sediul	Președinte	Experti	Autorizați	Stagiari
Chișinău	Camera de Comerț		12	141	19
Bălți	Banca Națională	V. Culei	4	45	4
Orhei	Palatul Zemstevei	I Papadopolu		18	
Soroca	Banca Soroca	I Usoskin		31	
Tighina	Banca Basarabiei	St Balamez		18	

În Darea de seamă pe anul 1925, se menționează: „În ceea ce privește aplicarea legii, constatăm că Secțiunile s-au constituit în aproape toate județele; către sfârșitul anului s-a făcut formalitățile pentru constituirea Secției din Cetatea Albă, singurul județ din Basarabia unde până acum nu era.”

Un moment de referință pentru activitatea Corpului în Basarabia îl reprezintă organizarea celui de al treilea Congres al Corpului Contabililor autorizați și experților contabili în zilele de 14 și 15 octombrie 1927, la Chișinău.

Agenda Congresului a fost aceasta:

VINERI 14 OCTOMBRIE

Ora 3 d.a. Cuvânt de deschidere

- Ora 3 ½ d.a. Cuvântări oficiale
 Ora 4 d.a. Formarea Biroului
 Ora 4 ½ d.a. Conferința d-lui Victor Slăvescu, deputat, Prof. la Academia de Înalte Studii Comerciale, *Contabilul și Contabilitatea Publică* (va fi numit Ministrul Finanțelor în 1934)
 PAUZĂ
 Ora 6 d.a. Darea de seamă a Consiliului Superior
 Ora 6 ½ d.a. *P. Drăgănescu Brateș Bilanțul Tip și Dr. Ath. Galan Bilanțul tip și statistica în întreprinderile cooperative*
 Ora 7 ½ Discuțiuni
 Ora 9 Masa comună
 SÂMBĂTĂ 15 OCTOMBRIE
 ORA 9 a.m. *N. K. Constantinescu. Asigurările Sociale. V. Ghenzul și E. Balamez Casa de Ajutor reciproc a Corpului Contabililor*
 Ora 10 Discuțiuni
 Ora 11 *S. M. Blumenfeld și V. M. Ioachim Bilanțul și fluctuațiile monetare*
 Ora 11 ½ Discuțiuni
 Ora 3 p.m. Vizitarea Muzeului Național
 Ora 4 ½ Al. Tănăsescu și L. Luceanu Introducerea mașinismului în contabilitate
 Ora 5 ½ Discuțiuni
 Ora 7 Rezumatul desbaterilor și închiderea Congresului
 Ora 7 ½ Fixarea datei și locului Congresului viitor
 Ora 9 Banchet
 DUMINICĂ 16 OCTOMBRIE
 Ora 9 a.m. Vizitarea orașului
 Ora 11 Slujba la Sobor
 Ora 12 Conferința la Casa Eparhială
 Ora 3 p.m. Vizitarea Costujeni. Școala de agricultură și viticultură

PRIMIREA CONGRESIȘTILOR

O bună parte din congresiști au sosit la orele 12.20 la Chișinău unde au fost primiți cu multă însuflețire de secțiunea locală în frunte cu d-l președinte Ghenzul, de autoritățile locale și de muzica școlii comerciale superioare.

După cuvântările de bun sosit, congresiștii s-au îndreptat către Camera de comerț unde prin biroul de încuierare s-a indicat fiecăruia locul de găzduire.

La ora 1 s-a luat o masă comună.

DESCHIDEREA CONGRESULUI

La ora 3 p. m., d-l N. Butculescu, decanul Corpului, deschide Congresul, propunând să se trimeată următoarea telegramă, primită cu vii aplauze de adunare:

D-lui Ministru al Casei Regale

Membrii Corpului contabililor autorizați și experți contabili întruniți în al treilea Congres la Chișinău, își îndreaptă primul lor gând către M. S. Regele Mihai și vă roagă să binevoiți a fi interpretul profundului lor devotament și supunere către Tron și Dinastie.

Grigore Trancu-Iași, Președinte de onoare

N. Butculescu, Decan

Din cuvântarea d-lui N. Butculescu:

”Iubiți colegi, după strălucitul Congres ținut acum 2 ani la Cluj, unde am putut aprecia armonia ce s-a stabilit între toate elementele făcând parte din Corp și afară de Corp – minoritari, regățeni și ardeleni – pășim cu multă încredere în această veche cetate a românismului, convinși că găsim și aci aceiași bună înțelegere ce trebuie să existe între toate elementele, cari, în decurs de atâția ani, și-au călît sufletele împreună, cunoscând și durerile și bucuriile luptelor pentru înfrățire și libertate.

În numele centrului aduc caldul nostru salut fraților Basarabeni și și sunt fericit că văd în vechea și frumoasa provincie moldovenească – Basarabia – reuniți laolaltă reprezentanții profesiei noastre din toate unghiurile țării, cu toată depărtarea ce pe unii îi despart de acest oraș.

Exprim viile mele mulțumiri reprezentanților autorităților – d-lui primar G. Pântea, d-lui prefect E. Castano, d-lui prefect al orașului David – care au ținut să onoreze Congresul cu prezența domniilor lor – și sperăm că asistând la dezbateri vor aprecia și eforturile ce le facem pentru ca să contribuim și noi cu profesiunea noastră la o cât mai bună organizare a gospodăriei private și publice.”

După constituirea Biroului, având ca președinte pe Grigore Trancu-Iași și co-președinți pe N. Butculescu și V. Ghenzul, se trimit telegrame D-lui Vintilă Brătianu, Ministru de Finanțe; D-lui N. Lupu, Ministrul Muncii; D-lui Dr. C. Angelescu, Ministrul Instrucțiunii, D-lui Prof. L. Mrazec, Ministrul Industriei și Comerțului.

Din cuvântarea lui Grigore Trancu-Iași:

”Nu fără adâncă emoție am trecut Prutul pentru a manifesta puterea de solidaritate a Corpului nostru, care, deși datează numai de 6 ani, numără pe fruntașii vieții noastre economice, financiari, directori de întreprinderi, funcționari superiori ai Statului și particulari, profesori universitari și secundari, etc, fără deosebire de concepțiuni politice sau credințe religioase spre a forma un drum așezat pentru dezvoltarea economiei noastre naționale.”

La începutul urărilor din partea multor personalități, Domnul Vasile Ghenzul, Președintele Secției Chișinău, urează bun venit congresiștilor și-și exprimă satisfacția că poate saluta pe pământul basarabean pe colegii din toate unghiurile țării.

Conferința domnului deputat Victor Slăvescu a pus în evidență importanța organizării contabilității în viața întreprinderilor private și publice, menționând necesitatea introducerii contabilității în partidă dublă și la Stat, precum și nevoia așezării profesiei contabile la locul ce i se cuvine, alături de alte profesii liberale.

Subiectul de interes major, cel referitor la Bilanțul Tip, a fost prezentat de Petru Drăgănescu Brateș, după ce anterior a fost distribuit congresiștilor sub formă de broșură. Vorbitorul a prezentat schema de bilanț la care s-a căzut de acord la Congresul internațional de contabilitate de la Bruxelles, din iulie 1926:

ACTIV	PASIV
1) Disponibil	1) Exigibil
2) Realizabil	2) Neexigibil
3) Valori angajate	
4) Imobilizări	
5) Activ dubios și pierderi	
Conturi de ordine	

menționând, în încheiere, necesitatea publicării obligatorii și a contului de profit și pierdere într-o formă contabilă logică.

Congresul a votat o moțiune privind introducerea Bilanțului Tip în societățile anonime și cooperative. Cu privire la asigurările sociale, V. Ghenzul a propus înființarea unei case de ajutor reciproc pentru contabili având ca argument: ”Cercetând situația generală, luând seama de ce se petrece cu legiurile noastre în această ramură, am ajuns la concluzia că va trebui să așteptăm încă mult timp până când statul va putea veni cu legea asigurărilor atât de largă încât să poată încadra și pe funcționarul comercial deci și contabilii noștri. Știut este că asigurările sociale, pentru ca să dea rezultate bune, cer plata regulată a cotizațiilor în timp de mai mulți ani. Ori majoritatea membrilor noștri este astăzi compusă din oameni cari au trecut vârsta când asigurările sociale sunt rentabile.”

În același spirit, și d-l E. Balamez, Președintele secției Tighina, propune înființarea unei Case de ajutor reciproc pe lângă Corpul Contabililor.

Ca urmare a acestor discuții, Congresul a votat o moțiune privind înființarea unei Case de pensii și ajutor a Contabililor din România.

Banchetul a avut loc la Restaurantul Londra și au participat peste 250 de persoane.

În ziua de 26 aprilie 1928 a avut loc ședința Consiliului Superior la care a participat V. Popp, Director Banca Națională Chișinău, reprezentantul Basarabiei.

În zilele de 22-24 iunie 1929 a avut loc la Constanța al IV-lea Congres al Contabililor Autorizați și Experți Contabili, la care a participat și a adus salutul colegilor basarabeni, D-l Valeriu Popp.

La 17 mai 1932 a avut loc alegerea delegaților regiunilor în Consiliul Superior. A fost ales Vasile



Ghenzul, Director Banca Românească Tighina, ca delegat al Basarabiei.

În ședința Consiliului Superior din 8 iunie 1932, la care a participat Vasile Ghenzul, delegatul Basarabiei, domnul Grigore Trancu Iași propune și se aprobă un ajutor de 5.000 lei pentru membrii sinistrați ai Secției Soroca. Se va interveni la Secția Ilfov, să contribuie cu o sumă egală. Din cercetările noastre, în anul 1932, o inundație puternică a distrus partea de jos a orașului Soroca.

În ședința publică din 15 martie 1932, Tribunalul Bălți prin hotărâre a consfințit dreptul Consiliului Superior de a se pronunța asupra contestațiilor privind alegerile la secțiuni.

În anul 1932 a apărut primul Anuar General al Contabililor din România (se înțelege că au fost cuprinși membrii Corpului), întocmit de Alexandru Botez, membru al Consiliului Superior și Constantin Vicol, avocat. Am extras din acesta informațiile referitoare la secțiunile Corpului din Basarabia:

Județul Lăpușna

- Capitala: Chișinău
- Curtea de Apel Chișinău; are 2 școli comerciale, superioară și elementară, de băieți, în Chișinău
- Județ agricol, posedă și unele industrii: îngrășăminte chimică, bere, spirt, uleiuri vegetale, etc.
- Secțiunea locală s-a constituit la 13 noiembrie 1921
- Președinte Vasile Ghenzul, Vice-președinte Gh. Țintă, Secretar Boris Coganov
- 10 experți contabili; contabili autorizați; contabili stagieri

Județul Bălți

- Secția s-a constituit la 22 iulie 1922
- Aparține de Curtea de Apel Cernăuți; are o școală elementară de comerț
- Capitala: Bălți
- Important economic prin numeroase fabrici de uleiuri vegetale; târg important de vite
- 7 experți contabili; contabili autorizați; 1 contabil stagiar

Județul Cetatea Albă

- Capitala: Cetatea Albă
- Aparține de Curtea de Apel Chișinău
- Veche cetate moldovenească economică importantă prin vinuri alese, pescării, fabrici de uleiuri vegetale
- 2 experți contabili; contabili autorizați

Județul Orhei

- Capitala Orhei
- Aparține de Curtea de Apel Chișinău
- Județ eminent agricol; fabrici de uleiuri vegetale și bere
- Contabili autorizați

Județul Soroca

- Capitala Soroca
- Județ eminent agricol; câteva fabrici de uleiuri vegetale și o fabrică de bere
- Secțiunea locală s-a constituit în Ianuarie 1922
- Contabili autorizați

Județul Tighina

- Capitala Tighina
- Aparține de Curtea de Apel Chișinău
- Are o școală comercială elementară de băieți
- Județ eminent agricol
- Secțiunea locală s-a constituit la 23 aprilie 1922
- 2 experți contabili; contabili autorizați; 1 contabil stagiar

În anul 1935, în rubrica "De la secțiuni": Secțiunea Chișinău citim următoarea știre: Secția Chișinău a organizat un concert al cărui produs a servit pentru sporirea fondului de ajutorare a șomerilor. S-a format o comisiune care să organizeze o Casă de ajutor a membrilor Corpului. S-a exprimat dezideratul cumpărării unui imobil pentru sediul Corpului.

Tot în anul 1935, în ședință, Consiliul a decis a contribui cu 5.000 lei la ajutorarea înfometaiților din Basarabia, depunând această sumă Crucii Roșii a României. (în execuția bugetului 1934, îndemnizațiile de deplasare și reprezentare 30.000 lei).

La ședința Consiliului Superior din 15 mai 1937, D-l Fircă, delegatul Basarabiei a arătat situația grea a membrilor Corpului în special a tineretului din Basarabia. Prof. Spiridon Iacobescu și I. Manoilescu au propus ca prin Banca Națională și prin Consiliul de Îndrumare de pe lângă Ministerul Instrucției să se dea posibilitatea acestor tineri să facă Comerț, realizându-se prin aceasta și opera de românizare a comerțului atât de necesară în această parte a țării. Prof. Grigore Trancu-Iași a arătat că atâta timp cât Statul va apăsa comerțul și industria cu tot felul de taxe și sancțiuni nu putem găsi mulți dornici să se facă negustori.

La ședința Consiliului Superior din 15 mai 1938 a participat P. Fircă, vice-președintele Camerei de Comerț Chișinău. D-l Fircă, reprezentantul Basarabiei a arătat situația grea a membrilor Corpului în special a tineretului din Basarabia. Se propune ca prin Banca Națională și prin Consiliul de Îndrumare de pe lângă Ministerul Instrucției să se dea posibilitatea acestor tineri să facă comerț.

În anul 1939, Petre Fircă, deputat, membru în Consiliul Superior, delegatul Basarabiei, a participat la întâlnirea delegației Corpului cu Ministrul Muncii în legătură cu proiectul de lege a breslelor.

Anul 1940 avea să aducă schimbări importante. Încă de la începutul acestuia, prin Decizia ministerială nr. 75434 din 3 febr. 1940, a fost stabilită înființarea unor comisii interimare: "Comisiunile interimare ale secțiilor Corpului de contabili autorizați și experți contabili din județele: ..., Lăpușna,...., vor avea următoarea compunere:

- a) Directorul Băncii Naționale din capitala județului;
- b) Trei experți contabili;

c) Trei contabili autorizați

Unul din experții contabili și unul din contabilii autorizați vor fi recomandați de către Uniunea breslelor de funcționari particulari dintre membrii ei, ce sunt experți contabili sau contabili autorizați.” S-au adus în discuție, cu componentă mai redusă, secțiunile Cahul, Orhei, Tighina, Cetatea Albă, Bălți, Soroca, Hotin.

La ședința din 24 iulie 1940 a Consiliului Superior, Decanul, Prof. Spiridon Iacobescu face un rezumat al evenimentelor petrecute: ”stăruind asupra marelui dureri ce s-a abătut asupra Neamului prin deslipirea de patria mamă a provinciilor vechi românești Basarabia și Nordul Bucovinei, unde Corpul avea un număr de 11 secțiuni”. Își exprimă încrederea că dreptatea poporului românesc va triumfa.

D-l Deputat Petre Firică, delegatul Basarabiei (Petre Firică era în 1932 președintele Camerei de Comerț Chișinău) și D-l Prof. I. Ghițescu, delegatul Bucovinei, se asociază la cuvintele spuse de D-l Decan și roagă Consiliul să ia măsurile necesare pentru ajutorarea colegilor refugiați. Consiliul autorizează biroul să acorde ajutoarele necesare. Consiliul decide să se comunice secțiunilor din țară să înlesnească înscrierea imediată a membrilor refugiați pe baza datelor ce se vor comunica de Consiliul Superior din dosarele secțiunilor basarabene și bucovinene.

În M.O. din 2 septembrie 1943 au fost publicate comisiunile interimare de conducere a Corpului. În Consiliul Superior a fost numit Mihail Romașcanu, delegat al Basarabiei.

Concluzie

În loc de concluzie, dăm cuvântul lui Petru Drăgănescu Brateș, care în ziua de 30 mai 1937, a ținut o conferință la Camera de Comerț și Corpul Contabililor din Chișinău, cu tema *Rolul Contabililor Autorizați și Experți în Economia Națională modernă*. Prezentăm pasaje din Introducere: ”Acest colț de țară readus acum două decenii de evenimentele istorice și prin strădania poporului și conducătorilor lui la trunchiul neamului românesc, Basarabia nu este îndeajuns de cunoscută, nu este pusă în valoare așa cum ar trebui. Expoziția generală din Chișinău din 1925, a fost o manifestare pilduitoare de comorile ascunse în blagoslovitul pământ dintre Prut și Nistru și lumina ce a licărit atunci, trebuie să fie pururea vie, pentru a trezi la muncă toate conștiințe acestui neam.

Am fost prin Chișinău în 1920, cu ocazia schimbului rublelor și am putut să constat din câteva cercetări și convorbiri ce am avut cu locuitorii, cât sentiment românesc, câtă dragoste de țară clocotește în sufletul acestei binecuvântate populațiuni. Am putut să constat că sentimentul românesc și graiul moldovenesc pâlpaie în fiecare om, deși aparența așternuse la suprafață numai o pojghiță străină. Întocmai cum la un tăciune acoperit cu spuză de cenușă, dacă dăm la o parte spuza, constatăm văpaia și strălucirea cărbunelui, încă arzând, tot așa sufletul moldovenesc al acestei populațiuni dogorește încă și nu așteaptă decât să fie readus la viață cu combustibil, ca să încălzească întreg trupul țării.”

și din Încheiere: ”Dragostea de carte moldovenească se constată la poporenii de aci din acea ”plecată jalobă” din 1815 a negustorilor și locuitorilor Chișinăului către Mitropolitul Gavriil, în care ei spun: ”cu totul împotriva ne este a vedea pe fiii noștri lipsiți de hrana învățaturii limbii noastre”.

Bibliografie

Revista Generală de Comerț și Contabilitate, editată de Corpul Absolvenților Școlilor Comerciale Superioare, 1908-1946

Alexandru Botez, Constantin Vicol, *Anuarul General al Contabililor din România*, Editura Profit și Pierdere, București, 1932

CONTABILITATEA ÎN ERA DIGITALIZĂRII

Maria GHERMAN BURSUC¹, Anatol MELEGA², Veronica GROSU³

^{1,2,3} Ștefan cel Mare University of Suceava, 720229, România

E-mails:¹ bursuc.maria@usm.ro, ²melega.anatol@gmail.com, ³veronica.grosu@usm.ro

Abstract. *Activitatea de afaceri implică, prin natura sa, producerea, colectarea și comunicarea diferitelor tipuri de date și informații. Acestea sunt prezentate în diferite documente, care sunt generate în mare parte de departamentul de contabilitate. Producerea de documente poate fi rezultatul unor nevoi antreprenoriale, reprezentând un suport valid pentru o activitate de management mai bună, sau poate fi cerută în mod expres prin lege sau chiar pentru a satisface nevoile altor părți interesate. O caracteristică foarte importantă a epocii noastre este cu siguranță evoluția accelerată a domeniului tehnologic, caracterizat de o avalanșă de soluții optime (programe informatice) pentru desfășurarea activității economice. Este dificil să ne imaginăm domenii precum contabilitatea, marketingul sau alte activități de analiză și evaluare fără instrumente digitale. Datorită fluxului mare de date, este imperios a se găsi soluții eficiente pentru culegerea și analiza datelor, astfel încât acestea să genereze informații fiabile și credibile tuturor actorilor economici. În articolul respectiv ne propunem să analizăm efectele digitalizării contabilității, reflectate în principal asupra calității datelor prezentate în situațiile financiare.*

Keywords: digitalizare; inovare; contabilitate; sisteme ERP; situații financiare.

JEL Classifications: M40.

I. INTRODUCERE

Circumstanțele pieței și evoluțiile sale pun accentul pe un management al controlului care este întotdeauna gata să adapteze afacerea la nevoile externe ale companiei, orientând conducerea companiei către atingerea obiectivelor economice stabilite.

De fapt, managementul de vârf trebuie să aibă la dispoziție și într-un timp scurt toate informațiile și datele pentru a măsura fiecare aspect al performanței companiei. Contabilitatea este cea care asigură managementul întreprinderii și celelalte părți interesate cu informații financiar-contabile. Datorită cunoștințelor tehnologice moderne, acum este posibil să se obțină rapoarte de diferite tipuri, indispensabile pentru deciziile obișnuite și strategice ale antreprenorului modern, conciliant o reducere semnificativă a costurilor cu o reducere drastică a timpului.

Companiile au realizat că exploatarea completă a investițiilor IT este posibilă numai cu condiția dezvoltării abilităților necesare pentru a supraveghea noile metode de gestionare operațională a costurilor și a fluxurilor de producție în ansamblu. Și tocmai aici contabilul trebuie să intervină cu propriile sale competențe profesionale: pregătirea sa va fi utilizată pentru a oferi asistență în digitalizarea funcției fiscale sau în gestionarea externalizată a conformității și a activităților în desfășurare prin utilizarea celor mai avansate soluții tehnologice.

Contabilii sunt din ce în ce mai scufundați în logica pieței și în comparația cu noii concurenți cu referire la unele tipuri de servicii. Digitalizarea a deschis porțile către noi concurenți pe lângă cei care prezidă în mod natural și istoric unele activități tipice profesiei contabile și care, de fapt, sunt percepute acum ca amenințări reale. Amazon, de exemplu, a oferit servicii de facturare electronică, unele companii naționale și internaționale oferă servicii și aplicații care favorizează dezintermedierea contabilului. Desigur, tehnologia crește transparența informațiilor, dar pe de altă parte este incontestabil că facilitează dezintermedierea contabilului de către clienți și autoritățile fiscale.

Dacă am măsura reactivitatea profesiei contabile pe baza procentului de creștere a investițiilor în tehnologii digitale, nu am putea să nu observăm că aceste investiții sunt orientate în principal spre recuperarea eficienței interne și adaptarea reglementară a sistemelor de management ale firmei. Cu alte cuvinte, lipsește complet o reînnoire reală și mai aprofundată a tehnologiilor și serviciilor

furnizate în mediul digital.

În realitate, cheia înțelegerii a ceea ce se întâmplă trebuie să treacă prin evaluarea a două aspecte: pe de o parte, viteza schimbării care are loc, pe de altă parte, intensitatea acesteia în cadrul profesiei. Gestionarea informațiilor și organizarea muncii rămân în continuare într-o dimensiune tradițională, în ciuda faptului că există o conștientizare mai mult sau mai puțin intensă a procesului de schimbare în curs. Este necesar să se creeze condițiile pentru digitalizare și inteligență artificială pentru a crea oportunități reale pentru contabili, dar, mai presus de toate, pentru ca aceștia din urmă să poată profita de aceste oportunități. Astăzi, accentul se pune mai mult pe preocuparea că automatizarea înlocuiește, în viitorul apropiat, profesionistul în desfășurarea de activități cu valoare adăugată scăzută, mai degrabă decât managementul strategic al acestui fenomen.

II. IMPACTUL DIGITALIZĂRII CONTABILITĂȚII

Procesul de digitalizare continuă a economiei prezintă provocări și oportunități pentru contabilitatea și în general pentru profesionistul contabil, în special în analiza datelor mari (Alles, 2015; Constantiou & Kallinikos, 2015; Syed, Gillela & Venugopal, 2013), inteligența artificială (AI) (Nowak, Lukowicz, & Horodecki, 2018) și tehnologia blockchain (White, 2017). Pentru ca contabilitatea să funcționeze la beneficiul maxim al companiilor, aceasta trebuie să se adapteze la schimbările ce afectează afacerile moderne, iar profesionistul contabil să fie pregătit să utilizeze tehnologia digitală. Potrivit lui Botea (2018) „profesia contabilă se desfășoară într-o zonă în care 97% dintre activități sunt pretabile digitalizării, fiind nevoie de adaptare la noua realitate și de reconfigurarea activității contabilului”.

Evoluția tehnologiilor informaționale trebuie analizată prin prisma oportunităților pe care le oferă profesionistului contabil și în același timp trebuie de văzut care este aportul tehnologiilor informaționale în eficientizarea muncii contabilului și a managerilor în luarea deciziilor. Contabilitatea este principala sursă de informații pentru manageri și investitori, iar oferirea unor date complexe cu privire la situația financiară a întreprinderii se poate face numai cu ajutorul unor soft-uri care permit analiza datelor mari. Practic tehnologia informațională reduce timpul de muncă pentru colectarea datelor și totodată se reduc și unele costuri pentru întreprindere.

Cuc și Almași (2016), menționează că evoluția care are loc la nivelul tehnologiei informaționale influențează într-un mod alert și fără precedent activitatea desfășurată de profesioniștii contabili, aici incluzându-se și tot ceea ce presupune procesul de audit care trebuie să se adapteze conceptelor din ce în ce mai complexe. Un alt autor, Stolojan (2016) este de părere că „profesia contabilă are viitor în măsura în care va răspunde în mod real provocărilor și oportunităților generate de revoluția digitală”. Profesia contabilă trebuie să se adapteze la noile provocări ale digitalizării a economiilor lumii, astfel încât aceasta să furnizeze utilizatorilor de informații financiar-contabile, informații fiabile și relevante într-un timp cât mai scurt. Relevanța și eficiența profesiei contabile se va spori doar dacă aceasta va face o serie de schimbări, ce converg spre digitalizare și inovare (vezi Figura 1). Digitalizarea devine o resursă fundamentală și o bogăție a oricărei organizații, sau mai bine spus a oricărui domeniu, dacă este gestionată corect. Am văzut cum utilizarea tehnologiilor „noi” și, în special, gestionarea documentelor cu ajutorul tehnologiilor IT (de exemplu, factura electronică) a produs schimbări semnificative în organizarea proceselor de lucru ale firmelor profesionale. Cu siguranță digitalizarea provoacă temeri și incertitudini; ne-am dat seama că este important să schimbăm ritmul și să ne mișcăm repede, dar prea des acest lucru încurcă și duce la o atitudine de așteptare, pentru a înțelege cum se vor comporta ceilalți. Utilizarea inovațiilor în cadrul profesiei contabile vor crește eficiența operațională, eficiența de cost, controlul și calitatea informațiilor. Aceste inovații vor fundamenta deciziile luate de profesioniști, reducând erorile (Botez & Melega, 2020).

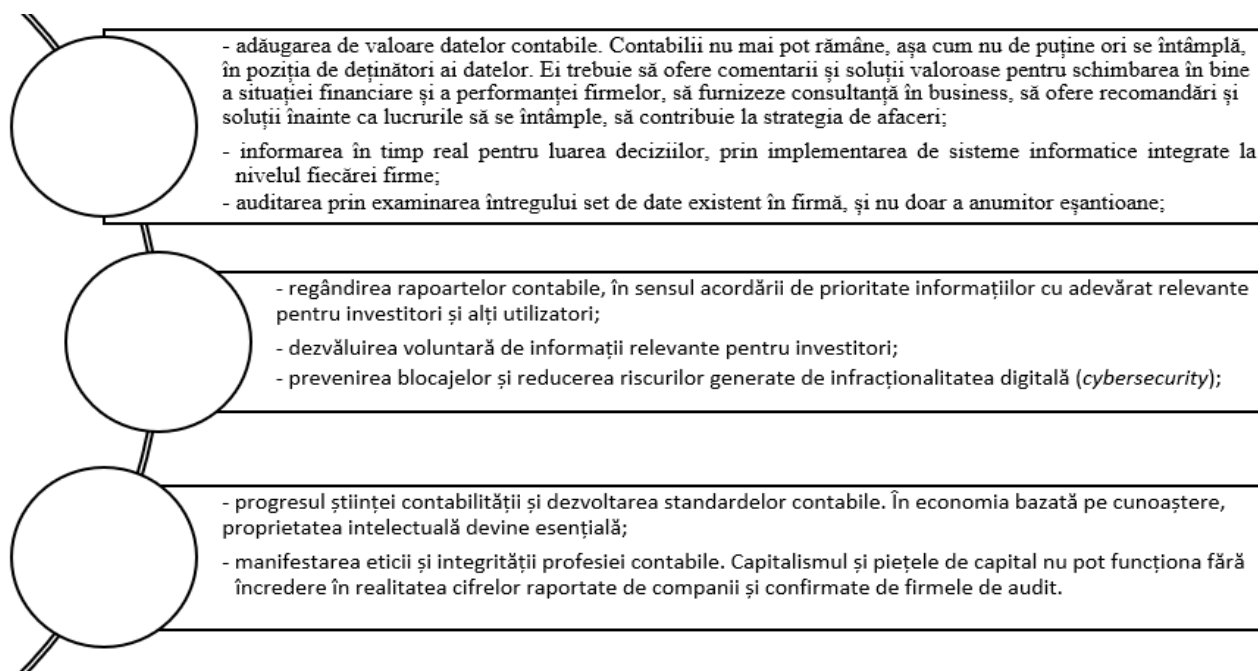


Figura 1. Adaptarea profesiei contabile contextului contemporan

Sursa: elaborat de autor după CECCAR (2019)

Noile tehnologii informaționale vin cu o serie de avantaje pentru profesionistul contabil și în special pentru utilizatorii de informații financiar-contabile (vezi Figura 2). De exemplu sistemele ERP (*Enterprise Resource Planning*) pun la dispoziția contabilului instrumente eficiente pentru analiza datelor, oferind o imagine de ansamblu asupra tuturor operațiilor financiare ce se petrec în întreprindere. Un avantaj foarte esențial oferit de sistemele ERP este fluedizarea muncii contabilului și reducerea costurilor asociate gestiunii contabile.

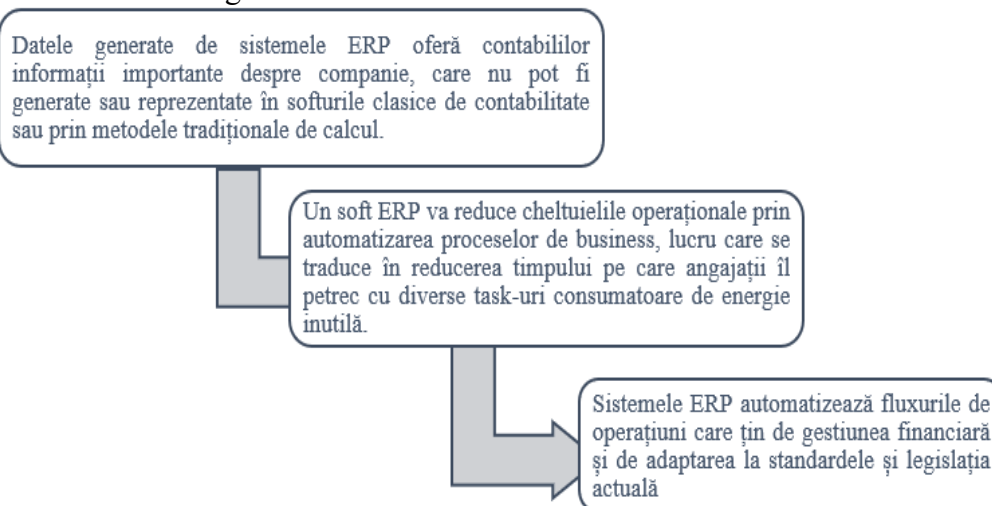


Figura 2. Avantajele sistemelor ERP pentru contabilitate

Sursa: elaborat de autor după: <https://www.softone.ro/blog/?p=13523>

Digitalizarea contabilității este necesară pentru a o adapta nevoilor prezentului. Odată cu aplicarea tehnologiilor informaționale în contabilitate este imperios ca, contabilul să aibă pe lângă competențele contabile și competențe în domeniul noilor tehnologii. Totodată digitalizarea contabilității schimbă menirea contabilului din persoana care înregistrează și ține evidența operațiunilor economico-financiare ale întreprinderii într-un consultant financiar, care oferă o

interpretare a datelor.

Conform opiniilor mai multor cercetători științifici Boomer, (2003); Prichi și Ionescu (2019); Țugui și Gheorghe (2016)), „tehnologia considerată de viitor este Cloud Computing-ul, în timp ce sistemul informațional contabil digitalizat este unul de tip Cloud Accounting”.

Contabilitatea a evoluat foarte mult, de la un sistem de evidență al veniturilor și cheltuielilor pe hârtie la un sistem informatic general încorporat în sistemul informațional al întreprinderii (vezi Tabelul 1), care culege o cantitate enormă de date cu privire la activitățile desfășurate de întreprindere, analizându-le și oferind utilizatorilor de informații o imagine complexă a întreprinderii.

Tabelul 1. Sinteza evoluției tehnicilor contabile de prelucrare

Perioade istorice	Nevoi de informare	Posibilități tehnice	Răspunsul contabilității
Marile civilizații	Cunoașterea cheltuielilor și veniturilor	Hârtia, scrierea cuneiformă	Utilizarea partidei simple
Începuturile comerțului	Înregistrarea fiecărei mișcări a mărfurilor	Hârtia	Intervine partida dublă. Apar primele registre de contabilitate
Revoluția industrială	Importanța capitalului și a cunoașterii beneficiilor	Hârtia, apariția tiparului	Se perfecționează partida dublă. Apar cereri de informații privind rezultatele financiare
1960	Se solicită tot mai multe informații într-un timp cât mai scurt	Primele calculatoare: mai mulți utilizatori la un singur echipament	Automatizarea sistemelor contabile manuale
1981	Obținerea informațiilor financiare necesare luării deciziilor	Calculatoare personale. Răspândirea informaticii	Sisteme informaționale contabile integrate. Informări, raportări, grafice
Secolul XXI	Informații în timp real. Comerț electronic	Rețele de calculatoare: Internetul și tehnologia comunicațiilor	Automatizarea culegerii datelor. Schimbul electronic de date și documente.

Sursa: Radu (n.d.)

Tehnologiile informaționale conferă datelor prezentate în situațiile financiare o credibilitate mai mare în rândul utilizatorilor de informații financiar-contabile. Practic prin folosirea TIC în culegerea și elaborarea documentelor economico-financiare se reduc unele riscuri de omisiune a datelor, iar rapoartele financiare sunt mai complexe oferind o imagine de ansamblu asupra situației economico-financiare a întreprinderii.

În prezent majoritatea întreprinderilor investesc în achiziția de programe informatice, care să faciliteze munca contabililor, analiștilor financiari și ale altor participanți în desfășurarea activității întreprinderii. Pentru a veni în sprijinul întreprinderilor, Uniunea Europeană, a creat un program de fonduri pentru digitalizare, oferind subvenții de până la 100.000 euro pentru achiziția și modernizarea programelor hardware, software, implementare și chiar pentru instruirea angajaților pentru utilizare lor.

III. SISTEMUL INFORMAȚIONAL CONTABIL

În concepția autorilor Palade și Tanasă (2016) sistemul informațional contabil „este în general un sistem informatizat utilizat pentru efectuarea sarcinilor contabile din cadrul unei companii”. Sistemul contabil informațional generează informații într-un timp util managerilor pentru luare deciziilor, acesta fiind inclus în rețeaua informațională a întreprinderii (Ceran *et al.*, 2016).

Altfel spus sistemul informațional contabil este un set sistemic de date elementare, procesate contabil

și statistic, care asigură agregarea și descompunerea datelor, a diverselor informații. Sistemul informațional contabil oferă întreprinderii și utilizatorilor de informații financiar-contabil, suport pentru:

- luare unor decizii adecvate de investiții;
- administrarea riscurilor și intervenirea rapidă în diminuarea acestora;
- determinarea și analiza rezultatelor întreprinderii;
- întocmirea situațiilor financiare și a declarațiilor aferente activității întreprinderii.

În mod firesc, pentru a putea atinge obiectivele de mai sus, este necesar să se pregătească nu numai o planificare de afaceri și de management care să permită coordonarea și transmiterea tuturor informațiilor contabile, ci și un sistem de control adecvat.

În cadrul unui sistem informatic de contabilitate, există mai multe tipuri de contabilitate care diferă enorm atât în ceea ce privește obiectivele urmărite, cât și în ceea ce privește metodele utilizate.

Prima distincție care se poate face este aceea dintre contabilitatea generală și analitică sau a costurilor; contabilitatea stocurilor; contabilitatea personalului; contabilitatea mijloacelor fixe. Analiza specifică a tipurilor de contabilitate existente în întreprindere este o condiție necesară pentru a putea înțelege atât nevoile, cât și modalitățile de integrare a acestora în cadrul sistemului informatic de contabilitate. În acest scop, contabilitatea generală va fi ilustrată mai întâi, iar printre conturile speciale, având în vedere importanța și amploarea informațiilor furnizate, contabilitatea analitică.

Sistemul contabil informațional este format din mai multe componente, care asigură funcționalitatea sa, precum: hardware, software, comunicație, baza științifică și metodologică, baza informațională, utilizatorii și cadrul organizatoric (vezi Figura 3).

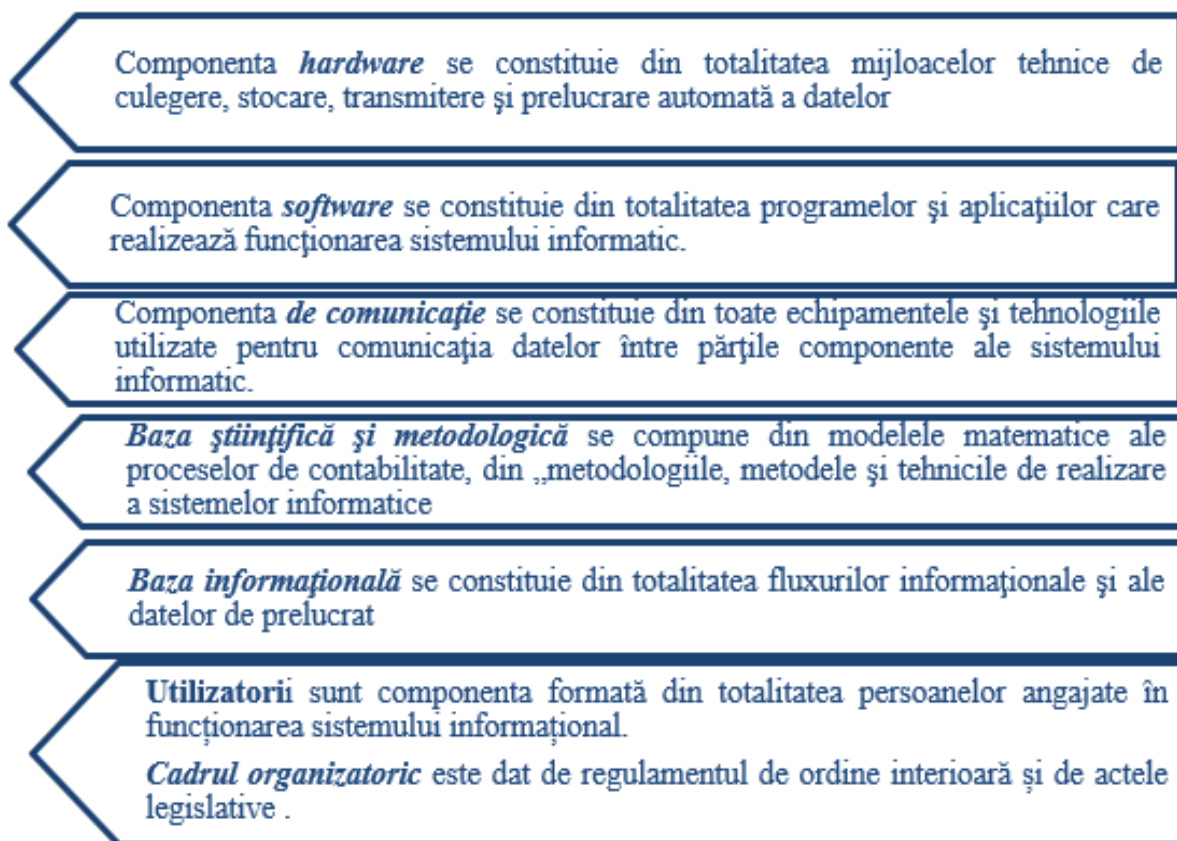


Figura 3. Componentele sistemului informațional de contabilitate

Sursa: elaborat de autori după Vasilescu (2008)

Un aspect foarte esențial al sistemelor informaționale de contabilitate este posibilitatea prelucrării atât a informațiilor financiare cât și a celor nefinanciare. Sistemele informaționale de contabilitate se

pot adapta nevoilor întreprinderilor, fiind practic un sistem flexibil. Noile tehnologii informaționale remodelează activitatea contabilului și a întregului departament economico-financiar.

Rolul sistemului informațional de contabilitate este colectarea, prelucrarea și analiza datelor, care ulterior sunt transpuse în situațiile financiare ale întreprinderii. Situațiile financiare reprezintă principalul set de documente, care prezintă situația poziției și performanței financiare a întreprinderii. Cel mai important este faptul că sistemul informațional de contabilitate trebuie să genereze în rapoartele financiare informații contabile relevante, inteligibile, credibile și comparabile. De aceea sistemul informațional contabil trebuie să fie actualizat permanent cu legislația în vigoare și cu noile standarde de contabilitate.

IV. CONCLUZII

Digitalizare contabilității și integrarea acesteia în sistemul informațional al întreprinderii este o nevoie a erei în care trăim. Sistemul informațional vine să îmbunătățească performanțele întreprinderii, mărindu-i competitivitatea și transformând contabilitatea în arta care „asigură succesul” întreprinderii. Un aspect foarte important al digitalizării contabilității este transpunerea datelor contabile într-un sistem unic informațional, conectat cu realitatea.

Sistemul informațional contabil contribuie la crearea de modele organizaționale care vizează crearea de valoare și satisfacerea nevoilor managementului strategic superior, managerilor de linie medie și personalului operațional. Totodată, acesta nu trebuie confundat cu sistemul informatic, care constituie componenta sa materială, adică setul de hardware și software necesare pentru colectarea și reprocesarea informațiilor.

This paper received financial support through the project entitled DECIDE - Development through entrepreneurial education and innovative doctoral and postdoctoral research, project code POCU / 380/6/13/125031, project co-financed from the European Social Fund through the Operational Program Human Capital 2014 – 2020.

REFERINȚE

1. Boomer, J. (2013). The Benefits and Challenges of Cloud Accounting of CPA Practice Advisor. Disponibil: <https://www.cpapracticeadvisor.com/accounting-audit/article/11074737/the-benefits-and-challenges-ofcloud-accounting>
2. Prichici C., Ionescu, B. (2015). Cloud Accounting- A new paradigm of accounting policies. SEA - Practical Application of Science, Volumul III. Diponibil: <https://ideas.repec.org/a/cmj/seapas/y2015i7p489-496.html>
3. Țugui, A., Gheorghe, A-M. (2016). Identificarea dificultăților întâmpinate de profesia contabilă în accesarea documentelor în contextul economiei digitale din România. În: Audit Financiar nr. 3(135), pag. 237- 247. Disponibil: file:///C:/Users/User/Downloads/Articol_9460.pdf
4. Palade, Prodan, D., Tanasă, F.E. (2016). Impactul tehnologiilor informaționale asupra sistemelor contabile. CECCAR Business Magazine, Nr.24.
5. Ceran, M.B., Güngör, S., Konya, S. (2016). The Role of Accounting Information Systems in Preventing the Financial Crises Experienced in Businesses, Economics, Management and Financial Markets, 11(1), 294-302.
6. Radu, F.(n.d.). Abordarea contabilității în contextul noilor tehnologii informaționale. Accesat în 20 februarie, 2021 pe: <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/820061/27.pdf>
7. Vasilescu, R. (2008). Sisteme informatice de contabilitate. Editura Eurostampa, Timișoara, România
8. Alles, M. G. (2015). Drivers of the use and facilitators and obstacles of the evolution of big data by the audit profession. Accounting Horizons, 29(2), 439–449.
9. Constantiou, I. D., Kallinikos, J. (2015). New games, new rules: Big data and the changing context of strategy. Journal of Information Technology, 30(1), 44–57
10. Syed, A., Gillela, K., Venugopal, C. (2013). The future revolution on big data. International Journal of Advanced Research in Computer and Communication Engineering, 2(6), 2446–2451.

11. Nowak, A., Lukowicz, P., Horodecki, P. (2018). Assessing artificial intelligence for humanity will AI be our biggest ever advance—or the biggest threat? IEEE Technology and Society Magazine, 37(4), 26–34.
12. White, G. R. T. (2017). Future applications of blockchain in business and management: A Delphi study. Strategic Change, 26(5), 439–451.
13. Botez, D., Melega, A. (2020). Internal Audit – actualities and challenges. Studies and Scientific Researches, Economics Edition, 32, 139-148.
14. Cuc, L.D., Almași, R.C. (2016). Provocări ale evoluției tehnologiei informaționale și răspunsul profesiei contabile. CECCAR Business Magazine, 7.
15. Stolojan, Th. (2016), Era digitală și viitorul profesiei contabila. Accesat în 20 februarie, 2020 pe: <https://www.bursa.ro/era-digitala-si-viitorul-profesiei-contabile-46788032>
16. CECCAR. (2019). Profesia contabilă într-o economie bazată pe globalizare și digitalizare II. CECCAR Business Magazine, 43.

ÎNVĂȚĂMÂNTUL ȘUPERIOR CONTABIL ȘI PIAȚA MUNCII: O RECONFIGURARE A PREZENTULUI

Lilia GRIGOROI

lilia.grigoroii@ase.md

Academia de Studii Economice din Moldova,

Abstract.

Cercetarea în cauză analizează corelația existentă la moment între solicitările angajatorilor cu privire la cunoștințele și abilitățile ce trebuie să le dețină contabilul pe care și-l doresc în raport cu cunoștințele și abilitățile pe care le oferă instituțiile de învățământ superior absolvenților contabili. Articolul dat este, mai degrabă, un punct de plecare pentru a modela atât gândirea viitoare de învățare și dezvoltare, cât și așteptările angajatorilor, care ar trebui să țină cont de treapta de studii universitare finalizată și finalitățile de studii atribuite acesteia. Tema a fost aleasă și pentru faptul că ea conturează o interfață între beneficiile lecțiilor învățate în cadrul proiectului STAREP și opiniile angajatorilor cu privire la competențele absolvenților contabili. Este o cercetare de tip calitativ și principala noastră contribuție vizează confirmarea cerinței de schimbare în educația contabilă universitară care să corespundă așteptărilor studenților și cerințelor angajatorilor (pieței muncii).

Keywords: accounting education, accounting, university, quality, change.

Cuvinte cheie: educație contabilă, contabilitate, universitate, calitate, schimbare.

JEL Classifications: M41

Introducere.

Misiunea ASEM este de a crea noi cunoștințe și de a pregăti specialiști de înaltă calificare în cele mai diferite domenii ale științelor economice, precum și în domenii adiacente, capabili să participe ca antreprenori și forță de muncă activă și productivă într-o piață competitivă și ca cetățeni responsabili într-o societate democratică în continuă schimbare [1]. În acest context, misiunea facultății Contabilitate este de a asigura un învățământ superior de calitate prin care să pregătească absolvenții să obțină cariere de succes și să își asume responsabilitatea de gemeni ai schimbării contabilității și profesiei contabile în spiritul modern al businessului. Iar pentru a deveni adevărați gemeni ai schimbării, solicitați și relevanți pe piața muncii, absolvenții contabili trebuie să demonstreze competențele și abilitățile, ce formează fundamentul integrității informațiilor financiare, pe baza cărora sunt construite și funcționează economiile durabile. Așa dar, eforturile facultății Contabilitate, ASEM sunt direcționate spre oferirea unor programe de studii, proiectate în funcție de evoluțiile pe plan mondial în domeniul formării profesionale contabile [2, 3, 4, 5], experiențele, bunele practici și planurile de învățământ din cadrul celor mai de top universități din România [6, 7, 8], armonizarea și acreditarea internațională a programului de studii de către ACCA (Asociația Experților Contabili Autorizați din Marea Britanie), dezvoltarea programului comun de studii cu Universitatea „Ștefan cel Mare” din Suceava, România, cerințele cadrului normativ din Republica Moldova, și nu în ultimul rând piața forței de muncă din Republica Moldova. Or, modul în care ne dezvoltăm și concurăm în spațiul de învățare și dezvoltare și este factorul de diferențiere în evoluția noastră. Trebuie să acționăm pentru a atesta candidații la studii, dar și angajatorii că educația contabilă anticipează, se adaptează cu agilitate și este cu un pas înainte.

Scopul cercetării constă în analiza corelației existente la moment între solicitările angajatorilor cu privire la cunoștințele și abilitățile ce trebuie să le dețină contabilul pe care și-l doresc în raport cu cunoștințele și abilitățile pe care le oferă instituțiile de învățământ superior absolvenților contabili. În realizarea acestui scop se vor analiza și expune, pe de o parte, solicitările și necesitățile pieței muncii referitor la competențele profesionale ale specialiștilor în contabilitate, pe de altă parte, competențele și abilitățile pe care le dețin absolvenții instituțiilor de învățământ universitar contabil. Rezultatele obținute vor sprijini procesele de ajustare și îmbunătățire continuă a curriculum-ului universitar pentru specialitatea de Contabilitate. Articolul dat este, mai degrabă, un punct de plecare pentru a modela atât gândirea viitoare de învățare și dezvoltare, cât și așteptările angajatorilor în funcție de treapta de studii finalizată.

Discuții și rezultate.

Am memorat o discuție la care am asistat cu ceva ani în urma, mai mult din întâmplare, într-o țară vecină, între un expert contabil și un potențial angajator de o formațiune mai învechită. Doamna expert contabil a zis aproape în felul următor: „Stimate Domn, eu sunt expert contabil, eu nu fac documente primare! Îmi aduceți acte bune, vă fac contabilitate bună, îmi aduceți acte proaste, veți avea o contabilitate proastă”.

Cunosc o altă situație. O afacere mergea prost, de ani de zile genera doar pierderi. Acționarul majoritar, care a investit mult în această afacere, era supărat de starea lucrurilor. Dar a avut inspirația să angajeze un contabil profesionist. Și nu l-a împovărat cu sarcini de a emite facturi, a scrie foi de parcurs sau a încasa numerar (de fapt acest contabil cred că nici până în ziua de azi nu știe cum să se folosească de aparatul de casă). Acest contabil profesionist a sistematizat în dinamică cheltuielile, stocurile, clienții, mijloacele fixe etc. Și atunci a intervenit patronul – a redus din cheltuielile care, din punctul lui de vedere, nu erau justificate și, din potrivă, a direcționat mai mulți bani către cheltuieli care îi aduceau profit; a externalizat ceea ce a putut să externalizeze; s-a debarasat de stocurile și mijloacele fixe care nu-și mai aveau locul în afacerea sa; a revizuit relațiile cu unii clienți etc. În doi ani afacerea a devenit profitabilă, iar acționariatul își ridică dividende.

Este oare atât de important rolul contabilului profesionist (expert) în succesul unei afaceri? Categoriec, da. La fel ca rolul operatorului care întocmește facturi, scrie foi de parcurs și/sau emite bonuri de casă. Este oare nevoie de serviciile unui contabil profesionist pentru orice afacere? Categoriec, nu. Un butic care vinde flori, un magazin de cartier sau un frizer pe cont propriu nu cred că are nevoie de serviciile unui contabil profesionist. Ba dimpotrivă – plata unui astfel de profesionist va diminua mult din profitul entității, iar beneficiile nu vor fi atât de esențiale pentru dezvoltarea afacerii. De fapt, pentru acest gen de activități a și fost elaborată strategia de ținere a evidenței contabile în partidă simplă.

Sunt și afaceri mai mari, care, în virtutea unor circumstanțe, nu au nevoie (sau nu își doresc) de un contabil profesionist permanent. Fie că este o afacere bine structurată în timp, una de nișă, sau managementul entității are suficiente cunoștințe, intuiție și (de ce nu?) baftă pentru a adapta și dezvolta afacerea corect. Provocarea acestor entități este de altă natură: în cazul în care situațiile financiare nu sunt întocmite de un contabil profesionist (expert), în ce măsură informația prezentată terțelor consumatori – și mă refer în primul rând organelor de control și de reglementare – corespund realității? Cunosc situații când, de dragul închiderii bilanțului, erau autorizate intrări de produse cu valoare negativă (atât ca bani, cât și, culmea, ca cantitate), depozitarea de beton într-un birou de 20 mp de la etaj sau apăreau datorii absolut nejustificate ale fondatorului către entitate.

În țările occidentale acest aspect este mai mult sau mai puțin reglementat instituțional. De regula, de la un anumit nivel al cifrei de afaceri situațiile financiare sunt prezentate sau cel puțin sunt expertizate de către un contabil autorizat. În Republica Moldova nu avem astfel de prevederi, or reglementările domestice nici măcar nu prevăd definiția de contabil autorizat. Dar aceasta este deja o alta discuție pe care nu mi-am propus să o abordez în acest articol.

Cea ce îmi doresc să relatez în acest articol este că contabilii sunt diferiți. Diferă după specializări, nivelul de pregătire, funcțiile care le exercită sau, cel puțin, trebuie să le exercite. La fel cum diferă specialiștii din domeniul sanitar (medici și asistenți medicali), în industrie (ingineri și mecanici), în domeniul ospitalier (bucătari și ospătari) etc, la fel diferă și contabilii. Și fiecare își are rolul său în cadrul entității, în particular, și în cadrul societății, în general. De gradul de calificare, de buna exercitare a atribuțiilor, angajamentelor și obligațiilor în mare măsură depinde buna funcționare a unei entități, în particular, și a întregului sistem, în general.

Rolul unei instituții de învățământ superior este de a pregăti specialiști pentru toate palierele. Rolul unei facultăți și/sau a unui departament de contabilitate din cadrul unei instituții de învățământ superior este de a pregăti profesioniști contabili de anumite niveluri. Pentru aceasta trebuie să avem capacitate, posibilitate și, nu în ultimul rând, dorință. Dar și să fim înțeleși – ajutați și de angajatori. Nu putem și nici nu este cazul să pregătim contabili universali. Nu vom reuși.

Una dintre opiniile care a pătruns în gândirea colectivă a momentului și care, din păcate, este încă încurajată în anumite sectoare, este că „universitățile publice sunt o fabrică a șomajului de lux”. Este adevărată această afirmație în general și pentru contabili în particular? Nu știu, dar o simplă accesare a portalului pieței muncii: www.angajat.md ne arată că la 1 aprilie 2021 erau pasibile 52 de locuri vacante pentru postul de contabil. Cu mici corectări această cifră se regăsește în permanență, în fiecare zi. Or, cererea nici pe departe nu este completă.

În virtutea funcției pe care o dețin sunt în permanență contactată de persoane cunoscute și mai puțin cunoscute care au o singură solicitare – să le recomand un contabil. În contrapartida îi întreb: de ce contabil au nevoie? Care sunt atribuțiile și obligațiunile, pe ce domeniu? Cu alte cuvinte, care este fișa postului? Uneori aud: „Îl plătesc bine, dar sa facă tot!”. Și atunci mă retrag. Fiindcă nu cunosc contabili universali, care sa facă ”tot”. Nici nu știu ce înseamnă acest ”tot”.

Orice manager de entitate știe că trebuie să aibă un departament de vânzări bine structurat. Cu șef de departament, agenți de vânzări specializați per produs, per clienți sau teritorial. La fel și cu departamentele de producție, de expediție etc. Dar nu toți managerii sunt dispuși să structureze la fel de bine și departamentul financiar. Contabilitatea, în opinia lor, trebuie să funcționeze altfel, după alte principii. Nu știu, însă, dacă vor reuși. De multe ori în sarcina contabilului sunt puse obligațiuni total nespecifice – să redacteze contracte și ordine (adică să fie jurist), să ducă evidența personalului (HR), să obțină diferite autorizații și permisiuni și, în general, să aibă grijă de buna funcționare a oficiului (Office-manager), etc. Poate cineva aparent și reușește să se descurce cu toate aceste atribuții, dar sigur că în detrimentul obligațiilor sale de baza, de ducere a evidenței contabile. Și sigur, că la facultate noi îi învățăm toate aceste lucruri, dar destul de superficial, doar tangențial cu contabilitatea. Noi îi învățăm mai multă contabilitate.

Replica generală este că organizarea unui departament financiar bine structurat necesită resurse suplimentare. Da, așa este. Un lucru bun costă. Este, însă, la discreția administratorului / beneficiarului afacerii să decidă, reieșind din situația momentului și/sau din perspectiva dezvoltării afacerii, dacă este cazul și când este cazul să investească în performanța departamentului financiar. Am menționat și mai sus, că nici pe departe nu toate entitățile au necesitatea unei expertize contabile permanente. Întotdeauna managementul va decide când și cât va investi în organizarea contabilității, având în vedere simplul raționament al randamentului între beneficii și cheltuieli. Și, ca întotdeauna, aceasta decizie va fi fie una corectă, fie una greșită, în beneficiul sau în detrimentul afacerii. Însă, în orice caz, nu cereți de la contabil să facă ”tot”.

În general, în cadrul unei entități, convențional se pot identifica trei etape (titluri) succesive de tinere a evidenței contabile: întocmirea documentelor contabile primare, evidența contabilă primară și elaborarea situațiilor financiare și a dărilor de seamă fiscale (și de ce nu, expertiza contabilă). Nu putem da o definiție universală pentru fiecare titlu, deoarece delimitările între ele sunt foarte ambigue, dependente în primul rând de complexitatea afacerii, dar și de mulți alți factori. Cert este că pentru fiecare dintre aceste titluri avem nevoie de personal cu un anumit nivel de pregătire contabilă, cu capacități și însușiri distincte din punct de vedere profesiei contabile.

Întocmirea documentelor contabile primare, adică a ”bate” bonul de casa, a ”scrie” facturi, foi de parcurs, deconturi de avans, etc, poate fi încredințată și unei persoane care a făcut niște cursuri reduse de contabile sau, de ce nu?, unui autodidact contabil. Sunt operațiuni repetitive, standarde, iar intervenția în emiterea lor a unui contabil calificat parvine doar în cazurile nescandate, ieșite din comun. Desigur, apriori presupunem, că, indiferent cine le face, aceste documente primare sunt făcute calitativ și corect, altfel dăm peste cap toată contabilitatea (vezi spusele contabilului expert cu care am început acest articol).

În cazul evidenței contabile primare este mult mai puțin probabil să poată fi executată de către un autodidact contabil și/sau de către un contabil care a absolvit cursuri reduse (rapide) de contabilitate. Or, în cazul expertizei contabile, acest lucru este practic imposibil. Pentru ținerea evidenței contabile primare și, cu atât mai mult, pentru închiderea anului și elaborarea situațiilor financiare și/sau efectuarea expertizei contabile sunt necesare calificări și aptitudine care pot fi obținute, din punctul

nostru de vedere, cel puțin după absolvirea ciclului universitar de licență, iar în cazul unui contabil profesionist, cel mai probabil, după absolvirea masteratului în domeniu.

Dar să revenim la solicitările pe care le primesc de a recomanda contabili. Mă bucură nespuse de mult că tot mai des aceste solicitări sunt bine definitivate – activez în următorul domeniu și am nevoie de un operator de acte primare; sau – am nevoie de un contabil cu următoarele abilități (iată fișa postului); sau - recomandați-mi un contabil profesionist etc. Și atunci fac tot posibilul să-i ajut pe acești oameni.

În general, tendința comună care se conturează este de externalizare, cel puțin parțială, a serviciilor contabile. De regulă entitățile își asumă întocmirea documentelor contabile primare, iar evidența ulterioară este delegată către firme specializate. Din punctul meu de vedere este o tendință sănătoasă, care, pe de o parte, permite entităților să economisească resurse, iar pe de altă parte, plasează responsabilitatea pentru o evidență corectă către firme specializate pentru care ținerea evidenței contabile este în sine o afacere. Or, în consecință, orice greșeală din partea acestor firme va fi taxată din punct de vedere concurențial, iar aceasta la rândul său duce, cel puțin teoretic, la ridicarea calității serviciilor.

Cunosc mulți administratori de entități care, externalizând evidența contabilă primară și, eventual, expertiza contabilă, anumite documente contabile primare (facturi, invoice-uri, ordine de plată etc) le întocmesc personal. Și nu din motivul că nu doresc să plătească un potențial angajat pentru executarea lor. Pur și simplu acest proces, pe de o parte, este suficient de simplu și standardizat, asistat foarte bine de tehnologiile informaționale, încât nu îți solicită foarte mult timp și cunoștințe, iar pe de altă parte, orice greșeală în aceste acte costă foarte scump. Preferă să meargă pe cont propriu. Cred că într-un viitor deloc nu îndepărtat, dezvoltarea în continuare a tehnologiilor informaționale va duce la situația în care aceste operațiuni repetitive vor fi executate de către niște roboți integrați în programele de evidență, care, la rândul lor vor interacționa cu alți roboți ale altor firme (contragenți), ale organelor de control și reglementare și, în final, vor plasa informația în programul de contabilitate a contabilului de evidența primară. Factorul uman, dacă nu va fi exclus în totalitate, incontestabil va fi limitat la maximum.

Pentru moment, însă, cererea de operatori contabili, adică de personal care întocmește documente contabile primare este încă suficient de mare. Nu cred, însă, că instituțiile superioare de învățământ trebuie să se axeze pe îndestularea pieței muncii cu acest gen de specialiști. Furnizarea pe piața muncii de operatori contabili calificați trebuie pusă în primul rând pe seama colegiilor de specialitate. Afirmația de mai sus trebuie citită în felul următor: orice absolvent al unui colegiu contabil trebuie să fie în primul și în primul rând un foarte bun operator contabil. Nici într-un caz nu vreau să afirm că un absolvent al colegiilor cu profil contabil nu trebuie sau nu poate fi un contabil bun de evidență primară. Ba dimpotrivă, dacă o parte din absolvenții ai colegiilor contabile sunt (vor fi) capabili să ducă o evidența contabilă primară, cu atât mai bine (și cu cât mai mulți, cu atât mai bine). Dar scopul principal al colegiilor contabile trebuie totuși definitivat în felul următor: toți absolvenții să fie buni operatori contabili.

La fel, pentru Ciclului I Licența în instituțiile de învățământ superior scopul principal trebuie să fie de a pregăti contabili calificați pentru ținerea evidenței contabile primare. Este stringent necesar să avem siguranță, că după Ciclului I Licența orice absolvent va avea calitățile și pregătirea necesară pentru ținerea unei evidente contabile primare calitative – va ști cum să interacționeze cu utilizatorii informațiilor contabile (management, patronat, reglementatori); va ști cum să configureze contabilitatea entității în dependentă de cerințele afacerii; va ști ce cerințe să avanseze către furnizorii de tehnologii informaționale contabile (programiștii de la programele contabile); va ști ce acte primare să ceară de la operatorii contabile etc. Evident, aceasta pe lângă indiscutabilul fapt de a ști contabilitatea propriu zis.

Nici sub o formă nu este cazul să ne punem scopul că după trei ani de studii la Ciclului I Licența absolvenții neapărat trebuie să posede abilități de contabili profesioniști. Pentru a deveni contabil profesionist este necesar în primul și în primul rând de un proces autodidactic consistent și în mare

măsură ține de dorința fiecărui absolvent în parte de a atinge acest calificativ, iar instituțiile de învățământ superior pot veni (și vin) în ajutorul lor cu diverse programe de masterat și, eventual, doctorat.

Dacă acceptăm aceste aranjamente pe nivele de pregătire a contabililor (care, de fapt, deja există pe piață) cred că este necesar, în primul rând, să revizuim, mai mult sau mai puțin radical, procesul de învățare – predare la Ciclului I Licență. Nu pot să spun ad-hoc cum și cât va dura aceste eventuale revizuirii a curriculum-urilor și a programelor de studii. Incontestabil, însă, este că pentru demararea acestui proces avem neapărat nevoie de ajutorul și recomandările angajatorilor. Și mă refer în primul rând la companiile specializate în tinerea contabilității, la firmele de audit. De regulă aceste companii sunt administrate de persoane care cu certitudine pot fi calificate ca experți contabili și care, în virtutea funcțiilor care la execută, cel mai bine cunosc ce calificative lipsesc și/sau ar fi binevenite pentru absolvenții contabili lansați pe piața muncii.

În **concluzie**, cea mai importantă provocare și oportunitate pentru educația contabilă universitară este modul în care înțelegerea, definirea și delimitarea contabilului trebuie să fie gândite din nou pentru a putea îmbrățișa viitorul, păstrând în același timp un rol clar pentru ideea unui profesionist. Mai precis, definiția unui contabil trebuie să fie suficient de îngustă pentru a menține distincția clară între ceea ce este și ce nu este contabil, dar suficient de largă pentru a include roluri și ocupații netradiționale care îndeplinesc acum funcții contabile. Satisfacerea ambelor teste este extrem de dificilă.

Dacă luăm lecțiile învățate în ultimele luni și ne angajăm să îmbunătățim abilitățile care vor menține industria relevantă pentru grupurile de părți interesate, geografii și generații, contabilul de astăzi va fi gata să conducă mâine.

Bibliografie:

1. Planul strategic de dezvoltare al ASEM pentru perioada 2018-2022. [https://ase.md/files/legal/interne/1.2_plan_stragic_2022.pdf](https://ase.md/files/legal/interne/1.2_plan_strategic_2022.pdf)
2. Manualul de reglementări internaționale de educație elaborate de International Accounting Education Standards Board <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2021/01/HANDBOOK-OF-INTERNATIONAL-EDUCATION-PRONOUNCEMENTS-RO.pdf>
3. Cadrul general pentru Standardele Internaționale de Educație pentru profesioniștii contabili și candidații la titlul de profesionist contabil <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2021/01/HANDBOOK-OF-INTERNATIONAL-EDUCATION-PRONOUNCEMENTS-RO.pdf>
4. Standardele Internaționale de Educație Pregătirea profesională inițială IES 2 – competențe tehnice, IES 3 – aptitudini profesionale, IES 4 – valori, etică și aptitudini profesionale <https://www.iaesb.org/publications/standardul-interna-ional-de-educa-ie-ies-1-cerin-e-de-acces-la-programe-de-educa-ie-profesional>
5. Materialele recente oferite de Centrul Reformei Raportării Financiare din cadrul Băncii Mondiale https://cfr.worldbank.org/sites/default/files/2021-04/resources_ru_pages_lq.pdf
6. Babeș-Bolyai, Cluj Napoca https://econ.ubbcluj.ro/planuri_invatamant/licenta/zi_2021_2022/CIG%20Contabilitate%20si%20informatic_a%20de%20gestiune%202021-2022.pdf
7. Universitatea de vest din Timișoara <https://feaa.uvt.ro/fisiere/educatie/licenta/planuri-2020-2023/CIG-Ro-plan-invatamint.pdf>
8. ASE București https://www.ase.ro/?page=planuri_invatamant
9. The Future of Jobs Report 2018. <https://www.weforum.org/reports/the-future-of-jobs-report-2018>
10. Accountancy Skills Evolution: Impact of COVID-19 & the Path Forward. https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Skills-Roundtable-Paper-V6-RO_0.pdf
11. Andrew, Hunter. The Future for Accounting. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/future-accounting>

**COMPATIBILITATEA CURRICULUMULUI UNIVERSITAR CONTABIL CU
CERINȚELE PROFESIEI CONTABILE PE PIAȚA MUNCII ȘI MEDIUL IT: REALITĂȚI,
NEVOI ȘI AȘTEPTĂRI**

**COMPATIBILITY OF THE ACCOUNTING CURRICULUM WITH THE
REQUIREMENTS OF THE ACCOUNTING PROFESSION IN THE LABOR MARKET
AND IT ENVIRONMENT: REALITIES, NEEDS AND EXPECTATIONS**

LAZARI Liliana, GRIGOROI Lilia

Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova, str. Bănulescu-Bodoni 61

E-mail: liliana.lazari@ase.md ; lilia.grigoroi@ase.md

Abstract. The professional training in the field of accounting signifies a long-term responsibility for future potential candidates as well as a responsibility for strengthening accounting both at a national and a international level, in addition to contributing to the growth of public trust. In order to advance in the field of accounting, universities should form a team alongside the employers, creating innovating synergies with the aim of developing the perfect graduate who will have the biggest chances of being and later on of becoming a professional in this field. Sustainable university training requires a constant revision of the curriculum and the educational environment. This research focuses on the study of the current situation in higher education for accounting education in the Republic of Moldova, through the prism of the Academy of Economic Studies of Moldova, and how we could improve it. Thus, the purpose of this paper is to analyze the extent to which the university environment of the Academy of Economic Studies of Moldova manages to train future practitioners in the accounting profession, sustainable skills, in order to respond effectively to challenges from the business environment.

Keywords: contabilitate, profesia contabilă, educație, plan de învățământ, IT, piața muncii.

JEL Classifications: M41, A22, I22

*“Dă-i unui om un pește și va fi sătul;
învăță-l să pescuiască și va fi sătul o viață întreagă”.* Lao Tse

Introducere.

Schimbările rapide din societate și evoluția tehnologiilor moderne au generat dificultăți procesului de formare profesională de toate nivelurile. Astăzi se constată o diferență de ritm în evoluția domeniilor de activitate profesională și a programelor de formare profesională. Piața muncii devine tot mai flexibilă și necesită o receptivitate sporită a mediului educațional față de cerințele angajatorului în continuă schimbare. Formarea profesională în instituțiile de învățământ superior este condiționată de cerința în calificări a pieței muncii, de aceea este necesar ca între piața muncii și piața serviciilor educaționale să existe un dialog dinamic, flexibil, continuu și bazat pe încredere reciprocă [20]. O etapă critică pentru atingerea dezvoltării sustenabile este organizarea educației durabile, care să asigure creșterea inserției profesionale a absolvenților. Formarea universitară durabilă impune revizuirea permanentă a planurilor de studii și a mediului educațional (Stanciu și Rindasu, 2020).

Educația este unul dintre factorii cei mai importanți care contribuie la dezvoltarea economică a oricărei națiuni și, totodată, reprezintă unul dintre pilonii societății bazate pe cunoaștere. În Republica Moldova, educația reprezintă o prioritate națională, factorul de bază în crearea și transmiterea de noi cunoștințe și valori general-umane, în dezvoltarea capitalului uman, în formarea conștiinței și identității naționale, în promovarea aspirațiilor de integrare europeană, cu rol primordial în crearea premiselor pentru dezvoltarea umană durabilă și edificarea unei societăți bazate pe cunoaștere [7]. Conceptul Strategiei de dezvoltare a educației pentru anii 2021-2030 „Educația-2030” stabilește că, în plan economic, educația va fi privită ca cel mai atractiv și productiv sector pentru investiții pe termen lung. În acest sens, se va axa pe următoarea legitate: calitatea cadrului didactic → calitatea educației → calitatea resurselor umane → calitatea economiei → calitatea vieții.

La fel, ca și contabilitatea, sistemul de învățământ superior din Republica Moldova, în general, a fost într-un continuu proces de reorganizare și dezvoltare. Evoluția vieții universitare din RM din ultimii 30 de ani este caracterizată de parcurgerea unui drum cu multiple obstacole, specific întregii societăți odată cu trecerea de la economia centralizată la cea bazată pe cunoaștere.

Existența unui sistem educațional performant în domeniul contabilității, bazat pe bunele practici internaționale ar contribui la îmbunătățirea competențelor profesionale ale contabililor și auditorilor și, respectiv, la creșterea încrederii publicului în calitatea și utilitatea serviciilor prestate de aceștia. Aspectul educației contabile nu ține doar de nivelul național al RM dar și cel internațional, și anume în 2018, IFAC și IAESB au anunțat o nouă soluție pentru dezvoltarea viitoare a educației contabile la nivel global [15, p.4].

Pregătirea profesională pe domeniul contabilității reprezintă o responsabilitate pe termen lung față de potențialii candidați profesioniști dar, și o responsabilitate pentru consolidarea profesiei contabile la nivel național și internațional și contribuirea la creșterea încrederii publice. Încrederea în profesia contabilă este motivul pentru care întreprinderile, guvernele și alte organizații implică profesioniști contabili într-o gamă variată de domenii, inclusiv raportare financiară și corporativă. Contabilii înțeleg și recunosc faptul că o astfel de încredere este bazată pe aptitudinile și valorile pe care contabilii le aduc în activitatea profesională pe care o desfășoară.

În cadrul prezentei cercetări se va contura o imagine de ansamblu a mediului în care este format viitorul economist contabil cu studii superioare în RM. Mai mult, există multiple voci care ridică întrebări cu privire la viitorul profesiei contabile sub efectul dezvoltării accentuate a domeniului IT, al globalizării, al cerințelor înaintate de către angajatori, etc. Toate aceste aspecte vor fi studiate prin prisma organizării educației contabile universitare în scopul asigurării sustenabilității formării profesionale contabile.

Revizuirea literaturii de specialitate.

Putem afirma că este un domeniu care prezintă interes atât la nivel național cât internațional, confirmat prin existența diverselor cercetări și publicații cu privire la educația profesională contabilă, dar privită sub diverse unghiuri, care ridică puncte de vedere ale cercetătorilor reieșind din dificultățile sau aspectele problematice care le prezintă.

În scopul realizării unei cercetări ample se vor prezenta cele mai recente cercetări din țară, de peste hotare dar și ale organismelor profesionale în domeniu, deoarece pregătirea profesională a contabililor trebuie să țină cont de cerințele pieței muncii la nivel național dar și de cele prezentate la nivel global. Cercetările realizate cu privire la educația contabilă au fost în continuă atenție pentru mediul academic și pentru organismele profesionale.

Grigoroș L. și Lazari L. (Grigoroș și Lazari, 2019), examinează fenomenul digitalizării în industria învățământului superior, beneficiile și riscurile acesteia, modalitățile prin care se pot îmbunătăți și dezvolta competențele digitale ale absolvenților, afirmând sau infirmând ipoteza că digitalizarea este un mijloc al educației contabile universitare și nu un scop în sine. Concluzia fiind: Digitalizarea a încetat să mai fie o tendință. Este deja o necesitate absolută. Educația trebuie să avanseze pe calea digitalizării pentru a putea să țină pasul atât cu așteptările studenților, cu cerințele angajatorilor, cu schimbarea generațiilor, cât și cu valul tehnologizării care cuprinde tot mai multe companii și industrii. La fel, cercetătorii Grigoroș L. și Lazari L. (Grigoroș și Lazari, 2018) în cercetarea *Educația universitară contabilă: avem nevoie de schimbare?* vizează confirmarea cerinței de schimbare în educația contabilă universitară, cu identificarea provocărilor cheie pentru îmbunătățirea calității educației contabile universitare, care să corespundă așteptărilor studenților și cerințelor angajatorilor. Apostol Ciprian (Apostol, 2020) în cercetarea *Viitorul contabilității încotro?* prezintă aspectele privind condițiile de instruire ale specialistului contabil pe băncile facultății și pregătirea pentru integrarea pe piața muncii. Studiul realizat s-a fundamentat pe informația obținută de la Facultatea de Economie și Afaceri Administrație, Universitatea Alexandru Ioan Cuza din Iași.

Lacurezeanu R., Tiron-Tudor A. și Bresfelean V. (Lacurezeanu, Tiron-Tudor și Bresfelean, 2020) în cercetarea *Automatizarea proceselor prin robotizare în audit și contabilitate*, prezintă că serviciile profesionale de contabilitate și audit, datorită naturii activităților specifice, își pot îmbunătăți performanța prin automatizarea unor procese prin robotizare (RPA). În plus, RPA poate contribui la creșterea credibilității profesiei contabile, precum și la eficientizarea activității, la respectarea cerințelor impuse de standardele profesionale, cu costuri mult mai reduse.

Stanciu V. și Rîndașu S. în cercetarea *Formarea profesională sustenabilă – provocări și soluții în țările europene emergente*, aduce în prim plan unele facilități oferite de tehnologii precum blockchain, big data și inteligența artificială, evidențind modul în care acestea pot fi utilizate în procesele de contabilitate și audit.

Bunget O., Farcane N., Bliidișel R. și Dumitrescu A. (Bunget, Farcane, Bliidișel și Dumitrescu, 2019) în cercetarea *Provocări și perspective în educația contabilă*, și-au propus să conștientizeze decidenții în educația contabilă, dar și cei care sunt interesați de acest gen de formare profesională de tendințele manifestate în piața forței de muncă. Autorii semnalează „starea de necesitate” pentru mediul universitar din perspectiva conectivității planurilor de învățământ cu nevoile pieței forței de muncă.

Voroncenco T. (Voroncenco, 2019) în cercetarea *Competence approach to accounting education in the conditions of development of digital economy of Russia*, acordă o atenție abordării competențelor pentru formarea specialiștilor în domeniul contabilității din Rusia și conversia programelor educaționale și standardelor profesionale.

Hlaciuc E. și Anton A. (Hlaciuc și Anton, 2018) în cercetarea *Profesia contabilă, adevăr și provocare. Studiu de caz Republica Moldova, România și Ucraina*, concluzionează că pentru un contabil modern nu mai sunt suficiente doar cunoștințele academice, ci, pentru a-i fi recunoscute abilitățile, trebuie să fie permanent inițiat în toate modificările standardelor internaționale și naționale de raportare financiară, dar, nu în ultimul rând, să respecte cu strictețe normele de etică profesională. În prezent, profesionistul contabil trebuie să răspundă unor exigențe legate de globalizare, mondializare, internaționalizare a economiilor.

Baltes N. și Minculete G. (Baltes și Minculete, 2014) în cercetarea *Dezvoltarea durabilă a profesiei contabile*, prezintă că rolul specialistului contabil în vederea dezvoltării durabile a profesiei contabile este extrem de important, deoarece acesta nu doar calculează ci și interpretează rezultatele financiare, pe baza cărora pot fi luate decizii financiare importante.

Cercetarea realizată de ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) cu tema *Professional accountants – the future: Drivers of change and future skills*, elucidează că economia globală și peisajul de afaceri se schimbă cu o viteză fără precedent. Profesia contabilă va evolua semnificativ peste următorul deceniu. Cu toate că mulți factori vor influența această evoluție, analiza ACCA cercetările globale dezvăluie unele teme generale, și anume: pentru a continua să ofere valoare angajatorilor și clienților, profesioniștii contabili în viitor vor avea nevoie de o schimbare combinată de competențe profesionale din: inteligență (capacitatea de a însuși și utiliza cunoștințe: gândire, raționalizare și soluționarea problemelor), creativitate (capacitatea de a utiliza cunoștințele într-o situație nouă), aptitudini digitale (cunoașterea și aplicarea tehnologiilor), inteligență emoțională (capacitatea de a identifica propriile emoții și emoțiile celorlalți, stăpânirea și aplicarea lor la îndeplinirea sarcinilor, și ordonarea și gestionarea lor), viziune (capacitatea de a anticipa cu exactitate tendințele din viitor prin extrapolarea tendințelor și faptelor existente, și eliminarea lacunelor prin gândire inovativă), experiență (capacitatea și abilitățile de a înțelege așteptările clienților, de a livra rezultatele dorite și de a crea valoare). Și poate cel mai crucial, toate trebuie să fie sprijinite de o busolă etică puternică.

Faptul că și organismele profesionale internaționale pe domeniul contabil în prezent sunt cu o atenție deosebită pentru educația contabilă o demonstrează IFAC (International Federation of Accountants) prin includerea pe site-ul oficial a compartimentului *What we do*, unde prezintă: susținem dezvoltarea, adoptarea și implementarea standardelor internaționale de înaltă calitate; lucrăm pentru a pregăti o profesie contabilă pregătită pentru viitor; vorbim ca vocea profesiei contabile globale. În acest

context, IAESB (International Accounting Education Standards Board) a aprobat revizuirile la IES 2 “Dezvoltarea profesională inițială – competențe tehnice”, 3 “Dezvoltarea profesională inițială – aptitudini profesionale”, 4 “Dezvoltarea profesională inițială – valori, etică și atitudini profesionale” și 8 „Competența profesională pentru partenerii de misiune responsabili pentru auditurile situațiilor financiare”, care au intrat în vigoare de la 1 ianuarie 2021, completările și revizuirile obiectivelor educaționale legate de TIC și scepticismul profesional din IES 2, 3, 4 și 8 (revizuit) sprijină profesia contabilă în furnizarea unor servicii de raportare financiară, audit sau altor servicii financiar-contabile conexe de înaltă calitate în era digitală. [15, p.117]

Cu toate că în ultimii ani s-a remarcat o preocupare evidentă în planul cercetării cu privire la sustenabilitatea mediului academic, o atenție mai mică a fost acordată cercetării metodelor prin care universitățile sprijină dezvoltarea durabilă a unor profesii cheie în mediul economic în contextul progresului tehnologic. Astfel, scopul acestei lucrări este de a analiza măsura în care mediul universitar din RM, prin prisma Academiei de Studii Economice din Moldova reușește să le formeze viitorilor practicieni din profesia contabilă, abilități sustenabile, pentru a putea răspunde eficient provocărilor din partea mediului de afaceri.

Metodologia cercetării.

Abordarea generală a cercetării propuse constă în realizarea unui studiu amplu, deoarece obiectivul este de a surprinde mai multe perspective asupra sustenabilității mediului universitar, în contextul pregătirii pe termen lung a practicienilor din domeniul contabil.

Prezenta lucrare reprezintă un studiu calitativ al unor articole recente (anii 2019-2020) asupra tendințele actuale manifestate pe planul pieței forței de muncă, dar și a unor opinii prezentate în cadrul unor workshopuri educaționale, la care s-a participat, orientate spre găsirea de soluții pentru orientarea educației din domeniul contabilității. În cercetare s-a procedat la analiza acestor puncte de vedere exprimate în ideea punerii în evidență a principalelor semnale manifestate din perspectiva conexiunii educație - piața forței de muncă specifică domeniului contabilității.

Pentru a analiza măsura în care mediul universitar din domeniul contabil contribuie la dezvoltarea sustenabilă a abilităților viitorilor practicieni, s-a ales studiarea programelor de studii pe domeniul de Contabilitate (de la ciclul Licență și Masterat) din cadrul Academiei de Studii Economice din Moldova, datorită cunoașterii în fond și a accesului la informațiile respective. În cadrul acestei cercetări exploratorii vor fi analizate curriculumurile universitare actuale ale ASEM care oferă programe de licență și masterat în domeniul contabil. S-a realizat un sondaj pentru îndrumătorii de practică din cadrul entităților cu privire la aprecierea competențele profesionale ale studenților absolvenți de la ciclul Licență specialitatea Contabilitate și de la ciclul Masterat Programele de studii Contabilitate și Audit, și Finanțele și Contabilitatea Firmei. Și nu în ultimul rând au fost examinate și prezentate tendințele în domeniu stabilite de Standardele Internaționale de Contabilitate (IES) elaborate de IAESB (International Accounting Education Standards Board).

Contribuția adusă de această lucrare constă în stabilirea realităților și punctarea tendințelor de care trebuie să țină seama universitățile furnizoare de educație contabilă, dar și mediul de afaceri ca beneficiar, dar și suport în realizarea unor curriculumuri universitare orientate pe noile realități.

Conținut de bază. Rezultatele cercetării privind compatibilitatea curriculumului universitar contabil cu cerințele profesiei contabile pe piața muncii și mediul IT.

Pentru a asigura un nivel optim de pregătire pentru viitorii practicieni, este necesară reducerea decalajului dintre competențele pe care practicienii le asimilează în cadrul formării universitare și așteptările mediului de afaceri, o modalitate eficientă pentru atingerea acestui obiectiv fiind reprezentată de dialogul dintre aceste părți, pentru a facilita dezvoltarea și asimilarea competențelor necesare practicienilor pe termen mediu și lung (Stanciu și Rindasu, 2020).

Învățarea și dezvoltarea reprezintă un proces continuu de dezvoltare și menținere a competenței profesionale pe tot parcursul carierei unui profesionist contabil. IAESB (International Accounting Education Standards Board) definește principalele tipuri de învățare și dezvoltare după cum urmează:

- *Educație* - este un proces structurat și sistematic cu scopul de a dezvolta cunoștințe, aptitudini și alte capacități; un proces care se desfășoară, de obicei, dar nu exclusiv, în mediul academic;
- *Instruire* - descrie activitățile de învățare și dezvoltare care completează educația și experiența practică, instruirea pune accentul pe aplicații practice și se desfășoară de obicei la locul de muncă sau într-un mediu de lucru simulat;
- *Experiența practică* - se referă la activități la locul de muncă și la alte activități relevante pentru dezvoltarea competenței profesionale. [15, p.12]

Conform prevederilor Codului Educației al RM, *formarea profesională* reprezintă un proces de instruire în urma căruia se obține o calificare atestată printr-un certificat sau o diplomă, eliberate în condițiile legii [4, art.3]. Deci, pentru examinarea formării profesionale se va ține cont de *nivelul de studii și de domeniul profesional*.

Învățământul superior este un factor-cheie pentru dezvoltarea culturală, economică și socială a societății bazate tot mai mult pe cunoaștere și un promotor al drepturilor omului, dezvoltării durabile, democrației, păcii și justiției [4, art.75]. *Sistemul național de învățământ superior*, inclusiv cel economic, este structurat pe trei niveluri de studii universitare, respectiv studii de licență, studii de masterat și studii de doctorat prezentat în figura 1.

nivelul 6

învățământ superior de licență, ciclul I

nivelul 7

învățământ superior de master, ciclul II

nivelul 8

învățământ superior de doctorat, ciclul III

Figura 1. Nivelurile de studii superioare conform Codului Educației al RM [4, art. 12]

În prezentul studiu s-a avut în vedere *formarea viitorilor specialiști cu studii superioare în domeniul contabil*, deoarece, așa cum se știe, în domeniul contabilității activează atât persoane cu studii medii (studii profesionale tehnice postsecundare în domeniul economiei), cât și persoane cu studii superioare (dar nu pe domeniul de contabilitate).

Formarea profesională în instituțiile de învățământ superior se realizează prin programe corespunzătoare de studii, care includ activități educaționale și de cercetare sau creație artistică, care asigură formarea într-un domeniu academic sau profesional avansat, în conformitate cu cadrul normativ în vigoare. Programele de studii superioare se diferențiază în funcție de [4, art.77]:

- a) ciclul de învățământ superior;
- b) domeniul de formare profesională;
- c) forma de organizare a învățământului superior.

Ce ține de domeniul de formare profesională, în RM pentru învățământul de licență este stabilit de către Nomenclatorul domeniilor de formare profesională și al specialităților în învățământul superior [11], care stabilește următoarele prevederi aferente formării profesionale contabile: sunt parte a domeniului fundamental al științei, culturii și tehnicii 04 BUSINESS, ADMINISTRARE ȘI DREPT, domeniul general de studiu 041 ȘTIINȚE ECONOMICE, **domeniul de formare profesională 0411 Contabilitate**. Cu privire la învățământul superior de doctorat, ciclul III, domeniul de formare profesională este stabilit de Nomenclatorul specialităților științifice [12], după cum urmează: domeniul științific 5. ȘTIINȚE SOCIALE și ECONOMICE, ramura științifică 52. ȘTIINȚE

ECONOMICE, profilul științific 522. Finanțe, contabilitate, analiză economică, specialitatea științifică **522.02. Contabilitate; audit; analiză economică.**

Reieșind din cerințele de diferențiere a programelor de studii superioare prezentate, se pot stabili următoarele programe de studii, prezentate în figura 2:

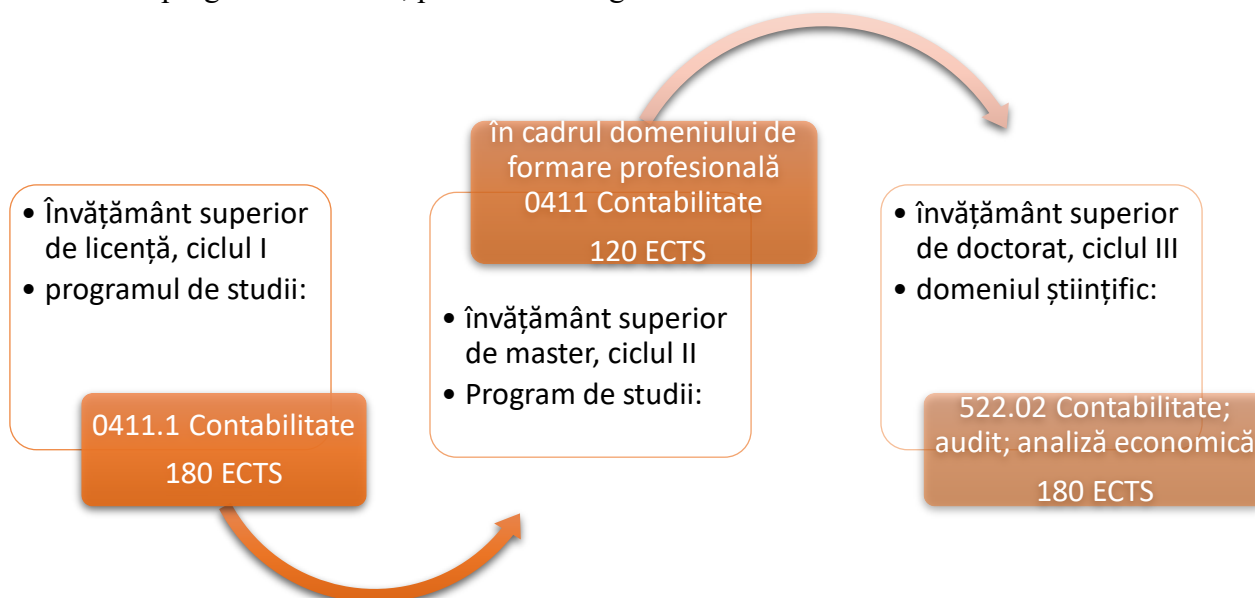


Figura 2. Programele de studii pe domeniul Contabilitate [5]

Dacă facem o examinare generală în contextul celor prezentate, atunci cadrul normativ a RM [11, 12] stabilește programul de studii la ciclul licență și la ciclul doctorat. Formarea profesională la ciclul Masterat se atribuie unui domeniu general de studii, în conformitate cu Nomenclatorul domeniilor de formare profesională și al specialităților în învățământul superior. În ce privește învățământul de masterat sunt programele de studii formate de către universități în domeniul de formare profesională 0411 Contabilitate, dar care nu au o claritate stabilită în denumirea programelor de studii așa cum este prevăzut în cadrul ciclului Licență și al ciclului de Doctorat. Cu toate acestea în Cadrul Național al Calificărilor pe domeniul Științelor Economice [5], sunt prezentate următoarele programe de studii la ciclul Masterat: Contabilitate și Audit; Audit Financiar; Contabilitatea în Comerț, etc. Programele de master nu sunt standardizate și strict reglementate de Nomenclator.

După cum s-a menționat mai sus, programele de studii se diferențiază în dependență de ciclul de învățământ superior (prezentate în figura 1), de domeniile de formare profesională (domeniul contabil fiind prezentat în figura 2) și de forma de organizare a învățământului superior. Formele de organizare a studiilor în învățământul superior sunt stabilite de Codul Educației al RM [4, art.78] și se prezintă în figura 3 pentru domeniul contabilitate.

O limită a cercetării este dată de faptul că pentru a evidenția anumite aspecte cu privire la formarea viitorului economist contabil, s-a luat domeniul Contabilitate cu cele trei niveluri de studii (licență, master, doctorat), realizat la Facultatea de Contabilitate, Școala Masterală de Excelență în Economie și Business și Școala Doctorală din cadrul Academiei de Studii Economice din Moldova (ASEM). Însă, ASEM este universitatea lider în domeniul educației economice în general și al educației profesionale contabile în particular în RM.

Din anul 2005 ASEM a trecut la aplicarea sistemului Bologna, care presupune studii universitare de licență, studii de master și studii de doctorat pe domeniul de formare de contabilitate.

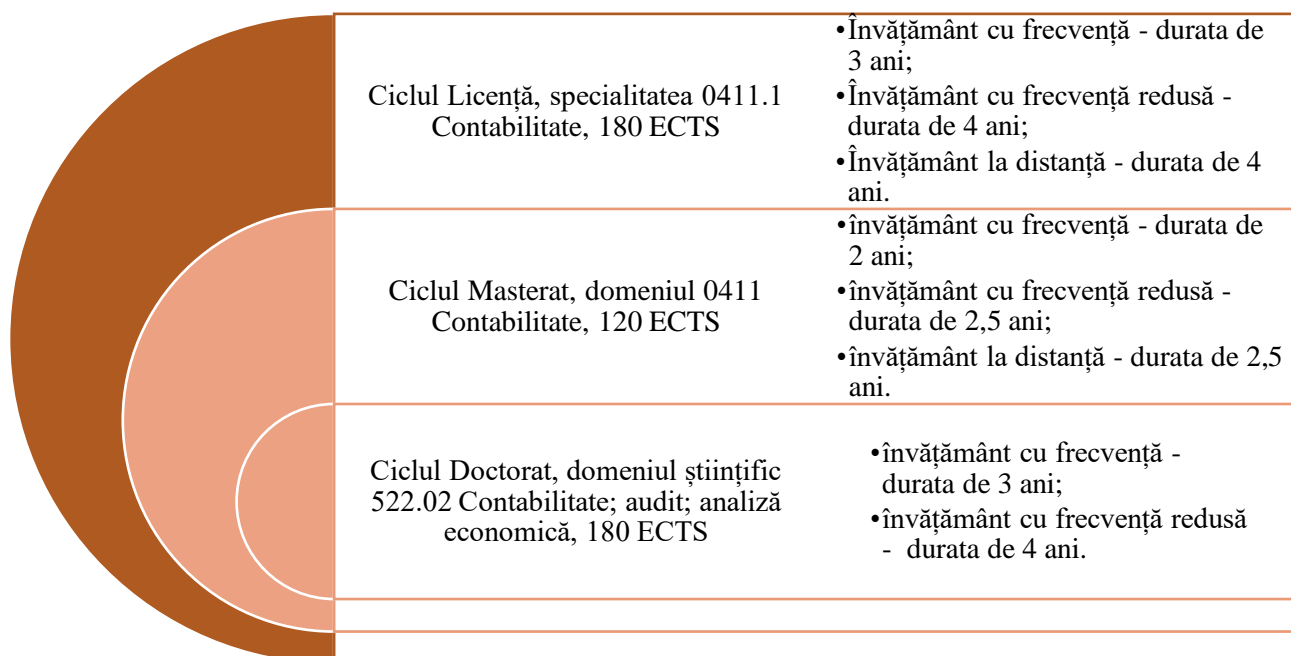


Figura 3. Formele de organizare a studiilor pe domeniul de formare profesională Contabilitate [4, art.78]

În conformitate cu misiunea și obiectivele strategice ale ASEM, programele de formare profesională sunt orientate spre realizarea cerințelor majore înaintate de piața forței de muncă și au *scopul de a forma specialiști competenți, capabili să se dezvolte continuu și să colaboreze pentru a satisface cerințele societății*. În acest context, programele pe domeniul de formare de contabilitate au drept obiectiv major să formeze *personalități integre și competente profesional*, pentru a face față cerințelor actuale și de perspectivă a pieței forței de muncă locale și internaționale, care vor:

- conștientiza importanța practicării activităților eficiente și eficace în viața profesională și cea cotidiană;
- tind spre obținerea succesului în activitatea profesională prin autoînvățare și autorealizare;
- deține un bagaj de cunoștințe și crea valoare academică adăugată în domeniul Contabilității și Auditului, care va servi drept bază pentru dezvoltarea personală și profesională.

În cadrul ASEM sunt desfășurate următoarele forme de studii pe cicluri și programe de studii pe domeniul de formare profesională de contabilitate, prezentate în figura 4.

În cazul înscrierii în ciclul II de studii superioare la un program de studii diferit de domeniul absolvit la ciclul I de studii superioare, candidații urmează să acumuleze 30 de credite de studii transferabile la disciplinele fundamentale și de specialitate aferente domeniului de studii pentru care optează, ceea ce reprezintă minimumul curricular inițial necesar, pentru continuarea studiilor superioare în ciclul II la alt domeniu de formare profesională [4, art.90]. În cadrul studiilor de Masterat la ASEM pe domeniul contabilității în fiecare an de studii există candidați care vin de la alte programe de studii și urmează la inițierea studiilor de master acest minim curricular format din disciplinele de bază din cadrul ciclului Licență: Teoria economică (10 ECTS); Contabilitate (5 ECTS); Statistica (5 ECTS); Finanțe (5 ECTS); Management (5 ECTS).[caae.ase.md].

Educația profesională contabilă reprezintă educația și instruirea care folosesc ca fundament educația generală și dezvoltă: [15, p. 23]

- (a) cunoștințele profesionale - acele subiecte care compun tema contabilității, precum și alte discipline economice care, împreună, constituie totalul cunoștințelor esențiale pentru profesioniștii contabili,

(b) aptitudinile profesionale - aptitudinile intelectuale, interpersonale și de comunicare, personale și organizaționale pe care un profesionist contabil le integrează cu competențele tehnice și cu valorile, etica și atitudinile profesionale pentru a-și demonstra competența profesională, și

(c) valorile, etica și atitudinile profesionale - caracteristicile care îi identifică pe profesioniștii contabili ca membri ai unei profesii. Acestea includ principiile de conduită (de exemplu, principiile de etică) asociate în general conduitei profesionale și considerate esențiale pentru definirea caracteristicilor distinctive ale acesteia.



Figura 4. Formarea profesională pe domeniul contabilității în ASEM [ase.md]

Conținutul procesului de învățământ în viziunea curriculară este reprezentat de cunoștințe, competențe, atitudini, valori, strategii reflectate într-un ansamblu de documente curriculare (planul de învățământ, curricula pe discipline, manuale academice etc.), care vizează formarea profesională inițială și continuă a specialiștilor, dar și dezvoltarea personală [6, p.19]. Proiectarea curriculumului prezintă o activitate complexă, care are metodologia și strategia sa, metode și procedee specifice de elaborare. Transpunerea în practică a curriculumului universitar (nou sau a unui reproiectat) este o activitate anevoioasă, cu multe dificultăți de ordin managerial, motivațional, psihologic etc. Monitorizarea implementării curriculumului academic semnifică urmărirea sistematică și continuă a modului în care sistemul și procesul de învățământ se comportă în raport cu modificările propuse.

O etapă critică pentru atingerea dezvoltării sustenabile este organizarea educației durabile, care să asigure creșterea inserției profesionale a absolvenților. Formarea universitară durabilă impune revizuirea permanentă a planurilor de studii și a mediului educațional. O universitate sustenabilă trebuie să își dezvolte o perspectivă holistică pentru a putea analiza schimbările pe termen mediu și lung ce îi pot afecta pe viitorii practicieni și să reacționeze în timp util pentru a se adapta la acestea (Stanciu și Rindasu, 2020).

Reieșind că prezentul studiu se bazează pe activitățile universitare din ASEM, vom menționa că Planurile de învățământ și curricula pe discipline pe domeniul de formare profesională de contabilitate

sunt re-proiectate continuu reieșind din cerințele înaintate de piața muncii, de modificările în cadrul reglementărilor din domeniul educației și cel al contabilității și nu în ultimul rând de cerințele înaintate la nivel internațional în domeniul contabilității în baza standardelor internaționale de educație.

Asigurarea calității în învățământul superior este realizată printr-un ansamblu de acțiuni de dezvoltare a capacității instituționale de elaborare, planificare și implementare de programe de studii, prin care se formează și se consolidează încrederea beneficiarilor că instituția ofertantă de educație satisface și îmbunătățește standardele de calitate în conformitate cu misiunea asumată de aceasta [4, art.112]. Calitatea este esențială în procesele educaționale și de cercetare universitare. Calitatea învățământului superior dintotdeauna a fost indispensabilă eficienței procesului de formare profesională.

ASEM își asumă maximă responsabilitate pentru asigurarea calității pe piața ofertei de cunoștințe și servicii educaționale academice și de cercetare. Astfel, realizarea activităților de formare profesională pe domeniul de contabilitate în corespundere cu cele mai bune practici și la cel mai înalt nivel este confirmată prin:

- ✓ evaluarea internă a calității în învățământul superior este realizată de către structurile instituționale responsabile de asigurarea calității, desfășurarea anual la toate subdiviziunile implicate în managementul formării pe domeniul contabilității: Departamentul Contabilitate, audit și analiză economică, Facultatea Contabilitate, Școala Masterală de Excelență în Economie și Business și Școala Doctorală a auditului intern fără constatarea de neconformități ci doar a unor recomandări;
- ✓ evaluarea externă de către Agenția Națională de Asigurare a Calității în Educație și Cercetare pentru specialitatea 0411.1 Contabilitate la ciclul Licență (2017), autorizarea provizorie a noului program de studii de Masterat Contabilitate și Servicii Electronice Asociate (2018), acreditarea programelor de studii de Masterat Contabilitate și Audit, și Finanțele și Contabilitatea Firmei (2021);
- ✓ programul de studii 0411.1 Contabilitate ciclul Licență este acreditat internațional de organismul profesional global ACCA. Aceasta înseamnă că absolvenții acestui program vor beneficia de 7 recunoașteri și echivalări de examene, dintre cele 13 examene obligatorii pentru o diplomă ACCA.
- ✓ programul de studii 0411.1 Contabilitate ciclul Licență dispune de program comun de studii cu Universitatea „Ștefan cel Mare” din Suceava, România. Acest program oferă **două diplome de licență**: diploma ASEM și diploma USV.
- ✓ examinarea și re-proiectarea periodică a curriculumului universitar pe programe de studii, ținându-se cont de cerințele mediului de afaceri, dar și de tendințele și bunele practici în domeniul educației universitare. Ultimele curriculumuri universitare pe programe de studii la ciclul Licență și Masterat fiind elaborate în anul 2021, inclusiv pe domeniul de formare profesională de Contabilitate.

Actualmente, competențele reprezintă un nou cadru de referință al finalităților educaționale. Competența, în cadrul unui curriculum universitar modern, reprezintă unitatea de bază, dar și finalitatea de studii la sfârșitul unui ciclu de învățământ superior – la ieșire din sistem. Ieșirile măsurabile sunt specializări finalizate prin licență, masterat, doctorat. La etapa actuală, noțiunea de competență este una dintre conceptele de bază ale Cadrului European al Calificărilor (EQF), dar cea mai dezbătută și controversată [6, p.28].

În RM pentru programul de formare de contabilitate, pentru toate ciclurile de studii finalitățile și competențele de studii sunt stabilite de Cadrul Național al Calificărilor pe domeniul Științe Economice elaborate în anul 2013 [5]. Cadrul național al calificărilor din Republica Moldova este un sistem care consolidează relațiile dintre piața serviciilor educaționale și piața muncii, asigură implicarea și stabilește rolul și atribuțiile partenerilor sociali, inclusiv a reprezentanților pieței muncii, în procesul de formare profesională și, totodată, este un instrument ce contribuie la îmbunătățirea calității formării profesionale, în corespundere cu cerința de azi și de perspectivă a pieței muncii

naționale și, reieșind din globalizarea tehnologiilor moderne, internaționale. Reieșind că conținutul acestuia este depășit în timp și nu mai satisface cerințele necesare, din aprilie 2020 Ministerul Educației, Culturii și Cercetării a elaborat Metodologia de implementare a standardelor de calificare de către instituțiile de învățământ profesional tehnic și superior [20]. Standardul de calificare este veriga de legătură dintre cererea de competențe profesionale necesare pieței muncii, expusă în Standardul ocupațional/ de competențe și Programul de formare profesională oferit de prestatorul de servicii educaționale, care asigură obținerea rezultatelor învățării, care duc la formarea respectivelor competențe profesionale. Metodologia de implementare a standardelor de calificare de către instituțiile de învățământ profesional tehnic și superior vine să ghideze mediul educațional în procesul de transpunere a prevederilor Standardului de calificare în Curricula formării profesionale și condițiile de realizare a acestuia.

Programele de studii superioare de licență au scopul de a satisface cerințele pieței muncii în specialiști de înaltă calificare, care demonstrează la locul de muncă responsabilitate decizională și autonomie în realizarea sarcinilor de serviciu. Programele de licență sunt conceptualizate din perspectiva asigurării unui domeniu de activitate profesională divers și dezvoltării competențelor-cheie. Din aceste considerente, programele de licență conțin discipline de specialitate și discipline care contribuie la formarea competenței digitale și a competenței de comunicare și interrelaționare [20, anexa 3]. Conform prezentului studiu domeniul de formare profesională este cel de contabilitate, și în continuare se va efectua o analiză a categoriilor de discipline de: specialitate, de formare a competenței digitale și de comunicare și interrelaționare pe specialitatea 0411.1 Contabilitate din cadrul Facultății de Contabilitate, ASEM. În scopul efectuării cercetării se va prelua conținutul disciplinelor din Planul de învățământ pe specialitatea de contabilitate din anul 2021, învățământ cu frecvență (caae.ase.md).

Tabelul 1. Extras din Planul de învățământ pe specialitatea 0411.1 Contabilitate, ASEM

Cod	Denumirea unității de curs	Număr total de ore	Nr. ECTS	Ponderea disciplinelor de specialitate	Ponderea disciplinelor de formare digitală și de comunicare	Ponderea disciplinelor fundamentale
F.01.O.001.21	Microeconomie	150	5			
F.01.O.002.62	Matematică economică	150	5			
G.01.O.003.61	Informatică economică	150	5			
F.01.O.004.21	Doctrină economică	150	5			
U.01.O.005.22	Arta comunicării și corespondență economică	150	5			
G.01.O.006.32	Limba străină de afaceri I (eng., fr., germ., span.)	150	5			
F.02.O.008.21	Macroeconomie	150	5			
S.02.O.009.51	Bazele contabilității	150	5			
F.02.O.010.23	Dreptul afacerilor	150	5			
F.02.O.011.31	Economie mondială și integrare europeană	150	5			
F.02.O.012.62	Statistică	150	5			
G.02.O.013.32	Limba străină de afaceri II (eng., fr., germ., span.)	150	5			
Total pe anul I de studii		1800	60			
F.03.O.015.62	Econometrie	150	5			
S.03.O.016.41	Finanțe	120	4			
S.03.O.017.51	Contabilitatea financiară I	150	5			
S.03.O.018.51	Contabilitatea managerială	120	4			
F.03.O.019.11	Management	120	4			
S.03.O.020.51	Contabilitatea în comerț	120	4			
Discipline opționale						
U.03.A.021.22	Filosofie socială și economică	120	4			
U.03.A.021.22	Politologie					
U.03.A.021.22	Psihologie economică					
S.04.O.022.51	Contabilitatea financiară II	150	5			
S.04.O.023.51	Contabilitatea instituțiilor bugetare	120	4			
F.04.O.024.12	Marketing	120	4			
S.04.O.025.51	Contabilitatea financiară conform IFRS	120	4			

ISCA 2021

S.04.O.026.51	Teza de an	90	3			
S.04.O.027.51	Practica în producție	180	6			
Discipline opționale						
S.04.A.028.51	Contabilitatea bancară	120	4			
S.04.A.028.42	Relații valutare-financiare internaționale					
S.04.A.028.11	Antreprenoriat					
Total pe anul II de studii		1800	60			
S.05.O.029.51	Contabilitatea impozitelor	150	5			
S.05.O.030.51	Analiza situațiilor financiare	120	4			
S.05.O.031.41	Management financiar	120	4			
S.05.O.032.51	Audit financiar	150	5			
S.05.O.033.51	Contabilitatea financiară aplicată	120	4			
Discipline opționale						
S.05.A.034.51	Contabilitatea în ramuri	120	4			
S.05.A.034.51	Control de gestiune și management al performanțelor					
S.05.A.035.51	Audit intern					
S.05.A.035.51	Contabilitatea persoanelor fizice-întreprinzători și profesioniști	120	4			
S.06.O.036.51	Tehnologii informaționale în contabilitate	120	4			
S.06.O.037.51	Etică și deontologie profesională	120	4			
S.06.O.038.51	Practica de licență	360	12			
S.06.O.039.51	Teza de licență	300	10			
Total pe anul III de studii		1800	60	108 ECTS	24 ECTS	48 ECTS
TOTAL GENERAL pe anii de studii		5400	180	0,6	0,1333	0,2667

Sursa: (caae.ase.md)

Conform datelor prezentate în tabelul 1. disciplinile de specialitate pentru formarea profesională pe domeniul de contabilitate la ciclul licență în ASEM constituie 60% (ținându-se cont de stagiile de practică și teza de an și de licență). La rândul său disciplinile fundamentale de formare profesională constituie 26,67%, fiind din domeniul economic, ce justifică caificarea de licențiat în economie obținută la absolvire. Disciplinele de formare digitală și de comunicare reprezintă doar 13,33%, cu toate acestea și în cadrul disciplinelor de specialitate sunt de formare digitală precum Tehnologii informaționale în contabilitate și nu în ultimul rând aplicarea platformelor educaționale în procesul de instruire, cu un nivel accentuat în perioada pandemiei. Deci, traseul academic se constituie din unități de curs care formează competențele profesionale necesare domeniului de activitate profesională. Dacă e să examinăm cerința stabilită de Plan-cadru [16, p.12], atunci avem reglementarea că unitățile de curs/modulele fundamentale și de specialitate vor constitui minimum 65 % din numărul total de credite atribuit programului de studii, fiind respectată la ciclul Licență.

Programele de master sunt flexibile și au menirea de a răspunde necesităților pieței muncii prin specialiști care demonstrează responsabilitate în activitatea profesională și autonomie sporită în exercitarea atribuțiilor de serviciu. Conceptual, programele de master asigură o specializare îngustă, o pregătire aprofundată în domeniul de specialitate. Un program de master poate să funcționeze atât timp, cât este solicitat pe piața muncii. Reieșind că prezenta cercetare se referă la toate ciclurile de studii, în continuare se va efectua o analiză a categoriilor de disciplini de: specialitate, fundamentale, inclusiv de formare a competenței digitale pe programul de studii Contabilitate și Audit din cadrul Școlii Masterale de Excelență în Economie și Business, ASEM. În scopul efectuării cercetării se va prelua conținutul disciplinelor din Planul de învățământ pe specialitatea de contabilitate din anul 2021, învățământ cu frecvență (caae.ase.md).

Tabelul 2. Extras din Planul de învățământ pe prorgamul de studii Contabilitate și Audit, ASEM

Cod	Denumirea unității de curs	Număr Total ore	Nr. ECTS	Ponderea disciplinelor de specialitate	Ponderea disciplinelor fundamentale
F.01.O.001.51	Contabilitatea financiară avansată I	180	6		
F.01.O.002.51	Contabilitatea managerială avansată	180	6		

ISCA 2021

F.01.O.003.23	Soluționarea litigiilor economice	150	5		
S.01.O.004.51	Contabilitatea în organizațiile necomerciale	120	4		
S.01.O.005.51	Standarde Internaționale de Raportare Financiară	150	5		
S.01.O.006.51	Contabilitatea în comerțul exterior	120	4		
F.02.O.007.51	Contabilitatea financiară avansată II	180	6		
S.02.O.008.51	Situații financiare consolidate	150	5		
S.02.O.009.51	Contabilitatea și raportarea fiscală	150	5		
F.02.O.010.51	Audit financiar avansat	180	6		
S.02.A.011.51	Managementul contabil și analiza performanțelor	120	4		
S.02.A.011.11	Managementul proiectelor				
S.02.A.012.51	Contabilitatea în instituțiile publice cu autonomie financiară	120	4		
S.02.A.012.51	Control financiar și expertiză contabilă				
Total pe anul I de studii		1800	60		
F.03.O.013.51	Raportarea și analiza financiar - contabilă	180	6		
S.03.O.014.51	Sisteme informatice în contabilitate	180	6		
S.03.O.015.51	Practica de master	300	10		
S.03.A.016.51	Contabilitatea în construcții	120	4		
S.03.A.016.51	Politici și opțiuni contabile				
S.03.A.017.51	Contabilitatea în transport	120	4		
S.03.A.017.51	Audit intern avansat				
S.04.O.018.21/51	Metodologia și etica cercetării în domeniul de specializare	120	4		
S.04.O.019.51	Teza de master	780	26		
Total pe anul II de studii		1800	60	85 ECTS	35 ECTS
TOTAL GENERAL pe anii de studii		3600	120	0,7083	0,2917

Sursa: (caae.ase.md)

Conform datelor prezentate în tabelul 2. disciplinile de specialitate pentru formarea profesională pe programul de master Contabilitate și Audit în ASEM constituie 70,83% (ținându-se cont de stagiul de practică și teza de master). La rândul său, disciplinile fundamentale prezentate în planul de învățământ fiind considerate fundamentale la formarea profesională dar la rândul său sunt la fel de specialitate cu excepția disciplinei Soluționarea litigiilor economice. Dacă să examinăm cerința stabilită de prevederea Plan-cadru, și anume Planurile de învățământ pentru programele de master vor include componente fundamentale și de specialitate, iar 50 % din numărul total de credite atribuite programului vor fi constituite din activități practice și de cercetare [16, p.13]. Examinând această prevedere activitățile practice (practica de master 10 ECTS) și de cercetare (Metodologia și etica cercetării 4 ECTS și teza de master 26 ECTS) constituie doar 33,33%, și în acest context se consideră necesar majorarea activităților pe aceste direcții pentru a respecta cerința dată. În ce privește formarea competenței digitale, pentru programul supus cercetării, se poate constata prezența unei singure discipline Sisteme informatice în contabilitate, ceea ce considerăm prea puțin pentru consolidarea competențelor IT la ciclul II Masterat.

În ASEM, schimbări semnificative ale planului de învățământ sunt efectuate periodic, la fiecare 2-3 ani. Ultima actualizare a structurii și conținutului programelor de licență și masterat pe domeniul contabilitate a fost realizată în 2021. Modificările și actualizările curriculumului disciplinelor din planul de învățământ se efectuează la începutul fiecărui an de studii. Acest proces este motivat de necesitatea de a răspunde cerințelor numeroaselor părți interesate, inclusiv studenții, facultatea, mediul de afaceri, angajatorii, organismele de acreditate, astfel contribuind la dezvoltarea aptitudinilor și cunoștințelor pe care mediul de afaceri le așteaptă de la viitorii absolvenți.

Formarea specialiștilor de înaltă calificare competitivi pe piața națională și internațională a muncii o reprezintă misiunea stabilită pentru învățământul superior de către Codul Educației al RM [4, art.75 b.]. Idealul educațional al școlii din Republica Moldova constă în formarea personalității cu spirit de inițiativă, capabile de autodezvoltare, care posedă nu numai un sistem de cunoștințe și competențe

necesare pentru angajare pe piața muncii, dar și independență de opinie și acțiune, fiind deschisă pentru dialog intercultural în contextul valorilor naționale și universale asumate [4, art.6].

Deci, una dintre relațiile esențiale ale universităților sunt cele cu entitățile, sau angajatorii studenților și nu numai. Acestea sunt conexiuni foarte profunde pe care le menținem prin dialog constant, cercetare și cooperare dincolo de faptul că le oferim o calificare completă pentru contabilitate și nevoi financiare. Aceste conexiuni ne fac foarte potriviți să încercăm să răspundem la una dintre întrebările pe care prezentarea se bazează: Care sunt nevoile angajatorilor? Angajatorii au nevoie de angajați cu înaltă calificare ce vor rezista și în condiții de criză (Stanciu, 2013).

În scopul stabilirii în ce măsură studenții pregătiți pe domeniul de formare profesională de contabilitate (ASEM) satisfac nevoile și așteptările actualilor și potențialilor angajatori, dar și solicitările existente pe piața muncii, s-a efectuat un sondaj întocmit de către entități, pentru studenții masteranzi de la programele de masterat Contabilitate și Audit și Finanțele și Contabilitatea Firmei și studenții de la ciclul Licență specialitatea Contabilitate din cadrul Academiei de Studii Economice din Moldova.

În cadrul studiului, pentru evaluarea competențelor absolvenților specialității Contabilitate, ciclul Licență, au participat îndrumătorii de practică din cadrul entităților, iar evaluarea s-a realizat după desfășurarea stagiului practicii de licență pentru absolvenții anului III la învățământul cu frecvență (cu durata de 7 săptămâni) și anului IV la învățământul cu frecvență redusă (cu durata de 6 săptămâni). Eșantionul supus evaluării au fost pentru 48 studenți ai învățământului cu frecvență și 69 studenți ai învățământului cu frecvență redusă. Au fost supuse evaluării competențele de cunoaștere, de organizare a contabilității, de ținere a contabilității la entitate și competențele etice. Evaluările fiind realizate cu calificativele: 0 – deține competențe minime; 1 – competențe satisfăcătoare; 2 – competențe bune; 3 – competențe excelente. Rezultatele sondajului se prezintă în figura 5.

În baza studiului realizat pentru evaluarea competențelor studenților specialității Contabilitate, ciclul Licență, prezentat în figura 5, ținem să menționăm că:

- ✓ evaluarea cu calificativul „0- deține competențe minime” nu s-a înregistrat nici la un indicator.
- ✓ evaluarea cu calificativul „1-competențe satisfăcătoare” este stabilit pentru 1-2 studenți, și doar pentru indicatorul “*poate aplica prevederile actelor normative referitoare la contabilitate*” este stabilit pentru 5 studenți de la învățământul cu frecvență și 4 studenți la învățământul cu frecvență redusă.
- ✓ dacă examinăm indicatorii supuși evaluării de către îndrumătorul practicii de la entitate, se poate constata că media de evaluare se plasează în diapazonul 2,5-2,9, cu următoarele 2 excepții: *evaluează și propune modalități de îmbunătățire a contabilității* cu 2,46 la învățământul cu frecvență redusă, *poate aplica prevederile actelor normative referitoare la contabilitate* cu 2,42 la învățământul cu frecvență. Această medie fiind stabilită în cadrul calificativelor „competențe bune” și „competențe excelente”, iar tendința de depășire a pragului de 2,5 presupune evaluarea competențelor studenților specialității Contabilitate ASEM de către piața muncii, cu tendința de pregătire profesională spre excelent.

ISCA 2021

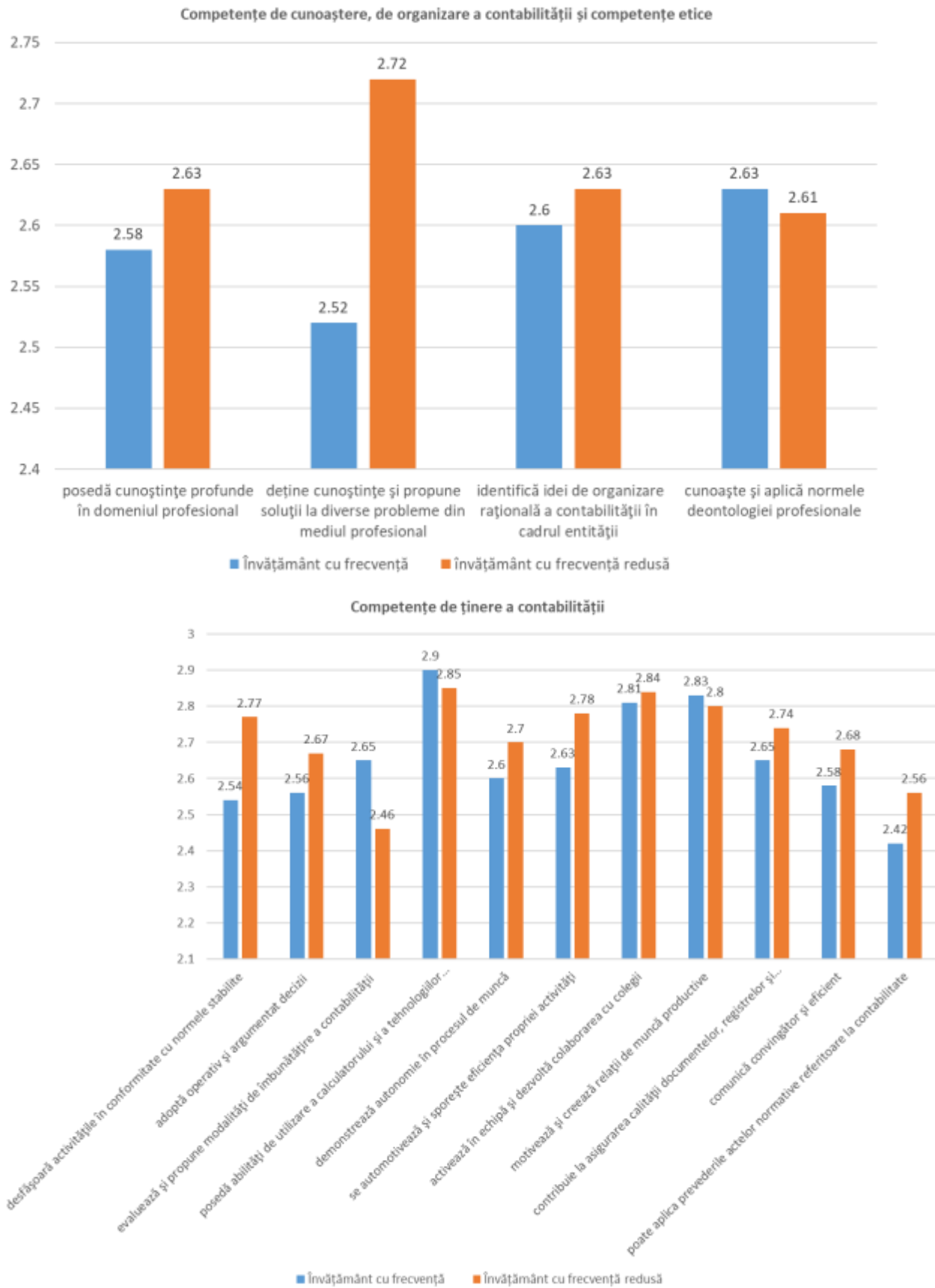


Figura 5. Evaluarea competențelor studentului practicant de la ciclul Licență specialitatea Contabilitate, de către îndrumătorul practicii din cadrul entității

Sursa: prelucrarea de autor în baza sondajului

- ✓ dacă examinăm evaluările realizate între forme de studii: cu frecvență și cu frecvență redusă, atunci în cadrul indicatorilor prezentați se înregistrează o mică deviere de până la 0,1, cu următoarele excepții: *integrează cunoștințe și propune soluții la diverse probleme din mediul profesional* unde se înregistrează o diferență de 0,2 (cu tendință mai mică pentru învățământul cu frecvență), *desfășoară activitățile în conformitate cu normele stabilite* cu o diferență de 0,23 (cu tendință mai mică pentru învățământul cu frecvență), *evaluează și propune modalități de îmbunătățire a contabilității* cu o diferență de 0,19 (cu tendință mai mică pentru învățământul cu frecvență redusă), *se automatează și sporește eficiența propriei activități* cu o diferență de 0,15 (cu tendință mai mică pentru învățământul cu frecvență), *poate aplica prevederile actelor normative referitoare la contabilitate* cu o diferență de 0,14 (cu tendință mai mică pentru învățământul cu frecvență).
- ✓ Deci, în baza celor constatate se poate stabili că competențele studenților specialității Contabilitate ASEM de la ciclul Licență sunt apreciate de către piața muncii și evaluate cu calificative înalte.

În cadrul studiului, pentru evaluarea competențelor absolvenților programelor de masterat, ciclul II Masterat, au participat îndrumătorii de practică din cadrul entităților, iar evaluarea s-a realizat după desfășurarea stagiului practicii de masterat pentru absolvenții anului II la învățământ cu frecvență (cu durata de 7 săptămâni) și anului III la învățământ cu frecvență redusă (cu durata de 7 săptămâni). Esanționul supus evaluării au fost pentru 35 studenți ai programului de masterat Contabilitate și Audit (din care, 23 de la învățământul cu frecvență și 12 de la învățământul cu frecvență redusă) și 13 studenți ai programului de masterat Finanțele și Contabilitatea Firmei (învățământ cu frecvență). Au fost supuse evaluării competențele profesionale prin 22 indicatori la programul Contabilitate și Audit (elaborați în baza cerințelor Cadrului Național al Calificărilor) și 18 indicatori pentru programul Finanțele și Contabilitatea Firmei. Evaluările fiind realizate cu calificativele: 1 – competențe minime; 2 – competențe satisfăcătoare; 3 – competențe bune; 4 – competențe foarte bune, 5 – competențe excelente.

Rezultatele sondajului pentru programul de masterat Contabilitate și Audit ASEM se prezintă în tabelul 3.

Tabelul 3. Evaluarea competențelor studentului practicant de la ciclul Masterat, programul de studii Contabilitate și Audit de către îndrumătorul practicii din cadrul entităților

Descrierea competențelor profesionale	Media
1. Demonstrarea capacității de a aplica, transfera și combina cunoștințe și deprinderi în situații și medii de muncă diverse, în vederea realizării activităților cerute la locul de muncă, la nivel calitativ;	4.86
2. Determinarea priorităților zilnice stabilite în corelație cu indicațiile primite din surse autorizate;	4.80
3. Revizuirea activităților nerealizate și replanificarea promptă pentru încadrarea în termenele prestabilite;	4.76
4. Demonstrarea capacităților necesare contabilului pentru comunicarea eficientă cu grupul de lucru din care face parte și cu reprezentanții instituțiilor cu care intră în contact;	4.63
5. Participarea la discuții pe teme profesionale, susținerea punctelor de vedere în mod responsabil, cu argumente pertinente;	4.74
6. Cunoașterea cerințelor referitoare la operarea programului;	4.69
7. Cunoașterea terminologiei (limbajului) de specialitate și principiilor contabile;	4.83
8. Demonstrarea capacităților de a folosi diferite softuri de specialitate;	4.54
9. Demonstrarea cunoștințelor privind conținutul documentelor primare, elaborarea și prelucrarea lor;	4.80
10. Identificarea operațiilor economice și a elementelor patrimoniale;	4.57

Descrierea competențelor profesionale	Media
11. Înregistrarea corectă a operațiilor economice, asigurându-se corectitudinea prezentării informaționale a structurilor patrimoniale;	4.74
12. Verificarea corectitudinii înregistrării operațiunilor economice și financiare;	4.80
13. Cunoașterea modului de perfectare a registrelor contabile analitice și sintetice;	4.60
14. Verificarea corectitudinii datelor registrelor contabile;	4.69
15. Identificarea erorilor și asigurarea corectării lor conform prevederilor legale;	4.69
16. Cunoașterea legislației specifice domeniului financiar-contabil și rolului raportării financiare;	4.71
17. Demonstrarea capacității de sistematizare a datelor la elaborarea situațiilor financiare;	4.69
18. Verificarea corectitudinii elaborării rapoartelor interne, propunerea soluțiilor în cazul constatării unor erori;	4.77
19. Demonstrarea capacităților în analiza situațiilor financiare și în adoptarea deciziilor economice și manageriale;	4.69
20. Îndeplinirea sarcinilor specifice controlului intern;	4.63
21. Familiarizarea cu programele informatice destinate domeniului financiar-contabil;	4.66
22. Elaborarea documentelor de sinteză, efectuarea analizei principalilor indicatori economico-financiar.	4.54

Sursa: prelucrarea de autor în baza sondajului

În cazul examinării indicatorii supuși evaluării pentru aprecierea competențelor profesionale ale studenților programului de masterat Contabilitate și Audit, se pot efectua următoarele constatări:

- ✓ nici un indicator din cei 22 prezentați spre evaluare nu a fost apreciat cu calificativul 1-competențe minime și calificativul 2-competențe satisfăcătoare.
- ✓ cu calificativul 3-competențe bune au fost înregistrate câte 1,2 aprecieri, cu următoarele excepții: indicatorul 4 și 8 a avut câte 3 aprecieri, indicatorul 10 a avut 4 aprecieri, iar pentru indicatorii 3, 7, 12, 18, 21 nu s-au înregistrat aprecieri cu calificativul dat.
- ✓ un număr mai mare de aprecieri pentru fiecare din indicatorii evaluați au fost cu calificativul 5 – competențe excelente, fapt ce a determinat o medie înaltă pentru fiecare indicator în parte.
- ✓ evaluările pentru fiecare din indicatorii prezentați s-au plasat în câmpurile de minim 4,54 (pentru indicatorul 22) și de maxim 4,86 (pentru indicatorul 1), fapt ce denotă aprecieri înalte realizate de către mediul de afaceri pentru studenții programului de masterat Contabilitate și Audit, ASEM.

Rezultatele sondajului pentru prgramul de masterat Finanțele și Contabilitatea Firmei ASEM se prezintă în tabelul 4.

Tabelul 4. Evaluarea competențelor studentului practicant de la ciclul Masterat, programul de studii Finanțele și Contabilitatea Firmei de către îndrumătorul practicii din cadrul entităților

Descrierea competențelor profesionale	Media
1. Demonstrează abilități cognitive de cunoaștere, înțelegere, aplicare, analiză, sinteză, evaluare în domeniul Finanțelor și Contabilității	4.92
2. Formulează sarcini, manifestă abilități de organizare a activităților și de verificare a acestora	4.77
3. Posedă cunoștințe privind legislația financiară, contabilă și fiscală și abilități de aplicare la nivel de entitate	4.54
4. Argumentează necesitatea inițierii procesului de evaluare și justifică aplicarea metodei de evaluare selectate	4.46
5. Elaborează planuri de asigurare cu resurse financiare, politici și strategii de gestionare a lor, evaluează efectele gestionării eficiente a acestora	4.62

Descrierea competențelor profesionale	Media
6. Elaborează strategii de dezvoltare, bugete operaționale și monitorizează realizarea practică a acestora, ținând cont de legislația și conjunctura economică națională și internațională	4.69
7. Manifestă abilități de colectare, sintetizare și structurare a informației pe diverse categorii și complexități necesare pentru fundamentarea unor cercetări în domeniul financiar și contabil; propune soluții, stabilite prin cercetare, la diverse probleme din mediul financiar, economic, social	5.00
8. Elaborează scheme de optimizare fiscală la nivel microeconomic și le estimează	4.62
9. Elaborează planuri anticipate și de gestiune a situațiilor de criză la entitate, propune soluții de rezolvare	4.54
10. Utilizează tehnica de control și audit în direcția perfecționării și îmbunătățirii activităților entității	4.69
11. Cunoaște și gestionează critic teoriile, conceptele și principiile ce stau la baza recunoașterii, evaluării, contabilizării și raportării operațiunilor economice din cadrul entității în baza standardelor naționale de contabilitate și standardelor internaționale de raportare financiară	4.69
12. Aplică procedeele și bunele practici contabile în diferite situații practice, utilizează documentele primare și registrele contabile	4.77
13. Poate compara eficiența metodelor moderne de calculație a costurilor și să asigure implementarea acestora	4.85
14. Stabilește corelația contabilității financiare cu contabilitatea de gestiune și cu fiscalitatea	4.85
15. Poate întocmi și verifica corectitudinea situațiilor financiare pentru diferite categorii de utilizatori și a raportării fiscale	4.62
16. Utilizează informațiile contabile și financiare pentru adoptarea deciziilor manageriale în cadrul entității	4.77
17. Evaluează performanțele entității pe baza informațiilor financiare	4.69
18. Posedă și promovează etica profesională, valori de integritate morală și socială; răspunde problematicele sociale, științifice și etice, care apar în procesul de comunicare	4.92

Sursa: prelucrarea de autor în baza sondajului

În cazul examinării indicatorii supuși evaluării pentru aprecierea competențelor profesionale ale studenților programului de masterat Finanțele și Contabilitatea Firmei, se pot efectua următoarele constatări:

- ✓ nici un indicator din cei 18 prezentați spre evaluare nu a fost apreciat cu calificativul 1-competențe minime și calificativul 2-competențe satisfăcătoare.
- ✓ cu calificativul 3-competențe bune au fost înregistrate câte 1 apreciere doar pentru următorii indicatori: 4, 5, 8, 9, 15, iar pentru ceilalți indicatori nu s-au înregistrat aprecieri cu calificativul dat.
- ✓ un număr mai mare de aprecieri pentru fiecare din indicatorii evaluați au fost cu calificativul 5 – competențe excelente, fapt ce a determinat o medie înaltă pentru fiecare indicator în parte.
- ✓ evaluările pentru fiecare din indicatorii prezentați s-au plasat în câmpurile de minim 4,46 (pentru indicatorul 4) și de maxim 5,0 (pentru indicatorul 7), fapt ce denotă aprecieri înalte realizate de către mediul de afaceri pentru studenții programului de masterat Finanțele și Contabilitatea Firmei ASEM.

Studiile realizate pentru aprecierea competențelor profesionale la programele de masterat Contabilitate și Audit și Finanțele și Contabilitatea Firmei de către piața muncii au prezentat evaluări înalte ale pregătirii studenților pentru activitatea profesională în domeniul Contabilității la ciclul II Masterat ASEM.

Continuitatea prezentei cercetări va fi realizată prin examinarea cerințelor pentru pregătirea profesională a contabililor la nivel global, stabilit de IAESB (International Accounting Education Standards Board). IAESB este un organism normalizator de standarde independent care elaborează

standarde de educație, materiale-suport pentru implementare și îndrumări de aplicare spre a fi utilizate de organismele membre IFAC (International Federation of Accountants) și de alte părți interesate de educația profesională contabilă, cum ar fi: universitățile și furnizorii de educație, angajatorii, organismele de reglementare, autoritățile guvernamentale, contabilii și potențialii contabili. Misiunea IAESB este de a servi interesul public prin consolidarea profesiei contabile la nivel mondial, prin dezvoltarea și îmbunătățirea educației profesionale contabile. [15, p.8] Elaborarea, adoptarea și implementarea IES-urilor (Standardelor Internaționale de Educație (pentru profesia contabilă)) asigură o abordare eficientă pentru dezvoltarea competenței profesionale. Alte rezultate de dorit includ: reducerea diferențelor de la nivel internațional dintre cerințele pentru desfășurarea unui rol de profesionist contabil; facilitarea mobilității la nivel global a profesioniștilor contabili; și furnizarea unor etaloane internaționale de bună practică pentru educația profesională contabilă.

La nivel global, accesul la profesia contabilă este protejat de IES-urile 2 “Dezvoltarea profesională inițială – competențe tehnice”, 3 “Dezvoltarea profesională inițială – aptitudini profesionale”, 4 “Dezvoltarea profesională inițială – valori, etică și atitudini profesionale”, 5 “Pregătirea profesională inițială – experiența practică” și 6 “Pregătirea profesională inițială – evaluarea competenței profesionale”, care acoperă competențele tehnice, aptitudinile profesionale, valorile, etica și atitudinile profesionale, experiența practică și evaluarea și care sunt proiectate astfel încât să se asigure că membrii profesiei contabile dobândesc un nivel corespunzător de competență profesională. Ca rezultat al activităților de colectare a informațiilor și de consultare, IAESB a concluzionat că activitățile de învățare și dezvoltare prescrise în IES-urile existente necesitau îmbunătățiri în legătură cu TIC și scepticismul profesional astfel încât profesioniștii contabili să își desfășoare rolurile în mod competent, atât în prezent, cât și în viitor. La ședința sa din iunie 2019, IAESB a aprobat revizuirile la IES 2, 3, 4 și 8, care au intrat în vigoare de la 1 ianuarie 2021. Revizuirile la IES 2, 3, 4 și 8 îmbunătățesc consecvența, calitatea și relevanța proceselor de Dezvoltării Profesionale Inițiale și Dezvoltării Profesionale Continui pe care le parcurg profesioniștii contabili și candidații la titlul de profesionist contabil. Completările și revizuirile obiectivelor educaționale legate de TIC și scepticismul profesional din IES 2, 3, 4 și 8 (revizuit) sprijină profesia contabilă în furnizarea unor servicii de raportare financiară, audit sau altor servicii financiar-contabile conexe de înaltă calitate în era digitală. [15, p.117]

Unul dintre factorii importanți care au determinat dinamica profesiei contabile este reprezentat de tehnologia informației. Ca urmare a evoluției din domeniul tehnologiei informației (IT), profesia contabilă a început să treacă printr-o serie de schimbări majore datorită digitalizării semnificative a proceselor și adoptării a tot mai multe soluții informatice care sprijină practicienii, astfel încât aceștia să continue să ofere informații utile managementului companiilor și investitorilor, cât și tuturor celorlalte părți interesate. Principala provocare în progresul profesiei contabile este dată de abilitățile profesioniștilor de a utiliza în mod eficient actualele soluții IT, în prezent fiind din ce în ce mai greu să fie analizat volumul imens de date financiare și nonfinanciare. Pentru a-i putea pregăti pe practicieni pe termen mediu și lung facultățile de profil trebuie să evalueze în mod continuu care sunt principalele provocări și cerințe din partea mediului de afaceri și să își alinieze strategia la cerințele profesiei în continuă dinamică, precum și la cerințele pieței muncii, care este în fapt o reflexie a nevoii sociale (Lacurezeanu, Tiron-Tudor și Bresfelean, 2020).

Domeniul serviciilor contabile prin natura activităților sale specifice a fost direct influențat de evoluția și acceptarea tehnologiilor informatice, pornind de la softuri de contabilitate generală, gestiune și evidență stocuri și salariați, avansând în prezent spre zona tehnologiilor cognitive ce includ automatizarea proceselor prin robotizare (RPA), machine learning, vizualizare computerizată, împreună cu elemente de inteligență artificială (IA), stocarea de date în cloud și manipularea seturilor mari de date – big data, împreună cu provocările lor privind securitatea informațională, familiarizarea cu facilitățile de care dispune tehnologia, impactul asupra mediului organizațional și abordarea integrată a proceselor (Lacurezeanu, Tiron-Tudor și Bresfelean, 2020).

Reieșind, că prezenta cercetare se axează și pe așteptările în pregătirea profesională contabilă, menționăm că cursuri în domeniul proceselor big data, registrelor blockchain și inteligenței artificiale nu există în planurile de studii universitare contabile (specialitatea Contabilitate ciclul Licență și programul de studii Contabilitate și Audit ciclul Masterat) din ASEM, dar trebuie avut în vedere faptul că aceste tehnologii sunt încă în curs de dezvoltare. Includerea acestora în cadrul unor Curriculumuri universitare ar prezenta că mediul universitar din domeniul contabil trebuie să gestioneze decalajul actual dintre pregătirea academică și nevoile prezente și viitoare ale profesiei.

Principala caracteristică a unei universități sustenabile este îmbunătățirea continuă a eforturilor pentru a avea în vedere dezvoltările viitoare, în cazul de față integrarea în Curriculumul universitar a disciplinelor referitoare la tehnologiile ce schimbă profesia contabilă. Astfel, pentru a gestiona decalajul identificat în cadrul mediului academic din ASEM, este necesar să se examineze planurile de învățământ pentru a putea asigura sustenabilitatea profesiei și îmbunătățirea capacității de inserție profesională a absolvenților, în contextul digitalizării majorității proceselor contabile. La momentul realizării acestui studiu, tehnologiile prezentate sunt încă în curs de dezvoltare, dar pe termen mediu acestea vor fi introduse în cadrul activităților profesionale, astfel în acest moment nu există un impact negativ asupra capacității de inserție profesională, dar pe termen mediu acest rezultat se poate schimba dacă curriculumurile nu sunt revizuite în concordanță cu cerințele mediului de afaceri. Pentru a putea oferi o educație sustenabilă mediul academic trebuie să promoveze un dialog activ cu piața muncii și cu organismele de formare profesională, pentru a îmbunătăți capacitatea de inserție profesională, în caz contrar viitorii absolvenți contabili nu vor putea fi destul de bine pregătiți pentru a face față provocărilor profesionale în era IT. Ținem să menționăm că, în acest context, ASEM a pregătit pentru ciclul Masterat programul de studii Contabilitate și Servicii Electronice Asociate, autorizat de Agenția Națională de Asigurare a Calității în Educație și Cercetare (2018), care reprezintă o corelație dintre profesia contabilă și IT, care include discipline profesionale contabile din domeniul tehnologiilor informatice. Deci, mediul universitar din ASEM a început să introducă programe de studii pe domeniul contabil referitoare la tehnologiile informaționale și face eforturi pentru ca studenții să dobândească abilitățile IT necesare, astfel încât viitorii absolvenți să poată face față provocărilor aduse de digitalizarea proceselor și transformarea profesiei contabile.

Profesia contabilă poate avea un rol și mai important în viitor prin adaptarea la cerințele noilor tehnologii emergente și stăpânirea lor. Viitoarele generații de profesioniști contabili, de succes, vor avea nevoie în plus, față de cunoștințele tradiționale, de cunoștințe din zona numită IT, IA (inteligență artificială) și RPA (automatizarea proceselor prin robotizare), dar și de abilități sociale dezvoltate (Lacurezeanu, Tiron-Tudor și Bresfelean, 2020).

Contabilul viitorului trebuie să fie figură modernă, cu multă flexibilitate, abilități informatice și de marketing, cuprins în procesul schimbării! (Bunget, Farcane, Blidișel, Dumitrescu, 2019).

Concluzii.

Schimbările determinate de Procesul Bologna, dar și de Strategia „Educația 2030” vizează asigurarea coerenței și interconexiunii ciclurilor de învățământ superior, curriculumul fiind un factor, dar și mijloc de realizare a acestui deziderat. În același timp, numai un curriculum universitar coerent și adecvat misiunii ciclurilor de învățământ superior poate asigura eficiența acestora. Mediul profesional și de afaceri trebuie să colaboreze cu mediul academic pentru a furniza programe de studii adecvate capabile să îndeplinească noile seturi de abilități care se schimbă rapid.

Contabilitatea și sistemul de învățământ superior contabil din Republica Moldova sunt într-un continuu proces de dezvoltare și adaptare, iar trecerea la economia cunoașterii a condus la noi progrese. În urma studiului efectuat s-a constatat că acest proces a fost destul de anevoios și a presupus adaptarea, uneori din mers, la cerințele societății, aflată la rândul său, într-un continuu proces de transformare. Cadrul de formare a viitorului economist contabil se conturează într-un sistem de învățământ cu multe aspecte favorabile surprinse în cadrul acestui studiu. Pentru a răspunde despre viitorul profesiei contabile, în urma cercetării efectuate putem afirma că specialistul contabil este în

măsură să se adapteze la toate cerințele economiei și se va reinventa, dacă este nevoie, așa cum s-a întâmplat atât cu contabilitatea, cât și cu sistemul de formare al contabililor de-a lungul timpului.

Profesia contabilă joacă un rol important în dezvoltarea durabilă a unei economii globale, astfel că este necesar ca profesioniștii să fie implicați într-un proces optim de educație, care să le dezvolte abilitățile necesare pe termen mediu și lung. Acest domeniu nu este unul tocmai ușor și, presupune un volum mare de muncă, dar rezultatul este întotdeauna cel scontat – obținerea de absolvenți pregătiți pentru a profesa și a se adapta la cerințele mediului de afaceri.

S-a ajuns la concluzia că ASEM a depus eforturi pentru a reorganiza curricula în acord cu cerințele pieței muncii și pentru a crește calitatea procesului educațional, prin manifestarea interesului pentru armonizarea sistematică a calificărilor obținute de către absolvenți cu cerințele pieței muncii.

Însă, dinamismul din sfera domeniului IT, dar și al mediului economic, creează nevoia unor programe academice care să se axeze pe dobândirea de cunoștințe solide și abilități practice adaptate mediului intens informatizat în care lucrează profesioniștii contabili, obiectiv ce poate fi realizat numai printr-o colaborare directă cu organismele profesionale și cu mediul de afaceri, pentru a înțelege nevoile curente și tendințele viitoare ale profesiilor, contribuind astfel la creșterea capacității de integrare profesională. Un prim pas în dezvoltarea programelor academice contabile este reprezentat de pregătirea adecvată a cadrelor didactice cu privire la domeniul IT. Pe de altă parte, profesorii de contabilitate trebuie să fie familiarizați cu aceste tehnologii din spațiul contabil determinând schimbări în procesele contabile și de raportare, pentru a putea instrui eficient studenții cu privire la tehnologiile informaționale și utilizarea lor în procesele contabile, de audit și de analiză. Or, reexaminarea curriculumului universitar prin includerea studierii tehnologiilor emergente este o necesitate.

Concluzia generală pentru prezenta cercetare este: trebuie să muncim pentru a pregăti o profesie contabilă pregătită pentru viitor. Pregătirea profesiei pentru viitor necesită un accent pe implementarea unei abordări cuprinzătoare și integrate a educației contabile, care va asigura contabilii viitori cu abilitățile, capacitățile și comportamentul etic necesare unui mediu de afaceri în evoluție. Credem că profesia de contabil trebuie să arate generației tinere că contabilitatea este o oportunitate interesantă și dinamică. Un accent dual pe tehnologie și dezvoltarea oamenilor va face ca rolurile financiare să fie mai bogate și mai pline de satisfacții. Lumea se schimbă rapid, la fel și rolurile profesioniștilor în contabilitate. Natura muncii prestate de profesioniștii contabili și natura contribuției acestora la dezvoltarea entității evoluează rapid ca răspuns la tendințele semnificative ale afacerii. Iar, redresarea în urma crizei cauzate de coronavirus reprezintă o oportunitate de a reorienta economia, prin crearea unui mediu de lucru potrivit pentru viitor.

Referințe bibliografice

1. APOSTOL Ciprian. *Viitorul contabilității încotro?* În: Conferința Internațională Științifică de Contabilitate, ISCA 2020, Culegere de articole științifice, Chișinău 2020. Pp. 19-29. ISBN 978-9975-75-989-2. Disponibil: https://old.ase.md/files/catedre/cae/conf/Culegeri_conferinta_aprilie_2020F.pdf
2. BALTEȘ Nicolae, MINCULETE Georgiana-Daniela. *Dezvoltarea durabilă a profesiei contabile*. În: Conferința Internațională Științifică “Cooperarea dintre mediul universitar și organismele profesionale: soluții și oportunități în dezvoltarea durabilă a profesiei contabile”, Culegere de articole științifice, Chișinău 2014. Pp. 12-13. ISBN 978-9975-75-710-2. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_aprilie_2014.pdf
3. BUNGET Ovidiu Constantin, FARCANE Nicoleta, BLIDIȘEL Rodica Gabriela, DUMITRESCU Alin Constantin. *Provocări și perspective în educația contabilă*. În: Conferința Internațională Științifică “Contabilitatea și educația contabilă în societatea digitală”, Culegere de articole științifice, Chișinău 2019. Pp. 26-29. ISBN 978-9975-127-67-7. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_con_05.04.19.pdf
4. Codul Educației al Republicii Moldova nr.152 din 17.07.2014. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=123537&lang=ro#

5. Cadrul Național al Calificărilor – Învățământ Superior, domeniu general de studiu Științe economice, 2013. Disponibil: <https://mecc.gov.md/ro/content/cadrul-de-calificari>
6. Cadrul de referință al curriculumului universitar. Ministerul Educației al RM. Chișinău 2015. Disponibil: https://edu.asm.md/sites/default/files/07_Cadrul%20de%20referinta%20a%20cirriculumului%20universitar.pdf
7. CONCEPTUL Strategiei de dezvoltare a educației pentru anii 2021-2030 „Educația-2030” și al Programului de implementare. Disponibil: https://mecc.gov.md/sites/default/files/concept_strategie_program_de_implementare_educatia_2030.pdf
8. GRIGOROI L., LAZARI L. *Educația universitară contabilă: avem nevoie de schimbare?* În: Conferința Internațională Științifică “Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare”, Culegere de articole științifice, Chișinău 2018. Pp. 9-16. ISBN 978-9975-127-58-5. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_con_20.04.18.pdf
9. GRIGOROI L., LAZARI L. *Digitalizarea – Mijloc sau scop al educației universitare contabile?* În: Conferința Internațională Științifică “Contabilitatea și educația contabilă în societatea digitală”, Culegere de articole științifice, Chișinău 2019. Pp. 19-25. ISBN 978-9975-127-67-7. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_con_05.04.19.pdf
10. HLACIUC Elena, ANTON Andreea. *Profesia contabilă, adevăr și provocare*. Studiu de caz Republica Moldova, România și Ucraina. Educația universitară contabilă: avem nevoie de schimbare? În: Conferința Internațională Științifică “Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare”, Culegere de articole științifice, Chișinău 2018. Pp. 75-78. ISBN 978-9975-127-58-5. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_con_20.04.18.pdf
11. Hotărîrea Guvernului RM Nr. 482 din 28.06.2017, Cu privire la aprobarea Nomenclatorului domeniilor de formare profesională și al specialităților în învățământul superior. Disponibil: https://mecc.gov.md/sites/default/files/nomenclatorul_nr_482_din_28.06.2017_0.pdf
12. Hotărîrea Guvernului Nr. 199 din 13.03.2013, cu privire la aprobarea Nomenclatorului specialităților științifice. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=3456&lang=ro
13. Hotărîrea Guvernului RM Nr. 464 din 28.07.2015, pentru aprobarea Regulamentului cu privire la organizarea ciclului II – studii superioare de master. Disponibil: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=360103>
14. LACUREZEANU Ramona, TIRON-TUDOR Adriana, BRESFELEAN Vasile Paul. Automatizarea proceselor prin robotizare în audit și contabilitate. În: *Audit Financiar* Volum: 18, nr. 160/2020, pp. 622-640. Disponibil: http://revista.cafr.ro/RevistaDetalii_RO?Cod=1096
15. Manualul de reglementări Internaționale de educație, ediția 2019. International Accounting Education Standards Board. Disponibil: <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2021/01/HANDBOOK-OF-INTERNATIONAL-EDUCATION-PRONOUNCEMENTS-RO.pdf>
16. Ordinul Ministerului Educației, Culturii și Cercetării RM nr. 120 din 10.02.2020, Cu privire la aprobarea Planului-Cadru pentru studii superioare de licență (ciclul I), de master (ciclul II) și integrate. Disponibil: https://mecc.gov.md/sites/default/files/ordin_8.pdf
17. Ordinul Ministerului Educației, Culturii și Cercetării al RM nr. 1625 din 12.12.2019, Cu privire la aprobarea Regulamentului de organizare a studiilor superioare de licență (ciclul I) și integrate. Disponibil: https://mecc.gov.md/sites/default/files/ordinul_nr_1625_din_12.12.2019.pdf
18. Ordinul Ministerului Educației nr. 203 din 19.03.2014, Cu privire la aprobarea Regulamentului-Cadru privind stagiile de practică în învățământul superior. Disponibil: https://mecc.gov.md/sites/default/files/ordinul_nr_203_din_19.03.2014_regulamentul-cadru_privind_stagiile_de_practica_in_invatamintul_superior.pdf
19. Ordinul Ministerului Educației, Culturii și Cercetării al RM nr. 898 din 26.08.2020, Cu privire la Recomandările-Cadru de inițiere și organizare a programelor comune de studii superioare. Disponibil: https://mecc.gov.md/sites/default/files/ord.898_programe_comune_1.pdf
20. Ordinul Ministerului Educației, Culturii și Cercetării nr. 415 din 24.04.2020, Cu privire la aprobarea Metodologiei de implementare a Standardelor de calificare de către instituțiile de învățământ profesional tehnic și superior. Disponibil:

https://mecc.gov.md/sites/default/files/metodologia_de_implementare_a_standardelor_de_calificare_de_catre_institutiile_de_invatamant_profesional_tehnic_si_superior.pdf

21. STANCIU Andraia. Connecting accounting education to the needs of the employers. În: Conferința Internațională Științifică “Contabilitatea și auditul în contextual integrării economice europene: progrese și așteptări”, Culegere de articole științifice, Chișinău 2013. Pp. 287-289. ISBN 978-9975-4242-7-1. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_aprilie_2013.pdf
22. STANCIU Victoria, RINDASU Sinziana-Maria. Formarea profesională sustenabilă – provocări și soluții în țările europene emergente. În: Audit Financiar Volum: 18, nr. 160/2020, pp. 641-654. Disponibil: http://revista.cafrr.ro/RevistaDetalii_RO?Cod=1096
23. Standarde Internaționale de Educație (IES) 1. Cerințe de acces la programme de educație profesională contabilă; 2. Dezvoltarea profesională inițială – competențe tehnice; 3. Dezvoltarea profesională inițială – aptitudini profesionale; 4. Dezvoltarea profesională inițială – valori, etică și aptitudini profesionale; 5. Pregătirea profesională inițială – experiența practică; 6. Pregătirea profesională inițială – evaluarea competenței profesionale; Disponibil: <https://www.iaesb.org/publications/revizuire-la-ies-2-3-4-i-8> ; <https://www.iaesb.org/publications/manual-de-standarde-interna-ionale-de-educa-ie-2019>
24. Руководство по применению компетенстно-ориентированные учебно-оценочные материалы по бухгалтерскому учету. STAREP. Disponibil: https://cfrr.worldbank.org/sites/default/files/2021-04/resources_ru_pages_lq.pdf

COMPETITIVITATEA ABSOLVENȚILOR PE PIAȚA MUNCII DIN PERSPECTIVA (NE) PARTICIPĂRII LA ACTIVITĂȚILE EXTRACURICULARE

BAJAN Maia

Academia de Studii Economice a Moldovei, bd. Bănulescu-Bodoni, 59

bajan.maia@ase.md

Abstract.

Extracurricular activities are part of the sphere of non-formal education, in which students can participate outside the study program. Through these activities, students develop certain skills, some skills through the use of modern strategies, positive approaches that arouse their creativity and interest in a particular field. They contribute to the social and personal development of future specialists, pursuing various goals: scientific character, leadership, artistic, sports, health education, etc. The involvement of students in extracurricular activities aims to offer those interested and involved alternatives to education, such as: developing interpersonal skills (participation in research projects and scientific conferences / symposia), teamwork (initiation and implementation of projects), to express freely (debate clubs, learning style skills), to do things he likes through a predominant intellectual effort.

Cuvinte-cheie: activități extracurriculare, competențe academice, competențe profesionale, angajabilitate.

JEL Classification: I21, I25

Introducere.

Activitățile extracurriculare nu intră în domeniul curriculumului oficial al programului de studii superioare, dar au finalități menite să susțină în mod direct dezvoltarea competențelor promovate prin programele de studii, au caracter complementar activităților de învățare, urmăresc lărgirea și aprofundarea informației și cultivă interesul pentru diferite domenii de cunoaștere. Astfel de activități funcționează, în general, cu rol de „curriculum suplimentar”.

Educația extracurriculară, adică educația de dincolo de procesul de învățământ, apare sub două aspecte principale:

1. *educația informală* – reprezintă influența incidentală a mediului social transmisă prin situațiile vieții de zi cu zi;
2. *educația non-formală*, care se realizează fie în sistemul de învățământ, fie în cadrul unor organizații/instituții cu caracter educativ.

Aceste activități extracurriculare fac parte din sfera educației non-formale, la care pot participa studenții în afara programului de studii. Prin aceste activități studenților li se dezvoltă anumite abilități, unele competențe, într-un mod mai puțin rigid, prin folosirea unor strategii moderne, a unor abordări pozitive care le stârnesc creativitatea și interesul pentru un anumit domeniu. Ele contribuie din plin la dezvoltarea socială și la cea personală a viitorilor specialiști, urmărind scopuri variate: caracter științific, leadership, artistic, sportiv, vocațional, interacțiune socială, recreere și educație pentru sănătate, autodisciplină și creștere a încrederii în sine. Implicarea studenților în activități extracurriculare are menirea de a oferi celor interesați și implicați alternative la educație, precum: dezvoltarea unor abilități interpersonale (participări în proiecte de cercetare și conferințe/simpozioane științifice), muncă în echipă (inițierea și implementarea unor proiecte), să se exprime liber (cluburi de dezbateri, deprinderi de însușire a stilului de învățare), să facă lucruri care îi plac printr-un efort intelectual predominant.

Activitățile academice extracurriculare, sunt folosite atât ca măsură a calității programelor educaționale desfășurate la nivel de licență/master, cât și ca punct de atragere potențiali clienți (studenți/masteranzi), prin înregistrare de efecte (pozitive și negative) ale participărilor acestora. Implicarea studenților la asemenea activități conduce spre creșterea performanțelor curriculare, precum și facilitarea procesul de învățare și fundamentarea cunoștințelor dobândite la cursuri, dacă

între aceste activități există suficiente puncte comune. Pe de altă parte, dacă între aceste activități nu există puncte comune, participarea la activitățile extracurriculare poate afecta negativ performanțele studenților, deoarece acestea necesită resurse intelectuale și timp, care deseori sunt utilizate în defavoarea activităților academice clasice (prevăzute în programul de studii).

Mai mult, astfel de activități extracurriculare contribuie la creșterea șanselor de angajare ale absolvenților care se consideră un indicator important pentru a evalua nu doar eficacitatea acestora în îmbunătățirea calității resursei umane, dar și pentru a decide dacă beneficiile aduse din această perspectivă depășesc costurile directe, indirecte și de oportunitate (atât pentru instituție cât și pentru studenți). Dacă beneficiile sunt mai mari decât costurile, instituțiile de învățământ pot crește calitatea acestor programe, investind în activități care duc la o mai mare angajabilitate a absolvenților.

Analiza literaturii de specialitate.

În literatura de specialitate americană, un grup de autori (Cole M.S., Rubin, R.S., Feild, H.S. și Giles, W.F.) au realizat un studiu empiric asupra a trei categorii de factori: performanțe academice, experiență profesională și activități extracurriculare care pot influența percepția angajatorilor asupra angajabilității absolvenților. Aplicații ale căror CV-uri au fost evaluate ca fiind slabe la toate cele trei categorii au obținut cel mai redus rating de angajabilitate (altfel spus, evaluatorii nu ar fi dorit să îi angajeze), în timp ce aplicații care au excelat la toate cele trei categorii au obținut cel mai ridicat rating de angajabilitate (sunt percepuți de către angajatori/evaluatori ca fiind mai dezirabili) [4, p. 334].

Performanțele academice sunt puternic corelate cu angajabilitatea absolvenților, aplicații cu performanțe academice ridicate fiind bine evaluate, chiar dacă nu au excelat și în ceea ce privește celelalte două categorii – performanțele academice par a fi factorul cu cea mai ridicată importanță dintre cei trei. Chiar dacă aplicații nu au obținut scorul maxim pentru toți factorii, studiul relevă existența unor combinații de factori care pot crește angajabilitatea absolvenților:

- ✓ în lipsa unei experiențe profesionale considerabile, performanțele academice excepționale și implicarea extensivă în activități extracurriculare conduc la obținerea unui rating favorabil, și
- ✓ în lipsa unor performanțe academice excepționale, experiența profesională și implicarea în activități extracurriculare determină creșterea nivelului de angajabilitate.

Cercetătorii americani au folosit un eșantion de 618 studenți ai unei universități din SUA pentru a testa dacă:

- studenții care participă în diferite cluburi sau activități de echipă își dezvoltă abilitățile interpersonale (capacități de luare a deciziilor, muncă în echipă, comunicare și inițiativă) mai mult decât cei care nu participă;
- studenții care au poziții de leadership dezvoltă mai bine aceste abilități decât ceilalți;
- implicarea generală în aceste activități este un bun predictor pentru abilitățile interpersonale mai avansate.

Reieșind din cele expuse, cercetătorii americani conclud că angajatorii pot folosi implicarea în activități extracurriculare în procesul de recrutare ca și indicator indirect pentru abilitățile interpersonale ale candidaților.

Un alt grup de cercetători (Kwok L., Adams C.R., și Price M.) atrag atenția asupra posibilității ca angajatorii să ia în considerare doar acele activități extracurriculare relevante pentru specificul domeniului de angajare. Aceștia conclud că recrutorii din domeniul hotelier (cazare) își bazează decizia pe capacitățile de leadership, experiența profesională relevantă, potrivirea cu organizația, poziția vizată și personalitatea candidaților (studiul se bazează pe 22 de interviuri structurate cu reprezentanți ai 14 companii) [6, pp. 372-399].

Cercetătorii Roulin N. și Bangerter A. sesizează că în epoca educației de masă studenții sunt conștienți că diploma nu mai garantează accesul la un loc de muncă. În acest context, studenții își îndreaptă atenția spre activități extracurriculare pentru a adăuga plus valoare studiilor și a obține un avantaj

competitiv în relație cu ceilalți absolvenți. Pe baza a 66 de interviuri cu studenți implicați în diferite activități extracurriculare, cercetătorii afirmă că studenții implicați în diferite activități extracurriculare folosesc aceste activități pentru a se distinge de competitorii de pe piața muncii, dovedind o abordare pro-activă atât în domeniul educației, cât și în cel al angajabilității [10, pp. 21-47].

De asemenea, într-o altă cercetare, Roulin și Bangenter încearcă să explice implicarea studenților în activități extracurriculare, distingând între motive interne (pasiunea pentru o anumită activitate) și externe (pentru a-și îmbogăți CV-ul). Astfel, deși studenții se implică în activități extracurriculare din motive interne, motivele externe devin mai importante pe măsură ce aceștia se apropie de momentul intrării pe piața muncii, sau pentru cei ce dețin poziții de leadership. Astfel, presiunea resimțită de studenți din partea pieței muncii este o componentă cheie a implicării în activități extracurriculare [9].

În cercetarea sa, Chia Y.M. a analizat modul în care performanțele academice, participarea la activități extracurriculare și inteligența emoțională influențează angajabilitatea (mai exact etapa interviului). Studiul a scos în evidență următoarele [2, pp. 75-93]:

- ✓ performanțele academice și participarea la activități extracurriculare sunt importante în cazul primului interviu;
- ✓ interviul inițial și inteligența emoțională sunt importante pentru a obține cel de-al doilea interviu;
- ✓ posturile sunt oferite candidaților în funcție de inteligența emoțională a acestora și modul în care se comportă în cadrul interviurilor.

Cu alte cuvinte, performanțele academice și participarea la activități extracurriculare pot să atragă atenția angajatorilor/evaluatorilor asupra unui anumit candidat (contribuind astfel la angajabilitatea acestuia), dar pe durata procesului de recrutare, inteligența emoțională și modul în care fac față interviurilor devin mai importante.

Metodologia de cercetare.

Pornind de la analiza literaturii de specialitate, au fost identificate o serie de indicatori care prezintă interes pentru tema de cercetare și care au fost incluse în instrumentul de colectare a datelor. Pe baza analizei datelor colectate, chestionarul utilizat include doi indicatori referitor la: (1) relația între activitățile extracurriculare și performanțele academice, și (2) relația între activitățile extracurriculare și angajabilitate.

Eșantionul de cercetare include răspunsurile a 93 de respondenți, dintre care 65 (70%) provin din partea absolvenților/ studenților ce și-au făcut/ își fac studiile la învățământ cu frecvență și 28 (30%) – din partea absolvenților/ studenților de la învățământ cu frecvență redusă. Majoritatea respondenților au absolvit/ fac studiile la specialitatea Contabilitate, ASEM.

Chestionarul cuprinde întrebări cu răspuns de tip închis (prin acordarea punctelor: 5-Acord total; 4-Acord; 3-Nici/nici; 2-Dezacord; 1-Dezacord total) și întrebări de tip deschis care oferă mai multă libertate respondenților. Astfel, informațiile obținute prin intermediul chestionarului sunt atât cantitative, cât și calitative. Răspunsurile legate de activitățile extracurriculare vis-a-vis de performanțele academice și respectiv de angajabilitatea în câmpul muncii sunt măsurate utilizând scala Likert.

Rezultatele cercetării bazate pe activități extracurriculare și performanțe academice.

Activitățile extracurriculare trebuie să fie privite ca un mod de realizare, de dezvoltare emoțională, socială și intelectuală a studenților. Aceste activități permite studenților să descopere nu doar experiențe prin noi dimensiuni ale vieții reale, ci și să exploreze și să-și rezolve nedumeririle, să se angajeze în discuții etc. Datorită acestor activități, studenții dețin ocazia perfectă care le permite dezvoltarea relațiilor inter-umane de lungă durată, având în vedere că au posibilitatea să participe la cercuri împreună cu alți semeni cu care își pot împărtăși aceleași pasiuni și interese.

Un element important a activităților extracurriculare constă ca studenții trebuie să se plieze pe necesitățile personale și să se bucure de realizarea acestor interese. Educația extracurriculară are un rol important în formarea personalității studenților, a dezvoltării armonioase a intelectului acestora, adică ține nu doar de dezvoltarea personală a acestora, ci și de cea profesională. Îmbinarea educației formale, existentă în universități pe baza programului curricular și a informației non-formale bazată pe activitățile extracurriculare în cadrul instituțiilor sau în afara acestora, au drept scop dobândirea de către tineri a cunoștințelor și competențelor care să le permită continuarea educației de-a lungul întregii vieți.

Instrumentul de colectare a datelor analizează relația între activitățile extracurriculare și performanțele academice în baza figurilor 1-5.

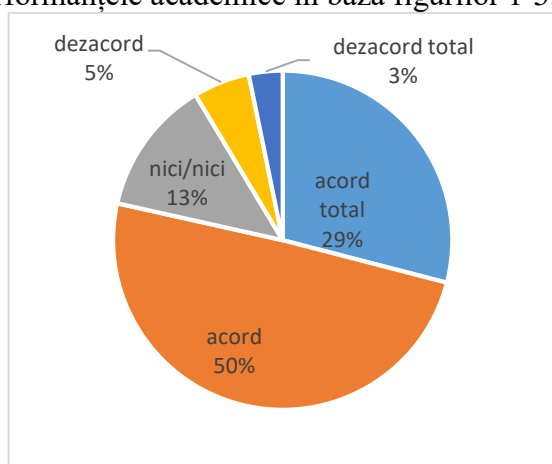


Figura 1. Contribuția activităților extracurriculare la creșterea performanțelor academice

Sursa: elaborat de autor în baza sondajului

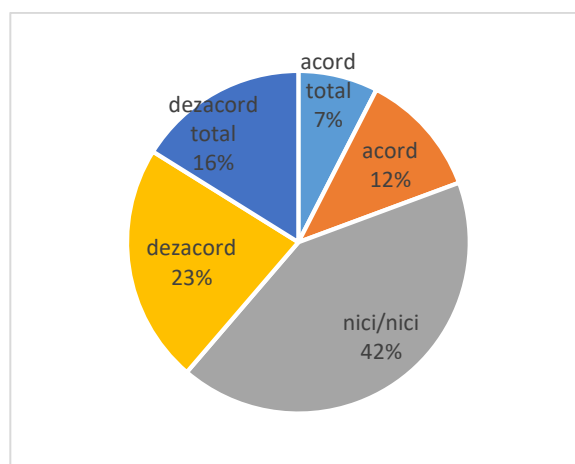


Figura 2. Reușita academică mai înaltă dacă nu aș fi participat la activități extracurriculare

Sursa: elaborat de autor în baza sondajului

În baza chestionarului efectuat, din 93 de răspunsuri referitoare la itemul prezentat în figura 1 ce ține de Contribuția activităților extracurriculare la creșterea performanțelor academice, 27 respondenți (29%) și-au exprimat acordul total, cu această afirmație și 46 respondenți (50%) și-au dat acordul; în total, 79% dintre respondenți au afirmat că participarea la activitățile extracurriculare le-a îmbunătățit performanțele academice, în timp ce doar 8 dintre participanți la sondaj au afirmat că participarea lor la activitățile extracurriculare nu a influențat într-un mod pozitiv performanțele academice.

Cu toate acestea, răspunsurile la afirmația Reușita academică mai înaltă dacă nu aș fi participat la activități academice prezentate în figura 2, adică studenții ar fi acordat mai mult timp pentru pregătirea cursurilor și temelor din curricula universitară pentru a obține o reușită academică mai înaltă. Deci, din 93 de răspunsuri, doar 18 respondenți (19%) au fost de acord că dacă nu ar fi fost implicați în activități extracurriculare ar fi alocat mai mult timp pentru pregătirea cursurilor și temelor, în timp ce 36 respondenți (39%) nu au fost de acord cu această afirmație și 42% dintre participanți la sondaj nu cred că și-ar fi majorat reușita academică prin neparticiparea la activități extracurriculare.

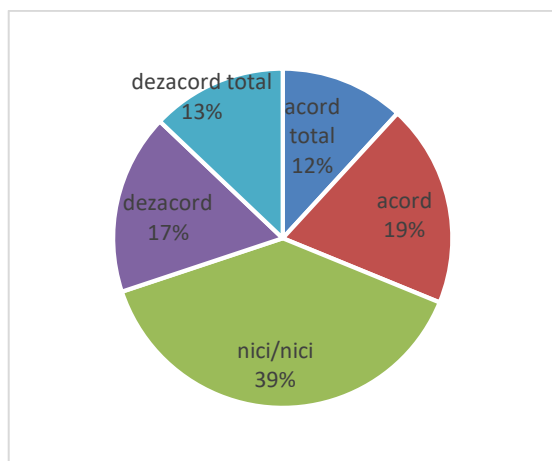


Figura 3. Timp suplimentar acordat familiei/prietenilor dacă nu aş fi participat la activităţi extracurriculare

Sursa: elaborat de autor în baza sondajului

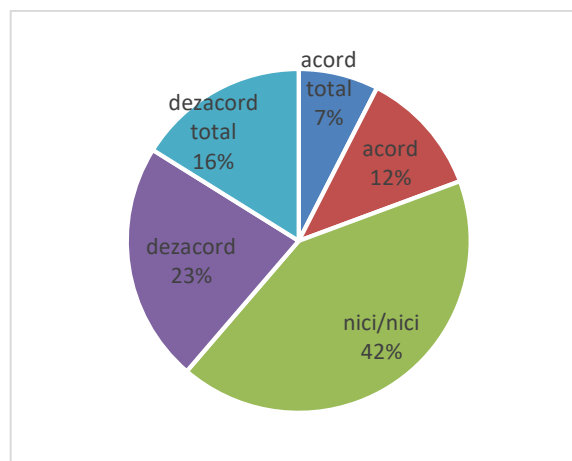


Figura 4. Completarea activităţilor academice cu activităţile extracurriculare

Sursa: elaborat de autor în baza sondajului

Participarea la activităţile extracurriculare pare să afecteze aspectele legate de viaţa familială și personală, conform răspunsurilor care indică poziţionarea față de afirmaţia Timp suplimentar acordat familiei/prietenilor dacă nu aş fi participat la activităţile extracurriculare prezentată în figura 3. Astfel, 31% (29 de respondenţi) au manifestat acord cu această afirmaţie, în timp ce 30% (28 de participanţi) au manifestat dezacord și peste 36 de respondenţi (39%) nu cred că și-ar fi făcut timp suplimentar pentru a petrece cu familia sau prietenii.

Răspunsurile la afirmaţia Activităţile academice au fost completate cu activităţile extracurriculare (figura 4), prezintă faptul că majoritatea studenţilor cred că activităţile extracurriculare la care au participat sunt în concordanţă cu activităţile academice normale și le completează unele competenţe profesionale. 19% (18 de respondenţi) au fost de acord, în timp ce doar 39% (36 respondenţi) și-au manifestat dezacordul. Majoritatea respondenţilor 42% (39 participanţi) nu cred că participarea la activităţile extracurriculare le-a afectat în mod pozitiv/negativ performanţele academice.

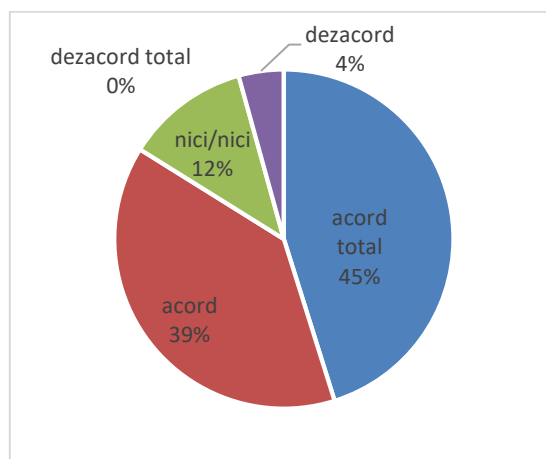


Figura 5. Recomandarea colegilor/studenţilor de a participa la activităţi extracurriculare

Sursa: elaborat de autor în baza sondajului

În urma sondajului efectuat, 84% (78 de respondenţi) recomandă și altor studenţi/colegi participarea la activităţile extracurriculare pe lângă cele activităţi prevăzute de curricula universitară, în timp ce doar 4% dintre participanţi nu vor face această recomandare și 12% dintre respondenţi se abţin de a îndemna alţi colegi și studenţi pentru a participa la activităţi extracurriculare.

Există diverse modalități (identificate de respondenți) de creștere a calității activităților extracurriculare din perspectiva îmbunătățirii competențelor academice dobândite prin participarea la acestea. Deoarece aceste informații au fost colectate folosind metode de cercetare calitative (întrebări cu răspuns deschis), au fost analizate și prezentate acele informații care au fost oferite într-o formă similară de mai mulți respondenți. Astfel, în tabelul 1 sunt prezentate competențele academice dobândite în urma participării la activitățile extracurriculare, precum și recomandări de îmbunătățire a acestora.

Tabelul 1. Competențe academice dobândite și recomandări de îmbunătățire a activităților extracurriculare

Competențe academice dobândite în urma participării la activitățile extracurriculare	Recomandări de îmbunătățire a activităților extracurriculare din perspectiva competențelor academice
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Abilități de comunicare și argumentare. ✓ Practică managerială/leadership. ✓ Capacitatea de a sintetiza/analiza informațiile. ✓ Aptitudini de a susține o lucrare în fața unui public. ✓ Organizarea/gestionarea timpului. ✓ Cunoștințe noi în domeniul de cercetare. ✓ Acumularea de experiență în realizarea cercetări științifice. ✓ Coordonare și gândire strategică. ✓ Competențe privind munca în echipă. ✓ Asumarea riscurilor și a responsabilităților. ✓ Elaborarea instrumentelor de cercetare, aplicare, colectare și interpretare a datelor. ✓ Comunicare inter/transdisciplinară cu colegi de la alte specializări. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Organizarea de dezbateri la nivel de promoții, înființarea unui club de dezbateri. ➤ Continuarea promovării activităților extracurriculare existente/noi, precum și identificarea unor modalități pentru a motiva studenții să participe la acestea. ➤ Creșterea cerințelor și a dificultății intelectuale ale activităților extracurriculare și o mai bună recompensare a efortului depus. ➤ Organizarea activităților extracurriculare în forma unor competiții ca să fi mai atractive. ➤ Implicarea profesorilor în încurajarea studenților de a participa la activitățile extracurriculare. ➤ Încurajarea studenților din anul I de facultate, ciclul Licență să participe la activități extracurriculare. ➤ Implicarea studenților în organizarea activităților extracurriculare.

Sursa: elaborat de autor în baza chestionarului

Rezultatele cercetării bazate pe activități extracurriculare și angajabilitate.

Universitățile trebuie să asigure piața muncii cu personal calificat potrivit necesităților. În situația în care acest obiectiv nu este de atins de către instituțiile de învățământ superior – devine actuală problema încadrării absolvenților pe piața muncii, asigurarea lor cu locuri de muncă. În acest context, devine actuală și primordială buna și eficienta cooperare dintre învățământul superior și piața muncii, pentru care este destinat produsul instituțiilor de învățământ superior. În ultimul timp, piața muncii cere de la sistemul de învățământ superior satisfacerea necesităților sale socio-economice în resurse umane calificate, iar piața învățământului superior satisface nevoile individuale ale persoanelor în obținerea studiilor superioare.

Nivelul orientării programelor de învățământ spre piața muncii devine un indicator principal al eficienței învățământului superior și al calității pregătirii viitorilor specialiști. Orientarea spre necesitățile și cerințele pieței muncii se realizează prin colaborarea sistematică a instituțiilor de învățământ cu viitorii angajatori. Universitățile de învățământ superior trebuie să reacționeze rapid și flexibil la schimbările previzibile ale pieței muncii. Astfel, datele monitorizării pieței muncii, precum și schimbarea cererii față de competențele absolvenților trebuie să servească pentru universități un punct de orientare. Instituțiile trebuie să introducă schimbările/modificările necesare în planurile de

învățământ, care vor asigura absolvenții acestor programe cu competențele profesionale, ce corespund cerințelor pieței muncii.

Instrumentul de colectare a datelor analizează relația între activitățile extracurriculare și angajabilitatea pe piața muncii prezentate în figurile 6-8.

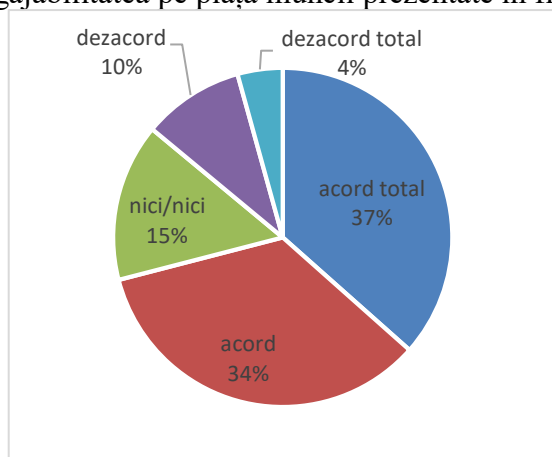


Figura 6. Influența activităților extracurriculare la găsirea unui loc de muncă

Sursa: elaborat de autor în baza sondajului

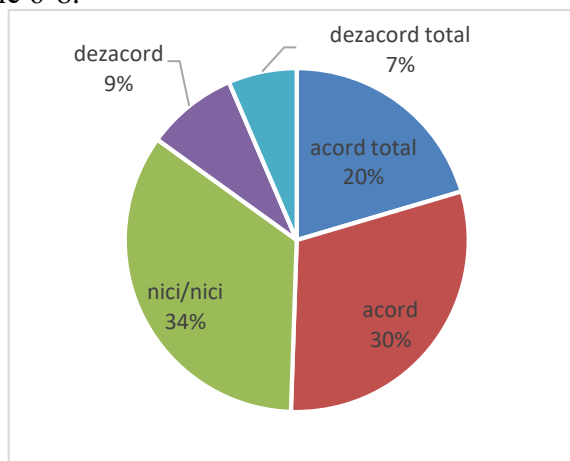


Figura 7. Aprecierea de către angajatori participarea studenților în activitățile extracurriculare

Sursa: elaborat de autor în baza sondajului

În baza chestionarului efectuat, 71% (66 de respondenți) consideră că activitățile extracurriculare în care au fost implicați îi pot ajuta/i-au ajutat în găsirea unui loc de muncă (figura 6), în timp ce doar 14% (13 participanți) și-au manifestat dezacordul cu această afirmație. Ținând cont de răspunsurile primite, participanții la sondaj au o opinie pozitivă legată de modul în care participarea la activitățile extracurriculare îi poate ajuta/i-a ajutat în găsirea unui loc de muncă.

De asemenea, 50% dintre respondenți sunt de părere că angajatorii iau în considerare participarea la activitățile extracurriculare în momentul angajării (figura 7), în timp ce doar 16% au manifestat dezacord cu această afirmație, iar 34% dintre participanții la sondaj nu sunt încrezuți că angajatorii vor lua în considerație participarea la diverse activități extracurriculare, care cu siguranță dezvoltă unele competențe profesionale.

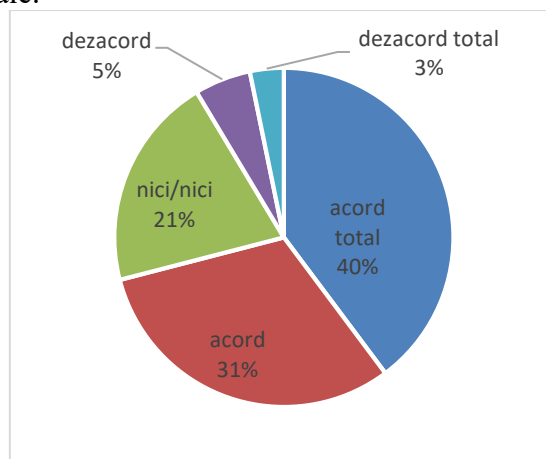


Figura 8. Dezvoltarea competențelor profesionale prin participarea la activități extracurriculare

Sursa: elaborat de autor în baza sondajului

Opiniile pozitive ale respondenților referitoare la modul în care activitățile extracurriculare contribuie la găsirea unui loc de muncă prin prisma faptului că angajatorii țin cont de acestea poate fi explicat prin percepția unei legături între activitățile extracurriculare și competențele profesionale. Astfel, marea majoritate 71% (66 respondenți) au manifestat acord vis-a-vis de afirmația Activitățile extracurriculare participă la dezvoltarea competențelor profesionale, în timp ce doar 8 participanți nu

sunt de părere că participarea la activitățile extracurriculare le-a dezvoltat/îmbunătățit competențele profesionale și 21% sau 19 persoane dintre respondenți sunt neutri față de această afirmație.

La nivel european, absolvenții la angajare trebuie să posede anumite abilități/competențe, precum: lucrul în echipă, abilitatea de a folosi computerul, adaptarea la situații noi, abilitățile de comunicare, capacitatea de analiză și rezolvare a problemelor, capacitatea de planificare și organizare, capacitatea de luare a deciziilor și cunoașterea limbilor străine. Toate abilitățile/competențele cerute pe piața muncii, relevante la angajare sunt dezvoltate prin participarea studenților la activități extracurriculare. Astfel, se poate conclua că participarea studenților la astfel de activități crește angajabilitatea acestora, oferindu-le competențe și abilități cerute pe piața muncii. Mai mult ca atât, percepția respondenților referitoare la competențele profesionale dobândite pare a fi în acord cu cerințele/așteptările generale existente pe piața muncii cu privire la angajabilitate.

În urma rezultatelor obținute la chestionarea studenților, s-au stabilit diverse modalități de creștere a calității activităților extracurriculare din perspectiva îmbunătățirii competențelor profesionale dobândite prin participarea la acestea, fiind colectate prin metode de cercetare calitative și prezentate doar acele informații care au fost oferite într-o formă similară de mai mulți respondenți. Astfel, în tabelul 2 sunt prezentate competențele profesionale dobândite în urma participării studenților la activitățile extracurriculare, precum și recomandări de îmbunătățire a acestora.

Tabelul 2. Competențe profesionale dobândite și recomandări de îmbunătățire a activităților extracurriculare

Competențe profesionale dobândite în urma participării la activitățile extracurriculare	Recomandări de îmbunătățire a activităților extracurriculare din perspectiva competențelor profesionale
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Gestionarea/managementul eficient al timpului. ✓ Rezolvarea unor probleme nou apărute. ✓ Organizarea sarcinilor la locul de muncă. ✓ Dezvoltarea relațiilor sociale și capacitatea de lucru în echipă. ✓ Dezvoltarea unor calități de lider/manager (capacitate de coordonare a unor activități). ✓ Analiza datelor și gândire critică. ✓ Documentare/cercetare. ✓ Competențe practice, de transpunere a cunoștințelor teoretice în situații practice. ✓ Capacitatea de a vorbi în public. ✓ Posibilitatea de a asuma diverse roluri și funcții în cadrul unor grupuri profesionale, inclusiv funcții de conducere. ✓ Capacitate de autoevaluare. ✓ Competențe transversale, precum gândirea creativă. ✓ Cunoștințe legislative. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Universitățile trebuie să dezvolte cât mai multe aplicații practice care să implice comunicarea de grup. ➤ Existența mai multor programe extracurriculare diverse ar putea încuraja un număr mai mare de studenți să se implice. ➤ Universitățile trebuie să ofere posibilitatea participării la mai multe stagii de practică profesională sau internshipuri. ➤ Axarea activităților extracurriculare pe subiecte care să vizeze piața muncii, integrarea pe piața muncii, studii de piață, etc. ➤ Invitarea unor persoane pentru a împărtăși studenților experiența profesională. ➤ Diversificarea activităților de cercetare, orientarea spre problemele practice și reale ce ar conferi participanților la activitățile extracurriculare o pregătire mai bună pentru a intra pe piața muncii. ➤ Implicarea studenților în mod activ într-un număr mai mare de conferințe, simpozioane, mese rotunde, training-uri, concursuri în scopul acumulării de competențe multidisciplinare și transversale care ar contribui la creșterea calității pregătirii profesionale a absolvenților.

Sursa: elaborat de autor în baza chestionarului

Concluzii și recomandări.

Gradul de realizare a potențialului uman al fiecărei țări este în strânsă legătură cu eficacitatea și durabilitatea conexiunilor între sistemul educațional și viața socială. Aceste relații se materializează, în particular, prin raporturile între educație/ formare și piața muncii. Un sistem educațional, care nu

este apt să „producă” conform necesităților pieței muncii și, mai ales, să anticipeze aceste necesități, este generator de forță de muncă, care nu își va găsi aplicare, adică un loc de muncă potrivit calificării și așteptărilor, și, respectiv, care nu se va integra în viața socială.

Prin alte cuvinte, sistemul de învățământ trebuie să creeze condiții și oportunități pentru realizarea de către fiecare individ a celor patru dimensiuni ale educației:

- învățarea pentru a ști, care vizează educația formală;
- învățarea pentru a face, care presupune perfecționarea la locul de muncă;
- învățarea conviețuirii, care se referă la activitățile sociale și ajută la coeziunea socială;
- învățarea organizării propriei vieți, care contribuie la acumularea de informații puse în slujba dezvoltării personale și a unui stil mai bun de viață.

Creșterea relevanței educației și formării profesionale pentru nevoile pieței muncii este un obiectiv declarat și urmărit în elaborarea politicilor educaționale și în activitățile desfășurate de furnizorii (universități) de educație. În acest sens, au fost promovate un șir de inițiative vizând adaptarea ofertei de educație și formare profesională la cerințele și necesitățile pieței muncii:

- ✓ reconsiderarea metodologiilor de planificare a admiterii și înmatriculării în învățământul superior;
- ✓ revizuirea și modificarea planurilor de învățământ din perspectiva furnizării competențelor-cheie;
- ✓ elaborarea descriptorilor de calificări, cu atragerea reprezentanților angajatorilor etc.

Conform analizei datelor *cantitative*, participarea la activitățile extracurriculare dezvoltă studenților performanțele academice, chiar dacă timpul este alocat acestora în defavoarea cursurilor și temelor. Mai mult ca atât, majoritatea participanților la sondaj consideră că implicarea în activitățile extracurriculare nu le-a afectat în mod negativ performanțele academice, ci dimpotrivă le-a dezvoltat atât abilități academice cât și abilități profesionale. Atât din punct de vedere personal, cât și la nivel general, respondenții consideră că participarea la activitățile extracurriculare îi poate ajuta pe studenți/absolvenți la găsirea unui loc de muncă. Iar analiza informațiilor *calitative* indică că competențele profesionale și academice dezvoltate prin participarea la diverse activități extracurriculare răspund așteptărilor angajatorilor, precum și la creșterea calității programelor academice.

Pornind de la analiza literaturii de specialitate și de la răspunsurile oferite de cei 93 de respondenți, au fost identificate următoarele recomandări pentru creșterea calității programelor de studii prin intermediul activităților extracurriculare:

- *Diversificare, multiplicare și continuitate*: diversificând și multiplicând activități extracurriculare derulate sub egida universităților, nivelul de implicare al studenților va crește, oferindu-le acestora posibilitatea de a obține mai multe competențe profesionale și academice.
- *Instituționalizarea activităților extracurriculare*: universitățile ar trebui să ofere o importanță mai mare acestui tip de activități și să recunoască în mod direct importanța acestora oferind mai multe beneficii participanților (credite suplimentare, scrisori de recomandare, diplome).
- *Parteneriate și colaborări strategice*: desfășurarea activităților extracurriculare în parteneriat cu diferite organizații din mediul public și cel non-profit pentru a permite schimburi de experiență și bune practici (teoretice sau empirice) între studenți și profesioniști.
- *Utilizarea unor tehnici de marketing*: activitățile extracurriculare existente, precum și beneficiile pe care acestea le aduc participanților ar trebui promovate constant și folosite ca modalități de a atrage viitori studenți și motivarea acestora la participare.
- *Specializare*: activitățile extracurriculare ar trebui să fie cât mai specifice, astfel încât să solicite participanților să apeleze la toate cunoștințele teoretice dobândite pe durata studiilor, dar în același timp să-și formeze capacitatea de transpunere a cunoștințelor în practică.

- *Orientare practică*: orientarea spre problemele practice și reale existente pe piața muncii ar conferi participanților la activitățile extracurriculare o pregătire mai bună pentru a se încadra pe piața muncii.

Bibliografie

1. Cadrul de referință al educației și învățământului extrașcolar din Republica Moldova. Chișinău : 2020, 99 p. Disponibil: https://mecc.gov.md/sites/default/files/cadrul_de_refrinta_al_educatiei_si_invatamantului_extra_scolar.pdf
2. Chia, Y.M. Job Offers of Multi-national Accounting Firms: The Effects of Emotional Intelligence, Extra-Curricular Activities, and Academic Performance, 2005, Accounting Education: An International Journal, vol. 14, nr. 1, pp. 75-93.
3. Codul Educației al Republicii Moldova, nr. 152 din 17.07.2014. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=123537&lang=ro#
4. Cole, M.S., Rubin, R.S., Feild, H.S. și Giles, W.F. Recruiters' Perceptions and Use of Applicant Résumé Information: Screening the Recent Graduate, 2007, Applied Psychology, vol. 56, nr. 2, pp. 319.
5. Jioară M., Bîrsan E. Managementul activităților extracurriculare. pp.203-208. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/203-208_4.pdf
6. Kwok, L., Adams, C.R. și Price, M. Factors Influencing Hospitality Recruiters' Hiring Decisions in College Recruiting, 2011, Journal of Human Resources in Hospitality & Tourism, vol. 10, nr. 4, pp. 372-399.
7. Moldovan O. Activitățile academice extracurriculare, performanțele școlare și angajabilitatea masteranzilor. Revista Transilvană de Științe Administrative 2(33)/2013, pp. 89-118.
8. Repida T., Țurcanu C. Educația nonformală în cadrul universitar din perspectiva realizării interconexiunii și continuității între cicluri de învățământ superior. În: Studia Universitatis Moldaviae. Seria „Științe ale Educației”. Chișinău: CEP USM, 2019, nr.5(125), p.18-25. Disponibil: <http://oaji.net/articles/2019/2056-1571648197.pdf>
9. Roulin, N. și Bangerter, A. Extracurricular Activities in Young Applicants' Résumés: What are the Motives Behind their Involvement? 2013b, International Journal of Psychology, vol. 48, nr. 5, pp. 871-880.
10. Roulin, N. și Bangerter, A. Students' Use of Extra-curricular Activities for Positional Advantage in Competitive Job Markets, 2013a, Journal of Education and Work, vol. 26, nr. 1, pp. 21-47.
11. Ștefanco N. Necesitatea adaptării sistemului de învățământ superior la piața muncii. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/150-153_6.pdf
12. Țurcanu C. Educație formală, nonformală și informală: perspectivele noilor educații. În: Studia Universitatis Moldaviae. Seria „Științe ale Educației”. Chișinău: CEP USM, 2017, nr.5(105), p.113-121.
13. Wilkin, C.L. și Connelly, C.E. Do I Look Like Someone Who Cares? Recruiters' Ratings of Applicants' Paid and Volunteer Experience, 2012, International Journal of Selection and Assessment, vol. 20, nr. 3, pp. 308-318.

EDUCAȚIA MOTIVAȚIONALĂ - DETERMINANT AL MANAGEMENTULUI ÎNVĂȚĂRII

BUDURIN-FURCULIȚĂ Cristina, IOVU-CARAUȘ Marina

Colegiul National de Comerț al ASEM, R. Moldova, or. Chișinău, Str. Petru Rareș 18

E-mails: budurin.furculita.cristina@gmail.com, iovucarausmarina@gmail.com

Menirea firească a școlii nu e să dea învățatură, ci să deștepte cultivând destoinicirile intelectuale în inima copilului, trebuința de a învăța toată viața.

Ioan Slavici

Abstract. Education must be captivating, continuous, coherent and achieve interdependence with the real world, focused on applicability to motivate and interest young people. Even if the student has well-developed intellectual tools, but is not tempted, determined by something to work, learn, or achieve, he will not achieve the desired performance. Thus it is facilitated and energized by motivation through an intensification of effort and by concentrating the student's attention, by creating a state of preparation for a learning activity. In this context, the success of all educational performances will intersect with the segments of motivation, which produce the necessary effect in the process of development of the individual and society. By consolidating the general aspects of motivation and relating them to the learning outcome, we affirm that the correct application of motivational resources will determine performance through learning management.

Keywords: motivare, cercetare, proces de învățare, efort, performanță, randament al învățării, recompense.

JEL Classifications: A20, O15

Introduction

Ritmul schimbărilor din societate, amplitudinea acestora, cât și imprevizibilitatea absolută a problemelor cu care se confruntă omenirea, impun dezvoltarea și cultivarea competențelor și abilităților care să permită celui supus provocărilor să fie capabil către o adaptare permanentă.

Progresul tehnico-științific, accesul la rețelele de socializare au transformat cultura și economia întregii lumi. Noile provocări valorice au impus implementarea unui model dominant de reușită socială, reprezentat prin diversitatea formelor de motivație a învățării ce determină totodată atractivitatea și dinamica pieței forței de muncă, învățarea pe durata întregii vieți și calitatea capitalului uman.

Astfel, educația este chemată astăzi să șlefuiască talentul personal al elevilor, să-i transfere valorile de referință pentru consolidarea caracterului, să-i dezvolte capacitățile creative. În spiritul acestei idei, se promovează gândirea creatoare, inițiativa și cooperarea, capacitatea de decizie, aptitudinile și talentul, personalitatea elevului, așadar un învățământ care cultivă dinamismul și disponibilitatea pentru înnoire, aptitudinea pentru schimbare, capacitatea de invenție și inovație.

Basic Content of the Paper

Educația trebuie să fie captivantă, continuă, coerentă și să realizeze interdependența cu lumea reală, centrată pe "a face" în totală concordanță cu "a ști", pentru a motiva și interesa tinerii. Totuși adesea nici aceste condiții nu sunt suficiente pentru ca acest proces să se desfășoare firesc și eficient. Dacă lipsește stimularea și susținerea energetică în vederea realizării scopului, procesul educațional nu poate fi dus la îndeplinire. Efectul scopurilor asupra comportamentului depinde de specificitatea lor, de proximitatea (gradul de apropiere) și de nivelul lor de dificultate. Scopurile specifice sporesc motivația comparativ cu cele generale, de genul „fă cât poți”, iar scopurile proximale (imEDIATE) sunt mai motivante decât cele distale (îndepărtate), deoarece permit evaluarea progresului. Astfel scopurile de învățare ale elevilor pot fi:

- scopuri de performanță, ce presupun centrarea elevului pe rezultatul pe care dorește să-l atingă (de exemplu - „Să fiu cel mai bun din clasă.” „Să iau locul întâi la olimpiadă, concurs, conferință.”);

- scopuri de dezvoltare, care presupun centrarea elevului pe asimilarea sau perfecționarea unor cunoștințe (de exemplu - „Să învăț mai multe despre cum funcționează programa 1C”).

Totodată scopurile eficiente în învățare presupun: definirea scopurilor în termeni specifici, clari și realiști. Stabilirea unui scop în termeni de „Vreau să fiu mai bun.” nu permite monitorizarea progresului spre scop sau eficiența în atingerea scopului. Mult mai eficientă este o formulare specifică a scopului, în termeni de: „Vreau să rezolv studiul de caz la Contabilitatea financiară în următoarele 3 zile.”; utilizarea unor criterii obiective după care se apreciază gradul în care scopul a fost atins; stabilirea unei date limită pentru realizarea scopului propus; identificarea pașilor de acțiune care trebuie urmați pentru atingerea scopului; anticiparea posibilelor obstacole în calea realizării scopului și elaborarea unor modalități de depășire a acestora; stabilirea unei recompense pentru realizarea scopului.

Chiar dacă persoana dispune de instrumente intelectuale bine dezvoltate (o bună percepție și memorie, o gândire flexibilă, o imaginație bogată), dar nu este îndemnat, determinat de ceva pentru a munci, învăța, sau realiza, el nu va obține performanțele dorite. Deci, activitatea umană, pe lângă stabilirea sigură a scopului, plasarea instrumentelor necesare realizării ei (cunoștințe, priceperi, deprinderi, aptitudini) trebuie să facă apel la o serie de factori cu rol de stimulare și activare, de sensibilizare selectivă și imbold, care sunt încadrați în noțiunea de motivație.

Conform literaturii de specialitate, motivația învățării se subsumează sensului general al conceptului de motivație și face referire la totalitatea factorilor care îl mobilizează pe elev la o activitate menită să conducă la asimilarea unor cunoștințe, la formarea unor priceperi și deprinderi.

Procesul de învățare este facilitat și energizat de motivație prin o intensificare a efortului și prin concentrarea atenției elevului, prin crearea unei stări de pregătire pentru o activitate de învățare. Astfel, acești actanți sunt mai perseverenți și învață mai eficient. Una din cauzele ce duc la a învăța/a nu învăța este motivația. Dar motivația poate fi și efectul activității de învățare. Atunci când cunoști rezultatele învățării, mai cu seamă dacă acestea sunt pozitive, îți poți susține eforturile ulterioare. Din satisfacția inițială de a fi învățat, elevul își va dezvolta motivația de a învăța mai mult, așadar, relația cauzală dintre motivație și învățare este una reciprocă. Motivația energizează învățarea, iar învățarea încununată cu succes intensifică motivația prin formula de învățare (Fig.1).

În acest context, succesul tuturor performanțelor educative se vor intersecta cu segmentele motivației, care produc efectul necesar în procesul dezvoltării individului și al societății. Motivarea prin încurajare și susținere morală în procesul educațional, oferă elevului încrederea în propriile posibilități și propria personalitate cu capacitățile respective, în așa mod oferindu-i succesul corespunzător în promovarea programelor de formare profesională, în redescoperirea propriei vocații și în identificarea propriilor abilități necesare în formarea unei personalități adevărate. În acest caz succesele viitorilor specialiști vor fi corelate cu acțiuni pozitive și modalități corecte de educație, ce-i motivează să-și identifice cu ușurință identitatea și personalitatea în viața socială.

Consolidând aspectele generale ale motivației și raportându-le la rezultatul învățării putem conchide interdependența termenilor de motivație-învățare-performanță. În termenii teoriilor, performanța este reacția de răspuns la acțiunea repetitivă a stimulilor, reprezentând performanțele elevilor, la baza cărora stau numeroase motive. Se știe că un elev mai motivat atinge performanțe mai ridicate decât unul care este mai puțin motivat, ceea ce înseamnă că performanța este nemijlocit determinată de motive.



Fig. 1 Relația învățare-motivație

Sursa: Smaranda Buju, *Psihologia educației*, pag.98

Motivația constă în circumstanțele care explică declanșarea, direcționarea, intensitatea și stoparea unei activități sau manifestări comportamentale. Ea este o pârghie importantă în procesul autoreglării individului, o forță motrice a întregii sale dezvoltări. Selectarea, asimilarea, sedimentarea influențelor externe se vor produce dependent de structurile motivaționale ale persoanei. Aceasta sensibilizează diferit persoana la influențele externe, de aceea, prin caracterul ei propulsator și tensional ea reașază, răscolește, sedimentează și amplifică materialul construcției psihice a individului.

Motivația nu trebuie considerată și interpretată în sine, ca un scop, ci pusă în slujba obținerii unor performanțe, adică a unor nivele superioare de îndeplinire a scopului. Relația dintre motivație și nivelul performanței depinde de complexitatea sarcinii pe care subiectul o are de îndeplinit, de gradul de dificultate al acesteia. În acest context a apărut ideea optimului motivațional, adică a unei intensități optime a motivației care să permită obținerea performanțelor scontate.

De optim motivațional se poate vorbi în două situații:

- când dificultatea sarcinii este apreciată corect de subiect – în acest caz, optimul motivațional înseamnă relația de corespondență, chiar echivalență între mărimile celor două variabile. Dacă dificultatea sarcinii este mare înseamnă că este nevoie de o intensitate mare a motivației pentru îndeplinirea ei.
- când dificultatea sarcinii este apreciată incorect de subiect, se delimitează două situații tipice: subaprecierea semnificației sarcinii, sau în caz contrar, supraaprecierea ei.

Subiectul nu va fi capabil să-și mobilizeze energiile și eforturile corespunzătoare îndeplinirii sarcinii. Într-un caz va fi submotivată, va acționa în condițiile unui deficit energetic, ceea ce va duce în final la nerealizarea sarcinii. În al doilea caz va fi supramotivată și va activa în condițiile unui surplus energetic, care l-ar putea dezorganiza și stresa. Când individul este fie submotivată, fie supramotivată, efectul este eșecului.

În aceste condiții, pentru a obține optimul motivațional este necesară o ușoară dezechilibrare între intensitatea motivației și dificultatea sarcinii. Totodată acesta este condiționat de diverse tipuri și forme de motivare ce pot fi aplicate (Schema 1) și se obține prin acțiunea asupra celor două variabile și anume: deprinderea indivizilor de a percepe cât mai corect dificultatea sarcinii și manipularea intensității motivației, în sensul creșterii sau descreșterii ei.

Scontările performanței determinate de intensitatea motivației se materializează în scopul determinării randamentului și eficienței procesului de învățare, astfel poate fi determinat raportul atât de cauză, cât și de efect. Însă randamentul nu depinde numai de intensitatea factorilor motivatori, ci și de calitatea

acestora. Acest fapt este exprimat de balanța motivațională determinată de intensitatea stimulului extern și intensitatea tendinței interne. Pentru ca motivația individului să-l direcționează către un comportament performant, în afara stimulului motivațional, oferit drept recompensă, trebuie evaluată și starea internă a individului, nevoile, aspirațiile, satisfacția pentru mobilizarea și angajarea efortului pentru realizarea eficientă a obiectivelor.



Schema. 1 Tipuri și forme de motivare
Sursa: Elaborat de autori

Astfel, efectul aplicării motivării eficiente va genera următoarele rezultate:

- Gratificarea progreselor;
- Exprimarea încrederii;
- Implicarea personală;
- Impulsionarea creării unei identități valorizate;
- Facilitarea asumării obiectivelor;
- Stimularea autonomiei acțiunilor și deciziilor;
- Fructificarea unei cariere timpurii;
- Intensificarea spiritului de echipă;
- Prevenirea apariției eșecurilor și a plafonărilor timpurii datorate frustrării sau plictiselii;
- Valorificarea culturii interne.

În aceeași ordine de idei, motivația, privită prin prisma elevilor reprezintă un ansamblu de forțe ce îl incită în a se angaja într-un comportament dat. Este vorba de un concept care se raportează atât la factori interni (de personalitate sau intrinseci), cât și la factori externi (de mediu sau extrinseci) care fac elevul să adopte o atitudine individuală. Așa cum demonstrează cercetarea științifică, factorii motivaționali interni sunt reprezentați de nevoile sau aspirațiile personale care impulsionază elevul să adopte un comportament propriu (curiozitatea, nevoia de cunoaștere, nevoia de auto-dezvoltare, plăcerea

de a fi implicat în activități practice etc.), în timp ce factorii externi apar atunci când persoana este constrânsă să nu facă ceva sau este stimulată să acționeze într-o direcție predeterminată (pentru recunoaștere, acceptarea de către ceilalți, recompensa simbolică sau materială etc.) (Schema 2).



Schema. 2 Tipuri de recompense și sancțiuni
Sursa: Elaborat de autori

Cu cât elevii sunt ghidați în stabilirea și realizarea scopurilor prin situațiile create de profesor în procesul de învățământ (respectând particularitățile de vârstă și individuale, profesorul fixează în mod diferențiat sarcini elevilor săi), cu atât motivele activității lor se consolidează mai ușor, devin mai eficiente. În acest sens, este oportun de menționat că există un șir de factori ambientali, pe care profesorii îi pot utiliza pentru a crește motivația elevilor:

- 1) Notarea judicioasă, sistematică și corectă la oră;
- 2) Expectanțe clare înaintate elevilor;
- 3) Fixarea și realizarea unor obiective pe termen scurt;
- 4) Aprecierea verbală și scrisă;
- 5) Implicarea în activități extracurriculare;
- 6) Stimularea descoperirii, explorării, curiozității epistemice;
- 7) Exemplul propriu al cadrului didactic.

Implicarea elevilor în activitățile de învățare vor avea un impact mai mare atunci când le este prezentat scopul învățării, domeniul unde își pot aplica cunoștințele, au posibilitatea de a-și demonstra aptitudinile și abilitățile atunci când se simt apreciați, când le sunt arătate progresele obținute. De obicei, orice proces de învățare este plurimotivat. Eficiența învățării scade, dacă există un nivel minim de motivare sau demotivare și crește în cazul unui nivel optim, ca zonă între minim și maxim, însă în cazul motivației interne nu există saturație.

În scopul evaluării aspectului motivațional al elevilor în cadrul orelor de curs din CNC al ASEM a fost elaborat un instrument comun prin care să se sondeze principalii factori favorizanți ai creșterii motivației elevilor pentru învățare. În cadrul cercetării se vor identifica factorii motivatori, elementele

de demotivare, precum și strategii de stimulare a învățării utilizate în școală. Dincolo de aceste aspecte, cercetarea a vizat identificarea situației de moment, evaluarea comparativă în evoluție și elaborarea unor recomandări adresate cadrelor didactice în scopul creșterii gradului de motivație și autonomie în învățare, respectiv de diversificarea strategiilor de motivare a elevilor pentru învățare. Cercetarea a fost realizată în baza unui chestionar, realizat în două etape la interval de 3 ani, în 2017 pe un eșantion de 283 elevi și în 2020 pe un număr de 439 respondenți. Aceasta a cuprins în sine 11 întrebări închise ce a permis realizarea unei analize în baza cărora au fost propuse recomandări și acțiuni concrete capabile să contribuie la îmbunătățirea cadrului motivațional în cadrul CNC al ASEM.

Rezultate obținute în urma cercetării vor reflecta opinia respondenților separat pentru primul și al doilea sondaj în scopul realizării unei analize comparative, precum și în scopul trasării unor concluzii ce au durabilitate și relevanță.

Întrucât chestionarul cuprinde mai multe întrebări, am considerat oportun să analizăm cele mai relevante dintre acestea. Astfel, la întrebarea ce vizează elementul cheie de motivație a elevilor la ore, intervievații au menționat, în mărime de 71%, că primordial sunt competențele dobândite de către aceștia, pe când doar 29% dintre elevi consideră că nota este determinantul stimulării sale de a învăța la ore (Figura 2).

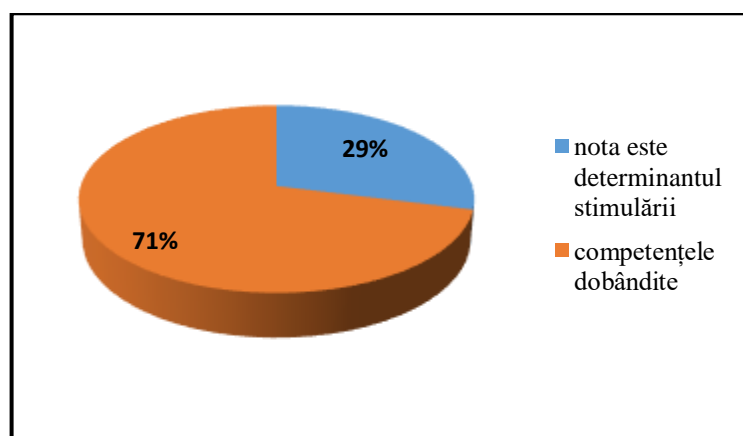


Fig. 2 Ponderea elementelor cheie în motivația elevilor din CNC al ASEM la ore (2017)

Sursa: Elaborat de autori

Deși 1/3 din elevi consideră că scopul învățării este obținerea unor calificative mari, în momentul în care obțin o notă insuficientă, sunt demotivați de a învăța și își pierd interesul - 63% iar 37% sunt motivați să depună un efort mai mare pentru a-și atinge propriile așteptări.

Motivația pentru o anumită unitate de curs, în baza rezultatelor cercetării, stabilește conexiunea direct proporțională cu atractivitatea orelor (42%), utilitatea cursului (38%) și pregătirea cadrului didactic (20%) (Figura 3).

Analiza datelor înregistrate pune în evidență că atractivitatea orelor este determinată, în tendințe generale, de diversitatea tehnicilor de predare utilizate de cadrele didactice în cadrul orelor, persistența utilizării tehnologiilor moderne, precum și implicarea activă a elevilor în activități cu acțiuni practice. Schimbările din era tehnologiilor face necesară orientarea cadrelor didactice către noi mijloace de interacțiune cu elevii, pentru a putea ține pasul cu noile generații, dar totodată apare necesitatea unei pregătiri continue și perseverente a cadrelor didactice, ceea ce ne confirmă și 52% din elevi, care consideră că motivația lor la ore depinde de pregătirea profesională a cadrelor didactice, pe când 37% ține de experiența profesională. Sistematizând opiniile elevilor în raport cu stimularea învățării unei unități de curs constatăm că 85% din cei intervievați susțin că acesta depinde de cadrul didactic care predă disciplina.

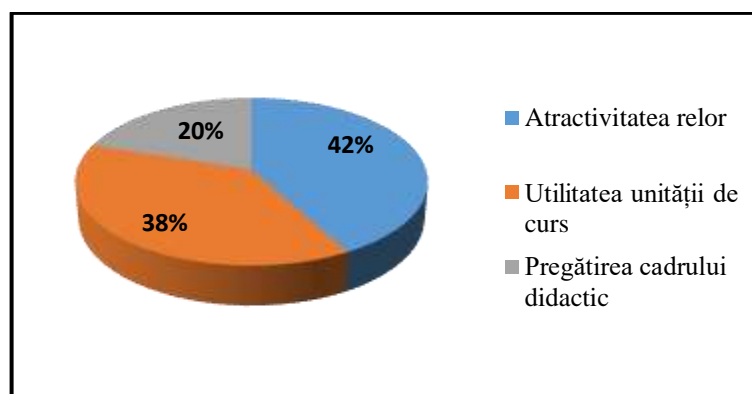


Fig. 3 Ponderea factorilor ce determină motivația elevilor din CNC al ASEM pentru o unitate de curs (2017)

Sursa: Elaborat de autori

Complexitatea finalităților educaționale în școala contemporană face necesară pregătirea elevului pentru participarea la dezvoltarea de sine și de măsura în care reușește să pună bazele formării personalității sale. Or, aceasta depinde de eficiența procesului educațional continuu, care se produce atât în cadrul orelor de curs, cât și în afara lor. În acest context, misiunea învățământului modern rămâne a fi îmbinarea armonioasă a activităților curriculare cu cele extracurriculare.

În opinia elevilor, orele de curs rămân a fi cele mai motivante în opinia a 61% din respondenți, pe când activitățile extracurriculare constituie un stimulent de învățare pentru 26% de elevi. Totodată elevii care au optat pentru activitățile extradidactice ca bază de motivare pentru învățare (26%), au susținut că aceasta este determinată de implicarea activă a lor în cadrul diverselor activități organizate în afara orelor. Circa 74% au menționat că nu s-ar opune implicării în cadrul unor astfel de activități, ce le va spori interesul față de școală. În această ordine de idei, sarcina de bază în procesul de motivare a elevilor pentru participarea la diverse activități extracurriculare, îi revine cadrului didactic.

Pentru definitivarea procesului de învățare, componenta feedback-ului rămâne a fi una esențială pentru îmbunătățirea rezultatelor elevilor prin scoaterea în evidență a progreselor și nu a deficiențelor. În opinia a 64% din cei intervievați, cadrele didactice oferă asistența necesară, sugestii și feedback pozitiv, alocând suficient timp pentru a discuta cu elevii și a oferi critici constructive, pe când 36% constată că acest proces se realizează insuficient.

În pofida eforturilor realizate de către cadrele didactice în a organiza un proces educațional, fie el curricular sau extracurricular, amplu, atractiv, cu aspect practic și cât mai diversificat, totuși, motivația intrinsecă rămâne a fi prioritară în opinia a 57% din elevi, considerând că de ei depinde dorința de a se implica și de a învăța, și doar 43% afirmă că motivația lor depinde de implicarea cadrelor didactice (Figura 4).

Analizând rezultatele sondajelor obținute în anul 2020 conturează relativ aceleași valori obținute ca și în 2017. Astfel, rezultatele sondajelor au demonstrat că 49% dintre respondenți afirmă că motivația pentru a învăța la o unitate de curs depinde de cadrul didactic care o predă și 51% de atractivitatea orelor. Totodată elevii apreciază cel mai mult la un profesor pregătirea profesională și experiența profesională în proporție de 60%. Chiar dacă întrebați care este elementul cheie al motivației în cadrul orelor elevii au afirmat că competențele sau cunoștințele cu o pondere de 84%, nota totuși rămâne și ea un element important cu o valoare de 16%. Valorile atribuite importanței notei de la 1 la 5 au fost distribuite preponderent valorii maxime 5 cu 45% și 4 cu 30%, ceea ce afirmă odată în plus că peste 75% dintre elevi vor acționa în dependența de nota primită, care dacă este una mai mică de regulă demotivează și îi face să-și piardă interesul față de unitatea de curs în proporție de 56%. O altă componentă extrem de importantă pentru elevi în procesul de motivare este feedback-ul primit în cadrul orelor iar intervievații au pledat pentru un nivel mediu cu ponderea de 40%, lucru care atestă că așteptările acestora sunt mult mai mari, aceștia au nevoie de mai multă comunicare și abordare individuală.

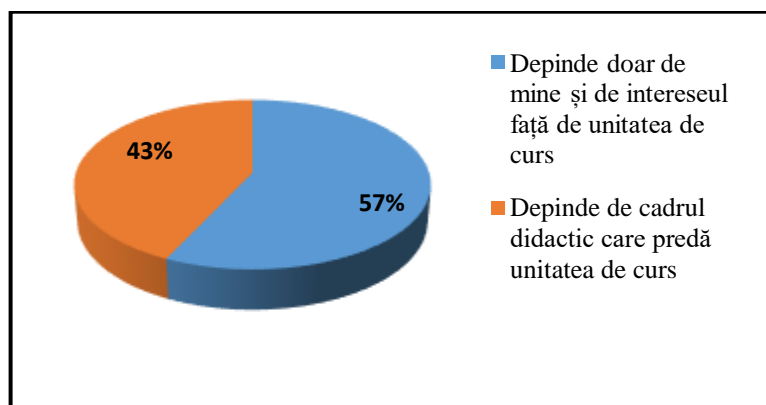


Fig. 4 Ponderele factorii ce determină motivația interioară a elevilor din CNC al ASEM (2017)

Sursa: Elaborat de autori

Întrucât chestionarul este un instrument de evaluare logică și coerentă, apare necesitatea aprecierii evoluției în dinamică a rezultatelor cercetării. Astfel, ca bază de comparație au servit doi factori motivaționali raportați la ambele perioade de referință. Primul indicator este determinat de motivația elevilor la ore, ceea ce înregistrează o evoluție favorabilă în aspectul menținerii, ba chiar a unei ușoare modificări (de la 57% la 62%) în ideea că elevii se axează mai mult pe eul și personalitatea lui, pe motivarea intrinsecă, pe forțele proprii și autodeterminarea fără a aștepta stimuli externi și recompense tangibile (Fig. 6).

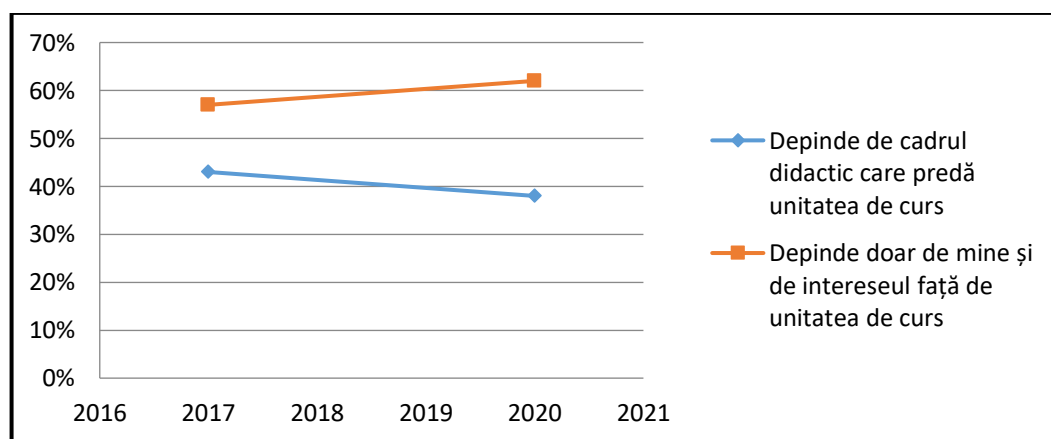


Fig. 6 Analiza comparativă a factorii ce determină motivația personală a elevului din CNC al ASEM (2017/2020)

Sursa: Elaborat de autori

Mobilizarea elevului către o activitate care are menirea de a forma niște deprinderi este deseori dificilă, or acesta necesită concentrarea atenției, crearea unei stări de pregătire, energizarea de idei. Prin urmare educația are menirea de a stimula dezvoltarea actanților, de a ghida în viață, de a le forma competențe și a valorifica potențialul fiecăruia. Analizând dinamica datelor prezentate în Fig. 7 conchidem că nota nu mai este stimulentele de bază al prezenței și pregătirii elevilor la ore (de la 29% în 2017 la 16% în 2020), ci aceștia sunt orientați către formarea și dezvoltarea competențele ce urmează să le obțină de la fiecare unitate de curs (71% în 2017 și 84% în 2020). Acest fapt este unul destul de îmbucurător întrucât reorientarea unei învățări pe parcursul întregii vieții este cea care le va asigura viitorilor specialiști durabilitate, siguranță și afirmare pe piața muncii.

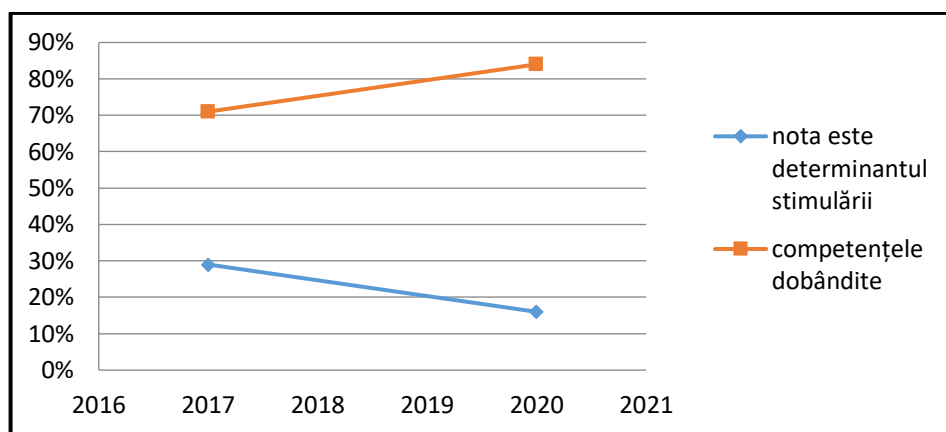


Fig. 7 Analiza comparativă a elementelor cheie de motivație a elevilor la ore din CNC al ASEM (2017/2020)

Sursa: Elaborat de autori

Conclusions

Conform cercetării realizate, conchidem că motivația este strâns legată de valorile care direcționează gândurile, acțiunile, nevoile și așteptările elevilor, odată identificate sunt satisfăcute cu ajutorul stimulentei și recompenselor, ceea ce generează motivația. Astfel, cadrului didactic îi revine misiunea de a identifica acești factori motivatori și ai aplica rațional.

Drept sugestii pentru îmbunătățirea climatului motivațional în cadrul CNC al ASEM propunem:

- Intensificarea utilizării tehnologiilor moderne în timpul orelor;
- Diversificarea metodelor de predare- învățare-evaluare;
- Adaptarea conținuturilor teoretice în aspect practic;
- Realizarea unui feedback constant;
- Utilizarea diverselor metode de stimulare;
- Încurajarea sporadică a performanțelor elevilor;
- Aplicarea precaută a motivării negative;
- Menținerea interdisciplinarității;
- Persistența colegialității;
- Diseminarea experienței didactice;
- Încurajarea exprimării libere;
- Crearea unui climat favorabil.

Pornind de la definiția actuală a motivației „ca un ansamblu de experiențe subiective, de origine intrinsecă sau extrinsecă, prin care putem explica debutul, direcția, intensitatea și persistența unui comportament îndreptat spre un scop”, se desprinde o caracteristică de bază a acestui proces, în care școala este o pârghie cu ajutorul căreia direcționează cu predilecție într-u atingerea acestor obiective.

„Analfabetul secolului XXI nu va fi acela care nu poate citi și scrie, ci acela care nu poate învăța, care nu poate să uite ceea ce a învățat în mod voit și care nu poate reînvăța.”

Alvin Toffler, futurolog American

Bibliography:

1. Antoci, D., 2010, Motivația elevilor în context școlar. Ed. Print-Caro, Chișinău
2. Adavidoaiei M. 2015, Consolidarea motivației elevilor prin metoda învățării bazate pe cercetare - investigare : ghid pentru profesori, învățători și educatori, PIM, Iași
3. Bempechat. J., Mirny, A., 2005: Achievement Motivation, in: S.J.Farenga, D.Ness(editors): Encyclopedia of Education and Human Development, New York, M.E.Sharpe, Armonk, vol.2.
4. Bouchal, L. Comment susciter chez les élèves le goût d'apprendre?. Material disponibil la: http://peysseri.perso.neuf.fr/PE2006/GFP03/MEM2007GFP03/GoutA_prendre.pdf.

5. Buju S., 2014, Psihologia Educației, Curs pentru student și cursanți cu profil ethnic, PIM, Iași
6. Cuciureanu, M., coord., 2015, Motivația elevilor și învățarea, Institutul de Științe ale Educației, București
7. Popenci, Șt., Fartușnic C. 2009, Motivația pentru învățare: de ce ar trebui să le pese copiilor de ea și ce putem face pentru asta, DPH, București
8. <http://www.didactic.ro/rolul-factorilor-ambientali-in-dezvoltatea-motivatiei-la-elevi>.

SISTEMELE ERP – SISTEME NECESARE DEZVOLTĂRII DURABILE A COMPANIEI

ERP SYSTEMS - SYSTEMS NECESSARY FOR THE SUSTAINABLE DEVELOPMENT OF THE COMPANY

BARNA Laura – Eugenia – Lavinia¹, IONESCU BOGDAN – Ștefan²

^{1,2} *Bucharest University of Economic Studies, Bucharest, Romania*

Emails: ¹ barnalaura15@stud.ase.ro, ² bogdan.ionescu@cig.ase.ro

Abstract. ERP systems are those systems that have the role of improving the flow of information between the departments of a company. The purpose of this paper is to discover and track the main benefits that ERP systems can offer so that companies can grow sustainably.

For data collection, we used the questionnaire. For the analysis of the collected data we used a sensitivity model using Microsoft Excel.

The obtained results showed that ERP systems are useful in the sustainable development of the company, considering that the information generated has the role of improving the decision-making process within the company.

Keywords: sustainability, ERP systems, sensitivity, decisions, information

JEL Classification: M10, M15, M41

Introducere

Mediul economic a început să se dezvolte datorită evoluției tehnologiei și automatizării diferitelor procese din cadrul companiei. Scopul acestei lucrări este de a urmări principalele beneficii pe care le pot oferi sistemele ERP astfel încât companiile să se poată dezvolta durabil.

Pentru a se dezvolta durabil, orice companie trebuie să “investească în sisteme IT complexe cum ar fi sistemele ERP” (Rajal și Baral, 2015) astfel încât să crească eficiența, productivitatea și să reducă utilizarea ineficientă a resurselor și consumul de electricitate.

Hasan și colab. (2019) consideră că “afacerile și tehnologia au un rol important în economia globală”. Pentru eficientizarea activității și pentru a crește productivitatea, companiile trebuie să utilizeze sisteme ERP pentru a încorpora toate procesele acesteia. Sistemele ERP pot fi definite ca sisteme integrate cu rolul de a “automatiza și integra procesele de afaceri” (Kandananond, 2014) astfel încât informația să fie stocată într-o bază de date comună, care poate fi accesată de utilizatorii de informație financiar – contabilă din diferite departamente.

O companie poate deveni o “afacere verde”, doar dacă își îmbunătățește activitatea prin reducerea consumului ineficient de resurse (energie electrică, hârtie etc.), creșterea productivității muncii (utilizarea unor sisteme ERP actualizate care funcționează corect și rapid și generează date corecte în timp real).

Principalele întrebări ale cercetării utilizate pentru a observa modul în care o companie se poate dezvolta durabil sunt:

Q1: Cum percep respondenții sustenabilitatea oferită de utilizarea sistemelor ERP?

Q2: Cum percep respondenții training-urile legate de dezvoltarea durabilă?

Q3: Companiile în care lucrează respondenții au sau nu au inițiative antreprenoriale?

Q4: Sistemele ERP deținute de companie oferă posibilitatea utilizatorului să prelucreze un volum mare de date?

Q5: Care este aportul individual al respondenților la dezvoltarea durabilă a companiei?

Q6: Cum percep respondenții modernizarea sistemelor ERP existente?

Articolul este structurat după cum urmează: o secțiune referitoare la conținutul articolului în care am prezentat o scurtă revizuire a literaturii de specialitate definind principalele concepte abordate în această lucrare, metodologia utilizată pentru a cerceta subiectul articolului și analizarea principalelor rezultate obținute folosind modelul de sensibilitate realizat. La final lucrarea sintetizează principalele elementele din modelul de sensibilitate care asigură dezvoltarea durabilă a unei companii.

Conținutul de bază al lucrării

Weinrich și Ahmad (2009, citați de Rajal și Baral, 2015) au observat că sistemele ERP au rolul de a integra diferite procese de afaceri cum ar fi: financiar, contabilitate, aprovizionare, producție, vânzări, resurse umane și diferite activități specifice pe clienți. Procesele de afaceri pot fi încadrate ușor în sistemele ERP, acestea adaptându-se foarte ușor la alte sisteme informatice.



Fig. 1. Enterprise Resource Planning
Source: SeniorSoftware.ro

Ursacescu și colab. (2019) afirmă că tehnologia reprezintă un element primordial în economie, aceste sisteme ERP ajutând la îndeplinirea obiectivelor de dezvoltare durabilă a companiei.

Danciu (2013) este de părere că dezvoltarea durabilă poate fi considerată o strategie importantă pentru viitorul unei companii. Hasan și colab. (2019) a observat în studiile efectuate că există două motive pentru care o companie decide să adopte o strategie de dezvoltare durabilă: motive interne (competiția cu alte companii, responsabilitatea socială) și motive externe (presiunile din partea guvernului sau alte organizații).

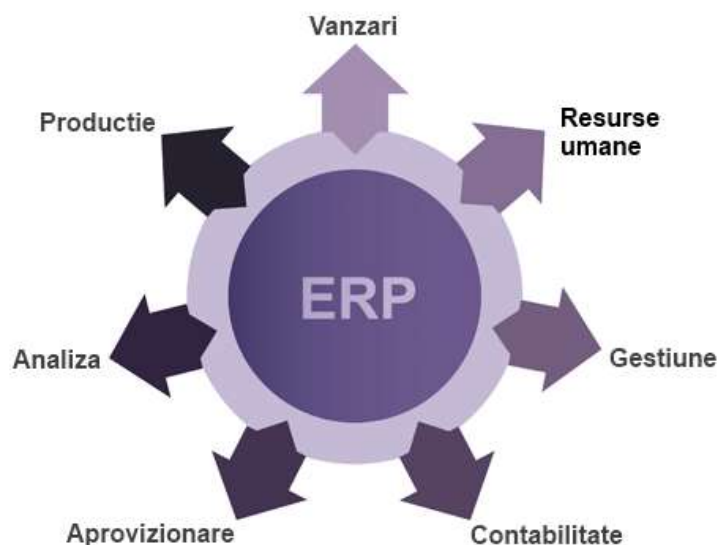


Fig. 2. Modulele sistemelor ERP
Sursa: Amasoft.ro

O companie se poate dezvolta durabil doar dacă: reduce consumul de energie electrică, folosește resurse complementare, asigură stabilitatea financiară (Mathews, 2015). De asemenea, o companie trebuie să aibă un comportament “responsabil față de societate și față de mediul înconjurător” (Mirghafoori și colab., 2017).

Conform studiului realizat de International Institute for Management Development (IMD), “62% din directorii executivi consideră că dezvoltarea durabilă este o strategie necesară care ar trebui să existe în orice companie” astfel încât să poată supraviețui competitivității acerbe dintre companii.

Gradient Consulting (2020) consideră sistemele ERP și dezvoltarea durabilă ca fiind esențiale pentru dezvoltarea companiei, deoarece sistemele ERP generează informații clare, corecte și complete pe baza cărora managerii iau cele mai importante decizii pentru companie. Conform Alfa Software.ro (2019), sistemele ERP au o bază de date comună și au o structură modulară, permițând “prelucrarea

unică a tuturor documentelor” din cadrul companiei, precum și stocarea și generarea rapoartelor în timp real. Structura modulară permite companiei să selecteze doar modulele de care are nevoie, deoarece modulele pot funcționa independent sau integrat. Chofreh și colab. (2014) afirmă că orice companie are nevoie de soluții integrate pentru “colectarea, integrarea, automatizarea și monitorizarea informațiilor pentru a asigura dezvoltarea durabilă”. Obiectivul dezvoltării durabile este de a asigura crearea valorii pentru un termen lung pentru o companie (Knut, 2016). Karagulle (2012) susține că dezvoltarea durabilă oferă oportunitatea companiei de a menține o sumă de bani într-un cont de economii (“money-savings opportunity”).

Watson și colab. (2010, citat de Bradford și colab., 2012) consideră că sistemele ERP pot oferi “o viziune multilaterală asupra companiei”. Această „viziune multilaterală” este dovedită prin faptul că sistemele ERP au capacitatea de a integra informațiile din diferite domenii (producție, vânzare, contabilitate, resurse umane etc.), să îmbunătățească calitatea serviciilor oferite clienților, rafinarea continuă a proceselor și activităților din cadrul companiei și asigurarea generării unor date corecte utile în crearea rapoartelor, dar și în procesul de luare a deciziilor de către manageri.

Dacă o companie dorește să se dezvolte durabil și implementează un sistem ERP performant, trebuie să aibă în vedere trei criterii: eficiența energetică, fiabilitatea și portabilitatea. De asemenea, sistemele ERP oferă posibilitatea unei companii de a deține mai ușor controlul asupra costurilor din întreaga companie, de a evalua mai fiabil timpul necesar pentru a finaliza o sarcină de lucru și de a îmbunătăți considerabil procesul de luare a deciziilor pe baza informațiilor furnizate de aceste sisteme.

În ceea ce privește cercetarea, principala metodă de cercetare abordată în această lucrare a fost cantitativă bazată pe realizarea unui model de sensibilitate cu ajutorul Microsoft Excel. Datele au fost colectate cu ajutorul chestionarului structurat în două secțiuni: o secțiune care conține întrebări demografice pentru a contura profilul respondenților și o secțiune care conține întrebări specifice subiectului articolului. Chestionarul a fost publicat pe platforma isondaje.ro

La chestionar au răspuns 112 respondenți cu vârsta cuprinsă între 20 și 70 de ani, aceștia fiind angajați în domeniul economic, IT, finanțe (72,3%), studenți la nivel de licență, masterat, doctorat din cadrul Academiei de Studii Economice din București (20,5%), antreprenoriat (5,4%) și pensionari (1,8%) cu domiciliul în mediul urban sau rural (figura 3).

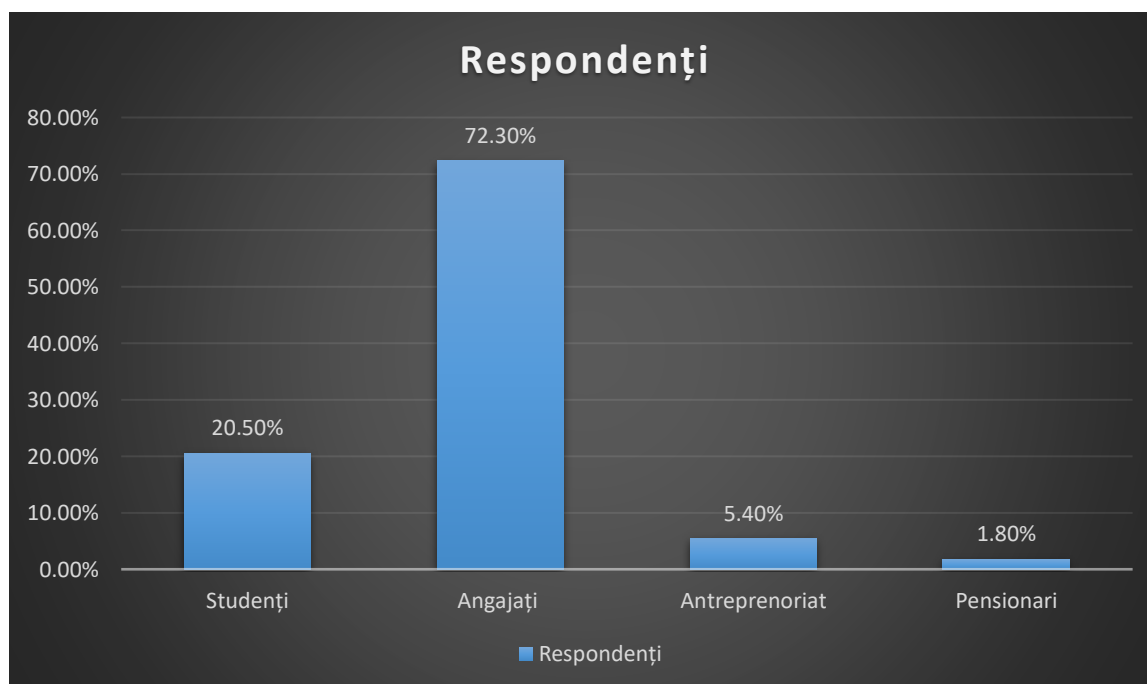


Fig. 3. Distribuția respondenților după ocupația acestora
Sursa: creația proprie a autorilor

Tabelul 1. Distribuția respondenților după genul și vârsta acestora

Genul persoanei \ Vârsta	Masculin	Feminin
20 – 25 ani	14	71
26 – 30 ani	2	6
31 – 35 ani	1	7
36 – 40 ani	0	0
41 – 45 ani	1	1
46 – 50 ani	0	2
>50 ani	2	5
Total	20	92

Sursa: creația proprie a autorilor

Conform tabelului 1, cei mai mulți respondenți sunt de gen feminin, deoarece majoritatea studenților din domeniul economic înmatriculați în România sunt de gen feminin, studiu realizat de ANS (2020). Astfel forța de muncă predominantă în domeniul economic este de gen feminin.

În continuare am avut în vedere analizarea modelului de sensibilitate folosind Microsoft Excel. Am realizat o listă derulantă în care am menționat categoriile de respondenți.

În tabelul 2, am prezentat componentele (elementele) modelului de sensibilitate după cum urmează:

Tabelul 2. Componente (Elemente) ale modelului de sensibilitate

Nr. crt.	Componente (Elemente)	Codificare
1	Cuantificare training-uri referitoare la dezvoltarea profesională a angajaților astfel încât să se asigure dezvoltarea durabilă a companiei	TRAINING
2	Modernizarea tehnologiei informatice pentru dezvoltarea durabilă	MODERN
3	Atenția acordată dezvoltării durabile de către companii	ATENȚIE
4	Volumul de date prelucrat de sistemele ERP	VOL
5	Aportul individual la dezvoltarea durabilă a companiei	APORT
6	„Măsuri verzi” adoptate de companie (scăderea consumului de energie electrică, scăderea documentelor printate)	VERDE
7	Consistența, calitatea și claritatea informațiilor utile în adoptarea deciziilor	CALITATE
8	Creșterea productivității	PRODUCTIV
9	Influența asupra producției și serviciilor în general	PRODUS
10	Influența asupra infrastructurii afacerii	INFRAS

Sursa: creația proprie a autorilor

În cercetare am folosit scala Likert cu 5 valori (1 reprezentând foarte puțin, 5 reprezentând foarte mult), prin intermediul căruia respondenții și-au exprimat acordul sau dezacordul față de anumite afirmații. Mai jos vom analiza pe fiecare categorie de respondenți, răspunsurile colectate pe baza chestionarului.

Tabelul 3. Răspunsurile de la studenți distribuite în funcție de genul acestora

Variabila Genul	TRAINING	MODERN	ATENȚIE	VOL	APORT	VERDE	CALITATE	PRODUCTIV	PRODUS	INFRAS
Feminin	3,49	4,41	4,42	3,05	3,53	3,54	4,14	4,21	4,11	4,02
Masculin	3,2	4,3	4,15	3,15	3,1	3,4	4	4,25	3,8	3,85

Sursa: creația proprie a autorilor

Conform tabelului 3, respondenții consideră că dezvoltarea durabilă a companiei poate fi asigurată mai mult prin intermediul modernizării tehnologiei informatice, a atenției acordate dezvoltării durabile de companii, calitatea informațiilor furnizate de sistemele ERP care ajută în procesul de luare a deciziilor de către manageri, creșterea productivității, precum și influența sistemelor ERP în procesul de producție și influența asupra infrastructurii afacerii, acordând un punctaj mai mare în cazul acestor componente ale modelului de sensibilitate.

Tabelul 4. Răspunsurile de la angajați distribuite în funcție de vechimea acestora în muncă

Variabila Vechime	TRAINING	MODERN	ATENȚIE	VOL	APORT	VERDE	CALITATE	PRODUCTIV	PRODUS	INFRAS
Până în 6 luni	3,57	4,33	4,37	2,89	3,43	3,54	4,11	4,13	3,85	3,91
Între 6 luni și 1 an	3,27	4,23	4	3,15	3,35	3,5	3,88	4,19	4,23	3,92
Între 1 și 5 ani	3,38	4,58	4,69	3,42	3,62	3,5	4,42	4,42	4,23	4,15
Între 5 și 10 ani	2,17	4,67	4,33	2,67	2,67	2,83	2,67	3,33	4	4
Peste 10 ani	4,17	5	5	3	4,33	4	5	5	4,67	4,67
Media	3,31	4,56	4,48	3,03	3,48	3,47	4,02	4,21	4,19	4,13

Sursa: creația proprie a autorilor

Conform tabelului 4, punctajul cel mai mare a fost obținut la elementele (modernizării tehnologiei informatice, a atenției acordate dezvoltării durabile de companii, calitatea informațiilor furnizate de sistemele ERP care ajută în procesul de luare a deciziilor de către manageri, creșterea productivității) în cazul respondenților cu o vechime în muncă mai mare de 10 ani, deoarece aceștia au mai multă experiență în domeniu și cunosc principalele aspecte legate de dezvoltarea durabilă cu care se confruntă compania în care lucrează. Astfel, respondenții consideră că în medie cele mai importante elemente care asigură dezvoltarea durabilă a companiei sunt reprezentate de: modernizării tehnologiei informatice (4,56 / 5), a atenției acordate dezvoltării durabile de companii (4,48/5), creșterea productivității (4,21/5), influența asupra producției și serviciilor (4,19 / 5), influența asupra infrastructurii afacerii (4,13/5), consistența, calitatea și claritatea informațiilor utile în adoptarea deciziilor (4,02/5).

În urma datelor colectate pe baza chestionarului, respondenții au afirmat în procent de 41,1% că sistemele ERP au capacitatea de a automatiza sarcinile zilnice de lucru în procent de 75%, iar 39,3% sunt de părere că sarcinile sunt automatizate în procent de 50%.

Conform figurii 4, principalele sisteme ERP utilizate de respondenți au fost: SAP (48,7%), Saga (19,3%), Charisma (11,3%) și WinMentor (11,3%). Restul respondenților folosesc alte sisteme cum ar fi B-org, Oracle, Ciel.

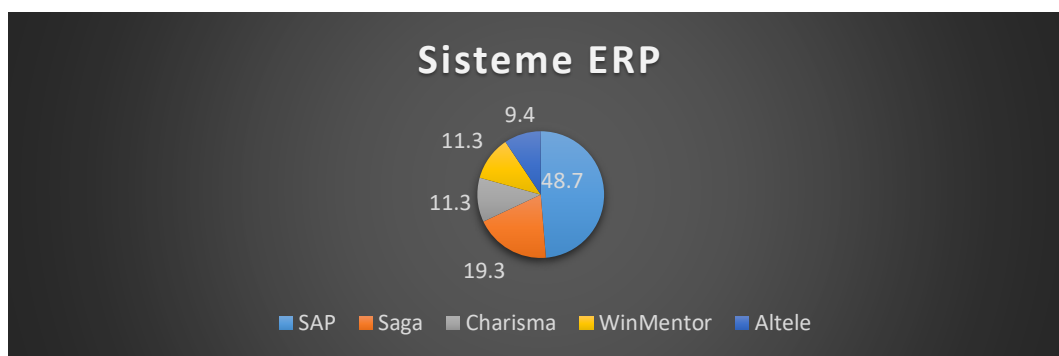


Fig. 4. Sisteme ERP exprimate în procente
Sursa: creația proprie a autorilor

Pentru dezvoltarea durabilă a companiei, respondenții sunt de părere că aceasta trebuie să desfășoare programe de training atât pe partea de dezvoltare durabilă a companiei, cât și pe partea de dezvoltare profesională a angajaților. Pe o scară de la 1 la 5, respondenții au acordat în medie o valoare de aproximativ 4 însemnând că aceste training-uri sunt esențiale pentru dezvoltarea durabilă a companiei. Rolul training-urilor este de a ajuta angajații să se integreze mai ușor în companie, să devină mai productivi, mai implicați în diferite proiecte, pentru a lucra o perioadă cât mai mare de timp în acea companie.

Dezvoltarea profesională a angajaților permite acestora “să investească mai mult timp în pregătirea profesională” (Stefanidis, 2017) a acestuia, astfel încât aceștia să facă față sarcinilor de lucru din cadrul companiei.

Conform figurii 5, dezvoltarea durabilă poate fi asigurată doar dacă compania investește în sisteme ERP performante, cei mai mulți respondenți agreând acest lucru.

Periodic trebuie asigurată o mentenanță corectă pentru sistemele ERP astfel încât să funcționeze normal, pornind de la întreținerea și optimizarea sistemelor până la administrarea serverelor și a rețelelor de date. Mentenanța are rolul de a actualiza sistemele ERP la ultima versiune, aducând diferite îmbunătățiri sistemului existent, corecții ale acestuia sau actualizări legislative.

Sistemele trebuie să asigure permanent flexibilitate și scalabilitate, astfel încât sarcinile de lucru să se realizeze cu un maxim de eficiență.

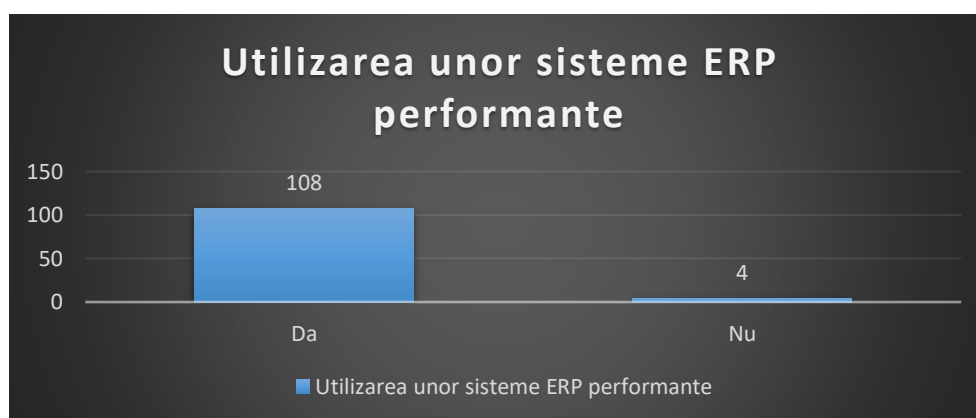


Fig. 5. Utilizarea unor sisteme ERP performante

Sursa: creația proprie a autorilor

În urma sondajului realizat, am observat că 67,8% dintre companiile în care lucrează respondenții au inițiative antreprenoriale. Rolul acestor inițiative antreprenoriale este de a găsi sau de a crea soluții noi și de a descoperi noi resurse pentru a îndeplini obiectivele companiei. Rolul antreprenoriatului este de a asigura progresul tehnologic și economic “prin inovare, investire de resurse și dorința de dezvoltare prin utilizarea noilor oportunități” (Șuleanschi și colab., 2013).

În tabelul 5, am prezentat principalele procese asupra cărora sistemele ERP au un rol primordial în asigurarea dezvoltării durabile a unei companii.

Tabelul 5. Procesele influențate de sistemele de ERP

Tipul procesului	Deloc	Foarte puțin	Puțin	Mult	Foarte mult
Procese de afaceri	3	4	9	55	41
Procese de producție și servicii	2	2	9	67	32
Infrastructura afacerii	5	4	8	63	32
Total	10	10	26	185	105

Sursa: creația proprie a autorilor

Conform datelor din tabelul 5, putem afirma faptul că sistemele ERP au un impact destul de mare (a fost obținut punctajul cel mai mare la indicativul „mult”) asupra proceselor de afaceri, a proceselor de producție și servicii, cât și asupra infrastructurii afacerii.

Concluzie

Dezvoltarea continuă și dinamică atât a mediului de afaceri, cât și a tehnologiei a condus la digitalizarea unui număr cât mai mare de activități pe care companiile le desfășoară zilnic. Astfel, piața sistemelor ERP a avut o evoluție foarte favorabilă de-a lungul perioadei. Motivul pentru care a apărut fenomenul de digitalizare a fost: creșterea nevoii de automatizare a proceselor și activităților, evoluția tehnologică (aparitia conceptelor de inteligență artificială, sisteme Cloud, IoT), precum și pentru simplificarea modalității de procesare a informațiilor din cadrul companiei.

Rolul sistemelor ERP este de a crește profitabilitatea, scăderea costurilor, dar și de a securiza datele și de a genera datele corecte și complete.

Această cercetare a avut ca scop să evidențieze principalii factori care determină dezvoltarea durabilă a unei companii. Rezultatele identificate pe baza chestionarului, au arătat că sistemele ERP au un rol primordial în dezvoltarea sustenabilă a companiei. Principalii factori care conduc la dezvoltarea durabilă a companiilor sunt reprezentați în cea mai mare parte de modernizarea tehnologiei informatice, atenția acordată dezvoltării durabile a companiei, creșterea productivității, influența asupra producției și serviciilor, influența asupra infrastructurii afacerii, precum și consistența, calitatea și claritatea informațiilor utile în adoptarea deciziilor.

Concluzia acestei cercetări este că o bună gestionare a activității prin utilizarea sistemelor ERP, ar maximiza considerabil posibilitățile de dezvoltare durabilă a unei companii, având în vedere că cea mai mare parte din informațiile generate de aceste sisteme au rolul de a îmbunătăți procesul de luare a deciziilor de către manageri.

Bibliografie

Alfa Software.ro (2019), Ce este un ERP?, disponibil la: <https://www.asw.ro/ce-este-un-erp/>, accesat la data de 20 Martie 2021

Amasoft.ro (2012), Sisteme ERP, disponibil la: http://www.amasoft.ro/wp-content/uploads/2012/09/sistem_ERP.png, accesat la data de 14 Martie 2021

ANS (2020), Platforma națională de colectare a datelor statistice pentru învățământul superior. Disponibil la: <https://date.invatamant-superior.ro>, accesat la 24 Februarie 2021

Bradford, M., Earp, J.B., Williams, P. (2012). Sustainability: An Analysis of Organizational Reporting and Implications for ERP systems, *SAIS 2012 Proceedings*, 6, pag. 30 – 35

Danciu, V. (2013). Întreprinderea sustenabilă. Noi provocări și strategii pentru îmbunătățirea sustenabilității corporative. *Economie teoretică și aplicată*, 9 (586), p. 4 - 24. Disponibil la: http://store.ectap.ro/articole/898_ro.pdf, accesat la data de 20 Februarie 2021

Gradient Consulting (2020). ERP Systems and Sustainability. Disponibil la: <https://www.gradientconsulting.co.uk/erp-systems-and-sustainability>, accesat la data de 28 Februarie 2021

Hasan, M. M., Nekmahmud, M., Yajuan, L., Patwary, M. A. (2019). Green business value chain: a systematic review. *Sustainable Production and Consumption*, 20, p. 326–339

Institute for Management Development (IMD) (2020), Disponibil la: <https://www.imd.org>, accesat la data de 05 Martie 2021

Kandananond, K. (2014). A Roadmap to Green Supply Chain System Through Enterprise Resource Planning (ERP) Implementation. *Procedia Engineering*, 69, p. 377 – 382

- Karagulle, A. O. (2012). Green business for sustainable development and competitiveness: an overview of Turkish logistics industry. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 41 p. 456 – 460
- Knut, H. (2016). Why all businesses should embrace sustainability. Disponibil la: <https://www.imd.org/research-knowledge/articles/why-all-businesses-should-embrace-sustainability/>
- Mathews, J. A. (2015). Greening of Business. *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences*, 2nd edition, Vol. 10, DOI: 10.1016/B978-0-08-097086-8.73131-X
- Mirghafoori, S. H., Andalib, D., Keshavarz, P. (2017). Developing Green Performance Through Supply Chain Agility in Manufacturing Industry: A Case Study Approach. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, DOI: 10.1002/csr.1411
- Rajan, C. A., Baral, R. (2015). Adoption of ERP system: An empirical study of factors influencing the usage of ERP and its impact on end user. *IIMB Management Review*, 27, p. 105 – 117
- Senior Software.ro (2021), 7 criterii esentiale in procesul de selectie a unui sistem ERP, disponibil la: <https://www.seniorsoftware.ro/erp/7-criterii-selectie-sistem-erp/>, accesat la data de 10 Martie 2021
- Stefanidis, B.V. (2017), Training-ul, formarea profesionala si dezvoltarea personala in traseul catre succes, disponibil la: <https://www.startupcafe.ro/afaceri/training-dezvoltare-personala.htm>, accesat la data de 24 Martie 2021
- Șuleanschi, S., Olaru, V., Pădure, D., Bazele antreprenoriatului. Sugestii pentru proiectarea lecțiilor, disponibil la: https://ceda.md/wp-content/uploads/2018/03/SUGESTII-PENTRU-PROIECTAREA-LEC_IILOR.pdf, accesat la data de 24 Martie 2021
- Ursacescu, M., Popescu, D., State, C., Smeureanu, I. (2019). Assessing the Greenness of Enterprise Resource Planning Systems through Green IT Solutions: A Romanian Perspective. *Sustainability*, 11, 4472; p. 1 – 32 DOI:10.3390/su11164472

INTERDEPENDENȚA LICHIDITATE - PERFORMANȚĂ FINANCIARĂ LA SOCIETĂȚI APARTINÂND INDUSTRIEI HORECA COTATE LA BURSA DE VALORI BUCUREȘTI

INTERDEPENDENCE OF LIQUIDITY - FINANCIAL PERFORMANCE IN COMPANIES BELONGING TO THE HORECA INDUSTRY LISTED ON THE BUCHAREST STOCK EXCHANGE

BALTEȘ Nicolae¹, PAVEL Ruxandra Maria²

^{1,2} „Lucian Blaga” University of Sibiu, Faculty of Economics, Sibiu, Romania
E-mails: ¹baltes_n@yahoo.com; ²pavel_ruxandra_maria@yahoo.com

Abstract. The study aims to determine the interdependence between financial liquidity and financial performance (expressed by the economic profitability indicator) in a sample of 21 companies belonging to the hotel and restaurant industry, listed on the Bucharest Stock Exchange, 2007-2019, using the multiple linear regression model. The results obtained indicate that the change in the financial performance of the companies included in the research (expressed by the return on assets indicator) the change in the variables current liquidity and financial leverage. It was found that in the period 2007-2019, a 1% increase in current liquidity had the effect of increasing the return on assets by 0,851%.

Keywords: performanța financiară, rentabilitate economică, lichiditate curentă, regresie liniară multiplă

JEL Classifications: G32, C12

Introducere

Performanța în general, este un concept modern și general, sensul acesteia variind de la un domeniu la altul. Nu există unanimitate în abordarea și evaluarea conceptului de performanță iar diversitatea abordărilor reprezintă repercusiunea utilizării polisemantice a conceptului. „Performanța este un nivel de potențialitate instabil al unei întreprinderi, realizat prin tot ceea ce a optimizat cuplul valoare-cost și a făcut ca întreprinderea să fie competitivă pe segmentele sale strategice” (Lavalette, G., Niculescu, Maria;1999, p.228).

Performanța financiară este apreciată de Balu Mariana-Elena ca reprezentând „capacitatea firmei de a realiza profit, prin utilizarea factorilor de producție și a capitalurilor, necesar atât reproducției și dezvoltării, cât și remunerării capitalurilor” (2007, p.149). În studiul realizat de Căruntu Constantin și Lăpăduși Mihaela-Loredana, „Profitability and financial stability” (2011, p.196), performanța financiară a unei entități economice este asociată conceptului de profitabilitate, exprimată ca diferență pozitivă între veniturile înregistrate de societate din activitatea proprie și cheltuielile de fabricație și comercializare.

Petrescu S. (2009), definește performanța financiară, ca reprezentând capacitatea unei entități economice de a obține profit, putând fi exprimată în mărime absolută (prin profit) sau în mărime relativă (prin rate de rentabilitate). Performanța financiară exprimată prin rate de rentabilitate evidențiază corelația dintre venituri și capitalurile sau resursele angajate pentru obținerea veniturilor. Gestiunea lichidității este extrem de importantă pentru entitate datorită faptului că influențează în mod direct echilibrul său financiar. Sibilkov (2009, p.1174.) definește lichiditatea ca fiind capacitatea unei firme de a-și îndeplini obligațiile financiare pe termen scurt, respectiv, ușurința cu care activele unei firme pot fi transformate în numerar sau echivalente ale numerarului. Potrivit lui Eriotis (2007, p.324), avantajul unei societăți de a investi în active curente lichide este acela că generează fluxuri de trezorerie suficiente pentru a-și putea acoperi datoriile curente.

Stadiul cunoașterii

Studiile cu privire la interdependența dintre lichiditate și performanța financiară a societăților sunt numeroase. Mulți cercetători au analizat impactul lichidității asupra profitabilității folosind măsuri tradiționale de măsurare a lichidității a unei societăți. Elangkumaran și Karthika (2013), Khidmat și Rehman (2014), Mushtaq, Chishti, Kanwal și Saeed (2015), Owolabi și colab.(2011), Saleem și Rehman (2011) și-au realizat studiile pe diferite sectoare pentru a afla relația dintre lichiditate și profitabilitate, toate măsurând lichiditatea în funcție de ratele de lichiditate.

Owolabi și colab. (2011), Morgheim (2015) susțin că există o asociere negativă între lichiditatea măsurată prin indici tradiționali și profitabilitatea societăților. Pe de altă parte, Niresh (2012) și-a propus să înțeleagă cauza și efectul relației dintre rentabilitate și lichiditate, studiul său evidențiind existența unei relații mixte (pozitivă și negativă) între variabilele independente și dependente utilizate în studiu; lichiditatea curentă are o asociere negativă cu profitul net și rentabilitatea capitalului angajat și o asociere pozitivă cu rentabilitatea capitalului propriu.

Omesa J.(2015) a efectuat o cercetare cu privire la efectul lichidității asupra performanței financiare la nivelul societăților listate la NSE. Studiul a fost realizat pentru perioada 2011-2015 și a demonstrat că relația dintre rentabilitate și lichiditate este una negativă, astfel încât, o scădere a lichidității va conduce la o scădere a performanței financiare a companiilor.

Kanga și Achoki (2017) au analizat viabilitatea firmelor agricole cotate din Kenya, prin analiza de regresie a celor mai mici pătrate, constatând că lichiditatea este un factor determinant semnificativ și pozitiv al rentabilității investiției și rentabilității capitalului. Ali și Bilal (2018) au cercetat 23 de firme industriale cotate din Iordania iar rezultatul studiului a demonstrat că lichiditatea a fost un predictor semnificativ pozitiv al rentabilității investiției firmelor. Kimondo și colab. (2016) au analizat viabilitatea a 39 de firme nefinanciare cotate din Kenya, iar din estimările de regresie multivariată ale studiului, lichiditatea a fost un predictor semnificativ pozitiv al rentabilității investiției firmelor. În perioada 2008-2015, Schulz (2017) a realizat un studiu de grup pe un număr de 3363 de IMM-uri olandeze nelistate, concluziile studiului fiind acela că lichiditatea a fost un predictor semnificativ negativ al rentabilității capitalului angajat al societăților.

Semnificația lichidității pentru performanța companiei ar putea conduce la concluzia că aceasta determină nivelul de rentabilitate al companiei. Acest concept a făcut obiectul mai multor studii teoretice și empirice care au fost realizate, printre altele, de: Smith, 1980; Shin și Soenen, 1988; Deloof, 2003; Eljelly, 2004; Padachi, 2006; Gill, Biger și Mathur, 2010; Attari și Raza, 2012.

Studiile prezentate anterior, privind variabilele utilizate și metodele care au fost adoptate de diferiți cercetători, ne permite stabilirea variabilelor adecvate în vederea realizării prezentului studiu.

Metodologia de cercetare

În scopul estimării impactului lichidității asupra performanței financiare la 21 de societăți ce aparțin industriei hoteliere și a restaurantelor listate la Bursa de Valori București, perioada 2007-2019 s-a utilizat regresia liniară multiplă, prin programul statistic E-Views 9.

Modelul standard de determinare a relației liniare multiple între mai multe variabile este (Christensen, 1990, p.114):

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_n X_n$$

în care: Y= variabila dependentă; X_1, X_2, \dots, X_n = variabilele independente; α și β punctul de intersecție și ordonata. Model are variabila dependentă Rata rentabilității economice (ROA), variabila independentă Rata lichidității curente (RLC) și variabila de control Levierul financiar (LF):

$$ROA = \alpha + \beta_1 * RLC + \beta_2 * LF$$

în care: α - constanta asociată testului; $\beta_{(1,2,3)}$ - coeficienți de determinare asociați indicatorilor și modelului.

Rata rentabilității economice (ROA) reprezintă ponderea profitului brut al exploatării în totalul activelor și reflectă eficiența pe baza activității de exploatare a societății. Este considerat unul dintre indicatorii ce constituie o măsură de bază a rentabilității activelor și reflectă puterea de câștig din exploatare (Bolek Monika, Wiliński Wojciech, 2012, p.39):

$$ROA = \frac{\text{Profitul brut al exploatării}}{\text{Total active}} \times 100$$

Rata lichidității curente (RLC), măsoară poziția lichidității pe termen scurt a unei societăți, indicând valoarea activelor curente disponibile pe unitatea de datorii curente, definind măsura în care activele curente pot acoperi obligațiile pe termen scurt. Se recomandă ca nivelul indicatorului să se situeze în jurul cifrei 2 și se determină potrivit relației (Nicolae Balteș, 2010, p.68):

$$RLC = \frac{\text{Active circulante}}{\text{Datorii curente}}$$

Levierul financiar (LF), utilizat în diagnosticarea riscului financiar, reprezintă ponderea datoriilor în capitalurile proprii. Valoarea recomandată a indicatorului este de maxim 60% (Nicolae Balteș, 2010, p.70):

$$LF = \frac{\text{Datorii totale}}{\text{Capitaluri proprii}} * 100$$

Analiza descriptivă

Valoarea individuală a Ratei de rentabilitate economică pentru fiecare societate, calculată pe fiecare an în parte, a fost caracterizată de o variație ridicată, de peste 60%. Așadar, s-a recurs la construirea unui model scor, pe baza punctajelor acordate, funcție de valoarea indicatorului de rentabilitate, conform tabelului de mai jos:

Tabel nr.1: Scorul acordat pentru nivelul Ratei rentabilității economice

ROA	
Valori	Punctaj acordat
0 <	-1
0-1,5%	0
1,5%-3%	1
3%-5%	2
> 5%	3

Sursă: prelucrare autori

Evoluția scorului mediu al ratei rentabilității economice, perioada 2007-2019 este prezentată în figura 1.

Scorul mediu al ratei rentabilității economice manifestă o evoluție neuniformă în perioada 2007-2019. Începând cu anul 2009 (anul declanșării crizei economico-financiare), asistăm la o reducere semnificativă a rentabilității economice, urmare a diminuării rezultatului exercițiului financiar înregistrat de societățile cuprinse în cercetare, o parte dintre acestea intrând în zona pierderilor. În perioada 2015-2016, se remarcă o îmbunătățire a performanței financiare (scorul mediu crește atingând 0,33), urmând ca în anul 2017 nivelul scorului să nu depășească -0,05. În ultima perioadă cuprinsă în cercetare (2018-2019), scorul indicatorului manifesta o tendință de creștere accentuată ajungând la un nivel mult mai ridicat decât înaintea declanșării crizei economico-financiare.

ISCA 2021

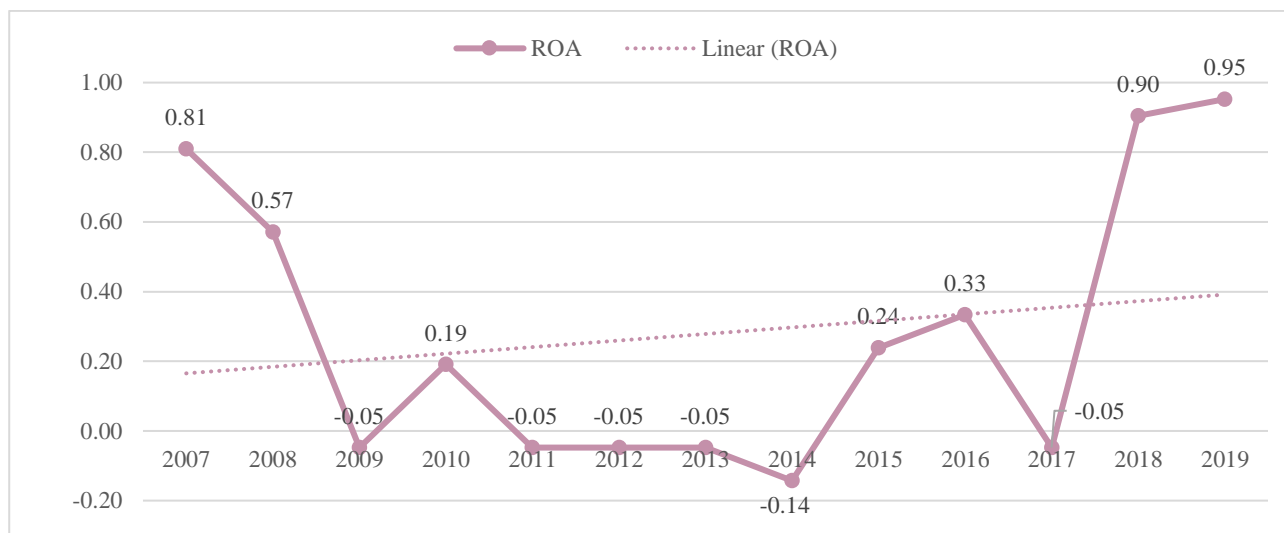


Figura nr.1: Evoluția scorului mediu al Ratei rentabilității economice, perioada 2007-2019

Sursă: prelucrare autori pe baza situațiilor financiare anuale din perioada 2007–2019 ale societăților listate la BVB, din industria hotelieră și a restaurantelor, disponibile pe site-ul pe www.bvb.ro

Scorul maxim pentru rata rentabilității economice ar fi avut valoarea 3, iar valoarea 1 ar fi reprezentat media. Pe întreaga perioadă analizată, scorul obținut pentru indicator este sub 1, ceea ce ne conduce la concluzia potrivit căreia societățile listate la Bursa de Valori București, din industria hotelieră și a restaurantelor, s-au confruntat cu o depreciere a performanței financiare, atât în perioada crizei economice, cât și în perioada post-criză.

În figura nr.2 este evidențiată gruparea societăților, funcție de nivelul mediu al ratei lichidității curente, în perioada 2007-2019.

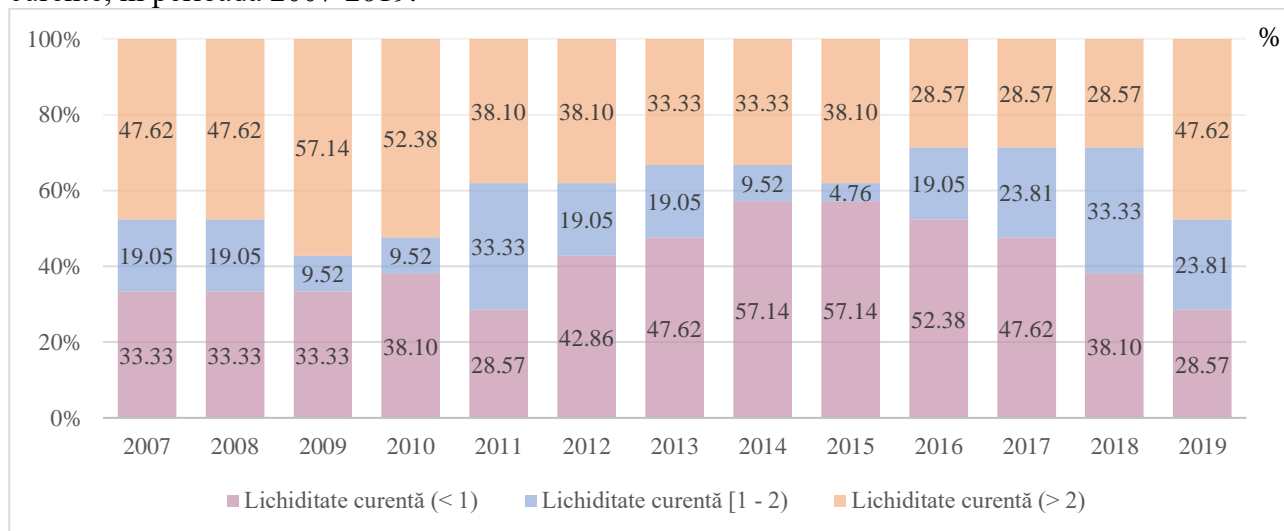


Figura nr.2: Gruparea societăților funcție de nivelul ratei lichidității curente, perioada 2007-2019 (%)

Sursă: prelucrare autori pe baza situațiilor financiare anuale din perioada 2007–2019 ale societăților listate la BVB, din industria hotelieră și a restaurantelor, disponibile pe site-ul pe www.bvb.ro

Se remarcă faptul că pe întreaga perioadă 2007-2019, ponderea societăților care au înregistrat un nivel corespunzător al ratei lichidității curente (cuprins între 1 și 2, respectiv peste 2) era cuprinsă între 43% și 72%. Ponderea societăților la care nivelul indicatorului era subunitar, a fost mai ridicată în perioada 2012-2017 (între 42% și 57%), fiind urmată de o scădere în ultima perioadă (2018-2019) când majoritatea dintre societăți nu mai întâmpinau probleme în asigurarea echilibrului financiar pe termen scurt.

Evoluția leverajului financiar în perioada 2007-2019, la nivelul societăților aparținând industriei hoteliere și a restaurantelor listate la Bursa de Valori București este prezentată în figura nr.3.

ISCA 2021

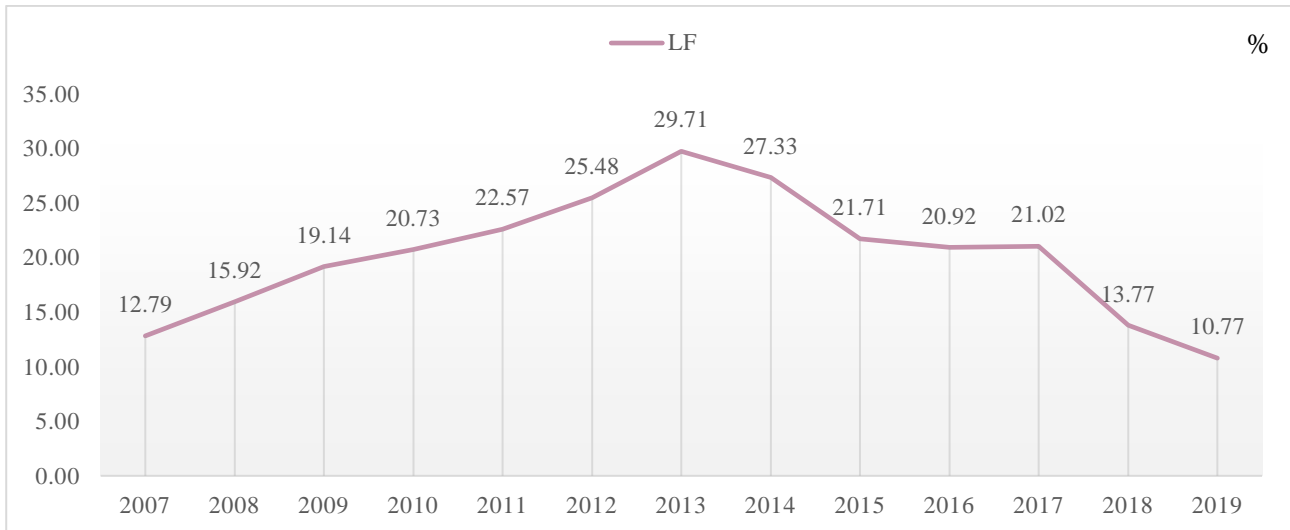


Figura nr.3: Evoluția levierului financiar, perioada 2007-2019 (%)

Sursă: prelucrare autori pe baza situațiilor financiare anuale din perioada 2007–2019 ale societăților listate la BVB, din industria hotelieră și a restaurantelor, disponibile pe site-ul pe www.bvb.ro

Deși se remarcă o evoluție cu tendință de creștere a îndatorării în perioada 2007-2013 indicatorul levier financiar înregistrează valori medii relativ reduse, cuprinse între 10,34% și 22,3%. Având în vedere faptul că literatura de specialitate economică recomandă ca raportul între datoriile și capitalurile proprii să nu depășească 1/3, putem opina că în perioada 2007-2019, societățile cuprinse în cercetare nu au întâmpinat dificultăți în ceea ce privește menținerea stabilității financiare.

Interdependența rentabilitate economică - lichiditate curentă

Rezultatele estimării regresiei privind influența lichidității curente asupra ratei rentabilității economice sunt prezentate în tabelul 2.

Tabel 2: Estimările regresiei privind interdependența rentabilitate economică și lichiditate curentă

Dependent Variable: ROA

Method: Least Squares

Sample: 2007 2019

Included observations: 13

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-1.054782	3.354698	-0.078017	0.0423
RLC	0.851258	0.529761	0.247330	0.0173
LF	-0.967335	0.776957	-0.729635	0.0249
R-squared	0.897714	Mean dependent var		3.464622
Adjusted R-squared	0.835817	S.D. dependent var		0.218819
S.E. of regression	0.163225	Akaike info criterion		-0.656898
Sum squared resid	0.205320	Schwarz criterion		-0.572581
Log likelihood	4.385280	Hannan-Quinn criter.		-0.645202
F-statistic	5.337181	Durbin-Watson stat		1.524504
Prob(F-statistic)	0.032193			

Sursă: date prelucrate de autori în programul E-Views 9, pe baza situațiilor financiare anuale, perioada 2007-2019

Prin valoarea R-squared se poate afirma faptul că 89,77% din variația rentabilității economice este explicată de variația lichidității curente și a levierului financiar. Regresia este considerată acceptată datorită coeficientul de determinare, care nu diferă semnificativ de cel ajustat (Adjusted R2), precum și prin nivelul probabilității asociate coeficienților regresiei multiliniare, p-Value (>0,05 -valoare prag). Valoarea testului statistic Durbin-Watson de 1,52, denotă o corelație serială puternic pozitivă a reziduurilor.

În figura nr.4 (Scatterplot) sunt reprezentate corelațiile între rata rentabilității economice - variabilă dependentă, variabila de control și constantă.

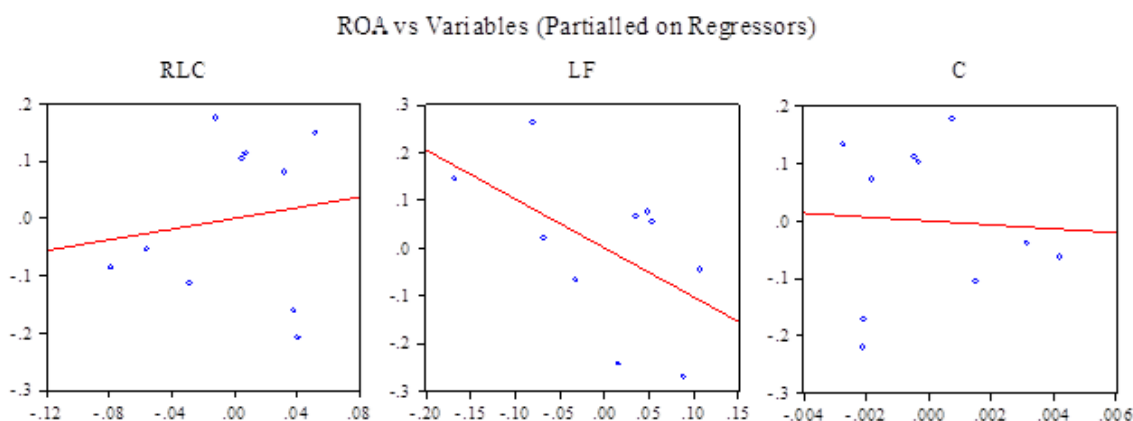


Figura nr.4: Scatterplot - relația între ROA-RLC; ROA-LF și ROA-C (constanta)

Sursă: date prelucrate de autori în programul E-Views 9, pe baza situațiilor financiare anuale, perioada 2007-2019

Diagrama Scatterplot utilizează coordonate carteziene pentru a afișa valorile indicatorilor modelului de regresie. Astfel, prezintă pe axa OX variabilele independente, respectiv rata lichidității curente, levierul financiar și constanta iar pe axa OY variabila dependentă - rata rentabilității economice. Datele sunt afișate ca o colecție de puncte, fiecare având valoarea unei variabile care determină poziția pe axa orizontală iar valoarea celeilalte variabile determinând poziția pe axa verticală. Linia de trend ROA-RLC este crescătoare fapt ce denotă o relație direct proporțională între cele două variabile iar linia ROA-LF are un trend descrescător, evidențiind legătura invers proporțională între variabile. Rezultatele testelor aplicate ipotezelor de normalitate asupra reziduurilor sunt prezentate în figura nr.5, iar în tabelul nr.3 sunt determinate testele de coliniaritate și heteroschedasticitate rezultate din regresia: rentabilitatea economică - lichiditate curentă.

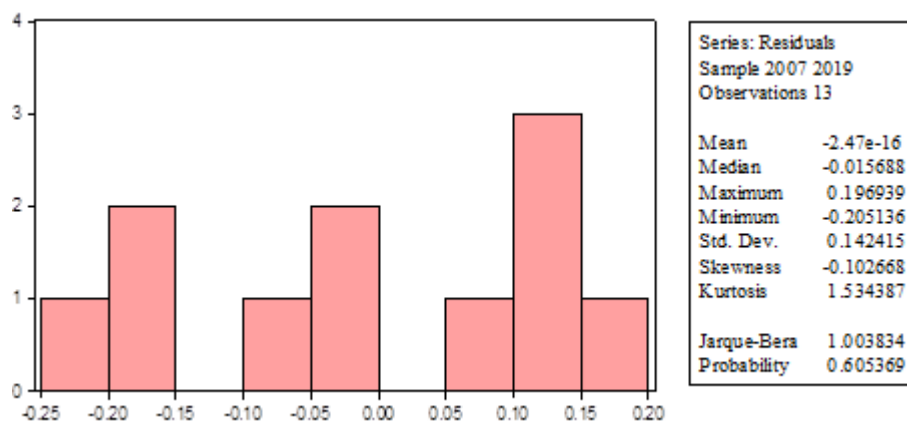


Figura nr.5: Analiza reziduurilor rezultate din regresia: rentabilitate economică și lichiditate curentă

Sursă: date prelucrate de autori în programul E-Views 9, pe baza situațiilor financiare anuale, perioada 2007-2019

Tabel nr.3: Testele de coliniaritate și heteroschedasticitate rezultate din regresia: rentabilitate economică și lichiditate curentă
Breusch-Godfrey Serial Correlation LM Test:

F-statistic	5.124270	Prob. F(2,5)	0.0616
Obs*R-squared	7.393097	Prob. Chi-Square(2)	0.0248
Heteroskedasticity Test: Breusch-Pagan-Godfrey			
F-statistic	1.313693	Prob. F(3,7)	0.3436
Obs*R-squared	3.962303	Prob. Chi-Square(3)	0.2656
Scaled explained SS	0.842781	Prob. Chi-Square(3)	0.8392

Sursă: date prelucrate de autori în programul E-Views 9, pe baza situațiilor financiare anuale, perioada 2007-2019

Valoarea testului Kurtosis de 1,53 (mai mică de 3) demonstrează o distribuție platykurtică a reziduurilor, ea producând valori mai puțin extreme decât distribuția normală. Probabilitatea testului Jarque Bera de 1 evidențiază că seria de date are o distribuția anormală, acceptându-se ipoteza de normalitate a distribuției reziduurilor. Datorită valorii scăzute a probabilității testului Breusch-Godfrey, problema multicolinearității este evitată, astfel încât modelul este considerat acceptabil. Ecuația de regresie multiplă se prezintă astfel:

$$ROA = - 1,054 + 0,851 * RLC - 0,967 * LF$$

Valorile înregistrate la nivelul coeficienților de determinare, obținuți în cadrul modelului, indică faptul că variația rentabilității economice este explicată în proporție de 89,77% (R-squared) prin modificarea variabilelor lichiditate curentă și levier financiar. Ca atare, coeficientul de regresie atribuit lichidității curente ne indică faptul că o creștere cu 1% a nivelului acestuia are ca efect majorarea rentabilității economice cu 0,851%.

Concluzii

Performanța financiară înregistrată la nivelul companiilor aparținând industriei hoteliere și a restaurantelor cotate la Bursa de Valori București s-a depreciat considerabil în perioada 2007-2014, consecință a reducerii veniturilor și implicit deprecierei rezultatului financiar. Înspre sfârșitul perioadei analizate (perioada 2017-2019) asistăm la o creștere semnificativă a rentabilității economice, datorată în principal creșterii cifrei de afaceri. Se remarcă faptul că pe întreaga perioadă 2007-2019, ponderea societăților care au înregistrat un nivel subunitar al ratei lichidității curente era relativ scăzută cuprinsă între 28% și 57%. Potrivit gradului de îndatorare al societăților cuprinse în cercetare, s-a constatat că nivelul indicatorului este unul relativ scăzut pe întreaga perioadă 2007-2019.

Cercetarea a evidențiat interdependența dintre indicatorul rentabilitate economică, lichiditate curentă și levierul financiar. S-a constatat faptul că o creștere a ratei lichidității curente și o diminuare a gradului de îndatorare atrag după sine îmbunătățirea performanței financiare a unei companii.

Bibliografie

Alshatti, A.S. 2015. Effect of liquidity management on profitability of Jordanian. Commercial banks. *International Journal of Business and Management*. 10(1), p.62-71.

Balteș Nicolae, *Expertiză contabilă și diagnostic financiar*, Editura Pro Universitaria, București, 2020, ISBN 978-606-26-1202-3.

Balteș Nicolae, Alexandra Gabriela Maria Dragoie, *Performanța financiară în industria prelucrătoare*, Editura Tehno Media, Sibiu, 2018, ISBN 978-606-616-340-8.

Balteș Nicolae, Georgiana Piko, *Poziția și performanța financiară la entități economice aparținând industriei farmaceutice – evoluții și tendințe*, Editura Tehno Media, Sibiu, 2018, ISBN 978-606-616-285-2.

Balteș Nicolae, Diana Elena Vasii, *Analiza performanței entității economice*, Editura ULBS, ISBN 978-606-12-1131-9, 2015.

Balteș, Nicolae, 2010. *Analiză și diagnostic financiar*. Editura Universității "Lucian Blaga" din Sibiu.

Balu, Mariana-Elena. 2007. *Analiza economico-financiară. Teorie și aplicații practice. Ediția a 2-a*, Editura Fundației România De Măine, București.

- Bibi, N.; Amjad, S. 2017. The relationship between liquidity and firms' profitability: A case study of Karachi Stock Exchange. *Asian Journal of Finance & Accounting*.
- Bolek, Monika; Wiliński Wojciech. 2012. The influence of liquidity on profitability of polish construction sector companies, *Financial Internet Quarterly „e-Finanse”* 2012, vol. 8, nr 1, University of Information Technology and Management, Rzeszów, p.38-52.
- Căruntu, Constantin; Lăpăduși, Mihaela Loredana. 2011. Profitability and financial stability. *Analele Universității “Constantin Brâncuși” din Târgu Jiu, Seria Economie, Nr.3./2011*, pp. 195-204.
- Christensen, Ronald. 1990. *Log-linear Models*, Springer-Verlag, New York.
- Ehiedu, V.C. 2014. The impact of liquidity on profitability of some selected companies. The Financial Statement Analysis (FSA) Approach. *Research Journal of Finance and Accounting*. The International Institute of Science and Technology and Education (IISTE).5(5), p.72-80.
- Eljelly, A.M.A. 2004. Liquidity-Profitability tradeoff. An empirical investigation in an emerging market. *International Journal of Commerce and Management*, 14(2), p.49-61.
- Hristea, Anca-Maria. 2015. *Analiza economică și financiară a activității întreprinderii, de la instituție la știință*. Ediția a 2-a revizuită, Volumul 2, Editura Economică, București.
- Kanga, O. S.; Achoki, G. 2017. Liquidity and financial performance in agricultural firms listed in the Nairobi Securities Exchange in Kenya. *International Journal of Business and Social Science*, 7(7), p.57-65.
- Khidmat, W. Bin; Rehman, M. U. 2014. Impact of liquidity & solvency on profitability chemical sector of Pakistan. *Economics Management Innovation*, 6(3), p.3-13.
- Kimondo, C. N.; Irungu, M.; Obanda, M. 2016. The impact of liquidity on the financial performance of the nonfinancial firms quoted on the Nairobi Securities Exchange. *Research Journal of Accounting*, 4(2), p.1-12.
- Lavalette, G.; Niculescu, Maria. 1999. *Stratégies de croissance*. Editura d'Organisation, Paris.
- Mathuva, M.D. 2009. The influence of working capital management components on corporate profitability: A survey of Kenyan listed firms. *Journal of Financial Management*, 15(2), p.24-35.
- Njoroge, I.M. 2015. Effect of liquidity on financial performance of construction and allied and companies listed at the NSE. *Unpublished MBA project, Nairobi, University*.
- Omesa, J. 2015. Effect of liquidity on the financial Performance of financial institutions listed at the NSE. *Unpublished MBA project, university of Nairobi*.
- Owolabi, S. A.; Obiakor, R. T.; Okwu, A. T. 2011. Investigating liquidity-profitability relationship in business organizations: A study of selected quoted companies in Nigeria. *British Journal of Economics, Finance and Management Sciences* September 2011, Vol. 1 (2), 1(2), p.11-29.
- Sandhar, S. K.; Janglani, S. 2014. A study on liquidity and profitability of selected Indian cement companies: A regression modeling approach. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, II (7), p.1-13.
- Schulz, T. 2017. The Impact of Capital Structure on Firm Performance: An Investigation of Dutch Unlisted SMEs. *In Ninth IBA Bachelor Thesis Conference*, p.1-12.
- Sibilkov, Valeriy. 2009. Asset Liquidity and Capital Structure. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, Volume 44, Issue 5, October 2009.

TRATAMENTUL CONTABIL AL IFRS 16 ÎN INTREPRINDERI MICI ȘI MIJLOCI- CAUZE ȘI EFECTE ÎN RAPORTAREA FINANCIARĂ

Prof.univ.dr. MORARIU Ana, DUDUMAN Emanoil

*Academia de Studii Economice din București - Școala Doctorală de Contabilitate, Bd. Dacia, nr. 41, Sector 1, Clădirea
Mihai Eminescu*

Abstract: Articolul își propune să investigheze consecințele aplicării standardului IFRS 16 privind contractele de leasing și să valideze aplicabilitatea studiilor anterioare privind recunoașterea în bilanț a contractelor de leasing financiar. Cercetarea contribuie la dezvoltarea literaturii în domeniu prin particularizarea efectelor capitalizării raportată la noul standard IFRS 16, adoptat în 2019 de către marea majoritate a companiilor. Articolul se concentrează asupra entităților mici și mijlocii (IMM) listate la Bursa de Valori București, care au întocmit situațiile financiare în conformitate cu reglementările IFRS. Astfel, studiul completează metodele inițiale de cercetare (“ex ante”), prin examinarea fenomenului de după momentul implementării, analizând astfel rezultatele previzionate. De asemenea, contribuția lucrării este suplimentată prin extinderea perspectivei geografice ale efectelor adoptării unei versiuni noi de standard IFRS în cadrul entităților mici și mijlocii listate, rezultate ce pot fi comparate cu alte studii având metodologii de cercetare similare, aplicate asupra altor tipologii de eșantioane, din regiuni sau categorii de firme diferite.

Cuvinte cheie: contracte de leasing financiar, leasing operațional, gradul de îndatorare, rata dobânzii, capitalizarea activelor, indicatori de performanță, structura capitalului

Clasificare JEL: M410, M480

1. Introducere

Contractele de leasing au fost unul dintre cele mai dezbătute subiecte din cadrul contabilității și al comunităților de afaceri, încă din momentul conceptualizării standardului de către FASB în 1976 în SUA și de IASB în 1982. Odată cu trecerea anilor, s-a putut observa efectul denaturărilor semnificative pe fondul nerespectării principiului prevalenței economicului asupra juridicului (OMFP nr. 1802/2014), unele țări participând activ la propuneri de schimbare a standardului încă din 1996. Această inițiativă a fost demarată pe baza dovezilor empirice cu privire la impactul semnificativ al datoriilor de leasing neînregistrate (Wong și Joshi, 2015), existând riscul de alterare a indicatorilor financiari, pe baza cărora se evaluează starea firmei de către investitori, analiști și bancheri (Branswijck, s.a., 2011), alături de alte categorii de părți interesate. Astfel, controversa din jurul acestui standard a determinat Consiliul Standardelor Internaționale de Contabilitate (IASB) să demareze în anul 2006 un proiect privind un nou set de principii care să atenueze impactul leasingului operațional.

Obiectivul acestui studiu este de a analiza impactul implementării standardului IFRS 16 „Contracte de leasing” asupra entităților mici și mijlocii din România. Interpretarea efectelor cauzate de aceasta implementare se va face luând în calcul schimbările raportate în situațiile financiare care au dus la manipularea informațiilor financiare prin modificarea principalilor indicatori financiari, observând relația dintre structura elementelor din bilanț în contextul capitalizării contractelor de leasing și modificările aduse indicatorilor pe termen scurt. De altfel, această relație de cauzalitate a fost un subiect recurent de studiu în cadrul literaturii de specialitate, printre primele metode de capitalizare fiind materializate de către Imhoff, E. s.a. (1991) și adoptat apoi în studiile ulterioare la alte categorii de firme și la un eșantion mai semnificativ ((Bennett și Bradbury (2003), Duke s.a. (2009 și 2012), Branswijck s.a. (2011)).

Articolul se concentrează asupra unui anumit segment, alcătuit din entitățile mici și mijlocii care au întocmit situațiile financiare în conformitate cu reglementările IFRS, aceasta fiind una dintre condițiile necesare pentru accesarea pieței principale de capital ale Bursei de Valori din București („BVB”). Astfel, studiul va extinde baza de cunoștințe referitoare la contractele de leasing, prin analiza impactului asupra unei nișe de firme, reprezentată de un eșantion de IMM-uri cotate la BVB, dintr-o piață emergentă, așa cum este cea din România. Nu în ultimul rând, majoritatea studiilor citate au adoptat o abordare „ex ante” în legătură cu evaluarea tratamentului contabil cauzat de implementarea noului standard, contribuind la stadiul cunoașterii prin previziuni financiare menite să estimeze impactul asupra bilanțului. Studiul de față își propune să completeze această metodă de cercetare, prin examinarea fenomenului de după momentul implementării, contribuind astfel la inițiativa de a compara rezultatele de față cu previziunile inițiale.

În ceea ce privește contribuția la stadiul actual al literaturii de specialitate, considerăm că articolul de față suplimentează lucrări anterioare pe tema contractelor de leasing prin extinderea perspectivei geografice ale efectelor adoptării unei versiuni noi de standard IFRS și particularizarea acestora în cadrul entităților mici și mijlocii listate. Această specializare pe segmentul de companii din categoria IMM-urilor are ca scop surprinderea impactului capitalizării contractelor de leasing în cadrul acestei categorii și compararea rezultatelor cu alte studii având metodologii de cercetare similare, aplicate asupra altor tipologii de eșantioane, din regiuni sau categorii de firme diferite.

Articolul este structurat astfel: revizuirea literaturii de specialitate, prin care se va dezvolta aria de cunoaștere a efectelor capitalizării contractelor de leasing și aspectele tehnice actualizate prin noul standard IFRS 16. Secțiunea următoare va detalia metodologia de cercetare, în baza eșantionului de firme ce aplică acest standard din categoria IMM-urilor. Secțiunea de analiză și interpretare a datelor va încerca să evidențieze schimbările majore din situațiile financiare, influențate de tranziția la noul standard și să compare aceste rezultate cu cele ale literaturii de specialitate recente. Ultima componentă va dezvălui rezultatul studiului și contribuțiile acestuia cu privire la contractele de leasing.

2. Revizuirea literaturii de specialitate

Studiul tratamentului contractelor de leasing a început încă din anii 60, când Nelson (1963) a evidențiat că indicatorii financiari erau influențați în mod negativ de către capitalizarea acestora. Mai departe, Imhoff și Thomas (1988) a demonstrat relația de cauzalitate dintre descreșterea numărului de leasinguri financiare contractate de către companii, în comparație cu cele operaționale, odată ce capitalizarea celor dintâi a devenit obligatorie - măsură impusă la acea vreme în Statele Unite. În completarea acestui studiu inițial, autorii și-au desăvârșit metoda de estimare a schimbărilor aduse activului și datoriei de pe urma unui contract de leasing prin studiul din 1991 (Imhoff s.a.).

Giner s.a (2019) menționează că noțiunea de „capitalizare constructivă” a fost dezbătută apoi de mulți autori din diferite zone geografice, continuând atât în Statele Unite ((Mulford și Gram (2007), Duke s.a. (2009)), Europa ((Goodacre (2003), Fülber s.a. (2008), Fitó s.a (2013), cât și în Australia și Noua Zeelandă (Wong și Joshi (2015), Bennett și Bradbury (2003)). Multe dintre aceste studii au abordat o cercetare de natură empirică, însă literatura a fost suplimentată de-a lungul timpului și de lucrări care au analizat impactul capitalizării în diferite sectoare cheie ale economiilor respective prin studii de caz concentrate asupra câtorva companii, în țări precum: Turcia ((Öztürk și Serçemeli (2016)), Australia ((Joubert s.a. (2017)) și Brazilia (Arrozio s.a. (2016)), având ca arie de cercetare sectoarele cu capital intensiv, acolo unde contractele de leasing pot induce mișcări bilanțiere semnificative.

Cercetările din această arie au demonstrat că, în general companiile preferă să contracteze leasinguri de tip operațional, astfel încât criteriile de capitalizare să nu fie îndeplinite, fapt ce a fost catalogat drept o tentativă de distorsionare a situațiilor financiare de către Comisia pentru Bursa și Valori

Mobiliare din Statele Unite (2005). Efectele capitalizării au fost confirmate și într-un studiu Deloitte (2011), în care un număr de 289 persoane din conducerea firmelor au fost chestionate cu privire la efectele schimbărilor privind contabilitatea contractelor de leasing: mai mult de 40% dintre aceștia erau de opinie că aceste modificări vor îngreuna obținerea surselor de finanțare, 68% susțineau că indicatorul gradului de îndatorare al companiilor se va deteriora și 49% dintre aceștia prevedeau o scădere a indicatorului de rentabilitate al activelor.

Aceste observații sunt în concordanță cu un studiu PriceWaterhouseCoopers pe tema standardului IFRS 16 (2016), care a arătat că în cadrul Uniunii Europene, levierul median (calculat în acest caz ca raport între total împrumuturi și profitul înainte de dobânzi, impozite, depreciere și amortizare) este așteptat să crească de la 1.55 la 1.78, în timp ce gradul de solvabilitate (profit net plus cheltuieli cu deprecierea, raportat la total datorii) va scădea de la 46% la 41,6%. Suplimentar acestor previziuni, IASB (2016) afirma că se așteaptă o creștere de 1661.8 miliarde de dolari, reprezentând aproximativ 5.4% din totalul activelor, cu procente de până la 20% în industrii precum aviația, turismul și comerțul cu amănuntul. În completare la acest studiu, s-a constatat că schimbările induse de către capitalizarea contractelor de leasing asupra elementelor din bilanț nu sunt la paritate:

Concentrându-ne mai departe pe entitățile mici și mijlocii, din perspectiva adoptării standardelor IFRS de către acest segment de companii, literatura de specialitate a subliniat că subiectul implementării rămâne unul controversat. Perera s.a. (2015) menționează că multe țări care au întârziat implementarea au identificat o multitudine de aspecte problematice, printre care dificultatea percepută de companii în adoptarea standardelor, *neconcordanțe cu cadrele de raportare la nivel național și lipsa de simplificare în fapt a cerințelor de raportare*. Alte observații au făcut referire la complexitatea anumitor secțiuni ale standardelor IFRS pentru IMM-uri și potențialul acestora de a contribui la dificultatea în pregătirea situațiilor financiare. Mai mult decât atât, tot Perera s.a. (2015) arată că interpretarea privind eligibilitatea entităților de a adopta IFRS pentru IMM-uri poate duce la un mod de aplicare controversat, cum ar fi posibilitatea companiilor mari, fără valori mobiliare listate la bursă, de a adopta IFRS pentru IMM-uri, deși nu aparțin acestei categorii din punctul de vedere al criteriilor de mărime. Aceste aspecte identificate în procesul de adoptare au fost de asemenea semnalate și în alte studii, cu precădere în țările în curs de dezvoltare. Pe lângă transferul contractelor de leasing în bilanț și impactul asupra contabilității, este posibil ca entitățile mici și mijlocii să fie expuse la o altă provocare, datorită experienței limitate pe care unele dintre aceste firme le au în implementarea corectă a standardelor IFRS, așa cum reiese din studiile menționate anterior. Astfel, în urma cercetării documentare, fundamentată pe revizuirea literaturii de specialitate care a elaborat în mare parte o teorie „ex-ante” cauză – efect cu privire la impactul metodei de capitalizare a contractelor de leasing operațional asupra poziției financiare și rezultatului cu variații regionale și în funcție de intensitatea nevoii de capital în derularea operațiilor, s-au dezvoltat următoarele ipoteze, pentru primul an de *retratate a leasingului operațional în leasing financiar*:

I1: Capitalizarea contractelor de leasing operațional în urma implementării IFRS 16, prin recunoașterea unui drept de utilizare al activului și o datorie ce decurge din contractul de leasing, reprezintă o ajustare contabilă materială pentru situațiile financiare ale IMM-ului în primul an de raportare, din cauza criteriilor de mărime ale companiei și al bilanțului contabil.

I2: Capitalizarea contractelor de leasing operațional în urma adoptării IFRS 16 influențează indicatorul privind gradul de îndatorare, prin creșterea acestuia în primul an de raportare post-implementare.

3. Metodologia cercetării

Cercetarea exploratorie s-a efectuat cu scopul de a obține o înțelegere mai bună asupra relației cauză-efect, de transpunere a leasingului operațional în unul financiar și întâietatea pentru raportarea financiară dintre cei mai importanți utilizatori: investitori și împrumutatori. Acest demers științific

care analizează impactul leasingului financiar asupra raportării financiare este urmată de o cercetare explicativă asupra acestor transformări cu limite dar și valențe.

Din revizuirea studiilor anterioare, putem afirma că în ultimele decenii, metoda preponderentă folosită în evaluarea efectelor *capitalizării contractelor de leasing* asupra bilanțului unei companii a fost cea a abordării constructive de capitalizare, conceptualizată de către Imhoff s.a. (1991) care se bazează pe angajamentele de leasing operațional prezentate în notele la situațiile financiare. Această teorie este verificabilă, deoarece standardul anterior IAS 17 impunea prezentarea și defalcarea contractelor de leasing operațional în notele narative, în general prin împărțirea lor în trei categorii, în funcție de durata contractului: de exemplu, contracte cu durată de până la un an, între doi și cinci ani și peste cinci ani (PwC, 2016).

Considerăm această metodă ca fiind utilă studiilor „ex ante”, care au avut loc înainte de implementarea efectivă al standardului IFRS 16, având caracter prospectiv și rolul de a estima impactul predictiv asupra entității. În cazul studiului de față, nu vom utiliza același model de verificare a ipotezelor, deoarece analiza are în vedere date retrospective, extrase din situațiile financiare anuale din ultimii doi ani de raportare, respectiv anul fiscal 2018 și 2019. Astfel, studiul vizează relația de cauză-efect între variabila independentă (capitalizarea contractelor de leasing operațional) și variabilele dependente (modificările aduse asupra activelor și datoriilor totale, asupra rezultatului din anul implementării și variația indicatorilor de rentabilitate. Astfel, se pot identifica și măsura dimensiunile financiare ale modificărilor aduse de acest nou standard contabil. Dimensiunile vor fi analizate prin compararea rapoartelor anuale din care s-au prelevat anumite elemente bilanțiere, inclusiv informații din notele situațiilor financiare, în baza cărora se vor calcula indicatorii relevanți pentru studiul de față, enumerați în secțiunea anterioară. Definirea populației s-a făcut în baza celor trei criterii privind calificarea unei entități ca IMM la nivelul Uniunii Europene:

- Numărul de angajați sub 250 de persoane (criteriu obligatoriu) și
- Cifra de afaceri mai mică sau egală cu 50 de milioane EUR, sau
- Bilanț total mai mic sau egal cu 43 de milioane EUR

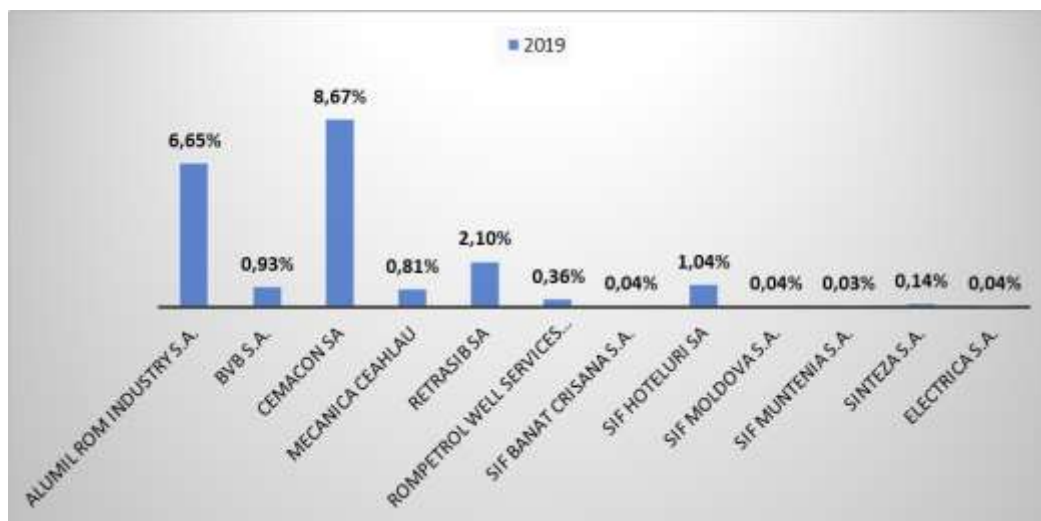
Extragerea datelor s-a efectuat în baza acestor criterii, accesând datele electronice disponibile pe pagina de internet a Bursei de valori București, de unde au fost descărcate informațiile privind acțiunile disponibile pentru tranzacționare pentru firmele înscrise pe piața reglementată a bursei. Într-o primă instanță, au fost excluse societățile suspendate de la tranzacționare și cele care aveau sediul social în alte țări, dar care au ales ca acțiunile lor să fie tranzacționate și pe piața reglementată din România. Această sub-componentă a populației a fost exclusă deoarece scopul studiului se limitează la piața de valori românească și din cauza nerespectării criteriilor de includere în populație, s-a constatat că multe dintre acestea erau entități de tip „holding”, scopul patrimonial al acestora nefiind contractarea de leasinguri în scopul generării veniturilor din activități operaționale.

Pentru eșantionul final, entitățile fără contracte de leasing sau entitățile fără datorii au fost excluse din studiu. Datele au fost prelevate manual, direct din situațiile financiare sau notele acestora, pentru a sublinia principalele elemente bilanțiere care au fost influențate de recunoașterea contractelor de leasing. Impactul semnificativ se va măsura prin determinarea unui prag de materialitate pentru companiile respective, calculat în funcție de elementele care ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, după revizuirea situațiilor financiare (ISA 200.6): cifra de afaceri netă, structura activelor și a capitalurilor proprii, total datorii, etc., în funcție de particularitățile fiecărei societăți. Simularea pragurilor de materialitate (Anexa nr. 1) au fost calculate pornind de la principalii indicatori recomandați de ISA, în baza cărora s-au folosit limitele inferioare ale intervalelor recomandate, astfel încât să nu omitem ajustări contabile care ar fi fost catalogate drept materiale.

4. Rezultatele cercetării

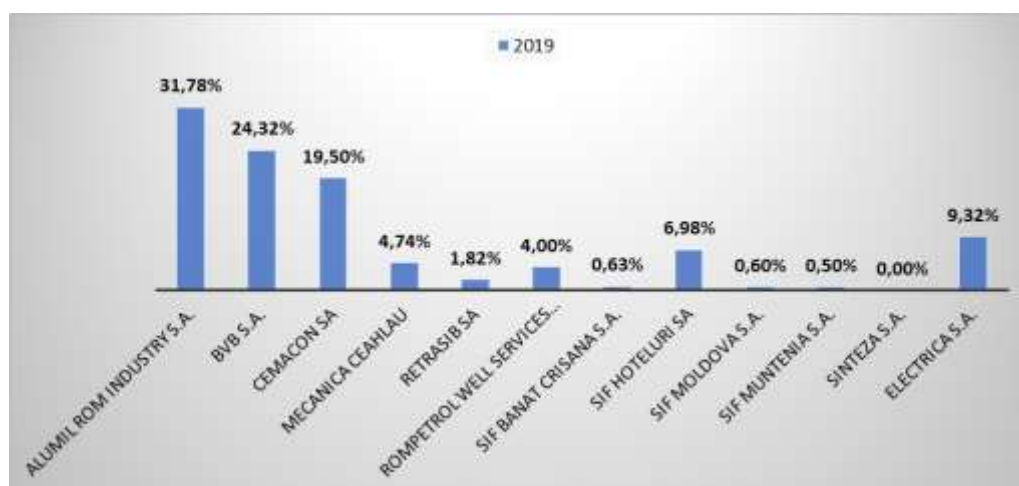
Conform ipotezelor identificate în secțiunea anterioară, cercetarea exploratorie a avut ca obiectiv examinarea unei potențiale relații de cauză-efect între recunoașterea elementelor de activ și datorie în urma capitalizării contractelor de leasing. Pentru majoritatea companiilor examinate, capitalizarea contractelor de leasing sub noul standard IFRS 16 a însemnat recunoașterea unei noi clase de active într-un procent care variază între 8,67% și 0,03%, așa cum este prezentat în graficul nr. 1.

Graficul nr.1: Proporția activelor sub forma dreptului de utilizare (% din total active)



Recunoașterea datoriilor ce decurg din contractele de leasing a însemnat recunoașterea unei datorii între 0% și 31,78%. Poziționarea în interval poate fi interpretată în funcție de durata, valoarea și momentul în care s-au recunoscut activul și datoria corespondentă în poziția financiară. Astfel, limita superioară a intervalului este asociat cu contracte de leasing de valoare mare în comparație cu totalul activelor recunoscute de către societate – această tendință se remarcă în cadrul activelor care la momentul recunoașterii în bilanț se aflau la începutul termenului contractual. Spre limita inferioară al intervalului se află activele de o valoare mai puțin semnificativă, sau care au fost recunoscute spre finalul contractului.

Graficul nr.2: Proporția datoriilor din contractele de leasing (% din total datorii)



Cu toate acestea, situarea acestor datorii spre limita inferioara, nu insemna că ajustările făcute în concordanță cu IFRS 16 nu au fost materiale pentru companiile din eșantion, iar o valoare crescută ale datoriilor totale la momentul bilanțului poate ascunde semnificația acestei ajustari. De aceea,

ISCA 2021

pentru a identifica dacă capitalizarea activelor a reprezentat o ajustare material pentru societățile din eșantion, s-a efectuat o simulare a materialităților folosind pragurile inferioare recomandate de către ISA și s-a comparat valoarea activelor și ale datoriilor corespondente din contractele de leasing cu aceste praguri de materialitate, prezentate în cele ce urmează.

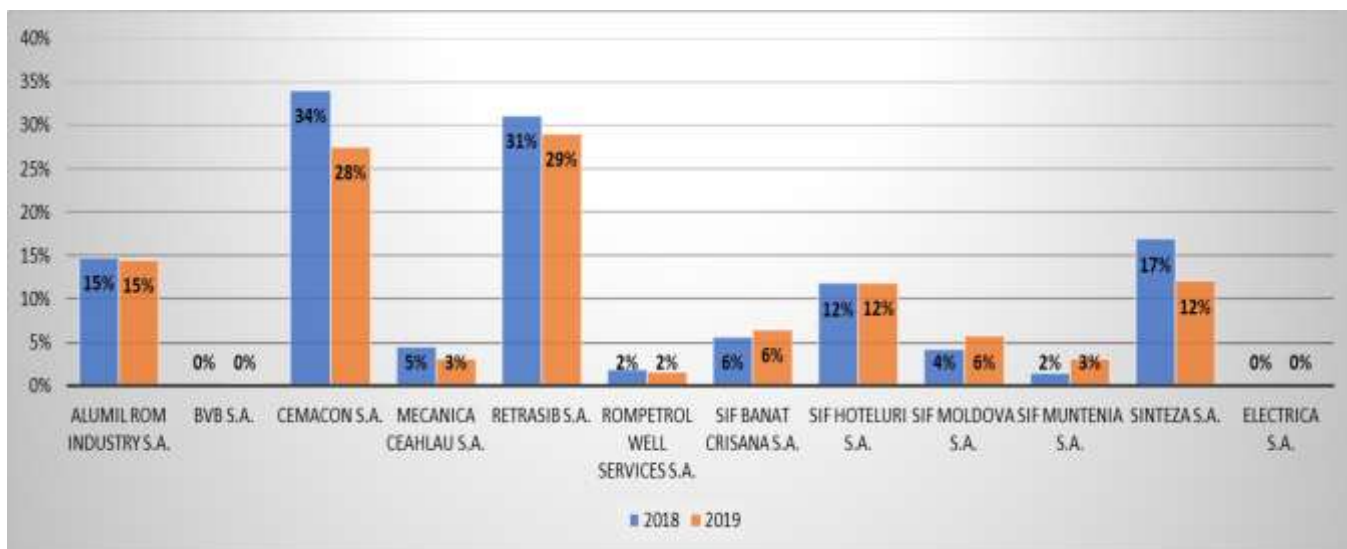
Anexa nr. 1: Eșantion IMM și praguri de materialitate

		Bază Materialitate						
				Activul net	Profit înainte de		Active aferente	Datorii ce decurg
		Cifra de afaceri	Total active	contabil	impozitare	Profit net	dreptului de utilizare din	din contracte de
Număr	Nume societate	0,5%	0,5%	1%	1%	5%	contracte de leasing	leasing
							2019	2019
1	ALUMIL ROM INDUSTRY S.A.	336.205	342.303	539.073	33.333	121.309	4.549.342	4.624.830
2	BURSA DE VALORI BUCURESTI S.A.	95.884	554.657	1.064.474	80.667	348.140	1.033.720	1.090.330
3	SIF HOTELURI S.A.	132.873	573.879	972.987	20.098	75.530	1.192.760	1.220.126
4	CEMACON S.A.	718.035	1.272.912	1.660.647	371.956	1.704.879	22.081.760	17.265.189
5	DAFORA S.A.	497.492	494.148	196.841	37.039	193.562	690.731	410.231
6	ELECTRICA S.A.	106.850	20.037.668	39.881.359	2.577.924	12.888.737	1.739.658	1.808.380
7	MECANICA CEAHLAU S.A.	147.504	354.754	604.765	80.938	324.108	577.124	496.612
8	ROMPETROL WELL SERVICES S.A.	330.679	821.395	1.487.036	136.546	608.505	595.061	623.644
9	RETRASIB S.A.	755.201	717.803	199.224	neaplicabil - pierdere in anul curent		3.020.580	2.979.005
10	SIF BANAT CRISANA S.A.	607.688	14.633.392	27.482.035	1.752.551	7.974.727	1.117.902	1.121.201
11	SIF MOLDOVA S.A.	520.634	11.805.081	21.974.838	1.460.022	6.368.481	974.181	1.002.104
12	SIF MUNTENIA S.A.	274.902	8.401.082	15.740.262	1.204.029	5.595.685	504.505	534.576
13	SINTEZA S.A.	112.472	266.292	366.562	neaplicabil - pierdere in anul curent		74.898	-

Folosind un prag de materialitate conservator, a rezultat că recunoașterea bilanțieră a contractelor de leasing a reprezentat un eveniment material în situațiile financiare, pentru majoritatea dintre aceste companii, iar acest rezultat confirmă ipoteza nr. 1. Excepția de la această regulă este reprezentată de către societățile de investiții financiare sau entități în care statul român are un procent semnificativ de acțiuni (de exemplu, Electrica S.A.), pentru care pragul de materialitate conservator este mai mare decât activul și datoria corespondentă, recunoscută în contul contractelor de leasing.

Gradul de îndatorare a crescut în medie pentru toată populația testată de la 30% în 2018 la 32% în 2019, cu toate că au existat cazuri în care indicatorul a scăzut de la un an la altul. Analizând mai departe factorii care au favorizat această scădere temporară al gradului de îndatorare, a rezultat că în anul 2019, aceste companii au avut mișcări semnificative în structura capitalului, fapt ce a atenuat impactul recunoașterii contractelor de leasing. În cazul acestor entități, creșterea capitalurilor proprii a fost influențată de către incorporarea profitului din anul precedent în rezultatul reportat și creșterea rezervelor legale sau a altor rezerve. Din această analiză reiese că recunoașterea în bilanț al contractelor de leasing operațional, drept leasing financiar, a favorizat creșterea gradului de îndatorare a populației testate, rezultat ce validează ipoteza nr.2. Aceste modificări în gradul de îndatorare pot cauza dificultăți în procesul de contractare a unor noi surse de finanțare, prezumție ce nu ia în calcul însă existența unor convenții bancare existente la momentul bilanțului, care ar putea produce restricții suplimentare asupra creditării. Nu în ultimul rând, rata de îndatorare ar trebui comparată cu media din sectorul de activitate al fiecărei companii, deoarece graficul de mai jos arată evoluția anuală al indicatorului și nu variația față de standardul din industria fiecărei entități.

Graficul nr.3: Gradul de îndatorare (2019 comparativ cu 2018)



Aceste rezultate sunt în conformitate cu cercetările anterioare care, în baza metodei capitalizării constructive, conceptualizate de către Imhoff s.a. (1991), au previzionat mișcări bilanțiere în aceeași direcție cu cele identificate în studiul de față. Estimările anterioare s-au bazat în mare parte pe un model "ex ante" de previziune financiară, iar articolul de față vine în completarea acestui concept, prin constatarea previziunilor, în urma validării acestora cu setul de date financiare din primul an fiscal de după implementare standardului IFRS 16 și prin lărgirea ariei de aplicabilitate, având ca populație sectorul IMM din România.

5. Concluzii:

Studiul de față a urmărit impactul capitalizării contractelor de leasing în primul an de implementare, analizând influența acestei ajustări asupra principalilor indicatori bilanțieri, în cadrul companiilor din sectorul IMM, listate la Bursa de Valori București, care conform normelor în vigoare, trebuie să recunoască aceste contracte sub noul standard IFRS 16.

Acest articol contribuie la literatura existentă din aria contabilității privind contractele de leasing prin extinderea zonei geografice studiate anterior și a categoriei de companii, vizate de un număr redus de studii pe acest subiect. Lucrarea completează literatura de specialitate prin raportarea contractelor de leasing la pragul estimat de materialitate specific acestor societăți și analizează cu precădere evoluția gradului de îndatorare între perioadele de dinaintea și post adopție al standardului IFRS 16.

Considerăm necesară extinderea cercetării pe tema noilor amendamente ale standardelor IFRS în cadrul sectorului IMM, aceste aspecte fiind esențiale atât pentru sporirea încrederii potențialilor investitori în acest tip de societăți, cât și pentru informarea altor IMM-uri care ar dori să demareze procedura de listare pe o piață reglementată și care încă se află în procesul de tranziție către raportarea IFRS. Lipsa unei baze solide de cunoștințe ale particularităților acestui standard în termeni practici poate duce la anumite probleme de neconformitate pe termen scurt, printre care riscul de nerespectare a convențiilor bancare, sau o creștere a dificultății de contractare a surselor de finanțare potrivite nevoilor companiei. Valoarea adăugată a acestui studiu este datorată și comparației dintre perioada de după implementare și anul precedent, prin aceasta companiile au o imagine de ansamblu despre cum ar putea evolua poziția și performanța financiară pe termen scurt.

Studiul conține o serie de limitări, ca urmare a abordării retrospective de prelucrare și interpretare a datelor, oferind astfel informații reduse în ceea ce privește impactul implementării pe termen mediu și lung, acesta fiind un dezavantaj în comparație cu cercetările predictive. În plus, populația restrânsă de IMM-uri care aplică IFRS în România a însemnat un eșantion redus și impune dificultăți în interpretarea datelor în funcție de particularitățile sectorului de activitate. În vederea extinderii bazei

de cunoaștere pe subiectul contabilității contractelor de leasing, studii ulterioare ar putea să examineze efectele implementării IFRS 16 dintr-un anumit sector, în funcție de gradul de necesitatea a industriei respective pentru active de natura imobilizărilor.

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

1. Arrozio, M. M., Gonzales, A., & da Silva, F. L. (2016). Changes in the financial ratios of the wholesale and retail sector companies arising from the new accounting of the operating lease. *Revista Eniac Pesquisa*, 5(2), 139–159.
2. Bennett, B. K., & Bradbury, M. E. (2003). Capitalizing non-cancelable operating leases. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 14(2), 101–114.
3. Branswijck, D., Longueville, S., 2011. The financial impact of the proposed amendments to IAS 17: evidence from Belgium and The Netherlands
4. Duke, J. C., Hsieh, S.-J., & Su, Y. (2009). Operating and synthetic leases: Exploiting financial benefits in the post-Enron era. *Advances in Accounting*, 25(1), 28–39.
5. Fitó, M.Á., Moya, S., & Orgaz, N. (2013). Considering the effects of operating lease capitalization on key financial ratios. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 42(159), 341–369.
6. Fülbier, R. U., Silva, J. L., & Pferdehirt, M. H. (2008). Impact of lease capitalization on financial ratios of listed German companies. *Schmalenbach Business Review*, 60(2), 122–144.
7. Giner, B., Merello P., Pardo, F. (2019). Assessing the impact of operating lease capitalization with dynamic Monte Carlo simulation. *Journal of Business Research* 101 (2019) 836–845.
8. Goodacre, A. (2003). Operating lease finance in the UK retail sector. *The International Review of Retail, Distribution and Consumer Research*, 13(1), 99–125.
9. Imhoff, E. A., & Thomas, J. (1988). Economic consequences of accounting standards: The lease disclosure rule change. *Journal of Accounting and Economics*, 10, 277–310.
10. Imhoff, E. A., Lipe, R. C., & Wright, D. W. (1991). Operating leases: Impact of constructive capitalization. *Accounting Horizons*, 5(1), 51–63.
11. Joubert, M., Garvie, L., & Parle, G. (2017). Implications of the new accounting standard for leases AASB 16 (IFRS 16) with the inclusion of operating leases in the balance sheet. *The Journal of New Business Ideas & Trends*, 15(2), 1–11.
12. Mulford, C., & Gram, M. (2007). The effects of lease capitalization on various financial measures: An analysis of the retail industry. *Journal of Applied Research in Accounting & Finance*, 2(2), 3–13.
13. Nelson, A. J. (1963). Capitalising leases: The effect on financial ratios. *Journal of Accountancy*, 41, 49–58. Nikolaev, V. N. (2010). Debt covenants and accounting conservatism. *Journal of Accounting Research*, 48(1), 137–175.
14. Öztürk, M., & Serçemeli, M. (2016). Impact of new standard “IFRS 16 Leases” on statement of financial position and key ratios: A case study on an airline company in Turkey. *Business and Economics Research Journal*, 7(4), 143–157.
15. Perera, D., Chand, P. (2015). Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES), *Advances in Accounting*, Volume 31, Issue 1, pp. 165-178.

16. Wong, K., Joshi, M., 2015. The Impact of Lease Capitalisation on Financial Statements and Key Ratios: Evidence from Australia

Alte organisme executive ale U.E, organisme internaționale și entități private în domeniul auditului

17. Deloitte (2011). How prepared is your organization to cope with these new standards? A Deloitte survey on the FASB's proposed changes to lease accounting standards. <http://www.iasplus.com/en/binary/usa/1102usleasessurvey.pdf>.

18. IASB (2016). Effects Analysis – IFRS 16 Leases (January).

19. IFAC, International Standard on Auditing 200 (2009). Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing.

20. PwC (2016). A study on the impact of lease capitalization: IFRS 16: The new leases standard (February).

21. Securities and Exchange Commission (SEC) (2005). Report and recommendations pursuant to Section 401 (c) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on arrangement with offbalance-sheet implications, special purpose entities, and transparency of filings by issuers. <http://www.sec.gov/news/studies/soxoffbalancerpt.pdf>.

22. <https://www.bvb.ro/FinancialInstruments/Markets/Shares>

Legislație

23. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările ulterioare.

**CONSTELLATIO РИСКОВ В ИНФОРМАЦИОННОЙ СИСТЕМЕ
ФИНАНСОВОГО УЧЕТА**
**CONSTELLATION OF RISKS IN THE INFORMATION SYSTEM OF FINANCIAL
ACCOUNTING**

KARZAEVA Natalia

*ФКК «Partners», Russia,
k-nn@yandex.ru*

Summary: *The article presents the results of a study on the formation of information about the risks of an enterprise in accounting and financial reporting. Financial accounting and reporting, as part of the information system, are characterized by clear regulation of procedures. This provides an unambiguous perception of the information, but the complexity of introducing new objects into it. The growing uncertainty of activities in the context of the pandemic makes it necessary to increase the information content about the risks of enterprises' activities and to develop their financial accounting. In the article, the semantic analysis of the approaches of Russian scientists to the concept of accounting risk was used to formulate its definition of risk. This will allow you to recognize the risk as an object of accounting. Conclusions are drawn about the possibility of using financial statements to identify threats to the company's activities.*

Keywords: *information, financial statements, threats, risks, indicators.*

JEL Classification: M41

Введение (Introduction)

Конец XX и начало XXI веков явились периодом, в котором финансово-экономические кризисы приобрели перманентный характер, что определило появление самостоятельных видов деятельности в области обеспечения экономической безопасности. Это обстоятельство, в свою очередь, привело к становлению и развитию системы нормативно-правового регулирования в этих сферах деятельности и необходимости информирования общества о рисках хозяйствующих субъектов и управления ими, а также нормативной регламентации представления такой информации. К наиболее значимым документам в области регламентации управления рисками и информирования о них относятся COSO ERM 2017, ISO 31000:2018, «Principles for effective risk data aggregation and risk reporting» (Basel Committee on Banking Supervision, 2013), Integrated Reporting (International Integrated Reporting Council), IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures, IFRS 9 Financial Instruments и т.д. В России Министерство финансов кроме утверждения соответствующих положений по бухгалтерскому учету резервов на предстоящие расходы и уменьшение стоимости активов регламентировало необходимость предоставления информации о рисках в составе финансовой отчетности в форме пояснений. Нормативными актами регламентируется порядок представления в отчетности предприятий информации о рисках, которые сопровождают их бизнес. Однако ученые и специалисты распространяют понятие рисков также и непосредственно на учетную деятельность (Боримская Е.П., Граница Ю.В., Демина И.Д., Ищенко О.В., Меркуценков С.Н., Панченко И.А., Стафиевская М.В., Ходаринова Н.В. и др.). Некоторые из авторов считают, что на основе информации, содержащейся в финансовой отчетности, можно также идентифицировать свойственные бизнесу риски (Адийский В.И., Граница Ю.В., Демина И.Д., Меркуценков С.Н., Трушанина А.Д. и др.). Таким образом, характер взаимосвязи рисков и финансовой отчетности отличается сложностью, поэтому в названии статьи мы использовали латинское слово *constellatio*. В переводе с латинского оно буквально означает созвездие. Однако широкий смысл позволяет понимать его как взаимное расположение и взаимодействие различных факторов, раскрывая его в рамках исследования по теме рисков в финансовом учете.

Преследуемая нами цель исследования заключалась в определении роли и места финансового учета в формировании риск-ориентированной информационной системы. В соответствии с данной целью мы пытались ответить на два вопроса:

- что понимается и что следует понимать под риском для целей его признания в качестве объекта бухгалтерского учета;
- что понимается под бухгалтерскими рисками и могут ли они найти отражение в финансовой отчетности?

Основная часть (Basic Content of the Paper)

Согласно Международному стандарту «Интегрированная отчетность» руководство предприятием должно информировать заинтересованных пользователей о конкретных рисках, влияющих на способность бизнеса создавать продукт на протяжении краткосрочного, среднесрочного и долгосрочного периодов, и о способах их нивелирования [17]. Технически для формирования информации о рисках необходимо, во-первых, идентифицировать необходимую информацию и, во-вторых, выделить ее из состава входящей, направив для соответствующей обработки (классификации, систематизации, преобразования) в информационную систему или, в частности, в систему бухгалтерского учета. После обработки информация о рисках попадет в состав исходящей информации в форме финансовых отчетов, пояснений к ним или интегрированной отчетности (рис.1).

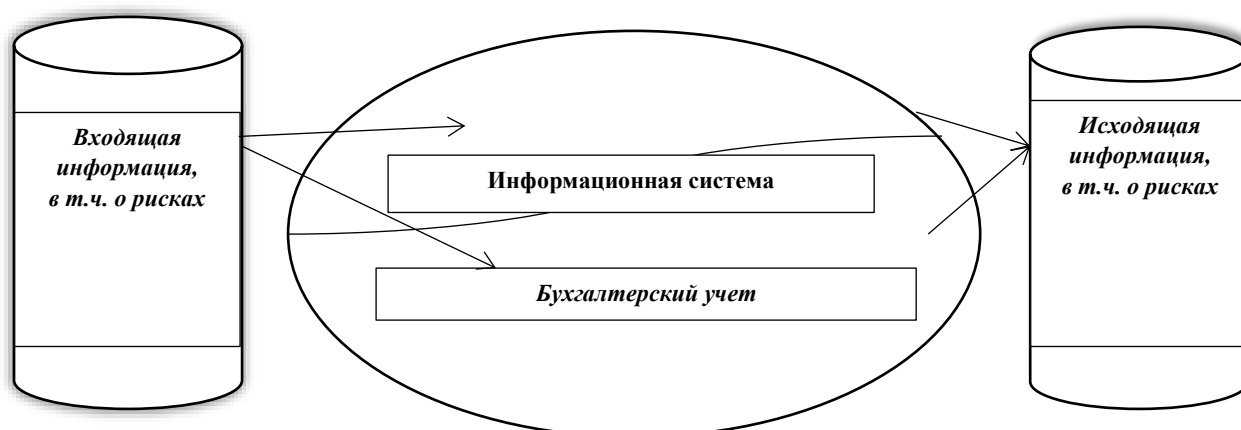


Рис. 1. Информационные потоки о рисках

Анализ результатов исследований русских, белорусских и украинских ученых за последнее десятилетие позволил сделать вывод, что составленные ими перечни видов рисков, которые оказывают негативное влияние на деятельность предприятия, отличаются разнообразием (табл.1). Ученые и специалисты в области бухгалтерского учета выделяют достаточно большое количество видов рисков бизнеса: производственные, финансовые, коммерческие, инвестиционные, управления, кадровые [2,3,6,7,10,16]. Моисеева Н.С. и Кожина Т.В. в состав рисков включают также политические и экологические [6]. Анализ и состава рисков и их видов позволяет сделать вывод об отсутствии единого подхода специалистов к пониманию содержания данной категории.

Представленное разнообразие видов рисков бизнеса можно было бы обосновать различиями сфер, в которых осуществляется бизнес. Однако данное объяснение не может быть принято за основу, так как состав рисков в их группах также существенно различается. Например, в представленных перечнях финансовых рисков есть и виды рисков (инфляционные, валютные, процентные и т.д.), и объекты, подвергающиеся рискам (валюта, ценные бумаги, кредиты, активы и т.д.), и конкретные ситуации, признаваемые рисками - рост цен, сезонные колебания спроса, невыполнение планов и т.д. Таким образом, это свидетельствует о не сложившемся в

настоящий момент в профессиональной среде экономистов, в общем, и бухгалтеров, в частности, подходу к определению понятия «риск».

Таблица 1. Виды и состав рисков бизнеса

Виды рисков	Состав рисков
производственные	продукция, производительность, мощность, управление запасами, охрана окружающей среды [3]
	налоговые, сбытовые, инфляционные, валютные, имущественные, неплатежеспособности, ликвидности, невыполнения хозяйственных договоров партнерами [2]
	- невыполнение запланированного объема производства продукции, оказания услуг; - превышение бюджета затрат; - перегрузка производственных мощностей; - внеплановые остановки технологических процессов; - нарушение сроков ввода новых производственных мощностей; - производство продукции, оказание услуг неудовлетворительного качества; - аварии на опасных производственных объектах II класса опасности; - снижение трудового вклада работников, задействованных в производстве [6]
финансовые	ценообразование, валюта, ценные бумаги, кредиты, выданные обеспечения обязательств, потеря ликвидных активов [3]
	валютные, депозитные, процентные, неплатежеспособности, инфляционные [2]
	инфляционные, дефляционные, валютные, ликвидности в виде потерь при реализации активов из-за изменения оценки их качества и потребительской стоимости [6]
	- недостаточный объем финансовых ресурсов на текущий и последующий периоды; - снижение платежеспособности покупателей, кредиторов и контрагентов; - повышение доли заемного капитала в активах; - недостаточная эффективность работы компании в целом; - повышение на рынке числа альтернативных товаров, способных снизить объемы продаж; - повышение цен на коммунальные услуги; - сезонное колебание спроса на продукцию; - недостижение запланированного объема продаж [10]
инвестиционные	снижение доходности инвестиций (фондовые), реальных инвестиций, инновационные [2]
	селективный, упущенной выгоды, снижения доходности, реальных инвестиций и т.д. [6]
управления	стиль управления, технология обработки информации, организационная структура, кадровая политика, организация внутреннего контроля [3]
коммерческие	- неплатежеспособность покупателя, включая риск намеренного банкротства; - несоответствие объемов произведенных продукции, услуг и спроса на них [6]
	- неисполнение хозяйственных договоров партнерами; - несоблюдение сроков поставки сырья поставщиками; - поставка сырья неудовлетворительного качества; - неисполнение партнерами условий по оплате товаров, работ, услуг [6]
кадровые	- несоответствие уровня квалификации сотрудника выполняемым им обязанностям; - отсутствие мер по снижению рисков; - неспособность своевременного определения степени риска сотрудником; - предельная нагрузка на персонал, влияние человеческого фактора; - недостаточная численность сотрудников для составления качественной отчетности; - большая текучесть кадров (еще больший риск, когда часто меняется главный бухгалтер); - нерациональное и неэффективное распределение обязанностей; - некомпетентность сотрудников; - умышленное искажение информации с целью получения собственной выгоды; - несоблюдение правил и методов бухгалтерского учета; - нестандартные ситуации, в результате которых появляются трудности с правильным отражением в бухгалтерском учете; - несоответствие организации учета специфике компании; - несоответствие технологии ведения учета фактам хозяйственной жизни; - длительный процесс перехода на другие нормы и технологии, и как следствие, несвоевременность корректировки учетной политики [7]
	- обстоятельства непреодолимой силы (экстремальные погодные условия и стихийные бедствия (землетрясение, пожар и др.); - обстоятельства, вызванные деятельностью человека (террористический акт, взрыв); - неопределенность и двусмысленность норм налоговых законов - несогласование положений нормативно-правовых актов - несоответствие стратегии управления выбранной организационной культуре; - социально-экономическая ситуация в России, которая косвенно несет неопределенность [16]

Ученые в деятельности по формированию информации выделяют бухгалтерские риски [1,2,4,7,8,9,12], что совершенно оправдано с двух точек зрения. Во-первых, бухгалтерский

учет является частью информационной системы хозяйствующего субъекта, подвергающейся опасностям и угрозам. Во-вторых, учетная деятельность, как и иной вид деятельности (производственной, финансовой, коммерческой и т.д.), подвержена рискам. Исходя из данных подходов, нами выделены три группы бухгалтерских рисков: информационные, информационные (бухгалтерские) как тождественные, и непосредственно бухгалтерские (табл.2).

Таблица 2. Состав информационных и бухгалтерских рисков

Виды рисков	Состав рисков
информационные	киберпреступность [1]
информационные (бухгалтерские)	<ul style="list-style-type: none"> - отсутствие поддержки прозрачности и открытости со стороны лиц, формирующих информацию [1]; - нарушение конфиденциальности [1]; - нарушение режима хранения бухгалтерской информации, которая составляет коммерческую тайну [2]; - искажение информации [4,7,9]; - законодательные [4]; - организационный [4]; - ошибки данных бухгалтерского учета [7]; - несвоевременность, ложность внешней информации [7]
Бухгалтерские	<ul style="list-style-type: none"> - отсутствие или несоблюдение правил внутреннего контроля, включая контроль за деятельностью бухгалтера [2,8,11,13]; - устаревшие информационные технологии, не соответствующие обработке, хранению и представлению учетной информации отдельным группам пользователей[2]; - недостаточный уровень знаний руководителей бухгалтерской службы, их недостаточная компетенция [2]; - низкий профессиональный уровень работников бухгалтерии [2]; - утечка конфиденциальной информации по вине сотрудников бухгалтерии [2,8]; - коррупционные схемы с использованием служебных полномочий (откаты, взятки, коммерческий подкуп) [2]; - методика ведения бухгалтерского учета [2]; - нарушение принципов и правил ведения бухгалтерского учета [2,8]; - некорректность учетной политики [4,9,12]; - финансовые просчеты во время выбора способов учета, регламентированных стандартами бухгалтерского учета и финансовой отчетности [2]; - манипуляции с бухгалтерскими документами и отчетностью [2]; - осознанное нарушение налогового законодательства, включая необоснованное снижение налоговой нагрузки [2,9]; - искажение учетной информации [2]; - нарушение режима документооборота [2,8]; - нарушение режима хранения бухгалтерской информации, которая составляет коммерческую тайну [2]; - некорректное Положение о бухгалтерской службе предприятия [9]; - некорректные содержание, порядок формирования и представления финансовой отчетности предприятия внешним пользователям [9] - неотражение фактов хозяйственной жизни в документах [9]; - отражение в документах несовершенных фактов хозяйственной жизни [9]; - потеря первичных учетных документов [8]

В состав информационных рисков В.И. Авдийский включает киберпреступность [1]. Следует отметить, что при проведении исследования мы изучали результаты работы ученых и специалистов только относительно вопросов рисков в системе финансового учета. Поэтому представленный перечень информационных рисков является столь ограниченным. Информационная безопасность очень широкая область и, безусловно, перечень рисков очень представительный. Данному вопросу должно быть посвящено самостоятельное исследование. В состав второй группы, характеризующей бухгалтерский учет как информационную систему, включаются риски, связанные с качеством финансовой информации: искажения, недостоверности, несвоевременности, нарушения конфиденциальности. К сожалению, работ, посвященных информационной безопасности с точки зрения ее достоверности, как

интегрального показателя, практически нет. И данная сфера безопасности ожидает своих исследователей.

В группу бухгалтерских рисков российские ученые и специалисты включают события, действия, обстоятельства, которые связаны с нарушением учетных процедур, включая методологию, методики, организацию учетного процесса [2,4,8,9,12]. Данная область является более изученной и поэтому их перечень более представительный, чем по двум предыдущим классификационным группам (табл.2). Несмотря на то обстоятельство, что специалистами бухгалтерские риски выделены в отдельную группу, единый подход к их составу отсутствует. Например, М.В. Стафиевская в состав бухгалтерских рисков включает риски, отражаемые в бухгалтерском учете и отчетности [16]. Но особо следует выделить мнение В.В. Цыпленкова, который к профессиональным рискам бухгалтера отнес практически все риски, с которыми сталкивается бизнес: 1) бизнес-среды, 2) гражданско-правовые, 3) налоговые, 4) ненадлежащей организации системы внутреннего контроля (или ее полное отсутствие) и ненадлежащее ведение бухгалтерского учета, 5) отсутствие эффективного текущего и стратегического анализа деятельности компании, 6) снижения (несоответствия) уровня профессиональных компетенций бухгалтера [11, с.38]. Иными словами, автор расширил компетенции бухгалтера, включив в их состав компетенции риск-менеджмента, юридического, финансового, экономического подразделений предприятия.

Бухгалтерские риски как нарушения принципов, процедур и правил бухгалтерского учета, а также как нарушения качества финансовой информации, представленной в отчетности предприятия, являются объектом изучения аудиторов. В обобщенном виде информация о степени достоверности финансовой отчетности и причинах ее нарушения представляется в Аудиторском заключении. Особое внимание некоторые специалисты уделяют рискам при осуществлении контрольных процедур за формированием бухгалтерской отчетности [2,8,13]. Но бухгалтерские риски не раскрываются в отчетности финансовой или интегрированной. Это обстоятельство принципиально отличает их от рисков, присущих бизнесу.

Множество видов и перечней рисков обуславливают правомерность вопроса: в каком случае риски могут быть включены в бухгалтерский учет и, следовательно, бухгалтерскую (финансовую) отчетность? Для ответа на этот вопрос необходима четкая формулировка определения риска, раскрывающего его природу, содержание.

Существующее множество определений риска можно объяснить тем, что категория риска применяется в различных областях деятельности человека: риск-менеджмент, экономическая безопасность, финансовая деятельность, предпринимательство в целом и т.д.. Определения риска на основании ранее проведенного исследования были нами систематизированы в 4 группы [5]. В первой группе определений под риском понимается некая ситуация, событие, которое характеризуется вероятностью исхода и, как правило, данный исход носит неблагоприятный характер. Например, «информационный риск — это случайное событие, которое приводит к отрицательным последствиям в информационной системе» [16, с. 19]. Определения второй группы представляют риск в качестве действия субъекта. Результат данных действий также характеризуется как вероятностный и негативный. В третью группу включены определения, в которых риск рассматривается как результат событий, характеризующийся также негативностью и вероятностью его наступления. Например, «под риском в широком смысле будем понимать возможность получения в будущем неожиданного (непредвиденного) результата» [3, с. 32]. Четвертую группу определений объединяет подход к риску как количественной мере неопределенности негативных последствий какого-либо события. Например, «операционный риск – вероятность наступления негативных последствий, а именно с увеличением убытков, в связи с неудачными процессами внутри организации, человеческими ошибками или намеренным негативным влиянием со стороны сотрудников» [7, с.651].

По мнению М.В. Стафиевской, «все хозяйственные риски могут отразиться в бухгалтерской отчетности и стать учетным объектом» [16, с.131]. Однако в бухгалтерском учете невозможно отразить ни собственно ситуацию, ни действие, которые не могут быть оценены в натуральных или стоимостных измерителях. Нельзя в бухгалтерском учете отразить и количественную меру неопределенности (вероятности), которая может быть оценена либо в процентах, либо в долях. Для признания риска в качестве объекта бухгалтерского учета необходимо, чтобы факт хозяйственной жизни мог быть измерен в стоимостной оценке. В противном случае, он не может быть включен в систему бухгалтерского учета, предполагающую единый измеритель для ее объектов – денежный. Также согласно п. 8.1. Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров России 29 декабря 1997г., для признания в качестве объекта бухгалтерского учета необходимо выполнение двух условий по существованию:

1. обоснованной вероятности утраты каких-либо будущих экономических выгод, обусловленных объектом;
2. возможности его измерения с достаточной степенью надежности.

Исходя из данных требований, необходимо в качестве риска признать конкретный результат неблагоприятных событий (угроз), который можно измерить в денежной оценке. И таким результатом является материальный или финансовый ущерб, так как он носит вероятностный характер и может быть измерен в стоимостной оценке [5]. Следовательно, для целей включения риска в систему бухгалтерского учета мы должны принять следующее его определение: риск - это возможный материальный или финансовый ущерб, являющийся результатом реализации угрозы. Все события, которые приведут к риску (ущербу, потерям) являются угрозами.

Если невозможно риск измерить с достаточной степенью надежности или отсутствует вероятность его наступления, но руководство предприятия считает, что необходимо предоставить информацию об опасностях и угрозах бизнесу, такая информация может быть раскрыта в пояснениях к финансовой отчетности или в специальном разделе интегрированной отчетности [17].

Интересным представляется суждение ученых по поводу взаимосвязи бухгалтерских рисков и бухгалтерского учета. Они рекомендуют организовать аналитический учет бухгалтерских рисков, классифицировав их по трем группам:

— бухгалтерские риски, «непосредственно связанные с организацией бухгалтерского учета (риски, обусловленные решениями, принятыми в учетной политике, риски, обусловленные порядком формирования и представления отчетности внешним пользователям), риски, обусловленные законодательными актами)» [16, с.133];

— бухгалтерские риски, «связанные со специализацией хозяйствующего субъекта, сопровождающие его деятельность, включаемые в бухгалтерский учет и отчетность: риски, связанные с возникновением обязательств, связанных с производством продукции, работ и услуг риски возможного банкротства, риски инвестирования;

— бухгалтерские риски, не связанные со специализацией хозяйствующего субъекта, сопровождающие его деятельность, включаемые в бухгалтерский учет и отчетность: риски обязательств, связанных с признанием оценочных обязательств, риски обесценения активов, риски обстоятельств непреодолимой силы» [16, с.134].

Относительно первой группы рисков организации бухгалтерского учета можно отметить, что в учете можно отразить только те убытки, которые предприятие понесет в связи с неправильными решениями. Например, неправильный порядок отражения НДС в бухгалтерском учете приведет к занижению налогооблагаемой базы, как следствие, неправомерному занижению сумм налога, уплаченных в бюджет. В этом случае можно определить сумму штрафов, пеней и непосредственно НДС, который следует доплатить в

бюджет. Если не представляется возможным оценить ущерб, нанесенный неправильной организацией бухгалтерского учета на предприятии, риски как неправильные решения, неправомерные действия и т.д. не могут быть отражены в системе бухгалтерского учета, но как мы написали выше, они могут быть отражены в Аудиторском заключении.

Отражение в бухгалтерском учете рисков второй группы, если под ними понимается, например, поставка некачественного сырья (как действие), также носит дискуссионный характер. В бухгалтерском учете можно отразить только объект, который может быть измерен в стоимостной оценке.

Риски третьей группы отражаются в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями стандартов. Однако следует ли признавать риск резервы на оплату предстоящих отпусков? Скорее создание данного резерва имеет отношение к реализации принципа временного разграничения.

На этой логической последовательности неблагоприятных событий и их информационном представлении не ограничивается взаимосвязь угроз, рисков и финансовой (интегрированной) отчетности. Финансовая отчетность является источником сведений о наличии угроз различным видам деятельности предприятия. Примером этому являются финансовые показатели независимости, устойчивости, платежеспособности. Однако возможности ими не ограничиваются. По мнению В.И. Авдийского и А.Д. Трушаниной, на основе финансовой отчетности можно определить индикаторы, характеризующие уровень безопасности по различным направлениям. Финансовую безопасность могут характеризовать следующие индикаторы: стоимость бизнеса, фактический и необходимый объем инвестиций, темп прироста дохода к базовому периоду и т.д. Коммерческую безопасность характеризуют индикаторы объема продаж, качества продукции, доли постоянных клиентов и забракованного сырья, своевременности поставки продукции. Характеристика производственной безопасности может быть сформирована на основе индикаторов объема производства, количества освоенных новых продуктов, прироста нормативных затрат на единицу продукции, доли постоянных издержек. Социальная безопасность предприятия может быть оценена посредством следующих индикаторов: штатная численность сотрудников, квалификационный состав, фонд оплаты труда и др. [1, с. 191-192].

Riskus I. раскрывает возможности бухгалтерского учета в выявлении мошеннических схем, которые могут быть реализованы на предприятии [15].

Соглашаясь с возможностями финансовой отчетности и бухгалтерского учета в выявлении угроз бизнеса, отметим, что, по нашему мнению, данные показатели характеризуют не уровень безопасности, а уровень соответствующих подсистем экономической системы предприятия в целом. Ранее мы сформулировали требования для построения системы показателей, характеризующих уровень различных видов безопасности:

1. составить перечни угроз в рамках каждого отдельного вида деятельности,
2. сформировать системы индикаторов, отражающих эти угрозы,
3. определить объекты учета, используемые для расчета индикаторов.

Таким образом, констеляция рисков и финансового учета и отчетности может быть схематично представлена в виде пирамиды (рис. 2).

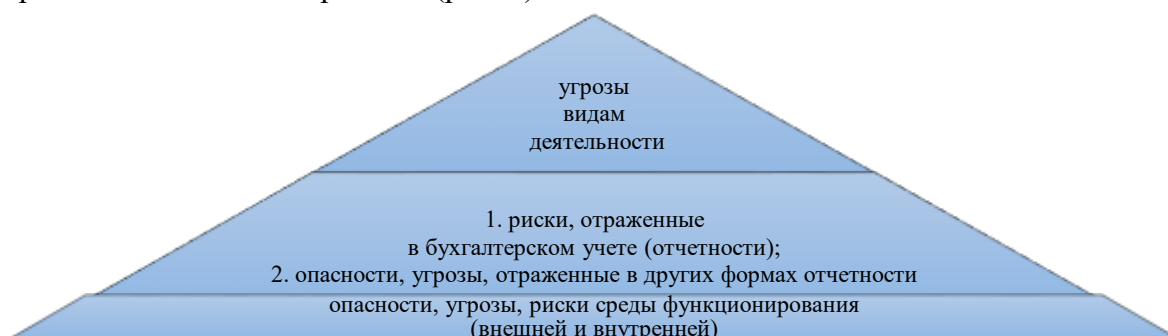


Рис. 2 Constellatio рисков и финансового учета и отчетности

Основу взаимоотношения информационной системы и собственно информации составляет содержание категории «риск». Оно имеет значение как для организации обработки и представления информации, так и для идентификации информации об опасностях, угрозах и рисках бизнесу. На основе отобранных (определенных) опасностей, угроз и рисков организуется сбор информации о них, который служит основой для формирования информации в системе бухгалтерского учета или только отчетности о них. С другой стороны, финансовая отчетность может служить информационной базой для выявления проблем бизнеса в форме угроз.

Выводы (Conclusion)

В результате проведенного исследования были сформулированы следующие основные выводы:

- необходимо четко определить понятие риска для целей формирования информации о нем в финансовой или интегрированной отчетности;
- риски как события материального или финансового ущерба могут быть отражены в системе бухгалтерского учета;
- угрозы деятельности хозяйствующего субъекта могут быть отражены в пояснениях к бухгалтерской отчетности или в интегрированной отчетности;
- угрозы формирования финансовой отчетности объективно существуют, должны идентифицироваться и нивелироваться посредством функционирования систем внутреннего контроля и аудита;
- отчетная и учетная информация может служить основой для выявления угроз различным видам деятельности хозяйствующего субъекта.

Литература (Bibliography)

1. Авдийский, В.И.; Трушанина, А.Д. 2019. *Минимизация рисков бухгалтерского учета с использованием цифровых технологий* Modern Economy Success № 6. с. 188-193.
2. Боримская, Е.П.; Панченко, И.А. 2013. *Направления организации бухгалтерского учета в условиях риск-ориентированного управления* Международный бухгалтерский учет № 38 (284). с.55-63.
3. Граница, Ю.В. 2012. *Риск прогноза последствий условных фактов хозяйственной деятельности – расчет и раскрытие информации в бухгалтерской отчетности* Международный бухгалтерский учет № 37 (235). с.30-40.
4. Демина, И.Д.; Меркущенко, С.Н. 2015. *Концепция риск-ориентированной системы бухгалтерского учета в коммерческих организациях* Экономика и современный менеджмент: теория и практика. № 45. с. 26-35.
5. Карзаева, Н.Н. 2015. *Риски бизнеса как показатель финансовой отчетности хозяйствующего субъекта* Экономика и управление: проблемы и решения Т1. № 12. с. 140-145.
6. Моисеева, Н.С.; Кожина, Т.В. 2017. *Учет и управление рисками коммерческой организации* Международный бухгалтерский учет Т. 20 вып. 12. с. 686-704
7. Наам, М.Н.; Рожкова, Д.А. 2020. *Способы минимизации рисков в системе бухгалтерского учета* Актуальные вопросы современной экономики. № 3. с. 645-655.
8. Садиева, А.С.; Айтхожина, Л.Ж.; Кажмухамотова, А.А. 2019. *Особенности риск-ориентированного подхода к организации бухгалтерского учета* Статистика, учет и аудит № 2 (73). с. 53-57.
9. Сунгатуллина, Р.Н.; Гоголева, О.Л. 2014. *Идентификация рисков существенного искажения информации о фактах хозяйственной жизни при оценке системы внутреннего контроля* Аудитор № 12. с. 38–49.
10. Ходаринова, Н.В.; Ищенко, О.В.; Аксенова, Ж.А. 2018 *Оценка рисков организаций сферы торговли на базе бухгалтерской отчетности* Вестник Академии знаний № 28 (5). с.357-364.
11. Цыпленков, В.В. 2009. *Профессиональные риски бухгалтера* Бухгалтерский учет № 9. с.38-41

12. Шевелев, А.Е.; Шевелева, Е.В. 2009. *Риски в бухгалтерском учете* Москва КноРус. 304с.
13. Grytsay, O.; Havran, M. 2020. *Accounting and Analytical Support for Formation of Enterprise Security Costs and their controlling Process* Economics, Entrepreneurship, Menegment. Т 7 № 1(13). pp 75-83
14. Karzaeva, N.N.; Davydova, L.V. 2020. *Methodological Approaches for Creating a System of Securiti Indicators for Company's Personnel* Utopía y Praxis Latinoamericana Т. 25. № Extra 6. pp.219-228
15. Plikus, I. 2017. *Investigation of Methods of Counteracting Corporate Fraudulence: Accounting-Legal Approaches to the Identification of Abusonment* Technology audit and production reserves Т 4. № 4 (36). pp 22-28
16. Stafievskaya, M.V.; Nikolayeva, L.V.; Kreneva, S.G.; Shakirova, R.K.; Semenova, O.A.; Larionova, T.P.; Filyushin, N.V. 2015. *Accounting Risks in the Subjects of business Systems* [Review of European Studies](#). Т 7. № 8. pp. 127-137.
17. The International Integrated Reporting Framework [Электронный ресурс]. URL: www.theiirc.org/international-ir-framework (дата обращения: 30.03.2021)

ОТЛИЧИТЕЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ ЭТАПОВ ПРОВЕДЕНИЯ ПРОЦЕДУРЫ ДЬЮ ДИЛИДЖЕНС

DISTINCTIVE FEATURES OF THE STAGES OF THE DUE DILIGENCE PROCEDURE

SHVETS Oksana Vladimirovna
BYCHKOVA Svetlana

*State Institute of Economics, Finance, Law and Technology ,5 ,Roschinskaya str.,
Gatchina, Leningrad reg.,188300, Russian Federation*

o.v.shvets@mail.ru

Аннотация: В статье рассматривается поэтапное проведение процедуры дью дилидженс. Данное исследование ориентировано на изучение особенностей организации и проведения данной процедуры. Значительное внимание уделяется определению ключевых аспектов, характеризующих каждый этап осуществления дью дилидженс. При проведении исследования были использованы следующие методы: сравнение, обобщение, анализ. Результатом представленного исследования стало обоснование необходимости разработки и внедрения в практику аудиторско-консалтинговых фирм алгоритма оказания услуги дью дилидженс.

Abstract: The article discusses the step-by-step implementation of the due diligence procedure. This research is focused on the study of the features of the organization and implementation of this procedure. Special attention is paid to identifying the key aspects that characterize each stage of the implementation of due diligence. The following methods were used in the study: comparison, generalization, analysis. The result of the presented research was the justification of the need to develop and implement in the practice of audit and consulting firms the algorithm for providing due diligence services.

Ключевые слова: дью дилидженс, аудиторские процедуры, группа экспертов, финансовые риски.

Keywords: due diligence, audit procedures, expert group, financial risks.

JEL Classifications: M49

Вступление

В ходе проведения процедуры дью дилидженс важным фактором, определяющим ее эффективность и качественное выполнение, является соблюдение алгоритма ее осуществления. Ввиду отсутствия единой методики проведения дью дилидженс в России исполнители этой услуги могут разрабатывать собственный алгоритм ее проведения.

Основное содержание

Необходимость выполнения процедуры дью дилидженс может возникать:

1. При проведении сделок по слиянию и поглощению. В данном случае инициатором проведения процедуры может являться стратегический инвестор или предприятие-объект инвестирования. Проведение дью дилидженс позволяет собрать всестороннюю информацию о специфике деятельности при подготовке сделок по слиянию и поглощению объекта сделки, а также провести прогнозирование всех возможных рисков, связанных с его деятельностью.
2. При осуществлении портфельных инвестиций (в случае приобретения пакета акций или доли в организации-объекте сделки). В качестве инициатора проведения дью дилидженс в данной ситуации, как правило, выступает инвестор, который может получить комплексную информацию о финансовом положении потенциального объекта вложений [6, с. 187].
3. При выдаче кредитных и заемных средств. В процессе принятия решения о целесообразности выдачи кредитных или заемных средств инициатором проведения дью

дилидженс может являться владельцем указанных средств, для которого проведение данной процедуры может стать обязательным условием получения комплексного представления о платежеспособности и финансовой устойчивости заемщика.

4. При создании совместных предприятий, когда у участников сделки, которые выступают в роли инициатора проведения дью дилидженс, возникает необходимость проведения предынвестиционного анализа потенциального совместного предприятия.

5. В сделках по приобретению недвижимости. В указанных сделках в качестве инициатора проведения дью дилидженс может выступать как владелец недвижимости, так и инвестор. Данная процедура нацелена на проведение всесторонней оценки качественных характеристик реализуемой недвижимости.

6. При привлечении крупных инвестиций. Проведение рассматриваемой процедуры в данном случае позволяет организации, которая является инициатором ее проведения, сформировать портфолио, предоставляющее потенциальному инвестору необходимую информацию для оценки эффективности ее хозяйственной деятельности и инвестиционной привлекательности [8, с. 125].

7. Для формирования стратегии защиты от враждебного поглощения [6, с. 187]. Руководство организации, которая разрабатывает стратегию защиты своего бизнеса от враждебного поглощения, также может рассматривать дью дилидженс в качестве инструмента обеспечения своей экономической безопасности. Именно поэтому оно выступает в данном случае инициатором проведения данной процедуры [6, с. 187].

8. В ходе принятия решения о целесообразности инвестирования венчурными фондами. Проведение процедуры дью дилидженс позволяет менеджерам венчурных фондов принять решение о возможности инвестирования средств в выбранный объект. [3, с. 123].

9. В случае осуществления других финансовых и коммерческих операций, в большинстве своем обусловленных необходимостью предоставления покупателю (инвестору или кредитору) достоверной информации об объекте сделки [2, с. 48]. В данном случае инициировать проведение дью дилидженс может инвестор или организация-объект сделки. Сложившаяся практика оказания данной услуги в России свидетельствует о том, что, как правило, указанная процедура состоит из следующих этапов:

1. Организационный этап.
2. Сбор необходимой информации и проведение ее анализа.
3. Подготовка отчета о проведении проверки.
4. Предоставление результатов проведенной проверки заказчику [6, с. 199].

Важной составляющей организационного этапа проведения дью дилидженс является заключение договора оказания рассматриваемой услуги. Подготовка и заключению договора предшествует проведение переговоров с заказчиком и представителями организации, которая является объектом проверки. Данный этап предполагает сбор рабочей группы экспертов с учетом специфики конкретной сделки, определение приоритетных направлений проверки и составление технического задания, согласование подходов к формированию отчета о проверке. Заключение договора возможно только при условии согласия сторон со всеми условиями проведения предстоящей экспертизы [4, с. 13].

Практика проведения дью дилидженс в России свидетельствует о важности подготовки технического задания на этапе планирования данной процедуры. В данном техническом задании должны найти отражение ключевые вопросы, которые будут рассмотрены в рамках дью дилидженс. Также особое внимание в рамках организационного этапа должно уделяться формированию состава группы экспертов, привлекаемых к проведению рассматриваемой процедуры. Особое значение при организации дью дилидженс придается подготовке сводного плана и определению стратегии его проведения. При формировании стратегии учитываются результаты предварительной оценки факторов риска, а при подготовке сводного плана принимается во внимание информация, собранная в процессе подготовки технического

задания. После подготовки общего плана для обеспечения контроля проведения дью дилидженс следует распределить зоны ответственности между экспертами группы. Далее на основе сводного плана экспертная группа составляет отдельные планы по предполагаемым направлениям дью дилидженс и выбирает процедуры для идентификации прогнозируемых рисков. В случае выявления в деятельности организации-объекта при проверке новых обстоятельств, оказывающих влияние на ход выполнения дью дилидженс, обсуждается необходимость корректировки стратегии его выполнения, перераспределяются зоны ответственности между экспертами и объемы работ [4, с. 14-15].

При этом для сбора и анализа информации эксперты применяют различные общелогические методы: синтез, обобщение, классификация и группировка полученных данных, индукция и дедукция, вероятностно-статистические методы, системный подход, экономико-математическое моделирование, анкетирование, измерение, сравнение. Также в ходе проведения дью дилидженс эксперты осуществляют определенные аудиторские процедуры. Инспектирование позволяет получить комплексное представление и фактическом наличии и качественных характеристиках имущества организации-объекте проверки, ее обязательствах, о соблюдении организацией договорных обязательств. Проведение экспертами процедуры наблюдения предоставляет возможность получить сведения о соответствии ведения отдельных разделов учета требованиям законодательства в сфере бухгалтерского учета и налогообложения. Внешнее подтверждение при осуществлении процедуры дью дилидженс, как правило, используется при необходимости получения достоверной информации о движении денежных средств или остатках по конкретным бухгалтерским счетам. Также внешнее подтверждение может стать эффективной процедурой при изучении условий конкретного договора. Пересчет позволяет провести оценку точности определения амортизационных отчислений по внеоборотным активам и формирования налогооблагаемой базы по налогам и сборам. Аналитические процедуры применяются экспертами для проведения оценки финансовой информации с целью выявления нетипичных взаимосвязей, не соответствующих порядку подготовки финансовой информации проверяемой организации, или обнаружения существенных отклонений от прогнозируемых значений. Запрос подготавливается с целью получения определенной информации от сотрудников, а также от третьих лиц (контрагентов, банков и т.д.).

При этом данный перечень может быть дополнен также собственными методиками каждой фирмы, оказывающей данную процедуру. В ходе дью дилидженс при оценке различных видов риска могут применяться различные методы, например факторный анализ и метод сценариев. Факторный анализ позволяет провести оценку влияния на определенный показатель финансово-хозяйственной деятельности ряда факторов, а метод сценариев ориентирован на анализ влияния на проект одновременного изменения нескольких переменных в условиях различных вариантов развития заданных событий [7, с. 146].

Ряд исследователей, занимающихся изучением особенностей проведения процедуры дью дилидженс, дают более детальную характеристику отдельных направлений ее проведения. Заслуживает внимание позиция Ахмедова Т.Э., который рассматривает особенности проведения финансового, налогового и юридического дью дилидженс. Он обращает внимание на то, что финансовый дью дилидженс ориентирован на определение перспектив развития организации с точки зрения ее финансовой независимости. Как правило, данное направление дью дилидженс состоит из трех блоков: аудит, оценка финансовых и маркетинговых перспектив. При этом следует отметить, что Ахмедов Т.Э. указывает на тесную взаимосвязь между финансовым и маркетинговым направлениями проведения дью дилидженс. Он подкрепляет свою позицию тем, что проведение финансового дью дилидженс предполагает не только оценку количественного и качественного состава имущества и обязательств организации, но также нацелено на изучении ее позиции на рынке, конкурентных преимуществ, степени узнаваемости бренда организации при его наличии. Налоговый дью

дилидженс, по мнению Ахмедова Т.Э., предполагает проведение оценки совокупной налоговой нагрузки организации и возможностей ее оптимизации. Юридический дью дилидженс охватывает несколько направлений. Первое направление - это проверка соответствия учредительных документов организации действующему законодательству. Ахмедов Т.Э. обосновывает необходимость проведения данной проверки тем, что сложившаяся практика осуществления юридического дью дилидженс свидетельствует о случаях, когда положения устава могут противоречить действующему законодательству. Второе направление включает проверку титулов собственности на имущество организации. В обязательном порядке проверяется законность приобретения имущества. Это необходимо для оценки вероятности споров о принадлежности данного имущества организации. Также следует уделить внимание проверке способов и сроков формирования уставного капитала предприятия, что обусловлено возможными нарушениями, связанными с его оплатой. Если имело место увеличение уставного капитала, эксперты анализируют порядок его оплаты с целью выявления возможных нарушений. Третье направление юридического дью дилидженс - проверка деятельности предприятия на предмет соблюдения им действующего законодательства. Ахмедов Т.Э. отмечает, что, приступая к данному блоку юридического дью дилидженс, его исполнители уделяют значительное внимание проверке порядка заключения крупных сделок с точки зрения соблюдения антимонопольного и валютного законодательства. Кроме того, следует провести проверку исполнения заключенных договоров с целью предотвращения возможных судебных исков со стороны контрагентов и государственных органов [1, с. 99-101].

Итогом проведения дью дилидженс является подготовка отчета о проведенной проверке, в котором отражаются окончательные выводы и результаты проведенного анализа. Кроме того, в отчете о результатах проведения рассматриваемой процедуры должна найти отражение информация о возможных финансовых и юридических рисках, а также мнение проверяющих лиц о перспективах развития организации [9, с. 189]. При этом каждый участник экспертной группы, проводящей проверку, должен подготовить индивидуальный отчет. В дальнейшем данные отчеты являются основой для формирования сводного отчета, который и предоставляется заказчику. Главный элемент сводного отчета – тепловая карта рисков, отражающая выявленные в ходе проверки риски и их влияние на различные аспекты деятельности проверяемой организации [4, с.16]. Обобщение опыта подготовки отчета о проведении дью дилидженс крупными аудиторско-консалтинговыми фирмами позволяет сделать вывод о следующей его структуре:

1. Общие положения (цели и задачи проведения дью дилидженс, общие сведения об объекте проверки, сведения об аудиторско-консалтинговой организации и команде экспертов, сроки и методы проведения проверки, перечень основных запрашиваемых документов, отчетности и т.п.).
2. Основные выводы и результаты по всем ключевым аспектам финансового дью дилидженс (выводы о состоянии системы учета и ее соответствия российскому законодательству, выводы о финансовом и имущественном положении компании, прогнозы прибыли и денежных потоков).
3. Выводы по юридическому и корпоративному дью дилидженс, включая выводы о легитимности учредительных документов и имущественных прав, о наличии разрешений и лицензий, результаты анализа качества корпоративного управления и владельческой структуры, выводы о соблюдении трудового и антимонопольного законодательства, а также перечень предъявленных или потенциальных судебных исков.
4. Выводы по другим направлениям (маркетинговый дью дилидженс, проверка информационных технологий, экологический дью дилидженс).
5. Основные нарушения, выявленные в результате проверки, существующие и потенциальные риски, связанные с деятельностью организации.

6. Рекомендации экспертов по устранению выявленных нарушений.

7. Заключение экспертной группы, проводившей проверку [6, с. 201-202].

Кроме того, приложениями к отчету могут являться Матрица рисков и Дорожная карта. В российской практике дью дилидженс эти документы не являются обязательными для формирования, но должны быть рекомендованы для разработки всем будущим участникам инвестиционных сделок. Матрица рисков представляет собой карту всех выявленных рисков (как текущих, так и потенциальных), в которой определены вероятность их наступления и величина возможного ущерба. В рамках разработки Матрицы рисков проводится итоговая оценка риска исходя из вероятности его наступления, величины финансового ущерба и уровня существенности каждого риска для организации. На основе рассчитанных оценок осуществляется классификация рисков с точки зрения последствий (минимальный риск, приемлемый риск, критический риск, катастрофический риск). С использованием подготовленной Матрицы рисков эксперты разрабатывают рекомендации с указанием перечня конкретных мероприятий, направленных на снижение или устранение последствий выявленных рисков. Дорожная карта представляет собой план мероприятий по снижению или устранению рисков, составленный с учетом их очередности, приоритетности и длительности [6, с. 202].

После подготовки отчета о проведении дью дилидженс экспертная группа представляет его результаты заказчику в ходе рабочей встречи с подготовкой краткой презентации основных выводов и рекомендаций [6, с. 202]. На встрече обсуждаются выводы, к которым пришли эксперты на основе анализа полученной финансовой и нефинансовой информации, даются необходимые заказчику рекомендации, пояснения и ответы на возникающие вопросы. При этом заказчику не рекомендуется полагаться с полной уверенностью на полученные от экспертов выводы. Он должен самостоятельно принять взвешенное решение о возможности дальнейшего сотрудничества с проверяемой организацией [5, с. 62].

Заключение

Изучение отличительных особенностей ключевых этапов проведения процедуры дью дилидженс позволяет сделать следующие выводы:

1. Особую важность на этапе организации проведения дью дилидженс имеет достижение понимания между заказчиком и исполнителем основных его целей.
2. На этапе планирования процедуры дью дилидженс основное внимание должно уделяться определению состава группы экспертов и их основных обязанностей, подготовке комплексного плана с последующей его детализацией в зависимости от направленности работы конкретного эксперта или группы экспертов.
3. Перечень применяемых методов получения информации при проведении дью дилидженс достаточно разнообразен: общелогические, эконометрические методы, аудиторские процедуры. При этом наиболее эффективным является подход, который предполагает использование комбинации различных способов сбора информации.
4. На завершающем этапе проведения рассматриваемой процедуры подготавливается отчет, в котором отражаются результаты ее проведения. Оценка возможных рисков, связанных с вложением средств в указанный объект, оформляется в виде Матрицы рисков и Дорожной карты.

Таким образом, можно сделать вывод, что процедура дью дилидженс - крайне необходимое и важное мероприятие для любой организации, желающей привлечь инвестора или, напротив, вложить денежные средства в определенный объект, а также принимающей решение о возможном сотрудничестве с определенным контрагентом. Независимая и всесторонняя оценка помогает нормализовать деятельность предприятия, минимизировать недостатки и избежать ненужных вложений. Поскольку от проведенного анализа во многом будет зависеть будущее развитие предприятия, важно четко следовать основным этапам ее проведения для обеспечения ее надлежащего качества.

Список литературы

1. Ахмедов Т.Э. Роль процедуры due diligence при банковских слияниях и поглощениях // Известия СПбГЭУ. - 2009. - №2. – С. 99-101.
2. Захматов Д.Ю., Туйкина Ю.Р. Роль оценщика в подготовке сделок покупки бизнеса и активов в рамках комплексной проверки (Due diligence) // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2015. - № 9 (168). – С. 46-53.
3. Казакова О.Б. Институциональные условия инновационного развития экономики: монография / О.Б. Казакова. – М.: Издательство «Палеотип». – 2012. – 144 с.
4. Кутер М.И., Антонова Н.А. Планирование аудиторской услуги дью дилидженс//Научно-практичне видання «Незалежний АУДИТОР».-2018. - № 23 (I). – С. 9-18.
5. Кутер М.И., Антонова Н.А. Концепция процедуры дью-дилидженс как современной аудиторско-консалтинговой услуги// Учет.Анализ.Аудит. - 2016.- № 6 - С.51-65.
6. Реорганизация бизнеса: слияние и поглощение : коллективная монография преподавателей научной школы «Школа Молякова Д.С. – финансы микроэкономики» в рамках научных исследований общеуниверситетской комплексной темы «Устойчивое развитие России в условиях глобальных изменений» Подтема департамента «Финансовые инструменты и модели устойчивого развития российских компаний в цифровой экономике» / кол. авторов ; под ред. Л.Г. Паштовой. - Москва: КНОРУС, 2018. - 206 с.
7. Стяжкина И.В. Процедура Дью Дилидженс в системе финансового управления предприятий // Известия СПбГЭУ. - 2016. - №3 (99). - С. 146-149.
8. Шарков Д. А. «Дью дилидженс»: фундаментальная процедура для структурирования сделок по слиянию и поглощению компаний // ПСЭ. -2015. -№1 (53). - С.123-125.
9. Шашкова Т.Н. Герасимова А.В. Due diligence – современный метод экспертизы деятельности компании // Инновационные преобразования, приоритетные направления и тенденции развития в экономике, проектном менеджменте, образовании, юриспруденции, языкознании, культурологии, экологии, зоологии, химии, биологии, медицине, психологии, политологии, филологии, философии, социологии, градостроительстве, информатике, технике, математике физике, 29-30 апреля 2014 года, г. Санкт-Петербург. – СПб.: КультИнформПресс, 2014. - С. 188-189.

DELIMITĂRI ȘI FUNDAMENTĂRI TEORETICE PRIVIND IPSAS 1¹

Drd. Alina CRÎȘMARIU (ȘOMÎTCĂ)¹, Prof. univ. dr. Elena HLACIUC²

^{1,2} Universitatea “Ștefan cel Mare” Suceava, România

E-mails: ¹ somitca.alina@usm.ro; ² elena.hlaciuc@usm.ro

Abstract. This paper addresses the International Public Sector Accounting Standard IPSAS 1 - Financial Statements, considered one of the most important standards issued by IPSASB, as it contains the accounting rules for recognizing and measuring a position present in the financial statements of public institutions, as well as the accounting rules preparation of financial statements. The object of this study is to analyze the way of transposing the patrimonial elements on the occasion of the first adoption of IPSAS within the Opening Balance Sheet. The development of International Public Sector Standards is based on International Financial Reporting Standards (IFRS) applicable to the private sector, and the stated purpose is for public entities to prepare financial reports that provide qualitative, transparent and comparable information, in order to increase accountability decisions.

Keywords: Situații financiare, IPSAS 1, Standarde Internaționale de Contabilitate pentru sectorul public, contabilitate publică, armonizare

JEL Classification: H83

Introduction

Cercetarea își propune să analizeze Standardul Internațional de Contabilitate pentru sectorul public, IPSAS 1 – Situațiile financiare. *Motivația alegerii* acestei teme pornește de la importanța raportărilor financiare în activitatea oricărei instituții și de la faptul că “elaborarea situațiilor financiare este expresia unei comunicări financiare care contribuie la înțelegerea activității și strategiei entității. Prezentarea unei situații financiare în mod clar și profesional, ajută companiile să interpreteze rezultatele și să planifice obiective care să asigure respectarea principiului continuității activității într-un viitor previzibil și în același timp să asigure creșterea profitabilității” (Xhani et al, 2018). Putem spune că situațiile financiare reprezintă oglinda entității, iar componența acestora, precum și modul de întocmire influențează semnificativ factorii implicați în luarea deciziilor.

Prin trasarea regulilor contabile de întocmire a raportării financiare în instituțiile publice, IPSAS 1 implică și celelalte standarde de contabilitate publică. De asemenea, alegerea acestei teme este susținută de faptul că “standardele internaționale de contabilitate din sectorul public reprezintă un pas important în reforma contabilității din sectorul public. Problemele care apar în contextul adoptării unui limbaj comun prin IPSAS sunt multiple și nu va fi ușor să-și dovedească utilitatea, avantajele și dezavantajele folosirii lor” (Cretu et al, 2011). IPSAS 1 cuprinde o serie de reglementări cu efect pozitiv asupra gestionării resurselor financiare și asupra transparența, asigurând o viziune mai cuprinzătoare și mai exactă asupra poziției și performanței financiare a entității.

Scopul lucrării este de a analiza principalele aspecte ale adoptării pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru sectorul public, pe cazul concret al Guvernului Federal din

¹ Articol publicat cu sprijinul “DECIDE - Dezvoltare prin educație antreprenorială și cercetare inovativă doctorală și postdoctorală”, Cod proiect POCU/380/6/13/125031, proiect cofinanțat din Fondul Social European prin Programul Operațional Capital Uman 2014 – 2020”

Austria. *Obiectivele* pe care ni le propunem sunt: clarificarea aspectelor conceptuale referitoare la IPSAS 1 și analiza modului de implementare a IPSAS în Austria.

Lucrarea se încheie cu o serie de concluzii menite a reliefa importanța armonizării în sectorul public, precum și direcțiile viitoare de cercetare.

Studiul s-a realizat prin analizarea unei multitudini de resurse informaționale, cum ar fi reglementări emise de organismele internaționale de standardizare, publicații științifice, documente oficiale, diverse studii și analize legate de subiectul cercetat. Instrumentul folosit în cadrul acestei analize este studiul de caz, prin analizarea Declarației de deschidere a Situației poziției financiare a Guvernului Federal austriac, întocmit pe baza IPSAS.

Basic Content of the Paper

Contabilitatea sectorului public este o problemă care îi preocupă pe academicienii și profesioniștii contabili din întreaga lume, iar subiectul este mult discutat în revistele de specialitate. Contabilitatea angajamentelor față de contabilitatea pe bază de numerar pentru entitățile din sectorul public constituie o adevărată polemică între profesioniști, mai ales după emiterea Standardelor Internaționale de Contabilitate din sectorul public, care se bazează pe contabilitatea de angajamente. Disputa la nivel internațional în ceea ce privește adoptarea contabilității pe bază de numerar sau a contabilității de angajamente pornește de la avantajele și dezavantajele implementării acestora.

Contabilitatea bazată pe numerar aduce următoarele avantaje: ușurința de utilizare, inteligibilitatea datelor pentru o gamă largă de utilizatori, prezentarea succintă a situațiilor financiare, costuri de implementare reduse (SAFA 2006). În schimb, contabilitatea de angajamente reușește să îndeplinească scopul pe care realitatea economică actuală îl impune și anume implementarea unui sistem de management performant care să implice direct responsabilitatea publică (Coy și Pratt, 1998). Contabilitatea de angajamente recunoaște tranzacțiile și evenimentele în momentul realizării lor și nu doar atunci când numerarul sau echivalentul său este primit sau plătit. Prin urmare, tranzacțiile și evenimentele sunt recunoscute și raportate în situațiile financiare ale perioadelor la care se referă (IFAC, 2010). Printre avantajele contabilității de angajamente se numără determinarea și comunicarea exactă a poziției financiare și a performanței entităților publice, îmbunătățirea responsabilității și a transparenței (Van der Hoek, 2005).

În mod contrar, Carnegie și West (2003) consideră măsurarea performanței pentru o entitate economică care are în centrul său noțiunea de profit irelevantă în domeniul sectorului public. Guthrie (1999) susține că: profitul nu este un obiectiv în sectorul public și nu poate fi luat ca măsură de performanță, iar structura financiară și solvabilitatea nu sunt relevante în sectorul public. De asemenea, menționează faptul că rezultatele nu se măsoară prin angajamente, utilizarea angajamentelor limitează ideea performanței publice la eficiență și economii de costuri (Guthrie, 1999).

Luder (2002) subliniază importanța tranziției la contabilitatea de angajamente în sectorul public și că adoptarea acesteia crește relevanța, fiabilitatea și comparabilitatea națională a raportărilor financiare. Totuși tranziția la contabilitatea de angajamente trebuie adaptată la particularitățile sectorului public. Carnegie & West (2003) consideră că atribuirea valorii resurselor nefinanciare controlate de entități guvernamentale este o practică contabilă înșelătoare.

Calea de mijloc sugerată de cercetători este utilizarea în paralel a contabilității de numerar cu sistemul de contabilitate pe bază de angajamente (Monsen, 2002). Chiar și această abordare a ridicat semne de întrebare asupra avantajelor și beneficiilor care ar putea rezulta din operațiunile simultane ale ambelor sisteme de contabilitate (Guthrie, 1998).

În cazul României, există opinii cum ar fi cea expusă de Horobeanu și Alecu (2003), care subliniază avantajele noului sistem, dar și opinii mai rezervate. Astfel, în opinia lui McKendrick (2003) este că sistemul de contabilitate pe bază de angajamente nu este neapărat potrivit pentru țările mai puțin dezvoltate sau cu o economie de tranziție.

Concluzia e că “aplicarea standardelor IPSAS este considerată o veritabilă revoluție, poate mult mai importantă decât cea a standardelor IFRS pentru entitățile economice, aceasta deoarece instituțiile

publice vor fi administrate asemănător unei entități private, cu o contabilitate de angajamente, patrimonială și în partidă dublă” (Ristea et al, 2010).

Standardele Internaționale de Contabilitate din sectorul public sunt un set de standarde bazate în principal pe contabilitatea de angajamente, care ar trebui să ofere o bază globală uniformă pentru pregătirea situațiilor financiare anuale în sectorul public. Elaborarea IPSAS se bazează pe Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), și se încearcă menținerea tratamentului contabil și a textului original al IFRS, cu excepția cazului în care există o problemă specifică sectorului public. Convergența IPSAS cu IFRS este totuși limitată, deoarece nu există standarde IFRS disponibile pentru cerințele specifice ale sectorului public (eg. în sectorul public, există tipuri speciale de tranzacții care nu există în sectorul privat: venituri din impozite, transfer între drepturile din sectorul public).

Începând cu 1997, International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) a dezvoltat 42 de IPSAS bazate pe contabilitatea de angajamente, trei recomandări de practică recomandate (RPG), un standard IPSAS pentru raportare în baza numerarului de contabilitate și un cadru conceptual.

Există *două abordări principale* privind modul de adoptare a IPSAS prin standarde naționale. *Prima modalitate* se referă la crearea și utilizarea de către sectorul public a unui set de standarde distinct și adaptat specificului entității publice. *A doua modalitate de abordare* este o abordare neutră din punct de vedere al sectorului public și presupune existența unui singur set de standarde naționale de aplicare atât în sectorul privat, cât și în cel public.

Deși IPSASB încurajează adoptarea completă a IPSAS pentru a asigura comparabilitatea, țările adoptă IPSAS și parțial. Experiența europeană privind aplicarea standardelor IPSAS este relevantă (Grigorescu, 2004). De exemplu, Elveția a implementat IPSAS la nivel federal, în timp ce gradul de implementare la nivel cantonal variază. Franța a introdus, începând cu 1 ianuarie 2006, standardele IPSAS în contabilitatea publică, la nivelul statului, apoi și la nivelul ministerelor și a altor organizații publice naționale. Uniunea Europeană a decis să aplice IPSAS încă din 2005 ca referință pentru întocmirea situațiilor financiare din contabilitatea proprie. Marea Britanie folosește contabilitatea de angajamente din anul 1995 și aplică în prezent standardele IPSAS. În Germania contabilitatea de numerar este aplicată la nivel central, iar administrațiile locale aplică în principal contabilitatea angajamente.

Cea mai mare parte a țărilor de pe continentul african aplică contabilitatea de numerar, în timp ce majoritatea țărilor din Asia și America Latină sunt la stadiul de planificare a unei reforme în sectorul public. Adoptarea IPSAS presupune o schimbare fundamentală în administrația și cultura financiară, dar și costuri financiare ridicate, ceea ce în special pentru țările în curs de dezvoltare poate fi o adevărată provocare, mai ales că instituțiile precum Banca Mondială condiționează sprijinul financiar de implementarea IPSAS. În schimb, țările dezvoltate au implementate Standardele Naționale de Contabilitate, iar implementarea IPSAS nu este neapărat o prioritate.

Implementarea IPSAS bazat pe angajamente reprezintă o adevărată provocare cu care se confruntă toate entitățile publice din lume. Adoptarea pentru prima dată a IPSAS necesită de cele mai multe ori indicații de aplicare, iar IPSASB a venit în întâmpinarea acestor cerințe și necesități prin emiterea IPSAS 33 - “Adoptarea pentru prima dată a bazelor de angajare” și a Studiului 14 “Tranziția la contabilitatea de angajamente”. IPSAS 33 trebuie să fie aplicat de orice entitate care întocmește primele situații financiare IPSAS începând cu 1 ianuarie 2017 sau ulterior. IPSAS 33 a fost elaborat cu scopul de a adopta prevederile IPSAS în mod constant de jurisdicții diferite și să asigure că primele situații financiare întocmite conform IPSAS conțin informații de credibile și comparabile.

Punctul de pornire în aplicarea IPSAS îl reprezintă *Bilanțul de deschidere a poziției financiare*, în care politicile contabile alese să fie aplicate retroactiv. IPSASB dorește să încurajeze entitățile să adopte IPSAS-uri de bază de angajare, iar IPSAS 33 oferă o serie de derogări specifice de la aplicarea retrospectivă completă, de obicei pentru o perioadă care nu depășește trei ani. Cele mai multe dintre acestea sunt opționale și entitățile au posibilitatea decidă pe care le vor utiliza.

Unele excepții opționale împiedică o entitate să pretindă că situațiile oferă o prezentare corectă și respectă IPSAS-urile, iar astfel de situații sunt denumite „Situații financiare tranzitorii IPSAS”. Se consideră că alte scutiri opționale disponibile nu afectează prezentarea corectă și conformitatea.

Recunoașterea și evaluarea activelor și datoriilor

Entităților care aplică pentru prima dată IPSAS nu li se impune să recunoască sau evalueze activele și datoriile pe o perioadă de 3 ani de la data adoptării următoarelor: IPSAS 12 “Stocuri”, IPSAS 16 „Investiții imobiliare”, IPSAS 25 „Beneficiile angajaților”, IPSAS 27 „Agricultură”, IPSAS 31 ”Imobilizări necorporale”, IPSAS 31 „Angajamente de concesiune a serviciilor”, IPSAS 29 „Instrumente financiare”. De asemenea, entitățile pot alege să determine valoarea justă a unui activ și să utilizeze această valoare justă ca un cost considerat la recunoașterea inițială.

Recunoașterea și evaluarea veniturilor din alte tranzacții decât cele de schimb

Această derogare presupune că entitățile publice nu i se impune schimbarea politicii contabile privind aceste venituri în perioada de tranziție

Costul îndatorării conform IPSAS 5

Dacă entitatea alege să aplice derogările de la recunoașterea activelor, acestea i se permite să nu capitalizeze costul îndatorării suportate pentru activele cu ciclu lung de producție pe perioada de tranziție

IPSAS 13 “Contracte de leasing”

Dacă o entitate folosește scutirea pentru a nu recunoaște activele de leasing financiar, nu va fi obligată să aplice cerințele privind pasivele de leasing pentru acea perioadă de trei ani și nu va fi obligată să recunoască activele în conformitate cu IPSAS-ul corespunzător.

IPSAS 20 “Părțile afiliate”

Entitatea poate să nu divulge relațiile cu părțile afiliate, tranzacțiile cu acestea, precum și informații legate de personalul aflat la conducere.

IPSAS 35 “Situații financiare consolidate”

Se permite ca în perioada de derogare, entitatea să nu elimine soldurile, tranzacțiile, veniturile și cheltuielile dintre entitățile din grup.

Reconcilierea

Entitățile trebuie să prezinte o reconciliere a elementelor care au fost recunoscute sau evaluate în perioada de raportare în cazul în care au fost excluse din situațiile financiare raportate anterior. Această reconciliere va face parte din notele la situațiile financiare.

Putem afirma că acest standard oferă o serie de avantaje instituțiilor publice care vor să implementeze cerințele IPSAS, dar în același timp și o mare provocare de a identifica și clasifica adecvat a activele controlate de unitate.

În Austria, guvernul federal a modificat substanțial legea bugetului federal austriac în două etape, începând cu 2009 și 2013. Scopul principal declarat al reformei în sectorul public a fost asigurarea eficienței și transparenței în managementul sectorului public.

Primul etapă, care a început în 2009, a avut în vedere introducerea unui buget de cheltuieli pe termen mediu, pe patru ani, cu plafoane de cheltuieli, reportarea creditelor neutilizate la sfârșitul anului bugetar, precum și o reforma sistemului de contabilitate publică, pentru introducerea contabilității de angajamente, păstrându-se totodată și contabilitatea pe bază de numerar.

A doua etapă prevăzută pentru 2013, vine în întâmpinarea obiectivului central al reformei bugetare federale austriece, impus și de Constituția Federală, și anume asigurarea unei imagini complete și corecte asupra poziției financiare a guvernului federal. Acesta presupune oferirea de informații despre active și pasive, pe lângă informații despre fluxuri de numerar și resurse financiare. Astfel, pentru prima dată, guvernul federal a elaborat *Declarație de deschidere a poziției financiare la 1 ianuarie 2013*.

În prezent, Austria aplică un număr de 25 de IPSAS-uri, dintre care 20 sunt aplicate în totalitate, iar 5 parțial. Trebuie să menționăm faptul că IPSAS 33, care reglementează modalitatea de adoptare

pentru prima dată a IPSAS, nu era elaborat la data la care Austria a decis adoptarea standardelor în domeniul public. Astfel, guvernul federal a ales să le adopte în mod direct prin standardele naționale elaborate direct de Ministerul Finanțelor pe baza principalelor concepte și linii directoare, cu respectarea regulilor de evaluare recunoaștere a elementelor patrimoniale. Proiectele de lege ale standardelor sunt finalizate în cooperare cu Curtea de Conturi și urmărind un proces formal de consultare cu ministerele și administrațiile locale.

Legea privind bugetul din Austria se bazează pe IPSAS și în conformitate cu aceste standarde, la întocmirea situației de deschidere a poziției financiare au fost respectate o serie de reguli.

✓ *Prezentarea fidelă* - Aceasta înseamnă că situația de deschidere a poziției financiare a fost întocmită fără supraevaluarea sau subestimarea intenționată a activelor sau pasivelor.

✓ *Perspectivă economică* - Tranzacțiile sunt contabilizate în funcție de termenii și condițiile lor economice, nu neapărat de forma lor juridică. Acest principiu a fost utilizat în special pentru atribuirea dreptului de proprietate economică asupra activelor. Activele au fost recunoscute în situația de deschidere a poziției financiare, dacă guvernul federal a fost proprietarul economic la 1 ianuarie 2013. Un proprietar economic este persoana sau entitatea care controlează un activ, îl deține și îl folosește, are puterea de a dispune de activul respectiv și răspunde în caz de pierdere sau distrugere a activului.

✓ *Pragul de semnificație*: au fost stabilite o serie de valori folosite ca limite de includere, cum ar fi: recunoașterea ulterioară a activelor cu o valoare mai mare de 10.000 Eur sau 1.000 Eur în cazul activelor achiziționate după 31 decembrie 2007; stocurile cu o valoare mai mare de 5.000 Eur; constituirea de provizioane pentru facturi restante cu o valoare estimată de minim 50.000 Eur; constituirea de provizioane pe termen lung, cu o valoare estimată mai mare de 100.000 Eur; venituri din taxele de garanție cu o valoare mai mare de 100.000 Eur; venituri realizate și venituri de încasat cu o valoare de minim 10.000 Eur.

✓ *Fiabilitate* – aplicarea politicilor contabile într-un mod rezonabil.

✓ Fiecare activ și pasiv a fost evaluat individual. În cazuri excepționale, activele și pasivele au fost combinate pentru a forma grupuri de risc.

✓ Ajustarea evenimentelor după data raportării a fost luată în considerare doar dacă acestea au devenit cunoscute în perioada dintre 1 ianuarie 2013 și data finalizării bilanțului de deschidere.

✓ Pentru activele și pasivele în valută s-a folosit rata de schimb a Băncii Centrale Europene valabilă pentru data de 31 decembrie 2012.

Ministerul Finanțelor încercat să găsească un echilibru cost-beneficiu, adică raportarea completă a activelor și datoriilor federale, cu evitarea pe cât posibil a cheltuielilor administrative majore. Prin urmare, deși IPSAS-urile au fost considerate un punct de referință, respectarea deplină a tuturor standardelor nu a fost scopul final al reformei. Abaterile de la anumite standardele s-au făcut din motive de cost sau relevanță, iar cele care au fost considerate a avea un impact limitat asupra finanțelor publice sau prea complexe nu au fost luate în considerare pentru transpunere.

Regulamentul privind bilanțul de deschidere austriac oferă o serie de *excepții și simplificări* pentru a reduce povara administrativă fără a reduce calitatea informațiilor pe care le conține:

- Utilizarea de tarife fixe și comparative în evaluarea elementelor patrimoniale
- Folosirea metodelor alternative de evaluare, dacă aceasta este singura modalitate de efectuarea evaluării pertinente;
- Înființarea unui departament intern de evaluare în cadrul administrației cu scopul de a evita apelarea la experți externi;
- Nu s-au consolidat situațiile financiare.

După cum putem observa, reforma sistemului bugetar din Austria s-a realizat în etape, iar procesul de tranziție a fost unul de durată și foarte bine structurat. Chiar dacă au existat o serie de probleme specifice și complexe din punct de vedere juridic, abordarea reformei a fost una pragmatică, iar tranziția s-a realizat după principii și reguli clare și ferme. Poate aceasta este și cheia succesului reformei din Austria. Putem spune că scopul principal declarat al reformei de a avea informații transparente despre active și pasive a fost atins prin Declarația de deschidere a poziției financiare

din 2013. Astfel, din prelucrarea informațiilor conform IPSAS, valoarea negativă a activului net arată că datoriile federale sunt semnificativ mai mari decât activele federale.

Conclusions

Realitatea economică descrisă prin globalizarea economiilor, crearea societăților transnaționale, creșterea capitalizării bursiere, dezvoltarea piețelor de capital și apariția de noi produse financiare, impune contabilității să se adapteze și să se perfecționeze astfel încât să poată răspunde cerințelor informaționale ale momentului. Perfecționarea implică schimbare, iar contabilitatea a evoluat în timp, ca sistem deschis, receptiv la modificarea mediului politic, economic, social și cultural (Ristea et al, 2010).

Armonizarea și modernizarea sistemului contabil în sectorul public sunt prezente și actuale atât la nivel internațional, cât și la nivel european, fiind părți integrante ale NPM. Atât țările emergente, cât și cele dezvoltate, au fost supuse unor presiuni externe din partea unor organisme precum OECD, Banca Mondială sau Fondul Monetar Internațional, în vederea reformării administrațiilor publice, prin preluarea elementelor NPM, între care, practicile contabile sunt considerate un element esențial al succesului implementării NPM (Navarro & Bolivar, 2007).

Armonizarea contabilă în sectorul public și-a câștigat importanța prin prisma faptului că este considerată o modalitate de a îmbunătăți semnificativ responsabilitatea public asumată a administrațiilor, de a facilita analiza și comparația rapoartelor financiare întocmite în sectorul public de către părțile interesate, respectiv de a evalua performanța diferitelor niveluri ale administrației. Totodată, fiind considerată și un instrument de îmbunătățire a transparenței și comparabilității, armonizarea contabilă contribuie, implicit, și la îmbunătățirea procesului decizional (Brusca et al., 2015).

Armonizarea contabilă publică este în continuare o temă intens dezbătută. Informația contabilă stă la baza deciziilor economice, iar calitatea informațiilor influențează în mod direct deciziile luate. Dacă informația contabilă reflectă incomplet sau incorect realitatea economică, cu atât mai mult rezultatele deciziilor nu vor fi cele așteptate. Aplicarea prevederilor IPSAS asigură fundamentarea și obținerea unor informații calitative, pe care se pot baza deciziile economice. Chiar dacă există exemple de bună practică în aplicarea IPSAS la nivelul instituțiilor publice din întreaga lume, totuși gradul de implementare este în continuare scăzut. Acest lucru poate fi explicat pornind de la provocările pe care le presupune implementarea IPSAS. Astfel, adoptarea IPSAS necesită înțelegerea, educarea și implicarea tuturor părților interesate, inclusiv deținătorii de funcții politice, auditori, contabili, bănci de stat și ministere. Personalul din instituțiile publice nu are, de cele mai multe ori, abilitățile și competențele necesare, iar implementarea va necesita un program de pregătire pentru creșterea competențelor și pentru specializarea personalului. Apoi, se impun modificări în legislație, precum și adoptarea unor norme și reglementări care trebuie adaptate la specificul fiecărei țări. De asemenea, procesul este unul de durată, care necesită numeroase resurse: material, umane, informaționale, financiare etc. Ultimul aspect care influențează adoptarea IPSAS și poate cel mai important în luarea deciziei este costul. Se știe că adoptarea IPSAS presupune resurse financiare importante, pornind de la pregătirea personalului și până la asigurarea infrastructurii necesare. Acest aspect are un impact semnificativ mai ales în cazul țărilor în curs de dezvoltare.

Ca o concluzie a studiului, putem afirma că aplicarea recomandărilor IPSAS are un impact direct și semnificativ asupra modului de întocmire a situațiilor financiare, a indicatorilor calculați și a deciziilor fundamentate pe baza acestora, iar acest lucru subliniază încă o dată importanța aplicării acestora în contabilitatea entităților publice. Cu siguranță, putem afirma că viitorul în contabilitatea publică presupune armonizarea cu IPSAS.

Bibliography

1) Brusca I., Caperchione E., Cohen S., Rossi F.M. 2015. Comparing Accounting Systems in Europe. In: Brusca I., Caperchione E., Cohen S., Rossi F.M. (eds) Public Sector Accounting and Auditing in Europe. IIAS

- Series: *Governance and Public Management*. Palgrave Macmillan, London. DOI: https://doi-org.am.e-nformation.ro/10.1057/9781137461346_16
- 2) Carnegie, G.D. and West, B.P. 2003. How Well Does Accrual Accounting Fit the Public Sector?. *Australian Journal of Public Administration*, 62: 83-86. DOI: <https://doi.org/10.1111/1467-8497.00327>
 - 3) Coy, D. and Pratt, M. 1998, "An insight into accountability and politics in universities: a case study", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 11 No. 5, pp. 540-561. DOI: <https://doi.org/10.1108/09513579810239846>
 - 4) Cretu C., Sîrbu C., Gheonea V., Constandache N., 2011. *Presentation of Financial Statements According to IPSAS - a Challenge for Professional Accountants*, Performance and Risks in the European Economy – The 6th Edition of the International Conference – European integration. Realities and Perspectives;
 - 5) Grigorescu, Ș.I. 2004. Bazele contabilității în administrația publică, București: Editura InfoMega;
 - 6) Guthrie, J., Olson, O., & Humphrey, C. 1999. Debating developments in new public financial management: The limits of global theorising and some new ways forward. *Financial Accountability & Management*. 15(3&4), 209–228. DOI: <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00082>
 - 7) Horobeanu S., Alecu G. 2003, *Noul sistem de contabilitate in institutiile publice*, Revista de Finante Contabilitate no.4.
 - 8) Lüder, K. 2002. *Research in comparative governmental accounting over the last decade— achievements and problems*. In Montesinos, V. and Josè, M. V. (Eds), *Innovations in Governmental Accounting* (Kluwer Academic Publishers, Dordrecht), 1–21;
 - 9) McKendrick, J. (2007, *Modernization of the Public Accounting Systems in Central and Eastern European Countries: The Case of Romania*, *International Public Management Review*, Vol. 8, Issue;
 - 10) Monsen, N. 2002. The Case for Cameral Accounting. *Financial Accountability & Management*, 18: 39-72. DOI: <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00145>
 - 11) Navarro Galera, A., Rodriguez Bolivar, P. 2007. *The Contribution of International Accounting Standards to Implementing NPM in Developing and Developed Countries*, *Public Administration and Development*, Vol. 27, Issue 5;
 - 12) Ristea, M., Jianu, I., Jianu, I. 2010. *Experiența României în aplicarea standardelor internaționale de raportare financiară și a standardelor internaționale de contabilitate pentru sectorul public* Available on the Internet:
https://www.researchgate.net/publication/49583975_Experienta_Romaniei_in_aplicarea_standardelor_internationale_de_raportare_financiara_si_a_standardelor_internationale_de_contabilitate_pentru_sectorul_public
 - 13) Peter van der Hoek, M. 2005, From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience. *Public Budgeting & Finance*, 25: 32-45. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.0275-1100.2005.00353.x>
 - 14) Xhani, N., Avram, M., Iliescu (Ristea), M.A. 2018. *Situațiile financiare anuale și rolul lor în comunicarea financiară*, *Studia Universitatis Petru Maior, Series Oeconomica, Fasciculus 1, anul XII, ISSN – L 1843-1127, ISSN 2286-3249*, 2
 - 15) ***Annual Report - Opening Statement of Financial Position for the Austrian Federal Government as at 1 January 2013
 - 16) *** IFAC (2010), *Recomandări pentru Națiunile G-20 - Reuniunea din 26-27 iunie 2010*;
 - 17) *** IPSASB (2014), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, vol.1,2, translation, CECCAR Printing House, Bucharest;
 - 18) ***SAFA (2006), *Studiu privind contabilitatea bazată pe acumulări pentru guverne și entități din sectorul public din țările SAARC*;
 - 19) https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/pi-IPSAS-implementation-current-status-and-challenges.pdf
 - 20) <https://www.bmf.gv.at/en.html>
 - 21) <http://Eur-lex.europa.eu>
 - 22) www.esafa.org

ROLUL BUGETELOR DE INSTRUMENT DE MANAGEMENT IN ADMINISTRATIA PUBLICA. APLICABILITATEA IPSAS 24 IN ROMANIA

PhD. OLARU Elena Alina (căs. COLBEA)
Stefan cel Mare University of Suceava, 720229, Romania
colbea_alina@yahoo.com

Abstract. *This research is based on the assumption that, in many public administrations, budgets are not just intended to provide additional information; are powers of legal value that make them autonomous documents. Therefore, the aim of the research was to analyse the relations between politicians and managers, focusing in particular on the governance models used in the Romanian public administration and on the role of budgeting in these cases. We also analysed the content and constraints of IPSAS 24, from which the difficulties of its application in Romania arose. Our research has led to the firm belief that IPSAS 24 must be complemented by an international standard specifically dedicated to budgeting. This should include a European version that takes into account the ESA 2010 and the COFOG classification.*

Keywords: *budget, authorisation Function, IPSAS 24, accounting of public institutions*

JEL Classification: M41

1. INTRODUCERE

Armonizarea contabilă a făcut necesară adoptarea unui limbaj comun de raportare financiară, care se realizează prin procesul de normalizare contabilă. În acest sens, îmbunătățirea și reducerea diferențelor dintre practicile contabile naționale și cele internaționale, cu scopul de a elabora principii și norme de natură generală care să ducă la comparabilitatea informațiilor furnizate de conținutul situațiilor financiare ale entităților din sectorul public.

În același timp, armonizarea regulilor este privită ca principalul mijloc de asigurare a transparenței și comparabilității informațiilor care conduc la optimizarea procesului decizional din sectorul public, de la care părțile interesate pot aprecia performanța diferite niveluri ale acestui sistem.

La nivel internațional, armonizarea contabilității la nivelul sistemului public este ghidată de Standardele Internaționale de Contabilitate a Sectorului Public (IPSAS) elaborate de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate al Sectorului Public (IPSASB), un organism care își propune să evolueze standardele contabile la cele mai înalte niveluri, astfel încât să pot fi utilizate în mod eficient de către entitățile publice în procesul de generare a situațiilor financiare cu un scop general, ceea ce va duce la o îmbunătățire a gradului lor de încredere și transparență.

Astfel, există îngrijorări atât la nivel internațional, cât și în cadrul Uniunii Europene pentru normalizarea și armonizarea sistemelor de contabilitate pentru a crea proceduri uniforme pentru înregistrarea tranzacțiilor financiare la nivelul tuturor statelor (Bellanca, 2015).

Integrarea României ca membru cu drepturi depline al Uniunii Europene a dus la schimbări multiple în nivelul contabilității instituțiilor publice. În acest sens, reglementările contabile pentru instituțiile publice, aprobate de O.M.F.P. NR. 2021

2. ABORDĂRI LEGISLATIVE PRIVIND EVOLUȚIA CONTABILITĂȚII PUBLICE DIN ROMÂNIA ÎN VEDEREA TRANZIȚIEI LA ADOPTAREA IPSAS

De-a lungul timpului, sistemul de contabilitate publică al țării noastre a evoluat în lumina schimbărilor care au avut loc în anumite momente. Toate acestea au fost determinate de apariția economiei de piață și de căderea regimului comunist. O serie de dispoziții legale au constituit piatra de temelie care a revoluționat contabilitatea publică din România și anume: Legea contabilității nr. 82 și plata cheltuielilor către entități publice, HG nr. 81/2003 și OMFP nr. 1487/2003 cu privire la reevaluarea și amortizarea activelor fixe deținute de entitățile publice, OMFP nr. 520/2003 privind organizarea și gestionarea veniturilor bugetare, dar nu ultima din OMFP nr. 1917/2005 privind noul plan de conturi pentru instituții publice, care au făcut o aliniere mai strânsă cu graficul economic al entității conturi.

Adoptarea IPSAS-urilor a început în 2002, când trecerea de la numerar contabilitatea la contabilitate pe bază de angajamente a avut loc, având ca document legal documentul implementarea OMFP nr. 1746/2002, prin care metodologia pentru organizarea și gestionarea contabilității sistemului public, a planului de conturi și s-au stabilit monografiile contabile utilizate pentru înregistrarea operațiunilor. Baza acestei reglementări a fost o serie de elemente ale sistemului european de Accounts (SEC 95), Regulamentul financiar al Consiliului European nr. 1605/2002 sau Manualul de statistici financiare ale guvernului, pregătit de Fondul Internațional monetar.

De asemenea, introducerea noii clasificări bugetare aplicabile din Ianuarie 2006 prin OMFP nr. 1954/2005 a fost impus de necesitatea acestuia corelarea cu sistemul conturilor naționale și cu statisticile finanțelor publice din 2001 Manual. Scopul acestui ordin a fost de a respecta Standardele Internaționale Organisme de compilare și prezentare a statisticilor finanțelor publice, în vederea îmbunătățirea structurii și transparenței operațiunilor efectuate pe fonduri publice ca precum și angajamentul țării noastre de a implementa acquis-ul comunitar în domeniul finanțelor publice.

Mai târziu, după aderarea României la Uniunea Europeană, a fost necesar îmbunătățirea contabilității în sistemul public prin apariția unor noi reglementări la la nivel național prin OMFP nr. 2021/2013, aplicabil la 1 ianuarie 2014 și la La nivelul Uniunii Europene prin Regulamentul nr. 549/2013 privind Sistemul european de naționalitate și Conturile regionale ale UE (SEC 2010) aplicabile la 1 septembrie 2014, data de la care informațiile au fost transmise către Eurostat în conformitate cu 2010 Regulile ESA. Aceasta stabilește cadrul contabil aplicabil la nivel european care oferă posibilitatea unei prezentări analitice și sistematice a unei țări economie, componentele sale principale și relațiile sale cu alte economii în vederea asigură comparabilitatea internațională, armonizarea cu alte aspecte economice și sociale sistemele statistice, consistența, stabilitatea pe o perioadă lungă de timp, se concentrează pe process descriere economică și ușor de monitorizat; capacitatea aplicației în situații diferite și cu scopuri diferite. În consecință, transpunerea acestui lucru reglementarea la nivelul României a fost realizată prin: OMFP nr. 496/2014 pentru aprobarea Normelor metodologice privind achiziționarea și retragerea certificat de atestare a cunoștințelor dobândite în domeniul Sistemului European de Conturi și ale Legii nr. 270/2013 pentru modificarea și completarea Legii nr. 500 / 2002 privind finanțele publice.

Prin urmare, progresul realizat în sistemul contabil public al țării noastre pentru implementarea IPSAS contribuie la: creșterea calității raportării financiare de către instituții, credibilitatea și transparența informațiilor furnizate, realizarea comparabilității și o evaluare responsabilă la nivelul nivelului tuturor resurselor gestionate, luarea deciziilor exacte, evaluarea situației financiare, a performanței financiare și a fluxurilor de numerar, buna gestionare și gestionarea resurselor, informații mai detaliate despre gestionarea eficientă a costurilor a rezultatelor, realizând mai multe controale interne eficiente și mult mai multă transparență în ceea ce privește activele și pasivele (Deaconu, et. Al., 2011; Gisberto & Nisulescu-Ashrafzadeh, 2017; Răscolean & Rakos, 2015).

Toate aceste aspecte acoperite de contabilitatea publică au fost și sunt încă posibile urmărind evoluția cadrului național de reglementare, cu principalele IPSAS standard de stabilire a modului de recunoaștere, evaluare, descriere și prezentare a tranzacției informații și evenimente în situațiile financiare cu scop general.

3. CUPRINSUL IPSAS 24 SI LIMITELE DE APLICARE ÎN ROMÂNIA

Titlul IPSAS 24 (Prezentarea informațiilor bugetare în declarație) evidențiază atât conținutul, cât și constrângerile sale. IPSAS 24 integrează IPSAS 1, deoarece s-a considerat că o situație financiară ar trebui să includă o comparație între datele contabile și estimările făcute în prealabil. Cu toate acestea, titlul se referă la termenul "buget", fără a exista efectiv un principiu contabil specific pe această temă. În special, IPSAS 24 nu se ocupă de procesul de aprobare a bugetului – ci doar impune ca administrațiile care difuzează și fac publice bugetele lor să furnizeze următoarele ²:

a) o comparație între soldul final și cifrele enumerate în buget;

² Dascălu, C.; Nișulescu, I.; Caraiani, C.; Ștefănescu, A.; Pitulice, C. (2006) Convergența contabilității publice din România la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, Editura CECCAR, București

- b) un rezumat al motivelor politice sau de gestionare pentru orice neconcordanță între soldul final și cifrele enumerate în buget, astfel se menționează la litera (a);
- c) o nouă situație a cifrelor soldului în cazul în care acestea au fost atinse utilizând un principiu contabil diferit de cel utilizat pentru întocmirea bugetului.

Administrațiile care nu își fac bugetele publice nici măcar nu trebuie să furnizeze cifrele solicitate în IPSAS 24.

Paradoxul este și mai evident în secțiunea 29, care consideră că compararea cifrelor anterioare și a cifrelor bilanțiere este esențială pentru:

- asigurarea unei mai mari transparențe în documentele contabile și a informațiilor complete privind evoluția gestionării organismului;
- punerea la dispoziția publicului a datelor utile pentru "controlul social" și pentru evaluarea performanței organizaționale a administrației.

Dacă toate administrațiile publice și-ar publica bugetul, acest lucru ar declanșa dublul "independență și responsabilitate" managerial și "direcția și responsabilitatea" politică, care sunt tipice modelului de management menționat la alineatul (2).

Cu toate acestea, deși IPSAS 24 subliniază responsabilitatea celor care gestionează un buget, acesta nu include nicio cerință formală privind modul în care ar trebui prezentat, afirmând că aceasta poate fi furnizată într-o notă de informare suplimentară separată de situația contabilă sau poate constitui o parte integrantă a situației financiare și poate fi inserată într-o coloană specifică pentru valorile prognozate plasate alături de valorile contabile.

Chiar și natura cifrelor bugetare care trebuie comparate cu declarația finală este neclară. De fapt, se preconizează că, pentru fiecare tip de audit impus de lege, este necesar să se ia în considerare previziunile inițiale, și anume cele efectuate înainte de începerea perioadei administrative în cauză, și cifrele ajustate, adică cele care ilustrează variațiile care au loc pe parcursul anului ca urmare a unor evenimente neprevăzute.

Pe măsură ce natura cifrelor de prognoză comparate variază, informațiile furnizate și tipul de responsabilitate care stă la baza motivelor acestei schimbări de schimbare. de fapt:³

- diferența dintre valorile bilanțului și previziunile inițiale concentrează atenția asupra performanței, asupra eficienței administrației și asupra fiabilității proceselor sale de programare și bugetare;
- diferența dintre valorile contabile și previziunile ajustate se concentrează pe alocarea definitivă, în limitele stabilite de organismul care aprobă bugetul, precum și pe corectitudinea juridică a celor care gestionează resursele.

Cu toate acestea, se poate vedea modul în care previziunile ajustate sunt frecvent identice cu valorile finale ale situațiilor contabile. Acest lucru se datorează faptului că previziunile sunt monitorizate în mod constant, ceea ce înseamnă că schimbările lor reflectă evenimentele din cadrul managementului și dezvoltarea acesteia.

IPSAS 24 uită că este, de asemenea, important să se compare previziunile inițiale cu cele definitive. O diferențiere semnificativă în aceste două valori nu arată numai fiabilitatea proceselor de programare și bugetare. De asemenea, permite să înțelegem dacă strategiile și politicile celor care aprobă bugetul au fost coerente, consecvenți și adecvate. În cazul în care se modifică principiile contabile utilizate, este esențial să se facă trimitere la IPSAS 3.

În ceea ce privește cadrul bugetar, IPSAS 24 se referă doar la două fapte evidente:

- un buget trebuie să se refere la aceeași perioadă ca și situația contabilă – aceasta poate fi o perioadă anuală sau o perioadă de mai mulți ani;
- clasificarea elementelor contabile în buget trebuie să fie aceeași cu cea din situația contabilă;
- clasificările pot fi efectuate în funcție de natura economică a elementelor, zona de destinație a resurselor sau de "misiunile" specifice, adică de scopurile publice urmărite de administrație.

³ Dumitru, M.; Pitulice, I. C.; Ștefănescu, A. (2014) Cartea verde a contabilității instituțiilor publice, Ediția a II-a, Editura RENTROP & STRATON, București

Aceste orientări bugetare vagi reintroduc la nivel internațional problemele legate de incoerența sistemelor contabile care utilizează modele diferite. În România există administrații cu bugete în care elementele sunt clasificate în funcție de natura lor, altele în funcție de destinație și, cu toate acestea, altele în funcție de obiectivele publice urmărite. Uneori criteriul de clasificare a datelor utilizat pentru întocmirea bugetului nu este același cu cel utilizat în situația contabilă.⁴

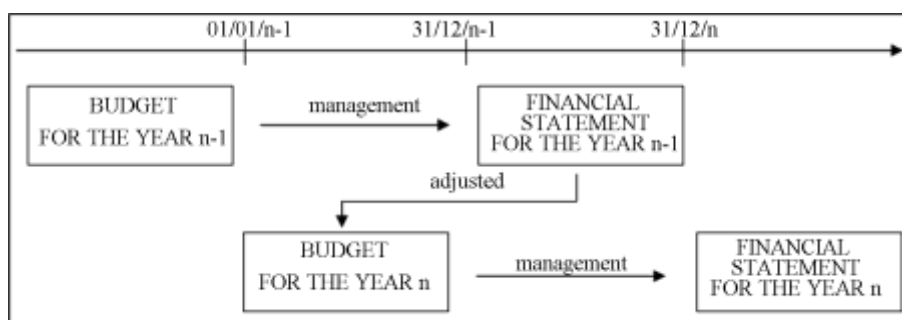
Primul obstacol în calea aplicării directe a IPSAS în România și, prin urmare, și a IPSAS 24, se regăsesc în mod explicit în hotărârea pronunțată de secțiunile unificate ale Curții de Conturi, potrivit căreia:⁵ *"Este necesar să se precizeze că utilizarea IAS sau IPSAS este voluntară în cadrul statelor și autorităților publice; în prezent, în România, este posibil să se aplice în administrația publică numai dacă sunt transpuse prin intermediul unor legi specifice. ... (...) Pe lângă acest aspect juridic, transpunerea lor completă este împiedicată de dificultatea de a le adapta la criteriile fundamentale ale sistemului nostru contabil"*

De fapt, nu este așa, în special în urma procesului de contabilitate armonizată, prin care mai multe principii sunt introduse treptat în România, ca urmare a adoptării unor legi specifice. În ceea ce privește IPSAS 24, este posibil să se vadă modul în care unele dispoziții IPSAS sunt deja utilizate datorită funcției de autorizare a bugetului, care a caracterizat întotdeauna normele contabile utilizate de administratorii publici în România, în același mod ca și "contabilitatea camerală" pe care se bazează.

Cu alte cuvinte, funcția de autorizare a unui buget impune să se facă o comparație între extrasul de cont și previziuni. Se face o comparație și un calcul al eventualelor discrepante pentru cifrele financiare, dar nu și pentru cifrele economice. Astfel, punctul de referință este doar previziunile definitive, iar orice diferențe cu previziunile inițiale sunt neglijate. În România, bugetul pentru un singur an este întocmit în două versiuni: una "inițială", întocmită înainte de începerea perioadei administrative, și una "ajustată", după aprobarea situației financiare pentru anul precedent.⁶

După se poate observa din figura 1, bugetul inițial pentru anul n este de obicei aprobat înainte de începerea anului n; situația financiară pentru anul "n-1", este în mod evident întocmită după sfârșitul anului "n-1". Aceasta înseamnă că "bugetul inițial" pentru anul "n" este definit fără a cunoaște exact valorile inițiale (de exemplu: încasări, credite, datorii etc.), deoarece acestea coincid cu valorile contabile pentru anul "n-1".

În consecință, este necesar să se "actualizeze" "bugetul inițial" odată ce situația financiară a fost aprobată și, prin urmare, se creează o a doua versiune "ajustată" a bugetului.



Ambele tipuri de buget sunt incluse în IPSAS 24, deoarece se referă la termenii "buget inițial și final"., vreodată, există diferențe semnificative atunci când se compară obiectivele unui buget în România cu IPSAS 24.

În România, după s-a menționat deja, bugetele sunt mijloacele prin care se poate transfera un transfer de autorizare între politicieni și manageri de top. Astfel este definit de IPSAS 24, un buget este

⁴ . Ilie, D.; Alecu, G. (2011) Convergența contabilității publice cu Standardele Internaționale de Contabilitate pentru sectorul public (IPSAS), Revista Audit financiar, 10

⁵ Gisberto A.; Nisulescu-Ashrafzadeh, I. (2017) Contabilitatea în instituțiile publice, Editura ASE, București

⁶ Măcriș, M. (2015) Contabilitatea instituțiilor publice. Ediția aII-a revizuită și adăugită, Editura Universitas, Petrosani

esențial doar pentru compararea datelor estimative cu datele conturilor financiare. IPSAS 24 afirmă în mod expres că un buget nu trebuie neapărat să aibă o formă juridică, ar fi o lege sau un alt act administrativ. Pe de altă parte, sistemul juridic românesc califică un buget drept obligatoriu din punct de vedere juridic și obligă un organism politic să îl aprobe cu acte juridice specifice, care, în cazul statului, este o lege specifică.

În modelul de management, procesul de "formare" bugetară ar trebui să înceapă cu propunerile înaintate de manageri și colectate de către directorul general care, la rândul său, va crea "propunerea bugetară" atât sub forma unui "buget operațional", cât și sub forma "bugetului public".⁷

După analizarea propunerii de buget, organul de conducere decide dacă o acceptă sau o modifică și elaborează propunerea de a o prezenta organismului ales. Pe baza acestei propuneri, se lansează o discuție politică și va fi formalizat "bugetul" politic. Astfel, devine documentul obligatoriu din punct de vedere juridic și politic pe care organul de conducere îl va numi bugetul "operațional", care este apoi alocat directorului general.

Prin urmare, în acest caz, un principiu contabil corect pentru buget ar trebui să:⁸

- rolul proactiv al managerilor în procesul de programare;
- nivelul politic la care este aprobat "bugetul politic";
- nivelul politic la care este aprobat "bugetul operațional";
- procedurile de modificare a celor două bugete pe parcursul anului;
- marja de manevră acordată conducerii în derularea "bugetului operațional".

Desigur, atunci când se definesc aceste domenii, este necesar să se protejeze autonomia organizațională a administrației unice. În ceea ce privește a doua întrebare, astfel se menționează la alineatul (4), care acoperă conținutul și limitele IPSAS 24, bugetul este considerat a fi un simplu instrument de comparare a datelor estimate cu datele contabile, dar nu precizează dacă verificările ar trebui să se aplice previziunilor inițiale sau finale sau chiar ambelor. Acesta nu este un aspect care trebuie ignorat având în vedere faptul că bugetul are o funcție de autorizare.

Se consideră că alegerea datelor care trebuie comparate va varia în funcție de scopul verificărilor, și anume:⁹

- în cazul în care scopul verificărilor este de a audita abilitățile manageriale și eficiența administrației, se utilizează compararea situației financiare cu "bugetul inițial", și anume previziunile inițiale. În acest caz, există o evaluare a cauzelor – fie că este vorba de conducere, ordinare sau extraordinare – în spatele oricăror discrepante;
- în cazul în care auditul se concentrează asupra corectitudinii juridice, este necesar să se compare bilanțul cu "bugetul final", adică cu previziunile ajustate. În acest caz, auditul se va concentra asupra respectării normelor juridice impuse de management.

Într-un model managerial "pur", funcția de autorizare poate fi îndeplinită prin previziunile "inițiale". În acest caz, nu există o evaluare a legitimității activității managerilor, care este considerată o condiție esențială, ci mai degrabă a competențelor profesionale ale managerilor, care stau la baza relației de încredere cu organismele politice. În prezent, însă, în România, funcția de autorizare a bugetului este îndeplinită doar de către cei care au "ajustat" în față, cu, ca urmare, manageri care se concentrează pe corectitudinea juridică a bugetului, în spatele cărora încearcă adesea să ascundă dificultăți manageriale sau, într-adevăr, deficiențe.

Acest lucru nu înseamnă că dorim să negăm importanța previziunilor "ajustate", dar capacitatea managerială este una, comportamentul legitim este alta. În ceea ce privește a treia întrebare, punctul

⁷ Munteanu, V.; Tilea, M.D.; Bleotu, V.; Zaharia, D. L. (2014) Contabilitate și raportare financiară în instituțiile publice. Ediția a II-a revizuită, Editura Universitară, București

⁸ Munteanu, V.; Stănescu, G.S.; Boca Rakos, I.S. (2013) The Degree of Reporting of the Environmental Information by the Economic Entities in Romania, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, 3(2), pp. 78–83

⁹ Nicula, V.C.; Bragadireanu, C. (2017) Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) în România, Romanian Court of Accounts Journal, 9, pp.11-18

41 din IPSAS 24 prevede pur și simplu că elementele dintr-un buget pot fi clasificate *"pe aceeași bază ca și cele adoptate în situațiile financiare, de exemplu, prin natura economică [...], sau funcția [...] sau prin programe specifice [...]"*, fără a lua în considerare posibilitatea de a împărți un buget bazat pe structura organizatorică.

Acest ultim criteriu de clasificare a datelor este foarte important, deoarece permite o analiză și o evaluare a modului în care au fost utilizate resursele alocate în diferitele domenii ale administrației.

În România, odată cu procesul de armonizare contabilă a administrației publice, scopul a fost de a aduce mai multe criterii de clasificare: pe de o parte, a fost prevăzut un "plan contabil integrat"⁷ pentru a permite clasificarea elementelor în funcție de natura lor, iar pe de altă parte, o clasificare funcțională articulată a bugetului, împărțită în funcție de misiuni și programe. , în conformitate cu Regulamentul (EC) No 2223/1996, mai bine cunoscut sub numele de "SEC 2010"¹⁰.

Sistemul contabil din România prevede, de asemenea, ca fiecare program să fie atribuit unui singur centru de responsabilitate, adică unui birou de conducere. Aceasta înseamnă că o sumă a resurselor pentru diferite programe ale unui singur centru de responsabilitate va oferi resursele totale alocate unui birou de conducere. Din păcate, primele studii empirice efectuate de unii autori ¹¹ au indicat faptul că aceste programe sunt o listă generică de "nume" de proiect, care diferă de la birou la birou, în măsura în care o activitate managerială devine extrem de subiectivă și nu poate decât să garanteze respectarea formală a cerințelor legale.

În lumina cercetărilor, se consideră că bugetele administrațiilor publice din România respectă deja unele dintre dispozițiile IPSAS 24. Cu toate acestea, acest standard este complet nepotrivit dacă se aplică în cazul în care bugetele au o funcție de autorizare.

Aceste deficiențe sunt suficient de mari pentru a justifica un IPSAS specific asupra bugetelor. Acest standard internațional extinde domeniul de aplicare al informațiilor conținute în IPSAS 24 și ar trebui să ia în considerare un buget nu doar ca un mijloc de comparare a datelor estimate cu datele contabile, ci ca un document independent utilizat pentru reglementarea relațiilor dintre organismele politice și managerii oricărei administrații publice.

Un astfel de nou standard ar trebui să se refere cel puțin la următoarele:¹²

- rolul proactiv al managementului în procesul de programare. Această sarcină, atribuită conducerii superioare, nu poate fi considerată o discreție, ci trebuie înțeleasă ca o datorie de către conducere față de sfera politică. Prin urmare, este necesar să se identifice și să se definească.
- nivelurile politice la care sunt aprobate bugetul "politic" și, respectiv, bugetul "operațional". Deoarece este esențial să se identifice organismul împuternicit să "oficializeze" bugetul, trebuie să se identifice nivelul politic la care bugetul devine obligatoriu din punct de vedere juridic.
- procedurile de modificare a celor două bugete (bugetele "operaționale" și "publice") pe parcursul anului. Aceasta presupune definirea procedurilor standard de efectuare a acestor modificări care modifică un document care a dobândit deja o funcție de autorizare.
- marja de manevră acordată conducerii în derularea "bugetului operațional". O astfel de marjă poate varia în funcție de bugetul politic și, în special, ca urmare a structurii organizatorice a unei companii.
- funcția de autorizare a bugetului cu referire la "bugetul inițial" sau la "bugetul final" (adică ca și cea care dintre aceste două bugete are o funcție de autorizare). Pentru a determina la ce buget ar trebui să se facă referire, este necesar să se definească mai întâi obiectivele controlului care urmează să fie efectuat și apoi să se stabilească ce date trebuie comparate.

¹⁰ . Deaconu, A.; Nistor, S. C.; Filip, C. (2011) The Impact of Accrual Accounting on Public Sector Management: An Exploratory Study for Romania, Transilvanian Review of Administrative Sciences, 32E, pp.74-97

¹¹ Pitulice, C. (2013) Adoptarea contabilității de angajamente în sectorul public din România, Revista Română de Statistică, 1, pp.55-65

¹² Tudor, A.T.; Crișan, A. (2017) Elemente IPSAS regăsite în reglementările românești de contabilitate pentru sectorul public – Armonizarea formală (I) și (II), Expertiza și auditul afacerilor, 36, 37

- criteriile de clasificare a datelor bugetare: este posibilă clasificarea acestor date în funcție de: originea economică; funcția; program specific sau structură organizatorică.

În ceea ce privește acest din urmă aspect, ar fi oportun ca principiul internațional să aibă în vedere o versiune "europeană", care ar fi coerentă cu clasificările SEC 2010 și COFOG9 utilizate la nivelul UE.

CONCLUZII

Comunitatea financiară globală, în special cea europeană, sunt de acord cu necesitatea implementării unor omologi consecvenți, de înaltă calitate și de înaltă calitate. Nevoia unui limbaj comun la nivel internațional în contextul contradicției este foarte importantă, deoarece oferă un orizont pentru dezbateră profesională. Ca urmare a schimbărilor în contingența publică din România, în special din 2016, când reglementările aprobate conțin concepte și definiții din Standardele internaționale pentru compatibilitatea sectorului public. De asemenea, aceștia recomandă posibilitatea de a selecta un tract contradictoriu aplicării unei politici stabile prin judecată profesională corelată cu cerințele normelor. Toate standardele reprezintă o referință incontestabilă pentru crearea de noi conturi din sectorul public la nivelul UE. Concluzia extrasă din această analiză este că implementarea IPSAS-urilor este un proces care a fost lansat cu succes într-un singur stat membru al UE, și anume Spania, iar în alte țări acest proces a fost dificil de realizat din cauza diferențelor foarte mari dintre IPSAS și standarde aplicate la nivel național. Multe dintre obstacolele din calea procesului de implementare au fost generate de costurile ridicate sau de necesitatea unor modificări legislative substanțiale. În România, implementarea IPSAS-urilor a fost realizată doar parțial, iar reglementările legale în vigoare la nivel național au inspirat și au inspirat aceste standarde, dar fără referire directă la acestea. Creșterea eficienței activității administrației publice în transparența administrativă, utilizarea instrumentelor moderne de comunicare și transmiterea informațiilor sunt obiective majore care se regăsesc permanent în strategiile lor. Unul dintre instrumentele pentru implementarea acestor obiective este utilizarea sistemului FOREXEBUG care permite standardizarea raportării și transmiterii a 15 tipuri de situații financiare pentru fiecare entitate a administrației publice față de 43 de forme fizice care au fost completate înainte de a utiliza noul sistem. Aceste situații sunt transmise în format electronic, standardizat și sigur, ceea ce a permis creșterea încrederii datelor colectate prin verificări încrucișate cu datele de sistem. Prin urmare, avantajul major al utilizării acestui sistem este acela că permite monitorizarea și controlul electronic al angajamentelor legale și bugetare, cu impact direct asupra îmbunătățirii disciplinei financiare și prevenirii acumulării arieratelor instituțiilor publice.

BIBLIOGRAFIE

1. . Deaconu, A.; Nistor, S. C.; Filip, C. (2011) *The Impact of Accrual Accounting on Public Sector Management: An Exploratory Study for Romania*, Transilvanian Review of Administrative Sciences,.
2. . Ilie, D.; Alecu, G. (2011), *Convergența contabilității publice cu Standardele Internaționale de Contabilitate pentru sectorul public (IPSAS)*, Revista Audit financiar, 10.
3. Dascălu, C.; Nișulescu, I.; Caraiani, C.; Ștefănescu, A.; Pitulice, C. (2006), *Convergența contabilității publice din România la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public*, Editura CECCAR, București.
4. Dumitru, M.; Pitulice, I. C.; Ștefănescu, A. (2014), *Cartea verde a contabilității instituțiilor publice*, Ediția a II-a, Editura RENTROP & STRATON, București.
5. Gisberto A.; Nisulescu-Ashrafzadeh, I. (2017), *Contabilitatea în instituțiile publice*, Editura ASE, București.
6. Măcriș, M. (2015), *Contabilitatea instituțiilor publice. Ediția aII-a revizuită și adăugită*, Editura Universitas, Petrosani.
7. Munteanu, V.; Stănescu, G.S.; Boca Rakos, I.S. (2013), *The Degree of Reporting of the Environmental Information by the Economic Entities in Romania*, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, 3(2).

8. Munteanu, V.; Tilea, M.D.; Bleotu, V.; Zaharia, D. L. (2014), *Contabilitate și raportare financiară în instituțiile publice. Ediția a II-a revizuită*, Editura Universitară, București.
9. Nicula, V.C.; Bragadireanu, C. (2017), *Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) în România*, Romanian Court of Accounts Journal, 9.
10. Pitulice, C. (2013), *Adoptarea contabilității de angajamente în sectorul public din România*, Revista Română de Statistică, 1.
11. Tudor, A.T.; Crișan, A. (2017) *Elemente IPSAS regăsite în reglementările românești de contabilitate pentru sectorul public – Armonizarea formală (I) și (II)*, Expertiza și auditul afacerilor.

Recunoaștere: Acest articol are la bază rezultatele cercetării cofinanțate prin proiectul „DECIDE – Dezvoltare prin educație antreprenorială și cercetare inovativă doctorală și postdoctorală”, cod POCU/380/6/13/125031, proiect cofinanțat din Fondul Social European prin Programul Operațional Capital Uman 2014-2020.

CRIPTOMONEDA: PERSPECTIVE LEGALE, CONTABILE ȘI FISCALE.**Prof. univ. dr. habil. BUNGET Ovidiu-Constantin¹, BALEA Maria-Roxana²**^{1,2} *Universitatea de Vest din Timișoara, Facultatea de Economie și Administrare a Afacerilor, România*E-mails: ¹ ovidiu.bunget@e-uvt.ro, ² maria.balea95@e-uvt.ro

Summary: OCDE recognizes the implications of interpretive mismatches of the nature of cryptocurrency and the importance of harmonizing them among states. The state must provide its citizens with fiscal and legal stability for the actual economic recovery, where cryptocurrency tends to occupy an increasingly high position in the top of financial interests. The research question is whether today a company can operate with cryptocurrency and be sure of its legal, accounting and tax effects? The research methods used are document analysis and case study. The result confirms that the field of cryptocurrency transactions is currently insufficiently regulated.

Cuvinte cheie: criptomonedă, tratament contabil, IFRS, tratament fiscal, reglementare, moneda de raportare.

Clasificarea JEL: M41, M48, F30

Introducere

Deși au trecut 12 ani de când Satoshi Nakamoto a creat moneda digitală Bitcoin¹³, ritmul în care statele lumii se apleacă asupra reglementării acestei noutăți este unul lent, pe alocuri cu totul depășit de situație. Este celebră afirmația publică a lui Rick Falkvinge prin care acesta a susținut faptul că Bitcoin va avea asupra băncilor același efect pe care e-mail-ul l-a avut asupra serviciilor poștale. Astăzi putem concluziona cu toții că, indiferent de stat, Poșta nu a dispărut, dar cu siguranță nu va mai fi vreodată ceea ce a fost înainte de e-mail. Internetul a fost momentul în care omenirea a marcat un important pas evoluționist, iar din acel moment lucrurile s-au simplificat exponențial pentru om până în punctul în care ne aflăm astăzi: prin simpla deținere a unui device mediu-performant și a accesului la internet, mintea umană poate crea *orice*. În urmă cu 3 ani, unul din 10 români deținea criptomonedă¹⁴, în timp ce în urmă cu 12 ani Bitcoin nu a fost altceva decât o idee.

Este de notorietate faptul că legislația a apărut mereu după noutatea creată de om. Legea vine să reglementeze ceea ce persoanele deja întreprind, mai devreme sau mai târziu. Între momentul apariției noului și momentul reglementării acestuia nu poate exista identitate, de cele mai multe ori trecând timp însemnat între cele două. Primele efecte economice se produc imediat după ce noutatea capătă o anumită amploare și relevanță, în timp ce primele efecte contabile, fiscale și juridice se produc după ce statele devin conștiente de potențialul noului.

Planul de conturi nu face excepție; acesta nu este altceva decât un produs al civilizației, care vine să organizeze uniform evidențele agenților economici. Noi conturi sunt adăugate pe măsură ce realitatea evoluează. Înaintea unui astfel de rezultat concret, domeniul fiscal este primul care reacționează la nou. Cercetarea noastră relevă faptul că unele state au creat conturi contabile speciale pentru criptomonedă.

În centrul fiecărei cercetări trebuie să ne aplecăm spre analiza cauzelor. Deși pare tentant să afirmăm că în cazul criptomonedei, cauza pare să fie bivalentă la prima vedere (interesul economic și cel pentru confidențialitate), adevărul este că interesul pentru confidențialitate se naște tot din cel economic. Interesul pentru confidențialitate se dorește a fi un paravan în fața autorităților fiscale și nu ar fi astfel

¹³ Nakamoto, S. (2008). Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System. Available on the Internet: <<https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>>

¹⁴ Drăgan A. (2018). Study: One in ten Romanians have a cryptocoin and 33 percent want to buy one. *Business Review*. Available on the Internet: <<https://business-review.eu/money/study-one-in-ten-romanians-have-a-cryptocoin-and-33-percent-want-to-buy-one-184101>>

dacă caracterul economic ar lipsi. Orice raport juridic cu caracter economic reprezintă nodul prin care individul/entitatea este integrat/ă contributiv în societate. Până la urmă, statele există și se dezvoltă pe baza contributivității persoanelor.

Statele au la îndemână două variante prin care pot integra criptomoneda în reglementările naționale și justifica reținerea unor cote din valoarea acesteia în numele comunității sale: prin interpretarea normelor deja existente și prin edictarea de noi norme perfect croite pentru ceea ce criptomoneda se dorește a fi.

Despre criptomonedă s-a discutat intens în ultimii ani, iar pandemia cauzată de virusul SARS-CoV-2 pare să fi amplificat interesul oamenilor pentru ea. Reglementarea expresă a criptovalorilor pare să fie din ce în ce mai dezirabilă.

Bitcoin, pionierul criptomonedelor poate ajunge în posesia unei persoane prin două modalități: prin cumpărare sau prin minare (operațiunea de creare a Bitcoin-ului). De aici și finalitatea: deținerea în vederea tranzacționării, deținerea în scop de investiție, generarea de profit prin minare.

Nu este greșit să afirmăm că, la fel ca orice noutate, ea este experimentată în nume propriu înainte de a fi exploatată la nivel de persoană juridică. Cu cât implicațiile economice sunt mai mari, cu atât întreprinzătorul va fi mai înclinat spre a construi o entitate economică reglementată și va tinde spre a contabiliza afacerile sale într-un mod cât mai transparent.

Astfel, lucrarea evidențiază în linii mari tratamentele contabile care ar trebui avute în vedere în ceea ce privește deținerea criptomonedei Bitcoin de către o societate și subliniază finalitatea fiscală a aplicării acestora.

Așadar, ar putea astăzi o societate care are ca obiectiv economic tranzacționarea, deținerea sau minarea de criptomonedă să desfășoare aceste activități în deplină siguranță contabilă, fiscală și legislativă?

Literatura de specialitate

Interesul pentru cercetare pare să fie în continuare crescut, deși în anii precedenți au fost publicate numeroase articole care sintetizează caracteristici importante despre criptomonedă. Astfel, contrar așteptărilor, criptomoneda rămâne de actualitate și interesul pentru cercetarea aspectelor juridice, fiscale și contabile care planează asupra sa rămâne în continuare unul ridicat.

Cercetarea și studiul criptomonedelor par să fi cunoscut o creștere importantă în urmă cu 3 ani, precum Google Trends ilustrează, în prezent cunoscând un platou (Figura 1).

Din mica mulțime a articolelor publicate pe tema criptovalorilor, un raport al OCDE publicat în 2020 devine material de referință¹⁵. Acesta evidențiază punctele de vedere ale puterilor G20 asupra criptomonedei și intuim că va reprezenta baza multor articole academice de actualitate.

Totodată, același material a realizat ceea ce multe articole strict naționale nu reușesc să obțină, și anume o imagine globală și pestriță a unui fenomen esențialmente unic ca și mecanism. Reușește să explice de ce încă nu există armonie în reglementarea naturii criptomonedelor și deși descoperă complexitatea și varietatea problemei, tinde să pună presiune pe națiuni ca să întreprindă eforturi către recunoașterea acestei realități.

¹⁵ OECD (2020), *Taxing Virtual Currencies: An Overview Of Tax Treatments And Emerging Tax Policy Issues*, OECD, Paris. Available on the Internet: < www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policyissues.htm>

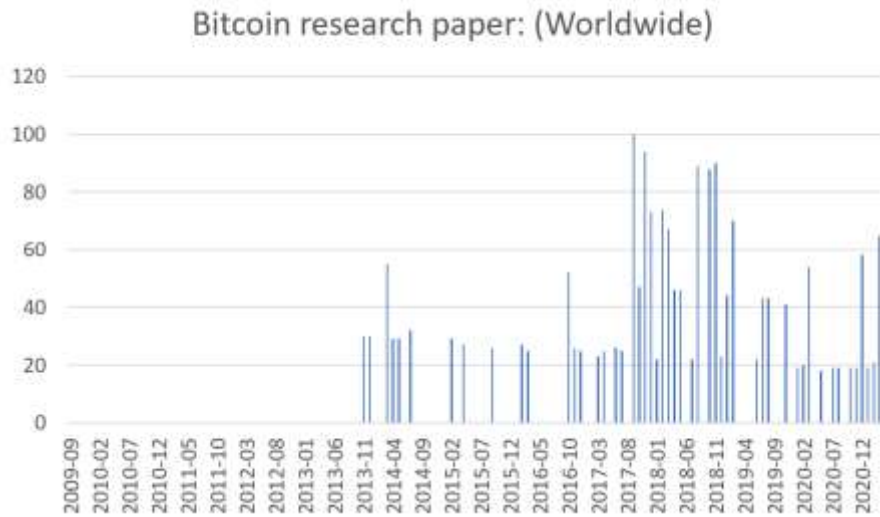


Fig. 1. Căutări web conținând sintagma „Bitcoin research paper”, nivel mondial, din ziua apariției Bitcoin și până în prezent.

Sursă: <https://trends.google.com/trends/explore?date=2009-09-01%202021-03-12&q=Bitcoin%20research%20paper>

Articolul respectiv evidențiază și diferențele de nuanță în ceea ce privește încadrarea criptomonedei în legislația statelor G20 din punct de vedere fiscal (Figura 2.)

Intangible assets other than good will	Financial instrument or asset	Commodity or virtual commodity	Currency	Legal payment method	Not specified
Australia, France, Chile, Czech Republic, Luxembourg, Nigeria, Spain, Sweden Switzerland** and the United Kingdom	Argentina,* Brazil, Croatia, Denmark, Israel, Japan, Slovak Republic and South Africa	Austria, Canada, China and Indonesia	Belgium, Cote d'Ivoire, Italy and Poland	Japan	United States

Source: Questionnaire responses and country guidance documents.

* Note from Argentina: There is no clear definition. However, for income tax purposes, virtual currencies are mentioned along with some financial instruments or assets.

** Note from Switzerland: With the exception of companies that trade in virtual currencies. Those companies account for virtual currencies under inventories.

Fig. 2. Exemple de definiții ale monedelor virtuale pentru scopuri fiscale

Sursa: www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policyissues.htm

O legătură importantă, care ar putea fi studiată în continuare, este cea dintre caracteristicile Bitcoin și publicarea cărților pe această temă. Afirmăm astfel deoarece literatura de specialitate poate fi consultată cu precădere prin intermediul internetului, publicațiile scrise fiind insuficiente pentru a fundamenta o cercetare bazată exclusiv pe informațiile conținute în acestea. Volatilitatea criptovalorii și lipsa de armonie în reglementarea acestora fac aproape imposibilă publicarea unei cărți fizice în legătură cu aceasta din cauza faptului că la foarte puțin timp după publicare este posibil ca informațiile conținute în paginile cărții să își piardă caracterul actual. Din acest motiv, majoritatea cărților în format fizic tratează aspecte istorice sau controversate ale criptomonedelor sau reprezintă manuale de minare a acestora.

În România, propuneri importante *de lege ferenda* vin prin intermediul unui articol de specialitate¹⁶, publicat pe website-ul ceccarbusinessreview.ro, în principal din punct de vedere contabil.

Ceea ce se poate reproșa literaturii de specialitate în ansamblul său este fracționarea însemnată a acesteia și lipsa de sinteză, ceea ce ar putea deschide calea spre un demers academic complex. Deși s-a scris mult în ultimul timp pe acest subiect, nu înseamnă că toate aspectele referitoare la acest nou curent au fost concluzionate, de unde și lipsa unei reglementări armonizate interne și internaționale.

Studiul documentelor, studiu de caz și rezultate

În ceea ce ne privește, studiul de caz asumat de prezenta lucrare își propune să urmeze în abstract mersul unei societăți care astăzi se constituie și își propune să realizeze profit din activități cu Bitcoin. Scopul analizei este de a găsi răspunsuri, cel puțin parțiale, la următoarele întrebări, culminând cu o concluzie:

„Care este scopul activității cu criptomoneda și cum se reprezintă deținerea criptomonedei în contabilitate?”

„Cum se declară fiscal câștigul din criptomoneda și cât se datorează statului?”

„Poate această societate să desfășoare activitățile pentru care a fost creată și să fie sigură de implicațiile fiscale, legale și contabile ale acesteia?”

„Cum ar influența activitatea de business a societății, reglementarea expresă a criptomonedei în România?”

Primul pas în constituirea unui societăți este alegerea obiectului de activitate. Acesta este și primul moment în care ne lovim de lipsa de reglementare a criptomonedei: nu există încă un cod CAEN dedicat acesteia. Fără să divagăm de la obiectul de studiu al lucrării, am putea recomanda alegerea unui CAEN din clasa 6, cu precădere 6311-Prelucrarea datelor, administrarea paginilor web și activități conexe, nu pentru că ar fi ideal, dar ar fi cel mai potrivit pentru moment.

Al doilea pas este să ne întrebăm cum anume își propune societatea să întrebuințeze Bitcoin. De aici, posibilitățile contabile se bifurcă. Vom alege ca și reper Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Activitatea de minare a criptomonedei

Dacă societatea va mina Bitcoin, atunci ar trebui să ne orientăm spre aplicarea IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții, precum IASB subliniază că ar fi posibil¹⁷. Totuși, realitatea este că IASB este tăcută în prezent și aproape reticentă în a califica criptovalorile, în special provenite din minare. Argumentul ar fi faptul că, în general, cei care minează vor fi orientați și spre a deține în vederea vânzării/investiției.

Minarea, nu reprezintă activitatea de extracție efectivă a unui Bitcoin, ci este un cuvânt care face referire la acțiunea de creare a acestuia. Cert este faptul că, la finalul verificării unei tranzacții în bloc, *minerul* va fi recompensat cu un comision constând în criptomoneda. Atenționările care pleacă din partea IASB cu privire la aplicarea IFRS 15 se referă la faptul că cei care aplică acest standard ar trebui să poată încadra demersurile lor în noțiunea de *contract*.

Acum, din punct de vedere juridic, contractul este un tip de raport juridic. Acesta poate fi încheiat și

¹⁶ Păunescu M, Popa A., Ciobanu R, Propuneri privind înregistrarea în contabilitate a criptomonedelor potrivit reglementărilor contabile românești, *CECCAR Business Review*, No 9/2020, pp. 11-24, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.09.02>

¹⁷ IASB. (Iulie 2018). Transactions involving commodities and cryptocurrencies. *IASB Agenda 12D*. Available on the Internet: <<https://www.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2018/july/iasb/ap12d-ias37.pdf>>

verbal, prin simplul acord de voințe. Întrebarea care planează asupra situației este: „*Poate o operațiune realizată cu ajutorul calculatorului să valoreze contract?*”. Răspunsul care să limiteze răspunderea ar fi „*posibil*”, însă există și companii care susțin un răspuns afirmativ la această întrebare¹⁸. În ceea ce ne privește, înclinăm spre a considera că raportul care se naște între părțile care operează cu Bitcoin poate întruni elementele unui contract.

În continuare, dacă minerul alege să realizeze aceste activități împreună cu alte societăți, datorită nivelului de tehnologie care trebuie asigurat, atunci acesta va trebui să aplice și IFRS 11 Angajamente comune¹⁹. Veniturile vor fi repartizate în conformitate cu metoda de repartizare aleasă de grupul de mineri²⁰.

Deținerea de criptomonedă. Funcția criptomonedei de investiție.

Criptomoneda poate fi văzută de majoritatea oamenilor alfabetizați informatic ca o alternativă investițională la cumpărarea de imobile. De aceea, tot mai multe persoane achiziționează criptomonedă sau fracțiuni de criptomonedă în scopul de a-și maximiza veniturile la pensie, având în vedere creșterile spectaculoase de preț de care Bitcoin (în principal) a dat dovadă în 2017 și mai ales în 2020.

Astfel, dacă societatea va fi orientată spre a cumpăra și a deține criptomonedă în scop de investiție, atunci ar fi recomandată aplicarea standardului IAS 2 în principal și în subsidiar IAS 38, precum se arată în comunicarea din Iunie 2019²¹ a IASB. În conformitate cu paragraful 112 din IAS 1, societatea are obligația de a expune aspectele care conduc la o mai bună înțelegere a situațiilor ei financiare.

Contabilizarea corectă a criptomonedei este deosebit de importantă din prisma implicațiilor fiscale, atât pentru societate cât și pentru stat. Precum afirmă reputați autori în domeniu, în ceea ce privește criptomoneda „*la nivel național, interesul a fost mai degrabă stârnit prin prisma neclarităților legate de impozitare decât prin prisma interesului în ceea ce privește reflectarea în situațiile financiare*”²².

Prima modificare legislativă din România, croită după natura investițională a criptomonedei a fost modificarea art. 114 alin. (2) din Codul fiscal în sensul includerii venitului din transferul de monedă virtuală în masa veniturilor impozabile realizate de persoanele fizice și implicit impozitarea acestuia. Declararea acestui venit se face prin Declarația Unică până la data de 25 Mai a anului următor realizării venitului. Cota de impozitare este de 10% și se aplică asupra *profitului* din monedă virtuală. Însă acest scenariu este aplicabil precum am învederat, persoanelor fizice. Aceste venituri sunt exceptate de la plata contribuției de asigurări sociale, însă dacă nivelul lor net anual depășește 12 salarii minime brute, contribuabilul va trebui să achite contribuția de asigurări sociale de sănătate.

În ceea ce privește societățile care sunt supuse impozitului pe venitul microîntreprinderilor, cota de impozitare se aplică asupra venitului, neexistând probleme interpretative aici.

¹⁸ Grant Thornton International Ltd. (2018). Accounting for crypto assets – mining and validation issues. *IFRS Viewpoint*. Available on the Internet: <<https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2018/accounting-for-crypto-assets---ifrs-viewpoint-10.pdf>>

¹⁹ Procházka, D. (2018). Accounting for Bitcoin and Other Cryptocurrencies under IFRS: A Comparison and Assessment of Competing Models. *The International Journal of Digital Accounting Research*. Available on the Internet: <https://www.researchgate.net/publication/328894135_Accounting_for_Bitcoin_and_Other_Cryptocurrencies_under_IFRS_A_Comparison_and_Assessment_of_Competing_Models>P. 172.

²⁰ Madeira, A. (2017). *How to Choose and Connect to a Bitcoin Mining Pool?*. Available on the Internet: <<https://www.cryptocompare.com/mining/guides/choose-a-bitcoin-mining-pool-and-how-to-connect/>>

²¹ IASB. (Iunie 2019). *Holdings of Cryptocurrencies (Project)*. Available on the Internet: <<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/agenda-decisions/holdings-of-cryptocurrencies-june-2019.pdf>>

²² Păunescu M., Popa A., Ciobanu R., Propuneri privind înregistrarea în contabilitate a criptomonedelor potrivit reglementărilor contabile românești, *CECCAR Business Review*, No 9/2020, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.09.02>

Dacă societatea este supusă impozitului pe profit, ne putem prevala de direcțiile indicate tacit sau expres de către IASB.

În ceea ce privește taxa pe valoare adăugată, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a decis în anul 2015 că tranzacționarea de Bitcoin este scutită de TVA, prin intermediul cauzei Hedqvist²³. Încă o dată, CJUE a dat dovadă de deschidere spre viitor, soluționând o cauză *exotică* cu implicații fiscale în blocul comunitar.

În România, deși legislația în domeniu este lacunară, precum am învederat *supra*, organele de control fiscal își propun să identifice acei întreprinzători care aduc prejudicii Statului român prin nedeclararea sau declararea deficitară a tranzacțiilor și a veniturilor din criptomonede. Astfel, de curând, inspectorii din cadrul Direcției Generale Antifraudă Fiscală ANAF au dat publicității un comunicat de presă din care rezultă că au identificat un prejudiciu de peste 1,94 milioane de lei, format din impozit pe profit și taxă pe valoare adăugată. Este vorba despre o societate din România care au încasat fără să declare 7,59 milioane de lei din vânzarea unor pachete care conțin produse „educaționale”, dispozitive de „minare” și investiții pentru o monedă virtuală numită OneCoin. În comunicatul de presă se mai menționează faptul că, „pentru a păstra aparența legalității, reprezentanții firmei declarau și plăteau taxe doar la valoarea comisioanelor percepute, în timp ce sumele încasate erau virate ulterior către o firmă cu sediul în altă țară. Această firmă era utilizată doar pentru a transfera sumele de bani încasate urmare activității desfășurate pe teritoriul național, fără a avea alte relații economice cu firma românească.”²⁴

DGAF a făcut totodată demersuri în vederea asigurării recuperării prejudiciului, instituind măsuri asigurătorii asupra *activelor financiare* identificate, sesizând totodată organele de urmărire penală competente. La finalul comunicatului se lansează succint o atenționare generală, adresată publicului larg, astfel: „*Atenționăm deținătorii de monede virtuale să se asigure că respectă toate obligațiile fiscale aferente obținerii de venituri din tranzacții cu aceste monede.*” Mult prea generală și lacunară, afirmația transmite întreprinzătorilor faptul că organele fiscale nu sunt împiedicate de reglementarea sumară a acestor tipuri de tranzacții și își propun să continue în demersurile lor.

Comunicatul nu reprezintă decât o fărâmă de informație dată publicității despre o cauză despre care vom auzi cu toții detalii edificatoare pentru practica judiciară din domeniu, în anii ce vor urma, pentru că, după cum bine știm, efectele definitive ale unui control fiscal se pot observa și după 10 ani de procese lungi și istovitoare.

Precizam la începutul lucrării faptul că unul dintre atracțiile tranzacționării criptovalorilor este confidențialitatea. Tocmai pentru că această calitate acționează împotriva statelor, se fac eforturi mari în direcția în care confidențialitatea criptomonedelor va deveni o amintire de domeniul trecutului. Motivul principal este faptul că prin tranzacțiile lipsite de informații sensibile se subvenționează activități ilicite și se pecetluiesc achiziții periculoase pentru ordinea de drept.

Astfel, România transpune directiva UE 2018/843 prin intermediul OUG nr. 111/2020 în legislația națională și modifică Legea nr. 129/2019 pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului. Una dintre modificările importante este aceea de a include persoanele care facilitează serviciile de tranzacționare cu monedă virtuală în categoria entităților obligate să identifice activitățile suspecte.

²³ Court of Justice of the European Union. (2015). Press release No 128/15. Judgement in Case C-264/14 Skatteverket v David Hedqvist

²⁴ Direcția Generală Antifraudă Fiscală, Agenția Națională de Administrare Fiscală, *Prejudiciu de peste 400.000 euro cauzat prin nedeclararea veniturilor obținute din vânzarea OneCoin*, Available on the Internet: <<http://www.antifrauda.ro/Prejudiciu-de-peste-400.000-euro-cauzat-prin-nedeclararea-veniturilor-ob%C8%9Binite-din-v%C3%A2nzarea-OneCoin-a-285.html>>

Responsabilitatea se mută așadar de pe umerii investitorului pe cei ai intermediarului, constructorul platformei care permite tranzacționarea cu criptomonedă.

În ceea ce privește moneda de raportare a tranzacțiilor cu criptomonedă, conform art. 3 din Legea contabilității nr. 82/1991 și a punctului 7 din OMFP nr. 1802/2014, contabilitatea se ține în limba română și în moneda națională. Totodată, contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută. Astfel, încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul zilei precedente, comunicat de BNR. La data întocmirii situațiilor financiare, elementele monetare exprimate în valută (disponibilități și alte elemente asimilate, creanțe și datorii în valută) se revaluează la cursul comunicat de banca națională a României valabil pentru ultima zi a perioadei de raportare.

Este oare o tranzacție cu criptomonedă o tranzacție în valută? Conform legii, tranzacția în valută reprezintă o tranzacție care este exprimată sau care necesită decontare în valută, atunci când o entitate: cumpără sau vinde bunuri ori servicii al căror preț este exprimat în valută sau achiziționează sau cedează active ori suportă sau decontează datorii exprimate în valută prin alte modalități decât cele enumerate mai sus. Totodată, o operațiune în valută trebuie înregistrată în momentul recunoașterii inițiale în moneda funcțională (moneda în care operează entitatea), aplicându-se sumei în valută cursul de schimb la vedere dintre moneda funcțională și moneda străină, la data efectuării tranzacției.

În continuare, IAS 21 ne spune că elementele nemonetare sunt toate elementele din bilanț, altele decât numerarul, drepturile în numerar și obligațiile în numerar. Așadar, ele includ stocurile și imobilizările necorporale.

Tot IAS 21 prevede că la fiecare dată de închidere a bilanțului elementele nemonetare care sunt evaluate la cost istoric exprimat într-o moneda străină, trebuie raportate prin utilizarea cursului de schimb aferent datei tranzacției, iar elementele nemonetare care sunt evaluate la valoarea justă exprimată într-o moneda străină, trebuie raportate prin utilizarea cursului de schimb ce exista la data la care au fost determinate aceste valori.

Având în vedere cele expuse mai sus, putem afirma că, primele intenții de a recunoaște criptomonedă vin din partea domeniului fiscalității. Pentru a evita eventuale abuzuri venite din partea organelor fiscale, profesioniștii contabili tind spre o încadrare cât mai exactă a acestor valori în contabilitate. IASB tinde să vină în sprijinul lor, însă o face timid la aproximativ 9 ani de la apariția Bitcoin, lăsând în continuare loc de interpretări. Reglementarea juridică a criptovalorilor rămâne codașă. În acest ultim domeniu, Uniunea Europeană se apleacă tot mai mult spre evitarea urmărilor potențial negative ale tranzacționării cu Bitcoin și implicit luptă pentru a ridicarea vâlului de confidențialitate de pe tranzacțiile cu monedă virtuală. OCDE în schimb, la 11 ani de la apariția fenomenului, reușește să ilustreze discrepanțele concrete dintre țările lumii când vine vorba de reglementarea și fiscalizarea monedelor virtuale și pune presiune pe armonizarea acestor aspecte.

Individual, statele au la îndemână două variante prin care pot integra criptomonedă în reglementările naționale și în sistemul de fiscalizare: să interpreteze normele deja existente sau să edicteze noi norme care să se refere la criptomonedă. În România, există deja un punct de plecare în reglementarea criptovalorilor și considerăm că ar fi eficientă referirea expresă la acestea acolo unde este necesar, așa cum s-a procedat cu includerea venitului obținut din activități de tranzacționare cu monedă virtuală în Codul fiscal.

O societate care își dorește să activeze în domeniul criptovalorilor va trebui să întreprindă muncă de cercetare sau să contracteze astfel de servicii, în ceea ce privește corecta evidențiere a acestor active în contabilitate. Deocamdată, aprecierile pot fi făcute doar de la caz la caz.

Concluzii

Pârghiile legale existente sunt aşadar larg-interpretative și deși sarcina fiscală ar putea fi determinată cu aproximație pentru un întreprinzător de mărimi reduse, pentru o societate care aplică impozitul pe profit gradul de incertitudine fiind destul de mare.

Astfel, nu putem să nu ne întrebăm cum anume ar ajuta o mai bogată reglementare a criptomonedei la bunul mers al operatorilor economici cu acest obiect de activitate?

În primul rând, societatea ar știi ce obiect de activitate să aleagă. Reprezentarea activităților cu criptomonedă în contabilitate ar fi mai ușoară dacă ar exista o încadrare expresă a acestora în standardele contabile. Fiscal, societatea ar știi care sunt cheltuielile deductibile și cum anume și-ar putea optimiza profitul.

Chiar și o societate cu o astfel de activitate, prin corecta impozitare a veniturilor/profiturilor sale ar contribui la redresarea economică a statelor afectate de pandemia de coronavirus. Având în vedere momentul în care ne aflăm, sprijinul care poate veni din partea statelor și a organismelor internaționale cu putere de decizie, prin simple trimiteri exprese la criptomonede ar putea stimula înființarea de mai mulți operatori economici și ar susține o creștere economică pe unul dintre segmentele de interes actuale ale pieței.

Cu siguranță redresarea economică nu este un act de magie și presupune efort din partea tuturor actorilor de pe piață, inclusiv din partea statelor, iar profesioniștii contabili sunt actorii de bază care pot face posibilă atingerea unui astfel de deziderat cu impact major în economie.

Bibliografie

Court of Justice of the European Union. (2015). Press release No 128/15. Judgement in Case C-264/14 Skatteverket v David Hedqvist

Direcția Generală Antifraudă Fiscală, Agenția Națională de Administrare Fiscală, *Prejudiciu de peste 400.000 euro cauzat prin nedeclararea veniturilor obținute din vânzarea OneCoin*, Available on the Internet: <<http://www.antifrauda.ro/Prejudiciu-de-pest-400.000-euro-cauzat-prin-nedeclararea-veniturilor-ob%C8%9Bnute-din-v%C3%A2nzarea-OneCoin-a-285.html>>

Drăgan A. (2018). Study: One in ten Romanians have a cryptocoin and 33 percent want to buy one. *Business Review*. Available on the Internet: <<https://business-review.eu/money/study-one-in-ten-romanians-have-a-cryptocoin-and-33-percent-want-to-buy-one-184101>>

Grant Thornton International Ltd. (2018). Accounting for crypto assets – mining and validation issues. *IFRS Viewpoint*. Available on the Internet: <<https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2018/accounting-for-crypto-assets---ifrs-viewpoint-10.pdf>>

IASB. (Iulie 2018). Transactions involving commodities and cryptocurrencies. *IASB Agenda 12D*. Available on the Internet: <<https://www.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2018/july/iasb/ap12d-ias37.pdf>>

IASB. (Iunie 2019). *Holdings of Cryptocurrencies (Project)*. Available on the Internet: <<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/agenda-decisions/holdings-of-cryptocurrencies-june-2019.pdf>>

Madeira, A. (2017). *How to Choose and Connect to a Bitcoin Mining Pool?* Available on the Internet: <<https://www.cryptocompare.com/mining/guides/choose-a-bitcoin-mining-pool-and-how-to-connect/>>

Nakamoto, S. (2008). *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System*. Available on the Internet: <<https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>>

OECD (2020), *Taxing Virtual Currencies: An Overview Of Tax Treatments And Emerging Tax Policy Issues*, OECD, Paris. Available on the Internet: < www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policyissues.htm>

Păunescu M, Popa A., Ciobanu R, Propuneri privind înregistrarea în contabilitate a criptomonedelor potrivit reglementărilor contabile românești, *CECCAR Business Review*, No 9/2020, pp. 11-24, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.09.02>

Procházka, David. (2018). Accounting for Bitcoin and Other Cryptocurrencies under IFRS: A Comparison and Assessment of Competing Models. *The International Journal of Digital Accounting Research*. Available on the Internet: <https://www.researchgate.net/publication/328894135_Accounting_for_Bitcoin_and_Other_Cryptocurrencies_under_IFRS_A_Comparison_and_Assessment_of_Competing_Models P. 172. >

THE GOODWILL OF THE FINANCIAL AUDITORIUM

PhD. MOLOCINIUC (HRITCAN) Mărioara, GROSU Veronica

Stefan cel Mare University of Suceava, 720229, Romania

E-mail: hritcan_SV2015@yahoo.com

E-mail: veronica.grosu@usm.ro

Abstract. This article aims to highlight the importance of the statutory auditor. The value provided by the statutory auditor in an audit engagement is much more substantial than at first glance. The company's image is reflected in an audit report and through a positive opinion it brings respect, prosperity and trust both economically and socially. The auditor offers perspectives and open doors to investors, creditors and collaborators and internally contributes to transparency, accountability and dedication. In order to be able to give credibility to the audit report, we need to know very well who prepares it, what is the level of training and experience required, what are the appropriate skills and competencies to practice this profession. Through a research on the conditions imposed by the legislation as well as on the route that a financial auditor must go to acquire this quality, I will highlight the auditor's professionalism as well as the value it brings to the audited entity.

Keywords: statutory audit, audit mission, goodwill, credibility, prudence.

JEL Classification: M42

Introduction

Numerous financial scandals around the world over time have shown us the significance of financial information provided by auditors to capital market stakeholders and beyond. Thus, information is a real power factor, a determinant that directly influences the thinking of a nation. For a country's economy, accounting information is the most important source of reference. The quality of information presented by professionals leads to the avoidance of multiple crisis phenomena, the more real, relevant, and timely it is provided, the more it is possible to achieve the overall objectives of the various organizations and to provide accurate information.

In order to be able to understand the information provided in the audit report and to extract its essence, we must first understand who the auditor is, what his responsibilities are and what conditions must be taken into account when using the services provided by him. The quality of information increases with the qualitative value of the auditor, the professional training must be current and constantly evolving to convey trust and credibility to both the audit client and the interested public. Accounting has changed due to external influences, the desire to reach a common denominator in terms of annual financial statements so that they are as easy to understand for foreign investors and not only, as well as to avoid errors or fraud led to imposing new rules and regulations.

Thus, the auditing profession has undergone changes and transformations, the requirements and responsibilities being more and more substantial because it is a true communicator of relevant accounting information, being in the middle of the action. We can liken the financial auditor to the memory functions by the fact that he *receives* the information from the audit client and then *processes* it by verifying it using specific audit procedures and then *storing* it by preparing worksheets, finally updating the information by summarizing errors found as well as by hot review and finally to distribute the information to the interested public through the audit report. Law 162 of 2017 comes with numerous changes in this profession which makes the topic chosen for this debate exciting and captivating for different readers.

Debates from the specialized literature

Toma M. (1995) presents the audit as the professional examination of information in order to express a responsible and independent opinion, by reporting to a (standard) quality criterion²⁵. Ioan Oprean (1997) as well as other authors from the country and abroad defined the audit activity as the professional examination of information in order to express a responsible and independent opinion in relation to a quality criterion²⁶. Ana Morariu and Eugeniu Țurlea (2001) present financial auditors as producers and users of accounting information, through high-class professionals who assume responsibility for certifying that financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with National and International Accounting Standards²⁷. Loebbecke A. (2003) presents in his paper "Auditing consists in collecting evidence on information, in order to determine and report the degree of compliance of that information with a series of predetermined criticisms. The audit should be carried out by a competent and independent person."²⁸ On the other hand, Floarea I. et al. (2005) show us that the auditor is a professional, because he knows very well the activities and information that are the subject of his examination and is equally good at mastering audit practices and procedures. The professional nature of the examination is also emphasized by the existence of professional organizations which have the right to issue rules and control their application.²⁹ At the same time, Alexandru Rusovici (2008) describes that the area of action of accounting and financial audit is no longer limited only to the verification of accounting reflection, analysis and control of economic and financial activity but operational and prospective aspects of the enterprise are taken into consideration. Increasing interest in strategic activities, accompanied by the reorganization of operational processes, which make full use of access and utilities of information systems and new technologies, as vectors of change³⁰. He also states that the financial auditor must operate in accordance with the provisions of the Eighth Directive of the European Union as well as in accordance with International Standards on Auditing (ISA).

The external auditor tries to successfully respond to the needs of the entities, by increasing the quality, quantity and circulation of information in the environments of users' interests. The prospect of change causes loss of benchmarks, uncertainty, stress and frustration among professionals and can be seen as a crisis or an opportunity. In the face of a new way of working, reactions of fear and rejection are normal and we need to give them time to express themselves, release past attachments and focus on new projects.

The need to form a functioning European institution, to adapt a single currency, as well as compatible legislation at Member State level has led to new rules in the audit area as well. Multinational companies are required to report in accordance with European standards and are required to use an external audit to certify and bring more confidence to users. In order to reach a common expression and to be able to compare these financial statements, to be able to measure their performance, numerous transformations in both accounting and auditing have been necessary. Principles and rules have been implemented so that the clear, correct and faithful image is rendered and can be understood by the interested public.

Starting with 2007, a year with an impact on Romania from all points of view, I want to highlight and analyze the main elements that took place in the development of the audit profession. An additional

²⁵ Toma M.,(1995).Norme de audit financiar și certificare a bilanțului contabil, Editura CECCAR, București, p.7.

²⁶ Munteanu V.,(2003). *Control și audit financiar-contabil*, Editura Lumina Lex, București, p468.

²⁷ Munteanu A., Țurlea E.(2001). *Audit financiar contabil*, Editura Economică, București, p. 7.

²⁸ Loebbecke A.,(2003). *O abordare integrată*, Editura ARC, ediția a 8-a, București, p.11.

²⁹ Floarea, I., Macovei, I.C., Floarea, R.Berheci, Maria,(2005). *Introducere în expertiza contabilă și auditul financiar*, Editura C.E.C.A.R., București, p.100.

³⁰ Rusovici A., Farmache S., Rusu G.,(2008). *Manager în activitatea de audit*, Monitorul Oficial R.A., București, p.19-20.

consideration for the proposed research is the "new law" as it is also called by specialists *Law 162* published in the Official Gazette no. 548/12.07.2017 which comes with many new elements for the audit profession but also for large companies, which have the obligation to report the financial statements in which the audit report is included.

Research methodology: The topic is strongly debated at the academic level and in specialized publications, analyzing the impact brought by Law 162/2017 from different angles. By conducting a longitudinal study on the changes brought about the external audit in Romania, out of the desire and the need for harmonization at the level of the European Union, I will emphasize more the research topic as well as the debated topics..

The main objectives are:

- Identifying the main movements brought in the evolution of the financial audit;
- Identifying the main commitments of the statutory audit according to Law 162/2017;
- Goodwill of the financial auditor;
- Presentation of conclusions.

The main research questions are correlated with the research objectives:

1. Why was the change in the audit profession necessary?
2. Who is the statutory auditor?
3. What is the role of the statutory auditor?
4. What are the conditions for exercising the statutory audit profession?

The influence of the reform on the audit reporting is substantial as well as the work of the financial auditor, the ultimate goal is to certify the financial statements to provide confidence and comfort to stakeholders. In order to understand the final result of the auditor, respectively the audit report we need to know who the auditor is, how he was formed and what is the value he offers us. Therefore, the mission of this research is to form a complete and correct picture of the financial / statutory auditor. We cannot know the true value of the audit report if we do not know who prepared the report and under what conditions.

The impact of the European Union on the profession of financial auditor in Romania

Starting with 2007, the year in which Romania joined the European Union, it was forced to adopt the legislation and regulations of the audit profession at the level of the European Union. The main concern for the European Commission was the implementation of Directive 43/2006/EC which was adopted in Romania by Government Emergency Ordinance no. 90 of 2008 and concerning the statutory audit of annual and consolidated annual statements, the establishment of CPSSAA (Council of Public Supervision of Statutory Audit Activity) which has the role of supervising the activity of the profession, by granting the right of practice to professionals and their continuous training as well as public oversight of the audit process. Through it, the statutory audit activity has been improved and, consequently, the credibility of the profession as well as of the audited financial statements has increased.

As a single framework for the audit profession in Europe, the implementation of the directive leads to the establishment of the credibility of audited accounts, the prevention of conflicts of interest of auditors and the increased protection of the Union against financial scandals such as those registered at Enron³¹.

³¹Munteanu V.,(2020), *Auditul financiar-contabil*, Editura Universitară, București, p.57.

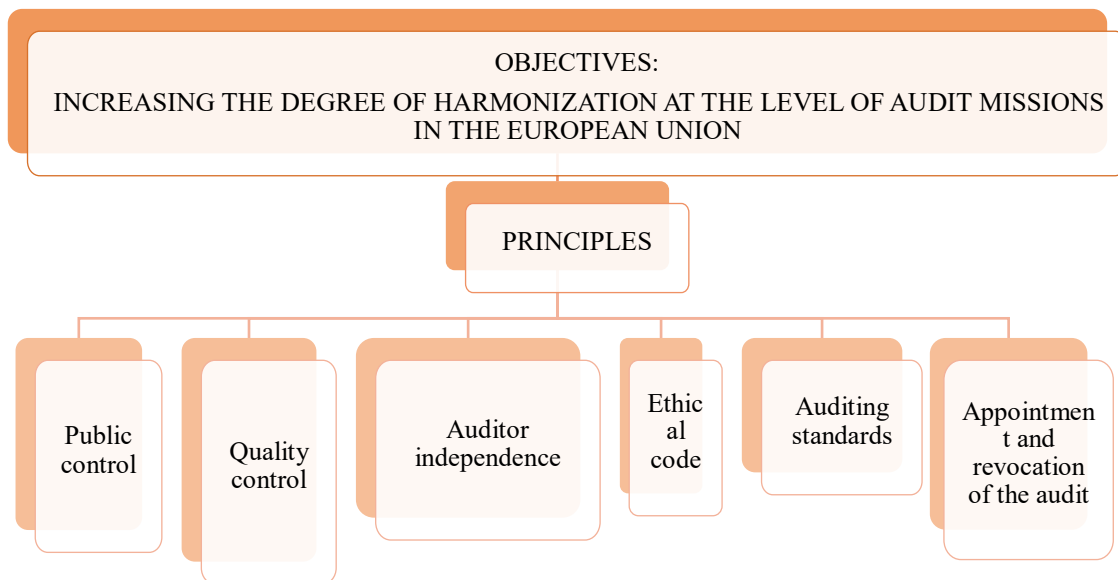


Fig.1. Objectives of Directive 43/2006/CE
Source: Author's contribution

On April 16, 2014, *Directive 56* of the European Parliament and of the European Council, amending Directive 43 on the statutory audit of consolidated annual financial statements, entered into force. At the same time, *Regulation 537* sets out the specific requirements for the statutory audit of public-interest entities as well as the repeal of Commission Decision 909/2004/EC³². They focus on skills and increasing independence and professional accountability to users of financial information.

On July 12, 2017, it was published in the Official Gazette no. 548 “the new law” as it is also called by experts, Law 162 transposing Directive 56 and Regulation 537, presenting itself as the Single Framework for the statutory audit profession in Europe. Thus, the CPSSAA (Council of Public Supervision of the Statutory Audit Activity) was transformed into APSSAA (Authority for the Public Supervision of the Statutory Audit Activity).

Order no. 662 of 18.02.2019 on approving the adoption of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2018 edition, developed by the Council for International Standards of Ethics for Accountants (IESBA) of the International Federation of Accountants (IFAC) provides some restrictions in statutory audit missions to entities of public interest and not only, issued by the President of the Authority for the Public Supervision of the Statutory Audit Activity³³.

Improving the financial audit activity in Romania

According to Law no. 162/2017 the competent authority in the delegation and organization of the statutory financial audit activity is the Authority for Public Supervision of the Statutory Audit Activity (APSSAA). Its role is to supervise the activity of financial/statutory auditors as well as audit firms. The statutory audit is performed only by auditors and audit firms that are authorized/authorized in Romania under Law 162, which are registered as members of the Romanian Chamber of Financial Auditors, hereinafter referred to as CAFR, under the law, and which are registered in the Register electronic public provided under the conditions established by law and by APSSAA regulations³⁴.

In order to be able to exceed the profession of financial auditor in addition to the conditions imposed by law, good reputation is paramount. The conditions for access to the profession are the following:

³² Păunescu M., Radu G., *Misiuni de asigurare și nonasigurare, altele decât cele de audit financiar*, Editura CECCAR, București 2019, p. 19.

³³ Order No. 662/18.12.2019

³⁴ Law 162/2017.

ISCA 2021

Table 1. Stages in the development of the financial auditor profession

Access to the profession	<ul style="list-style-type: none"> ➤ are graduates of a higher education institution or have an equivalent level; ➤ attended a theoretical training course organized or recognized by APSSAA; ➤ have completed a practical training course, in accordance with the provisions of the law; ➤ passed the professional competence exam, organized or recognized by APSSAA.
Professional skills exam	<p>The exam is organized by the APSSAA management and covers the following areas:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ general accounting theory and principles; ➤ legal requirements and standards regarding the preparation of annual and consolidated financial statements; ➤ international accounting standards; ➤ financial analysis; ➤ cost and managerial accounting; ➤ risk management and internal control; ➤ audit and professional skills; ➤ legal and professional requirements regarding the statutory audit and financial auditors; ➤ international audit standards; ➤ professional and independent ethics. ➤ insolvency law and other similar procedures; ➤ fiscal legislation; ➤ Civil Code; ➤ legislation on social insurance and the Labor Code; ➤ information technology and computer systems; ➤ public finances, general and business economy; ➤ mathematics and statistics; ➤ basic principles of financial management
Audit internship	<p>The practical training course will take place over a period of at least 3 years and will include:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Participation in the statutory audit missions performed by the coordinating financial auditor, the mentor who is authorized in Romania by APSSAA or in another Member State or within an audit firm authorized in any Member State. ➤ The quality of employee of the trainee in the financial audit activity within an audit firm does not exonerate him from fulfilling the obligations incumbent on him through the quality of trainee. ➤ A practice contract of at least 3 years must be concluded with the coordinating financial auditor / APSSAA certified mentor; ➤ The internship in the financial audit activity involves both theoretical instruction of the trainee and practical training; ➤ APSSAA organizes for the trainees theoretical training courses in which the trainees are obliged to participate; ➤ The trainee has the obligation to perform at least 480 hours / year of practice in financial audit, and 50% of them must be performed in the statutory audit activity;
Profession entrance exam	<p>The areas from which the knowledge test for access is taken shall be determined by APSSAA each year.</p>
Electronic public register	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Registration of financial auditors <ul style="list-style-type: none"> • name, address and individual registration number; • the name, address, website, if applicable, and registration number of the audit firms to which the financial auditor is employed or with which he is associated as a partner or in any other way, if applicable; • information on all other registrations as a financial auditor at the competent authorities of other Member States and / or other third countries, including the names of the registration authorities and, where applicable, their registration numbers. ➤ Registration of audit firms <ul style="list-style-type: none"> • name, address and individual registration number; • legal form; • contact information, the main contact person and, where applicable, the address of the website; • the address of each office opened in Romania; • the name and registration number of all employed financial auditors, associated as partners or otherwise with the audit firm; • the names and professional addresses of all shareholders or associates; • the names and professional addresses of all members of the administrative or management body; • where applicable, membership of a network and a list of the names and addresses of member and affiliated companies or an indication of where this information is publicly available; • information on all other registrations as an audit firm to the competent authorities of other Member States and as an audit entity with third countries, including the name and address of the registration authority and, where applicable, the registration numbers.

Continuing education	<ul style="list-style-type: none"> ➤ The obligation of the financial auditors to participate in adequate programs of continuous professional development, organized by APSSAA; ➤ Non-compliance with the requirements regarding continuous professional training constitutes an administrative violation and is sanctioned according to the provisions. ➤ The President of APSSAA approves regulations in application of this article.
----------------------	---

Source: Author's contribution/2021 according to Law 162/2017

As we can see in the table above, the road to the profession of financial auditor is long and with many obstacles. Vocational training as well as continuing education are the key to success in this profession, as trends towards development and innovation are in a continuous process of evolution.

Definitions regarding the financial/statutory audit

The profession of financial auditor is already established, the audit work is commissioned by banks, shareholders and the state with the aim of certifying the financial statements by avoiding fraud and accounting errors. The certification provided by the auditor confirms that the accounting rules and principles are observed as well as the rendering of a transparent image on the patrimony of the audited entity. The concept of audit has been refined, naturally moving away from the creation of an independent field, with its own objectives, but also with specific methods and techniques, whose utility is to ensure the achievement of audit quality. On the other hand, as in any other field based on economic and / or social, their purpose, as well as the means and techniques used are in a continuous evolution and adaptation to existing environmental changes, which implies a continuous professional training from the auditors³⁵. At the level of the European Union it was necessary to transpose the legal provisions regarding the audit into the national legislation. Thus, according to Law 162/2017, the statutory audit is characterized by:

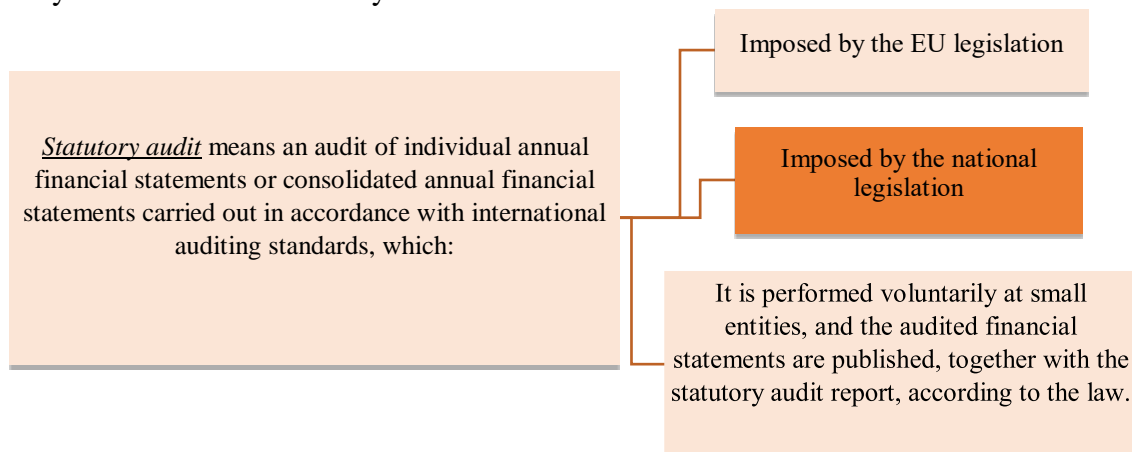


Fig.2.:Elements of the statutory audit

Source: Author's contribution

As we can see, the first element specific to the statutory audit is that it certifies the entire set of annual financial statements so that they are published together with the audit report for the interested public, bringing more confidence for stakeholders.

³⁵Munteanu V.,(2020), *Auditul financiar-contabil*, Editura Universitară, București, p.38.

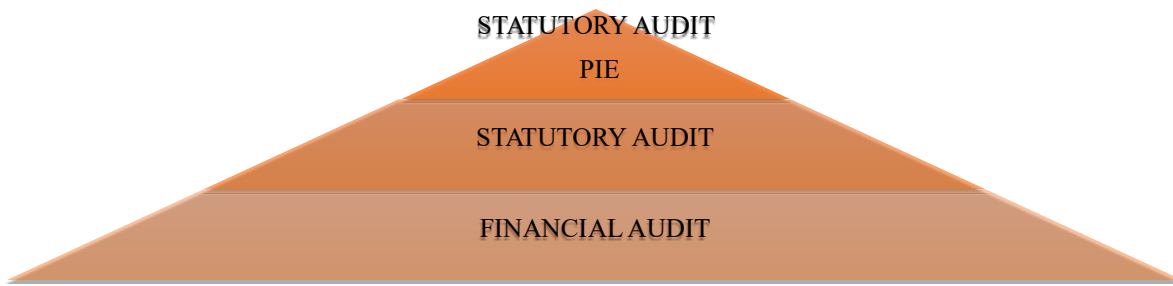


Fig.3. .The financial audit pyramid
 Source: The author's contribution

The complete set of financial statements depends on the size and activity of the company. For PIE (Public Interest Companies) companies, the audit of financial statements is “required by EU law”, they are particularly important entities with a major impact on users, which is why certain restrictions are also required regarding their audit (Regulation 537/2014). This audit is listed as being of the highest standard, placed at the top of the pyramid in the exercise of the profession, for which additional information is required both at the level of the mission and at the level of the structure and content of the audit report. In order to be able to carry out such missions, professional skills at a higher level, good years of professional experience as well as APSSAA accreditation are required. Statutory audit assignments impose stricter rules regarding the independence of the auditor as well as his objectivity, rotation of members as well as restrictions on non-audit services. ISA 210 provides guidance on the degree of acceptability and ISA 800 (revised) deals with the specific arguments for the financial statements prepared in accordance with a special reporting framework.

At the second level of the pyramid there is the statutory audit "imposed by national law", which complies with the Auditing Standards (ISA) and the Code of Ethics for Professional Accountants developed by the IAASB, but without so many restrictions imposed to it. It is located in the middle of the pyramid in the exercise of the financial audit profession, because it is required for certain companies, those that exceed two of the three criteria. The complexity of the mission and reporting requirements are not at the level of PIE, but they are also very strict in terms of the auditor's independence from the audit client as well as in terms of non-audit services. It must be independent of the audit client and cover financial information for a financial year. It uses an ongoing documentation process, which is based on all relevant customer information, in which it aims to obtain sufficient adequate and credible evidence to express an opinion designed to increase the confidence of the users concerned.

The targeted users can be: existing and potential shareholders, creditors, the state, the management of the entity, employees or any person willing to invest or collaborate with the company and is interested in its real state. The auditor, by issuing the audit report and through its independence, creates balance, confidence as well as credibility that the financial statements are correctly prepared, in accordance with the legislation in force. The comfort offered by the auditor to the interested public increases with the quality of the information provided and presented in the audit report. The purpose of the financial / statutory audit is to procure audit evidence to confirm the qualitative aspects of the financial statements.

The auditor's opinion on the financial statements deals with the extent to which the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with the applicable general financial reporting framework. Such an opinion is common to all audits of financial statements. Therefore, the auditor's opinion does not ensure, for example, the future viability of the entity or the efficiency or effectiveness with which management coordinated the entity's work. However, in some jurisdictions, applicable laws or regulations may require auditors to express their views on specific issues, such as

the effectiveness of internal control or the consistency between a separate management report and financial statements.

Although ISAs contain provisions and guidance on such matters, insofar as they are relevant to the formation of an opinion on the financial statements, the auditor should perform additional activities if the auditor has additional responsibilities for expressing such opinions³⁶.

The last feature encountered in the definition of the statutory audit is that "It is performed voluntarily at small entities, and the audited financial statements are published, together with the statutory audit report, according to the law." This option did not exist in Directive 42/2006, according to law 162/2017 companies that do not meet the size criteria for compliance with the audit can do so optionally, provided that they comply with the required provisions, respectively to perform by a financial auditor, authorized by ASPAAS, active, as well as the publication of this report together with the financial statements.

The financial auditor is the natural person authorized in accordance with the provisions of the law by ASPAAS (Authority for Public Supervision of the Statutory Audit Activity) to perform financial audit. This is the base of the pyramid, without the necessary skills and the proper professional training cannot climb the pyramid. This category of auditors may also provide statutory audit services as defined above, but it is recommended that at the beginning of their careers they perform less complex tasks, such as review assignments, limited assurance, agreed procedures and after gaining adequate and relevant experience, move easily to the next level. The missions performed by the financial auditors as well as the main differences encountered between them are presented in table no.2.

Table no. 2. Audit missions

Insurance missions	Review missions	Insurance missions	Agreed procedures
ISA	ISRE 2400	ISAE 3000	ISRS 4400
Imposed by EU	On request / for information	On request / for information	On request / for information
Complete annual historical financial statements.	Historical/partial financial statements or certain elements	Historical / partial financial statements or certain items / for certain periods.	Historical / partial financial statements or certain elements / for certain periods.
The independence criterion is mandatory	The independence criterion is mandatory	Independence is not mandatory	Independence is not mandatory
Determination of the significance threshold	Determination of the significance threshold	Determination of the significance threshold	It is not necessary to determine the significance threshold
Continuous detailed documentation / relevant audit evidence.	Simplified documentation	Simplified documentation	Simplified documentation
High risk / litigation / contraventions Law 162/2017	Limited risk	Limited risk	Limited risk
Audit report with opinion	Audit report with conclusions	Limited insurance report	Report of findings on agreed procedures

Source: the author's contribution

The period in which we are is in a broad process of developing economic and financial reform, implementation and development of good practices worldwide is the main objective. The interposition of auditors between producers and consumers of information shows the global need to

³⁶ IAASB(2018), *Manual de reglementări Internaționale de control a calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*, Translation ASPAAS, București.

provide an opinion on financial statements. The positive effects on the quality of the recording as well as the reporting of the accounting information are reported in numerous studies in the literature.

The Goodwill of the financial auditor

The main characteristics that indicate the value of goodwill are those of credibility, prudence and consistency, and the financial auditor perfectly dresses these features. The goodwill brought by the auditor can differentiate important aspects between entities in the same field of activity.

The credibility of economic entities on the market is restored with the help of the financial auditor, he offers the public the certainty that the financial statements are prepared correctly, respecting the rules in force as well as the additional requirements. Without its certification many companies cannot receive loans, investors are skeptical of investing and development is stagnant. Therefore, a positive image presented by an auditor in an audit report can lead to a good social atmosphere, attract new investors, credibility from customers and creditors, a good reputation can bring new strategies for economic and social development.

Often, the management of entities associates the financial auditor only with the obligation to perform it and forgets about the benefits it offers. Through a positive report, it creates an over-value on the overall image of the audited company, the positive opinion of the auditor, expressed in the audit report can be called goodwill, a value that you cannot identify but it exists. This value can be restored only by respecting the ethical principles of the profession, by skepticism and professional reasoning, by a good reputation as well as by knowing and respecting the norms and standards in force.

Another element related to the credibility and added value offered by the auditor is that of the need to inform the main users. Often the shareholders or associates are not the ones who run the entity, creative accounting offers various operating techniques so that the accounting result is distorted. The true image, rendered by the opinion of the independent financial auditor, provides confidence and comfort for them. An important role in these situations is played by the internal auditor who, by implementing work strategies, reduces the risk to the lowest possible level.

The goodwill of the financial auditor is presented, as the theories in the literature say, from the perspective of the perception of the staff in the audited entities, in the way that they are much more attentive to the preparation of financial statements knowing that the information provided will be audited. Accounting staff are more careful about accounting principles, they better understand their role and the influence they have on the final result.

The prudence and consistency of the methods used by the auditor in an audit engagement is reflected throughout its conduct. Through the working methods used, starting from the planning of the audit in which he must be informed about the activity carried out by the audit client, the identification of risk points and the reduction of risk to an acceptable level, the choice of an appropriate significance threshold according to risk and the size of the entity, it reflects the caution with which the auditor must act. The consistency of the methods as well as their diversity, so as to help the auditor identify possible frauds is implemented throughout the mission. The crossings made between the sections highlight the overall thinking that the auditor has in his mission.

The need for financial auditors has been proven countless times, the four basic concepts that justify this are:

- Conflicts of interest between accounting information preparers (managers) and information users, respectively can cause information distortion;
- Information can have strong economic consequences for decision makers;
- Specialized expertise in the preparation and verification of information is increasingly required;

- Most of the time, users cannot assess the quality of the information themselves, in order to prevent its distortion³⁷.

The quality of audit engagements is a guarantee that an auditor will find and report irregularities in the client's accounting system, as a level of certainty for users of financial statements that the financial audit was performed in a professional and independent manner (Deangelo, 1981). According to Ardelean (2015), it takes into account the audit capacity to improve financial reporting, a low probability of receiving unqualified audit opinions for financial statements containing inaccuracies, as well as the accuracy of information reported by auditors. Auditors represent the public trust in the accounting profession being professionally employed in the public interest.³⁸ The research conducted by Robu, Grosu and Istrate (2016), Mihaila (2020), highlighted that the effect of auditors' rotation on information quality contributes significantly to the choice of relevant information on the entity's performance. The association between the duration and quality of the audit engagement made on a sample of 343 entities audited in Iran 2010 by Azizkhani (2018) revealed that limiting mandates as well as the frequent rotation of audit partners improves the performance of companies. Studies by Martinez and Moraes (2014) on the link between audit quality and audited company performance, applied to public entities in Brazil (2009-2010) argued, through clear empirical evidence, that the impact of a quality audit on company performance is positive, significant on performance.

The level of statutory audit research at global level

To present the importance of statutory audit internationally, I did a search on the platform "Web of Sciences" using the search words "statutory audit" looking for publications on statutory audit (by title), 1975 - 2020. Thus, we obtained 31 articles in this period, sorting by authors we reached 24 articles presented in the following table. Four articles are from Romania, one from 2009, the next two from 2015 and the last from 2017. The changes brought in the legislation in Romania and in the world are quite numerous, with a direct impact on the financial reports made, Law no. 162/2017 changed strong working methodology of statutory auditors. The fact that no articles are present on this platform denotes the importance of research. The study shows that the subject is present and debated in various countries after 2014, a year with new directives and rules for this profession, but a more consistent evolution is from 2017, when there were changes at the level of the profession. The articles are diverse, some address ethical principles such as independence and professional competence, others the evolution of the profession such as audit methods and techniques but the most current (2020) are in the direction of new phenomena (globalization, digitalization). The articles are presented in the following table:

Table 3. Statutory audit – articles (2014-2020)

Crt.	Name of the publication	Author	Published	Year	Country
1	Statutory audit in Slovakia - significant phenomenon of global European changes	Domaracka, Denisa; Knazkova, Veronika	19th international scientific conference Art. Number: 06006	2020	Slovakia
2	The Use of Computer-Assisted Audit Tools in Portuguese Statutory Auditors' Work	Amaral, Bruno; Marques, Rui	Conference: 14th Iberian Conference on	2019	Portugal

³⁷Munteanu V. (2020), *Auditul financiar-contabil*, Editura Universitară, București, p.40.

³⁸Sailendra, S., Murwaningsari, E., Mayangsari, S. (2019), The Influence of Free Float Shares and Audit Quality on Company Performance: Evidence from Indonesia, *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 2(154)/2019, pp. 274-282, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/154/010

ISCA 2021

		Pedro; Inacio, Helena	Information Systems and Tech.		
3	Who gets all the PIE? Regulation of the statutory audit for private UK companies	Clacher, Iain; de Ricquebourg, Alan; Duboissee; May, Amy	Accounting auditing & accountability journal Volume: 32 Issue: 5	2019	UK
4	The emergence of statutory auditing in France and the recurring issues of independence and competence, 1867-1966	Dattin, Christine; Fournes	ACCOUNTING HISTORY Volume: 22 Issue: 2 Pages:	2017	France
5	Strategic Audit Inquiry: The Impact of Timing and the Promotion of Statutory Protections on Client Fraud Disclosures	Lauck, John R.; Perreault, Stephen J.; Rakestraw, Joseph R.	Accounting horizons Volume: 34 Issue: 3 Pages: 153-167 Published: SEP 2020	2020	USA
6	The statutory audit and the image of auditors - A comparison between self-perception and perception of others	Schmidt, Florian	Betriebswirtschaftliche forschung und praxis Volume: 69 Issue: 4	2017	Germania
7	Corporate governance, internal audit function and accountability in statutory corporations	Tumwebaze, Zainabu; Mukyala, Veronica; Ssekiziyivu, Bob	Cogent business & management Art. Nr: 1527054	2018	Uganda.
8	Sociological ambivalence in three Latin American corporate control institutions: Revisoria Fiscal - Colombia and Sindicatura - Argentina (Statutory Audit)	Ramirez Henao, Driver; Ferney; Gonzalez, Patricia	Cuadernos de administracion-universidad del valle Vol. 36 Issue: 66	2020	Columbia
9	Assurance of a Credible Financial Information: A Product of Convergence Between Prudence and Continuity by Statutory Audit and a Good Corporation Governance	Ionescu, Bogdan; Stoian, Flavia; Gabrela, Tudose; Geanina;	Entrepreneurship, business and economics, VOL 2	2015	Romania
10	Statutory audit in Europe - state of the art, challenges, and trends	Chersan, Ionela-Corina	Conference: International Conf. on European Financial Regulation (EUFIRE)	2017	Romania
11	Changing the Institutional Framework of Statutory Audit: Internal Stakeholders' Perceptions of the Associated Benefit and Costs	Ruhnke, Klaus; Schmidt, Martin	European accounting review Volume: 25 Issue: 1	2016	Germania
12	The European Union Statutory Audit Directive	Lessambo, Felix I.	International corporate governance system: audit roles and board oversight Book	2014	UK
13	Internal audit function, audit committee effectiveness and accountability in the Ugandan statutory corporations	Bananuka, Juma; Nkundabanyanga, Stephen; Korutaro; Nalukenge, Irene	Journal of financial reporting and accounting Volume: 16 Issue: 1	2018	Uganda
14	Joint Audit Engagements and Client Tax Avoidance: Evidence from the Italian Statutory Audit Regime	Bianchi, Pietro A.; Falsetta, Diana; Minutti-Meza, Miguel	Journal of the American Taxation Association Volume: 41 Issue: 1	2019	USA
15	Investment in internal auditing and governance characteristics: Evidence from statutory internal auditors in South Korea	Park, Hyun-Young; Lee, Ho-Young; Kim, Jin Wook	Managerial auditing journal Volume: 34 Issue: 5	2019	South Korea
16	Current exigencies concerning the statutory audit	Petre, Georgeta	Metalurgia international Volume: 14	2009	Romania

ISCA 2021

17	PIE statutory audit market concentration: evidence from Latvia	Saksonova, Svetlana; Rozgina, Ludmila	Conf: 11th International Scientific Conference on New Challenges of Ec. and Business Development	2019	Latvia
18	Statutory auditor's profile and computer assisted audit tools and techniques' acceptance: indicators on firms and peers' influence	Pedrosa, Isabel; Costa, Carlos J.	Conference: International Conference on Information Systems and Design of Communication	2014	Portugal
19	Quality Control Procedure for Statutory Financial Audit An Empirical Study	Saha, Siddhartha Sankar; Roy, Mitrendu Narayan	Quality control procedure for statutory financial audit: an empirical study	2017	India
20	Support institutions to governments and parliaments (Tips, ombudsmen and audit chambers. System description and statutory notes)	Rey Martinez, Fernando	Revista espanola de derecho constitucional Volume: 30 Issue: 89 Pages: 375-378	2010	Spain
21	The scope and influence on the quality of statutory audit of accounting information in Romania	Vinatoru, Sorin Sandu	Book Series: International Multidisciplinary Scientific / Conf. on Social Sciences and Arts	2015	Romania
22	Slovak act on statutory audit: Reflection on terminology	Madera, Frantisek	Conf: International Scientific Conf. on Accounting and Auditing in the Process of Inter. Harmonization	2016	Slovakia
23	Independence of statutory auditor with respect to audited entities under the audit act from 2017	Juric, Dionis	Zbornik pravnog fakulteta sveucilista urijeci Volume: 39 Issue:1	2018	Croatia
24	Liability for damage caused to third parties by performing a statutory audit	Micovic, Miodrag; Puvaca, Maja Bukovac	Zbornik pravnog fakulteta sveucilista u rijeci Volume: 39 Issue: 1	2018	Serbia

Source: The author's contribution

As we can see the number of articles is not very large in this area which indicates that the chosen subject is under development.

CONCLUSION

Statutory audit is a profession that has developed over time, trying to respond and always adapt to the constantly evolving needs of entities. It is based on a flexible, internationally known frame of reference that adapts to the legislative particularities of each country. The growing pressure of users of financial and accounting information, as well as of economic and social development, has made auditing indispensable, and today it is becoming an emphatic tool for detecting accounting fraud and errors. Communicator of credible, prompt and relevant financial information to users by performing an audit mission of the highest quality, by complying with auditing standards and principles, it brings added value to audited entities.

Starting from 2007, the year in which Romania joined the European Union, we emphasize the important aspects that it had to take into account, respectively Directive 43/2006/EC, the alignment to the standards imposed by the European Union, by GEO No. 90/2008. The implementation of the directive was a challenge and played an important role in the development of the audit profession in Romania. Due to changes both globally and in Europe, it has been found that laws and standards need to be improved. The important role of communicator of relevant information, demonstrated that it also has negative parts, the association of the auditor with global financial scandals, intentional or

not, influenced the image of the auditor. Professional bodies sought solutions to the problems encountered, so new standards and new directions of work came into force in 2014 (Directive 56/EU, Regulation 537/EU) continuing with Law 162/2017 and revised standards issued by the IAASB. The desire of the bodies is to reach a communication that is as transparent and objective as possible. The main characteristics that indicate the goodwill value of the financial auditor are those of credibility, prudence and consistency found in the definition of the term. The goodwill brought by the auditor can differentiate important aspects between entities in the same field of activity. The value offered by external auditors in an audit engagement is much more substantial than at first glance. The company's image is reflected in an audit report and through a positive opinion it brings respect, prosperity and trust both economically and socially. The auditor offers perspectives and open doors to investors, creditors and employees and internally contributes to transparency, accountability and devotion. The general objective of this research was to improve the overall image of the financial / statutory auditor. Although many criticize it for having more information than what is presented in an audit report, this research shows that it means much more than a report, through its work and presence in audited entities contributes to the transparency and fairness of financial situations. I believe that the objective has been achieved and the research is relevant to the overall image of the statutory auditor.

This paper received financial support through the project entitled:

"DECIDE - Development through entrepreneurial education and innovative doctoral and postdoctoral research", Project Code POCU / 380/6/13/125031, project co-financed by the European Social Fund through the Human Capital Operational Program 2014 - 2020"

REFERENCES

1. Ardelean, A. 2015. Perceptions on Audit Quality Based on the Ethical Behavior of Auditors. *Audit Financiar*, XIII.Nr.3 (123), 61–67.
2. Arens, Loebbecke 2007, *Audit. O abordare integrată*, Ediția a 8-a, Editura ARC;
3. Alden W., Barbara(2006),*Managing Business Ethics: Straight Talk About How to Do It Right*, John Wiley and Sons Inc;
4. Azizkhani, M., Daghani, R., & Shailer, G. 2018. Audit Firm Tenure and Audit Quality in a Constrained Market. *The International Journal of Accounting*, 53(3), 167–182.
<https://doi.org/10.1016/j.intacc.2018.07.002>
5. Brezeanu P., Pontă D., Brașoveanu I., Tătar V., Morariu V., Novac L., Triandafil C. 2008. *Audit financiar Repere metodologice, etice și istorice Reglementări internaționale (ISA)- extrase*, Editura Cavallioti, București, p.24.
6. Bâtcă-Dumitru C.G., Sahlian D.N., Irimescu A.M 2018, *Contabilitate și raportare financiară*, ediția a II-a, revizuită, CECCAR, București;
7. Chen, H., Chen, J. Z., Lobo, G. J., & Wang, Y. 2011. Effects of audit quality on earnings management and cost of equity capital: Evidence from China. *Contemporary Accounting Research*, 28(3), 892–925.
<https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01088.x>
8. *Directiva 56/UE a Parlamentului European și a consiliului de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate*, Publicată în Jurnalul Oficial nr. L 157/ 27.05.2014.
9. Floarea, I., Macovei, I.C., Floarea, R., Berheci, Maria. 2005. *Introducere în expertiza contabilă și auditul financiar*, Editura C.E.C.C.A.R., București;
10. *Ghid pentru pregătirea candidaților la examenul de aptitudini pentru obținerea calității de expert contabil și de contabil autorizat*(2018), Ediția a IV-a, CECCAR, București;
11. Ghid pentru auditul de calitate. 2019, CAFR, București;
12. IFAC. 2016-2017. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*.

13. IAASB. 2018. *Manual de reglementări Internaționale de control a calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*, Traducere ASPAAS, București, p.92.
14. *Legea nr. 162/2017* privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, publicată în Monitorul Oficial nr. 548/12.07.2017.
15. Loebbecke A. 2003, *O abordare integrată*, Editura ARC, ediția a 8-a, București.
16. Martinez, A. L., & Moraes, A. J. 2014. *Association between independent auditor fees and firm value: A study of Brazilian public companies*. Journal of Modern Accounting and Auditing, 10(4), 442–450. <https://doi.org/10.1177/0269216313489367>
17. Munteanu A., Țurlea E. 2001, *Audit financiar contabil*, Editura Economică, București.
18. Munteanu V. 2003. *Control și audit financiar-contabil*, Editura Lumina Lex, București, p468.
19. *OMFP nr. 1.802/2014* pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale și situațiilor financiare anuale consolidate, publicate în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
20. *OMFP nr. 666/ 2015* - privind aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară de către unele entități cu capital de stat.
21. *OMFP nr. 2844/2016* - pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, cu modificările și completările ulterioare.
22. Păunescu M., Radu G. 2018. *Misiuni de asigurare și nonasigurare, altele decât cele de audit financiar*, editura CECCAR, București;
23. Radu G. 2010. *Normativ și constructiv în profesia liberală de audit financiar de practică publică*, editura Transversal;
24. Robu, I. B., Grosu, M., & Istrate, C. 2016. *The Effect of the Auditors' Rotation on the Accounting Quality in the Case of Romanian Listed Companies under the Transition to IFRS*. Audit Financiar, XIV.Nr.1 (133), 65–77.
25. *Regulamentul (UE) nr. 537/2014* al Parlamentului European și al Consiliului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei, publicat Jurnalul Oficial nr. L 158/24.05.2014.
26. Rusovici A., Farmache S., Rusu G. 2008. *Manager în activitatea de audit*, Monitorul Oficial R.A., București, p.19-20;
27. Sailendra, S., Murwaningsari, E., Mayangsari, S. 2019, *The Influence of Free Float Shares and Audit Quality on Company Performance: Evidence from Indonesia*, Audit Financiar, vol. XVII, no. 2(154)/2019, pp. 274-282, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/154/010
28. *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS)*. Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2015, traducere, Editura CECCAR, București.
29. Tănase, G. L., Ștefănescu, A. 2020, *Independence in Financial Audit Engagements. The Case of Romanian Banks*, *Audit Financiar*, vol. XVIII, no. 1(157)/2020, pp.113-127.
30. Toma M.1995. *Norme de audit financiar și certificare a bilanțului contabil*, Editura CECCAR, București, p.7.
31. Tudor Tiron A., *Romanian accounting and audit reform in the way of accession into the European Union*. Scientific papers of the University of Pardubice /2007.
32. Cîrdei, T. L., Grosu, V., & Mihaila, S. (2020). *Unele aspecte privind fondul comercial*.
33. www.aspaas.gov.ro/
34. www.cafr.ro
35. www.ceccar.ro

**NEW MATTER RELATED TO FINANCIAL REPORTING
OF MOLDOVAN ENTITIES**

**ASPECTE NOI PRIVIND RAPORTAREA FINANCIARĂ A ENTITĂȚILOR DIN
REPUBLICA MOLDOVA**

NEDERIȚA Alexandru, POPOVICI Angela

*Academia de Studii Economice a Moldovei, mun. Chishinău,
str. Mitropolit Bănulescu-Bodoni, 60, tel. +373-22-402-854,
e-mail: nederita.alexandru@ase.md. popovici.angela.alexandru@ase.md*

Abstract. *This Article tackles the basic content of the financial statement new format and the interconnection of indicators thereof with the accounts. These financial statements have been developed in compliance with the provisions of Directive 2013/34/EU, and shall be submitted by the Moldovan economic entities as of the 2020 reporting period.*

Unlike the financial statements drafted before 1 January 2020, the formats of Balance Sheet, Profit and Loss Statement and Statement of Changes in Equity have been revised in full, while the format of the Cash Flows Statement has been subjected to minor amendments.

Key words: *balance sheet, financial statements, reporting period, assets, equity, liabilities, provisions, revenues, expenses.*

JEL Clasification: *M-41*

INTRODUCERE

Întocmirea situațiilor financiare constituie etapa finală a ciclului contabil al oricărei entități. În conformitate cu Legea contabilității și raportării financiare [1, art. 5], aceste situații sunt obligatorii pentru entitățile care țin contabilitatea în partidă dublă. Începând cu 1 ianuarie 2020 entitățile din Republica Moldova, care aplică Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) trebuie să întocmească situații financiare conform noilor formate, care sunt elaborate în baza 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) și prezentate în anexele la SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [3].

În prezentul articol sunt examinate aspectele noi privind raportarea financiară care rezultă din modificările operate în SNC și Planul general de conturi contabil și, în principal, se referă la:

- componența și regulile generale de întocmire a situațiilor financiare;
- contabilizarea diferențelor aferente implementării prevederilor modificate ale SNC;
- modalitatea de calculare a indicatorilor situațiilor financiare și de interconexiune a acestora cu conturile contabile;
- structura notei explicative la situațiile financiare;
- modul de prezentare a situațiilor financiare.

Componența și regulile generale de întocmire a noilor formate de situații financiare sunt reglementate de prevederile Legii contabilității și raportării financiare [1, art. 20-26; 31-33], SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [3] și Ghidului metodologic de întocmire a situațiilor financiare [4]. Unele aspecte aferente întocmirii, prezentării și analizei noilor formate de situații financiare sunt expuse în diverse lucrări publicate în edițiile periodice din Republica Moldova [5, 6, 7, 8].

METODELE APLICATE

Cercetarea se bazează pe o abordare deductivă de la general la particular, pornind de la stadiul actual al cunoașterii aspectelor practice și teoretice aferente întocmirii și prezentării situațiilor financiare ale entităților economice care aplică SNC. În cadrul investigației au fost analizate prevederile Directivei 2013/34/UE, SNC și altor reglementări contabile naționale, precum și rezultatele investigațiilor savanților autohtoni. De asemenea, au fost utilizate metodele specifice disciplinelor economice – observarea, selectarea, gruparea, compararea etc.

CONȚINUTUL DE BAZĂ

Componenta situațiilor financiare este condiționată de setul acestora aplicat de către entitate. În actele normative actuale sunt prevăzute trei seturi de situații financiare [1, art. 21; 3, pct. 7]:

- **prescurtate** care includ *bilanțul prescurtat, situația de profit și pierdere prescurtată și nota explicativă*;
- **simplificate** care includ *bilanțul, situația de profit și pierdere și nota explicativă (alin. (3))*;
- **complete** care includ *bilanțul, situația de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de numerar și nota explicativă*.

Setul de situații financiare se selectează de către fiecare entitate de sine stătător, în funcție de categoria acesteia și necesitățile informaționale ale utilizatorilor de informații. Trecerea de la un set de situații financiare la altul se efectuează începând cu următoarea perioadă de gestiune [1, art. 5].

Pentru prima perioadă de gestiune, entitățile nou-create, pot întocmi situații financiare prescurtate, simplificate sau complete, în funcție de necesitățile informaționale proprii [1, art. 21]. Începând cu următoarea perioadă de gestiune, entitatea trebuie să întocmească situații financiare în funcție de criteriile prevăzute în legea sus-menționată, determinate în perioadă de gestiune precedentă. Astfel, entitățile înregistrate în anul 2020 pot să întocmească orice set de situații financiare pentru acest an, iar pentru anul 2021 setul se va selecta în funcție de criteriile determinate conform situației din 31 decembrie 2020.

La întocmirea noilor formate de situații financiare este necesar să se acorde atenție următoarelor aspecte de ordin general:

1. Formatele bilanțului și situației de profit și pierdere sunt identice pentru entitățile care întocmesc situații financiare complete sau simplificate, iar situațiile financiare prescurtate se întocmesc conform unor formulare distincte elaborate în baza compartimentelor formatelor complete ale bilanțului și situației de profit și pierdere.
2. În noua componentă a situațiilor financiare, în comparație cu cea precedentă, nu sunt prevăzute anexele, în particular, notele informative privind veniturile și cheltuielile clasificate după natură, precum și privind relațiile cu nerezidenții.
3. Indicatorii noilor formate de situații financiare se calculează nu doar în baza datelor conturilor sintetice, ci și a informațiilor generalizate în subconturi. Astfel, în noul format al bilanțului trebuie se fie reflectate nu doar valoarea totală a imobilizărilor necorporale în exploatare, mijloacelor fixe, investițiilor financiare, creanțelor și datoriilor părților afiliate, provizioanelor pe termen lung și curente, ci și valoarea grupelor (claselor) acestora contabilizate, respectiv, în subconturile de evidență a elementelor contabile sus-menționate.

Noul format al situației de profit și pierdere conține nu doar informații privind suma totală a veniturilor din vânzări, costului vânzărilor, veniturilor și cheltuielilor financiare, ci și mărimea categoriilor acestora înregistrate, respectiv, în subconturile conturilor 611 „Venituri din vânzări”, 711 „Costul vânzărilor”, 622 „Venituri financiare” și 722 „Cheltuieli financiare”.

4. Pentru determinarea unor indicatori, în cadrul subconturilor conturilor sintetice trebuie să fie deschise conturi de gradul III. De exemplu, pentru calcularea indicatorilor rândurilor 151–154 și 391–394 din noul format al bilanțului, la subconturile 1432 „Deprecierea investițiilor financiare pe termen lung în părți afiliate” și 2542 „Ajustări pentru deprecierea investițiilor financiare curente în părți afiliate” pot fi deschise următoarele conturi de gradul III:

- „*Deprecierea acțiunilor*”;
- „*Deprecierea obligațiunilor și altor titluri de datorii, cu excepția celor aferente intereselor de participare*”;
- „*Deprecierea obligațiunilor și altor titluri de datorii aferente intereselor de participare*”;
- „*Deprecierea altor valori mobiliare*”.

Necesitatea deschiderii conturilor de gradul III apare și în cazul întocmirii situației de profit și pierdere. Astfel, pentru determinarea indicatorilor rândurilor 101 și 102 din această situație, în cadrul subcontului 7221 „Cheltuieli privind dobânzile” pot fi deschise următoarele conturi de gradul III:

- 72211 „*Cheltuieli privind dobânzile aferente părților neafiliate*”;
- 72212 „*Cheltuieli privind dobânzile aferente părților afiliate*”.

5. Nu există o corelație directă între soldurile și rulajele unor conturi sintetice și subconturi și indicatorii noilor formate de situații financiare. De exemplu, pentru calcularea indicatorului rd. 070 „Terenuri” din bilanț, se utilizează informația generalizată în conturile 122 „Terenuri” și 128 „Deprecierea terenurilor” (în partea ce ține de valoarea contabilă a terenurilor), 112 „Imobilizări necorporale în exploatare”, subcontul 1124 „Alte imobilizări necorporale” și 113, subcontul 1134 „Amortizarea altor imobilizări necorporale” (în partea referitoare la valoarea contabilă a drepturilor de utilizare a acestor terenuri). În mod similar se determină și indicatorul rd. 081 „Clădiri” din bilanț.

6. La calcularea indicatorilor situațiilor financiare, trebuie să se țină cont de modificările operate în SNC și Planul general de conturi contabile, care au intrat în vigoare la 1 ianuarie 2020 și pot fi aplicate doar pentru faptele economice produse începând cu această dată. De exemplu, varianta de decontare la costurile/cheltuielile curente a valorii în mărime integrală poate fi aplicată doar pentru anvelopele/acumulatoarele procurate separat de mijloacele de transport și transmise în exploatare începând cu 1 ianuarie 2020. În același mod urmează să se aplice varianta de înregistrare inițială în componența veniturilor anticipate a valorii activelor imobilizate și circulante primite cu titlu gratuit, modul de calculare a uzurii obiecte de mică valoare și scurtă durată în mărime de 100 % din valoarea acestora la transmiterea în exploatare etc.

7. Elementele contabile recunoscute până la 1 ianuarie 2020 urmează a fi reflectate în situațiile financiare în baza regulilor în vigoare la 31 decembrie 2019. De exemplu, pentru obiectele de mică valoare și scurtă durată aflate în exploatare la această dată, uzura se va calcula în mărime de 50 % din valoarea la casarea acestora. Pentru anvelopele procurate separat de mijloacele de transport și transmise în exploatare până la 31 decembrie 2019, cota valorii aferentă parcursului rămas se va deconta la costurile/cheltuielile curente în funcție de parcursul efectiv. Cheltuielile anticipate aferente reparației imobilizării corporale efectuate pentru menținerea acestora în stare funcțională urmează a fi decontate la costurile/cheltuielile curente în modul și pe durata stabilite la recunoașterea inițială a acestora. Această regulă rezultă din Recomandările metodice privind implementarea modificărilor la Ordinul ministrului finanțelor nr. 118/2013 – anexă la Ordinul ministrului finanțelor nr. 74/2020 [9, pct. 4].

8. Întocmirea și prezentarea situațiilor financiare cuprind următoarele etape [3, pct. 18]:

- ***efectuarea lucrărilor premergătoare întocmirii situațiilor financiare*** cum ar fi: inventarierea generală a activelor, capitalului propriu și datoriilor, decontarea cheltuielilor și veniturilor anticipate aferente perioadei de gestiune, determinarea și reflectarea diferențelor de curs valutar, întocmirea înregistrărilor de corectare, determinarea cotei curente a activelor imobilizate și a datoriilor pe termen lung, închiderea conturilor de gestiune etc.;
- ***completarea formatelor situațiilor financiare;***
- ***întocmirea notei explicative la situațiile financiare;***
- ***aprobarea, semnarea și prezentarea situațiilor financiare;***
- ***reformarea bilanțului.***

În afară de etapele sus-menționate, la întocmirea situațiilor financiare pe anul 2020, este necesar să se verifice dacă au fost înregistrate diferențele aferente implementării prevederilor modificate ale

SNC. Aceste diferențe urmează a fi înregistrate după reformarea bilanțului pe anul 2019 conform situației din 1 ianuarie 2020 [9, pct. 1-2]. În acest scop entitatea trebuie [9, pct. 3]:

■ **să excludă elementele contabile care nu corespund criteriilor de recunoaștere prevăzute în SNC** prin transferarea din contul 312 a capitalului suplimentar negativ în contul 335 „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile”, iar a celui pozitiv – în contul 317 „Prime de capital”;

■ **să reclasifice elementele contabile care nu corespund criteriilor de clasificare prevăzute în SNC** prin transferarea:

▶ soldului creanțelor părților afiliate pe termen lung din contul 161 „Creanțe pe termen lung” în contul 162 „Creanțe ale părților afiliate pe termen lung”;

▶ soldului avansurilor acordate pe termen lung din contul 162 „Avansuri acordate pe termen lung” în contul 163 „Avansuri acordate pe termen lung”;

▶ soldului datoriilor pe termen lung privind leasingul financiar din contul 413 în contul 421 „Datorii comerciale pe termen lung”;

▶ soldului datoriilor preliminate privind leasingul financiar din contul 541 „Datorii preliminate” în contul 521 „Datorii comerciale curente”;

▶ surplusului de reevaluare din contul vechi 343 „Alte elemente de capital propriu” în contul nou 343 „Rezerve din reevaluare”;

■ **să derecunoască activele și datoriile amânate privind impozitul pe venit** înregistrate în conturile 172 „Alte active imobilizate”, 428 „Alte datorii pe termen lung” prin decontarea acestora în contul 335 „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile”.

Bilanțul prezintă poziția financiară a entității și include informații aferente soldurilor la data raportării privind activele, capitalul propriu și datoriile entității. Acesta se întocmește conform formatului tipizat din anexa 1 la SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [3], care a fost elaborat în baza anexei III (conform structurii orizontale) la Directiva 2013/34/UE [2].

La întocmirea bilanțului, trebuie respectate următoarele reguli de bază:

■ activele se prezintă ca active imobilizate și/sau ca active circulante nu doar după termenul de acordare, ci și în funcție de destinația acestora. De exemplu, avansurile acordate pentru procurarea imobilizărilor necorporale și corporale a stocurilor se reflectă în componența acestor active, indiferent de termenul de acordare a avansurilor [3, pct. 22];

■ la data raportării, entitatea determină cota curentă a activelor imobilizate și a datoriilor pe termen lung, care se reflectă în bilanț, respectiv, în componența activelor circulante și/sau a datoriilor curente [3, pct. 28]. Aceste cote se determină în baza contractelor de credit (împrumut), leasing (arendă, locațiune) etc., trebuie perfectate prin note contabile, înregistrate la data raportării și luate în calcul la determinarea indicatorilor bilanțului.

■ creanțele, numerarul și datoriile în valută străină se recalculează și se reflectă în bilanț conform cursului oficial al leului moldovenesc la data raportării [3, pct. 29].

Potrivit prevederilor SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă” [10, pct. 11], regula sus-menționată nu se referă la avansurile acordate/primate pentru procurarea/livrarea activelor și serviciilor care se reflectă în situațiile financiare conform cursului oficial al leului moldovenesc la data recunoașterii inițiale (acordării/primirii) a acestora. Acest curs urmează să fie aplicat și la data trecerii în cont a avansurilor acordate/primate în vederea stingerii datoriilor/creanțelor, precum și în cazul rambursării și/sau decontării acestora (de exemplu, la expirarea termenului de prescripție).

Ca și în perioadele de gestiune precedente, diferențele de curs valutar favorabile și nefavorabile se înregistrează ca venituri și cheltuieli financiare [10, pct. 14]. Aceste diferențe trebuie perfectate prin documente primare în următorul mod:

▶ printr-o notă contabilă – în cazul diferențelor de curs valutar aferente operațiunilor cu nerezidenții;

▶ prin documentul primar tipizat „Act de confirmare a creanțelor și datoriilor în valută străină aferente operațiunilor economice între rezidenții Republicii Moldova” – în cazul diferențelor de curs valutar aferente operațiunilor cu rezidenții;

■ la data raportării, creanțele și datoriile aferente operațiunilor cu rezidenții Republicii Moldova

exprimate în valută străină sau unități convenționale nu se supun recalculării [10, pct. 22];

■ în comparație cu formularul precedent al bilanțului în care provizioanele erau reflectate după termenul de utilizare în componența datoriilor pe termen lung și curente, în noul format al acestuia informațiile privind provizioanele se prezintă într-un compartiment distinct în funcție doar de destinația pentru care acestea au fost constituite [3, pct. 103].

Situația de profit și pierdere caracterizează performanța financiară a entității pentru perioada de gestiune și conține informații privind: veniturile, cheltuielile și rezultatele financiare ale entității.

Această situație se întocmește conform formularului tipizat din anexa 3 la SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, care a fost elaborat în baza anexei VI (conform clasificării cheltuielilor după funcții) la Directiva 2013/34/UE [2].

La calcularea indicatorilor din situația de profit și pierdere, trebuie respectate următoarele reguli de bază:

■ indicatorii se determină în baza rulajelor conturilor, subconturilor și, după caz, ale conturilor de gradul III de evidență a veniturilor și a cheltuielilor. În cazul aplicării formulelor contabile inverse, indicatorii din situația de profit și pierdere se determină ca diferența dintre rulajele debitoare și creditoare ale conturilor de evidență a veniturilor și cheltuielilor;

■ veniturile și cheltuielile aferente acelorași operațiuni economice se reflectă în situația de profit și pierdere în aceeași perioadă de gestiune, de exemplu, valoarea contabilă a bunurilor vândute și valoarea de vânzare a acestora se recunosc concomitent în aceeași perioadă de gestiune [3, pct. 131];

■ în cazul în care în perioada de gestiune nu au fost înregistrate venituri, dar au fost suportate cheltuieli care trebuie recunoscute în conformitate cu SNC „Cheltuieli”, acestea se prezintă în situația de profit și pierdere în perioada de gestiune în care au fost suportate. Dacă în perioada de gestiune au fost înregistrate doar veniturile care trebuie recunoscute în conformitate cu SNC „Venituri” și nu au fost suportate cheltuieli, acestea trebuie prezentate în situația de profit și pierdere în perioada de gestiune în care au fost câștigate [3, pct. 132];

■ veniturile și cheltuielile sunt grupate în situația de profit și pierdere în:

- venituri și cheltuieli din activitatea operațională,
- venituri și cheltuieli financiare,
- venituri și cheltuieli cu active imobilizate și excepționale;

■ cheltuielile privind impozitul pe venit se reflectă într-un rând separat al situației de profit și pierdere;

■ componența cheltuielilor de distribuire, cheltuielilor administrative și altor cheltuieli din activitatea operațională este prezentată în *anexele 2, 3 și 4* la SNC „Cheltuieli”, are un caracter de recomandare, poate fi concretizată de către entitate în funcție de particularitățile activității sale și inclusă în politicile contabile ale acesteia [11];

■ la determinarea indicatorilor situației de profit și pierdere, trebuie să se ia în considerare faptul că clasificarea veniturilor și cheltuielilor pe tipuri de activități ale entității are un caracter convențional și nu este identică pentru toate entitățile. Veniturile și cheltuielile aferente uneia și aceleiași operațiuni pot fi recunoscute la o entitate ca venituri din vânzări și costul vânzărilor, iar la alte entități – ca venituri și cheltuieli financiare. De exemplu, dobânzile de încasat și de achitat calculate de către organizațiile de creditare nebanară sunt calificate, respectiv, drept venituri din vânzări și costul vânzărilor. În același timp, la majoritatea entităților aceste venituri și cheltuieli nu se referă la activitatea operațională și se recunosc în componența veniturilor și cheltuielilor financiare. De asemenea, unele categorii de venituri și cheltuieli (de exemplu, veniturile și cheltuielile aferente contractelor de leasing financiar și operațional și din prestarea serviciilor) se includ în componența veniturilor din vânzări și costul vânzărilor, indiferent de faptul dacă leasingul sau prestarea serviciilor constituie sau nu activitatea de bază a entității;

■ profitul se înregistrează cu cifre pozitive (fără paranteze), iar pierderea – cu semnul minus (între paranteze).

Situația modificărilor capitalului propriu caracterizează existența și modificarea elementelor capitalului propriu în cursul perioadei de gestiune și conține informații privind soldurile și

modificările:

- capitalului social și neînregistrat;
- primelor de capital;
- rezervelor;
- profitului (pierderii);
- rezervelor de reevaluare;
- altor elemente de capital propriu.

Această situație se întocmește conform formularului tipizat prezentat în anexa 5 la SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, care este elaborat în baza compartimentului C „Capital propriu” al bilanțului. La calcularea indicatorilor din situația modificărilor capitalului propriu, trebuie să se acorde atenție următoarelor aspecte principale:

- indicatorii se determină conform prevederilor SNC „Capital propriu și datorii” în baza soldurilor și rulajelor conturilor sintetice din clasa 3 „Capital propriu” a Planului general de conturi contabile care conține atât conturi de pasiv, cât și conturi de activ;
- în componența capitalului propriu se includ două grupe de elemente:
 - elemente care mărează mărimea capitalului propriu – se reflectă în mod obișnuit (fără paranteze) și cuprind capitalul social, capitalul neînregistrat, primele de capital, rezervele, profitul anilor precedenți, constatat în perioada de gestiune curentă, profitul nerepartizat al anilor precedenți, profitul net al perioadei de gestiune, rezervele de reevaluare și alte elemente de capital propriu (subvențiile aferente activelor entităților cu proprietate publică),
 - elemente care diminuează mărimea capitalului propriu – se reflectă cu semnul minus (între paranteze) și cuprind capitalul nevărsat, capitalul retras, pierderea anilor precedenți, constatată în perioada de gestiune curentă, pierderea neacoperită a anilor precedenți, pierderea netă a perioadei de gestiune, profitul utilizat al perioadei de gestiune;
- în col. 4 „Sold la începutul perioadei de gestiune” și col. 7 „Sold la sfârșitul perioadei de gestiune” soldurile creditoare ale conturilor de evidență a elementelor de capital propriu se înregistrează în mod obișnuit, iar soldurile debitoare ale acestor conturi – cu semnul minus (între paranteze);
- în col. 5 „Majorări” se înregistrează în mod obișnuit rulajele creditoare ale conturilor de pasiv și cu semnul minus rulajele debitoare ale conturilor de activ;
- în col. 6 „Diminuări” se înregistrează în mod obișnuit rulajele debitoare ale conturilor de pasiv și cu semnul minus rulajele creditoare ale conturilor de activ;
- soldurile indicatorilor din rândurile 120–140 se reflectă în mărime netă determinată ca diferență dintre sumele înregistrate în creditul și debitul conturilor 331, 332, 333, 335. Aceste conturi pot avea solduri creditoare care se reflectă în mod obișnuit sau solduri debitoare care se înregistrează cu semnul minus (între paranteze);
- soldurile la începutul perioadei de gestiune (col. 4) ale indicatorilor din rd. 120 „Corecții ale rezultatelor anilor precedenți” (contul 331), rd. 140 „Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune” (contul 333) și rd. 150 „Profit utilizat al perioadei de gestiune” (contul 334) întotdeauna sunt egale cu zero, ca urmare a reformării bilanțului pentru perioada de gestiune precedentă;
- soldul fiecărui element de capital propriu la sfârșitul perioadei de gestiune se determină prin relația: col. 7 = col. 4 + col. 5 – col. 6;
- soldurile la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune din coloanele 4 și 7 ale indicatorilor situației modificărilor capitalului propriu trebuie să coincidă cu soldurile indicatorilor similari din coloanele 4 și 5 ale bilanțului.

Modul de calculare a indicatorilor noilor formate ale bilanțului, situației de profit și pierdere, situației modificărilor capitalului propriu și interconexiunea acestora cu conturile contabile este expus detaliat în literatura de specialitate [5, p. 64-70; 84-99].

Situația fluxurilor de numerar caracterizează soldurile și fluxurile de numerar pentru perioadele de gestiune precedentă și curentă. Aceasta se întocmește conform formatului tipizat prezentat în anexa 6 la SNC „Prezentarea situațiilor financiare” în baza contabilității de casă, conform căreia numerarul

este înregistrat la sumele efectiv încasate/achitate în/din casierie și conturi bancare, iar documentele bănești – la valoarea documentelor bănești efectiv intrate/ieșite [3, pct. 195];

Situația fluxurilor de numerar se întocmește conform metodei directe, potrivit căreia intrările și ieșirile de numerar se determină în baza datelor din conturile de evidență a numerarului [3, pct. 196]. În comparație cu formularul precedent al situației fluxurilor de numerar, noul format al acesteia nu a fost modificat semnificativ și se întocmește în același mod ca și pentru perioadele de gestiune precedente.

Nota explicativă conține informații suplimentare care nu sunt incluse în formatele de bază ale situațiilor financiare. Nomenclatorul informațiilor care trebuie prezentate în nota explicativă, precum și modul de întocmire a acesteia sunt reglementate de prevederile Legii contabilității și raportării financiare și ale compartimentelor „Prezentarea informațiilor” din SNC.

La întocmirea notei explicative, este necesar să se țină cont de următoarele aspecte principale:

- în nota explicativă informațiile se prezintă în aceeași ordine ca și elementele bilanțului și situației de profit și pierdere [1, art. 22 (1)];

- volumul, structura și forma de prezentare a notei explicative se stabilesc de către entitate de sine stătător, în funcție de categoria acesteia, de dimensiunea, forma juridică de organizare, domeniul/profilul de activitate al acesteia, de necesitățile informaționale proprii și de cerințele Legii nr. 287/2017 [1, art. 22 (2)]. De exemplu, informația în nota explicativă poate fi prezentată sub formă de text, tabele, scheme, diagrame, în formă combinată etc.;

- prevederile politicilor contabile aplicate de către entitate la calcularea indicatorilor situațiilor financiare pot fi prezentate într-un compartiment distinct sau în diferite compartimente ale notei explicative [1, art. 22 (3)]. De exemplu, procedeele de evidență a imobilizărilor necorporale și corporale, a stocurilor, creanțelor și datoriilor, a veniturilor și cheltuielilor pot fi prezentate în compartimentele în care sunt dezvăluite informațiile aferente acestor elemente contabile;

- informația prevăzută în compartimentele „Prezentarea informațiilor” din SNC este obligatorie doar pentru entitățile care întocmesc situații financiare complete. Entitățile care întocmesc situații financiare simplificate sau prescurtate pot să includă în nota explicativă doar informațiile prevăzute la art. 22 din Legea contabilității și raportării financiare.

Un model de notă explicativă întocmit în conformitate cu prevederile legii sus-menționate și SNC modificate este prezentat în Ghidul metodologic de întocmire a situațiilor financiare [4]. Acest model are un caracter de recomandare și poate fi utilizat de către entitățile care întocmesc situații financiare complete. De asemenea, acesta conține doar nomenclatorul minim de indicatori pe care entitatea trebuie să-i prezinte pornind de la prevederile Legii contabilității și raportării financiare și SNC. În funcție de necesitățile informaționale proprii, entitatea poate să prezinte în nota explicativă și alte informații necesare utilizatorilor pentru luarea deciziilor economice și manageriale.

Situațiile financiare se aprobă de către adunarea generală a proprietarilor și/sau de alt organ împuternicit în conformitate cu legislația [3, pct. 226] și se semnează de către persoanele responsabile pentru ținerea contabilității și raportarea financiară până la prezentarea și publicarea acestora [1, art. 31].

În afară de situațiile financiare, entitățile mijlocii, mari și de interes public sunt obligate să întocmească și să prezinte anual raportul conducerii [1, art. 23]. În plus, situațiile financiare ale acestor entități sunt supuse auditului obligatoriu [1, art. 32].

Pornind de la prevederile actelor normative în vigoare din Legea contabilității și raportării financiare, situațiile financiare ale entităților care aplică SNC se prezintă în mod obligatoriu proprietarilor (asociaților, acționarilor, fondatorilor, membrilor) și Biroului Național de Statistică în termen de 150 de zile de la ultima zi a perioadei de gestiune [1, art. 33].

CONCLUZII

Noile formate de situații financiare ale entităților economice din Republica Moldova corespund cerințelor Directivei 2013/34/UE și trebuie să fie întocmite pentru perioadele de gestiune începând cu 1 ianuarie 2020. Formatele bilanțului, situației de profit și pierdere și situației modificărilor capitalului propriu au fost integral revizuite, iar formatul situației privind fluxurile de numerar nu a fost modificat semnificativ.

În comparație cu reglementările contabile precedente, în noua redacție acestora sunt prevăzute trei seturi de situații financiare: complete, simplificate și prescurtate. Setul de situații financiare se selectează de către fiecare entitate de sine stătător, în funcție de criteriile de mărime stabilite de legislație [1, art. 4] și necesitățile informaționale ale utilizatorilor. Pentru prima perioadă de gestiune, entitățile nou-create, cu excepția entităților de interes public, pot întocmi situații financiare prescurtate, simplificate sau complete, în funcție de necesitățile informaționale proprii.

Formatul bilanțului este elaborat în baza anexei III (conform structurii orizontale), iar formatul situației de profit și pierdere – în baza anexei VI (conform clasificății cheltuielilor după funcții) la Directiva 2013/34/UE.

Drept bază de elaborare a formatului situației modificărilor capitalului propriu a servit compartimentul „Capital propriu” al bilanțului. Formatele bilanțului și situației de profit și pierdere sunt identice pentru entitățile care întocmesc situații financiare complete sau simplificate.

Spre deosebire de situațiile financiare precedente, care se întocmeau doar în baza datelor conturilor sintetice, noile formate se completează și în baza informațiilor generalizate în subconturi. Totodată, nu există o corelație directă între soldurile conturilor sintetice și subconturilor și indicatorii noilor formate ale situațiilor financiare. Astfel, pentru determinarea valorii contabile a terenurilor sunt necesare informații referitoare la costul de intrare și pierderile din deprecierea terenurilor, cât și informații aferente valorii contabile a drepturilor de utilizare a acestora.

Formatele bilanțului și situației de profit și pierdere prescurtate sunt elaborate în baza compartimentelor formatelor complete ale acestor situații. În situațiile financiare prescurtate nu se reflectă informația privind interesele de participare, părțile afiliate, cheltuielile și veniturile sub formă de dobânzi etc.

Întocmirea și prezentarea de către entitățile autohtone a noilor formate de situații financiare conforme cu prevederile Directivei 2013/34/UE va asigura veridicitatea, credibilitatea indicatorilor, și comparabilitatea acestora la nivel internațional.

BIBLIOGRAFIE

1. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 1-6 din 05.01.2018.
2. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26.06.2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=en>.
3. Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare”, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr.118/2013. <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>.
4. Ghidul metodologic de întocmire a situațiilor financiare, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr.154/2020. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 360-371 din 25.12.2020.
5. Nedeřița A. 2021. Noile formate de situații financiare: conținutul de bază și interconexiunea cu conturile contabile. În: *Contabilitate și audit*, 2021, nr. 2, p. 84-99; nr. 3, p. 63-76.
6. Недерица А. 2020. Новое Методическое пособие по составлению финансовых отчетов: практические рекомендации по применению. În: *Contabilitate și audit*, 2020, nr. 12, p. 72-76.
7. Недерица А. 2021. Практические рекомендации по составлению сокращенных форм финансовых отчетов за 2020 год. În: *Contabilitate și audit*, 2021, nr. 4, p. 58-71.
8. Țiriulnicova N., Dima M. 2021. Proprietățile analitice ale noilor formate de situații financiare. În:

ISCA 2021

Contabilitate și audit, 2021, nr. 3, p. 88-95; nr. 4, p. 72-79.

9. Recomandările metodice privind implementarea modificărilor la Ordinul ministrului finanțelor nr. 118/2013 – anexă la Ordinul ministrului finanțelor nr. 74/2020. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 153-158 din 26.06.2020.
10. Standardul Național de Contabilitate „Diferențe de curs valutar și de sumă”, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr.118/2013.
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>.
11. Standardul Național de Contabilitate „Cheltuieli”, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr.118/2013.
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>.

**ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ ПО СЕГМЕНТАМ В
ОРГАНИЗАЦИЯХ СЕЗОННЫХ ОТРАСЛЕЙ И ВИДОВ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

**PROBLEMS OF REPORTING BY SEGMENTS IN SEASONAL INDUSTRIES AND
ECONOMIC ACTIVITIES**

**ФЕДОРОВА Инна Юрьевна¹, ШИЛОВА Любовь Федоровна²
FEDOROVA Inna¹, SHILOVA Lyubov²**

¹Сибирский госуниверситет науки и технологий имени академика М. Ф. Решетнева, Красноярск, Россия

²Тюменский государственный университет, Тюмень, Россия

E-mails: ¹innaktk@mail.ru, ²l.f.shilova@utmn.ru

Аннотация. В статье исследуются подходы к повышению информативности отчетности, отражающей показатели сегментов экономических субъектов сезонных отраслей. Изучены существующие подходы к сегментации деятельности, характеризующейся сезонностью. Выявлены и проанализированы факторы, влияющие на показатели деятельности сегментов, а также произведена оценка возможности управления влиянием каждого из рассмотренных факторов. Обозначены причины, по которым данные бухгалтерской (финансовой) отчетности не позволяют в полной мере оценить отраслевую специфику сезонной деятельности. Сформирован подход к раскрытию показателей сегментов в организациях сезонных отраслей с учетом периода функционирования.

Summary. The article explores approaches to increasing the informativeness of reporting, reflecting the performance of segments of economic subjects of seasonal industries. Existing approaches to seasonal segmentation have been explored. Factors that influence segment performance have been identified and analyzed, as well as an assessment of the ability to manage the influence of each of the factors considered. There are reasons why accounting (financial) reporting data do not allow to fully assess the industry specifics of seasonal activity. An approach has been formed to disclose segments in seasonal industry organizations, taking into account the period of operation.

Ключевые слова: сегмент, отчетность, сезонная деятельность, сезонный период

Keywords: segment, reporting, seasonal activity, seasonal period

JEL Classifications: M49

Введение

Нестабильность экономической ситуации в глобальном масштабе приводит к замедлению экономического роста и стремлению экономических субъектов сохранить имеющиеся позиции. В таких условиях хозяйствования экономические субъекты стремятся минимизировать риски, которые могут возникнуть при взаимодействии с другими участниками рынка. Указанное становится возможным только в условиях полного понимания специфики деятельности потенциальных партнеров, прогнозирования угроз экономической безопасности в перспективе. В связи с этим предъявляются повышенные требования к обеспечению прозрачности деятельности и, как следствие, информативности отчетности.

В свою очередь сложившийся в практике учета подход к формированию и представлению показателей деятельности экономических субъектов в бухгалтерской (финансовой) отчетности не обеспечивает полное понимание этой деятельности разными группами стейкхолдеров. Это обусловлено тем, что главным назначением такой отчетности является обеспечение сопоставимости данных различных экономических субъектов между собой и контроля исполнения возложенных на экономический субъект обязательств, вытекающих из законодательно установленных требований к хозяйствованию, в ущерб отражению специфики функционирования. Особенно это важно для организаций, имеющих сезонный характер деятельности. Поскольку информация, отражаемая в бухгалтерской (финансовой) отчетности,

не позволяет в полной мере провести оценку такой деятельности ввиду высокой степени обобщения данных.

Решение обозначенной проблемы кроется в подготовке и развитии корпоративной отчетности. Она нацелена на информирование заинтересованных групп стейкхолдеров о ключевых аспектах деятельности в соответствии с их запросами, которые не раскрываются в бухгалтерской (финансовой) отчетности. За основу подготовки корпоративной отчетности может быть выбран сохраняющий свою актуальность подход, базирующийся на сегментировании деятельности.

Основное содержание статьи

Центральным понятием, лежащим в основе сегментирования деятельности экономических субъектов, является «сегмент».

Определение операционного сегмента закреплено п.5 МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты». Под последним понимается «компонент организации:

(а) осуществляющий деятельность, от которой он может получать выручку и на которую нести расходы (включая выручку и расходы, связанные с операциями с другими компонентами той же организации);

(б) результаты операционной деятельности которого регулярно анализируются руководством организации, принимающим операционные решения, для того, чтобы принять решения о распределении ресурсов сегмента и оценить результаты его деятельности; и

(с) в отношении которого имеется отдельная финансовая информация» [3, п. 5].

Однако пунктом 8 оговорено, что «единый набор компонентов, составляющих операционные сегменты организации, может определяться на основании других факторов» при их наличии [3, п. 8].

Положение по бухгалтерскому учету (далее ПБУ) 12/2010 «Информация по сегментам» определяет сегмент частью «деятельности организации:

а) которая способна приносить экономические выгоды и предполагающая соответствующие расходы (включая подразумеваемые выгоды и расходы от операций с другими сегментами);

б) результаты которой систематически анализируются лицами, наделенными в организации полномочиями по принятию решений в распределении ресурсов внутри организации и оценке этих результатов;

в) по которой могут быть сформированы финансовые показатели отдельно от показателей других частей деятельности организации» [4, п. 5].

Из этого следует, что подход, основанный на сегментировании деятельности, при наличии указанных выше признаков может быть применен не независимо от отрасли. Такие признаки могут быть выделены и в организациях, деятельность которых носит сезонный характер.

Сезонной деятельностью принято считать деятельность, ограниченную по времени ее осуществления влиянием природных, климатических условий и временем года [1, ст. 11].

Отнесение отрасли и вида деятельности к сезонно-ориентированным определяется нормативно-правовыми актами, распространяющими свое действие на конкретную территорию, исходя из границ деятельности принявшего документ правотворческого органа.

Перечень таких отраслей устанавливается с учетом природно-климатических и иных условий, ограничивающих период функционирования экономических субъектов. На территории Российской Федерации они закреплены Постановлением Правительства РФ от 06.04.1999 г. № 382 «О перечнях сезонных отраслей и видов деятельности, применяемых для целей налогообложения» [2].

Продолжительность же периода сезонной работы определяется природно-климатическими условиями конкретного региона и может быть различной в пределах территории, на которую распространяется действие нормативных документов.

В сезонных отраслях в соответствии с ПБУ 12/2010 в числе сегментов деятельности, могут быть выделены:

- продукция / товары / работы / услуги;
- покупатели / заказчики;
- географические регионы, в которых осуществляется деятельность;
- структурные подразделения организации [4, п. 6].

Усовершенствование моделей управления, применение в практике новых либо модификация существующих подходов к сбору, обработке и представлению учетно-аналитической информации о деятельности экономических субъектов создали основу для исследования сегментов с иных позиций, обобщенных в таблице 1.

Таблица 1. Подходы к выделению сегментов в отдельных сезонных отраслях

Автор	Исследуемые сезонные отрасли, вид деятельности	Критерии выделения сегментов, совпадающие со стандартами, и их примеры	Критерии выделения сегментов, не совпадающие со стандартами, и их примеры
Глушенко А. В., Землянская Е. П. [5, с. 36]	Сельское хозяйство (на примере агрохолдингов)	Группы производимой продукции. Регионы деятельности	-
Глушенко А. В., Захарова Л. С. [6, с. 17-18]	Сельское хозяйство (на примере агрохолдингов)	Центры ответственности (подразделения). Виды продукции, работ, услуг	Бизнес-единицы (головное, дочернее и зависимые общества). Виды деятельности (растениеводство, животноводство и др.)
Неизвестная Д. В. [7, с. 11, 14]	Внутренний водный транспорт	Виды выполняемых работ, виды оказываемых услуг: грузоперевозки, пассажироперевозки, погрузо-разгрузочные работы, добыча нерудных строительных материалов и др. Подразделения. Покупатели и заказчики	Центры ответственности (подразделения, суда)
Раметов А. Х., Салиева Ш. У., Раметова Б. А. [8, с. 170]	Сельское хозяйство	-	По замкнутому циклу, где конечные производства являются готовыми продуктами. Исходя из многоотраслевого (неоднородного) производства. В качестве функционального отдела управления, занимающегося снабженческо-сбытовыми, заготовительно-транспортными службами
Синицын А. В. [9, с. 124]	Речной транспорт	Виды выполняемых работ, виды оказываемых услуг: перевозка пассажиров, перевозка грузов, погрузочно-разгрузочные работы, производство нерудных строительных материалов, аренда помещений и флота	-

Источник/Source: разработано авторами

Из данных анализа следует, что большинство исследователей, занимающихся изучением вопросов сегментирования деятельности, характеризующейся сезонностью, в качестве обязательных сегментов выделяют направления работы. Это является оправданным, поскольку учитывая ограничения во времени активной работы, predetermined сезонным влиянием, важно произвести оценку ее эффективности.

Сезонная ориентация деятельности следующим образом сказывается на показателях сегментов:

- доходы от сезонно-ориентированных видов деятельности экономический субъект признает в период работы в сезон, так как в период между окончанием одного и началом другого сезона доходы отсутствуют;
- распределение расходов в течение года характеризуется неравномерностью, поскольку в период сезонной работы наблюдается существенное их повышение;

– экономический субъект осуществляет расходы и в период между окончанием одного и началом другого сезона, что вытекает из допущения о непрерывности деятельности. В числе таких расходов можно выделить, например, оплату труда и содержание административно-управленческого персонала, амортизацию основных средств общехозяйственного назначения, расходы на ремонт оборудования и др.;

– период работы между окончанием одного и началом другого сезона будет убыточным по сезонно-ориентированным видам деятельности, поскольку, несмотря на отсутствие доходов, у экономического субъекта сохраняются косвенные расходы.

Из этого следует, что формирование показателей сегментов находится под влиянием ряда специфических факторов, представленных в таблице 2.

Таблица 2. Факторы, характерные для сезонно-ориентированной деятельности, и влияющие на показатели сегментов

Фактор	Влияние на продолжительность периода деятельности сегментов	Влияние на основные показатели сегментов	Оценка возможности управления влиянием фактора
Природно-климатические условия: с позиции возможности ведения сезонной деятельности	Определяют период начала и окончания периода сезонной работы и, как следствие, его продолжительность. Например, период начала и окончания навигации (для речного транспорта); период времени с начала посевной до окончания уборочной кампании (для растениеводства); период начала и окончания путины (для рыболовства) и др.	Благоприятные изменения способствуют росту доходов от результатов сезонной деятельности, соразмерному росту расходов, повышению финансовых результатов. Неблагоприятные изменения могут привести к несоразмерному росту расходов в сопоставлении с доходами, что приводит к ухудшению финансовых результатов	Управление влиянием фактора невозможно
Природно-климатические условия: с позиции изменения условий ведения сезонной деятельности	Оказывают влияние на возможность осуществления работ в сезонный период и, как следствие, длительность деятельности. Например, изменение проходимости русел рек (для речного транспорта); истощение почв (для растениеводства)	Неблагоприятные изменения условий приводят к сокращению доходов, способствуют росту расходов, включая расходы на минимизацию последствий влияния фактора. Повышают вероятность возникновения убытков.	Управление влиянием фактора с большей вероятностью возможно
Погодные условия в период сезонной деятельности	Оказывают влияние на возможность осуществления работ в период осуществления сезонной деятельности и, как следствие, длительность деятельности. Например, засуха, приводящая к обмелению рек и невозможности осуществления перевозок водным транспортом, либо ограничениям провозной способности рек в период активной сезонной деятельности	Неблагоприятные изменения приводят к сокращению доходов, способствуют росту расходов, повышают вероятность возникновения убытков.	Управление влиянием фактора невозможно

Источник/Source: разработано авторами

Из таблицы видно, что практически все факторы, обусловленные сезонностью, не поддаются управлению и оказывают прямое влияние на деятельность экономического субъекта. Именно поэтому сезонный характер деятельности создает дополнительные риски ухудшения финансового состояния организации, что требует более глубокого планирования.

Кроме этого, по результатам анализа видно, что ключевым параметром, на который оказывают влияние выделенные факторы, является период деятельности, изменение которого уже приводит к изменению значений показателей сегментов. Именно в соответствии с этим параметром должны быть раскрыты данные по сегментам.

Сегментирование деятельности сопровождается отражением информации о показателях сегментов в отчетности. Представление такой информации в большей мере принято

рассматривать с позиции запросов внутренних стейкхолдеров, если прямая обязанность по ее раскрытию не закреплена законодательно. Вместе с тем экономические субъекты самостоятельно определяют степень открытости данных разным группам стейкхолдеров, включая внешних.

В полной мере оценить отраслевую специфику, оказывающую определяющее влияние на содержание учетно-аналитической информации по сегментам деятельности, невозможно, опираясь только на данные бухгалтерской (финансовой) отчетности, по следующим причинам.

Во-первых, продолжительность периода сезонной работы короче отчетного периода, за который охватываются показатели в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Исключением являются случаи, когда отчетный период, за который составляется отчетность, составляет часть периода сезонной деятельности (например, для отчетности за календарный месяц или квартал, полностью приходящиеся на сезонную работу).

Во-вторых, многопрофильный характер деятельности, часть из которой не зависит от сложившихся в регионе природно-климатических условий, не позволяет из отражаемых в отчетности показателей (доходы / расходы / финансовый результат / активы) дифференцировать данные по каждому из сегментов, за исключением случаев, когда принято решение о расшифровке такой информации в пояснительной записке.

В-третьих, совокупный финансовый результат (прибыль / убыток) за отчетный период по всей деятельности не позволяет оценить процесс его формирования и динамику изменения в разных периодах работы (сезонном и межсезонном) для сегментов, обладающих сезонным характером, и иных периодах деятельности – для сегментов, не обладающих им.

Развивая проведенные ранее исследования [7, 9, 10, 11] считаем важным раскрывать показатели с учетом периода их формирования (табл. 3).

Таблица 3. Раскрытие показателей сегментов сезонного и несезонного характера с учетом периода деятельности

Показатели (укрупненно)	Сегменты, имеющие сезонный характер			Сегменты, не имеющие сезонного характера				
	сегмент I		...	сегмент I				...
	период сезонной работы	период межсезонной работы		период сезонной работы	период межсезонной работы	другой период работы	полный период работы	
Доходы		-						
Расходы								
Финансовый результат								
...								

Источник/Source: разработано авторами

Сегменты рассматриваются с точки зрения зависимости от сезонных условий, влияние которых не может быть нивелировано экономическим субъектом. По сегментам, имеющим сезонный характер, в отраслях, перечень которых определен нормативно-правовыми актами, показатели раскрываются в соответствии с периодами их формирования. Также временной фактор должен быть учтен при раскрытии показателей каждого несезонного сегмента, то есть части деятельности экономического субъекта:

- а) период получения доходов от которой не зависит от влияния природно-климатических условий, а определяется локальной документацией экономического субъекта;
- б) по которой имеется возможность обобщения, анализа и контроля финансовой информации, используемой при принятии экономических решений.

Из этого следует, что период деятельности сегментов, не обладающих сезонным характером, по решению экономического субъекта может приходиться на:

- период сезонной работы сезонно-ориентированных видов деятельности;
- период работы между окончанием одного сезона и началом другого для сезонно-ориентированных видов деятельности;

- другой период работы, отличный от полного отчетного периода;
- полный период работы, соответствующий отчетному периоду.

При раскрытии информации в отчетности по сегментам обязательно указание продолжительности осуществления того или иного вида деятельности, вне зависимости от того, является ли он сезонным.

Заключение

Таким образом, исследуемый подход к раскрытию информации о сегментах в отчетности организаций с сезонно-ориентированным характером деятельности направлен на повышение прозрачности деятельности, расширении объемов открываемой информации. Он позволяет решить проблему обобщения данных и нивелирования отраслевой специфики в бухгалтерской (финансовой) отчетности посредством отражения показателей сегментов в корпоративной отчетности согласно их характеру (сезонные / несезонные), периодам (период сезонной работы, межсезонной работы, другой период работы, отличный от полного отчетного периода, полный период работы). Кроме этого, представление информации с такой детализацией позволит: расширить возможности для оценки деловой активности экономического субъекта, рентабельности; создаст основу для проведения всесторонней оценки специфики деятельности, характеризующейся сезонностью.

Полученные результаты могут служить основой для совершенствования методик анализа сегментов экономических субъектов сезонных отраслей и видов экономической деятельности.

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая : принят Государственной Думой 16.07.1998 года : одобрен Советом Федерации 17.07.1998 года. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/.
2. О перечнях сезонных отраслей и видов деятельности, применяемых для целей налогообложения : постановление Правительства РФ от 06.04.1999 г. № 382. URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_22608/.
3. 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 финансов Российской Федерации : приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н. URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193532/.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010) : приказ Минфина России от 08.11.2010 № 143н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107913/.
5. Глущенко, А. В.; Землянская, Е. П. 2014. Организационные и методические основы формирования сегментной отчетности агрохолдингов. *Международный бухгалтерский учет*. № 40 (334). С. 32-45.
6. Глущенко, А. В.; Захарова, Л. С. 2015. Совершенствование управленческого учета на основе сегментации деятельности агрохолдинга. *Международный бухгалтерский учет*. № 35 (377). С. 15-24.
7. Неизвестная, Д. В. 2013. Учетно-аналитическое обеспечение управления доходами и расходами сегментов в организациях внутреннего водного транспорта: автореферат дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Казань. 27 с.
8. Раметов, А. Х.; Салиева, Ш. У.; Раметова, Б. А. 2012. Моделирование сегментов деятельности сельскохозяйственных организаций. *Вестник Российского государственного аграрного заочного университета*. № 13. С. 169-173.

9. Сеницын, А. В. 2008. Речной транспорт: отчетность по сегментам. Организация сегментарного учета и анализа деятельности предприятий речного транспорта. *Российское предпринимательство*. № 12-1. С. 123-128.
10. Федорова, И. Ю. 2018. Процессно-ориентированный подход к раскрытию информации о сегментах в сезонных отраслях. *Международный бухгалтерский учет*. Т. 21. № 8. С. 946-961.
11. Федорова, И. Ю. 2019. Комплексный методический подход к учету затрат в организациях с сезонным характером деятельности: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Новосибирск. 192 с. URL : <https://nsuem.ru/upload/iblock/c19/Федорова И.Ю. Диссертация.pdf>.
12. Шилова, Л. Ф. 2018. Проблемы теории и практики формирования интегрированной отчетности российских организаций. *Инновационное развитие экономики*. №1 (43). С.346-349. http://www.ineconomic.ru/sites//field_print_version/43-2018.pdf.

**NATIONAL CONTEXT OF HUMAN CAPITAL REPORTING.
THE ROMANIAN ECONOMISTS PERCEPTION ABOUT INFLUENTIAL ELEMENTS
OF HUMAN CAPITAL REPORTING**

*NITA Diana-Nicoleta*¹

1, University of Economic Studies, Bucharest, Romania

E-mail:¹ nita.diana.n@gmail.com

Abstract. *Human capital reporting is under the sign of volunteering. Researchers have tried to identify the elements that influence human capital reporting, but at the national level, the research of these elements is in an incipient stage. The objective of the research is to identify the elements that have an influence on companies in order to report information about human capital. Using the quantitative method, the questionnaire, the perception of Romanian economists regarding the elements of influence was identified. All research hypotheses were statistically analysed, based on the answers received. The present study contributes to bringing the national research close to the results of the international research on the influencing elements of human capital reporting.*

Keywords: Human capital, Human capital Disclosing, Elements of influence in the human capital reporting

JEL Classifications: A10, B40, C10

Introduction

It is clear that the information published in the financial statements and reports is important in knowing the companies. Over time, the emphasis has been on information related to assets, liabilities, equity, which are used by all accounting regulations. However, due to the fact that the automation of primary processes has reached a high level, the importance of human capital has increased considerably. However, the information published about it remained at a minimalist level. Not all companies understand the importance of human capital reporting, leading to information insufficiency. As there is no legacy alignment on reporting human capital information, the researchers sought to identify the factors that contribute to some companies reporting human capital information, and other companies do not. At the international level, the research of the elements that influence the reporting of human capital is incomparable without the research at the national level. It is based on reports published by companies on stock exchanges or on their own sites, being available to researchers. The study case contributes to national research. Elements that have not been measured so far by Romanian researchers were taken into account. At the same time, the research is based on the perception of Romanian economists, in identifying the elements of influence in reporting information about human capital. Their perception is important in the sense of a possible change in legislative requirements. The need to report on human capital was identified through elements brought to the fore by international research.

Basic Content of the Paper

Literature review

Every company try to form its own human capital on the basis of its development plan, strategy, in order to have at its disposal the necessary intellectual capital to achieve the proposed objectives and to always have a concrete situation of the state in which it is. Handy (1989) suggests that the intellectual assets of a company represent three or four times the book value of tangible assets (Bontis, 1998). People provide companies with the necessary support for business continuity and adding

value, and their lack of companies determines the inability of the other balance sheet items to function. It is noticeable that people are constantly expanding through the human capital-tangible assets relationship which is determined by the permanent development of human capital through fixed assets, and the human capital-intangible assets relationship is determined by corporate relationships, new ideas, and other people (Karl-Erik Sveiby, 2001). The two-dimensional composition proposed by the Skandia model was not accepted in the evolution of the concept, and it reached a logical composition of human, structural and relational capital (Chatterji & Kiran, 2017). Intellectual capital was seen at the time of "Skandia" as consisting of knowledge-based components, and the only dimensions were human capital and structural capital (Edvinsson, 1997). Around 1991, the position of Intellectual Capital Manager was implemented within Skandia, the first such position in the world. At that time, the mission of this function was to measure the value of intangible assets and software, to determine transparency in knowledge, to develop intellectual capital through professional development, training and IT activities (Edvinsson, 1997).

Reporting minimum information about the employees such as number, age, gender, of an organization's new employee hires can indicate its strategy and ability to attract diverse, qualified employees and can the organization's efforts to implement inclusive recruitment practices based on age and gender, and the optimal use of available labour (GRI Standards, 2016).

More skilled employees enhance the organization's human capital and contribute to employee satisfaction (GRI Standards, 2016).

The association of Intellectual capital with the intangible assets had a spectacular increase in 2000-2001 period (Cuozzo et al., 2017: 15). Thereby, the intellectual capital reporting is meaningless, being reduced to the fact that intangible assets are already reported in the accounting. The human capital reporting, as a part of intellectual capital, is under the sign of substitution: the larger and more detailed the portion of intangible assets (especially goodwill), the lower the quantity and quality of voluntary Intellectual Capital Reporting (Schiemann et al., 2015). Over time, the term of intellectual capital was associated with goodwill, then an attempt was made to determine its value by the difference between market value and book value, but it is still remains under the sign of "what you measure is what you get" (Guthrie, 2001). The current situation of Intellectual Capital reporting is under the sign of poor understanding, inadequately identified, inefficiently managed (Taliyang et al., 2011).

Given the high degree of automation of all primary processes, human capital is the element which differentiates a company for another (Seetharaman et al., 2004). Human capital reporting has strategic relevance because it represents a competitive advantage in the current economy (Fontana & Macagnan, 2013). Human Capital Reporting can be either results-oriented in the human capital evaluation (emphasizing the recognition of employees' contribution to the company and reporting the added value of employees), or process-oriented (emphasizing the entrepreneurial qualities and knowledge of employees related to work) (Abeysekera & Guthrie, 2004).

As intellectual capital reporting is not linear and mandatory, researchers have sought to determine the influencing factors of intellectual capital reporting. In the sense that some companies disclose information about this type of capital, but other companies omit it. Firm size is one of the most measured elements, in the sense that large companies will disclose much more information about their intellectual capital than small companies (Raimo et al., 2020) (Duff, 2018); (Branco et al., 2011)(Taliyang et al., 2011)(García-meca et al., 2005)(Kateb, 2015)(White et al., 2007)(Fontana & Macagnan, 2013)(Abeysekera, 2011)(Bozzolan et al., 2003)(Ferreira et al., 2012)(Bellora & Guenther, 2013)(White et al., 2007). The type of intellectual capital reporting is narrative across all three intellectual capital categories (Duff, 2018). In terms of human capital reporting, this is usually revealed in qualitative terms (García-meca et al., 2005). Pictorial reporting is the type of human capital reporting being usually located in information provided for recruitment purposes(Duff, 2018). The most reported information about human capital are the quality and experience of managers (García-meca et al., 2005). Firm size impacts human capital reporting because, as Raimo says "larger firms generally have greater impacts on the community in which they operate and are more exposed

to public pressure and through human capital disclosure, they have the opportunity to disseminate information about their human resources, mitigate pressures and avoid the risk of government inclusion in corporate management” (Raimo et al., 2020).

Another element considered that could affect the reporting of Intellectual Capital is the industry to which the reporting firm belongs (Seetharaman et al., 2004)(Sonnier, 2008)(Bozzolan et al., 2003)(Ferreira et al., 2012)(García-meca et al., 2005)(Kateb, 2015)(Bozzolan et al., 2003)(Bellora & Guenther, 2013)(Melloni, 2015). The results of the research show that, as Kateb says “the absence of control and the risk of expropriation discourage managers to reveal information to competitors on skills, knowledge and expertise developed within the firm especially since it operates in a high-tech sector (Kateb, 2015). In this knowledge economy the major challenge for managers is to transform as much as possible the human capital into protected structural capital to avoid brain drain (Kateb, 2015). Also, the more customer-oriented the industry, the more detailed the relational capital will be reported (Sihotang & Sanjaya, 2014).

Regarding the age of the company, the results showed that companies aged 41-80 (middle companies) have an increase in the reporting of intellectual capital trend (Sihotang & Sanjaya, 2014).

The impact of the “online media” factor over the intellectual capital disclosure showed that noticeable differences are related to the higher presence of Human Capital information in annual reports than on the internet and the higher presence of internal capital information and external capital information on the internet than in annual reports (Branco et al., 2011). Also, it was found that the most used methods for disclosing quantitative and qualitative Intellectual Capital information were non-traditional sources, such as its website, online reports and social media pages (Ndou et al., 2018).

Low level of intellectual capital reporting could be explained from a strategic point of view (Samudhram et al., 2010) because the companies are not ready to commit wholeheartedly to a strategy that fully endorses and properly presents the true value of Intellectual Capital (Guthrie, 2001) and because companies fear giving away vital information to competitors and to labour (Samudhram et al., 2010).

More skilled employees enhance the organization’s human capital and contribute to employee satisfaction (Approach et al., 2016). But, a result that deserves particular attention is that the quality of disclosure does not differ significantly between firms with a low or a high number of employees quality (Bellora & Guenther, 2013).

Elements such as level of growth and level of debt influence the narrative presentation of human capital in the annual reports of large companies (Abeysekera, 2011).

The results showed that the amount of voluntary HC information is related to the number of employees and the average salary (Motokawa, 2015).

Research Questions

The research is based on the identification of the elements that determine the human capital reporting. Thereby, the research questions are: Is the size of the company an element that influences the human capital reporting?; Is the firm age an element that influences the human capital reporting?; Is the level of company growth an element that influences the human capital reporting?; Is the number of employees an element that influences the human capital reporting?; The company's online popularity level determines the human capital reporting level?.

Research methods

The study case objective is to identify economists' perception about the factors that influences human capital reporting. To determine the economists perception, it is necessary to identify the elements measured in the national and international research. To identify what elements Romanian respondents consider to influence human capital reporting, the quantitative method was used. A questionnaire was applied to respondents, using Google Forms Platform. It was completed in March 2021. The questionnaire was published on the social media economic groups. The questions applied are

following a 5-point Likert scale: 1-strongly disagree, 2-means disagree; 3-neutral option; 4-agree; 5-strongly agree. The answers received were analyzed and statistically interpreted. The descriptive statistics was performed using Excel- Data Analysis. The research was addressed all over the hierarchical levels within private companies and public institution. This questionnaire consisted of 10 questions, and 5 of them support the research hypothesis. The questions are based on the results obtained in national and international research on the identification of elements that can determine the human capital reporting. All the answers received were analyzed from a statistical point of view, interpreting each value obtained.

Five questions were applied to know objectively the respondents. Was achieved the economists perception from public and private economic environment. The sample used covered respondents aged between 18 and 41 years, according to the table below:

Table 1. Structure of respondents' ages

Age range criteria	Total	%
18-24 years	10	7%
25-40 years	53	37%
>41 years	80	56%

(Source: Own processing based on the answers received)

The sample was covered with a small difference between the number of respondents with operational functions and respondents having managerial functions, according to the table below:

Table 2. The function occupied by the respondents

The function range criteria	Total	The function occupied by the respondents (%)
Operational functions	74	52%
Managerial functions	69	48%

(Source: Own processing based on the answers received)

One of the important questions applied is to know the experience that the respondents have in the economic environment. Considering the different economic environments in which they work, through different procedures and tasks, their perception of the elements that can influence the reporting of human capital is an important one.

Table 3. Respondents work experience

Work experience range	Total	Respondents work experience (%)
Less than 1 year	3	2%
Between 1-5 years	22	15%
Between 5-10 years	18	13%
More than 10 years	100	70%

(Source: Own processing based on the answers received)

Findings

Descriptive statistics were used, as there are no response groups to be able to compare the results of the questionnaire. A sample of 155 people was used, but only 143 of them work in the economic environment. Thereby, in order to obtain correct results, only the sample, consisting of Romanian economists, was used. Using *Anova Single Factor*, the statistics method was applied on the sample used. Statistics method was applied to increase the accuracy of the tested hypotheses. The hypotheses measure the perception of Romanian economists regarding the elements that could influence human capital reporting.

ISCA 2021

H1: Firm size influences the level of reporting human capital information

Firm size	
Mean	3.475524476
Standard Error	0.091407765
Standard Deviation	1.093077886

(Source: Own processing based on the answers received, using Anova Single Factor)

The hypothesis according of reporting human capital is influenced by the size of the company, is confirmed. The responses received are above the population average, which shows that respondents believe that the larger the company, the more information they will report about their human capital.

H2: Firm age influences the level of human capital reporting

Firm age	
Mean	3.384615
Standard Error	0.092527
Standard Deviation	1.106467

(Source: Own processing based on the answers received, using Anova Single Factor)

The hypothesis according of reporting human capital is influenced by the age of the company, is confirmed. The population confirmed that the longer a company is on the economic market, the more information will report about human capital.

H3: Level of a company growth determines the level of human capital reporting

Level of growth	
Mean	3.244755
Standard Error	0.086642
Standard Deviation	1.036087

(Source: Own processing based on the answers received, using Anova Single Factor)

Human capital reporting can be influenced by the company's growth level. If the company has a rapid level of growth, it will increase the level of financial reporting complexity and completeness. Therefore, the hypothesis according to which the reporting of human capital is influenced by the level of growth of the company, is confirmed. The respondents consider that the growth level of the company represents an element of influence the human capital reporting level.

H4: Number of employees determines the level of human capital reporting

No. of employees	
Mean	3.41958
Standard Error	0.096431
Standard Deviation	1.15315

(Source: Own processing based on the answers received, using Anova Single Factor)

Given that the term human capital refers to the company's employees, the respondents consider that the reporting of human capital is determined by the number of employees. The answers received are above the population average, which confirms the hypothesis according number of employees determines the level of reporting of human capital. The number of employees is a determining factor because it can be considered directly proportional to the firm's size, the level of growth and also the firm's age.

H5: The firm's online popularity level determines the human capital reporting level

Online	
Mean	3.398601399
Standard Error	0.091034015

In the age of technology, the online environment is replacing traditional financial environment. In the online sphere, it can become much easier and faster visible than in the traditional environment, which is actually an offline one. The users of the information posted by the companies seem to be more open-minded of the new era. As in the online environment, can increase the visibility much easier, the respondents consider that the online environment can be an element of influence the human capital reporting. Therefore, the hypothesis that the company's popularity in the online environment influences the level of human capital reporting is confirmed.

Conclusions

Human Capital Reporting is incipient in the financial reports from Romania. Through this research, the elements that can influence the reporting of human capital were determined. Previous research is based on the financial reports of listed companies. What brings to the fore the present research is the perception and openness of Romanian economists regarding the development of human capital reporting in national context. The hypotheses tested are confirmed by the answers received, which are above the population average. Thereby, the Romanian respondents confirm the need to report human capital, but they are not fully convinced, the answers being slightly above the population average. This result can be determined by the lack of legislation in this regard, by the age category that participated in the research, this being the majority over 41 years. From a psychological point of view, this category of respondents is considered a category that is not open to change. At the same time, a beneficial result emerges from the category of age between 25-40 years old, which is characterized by openness to novelty and diversity. Accounting is a social science, and the inclusion in the financial reports of some social impact information, determines a correct, complex and complete image of the companies. The research completes the research at national level by identifying, from the perception of Romanian economists, the elements that determine the level of reporting of human capital. Thus, firm size, firm age, level of growth, number of employees, the firm's online popularity are elements of influence of the reporting level of human capital.

Bibliography

- Abeyssekera, I. 2011. The relation of intellectual capital disclosure strategies and market value in two political settings. *Journal of Intellectual Capital*, 12(2), 319–338. <https://doi.org/10.1108/14691931111123449>
- Abeyssekera, I., Guthrie, J. 2004. Human capital reporting in a developing nation. *British Accounting Review*, 36(3), 251–268. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2004.03.004>
- Bellora, L., Guenther, T. W. 2013. Drivers of innovation capital disclosure in intellectual capital statements: Evidence from Europe. *British Accounting Review*, 45(4), 255–270. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2013.06.002>
- Bontis, N. 1998. Mapping the human capital management research trends using bibliometric analysis. *Management Decision*, 32(6), 63–76.
- Bozzolan, S., Favotto, F., & Ricceri, F. 2003. Italian annual intellectual capital disclosure: An empirical analysis. *Journal of Intellectual Capital*, 4(4), 543–558. <https://doi.org/10.1108/14691930310504554>
- Branco, M. C., Delgado, C., Sousa, C., & Sá, M. 2011. Intellectual capital disclosure media in Portugal. *Corporate Communications*, 16(1), 38–52. <https://doi.org/10.1108/13563281111100962>
- Chatterji, N., & Kiran, R. 2017. Role of human and relational capital of universities as underpinnings of a knowledge economy: A structural modelling perspective from north Indian universities. *International Journal of Educational Development*, 56(July), 52–61.

<https://doi.org/10.1016/j.ijedudev.2017.06.004>

- Duff, A. 2018. Intellectual capital disclosure: evidence from UK accounting firms. *Journal of Intellectual Capital*, 19(4), 768–786. <https://doi.org/10.1108/JIC-06-2017-0079>
- Edvinsson, L. 1997. Developing intellectual capital at Skandia. *Long Range Planning*, 30(3), 366–373. [https://doi.org/10.1016/s0024-6301\(97\)90248-x](https://doi.org/10.1016/s0024-6301(97)90248-x)
- Ferreira, A. L., Branco, M. C., Moreira, J. A. 2012. Factors influencing intellectual capital disclosure by Portuguese companies. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 2(2), 278. <https://doi.org/10.5296/ijafr.v2i2.2844>
- Fontana, F. B., Macagnan, C. B. (2013). Factors explaining the level of voluntary human capital disclosure in the Brazilian capital market. *Intangible Capital*, 9(1), 305–321. <https://doi.org/10.3926/ic.315>
- García-meca, E., Parra, I., Larrán, M., Martínez, I. 2005. The explanatory factors of intellectual capital disclosure to financial analysts. *European Accounting Review*, 14(1), 63–94. <https://doi.org/10.1080/0963818042000279713>
- GRI Standards. (2016). <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/?g=2f233213-3eda-4e06-9637-57723d3402a2%0Ahttps://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/>
- Guthrie, J. 2001. The management, measurement and the reporting of intellectual capital. *Journal of Intellectual Capital*, 2(1), 27–41.
- Karl-Erik Sveiby. 2001. A knowledge-based theory of the firm to guide in strategy formulation. *Journal of Intellectual Capital*, 2(4), 344–358.
- Kateb, I. 2015. Voluntary human capital disclosure in French annual reports. *International Journal of Learning and Intellectual Capital*, 12(4), 323–341. <https://doi.org/10.1504/IJLIC.2015.072196>
- Melloni, G. 2015. Intellectual capital disclosure in integrated reporting: An impression management analysis. *Journal of Intellectual Capital*, 16(3), 661–680. <https://doi.org/10.1108/JIC-11-2014-0121>
- Motokawa, K. 2015. Human capital disclosure, accounting numbers, and share price. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 13(2), 159–178. <https://doi.org/10.1108/jfra-11-2014-0089>
- Ndou, V., Secundo, G., Dumay, J., Gjevori, E. 2018. Understanding intellectual capital disclosure in online media Big Data: An exploratory case study in a university. *Meditari Accountancy Research*, 26(3), 499–530. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2018-0302>
- Raimo, N., Ricciardelli, A., Rubino, M., Vitolla, F. 2020. Factors affecting human capital disclosure in an integrated reporting perspective. *Measuring Business Excellence*, 24(4), 575–592. <https://doi.org/10.1108/MBE-05-2020-0082>
- Samudhram, A., Sivalingam, G., Shanmugam, B. 2010. Non-disclosure of human capital-based information: theoretical perspectives. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 14(2), 106–128. <https://doi.org/10.1108/14013381011062621>
- Schiemann, F., Ritcher, K., Gunther, T. 2015. Product Development Strategy – Innovation Capacity and Entrepreneurial Firm Performance in High-tech SMEs Product Development Strategy – Innovation Capacity and Entrepreneurial Firm Performance in High-tech SMEs Mina Tajvidi and Azhdar Karami Edition No. 1. *Journal of Applied Accounting Research*, 16(2), 240–264.
- Seetharaman, A., Saravanan, A. S., Low, K. L. T. 2004. Comparative justification on intellectual capital. *Journal of Intellectual Capital*, 5(4), 522–539. <https://doi.org/10.1108/14691930410566997>
- Sihotang, P., & Sanjaya, Y. 2014. Reporting Intellectual Capital in Annual Reports: Evidence from Indonesia. *Indonesian Capital Market Review*, 1(2). <https://doi.org/10.21002/icmr.v1i2.3653>
- Sonnier, B. M. 2008. Intellectual capital disclosure: High-tech versus traditional sector companies.

Journal of Intellectual Capital, 9(4), 705–722. <https://doi.org/10.1108/14691930810913230>

Taliyang, S. M., Sultan, U., Abidin, Z., Latif, R. A., Mustafa, N. H., Sultan, U., Abidin, Z. 2011. The Determinants Of Intellectual Capital Disclosure Among Malaysian Listed Companies. *International Journal of Management and Marketing Research*, 4(3), 25–33.

White, G., Lee, A., & Tower, G. 2007. Drivers of voluntary intellectual capital disclosure in listed biotechnology companies. *Journal of Intellectual Capital*, 8(3), 517–537. <https://doi.org/10.1108/14691930710774894>

**КОНТРОЛЬ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ В
КОНТРОЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ****THE EFFICIENCY CONTROL OF THE USE OF BUDGET FUNDS IN THE IN THE
CONTROL ACTIVITIES OF THE REPUBLIC OF BELARUS*****ТРУБОВИЧ Рената Олеговна****старший преподаватель, Учреждение образования «Полоцкий государственный университет»,
Республика Беларусь**E-mail: r.trubovich@psu.by*

Summary: *The article considers the essence of financial control in the context of the development of financial policy management of the state. The place and form of the efficiency control of the use of budget funds in the system of financial control in the Republic of Belarus is determined. The basic elements of the system for the efficiency control of the use of budget funds are highlighted*

Keywords: financial control, state financial control, control of the effectiveness of the use of budget funds, audit, verification

JEL Classification H5

Введение. За последние годы в контрольной деятельности государственных органов Республики Беларусь становится актуальным контроль эффективности расходования государственных финансовых ресурсов, рост значимости которого вызван протекающими реформами в управлении государственными финансами. Государственная программа Республики «Управление государственными финансами и регулирование финансового рынка» на период до 2025 года направлена на обеспечение устойчивости бюджетной системы, повышение эффективности управления государственными финансами [1]. Эффективное управление государственными финансовыми ресурсами предполагает получение информации о том, в какой степени в результате управления обеспечивается достижение целей финансовой политики государства. В настоящее время в отечественной практике государственный контроль преимущественно сводится к проверке соблюдения субъектами финансовых отношений требований действующего законодательства и в меньшей степени направлен на решение задачи повышения результативности государственных расходов.

Обращаясь к зарубежному опыту, отметим, что с середины 20 века в западных странах успешно развивается государственный «аудит эффективности» - система государственного финансового контроля, которая представляет собой независимую проверку, осуществляемую государственными органами внешнего контроля, с целью оценки результативности и экономности процесса расходования бюджетных средств и управления государственной собственностью [2]. В сравнении с действующим государственным финансовым контролем в Республике Беларусь активно развивающийся в международной практике «аудит эффективности» имеет отличительные особенности в подходах к организации и проведению. В отечественной практике нормативно-законодательная база системы государственного «аудита эффективности» не проработана и не закреплена, в связи с чем данный вид контроля находится на стадии становления. В республике категория «аудит» в классическом понимании остается быть независимой оценкой достоверности раскрываемой информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности и не находит своего отражения в системе государственного контроля. Однако, нормативно-законодательная документация Республики Беларусь также не дает четкого представления о сущности «контроля эффективности» использования государственных средств, о формах его осуществления и применения возможных методов, приемов контроля. В связи с чем возникает необходимость определить место контроля эффективности использования государственных средств в системе

контрольной деятельности Республики Беларусь, а также уточнить его формы и проработать методическое обеспечение, которые выстроятся в единую действующую систему контроля республики и упорядочат организацию, порядок проведения контроля эффективности использования государственного финансирования. Нами предлагается рассмотреть сущность данного вида контроля и определить его место в системе контрольной деятельности Республики Беларусь на примере расходования бюджетных и внешних заемных государственных средств, выделяемых на реализацию проектов по совершенствованию обращения с коммунальными отходами.

Основная часть. Понятие «контроль» появилось несколько столетий назад. Слово «controle» буквально означает вторичная запись с целью проверки первой, т.е. проверка, а также наблюдение с целью проверки. Как иные объекты научного познания, контроль с течением времени обогащается новым содержанием, приобретает свои характерные особенности, новые формы, методы, что позволяет по-новому исследовать его сущность. В настоящие дни сущность контроля, его роль в управлении объектами, рассматриваются в научных трудах таких экономистов, как Лемеш Н.В., Хмельницкий В.А., Мещеряков С.А., Федотова Г.В., Харламова О.И., Гапоненко А.Л., Соломатина Е.А. и другие. Большинство авторов сходятся во мнении, что контроль является частью единой системы управления объектом, определяя исследуемую категорию как *«систему наблюдения»*, *«функцию управления»*, *«специфическую или управленческую деятельность»*, *«стадию процесса»* в управлении объектом [3],[4],[5],[6]. Лемеш Н.В, Харламова, О. И, Мещеряков С.А., Сомоев Р.Г. имеют схожие представления касательно целей контроля, отмечая, что контроль направлен на оценку соответствия деятельности законодательству, эффективности принятых управленческих решений, определение степени достижения поставленных целей субъектом в управлении объектом, выявления отклонений от этих требований и решений, [3],[4],[5].

В свою очередь, считаем, что «контроль» можно рассматривать, с одной стороны, как некий инструмент с определенной функцией в системе управления объектом, с другой стороны- как специфическую (контрольную) деятельность в системе управления, которая, как любая иная деятельность представляет процесс сознательного взаимодействия субъекта с объектом управления для обеспечения достижения запланированного состояния объекта управления. В обоих подходах к определению сущности «контроля» объект контроля совпадает с объектом управления.

В зависимости от объекта контроля на практике принято выделять экологический, административный, финансовый и другие виды контроля. Например, Абрамчик Л.Я, Барулин С. В., Заяц Н.Е, Фисенко М.К, Бондарь Т.Е в специальной литературе указывают на то, что финансовые ресурсы (централизованные и децентрализованные) и их потоки являются объектом финансового контроля[7], [8].

В связи с тем, что ключевым отличием финансового контроля от других видов контролей является его объект, необходимо рассмотреть дополнительно его цели и задачи для определения свойственных ему характеристик. Так как понятие «финансовый контроль» не закреплено на законодательном уровне в Республике Беларусь, обратимся к специальной литературе. Итак, Абрамчик Л.Я. указывает, что целью финансового контроля является обеспечение эффективного и целевого использования финансовых ресурсов во всех сферах и звеньях экономики [8]. Вериго А.В. выделяет следующие задачи финансового контроля:«... обеспечение финансовой безопасности государства и финансовой устойчивости субъектов хозяйствования; выполнение субъектами хозяйствования своих финансовых обязательств, в том числе перед органами государственной власти; обеспечение соблюдения действующего законодательства и нормативных актов по всем финансовым вопросам, относящимся к сферам налогообложения, бюджета, инвестиционной деятельности, государственного кредита и т.д.»[9].

Таким образом, финансовый контроль является важнейшей функцией в реализации финансовой политики, охватывая все области финансовой системы – финансы государства, предприятий, международные финансы.

Итак, ключевые отличия финансового контроля от других видов контролей основываются на целях, задачах и объекте. Понимание сущности категории «контроль» его целей, целей и задач «финансового контроля», позволяет выделить две наиболее существенные характеристики данной экономической категории:

- функциональная взаимосвязь финансового контроля и управления финансами;
- целевая ориентация контрольного процесса – установление соблюдения финансовой дисциплины; факта достижения (недостижения) целей и задач финансовой политики субъектов финансового управления; устранение выявленных отклонений/ нарушений

Таким образом, финансовый контроль, с одной стороны, есть функция реализации и управления финансовой политики; с другой стороны- это специфическая (контрольная) деятельность, целевая ориентация которого/й направлена на оценку соблюдения требований финансовой дисциплины (соблюдение законодательства нормативов, правил) и установление степени достижения целей, задач финансовой политики субъектов управления.

Далее рассмотрим базовые элементы системы финансового контроля, такие как субъект, объект, форма, характеристики которых будет достаточно для упорядочивания его видов, типов и определения места контроля эффективности использования целевого финансирования в системе финансового контроля Республики Беларусь

Государственная контрольная деятельность, а соответственно и финансовый контроль в Республике Беларусь регулируются Указом Президента Республики Беларусь 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности» (Далее Указ РБ 510).

Рассмотрим субъектов (участников) государственного контроля в Республике Беларусь. В соответствии с Указом Республики Беларусь 510 государственный финансовый контроль осуществляют представители законодательной и исполнительной власти всех уровней. Это Президент Республики Беларусь, Министерство экономики, Комитет государственного контроля, Министерство финансов, Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь, их территориальные представители[10]. В зависимости от контролирующего органа по отношению к субъекту (проверяемой организации), контроль может быть «внешним» или «внутренним». Так, представители Комитета государственного контроля Республики Беларусь по отношению к проверяемой организации, осуществляющей утилизацию коммунальных отходов, будут внешними контролерами, в то время как местные территориальные представители управления жилищно-коммунального хозяйства-внутренними. Предполагается, внутренний контроль могут проводить не только структурные подразделения министерства, но и сформированные контрольные службы в самой организации, такие как: бухгалтерия, планово-финансовый отдел и другие. Внутренние (внутрихозяйственные) службы контроля выступают частью организационной структуры управления организации, в то время как внешние контролеры таковыми не являются. Соответственно, в зависимости от статуса контролирующего субъекта по отношению к проверяемой организации /подразделению, финансовый контроль может делиться на внутренний и внешний.

Субъекты (проверяющие) финансового контроля обладают различными полномочиями и преследуют различные цели в своей контрольной деятельности. Финансовый контроль может быть условно разделен на внешний и внутренний (внутрихозяйственный) по отношению к проверяемым организациям.

Финансовому контролю подвергаются субъекты хозяйствования различной правовой формы, а также территориальные, местные исполнительные и распорядительные органы управления, которые связаны с процессами формирования, распределения и использованием финансовых (денежных) средств. При этом в общем понимании объектом государственного контроля являются централизованные денежные средства (их потоки).

Объекты государственного финансового контроля представим в разрезе сфер контрольной деятельности проверяющих. В соответствии с Приложением Указа №510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности» сферой контрольной деятельности государственных органов является: соблюдение бюджетного законодательства, целевое и эффективное использование бюджетных средств; контроль за соблюдением налогового законодательства, контроль за правильностью исчисления и полнотой уплаты обязательных платежей в бюджет; валютный контроль за совершением банками и небанковскими кредитно-финансовыми организациями; контроль за соблюдением законодательства о государственном социальном страховании и другие сферы контроля. Соответственно, объектами государственного финансового контроля выступают: процессы формирования, распределения, использования бюджетных средств, налоговых, валютных средств, социального страхования и др.

Под формой финансового контроля понимается способ конкретного выражения и организации контрольных мероприятий, являющихся совокупностью действий, объединенных общей конкретной целью

В соответствии с Указом РБ 510 государственный финансовый контроль может протекать в формах: выборочной (внеплановой) проверки, мер профилактического и предупредительного характера, включая мониторинг и контрольный обмер. В ходе *проверки* контролирующий орган проверяет соответствие деятельности, осуществляемой проверяемыми субъектами, требованиям законодательства и при выявлении нарушений законодательства применяет полномочия, предоставленные законодательными актами...» [10]. Выборочная проверка назначается с учетом критериев оценки степени риска для отбора проверяемых субъектов и включается в план проверок на предстоящее полугодие [10]. Внеплановые проверки назначаются по иному принципу. Данная форма государственного контроля характеризуется определенной «срочностью» проведения проверки, которая не терпит отлагательств. Мониторинг заключается в наблюдении, анализе, оценке, установлении причинно-следственных связей в целях оперативной оценки фактического состояния объектов и условий деятельности субъекта на предмет соответствия требованиям законодательства...»[10]. Меры профилактического и предупредительного характера зачастую являются следствием мониторинга, которые реализуются путем направления рекомендаций по устранению и недопущению недостатков, выявленных в результате мониторинга. Мероприятия технического характера, меры профилактического и предупредительного характера, включая мониторинг имеют либеральный и превентивный характер по отношению к контролируемому субъекту - проверяющие не используют полномочия, предоставленные им для проведения проверок.

Исследовав основные элементы системы финансового контроля Республики Беларусь, еще раз отметим о множестве объектов государственного финансового контроля, в соответствии с которыми целесообразно выделить такие типы контроля, как: бюджетный, налоговый, кредитный, страховой, валютный, таможенный и др. Остановимся подробнее на бюджетном и кредитном контроле

Мысляева И.Н. отмечает, что бюджетный контроль осуществляется по направлениям: при образовании, распределении и использовании централизованных денежных средств государства. Бюджетный контроль в сравнении с государственным финансовым контролем, распространяется на более узкую систему экономических отношений, сфера реализации которого ограничена рамками образования, распределения и использования бюджетных средств [11, с.339]. В свою очередь, контроль *использования* бюджетных средств с акцентом на эффективность их освоения, является отдельным направлением бюджетного контроля. Кредитный контроль также можно разделить условно на два направления: контроль эффективности использования заемных средств и контроль их погашения.

Проведенное исследование сущности «контроля», его целей, основных целей и задач «финансового контроля» в специальной литературе, а также протекающие реформы в управлении государственными

финансовыми ресурсами в Республике Беларусь, направленные на эффективное расходование последних, позволяют заключить, что контроль использования бюджетных и внешних заемных государственных средств представляет собой функцию управления государственными финансовыми ресурсами, заключающуюся в установлении соблюдения финансовой дисциплины в соответствии с требованиями законодательства и международными соглашениями о внешних государственных займах и установление степени эффективности их использования в процессе/по результатам реализации государственного задания, проекта, программы

Элементы контроля использования бюджетных и внешних заемных средств во многом идентичны элементам системы государственного финансового контроля. По нашему мнению, содержание системы государственного контроля использования средств бюджета и внешних кредитных займов, характеризуется следующими базовыми элементами:

1. *Объекты контроля*- бюджетные и заемные внешние средства, их потоки и преобразования в процессе освоения, так же управленческая деятельность, связанная с распределением (управлением) финансовыми ресурсами. Например, объектом контроля для межрайонных территориальных отделов Комитета Государственного Контроля Республики Беларусь или Министерства финансов может быть управленческая деятельность местных органов управления (горисполкомов), осуществляющие распределение бюджетных средств между конечными получателями.

2. *Субъекты (участники) контроля.* В соответствии с законодательством Республики Беларусь контроль за соблюдением бюджетного законодательства, за целевым и эффективным использованием средств возлагается на Министерство финансов и Комитет государственного контроля Республики Беларусь. Контроль за использованием местных бюджетов, как правило, осуществляется территориальными межрайонными отделами Комитета государственного контроля. Проверкам подвергаются не только организации-конечные получатели бюджетных средств, но и местные органы управления – их распорядители.

Таким образом, субъектами (участниками) контроля использования бюджетных являются: законодательные и исполнительные органы государственной власти, распорядители, распределяющие бюджетные средства и их конечные получатели (в том числе в виде материальных благ)

3. *Форма контроля.* Еще раз отметим, что в соответствии с действующим законодательством в ходе мониторинга, выборочной или внеплановой проверки не предполагается установление степени эффективности использования целевого государственного финансирования. Контрольные процедуры по указанным формам направлены на оценку деятельности субъекта на предмет соответствия требованиям законодательства.

В условиях протекающей реформы управления государственными финансами, а соответственно, и преобразования содержания государственного финансового контроля предлагается понятие «проверка» рассматривать шире в разрезе двух определяющих целей контроля использования бюджетных средств (целевых государственных средств):

1) оценка соблюдения требований действующего законодательства при осуществлении финансовых и хозяйственных операций, связанных с использованием бюджетных средств, использование их по целевому назначению

2) установление степени эффективности использования государственных средств (в том числе бюджетных средств).

В контексте реформ управления государственными финансовыми ресурсами полагается, что первая цель контролерами реализуется путем классической финансовой проверки, которая направлена преимущественно на определение правильности ведения бухгалтерского учета, полноты и достоверности раскрываемой информации в финансовой отчетности, законности и целевого использования государственных средств. Установление степени эффективности использования

государственных средств реализуется посредством проверки эффективности использования государственных средств.

Считаем, что организация и оформление результатов «проверки» по двум выделенным направлениям могут реализовываться путем традиционного планирования, начала проведения и оформления ее результатов. Так как контроль использования целевых бюджетных обязательств, то проверка подлежит включению в план выборочных проверок[10]. Результаты проверки использования бюджетных и внешних заемных государственных средств по двум выделенным направлениям оформляются справкой (при отсутствии нарушений) или актом. Результаты проверки могут сопровождаться как предписанием, так и рекомендациями.

Такая форма контроля приемлема для внешних и внутренних государственных контролеров, которая может проводиться в процессе реализации проекта при поэтапном освоении целевых государственных средств, так и по результатам реализации государственного проекта/ мероприятия

В свою очередь, мониторинг по двум выделенным направлениям может рассматриваться как наиболее приемлемая форма для реализации внутреннего (внутрихозяйственного) контроля использования целевого финансирования, так как представляет непрерывный процесс отслеживания.

Проанализировав систему финансового контроля в Республике Беларусь, выделив виды, типы, формы осуществления финансового контроля, представим схематично на рисунке 1 место контроля эффективности использования бюджетных средств.

Таким образом, контроль эффективности использования бюджетных средств является отдельным направлением бюджетного контроля в системе финансового контроля, который может протекать в формах проверки и мониторинга.

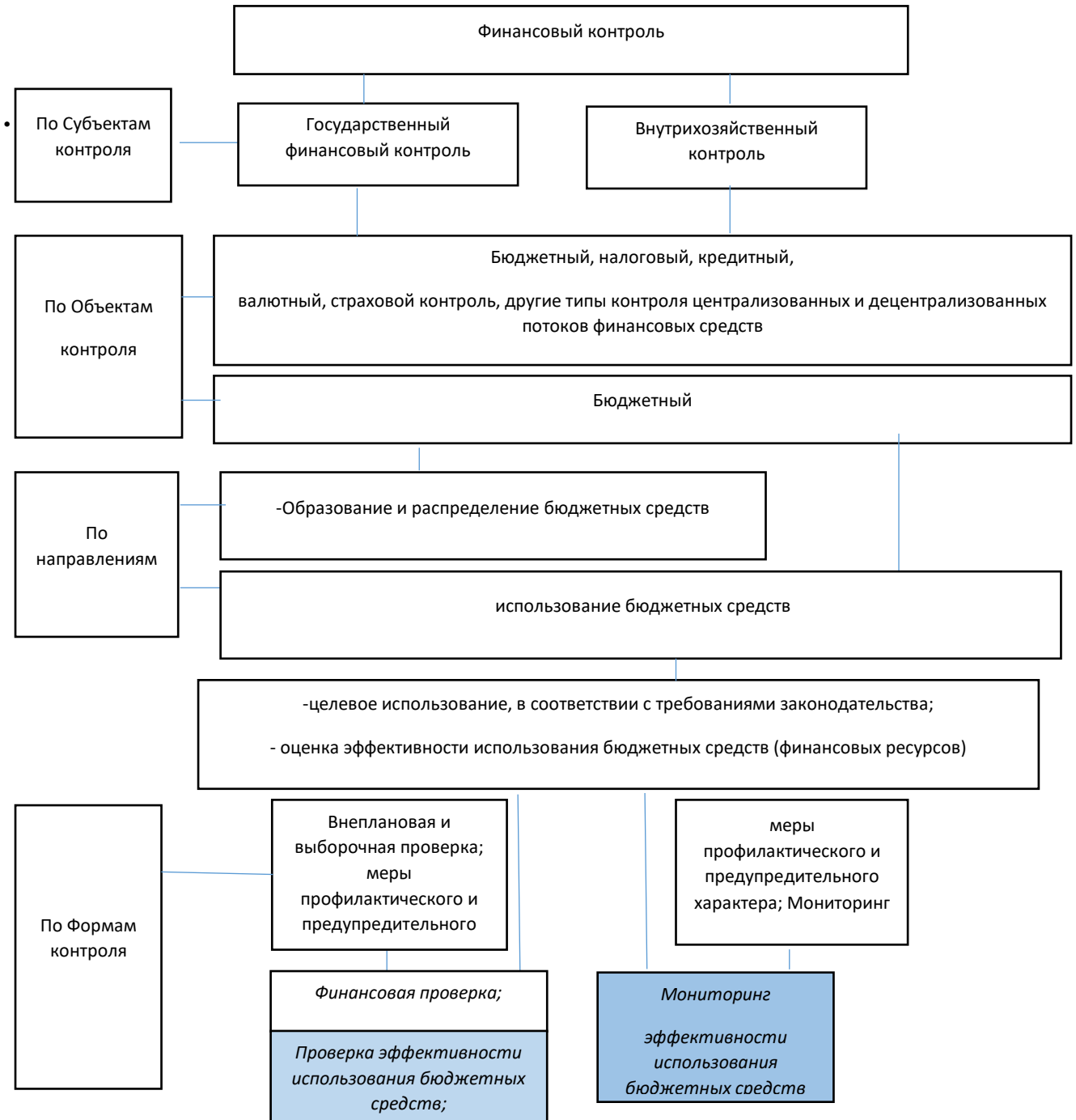


Рисунок 1. Место контроля эффективности использования целевых бюджетных средств в системе финансового контроля Республики Беларусь

Примечание: собственная разработка на основе [12]

Определив место контроля эффективности использования целевых государственных финансовых средств в системе финансового контроля Республике Беларусь, представим в таблице 1 базовые элементы системы данного направления контроля

Таблица 1 Характеристика базовых элементов системы контроля эффективности использования целевого финансирования в зависимости от вида финансового контроля

Вид финансового контроля/Элемент системы контроля	Государственный финансовый контроль	Внутрихозяйственный контроль
Цель	- установление степени эффективности использования бюджетных средств	
Субъекты контроля (контролеры)	Комитет государственного контроля (территориальные органы), Министерство финансов (территориальные финансовые органы управления). Система органов местного управления: областные, районные, городские, поселковые исполнительные комитеты (в пределах своих компетенций)	Внутренние контрольные службы
Объект контроля	- целевые финансовые средства (бюджетные); - управленческая деятельность, связанная с освоением целевых бюджетных средств	- целевые финансовые средства (бюджетные);
Форма контроля	Проверка эффективности использования целевых бюджетных средств	Мониторинг эффективности использования целевых бюджетных средств

Примечание: собственная разработка

Заключение. Действенным инструментом в управлении расходов государственных средств в отечественной практике становится контроль эффективного использования целевого государственного финансирования. Контроль эффективного использования бюджетных средств относится к типу финансового контроля – бюджетному контролю. Контроль эффективности использования бюджетных средств в сочетании с классическим финансовым контролем представляют единое целое контроля использования бюджетных средств, который целесообразно осуществлять в формах государственной проверки и мониторинга в действующей контрольной системе Республики Беларусь по направлениям: 1) оценка соблюдения требований действующего законодательства при осуществлении финансовых и хозяйственных операций, связанных с использованием бюджетных средств по целевому назначению; 2) установление степени эффективности использования государственных средств (в том числе бюджетных).

Библиография

1. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 12 марта 2020 г. № 143 «О Государственной программе «Управление государственными финансами и регулирование финансового рынка» на 2020 год и на период до 2025 года» [электронный ресурс]/ Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by/ru/news/263da0e58105431e.html>
2. Афанасьев, М.П. Взаимосвязь аудита эффективности и финансового анализа// Финансовый контроль. 2003. №10.
3. Лемеш, В.Н. Контроль и аудит: учебное пособие для студентов высших учебных заведений по экономическим специальностям \ В.Н. Лемеш. – Минск: Амалфея, 2018-332с.]
4. Мещеряков С.А. Контроль и ревизия. Учебное пособие / С.А. Мещеряков, 2008.
5. Харламова, О. И. Ревизия и аудит: теоретические основы контроля и организация контрольной деятельности в Республике Беларусь: практическое руководство / О. И. Харламова, В. Ф. Бабына, Т. И. Панова ; М-во образования РБ, Гом. гос. ун-т им. Ф. Скорины. – Гомель: ГГУ им. Ф. Скорины, 2015. – 47 с, с 5
6. Хмельницкий, В.А. [электронный ресурс]/ Режим доступа: http://bseu.by:8080/bitstream/edoc/67394/1/Khmelnitskiy_V.A._s._35_38.pdf
7. Барулин, С. В. Финансы: учебник. 2-е изд., стер. М.: КНОРУС, 2011. , с. 134.
8. Абрамчик, Л.Я. Финансовое право Республики Беларусь [электронный ресурс]/ Режим доступа: http://ebooks.grsu.by/fin_pravo/4-1-ponyatie-tseli-zadachi-i-printsipy-finansovogo-kontrolya.htm
9. Вериго, А. В. Необходимость, содержание и задачи финансового контроля. [электронный ресурс]/ Режим доступа:

<https://elib.psu.by/bitstream/123456789/15552/1/%d0%9b%d0%b5%d0%ba%d1%86%d0%b8%d0%b8%20%d0%a4%d0%b8%d0%bd%20%d0%ba%d0%be%d0%bd%d1%82%d1%80%d0%be%d0%bb%d1%8c.pdf>

10. Указ президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь [электронный ресурс]/ Режим доступа: <https://www.pravo.by/document/?guid=3871&p0=p30900510>
11. Мысляева, И.М. Государственные и муниципальные финансы: Учебник. Изд. 2-е, перераб. и дон. — М: ИНФРА-М, 2007. - 360.
12. Малей, Е.Б., Трубович, Р.О. Место контроля эффективности использования целевого финансирования в системе контрольной деятельности Республики Беларусь/Малей Е. Б., Трубович Р. О. // Бухгалтерский учет и анализ : научно-практический журнал / учредители: Белорусская ассоциация бухгалтеров, Аудиторско-консалтинговая служба "Аудикс". — 2021. — № 1. — С. 11—22

MECANISMUL DE RECUNOAȘTERE ȘI CONTABILIZARE A DIFERENȚELOR DE SUMĂ

Conf. univ. dr. Anatol GRAUR, ASEM

Conf. univ. dr. Ruslan HAREA, ASEM

Articolul dat descrie modul de recunoaștere și contabilizare a diferențele de sumă. Autorul prezintă modul de recalculare a creanțelor și datoriilor exprimate în valută străină sau unități convenționale la diferite cursuri oficiale ale leului sau cursuri de schimb stabilite în contractele încheiate între rezidenții Republicii Moldova. Este prezentat tratamentul fiscal al diferențelor de sumă ca ajustare de preț modul de emitere a facturii fiscale. În baza unor exemple se analizează modul reflectare în conturile contabile a acestor diferențe în diferite situații practice.

This article describes how to recognize and account for differences in amount. The author presents the way of recalculation of receivables and liabilities expressed in foreign currency or conventional units at various official exchange rates of the MDL or exchange rates established in the contracts concluded between the residents of the Republic of Moldova. The tax treatment of the amount differences is presented as a price adjustment, the manner of issuing the tax invoice. Based on some examples, it is analyzed how these differences are reflected in the accounting accounts in different practical situations.

Cuvinte-cheie: *diferențe de sumă, diferențe de curs valutar, creanțe, datorii, factură fiscală, rezidenți.*

JEL:M46

Introducere. Deseori contractele comerciale între rezidenții Republicii Moldova prevăd utilizarea în decontări naționale a cursului oficial valutar sau a unităților convenționale, dacă legislația în vigoare nu interzice acest fapt pentru aceste contracte. Urmare a acestui fapt apar diferențe de sumă care reprezintă diferență care rezultă din recalcularea creanțelor și datoriilor 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.

Definiții și abordări conceptuale. Modul de calculare, recunoaștere și contabilizare a diferențelor de sumă este reglementat de prevederile SNC "Diferențe de curs valutar și de sumă"³⁹. La prima etapă este importantă analiza conținutului economic a diferențelor de sumă și comparația cu diferențele de curs valutar. În tabelul 1 este prezentată o analiză comparativă a acestor doi indicatori.

Tabelul 1

Aspecte comparative privind diferențele de sumă și de curs valutar

Criterii de comparație	Diferențe de sumă	Diferențe de curs valutar
Definiții	Diferență care rezultă din recalcularea creanțelor și datoriilor 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	Diferență care rezultă din recalcularea valutei străine în monedă națională la diferite cursuri oficiale ale leului moldovenesc
Baza de recalculare a creanțelor/datoriilor (tip tranzacții)	Valuta străină sau unități convenționale	Valuta străină
Părțile contractante	Rezidenți	Nerezidenți

³⁹ https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125822&lang=ro#

Valuta/moneda tranzacției	Lei moldovenești Valută străină pentru tranzacțiile permise pe teritoriul RM	Valută străină
Momentul de calcul (apariție)	la data achitării (stingerii) creanței (datoriei)	la data efectuării operațiunilor economice și la data raportării
Recalculare la data raportării	Nu se recalculează	Se recalculează (cu excepția avansurilor în valută străină)

În practica contabilă națională există diverse opinii cu privire la definirea și aplicarea diferențelor de sumă, cu atât mai mult că acestea nu se regăsesc în Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și practica internațională. Abordarea acestora poate fi diversă în funcție de diferite criterii. În opinia autorului acestea pot fi privite sub aspectul:

- financiar, cind ele pot fi tratate ca o asigurare, fapt ce apare la negocierea valorii contractelor pentru viitor pe piața futures sau forward. În acest caz ele pot fi abordate ca operații financiare de hedging;
- comercial, prin care se tratează ca prețuri de procurare și prețuri de achitare a unor mărfuri, care diferă în timp. În acest caz putem afirma ca este un joc de prețuri și ar fi valabilă poziția Serviciului Fiscal de Stat prin care diferențele de sumă survin ca o modificare a prețului de vânzare (procurare) a mărfii sau serviciului, fiind o ajustare a valorii impozabile a livrării impozabile.

În opinia autorului, diferențele de sumă ar putea fi tratate ca ajustare de prețuri, deoarece în definiție este expus faptul recalculării tranzacției nu doar în baza unei valute, dar și a unor unități convenționale, care pot fi orice alt element valoric (monetar), care pentru părțile contractante ar avea o siguranță/stabilitate financiară. Recalcularea ar putea avea loc, de exemplu, în baza prețului la aur (alte metale prețioase) sau altă marfă cu putere de cumpărare mai puțin fluctuantă pe piață. Astfel, în acest caz, e mai puțin probabil să apropiem diferențele de sumă de noțiunea “diferențe de curs valutar”.

SNC ”Diferențe de curs valutar și de sumă” nu expune exact asupra căror tipuri de contracte pot apărea diferențele de sumă. Astfel, putem opina că e posibil apariția acestor diferențe în cadrul contractelor comerciale, cât și a altor tipuri de contracte, cum ar fi cele de împrumut. Diferențele de sumă în cazul contractelor de împrumut, în care persoana fizică acordă un împrumut persoanei juridice în lei moldovenești, recalculați în valută străină, au un tratament fiscal expus în Scrisoarea 13 februarie 2015 nr. 26-08/1-1-13-4029/1021 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat⁴⁰. Concluziile privind aspectele fiscale în acest caz sunt următoarele:

- persoana fizică rezidentă are dreptul de a acorda împrumuturi în valută străină doar unei alte persoane fizice rezidente, persoanelor juridice le acordă în lei moldovenești⁴¹;
- în cazul în care rambursarea creditului, exprimat (conform contractului) în valută străină, se efectuează în valuta națională, diferența, apărută în rezultatul schimbării cursului, se consideră ca diferență de sumă, dar nu ca diferență de curs valutar;
- în cazul în care împrumutul a fost utilizat în scopul activității de antreprenoriat, diferența de sumă nefavorabilă se permite la deducere în scopuri fiscale pentru persoana juridică;
- pentru persoana fizică diferența de sumă nu apare;
- împrumutul rambursat nu se consideră ca venit pentru persoana fizică;

⁴⁰ <https://www.contabilsef.md/ro-aspecte-fiscale-legate-de-diferen-ele-de-curs-valutar-de-sum-care-reies-dintr-un-contract-civil-cu-o-persoan-fizic-rezident-cet-ean-sc-nr-26-08-1-1-13-4029-1021-din-13-02-2015-47856/>

⁴¹ Legea Nr. 62 din 21-03-2008 privind reglementarea valutară. În Monitorul Oficial Nr. 423-429 din 09.12.2016 https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=121168&lang=ro#

- la rambursarea împrumutului nu se reține impozitul pe venit la sursa de plată. Prin urmare, entitatea nu are obligațiunea de a reflecta suma împrumutului rambursat în dările de seamă privind impozitul pe venit la sursa de plată.

Probleme și soluții

Procedurile de determinare și recunoaștere a diferențelor de sumă sunt următoarele. Inițial datoriile exprimate în valută străină sau unități convenționale se înregistrează în monedă națională prin aplicarea cursului de schimb conform contractului încheiat (cursului oficial al leului moldovenesc sau cursului de schimb stabilit de părțile contractante).

Achitarea creanțelor și datoriilor aferente operațiunilor exprimate în valută străină sau unități convenționale se contabilizează în monedă națională prin aplicarea cursului de schimb:

1. la data achitării creanțelor și datoriilor; sau
2. la data livrării (procurării) activelor și/sau prestării (beneficierii) serviciilor; sau
3. stabilit în mărime fixă sau în alt mod de către părțile contractante.

Conform p.20 din SNC menționat în cazul aplicării cursului de schimb la data achitării datoriilor, diferențele de sumă aferente operațiunilor respective se contabilizează în modul următor⁴²:

- a) **diferențele de sumă favorabile** – ca majorare a creanțelor curente și/sau altor active sau diminuare a datoriilor curente și majorare a **veniturilor curente**;
- b) **diferențele de sumă nefavorabile** – ca majorare a **cheltuielilor curente** și diminuare a creanțelor curente și/sau altor active sau majorare a datoriilor curente.

Diferențele de sumă nu apar, nu se calculează și nu se contabilizează:

- în cazul aplicării cursului de schimb la data livrării activelor (prestării serviciilor) sau a unui curs stabilit de părți în mărime fixă. În așa caz vânzătorul și cumpărătorul recunosc datoriile în baza aceluiași curs de schimb;
- la data raportării. Datoriile aferente operațiunilor exprimate în valută străină sau unități convenționale nu se supun recalculării la data întocmirii situațiilor financiare;
- în cazul achitării anticipate (în avans) pentru activele procurate sau serviciile primite.

În situațiile date echivalentul în moneda națională a avansului se determină prin aplicarea cursului de schimb la data plății acestuia și ulterior nu se recalculează, iar vânzătorul și cumpărătorul efectuează achitări suplimentare la suma diferențelor. În cazul avansurilor parțiale, diferențele de sumă apar numai de la suma datoriilor neachitate.

În cazul efectuării plății în avans parțiale și aplicării cursului de schimb la data achitării creanțelor și datoriilor, diferențe de sumă apar doar din mărimea neachitată a datoriilor (figura 1).

În continuare se vor prezenta unele exemple privind recunoașterea și contabilizarea diferențelor de sumă conform cazurilor expuse în figura 1.

Situația (I) (figura 1). Cursul aplicat tranzacțiilor – cursul la data achitării. Plata în avans.

Entitatea „Omega” SRL vinde mărfuri unei entități rezidente a Republicii Moldova. Contractul de vânzare – cumpărare prevede o valoare a mărfurilor (scutite de TVA) exprimată în valută străină și egală cu 10 000 de euro. Achitarea se efectuează în avans 100% la 10 mai 201N.

⁴² https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125822&lang=ro#

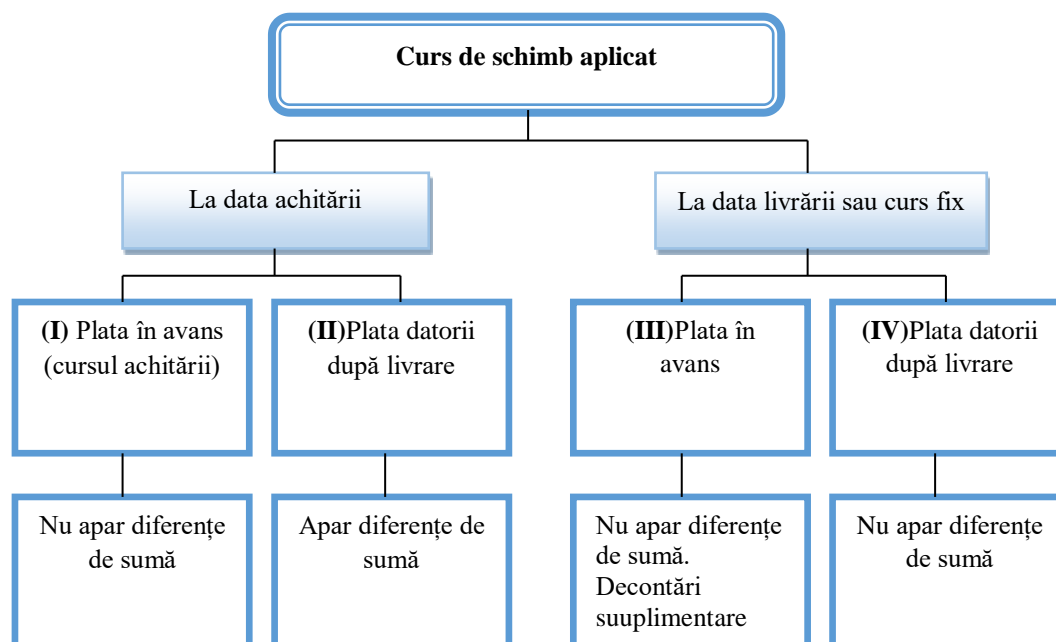


Figura 1. Mecanismul apariției diferențelor de sumă în funcție de cursul valutar aplicat

Conform contractului la efectuarea decontărilor se va aplica cursul oficial al BNM la data achitării. Livrarea mărfurilor a avut loc la 15 mai 201N. Cursul oficial al BNM a constituit la data:

– 10.05.N – 19,2121 lei/euro;

– 15.05.N – 19,3232 lei/euro;

În baza datelor din exemplu au fost întocmite următoarele formule contabile.

Tabelul 2

Jurnalul de înregistrare a operațiilor economice

Nr.	Conținutul operației economice	Suma, lei	Data tranzacției	Corespondența conturilor			
				Vânzător		Cumpărător	
				Debit	Credit	Debit	Credit
1.	Acordarea avansului în contul livrării ulterioare a mărfurilor (10 000 × 19,2121)	192 121	10 mai	242	523	224	242
2.	Înregistrarea valorii mărfurilor procurate (emiterea facturii la cursul de la data achitării)	192 121	15 mai	221	611	217	521
3.	Trecerea în cont a avansului acordat anterior	192 121	15 mai	523	221	521	224
4.	Diferența de sumă nu se înregistrează	-	-	-	-	-	-

Conform condițiilor contractului, toate sumele se recalculează la cursul din data livrării 19,2121 lei/euro. Deși cursul valutar oficial al BNM la data emiterii facturii și livrării mărfurilor este altul decât la momentul achitării, vânzătorul va calcula și emite factura la valoarea determinată în baza

cursului din data încasării numerarului, adică 19,2121 lei/euro – clauză prevăzută în contract. Deci în acest caz nu apar diferențe de sumă.

O altă situație este la aplicarea cursului la data achitării, dar cu achitare a datoriei ulterior livrării mărfurilor (**situația II**).

Situația II (figura 1). Cursul aplicat tranzacțiilor – cursul la data achitării. Plata după livrare.

Entitate „Beta” SRL vinde mărfuri (TVA20%) unei entități rezidente a Republicii Moldova. Contractul de vânzare – cumpărare prevede următoarele:

- valoarea mărfurilor este exprimată în valută străină și constituie 10 000 de euro.
- achitarea avansului se efectuează în mărime de 70% la 10 mai 201N, diferența după livrarea totală a mărfurilor.
- la efectuarea decontărilor se va aplica cursul oficial al BNM **la data achitării**. Livrarea mărfurilor a avut loc la 15 mai 201N, iar achitarea diferenței – la 25 mai 201N. Cursul oficial al BNM a constituit la data:
 - 10.05.201N – 19,2121 lei/euro;
 - 15.05.201N – 19,3232 lei/euro;
 - 25.05.201N – 19,4242 lei/euro.

În baza datelor din exemplu cumpărătorul a întocmit următoarele formule contabile.

Tabelul 3

Jurnalul de înregistrare a operațiilor economice

Nr.	Conținutul operației economice	Suma, lei	Corespondența conturilor			
			Vînzator		Cumpărător	
			Debit	Credit	Debit	Credit
1.	Acordarea avansului în contul livrării ulterioare a mărfurilor ($10000 \times 70\% \times 19,2121$)	134484,7	242	523	224	242
2.	Înregistrarea sumei TVA de la suma avansului	22414,12	225	534	-	-
3.	Înregistrarea valorii mărfurilor procurate/livrate [$134484,7 + (3000 \times 19,3232)$] - [$134484,7 + (3000 \times 19,3232)$] : 6	160378,58	221	611	217	521
4.	Înregistrarea sumei TVA de la aferentă valorii mărfurilor procurate/livrate [$134484,7 + (3000 \times 19,3232)$] : 6	32075,72	221	534	534	521
5.	Trecerea în cont a avansului acordat anterior	134484,7	523	221	521	224
6.	Stornarea TVA aferentă avansului anterior încasat	(32075,72)	225	534	-	-
7.	Achitarea diferenței pentru mărfurile procurate ($3\ 000 \times 19,4242$)	58 272,6	242	221	521	242
8.	Se înregistrează diferența de sumă nefavorabilă aferentă datoriilor neachitate [$3\ 000 \times$	252,5	221	622	722	521

ISCA 2021

	$(19,4242 - 19,3232) - [3\ 000 \times (19,4242 - 19,3232)] : 6$					
9.	Se înregistrează TVA aferentă diferenței de sumă nefavorabilă $[3\ 000 \times (19,4242 - 19,3232)] : 6$	50,5	221	534	534	521

În exemplul de mai sus conform condițiilor contractuale toate sumele se recalculează la cursul din data achitării. Deci, pentru suma de 7000 euro (70% din valoarea contractului) se va aplica cursul 19,2121 lei/euro, iar pentru suma de 3000 euro (30% din valoarea contractului) se va aplica cursul 19,4242 lei/euro. Ca urmare, la data emiterii facturii și livrării mărfurilor se vor factura mărfuri în sumă de 192454,3 lei (7000 euro x 19,2121 + 3000 euro 19,3232), deoarece pentru 30% din contract nu se cunoaște cursul oficial al BNM, acesta fiind cel din data de 25.05.201N, când se face achitarea. Deci, în acest caz apar diferențe de sumă doar de la suma de 3000 euro în sumă de 303 lei $[3\ 000 \times (19,4242 - 19,3232)]$, care se reflectă separat de suma TVA - 50,5 lei.

Situația (III) (figura 1). Cursul aplicat tranzacțiilor – cursul la data livrării. Plata în avans.

Entitatea „Alfa” SRL vinde mărfuri unei entități rezidente a Republicii Moldova. Contractul de vânzare – cumpărare prevede următoarele:

- Valoarea mărfurilor (scutite de TVA) este exprimată în valută străină și constituie 10 000 de euro.
- Achitarea avansului se efectuează 100% la 10 mai 201N.
- la efectuarea decontărilor se va aplica cursul oficial al BNM **la data livrării**

Livrarea mărfurilor a avut loc la 15 mai 201N. Cursul oficial al BNM a constituit la data:

- 10.05.201N – 19,2121 lei/euro (data achitării avansului);
- 15.05.201N – 19,3232 lei/euro (data livrării);

În baza datelor din exemplu au fost întocmite următoarele formule contabile.

Tabelul 4

Jurnalul de înregistrare a operațiilor economice

Nr.	Conținutul operației economice	Suma, lei	Data tranzacției	Corespondența conturilor			
				Vînzator		Cumpărător	
				Debit	Credit	Debit	Credit
1.	Acordarea avansului în contul livrării ulterioare a mărfurilor $(10\ 000 \times 19,2121)$	192 121	10 mai	242	523	224	242
2.	Înregistrarea valorii mărfurilor procurate (emiterea facturii la cursul din contract – de la data livrării) $(10\ 000 \times 19,3232)$	193 232	15 mai	221	611	217	521
3.	Trecerea în cont a avansului acordat anterior	192 121	15 mai	523	221	521	224
4.	Achitarea diferenței pentru mărfurile procurate $(193232 - 192121)$	1111	-	242	221	521	242
5.	Diferența de sumă nu se înregistrează	-	-	-	-	-	-

În exemplul de mai sus (III) conform condițiilor contractuale toate sumele se recalculează la cursul din data livrării. În acest caz diferențe de sumă nu apar, dar se efectuează decontări suplimentare.

Situația IV (figura 1). Cursul aplicat tranzacțiilor – cursul la data livrării. Plata după livrare.

Entitate „Omega” SRL vinde mărfuri unei entități rezidente a Republicii Moldova. Contractul de vânzare – cumpărare este raportat la euro și prevede că la efectuarea decontărilor se va aplica cursul oficial al BNM la data livrării.

Valoarea mărfurilor (scutite de TVA) este exprimată în valută străină și constituie 10 000 de euro.

Livrarea mărfurilor a avut loc la 15 mai 201N. Achitarea datoriei se efectuează la 25 mai 201N.

Cursul oficial al BNM a constituit la data:

– 15.05.N – 19,2121 lei/euro;

– 25.05.N – 19,3232 lei/euro;

În baza datelor din exemplu au fost întocmite următoarele formule contabile.

Tabelul 5

Jurnalul de înregistrare a operațiilor economice

Nr.	Conținutul operației economice	Suma, lei	Data tranzacției	Corespondența conturilor			
				Vînzator		Cumpărător	
				Debit	Credit	Debit	Credit
1.	Înregistrarea valorii mărfurilor procurate (emiterea facturii la cursul din contract –data livrării) (10 000 x 19,2121)	192 121	15 mai	221	611	217	521
2.	Achitarea/încasarea datoriei/creanței pentru mărfurile procurate (10 000 × 19,2121)	192 121	25 mai	242	221	521	242
3.	Nu se înregistrează diferența de sumă	-	-	-	-	-	-

În exemplul (IV), la fel, conform condițiilor contractuale toate sumele se recalculează la cursul din data livrării. În acest caz diferențe de sumă nu apar și nu se efectuează decontări suplimentare, deoarece cumpărătorul a efectuat plata la cursul livrării care era cunoscut de el avînd factura primită (10 000 x 19,2121).

Sub aspect fiscal, pentru livrările efectuate valoarea cărora este estimată în unități convenționale cu aplicarea cursului de schimb la data achitării, obligația fiscală privind TVA se determină, reieșind din valoarea livrării achitată sau care urmează a fi achitată (fără TVA) în monedă națională.

În temeiul art. 98 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, valoarea impozabilă a livrării impozabile a mărfurilor, serviciilor, după livrarea sau achitarea lor, urmează a fi ajustată, cu condiția prezentării documentelor de confirmare, dacă valoarea livrării impozabile, aprobată anticipat, s-a schimbat ca rezultat al schimbării prețurilor. Astfel, ținînd cont, că pentru livrarea efectuată, prețul final în lei se apreciază ca urmare a ultimei rate de achitare, apare necesitatea de ajustare a valorii impozabile a livrării impozabile.

La ajustarea valorii impozabile a livrării impozabile de mărfuri, de servicii după livrarea sau achitarea lor, potrivit art. 117¹ alin.(12) din Codul fiscal, furnizorul eliberează factura fiscală cu reflectarea în aceasta a denumirii mărfurilor, serviciilor la care a fost modificată valoarea impozabilă, a obligației fiscale ajustate privind TVA și a mărimii ajustării valorii impozabile a mărfurilor, serviciilor care se indică cu semnul „minus” la micșorare și cu semnul „plus” la majorare.

În cazul livrărilor, pentru care achitățile sunt efectuate în rate, pentru care valoarea livrării se va determina în monedă națională, cu aplicarea cursului de schimb la data achitării pentru unitatea

convențională, conform art. 117¹ alin.(12) din Codul fiscal, factura fiscală de ajustare a valorii impozabile se va elibera la data ultimei achitării, după determinare prețului final.

Concluzie. În concluzie, menționăm că diferențele de sumă sunt un termen utilizat în contabilitatea națională. Diferențe de sumă apar din recalcularea creanțelor și datoriilor 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. Diferențele de sumă se înregistrează în cazul aplicării cursului de schimb la data achitării și plata are loc după livrarea mărfurilor și/sau serviciilor. Diferențele de sumă favorabile se recunosc ca majorare a veniturilor curente, iar diferențele de sumă nefavorabile – ca majorare a cheltuielilor curente. Sub aspect fiscal acestea se tratează ca ajustare de preț și urmează a emis factura fiscală cu „minus” la micșorare și cu semnul „plus” la majorare.

BIBLIOGRAFIE:

1. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.1-6 din 05.01.2018.
2. S.N.C. “Capital propriu și datorii” aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 177-181.
3. S.N.C. “Diferențe de curs valutar și de sumă” aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 177-181.
4. Planul general de conturi contabile, aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 119 din 06 august 2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.177-181 din 16.08.2013
5. GRIGOROI, L., LAZARI, L. ș.a. Contabilitatea întreprinderii. Chișinău: Editura Cartier, ed. a III-a, revazută și actualizată 2021. 800 p. ISBN: 978- 9975-86-456-5

STUDIU PRIVIND IMPACTUL MODIFICĂRILOR OPERATE ÎN SNC-URI ASUPRA INFORMAȚIILOR AFERENTE IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE

STUDY ON THE IMPACT OF NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS CHANGES ON INFORMATION RELATING INTANGIBLE ASSETS

BĂDICU Galina¹, MIHAILA Svetlana²

^{1,2} Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

E-mail: badicu.galina@ase.md, svetlana.mihaila@ase.md

Abstract

The accounting reform in the Republic of Moldova is influenced by the profound changes that are taking place in the economic sphere, under the inertia of the globalization process. In this article, we aim to examine the main National Accounting Standards (NAS) changes, especially with regard to intangible assets. The purpose of these amendments is to adjust the provisions of existing standards in accordance with the provisions of Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26.06.2013 on annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of enterprises. The evocation of the material was due to the use of analysis and synthesis methods of the provisions of the Law on Accounting and Financial Reporting, Orders of the Ministry of Finance on current amendments, relevant specialized papers, research studies, and the application of comparison, induction and deduction. The results obtained reveal changes regarding the recognition and revaluation of intangible assets, changes in their composition, some accounting features and the need to report additional information which will be presented in the explanatory note of the entities that prepare complete financial statements.

Keywords: *intangible assets, goodwill, concession, license agreement, assignment agreement.*

JEL Classification: M41

Introducere

Pentru a realiza ajustarea aspectelor contabile naționale la prevederile Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26.06.2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, autoritățile țării noastre și-au asumat angajamentul de a transpune în legislația națională prevederile europene și internaționale în domeniul financiar și sectorul corporativ [6].

Astfel, procesul de aderare a Republicii Moldova la Uniunea Europeană a pus în fața contabilului probleme de raționament, de atitudine, de etică și de strategie. În acest context, marea provocare căreia profesia contabilă trebuie să-i facă față este luarea în considerare a modificărilor frecvente în legislația națională atât în domeniul contabilității, cât și domeniul fiscal și asigurarea credibilității și încrederii categoriilor de utilizatori asupra realității datelor furnizate de contabilitate în situațiile financiare.

Scopul și obiectivele cercetării

Scopul acestei cercetări constă în prezentarea celor mai relevante modificări în legislația națională cu referire la immobilizările necorporale, dar și de a releva impactul acestora asupra informațiilor prezentate în situațiile financiare, în vederea identificării actualului context aferent temei, ci și pentru a formula concluziile legate de subiectul cercetării. Pentru a realiza și pune în valoare scopul cercetării, au fost stabilite următoarele *obiective*:

- ✓ investigarea modificărilor aferente componenței și structurii immobilizărilor necorporale și influența lor asupra raportării;

- ✓ expunerea și clarificarea modului în care legislația națională definește și clasifică imobilizările necorporale;
- ✓ recunoașterea imobilizărilor necorporale;
- ✓ constatarea duratei de utilizare;
- ✓ influența modalităților de plată asupra contabilității în cadrul executării contractelor de transmitere a proprietății intelectuale;
- ✓ unele aspecte privind primirea/intrarea imobilizărilor necorporale;
- ✓ sinteza aspectelor cercetate și formularea concluziilor.

Metodologia cercetării

Cercetarea noastră intenționează să demonstreze și să accentueze importanța imobilizărilor necorporale în activitatea entității. Ca tehnică indirectă de cercetare am utilizat analiza prevederilor legislație în domeniul contabilității în vederea realizării unei recenzii calitative cu privire la imobilizările necorporale, inclusiv fondul comercial. Cu ajutorul metodelor de analiză și sinteză, precum și cu aplicarea elementelor de comparație, inducție și deducție a fost posibilă înregistrarea și evidențierea principalelor informații ce țin de domeniul de cercetare. Investigațiile au fost efectuate în baza prevederilor Legii contabilității și raportării financiare, SNC-urilor, Ordinului Ministerului Finanțelor privind modificările actuale și surselor bibliografice de specialitate. Cercetarea științifică are drept scop obținerea informațiilor necesare pentru validarea obiectivelor cercetării.

Conținutul de bază

La nivelul prevederilor contabile naționale, aspectele legate de imobilizările necorporale se regăsesc în SNC „Imobilizări necorporale și corporale”. *Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a imobilizărilor necorporale și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.*

În soluționarea problemelor de recunoaștere, evaluare și contabilizare, entitatea se va conduce de prevederile SNC „Imobilizări necorporale și corporale”. Întrucât SNC-urile prevăd alternative de evaluare și contabilizare, entitățile trebuie să stipuleze în Politicile contabile regulile și practicile specifice aplicate la ținerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare. Totodată, în cazul imobilizărilor necorporale este relevant de respectat prevederilor diferitor acte, precum Legea privind protecția invențiilor, Legea privind protecția mărcilor, Legea privind protecția desenelor și modelelor industriale, Legea privind dreptul de autor și drepturile conexe etc.

Conform prevederilor standardului nominalizat, componența imobilizărilor este prezentată în fig.1.

Așadar, în contextul modificărilor operate în SNC-uri apare un nou element component al imobilizărilor necorporale - **fondul comercial**. Acest element, se include în componența imobilizărilor necorporale *numai în cazul transferului* tuturor activelor sau a unei părți a acestora și, după caz, de datorii și capital propriu, indiferent dacă este realizat ca urmare a procurării sau a unor operațiuni de fuziune.

Totodată, modificările operate în SNC-uri vin cu un nou element component al imobilizărilor necorporale în exploatare – **concesiunea**. Consemnăm că SNC-ul nu definește acest element al imobilizărilor, dar regăsim semnificația acestuia pe pagina oficială al Registrului de stat în dicționarul termenilor juridici: **concesiunea** este convenția între stat și concesionar, prin care ultimul capătă dreptul de a exploata bunuri sau servicii publice aparținând statului, care rămâne în continuare proprietar al bunurilor concesionate și are drepturile și obligațiile prevăzute de lege [3].

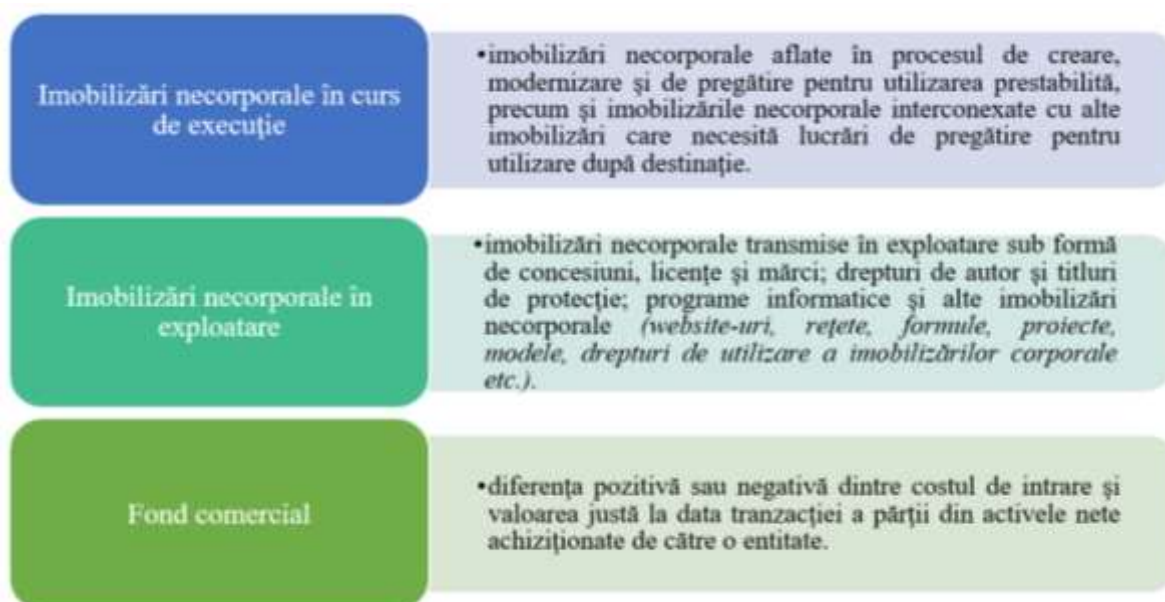


Fig. 1. Definierea, componentă și structura imobilizărilor necorporale

Sursa: elaborat de autori în baza prevederilor SNC-urilor [11, pct. 38]

Din definiția în cauză, conchidem că concesiunea se face printr-un contract de concesiune prin care o autoritate publică, numită concedent, transmite pentru o perioadă determinată, celeilalte părți, numită concesionar, dreptul și obligația de exploatare a unui bun proprietate publică, pe riscul și pe răspunderea sa. Conform Legii cu privire la concesiunile de lucrări și concesiunile de servicii, concesiunile se aplică pe o durată de cel puțin 5 ani, dar nu mai mare de 35 de ani [5, art. 4]. Valoarea unei concesiuni este estimată de către autoritatea contractantă înainte de inițierea procedurii de atribuire a concesiunii și este valabilă la momentul inițierii acesteia prin transmiterea spre publicare a anunțului de concesiune [5, art. 9, alin. 2]. Astfel, suma datorată de către concesionar, concedentului în baza contactului, se numește redevență. Cuantumul, forma redevenței, modul și termenele de achitare a redevenței se stabilesc în contractul de concesiune [5, art. 7].

Din punct de vedere al respectării prevederilor SNC-urilor, suscităm că dacă dreptul patrimonial neexclusiv primit pe un termen determinat cu achitarea periodică a valorii sub formă de redevențe, atunci:

✓ Dreptul patrimonial **nu se recunoaște drept imobilizare necorporală**, ci cheltuieli anticipate pe termen lung. De asemenea, costurile atribuibile procurării **se vor recunoaște drept cheltuieli anticipate pe termen lung** (în funcție de durata contractului) cu decontarea ulterioară la costuri/cheltuieli curente;

✓ **Redevențele** pentru utilizarea dreptului patrimonial se recunosc drept **cheltuieli financiare**. În cazul primirii dreptului patrimonial neexclusiv pe un termen determinat cu achitarea unei valori unice - dreptul patrimonial **se recunoaște drept imobilizare necorporală**. Entitatea determină durata de utilizare și metoda de calculare a amortizării.

Ținând cont de ajustările efectuate în ultimii ani la cadrul normativ conex, Catalogul mijloacelor fixe și activelor nemateriale aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.338/2003 **s-a modificat prin aprobarea unui nou Catalog** al mijloacelor fixe HG 941 din 22.12.2020 [4]. Astfel, **au fost excluse imobilizările necorporale**, în condițiile în care durata de utilizare a acestora depinde de durata prevăzută în contracte sau de termenul de valabilitate a dreptului juridic. Durata de utilizare a unei imobilizări necorporale se stabilește în funcție de [11, pct. 45]:

✓ valabilitatea dreptului juridic (în cazul imobilizărilor necorporale procurate de la licențiar durata de utilizare o constituie termenul contractului de licență);

✓ termenul de valabilitate a titlului de protecție. Durata de utilizare a titlului de protecție (a unui brevet, a dreptului de autor etc.) poate să coincidă cu perioada de protecție juridică a acestora, de

exemplu, dacă durata de protecție a unui brevet de invenție de scurtă durată este 6 ani, durata de utilizare a brevetului poate fi stabilită 6 ani.

Dacă din utilizarea imobilizării necorporale entitatea preconizează să obțină beneficii economice în decursul unei perioade mai scurte, decât durata stabilită anterior, durata de utilizare a activului respectiv corespunde perioadei de obținere a beneficiilor economice. Astfel, dacă după calitățile și caracteristicile sale brevetul poate fi folosit 20 ani, dar va genera beneficii economice doar în curs de 10 ani, durata de utilizare a acestuia va constitui 10 ani [11, pct. 46].

Din cele expuse, derivă că durata de utilizare se va determina de sine stătător de către entitate, fie de către o comisie internă, fie de către un expert independent, fie respectând prevederile legislației în domeniul proprietăților intelectuale, cu aprobarea ulterioară de către conducerea entității a duratei de utilizare.

În vederea asigurării acumulării informațiilor privind imobilizările necorporale necesare pentru calcularea corectă a indicatorilor din noile formate de situații financiare **au fost operate modificări și în Planul general de conturi contabile**. Deci, în comparație cu redacția precedentă (până la 31.12.2019) a planului, s-au introdus noi conturi sintetice și subconturi suplimentare, care ne permit să deducem componența și structura imobilizărilor necorporale:

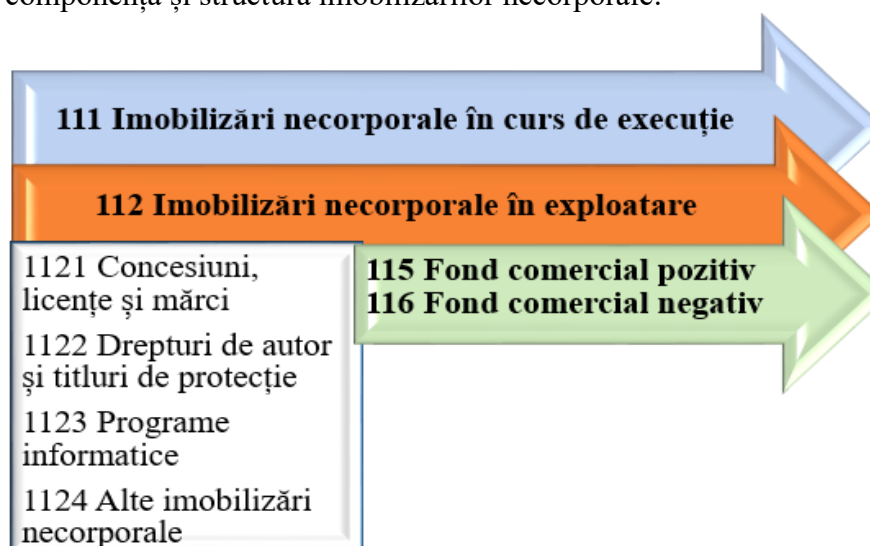


Fig. 2. Conturile și subconturile destinate contabilizării imobilizărilor necorporale

Sursa: elaborat de autori conform Planului general de conturi [7]

În această ordine de idei, menționăm că modificările operate în Planul general de conturi sunt legate direct de structura elementelor bilanțiere. Astfel, exigența utilizării noilor conturi și subconturi cu referire la imobilizările necorporale necesită o detaliere a informațiilor privind acestea, în vederea favorizării modului de întocmire a bilanțului, fapt prezentat în figura 3.

Ca urmare a modificărilor operate, avansurile acordate se contabilizează și se reflectă în situațiile financiare nu doar după termenul de acordare, ci și în funcție de destinația acestora. Drept urmare, în conformitate cu noua redacție a pct. 24 din SNC „Creanțe și investiții financiare”, în cadrul avansurilor acordate pe termen lung și curente trebuie să fie evidențiate **avansurile acordate pentru imobilizările necorporale și corporale și pentru stocurile care se prezintă în situațiile financiare, respectiv, în componența activelor imobilizate necorporale (fig. 3)**, corporale și circulante, indiferent de termenul de achitare a avansurilor [9].

BILANȚUL				
la _____ 20____				
Nr. crt.	Activ	Cod. rând.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfârșitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5
A.	ACTIVE IMOBILIZATE			
	I. Imobilizări necorporale			
	1. Imobilizări necorporale în curs de execuție	010		
	2. Imobilizări necorporale în exploatare, total	020		
	din care:			
	2.1. concesiuni, licențe și mărci	021		
	2.2. drepturi de autor și titluri de protecție	022		
	2.3. programe informatice	023		
	2.4. alte imobilizări necorporale	024		
	3. Fond comercial	030		
	4. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale	040		
	Total imobilizări necorporale (rd.010 + rd.020 + rd.030 + rd.040)	050		

Fig. 3. Raportarea imobilizărilor necorporale
Sursa: elaborat de autori conform SNC Prezentarea situațiilor financiare, Anexa 1

Reflectarea corectă a elementelor de imobilizări necorporale constă în aplicarea unor reguli concrete, care provin, în special, din principiile contabile și caracteristicile informațiilor contabile. Reglementările contabile naționale prevăd recunoașterea obiectelor drept imobilizare necorporală numai în cazul respectării simultane a următoarelor condiții:



Fig. 4. Condițiile necesare în recunoașterea imobilizărilor necorporale

Sursa: elaborat de autori în baza prevederilor SNC-urilor [11, pct. 6]

Drept temei juridic în clarificarea problemei recunoașterii unui element în componența imobilizărilor necorporale servesc documentele justificative (*licență, marca comercială înregistrată, dreptul de autor, drepturi de utilizare a imobilizărilor corporale etc.*) și legislația aferentă reglementării protecției juridice a obiectelor proprietății intelectuale.

În acest context, menționăm că **recunoașterea inițială a imobilizărilor necorporale** se efectuează în modul stabilit în pct. 6 din SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, cu excepția regulilor specifice și anume:

1. imobilizările necorporale păstrate în/pe un obiect fizic, cum ar fi purtătorii de informație (*în cazul unei programe informatice*) sau documentația juridică (în cazul unei licențe) se recunosc la data dobândirii dreptului de utilizare a acestor informații;

2. imobilizările necorporale sub forma titlurilor de protecție (*de exemplu, dreptul de utilizare a unui brevet sau a unui desen industrial creat de entitate*) se recunosc la data eliberării acestora;

3. imobilizările necorporale interconexate cu alte imobilizări, indiferent de faptul dacă necesită sau nu lucrări de pregătire pentru utilizare după destinație, se recunosc la data punerii în funcțiune a altui activ imobilizat ce necesită lucrări de pregătire [11, pct. 39].

Reglementările contabile prevăd **identificabilă imobilizarea necorporală** în cazul în care:

- ✓ este separabilă de alte imobilizări, poate fi înstrăinată, vândută, transferată, cesionată printr-un contracte de licență/cesionare, transmisă terților în folosință;
- ✓ decurge din drepturile contractuale, indiferent dacă aceste drepturi sunt transferabile.

Totodată, menționăm că o entitate **controlează o imobilizare necorporală** în cazul posibilității de a obține beneficii economice viitoare din utilizarea acesteia și restricționării accesului altora la acestea. Problema evaluării constă în determinarea valorii obiectului în mod credibil. Evaluarea este credibilă, doar în cazul în care entitatea va respecta cerințele de determinare a costului de intrare în funcție de modalitatea de intrare a obiectului: *prin achiziționare, creare de sine stătător, primire în schimb, sub forma de aport la capitalul social, cu titlu gratuit, în gestiune economică etc.*

Concomitent, va influența contabilitatea intrării imobilizărilor necorporale modalitatea de plată stipulate în cadrul executării contractelor de transmitere a proprietății intelectuale, precum:

- ✓ plăți succesive de regulă eșalonate în funcție de efectele economice obținute din utilizarea obiectelor de proprietate intelectuală;
- ✓ plăți paușale, care nu depind de rezultatele utilizării, se achită integral sau în rate;
- ✓ plăți combinate, care prevăd achitarea inițială a unei sume fixe și a alteia în calitate de redevență.

Investigarea ne-a permis să constatăm **două variante de procurare a imobilizărilor necorporale** și să precizăm următoarele momente:

a) Procurarea dreptului patrimonial neexclusiv aferent utilizării imobilizărilor necorporale pe un termen limitat prevăzut de contractul de licență (licențiarul transmite, iar licențiatul primește). Spre exemplu: procurarea drepturilor neexclusive aferente noilor tehnologii, desenelor și modelelor industriale, mărcilor de produse și servicii, invențiilor etc. *În acest caz, pentru contabilizarea corectă a tranzacției este necesar să ținem cont de clauzele contractuale: pe un termen determinat cu achitarea periodică a valorii sub formă de redevențe și/sau pe un termen determinat cu achitarea unei valori unice.*

b) Procurarea dreptului patrimonial exclusiv asupra imobilizărilor necorporale în baza contract de cesiune. *Licențiarul va fi lipsit de posibilitatea de a utiliza imobilizărilor necorporale, deoarece dreptul exclusiv juridic este transmis licențiatului. În acest caz, cumpărătorul devine titularul de drepturi exclusive asupra imobilizărilor necorporale procurate.*

În cazul **primirii gratuite a imobilizărilor necorporale**, studiul legislației naționale ne-a permis să formulăm următoarele constatări și concluzii la acest capitol:

1. Licențiarul emite factura fiscală (*cu specificația „Cu titlu gratuit”*), o înscrie în Registrul vânzărilor, calculează și declară TVA întocmind înregistrarea contabilă:

Debit *Alte cheltuieli din activitatea operațională* Credit *Datorii față de buget*

2. Licențiarul, pe parcursul contractului, nu va recunoaște cheltuieli, cu toate că el continuă să utilizeze imobilizările necorporale cu dreptul exclusiv de proprietar, nici venituri, fiindcă nu primește de la licențiat nici o recompensă.

3. Licențiatul înscrie în Registrul procurărilor factura fiscală, dar nu are dreptul la deducerea sumei TVA.

4. Licențiatul selectează modul de contabilizare a primiri gratuite, din cele două variante prevăzute de SNC (trebuie să fie indicat în Politicile contabile) [11, pct. 14].

5. În cazul veniturilor anticipate, pe durata exploatării valoarea imobilizărilor necorporale amortizabile primite cu titlu gratuit se decontează la venituri curente în mărimea și proporția amortizării calculate.

Operațiunile aferente **primirii activelor imobilizate necorporale sub formă de aport la capitalul social**, sunt reglementate de SNC „Capital propriu și datorii”. Unele pot fi primite sub formă de aport la capitalul social:

- a) *în achitarea cotei sale, anterior înregistrată de stat în componența capitalului social*
- b) *în scopul majorării capitalului social care încă nu este înregistrată de stat. Această majorare se atribuie la capitalul social după înregistrarea acesteia* [8].

Astfel, la contabilizarea acestor tranzacții vom ține cont de prevederilor Codului Fiscal, întrucât acestea sunt impozabile cu TVA [1, art. 102]. Totodată, vom lua în considerare prevederile pct. 10 din SNC: dacă valoarea efectivă a activelor primite sau care urmează a fi primite ca aporturi în capitalul social *depășește* mărimea nominală a aporturilor proprietarilor, *diferența se contabilizează în conformitate cu decizia organului de conducere împuternicit al entității* ca:

- a) *prime de capital*, dacă diferența respectivă nu urmează a fi restituită proprietarilor;
Debit *Datorii față de buget* Credit *Prime de capital*
- b) *datorii față de proprietari*, când diferența respectivă urmează a fi restituită proprietarilor.
Debit *Datorii față de buget* Credit *Datorii față de proprietari* [8]

Uneori entitatea poate să primească unele obiecte de imobilizări necorporale de la diferite entități de stat sau internaționale **sub formă de subvenții** sau numerar pentru a le crea. Entitatea-posesor de subvenții contabilizează operațiunile aferente în conformitate cu SNC „Capital propriu și datorii”, compartimentul „Subvenții” [8, pct. 68-80].

Subvențiile se înregistrează inițial, la primirea documentului confirmativ - aviz, decizie, ca majorare simultană a creanțelor și a datoriilor (veniturilor anticipate). Primirea efectivă a subvențiilor se reflectă ca majorare a activelor respective sau diminuare a datoriilor față de stat și/sau alți creditori și diminuare a creanțelor [8, pct. 73].

Subvențiile înregistrate ca venituri anticipate se decontează la venituri curente în proporția amortizării aferente activelor necorporale intrate pe seama subvențiilor. Această regulă nu se extinde asupra entităților de stat, municipale și alte entități similare, inclusiv instituțiile publice cu autonomie financiară, care decontează subvențiile în modul stabilit de pct. 80 din SNC „Capital propriu și datorii” [8, pct. 74-75].

Conform prevederilor fiscale, mijloacele bănești obținute din fondurile speciale și/sau mijloacele financiare obținute sub formă de grant prin intermediul programelor aprobate de Guvern, utilizate conform destinației acestora sunt venituri neimpozabile [1, art. 20, litera z²]. Astfel, la întocmirea Declarației VEN 12 vom ține cont la completarea Anexei 1D, rândul 02012.

Examinarea standardelor de contabilitate, denotă că fondul comercial, în cazul procurării unei entități de către dobânditor, se contabilizează ca imobilizare necorporală. Pentru a calcula suma fondului comercial este necesar să se determine:

- 1) *valoarea activelor identificabile ca diferență dintre valoarea justă a activelor și datoriilor identificabile, precum și a datoriilor contingente;*
- 2) *cota entității-cumpărător în activele nete identificabile ale vânzătorului prin înmulțirea valorii activelor nete la cota cumpărătorului (în cazul în care entitatea procură doar o parte din acțiuni);*
- 3) *mărimea fondului comercial ca diferență dintre prețul de procurare al altei entități în ansamblu și/sau al acțiunilor și valoarea activelor nete identificabile.*

Astfel, atunci când o entitate achiziționează un business, iar valoarea justă este mai mică decât prețul de procurare se recunoaște **fond comercial pozitiv**, contabilizându-se ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale și diminuare a investițiilor financiare. În caz contrar, se obține **fondul**

comercial negativ și se contabilizează ca majorare a investițiilor financiare și diminuare a imobilizărilor necorporale.

Când dobânditorul clasifică fondul comercial drept imobilizare necorporală apare necesitatea de a soluționa și problema stabilirii duratei de decontare a acestuia. Astfel, standardele ne permit o flexibilitate în determinarea duratei de decontare. Fondul comercial se decontează pe durata unei perioade stabilite de către entitate care nu poate fi mai mică de 5 ani și mai mare de 10 ani [11, pct. 41²].

Totodată, conform prevederilor SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, fondul comercial pozitiv se supune procesului de depreciere [11, pct. 41³]. Iar în contextul SNC „Deprecierea activelor”, valoarea justă a fondului comercial nu poate fi evaluată în mod direct deoarece acesta nu poate fi vândut. În consecință, fondul comercial nu este testat pentru depreciere în mod separat de alte active, el este alocat acelor grupuri de active ale cumpărătorului care, după cum se așteaptă, vor beneficia de o majorare a eficienței rezultată din combinarea de întreprinderi în urma căreia a apărut fondul comercial, indiferent de faptul dacă alte active sau datorii ale entității cumpărate sunt incluse în aceste grupuri de active [10, pct. 43].

Concluzii

Actualmente, una din problemele, resimțite destul de substanțial de către contabili, ține de modificarea prea frecventă a legislației. În cea mai mare parte contabilii, sunt responsabili de respectarea cu strictețe a normelor legale, deoarece, pe lângă obligația de a ține evidența faptelor economice, ei au misiunea de a întocmi și prezenta situații financiare, completarea cărora urmează a fi efectuată în strictă corespundere cu prevederile legale.

În acest context, aplicarea modificărilor în SNC-uri va asigura comparabilitatea informațiilor financiar-contabile la nivel internațional și va facilita integrarea economică europeană a Republicii Moldova. Pentru aplicarea corectă a modificărilor SNC-urilor și a Planului general de conturi contabile, entitățile trebuie să țină cont de obligațiile și drepturile entităților privind ținerea contabilității și raportarea financiară, să elaboreze politici contabile bazate pe noile prevederi, să ia în considerare noile reguli de întocmire și de prezentare a situațiilor financiare, precum și cerințele de dezvoltare a informațiilor în notele explicative.

În contextul modificărilor, concluzionăm următoarele:

✓ apariția unui nou element component al imobilizărilor necorporale - **fondul comercial**, care se include în componența imobilizărilor necorporale *numai în cazul transferului* tuturor activelor sau a unei părți a acestora și, după caz, de datorii și capital propriu, indiferent dacă este realizat ca urmare a procurării sau a unor operațiuni de fuziune.

✓ apariția unui nou element component al imobilizărilor necorporale în exploatare – **concesiunea**, ca rezultat al încheierii unui contract de concesiune prin care o autoritate publică, numită concedent, transmite pentru o perioadă determinată, celeilalte părți, numită concesionar, dreptul și obligația de exploatare a unui bun proprietate publică, pe riscul și pe răspunderea sa.

✓ **durata de utilizare a imobilizărilor necorporale** depinde de valabilitatea dreptului juridic sau de termenul de valabilitate a titlului de protecție. În cazul lipsei acestora, se va determina de sine stătător de către entitate, fie de către o comisie internă, fie de către un expert independent, fie respectând prevederile legislației în domeniul proprietăților intelectuale, cu aprobarea ulterioară de către conducerea entității a duratei de utilizare.

✓ introducerea unor **conturi sintetice și subconturi suplimentare** pentru imobilizări necorporale în Planul general de conturi contabile, întrucât apare necesitatea detalierii informațiilor în bilanț.

✓ contabilizarea imobilizărilor necorporale primite gratuit, sub formă de aport la capitalul social, prin subvenționare, apariția fondului comercial **prezintă unele particularități atât din punct de vedere financiar, cât și fiscal.**

Referințe bibliografice:

1. *Codul fiscal al Republicii Moldova* nr. 1163 din 24-04-1997. În: Monitorul Oficial Nr. 62 art. 522, din 18-09-1997, cu modificările ulterioare.
2. *Contabilitatea întreprinderii*. Colectiv de autori, ASEM. Manual. Ediția a III-a. Editura: Cartier, 2021. 800 p. ISBN 978-9975-75-984-7.
3. *Dictionar de termeni juridici*. Disponibil: <http://www.justice.md/md/dic/>
4. *Hotărârea nr. 941 din 22-12-2020 cu privire la aprobarea Catalogului mijloacelor fixe*. În: Monitorul Oficial nr. 372-382, art. 1141 din 31-12-2020.
5. *Lege nr. 121 din 05-07-2018 cu privire la concesiunile de lucrări și concesiunile de servicii*. În: Monitorul Oficial Nr. 309-320 art. 470 din 17-07-2018.
6. *Legea pentru ratificarea Acordului 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* nr. 112 din 02.07.2014. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.185-199 din 18.07.2014.
7. *Modificările de bază operate în Planul general de conturi contabile* prin ordinul Ministerului Finanțelor nr. 100 din 28.06.2019. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. nr. 230-237, 2019, publicat 19.07.2019.
8. *SNC „Capital propriu și datorii”* aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2019, nr. 101-107 art. 528, publicat 22.03.2019.
9. *SNC „Creanțe și investiții financiare”* aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2019, nr. 101-107 art. 528, publicat 22.03.2019.
10. *SNC „Deprecierea activelor”* aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2019, nr. 101-107 art. 528, publicat 22.03.2019.
11. *SNC „Imobilizări necorporale și corporale”* aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2019, nr. 101-107 art. 528, publicat 22.03.2019.
12. *SNC „Prezentarea situațiilor financiare”* aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2019, nr. 101-107 art. 528, publicat 22.03.2019.

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КАПИТАЛЬНЫХ ЗАТРАТ НА РАЗВЕДКУ И ОЦЕНКУ
МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ**
**ACCOUNTING OF CAPITAL EXPENDITURES AND ESTIMATION OF MINERAL
RESOURCES: CURRENT STATE AND DEVELOPMENT**

РОМАНОВА Ольга Станиславовна, к.э.н., доцент

Учреждение образования «Полоцкий государственный университет», Республика Беларусь

o.romanova@psu.by

Abstract. *The article is devoted to the substantiation of the procedure for accounting for capital expenditures on exploration and evaluation of mineral resources for enterprises of the oil and gas and mining industries, taking into account existing practice and the requirements of IFRS. The existing methods of accounting for the costs of exploration and evaluation of mineral resources are considered and the use of the method of successful (successful) efforts is argued. The economic essence of assets for exploration and evaluation is disclosed on the basis of an analysis of existing approaches to this category, which are contained in legal documents of different countries. Inventory objects of tangible and intangible nature were identified as part of assets for exploration and appraisal, and they were also proposed to be recorded on account 08 "Investments in long-term assets" using a system of analytical subaccounts in the context of developed fields, places of their stay, license areas, separate inventory objects on the license area. A model for accounting costs for the exploration and evaluation of mineral resources for subsoil users is presented.*

Ключевые слова: капитальные затраты, метод благополучных (успешных) усилий, активы по разведке и оценке, инвентарные объекты, аналитические субсчет, модель учета.

JEL Classifications: M41

Введение

В числе глобальных проблем современности, с которыми сталкиваются многие развитые государства, является проблема устойчивого экономического развития. Одним из направлений обеспечения сбалансированного развития является разработка комплексных мер по повышению эффективности использования и воспроизводства минеральных ресурсов. Оперативное решение задач в области рационального недропользования в значительной степени зависит от наличия полной и доступной информации о минеральных ресурсах, в том числе и капитальных затратах на их разведку и оценку, основой которой выступает система бухгалтерского учета и отчетности организаций-недропользователей.

В этой связи особое внимание в деятельности организаций - недропользователей занимает вопрос учета капитальных затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов, что обусловлено высокими рисками невозместимости вложенных средств, так как отсутствует прямая связь между понесенными затратами по разведке и объемом запасов минеральных ресурсов, обнаруженных в результате разведочной деятельности.

Основная часть.

В Республике Беларусь отсутствуют специальные стандарты, обеспечивающие комплексный подход к бухгалтерскому учету затрат, связанных с разведкой и оценкой минеральных ресурсов. Это не позволяет формировать полную информацию о составе, наличии, движении и использовании активов по разведке и оценке для целей анализа эффективности осуществляемой деятельности.

Вопрос учета затрат на разведку и оценку был предметом исследования в трудах таких советских ученых, как М.И. Агошков, Э.А. Азроянц, Ф.Ф. Дунаев, В.И. Егоров, П.Г. Егорин, А.А. Маутина, В.Е. Тищенко. В настоящее время проблеме учета затрат на разведку и оценку посвящены исследования

авторов дальнего зарубежья Р.А. Галлан, Ш. Райт, исследователей стран СНГ Н.В. Зылевой, А.Х. Ибрагимовой, В.А. Кудашевой, М.А. Мягих, Е.Е. Петровой, Н.Н. Сисиной, А.Ю. Попова, В.Т. Чая, В.В. Панкратовой и других. В Республике Беларусь исследования в данной области отсутствуют.

Специфика деятельности добывающих организаций, выраженная высокими рисками, неопределенностью получаемого результата при освоении месторождения, значительной стоимостью поисково-разведочных работ, обуславливает наличие проблемы деления затрат на текущие и капитальные, которая связана, прежде всего, с выбором метода учета затрат, оказывающего прямое влияние на финансовые результаты организации.

Во многих странах разработаны и действуют специальные национальные стандарты учета для добывающей промышленности. Вместе с тем для составления консолидированной отчетности организации самостоятельно выбирают либо Систему общепринятых принципов бухгалтерского учета США (ОПБУ США), либо Систему МСФО.

Кроме того, основные положения применяемых стандартов для добывающей отрасли Великобритании, Австралии, Канады, Индонезии, Нигерии в целом соответствуют положениям ОПБУ США. Национальные стандарты бухгалтерского учета для добывающей отрасли таких стран, как Китайская Народная Республика, Российская Федерация, Украина, коррелируют с МСФО.

На данный момент наиболее детально порядок учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов регламентируют стандарты ОПБУ США и предусматривают несколько альтернативных методов их учета:

- метод учета полных затрат;
- метод благополучных усилий (успешных усилий);
- метод участков, приносящих доход (перспективных территорий);
- метод ассигнований.

В Международных стандартах финансовой отчетности данные методы учета затрат не описаны, но в то же время их применение не запрещено в отраслевой практике.

Следует отметить, что метод учета полных затрат и метод успешных усилий являются наиболее распространенными. А метод участков, приносящих доход, и метод ассигнований являются частными случаями вышеуказанных методов.

Указанные методы предлагают разные подходы к вопросу учета затрат по разведке и оценке. Основными отличительными признаками являются:

- вопрос капитализации затрат или отнесения их в состав затрат текущего периода;
- размер центра затрат.

Следует отметить, что метод учета полных затрат является достаточно противоречивым. Так, капитализация всех затрат на разведку и оценку независимо от результата деятельности может привести к формированию завышенной прибыли и, следовательно, ухудшить достоверность и объективность бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Крупные центры накопления затрат (географические регионы или отдельные страны), присущие данному методу, приводят к принятию неэффективных управленческих решений.

Главный же довод противников метода полных затрат состоит в том, что при его применении многие капитализированные затраты не соответствуют определению «актив», так как в будущем не принесут экономических выгод [1, с. 220].

Вместе с тем метод учета полных затрат допускается стандартами ОПБУ США. Международный стандарт финансовой отчетности также не запрещает использование данного метода. При этом Совет по международным стандартам финансовой отчетности в своем отчете рекомендует

использовать метод благополучных усилий, так как он соответствует теории финансового учета [2, с. 68]. Однако его применение в МСФО требует незначительных корректировок.

Таким образом, особенности двух основных методов учета затрат, применяемых в международной практике добывающих организаций, и специфика осуществляемой деятельности обусловили выбор метода учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов с целью его применения в организациях нефтегазо- и горнодобывающей промышленности Республики Беларусь в пользу метода благополучных (успешных) усилий с учетом требований МСФО.

Как отмечалось выше, в настоящее время в Республике Беларусь отсутствуют специальные стандарты регулирующие учет затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых). В связи с этим при ведении бухгалтерского учета деятельности по освоению месторождения полезных ископаемых организации руководствуются действующим законодательством по учету долгосрочных активов.

Результаты проведенного исследования существующей практики бухгалтерского учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов в Республике Беларусь позволяют выделить следующие недостатки, присутствующие в отечественной системе учета:

- 1) отсутствие системной информации о составе, наличии, движении и использовании активов по разведке и оценке. Указанная экономическая категория не находит отражения в бухгалтерском учете и отчетности как целостный объект для контроля и управления геологоразведочными проектами, а следовательно, не формируется информационная база для целей анализа и принятия эффективных управленческих решений на этапе жизненного цикла освоения месторождения «Разведка и оценка»;
- 2) списание затрат на проведение сейсмологических работ в состав расходов текущего периода при наличии их связи с конкретным месторождением и запасами полезных ископаемых;
- 3) отсутствие методики проведения обесценения активов по разведке и оценке при обнаружении минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых).

Указанные недостатки не способствуют практической реализации положений Стратегии развития геологической отрасли и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь, предусматривающей проведение сравнительного стоимостного анализа минерально-сырьевых ресурсов и оценки экономической эффективности их использования; оптимизацию объемов геологоразведочных работ, оценку их экономической эффективности и формирование доходов геологической отрасли; формирование системы управления минерально-сырьевыми ресурсами, создание информационной базы о возможностях их использования.

Кроме того, отечественная практика учета не соответствует международной практике учета в нефтегазо- и горнодобывающей промышленности, в частности положениям МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов», SFAS 19 «Финансовый учет и отчетность для нефтегазодобывающих компаний», SORP «Учет видов деятельности по разведке, освоению, добыче и выбытию нефтегазовых активов».

Рассмотрим подходы к определению сущности понятия «активы по разведке и оценке» как объекту бухгалтерского учета и анализа (таблица 1).

По данным таблицы видно, что однозначный подход к определению сущности понятия «активы по разведке и оценке» в литературе и нормативных правовых актах различных стран отсутствует. В этой связи рассмотрим правила учета американских и британских стандартов, предназначенных для нефтегазовой отрасли, как наиболее распространенные и представляющие собой детальную инструкцию ведения учета нефтегазодобывающей деятельности.

Таблица 1 – Подходы к определению сущности понятия активов по разведке и оценке как объекту бухгалтерского учета и анализа

Источник	Определение
МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов»	Активы, связанные с разведкой и оценкой, – затраты, связанные с разведкой и оценкой и признанные в качестве активов в соответствии с учетной политикой организации [3]
Разведочные и оценочные (поисковые) активы в бухгалтерском учете недропользователей / Н.В. Бутенко, 2012 год	Разведочные и оценочные активы – активы, используемые в поиске, разведке и оценке месторождений полезных ископаемых после получения юридических прав (лицензии) на проведение разведочных работ в пределах конкретной территории [4, с. 16]
Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Молдова «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»	Минеральные ресурсы – долгосрочные материальные активы в форме капитализированных затрат поисково-разведочных работ (по подготовке к добыче), для которых продемонстрирована техническая осуществимость и коммерческая целесообразность [5]
Положение (стандарт) бухгалтерского учета 33 «Расходы на разведку запасов полезных ископаемых» Украины	Активы по разведке запасов полезных ископаемых – расходы, связанные с разведкой и определением объемов и качества запасов полезных ископаемых, признанных активами [6]
Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» Российской Федерации (ПБУ 24/2011)	Поисковые активы – поисковые затраты, осуществляемые до того момента, когда в отношении участка недр, на котором осуществляется поиск, оценка месторождений полезных ископаемых и разведка полезных ископаемых установлена и документально подтверждена вероятность (более вероятно, чем нет) того, что экономические выгоды от добычи полезных ископаемых превысят понесенные затраты при условии технической осуществимости добычи полезных ископаемых и при наличии у организации ресурсов, необходимых для добычи полезных ископаемых, признаваемые внеоборотными активами [7]
Типовой план счетов бухгалтерского учета Республики Казахстан	Разведочные и оценочные активы – расходы на разведку и оценку минеральных ресурсов, за исключением расходов, понесенных в ходе деятельности, предшествующей разведке и оценке, а также после того, как техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи минеральных ресурсов становится очевидной [8]
Национальный стандарт финансовой отчетности для коммерческих предприятий 12 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» Туркменистана	Активы по разведке и оценке запасов полезных ископаемых – затраты на разведку и оценку запасов полезных ископаемых, признаваемые в качестве активов в соответствии с учетной политикой предприятия [9]
Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях / Ш. Райт, Р. Галлан, 2007 год	Затраты на незавершенное бурение – капитализируемые затраты, связанные с разведкой и оценкой и относящиеся на счета неамортизируемых активов [1, с. 127]
О возможностях анализа поисковых затрат на основе показателей внешней отчетности / Н.В. Зылева, Д.Л. Скипин, 2015 год	Поисковый актив – особая категория активов, возникшая в связи с вероятностным характером геологоразведочных изысканий, не предусматривающая выполнение всех условий признания активов, например, использование объекта в течение длительного времени или способность приносить экономические выгоды в будущем [10, с. 25]

Источник: собственная разработка на основании изучения нормативных правовых актов и специальной литературы.

Согласно SFAS № 19 «Финансовый учет и отчетность для нефтегазодобывающих компаний» затраты на бурение разведочных скважин и стратиграфических скважин разведочного типа должны капитализироваться как часть себестоимости незаконченных скважин, оборудования и сооружений вплоть до обнаружения промышленных запасов углеводородов. Если скважина подтверждает наличие таких запасов, то капитализированные затраты на ее бурение становятся частью суммарных затрат на скважины, вспомогательное оборудование и сооружения (даже в случае, когда такая скважина не будет завершена для дальнейшей добычи). Однако, если промышленные запасы не установлены, капитализированные затраты на бурение данной скважины за вычетом ликвидационной стоимости должны быть отнесены на счет расходов [11].

По британскому варианту метода результативных затрат, расходы на бурение разведочной и оценочной скважин, равно как и на другие действия, связанные с оценкой потенциала месторождения, должны накапливаться на счете основных средств для каждой скважины в ожидании результатов дальнейшей оценки. Данные капитализированные затраты следует списать после закрытия скважины, если только результаты бурения не говорят о присутствии углеводородов и не дают основания считать эти запасы промышленными. Согласно стандарту SORP «Учет видов деятельности по разведке, освоению, добыче и выбытию нефтегазовых активов» в случаях, когда наличие углеводородов подтверждено и компания пытается понять перспективность их рентабельного извлечения, затраты, связанные со всеми безуспешными оценочными скважинами, могут оставаться капитализированными до тех пор, пока планируется дальнейшая оценка сделанного открытия. Если же дальнейшие действия не приводят к подтверждению промышленного характера залежи, то все понесенные затраты списываются. Однако, когда принимается решение о том, что извлечение обнаруженных запасов точно рентабельно, все связанные с ними капитализированные затраты, в том числе те, которые относятся к безрезультативному бурению, переносят на соответствующие счета активов, ассоциированных с центром затрат (месторождением) [1, с. 125–126].

С целью определения счета для отражения в бухгалтерском учете активов по разведке и оценке и формирования достоверной величины их первоначальной стоимости исследуем опыт других стран по указанному вопросу.

В российской практике учета поисковые активы отражаются на отдельных субсчетах к счету учета вложений во внеоборотные активы. При этом они амортизируются с учетом правил, применяемых для основных средств и нематериальных активов [7].

Необходимость начисления амортизации по объектам поисковых активов подтверждают в своих исследованиях такие российские ученые, как А.Ю. Попов [12] и О.А. Демакова [13]. Дискуссионным, на их взгляд, лишь остается вопрос отражения амортизации поисковых активов в бухгалтерском учете, так как на сегодняшний день в законодательстве он не прописан.

Вместе с тем Н.В. Зылева отмечает, что начисление амортизации по правилам, применяемым к основным средствам или нематериальным активам (согласно ПБУ 6/01, ПБУ 14/2007), не совсем корректно. Так, остается не разъяснено, в какой момент необходимо прекращать сбор фактических затрат по созданию поискового актива и производить начисление амортизации [14, с. 36].

Как было отмечено ранее, Положение по бухгалтерскому учету Российской Федерации «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) коррелирует с МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов». Однако данный стандарт не предусматривает амортизацию активов по разведке и оценке. Так, согласно МСФО (IFRS) 6 «"Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов": первый опыт применения» организация должна амортизировать соответствующие материальные и нематериальные активы после реклассификации активов по разведке и оценке.

В Республике Молдове активы по разведке и оценке до завершения поисково-разведочных работ отражаются в учете в виде затрат по подготовке минеральных ресурсов к добыче как увеличение долгосрочных материальных активов. После завершения поисково-разведочных работ минеральные ресурсы по подготовке к добыче переводятся в состав минеральных ресурсов, подготовленных к добыче [5], и учитываются на счете 125 «Минеральные ресурсы», предназначенном для обобщения

информации о наличии и движении незавершенных и/или переданных к добыче минеральных ресурсов, представляющих собой долгосрочные материальные активы в форме капитализированных затрат поисково-разведочных работ (по подготовке к добыче), для которых продемонстрирована техническая осуществимость и коммерческая целесообразность [15]. Согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета Республики Молдова «Долгосрочные нематериальные и материальные активы» амортизации подлежат только минеральные ресурсы, подготовленные к добыче, на основе их себестоимости и срока амортизации.

В Республике Казахстан для учета активов по разведке и оценке применяют счета подраздела 2600 «Разведочные и оценочные активы», на котором отражают расходы на разведку и оценку минеральных ресурсов, за исключением расходов, понесенных в ходе деятельности, предшествующей разведке и оценке минеральных ресурсов, а также после того, как техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи минеральных ресурсов становится очевидной [8]. Следует отметить, что данный подраздел включает счет 2620 «Амортизация разведочных и оценочных активов», где аккумулируются суммы амортизации разведочных и оценочных активов.

В Украине, несмотря на действие стандарта 33 «Расходы на разведку запасов полезных ископаемых», в типовом плане счетов не предусмотрен отдельный счет для учета активов по разведке и оценке. Аналогичная практика учета наблюдается в Республике Туркменистан.

На наш взгляд, при определении сущности понятия активов по разведке и оценке как объекта бухгалтерского учета и их отражения в бухгалтерском учете следует исходить из того, что затраты, формирующие стоимость активов по разведке и оценке, представляют собой только часть себестоимости незаконченных скважин, оборудования и сооружений и, следовательно, не подлежат амортизации.

Это подтверждает практика американского учета, предусматривающая отнесение расходов на бурение на счета неамортизируемых активов, которые обычно называют «затраты на незавершенное бурение». Такие активы не подлежат амортизации, так как скважины еще не используются [12, с. 127]. Такого подхода к учету активов по разведке и оценке придерживаются и Международные стандарты финансовой отчетности, и Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Молдова.

Исходя из изложенного, для целей бухгалтерского учета считаем целесообразным принять следующее определение: *активы по разведке и оценке* – капитализируемые затраты на этапе жизненного цикла освоения месторождения «Разведка и оценка» до момента установления / неустановления и документального подтверждения технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи минеральных ресурсов.

На основании рассмотренного опыта учета активов по разведке и оценке в других странах, а также в соответствии с представленным определением данной категории предлагаем для учета активов по разведке и оценке применять счет 08 «Вложения в долгосрочные активы», к которому целесообразно открыть *счет второго порядка (субсчет) 08/10 «Приобретение и создание активов по разведке и оценке минеральных ресурсов»*. По дебету этого счета будут накапливаться все затраты на разведку и оценку минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых), включая затраты на получение прав пользования недрами и земельными участками, проведение геологоразведочных работ, подготовку технологических проектных документов и другие затраты, непосредственно связанные с приобретением и созданием активов по разведке и оценке минеральных ресурсов.

Такой подход позволит системно формировать необходимую информацию о составе, наличии, движении и использовании активов по разведке и оценке для целей анализа и принятия эффективных решений при управлении геологоразведочными проектами.

При развитии системы бухгалтерского учета активов по разведке и оценке минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) ключевым моментом является определение соответствующей единицы учета (инвентарного объекта). В нефтегазо- и горнодобывающей промышленности это особенно важно, так как непосредственно влияет на реклассификацию активов по разведке и оценке, определение нормы амортизации, а также проверку активов на предмет обесценения.

При учете затрат на разведочное бурение и оценку, согласно требованиям SFAS № 19, их разделяют на нематериальные затраты на бурение и затраты на оборудование. В большинстве случаев

нематериальные затраты на бурение включают нематериальные, или безвозвратные, затраты на бурение скважины, а также расходы по установке проточных клапанов и устьевого фонтанной арматуры. Затраты на оборудование состоят из всех материальных, или возвратных, затрат на бурение [1, с. 127].

По требованиям МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов» организации должны классифицировать активы, связанные с разведкой и оценкой, как материальные или нематериальные, в зависимости от характера приобретенных активов, и последовательно применять принятую классификацию. Так, некоторые активы, связанные с разведкой и оценкой, считаются нематериальными (например, права на производство буровых работ), в то время как другие активы – материальными (например, транспортные средства и буровые установки) [3].

В практике учета Российской Федерации поисковые затраты, относящиеся в основном к приобретению (созданию) объекта, имеющего материально-вещественную форму, признаются материальными поисковыми активами, иные поисковые активы – нематериальными поисковыми активами. При этом ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» содержит примеры материальных и нематериальных поисковых активов [7].

Инвентарные объекты индивидуальны, качественно различны и потому обладают признаками, необходимыми и достаточными для обособленного учета. Признаком обособления одного вида инвентарных объектов от другого служит выполнение ими самостоятельных функций. На основании анализа состава капитализируемых затрат по разведке и оценке в различных странах и международных стандартах считаем целесообразным в качестве инвентарных объектов активов по разведке и оценке принять:

- в части поисково-оценочных / разведочных сооружений и оборудования (скважин) – сооружения и оборудования (скважины) со всеми приспособлениями и принадлежностями;
- в части прав пользования – право (лицензия) на геологическое изучение недр и добычу полезных ископаемых, право пользования земельным участком;
- в части результатов геологоразведочных работ – результат (отчет) по выполнению отдельной, имеющей самостоятельное значение сейсморазведочной работы;
- в части технологических проектных документов – отдельный технологический проектный документ.

Отражение активов по разведке и оценке как самостоятельного вида активов организации определяет необходимость разработки методики их аналитического учета. Это, в свою очередь, позволит формировать необходимую информацию о составе, наличии, движении и использовании активов по разведке и оценке для целей управления и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, будет способствовать определению достоверной величины имущества субъекта хозяйствования.

В общем виде предлагаемая система аналитических счетов для учета капитализируемых затрат, формирующих стоимость активов по разведке и оценке, отраженных на субсчете «Приобретение и создание активов по разведке и оценке минеральных ресурсов» к счету 08 «Вложения в долгосрочные активы» представлена на рисунке 1.

Предлагаемая система построения аналитических счетов позволит формировать в системе бухгалтерского учета информацию более высокого качественного уровня, обеспечить ее необходимую детализацию о наличии и движении активов по разведке и оценке для целей управления и отражения достоверных показателей в отчетности субъекта хозяйствования, осуществлять контроль за их движением и проводить анализ эффективности их использования.

Как было отмечено ранее, активы по разведке и оценке минеральных ресурсов представляют собой капитализируемые затраты на этапе жизненного цикла освоения месторождения «Разведка и оценка» до момента установления / неустановления и документального подтверждения технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи минеральных ресурсов. Следовательно, после завершения геологоразведочных работ понесенные затраты следует реклассифицировать. Так, капитализируемые затраты по разведки и оценки минеральных ресурсов переводятся в состав соответствующих видов активов:

- в состав основных средств, если соответствующие затраты непосредственно будут формировать стоимость вновь созданных основных средств на разрабатываемом участке или месторождении;
- в состав нематериальных активов, если объекты напрямую не связаны с индивидуальными объектами основных средств, но при этом объекты будут использоваться организацией в процессе коммерческой добычи минеральных ресурсов.

В соответствии с принципом осмотрительности реклассификация происходит только после обоснованного подтверждения коммерческой целесообразности добычи минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) на разрабатываемом участке месторождения. В случае если доказанные запасы полезных ископаемых не обнаружены, то понесенные затраты расцениваются как неуспешные и списываются на расходы текущего периода.

Следует отметить, что обязательной процедурой при обнаружении минеральных ресурсов, которая предшествует реклассификации активов по разведке и оценке, является проверка на предмет их обесценения.

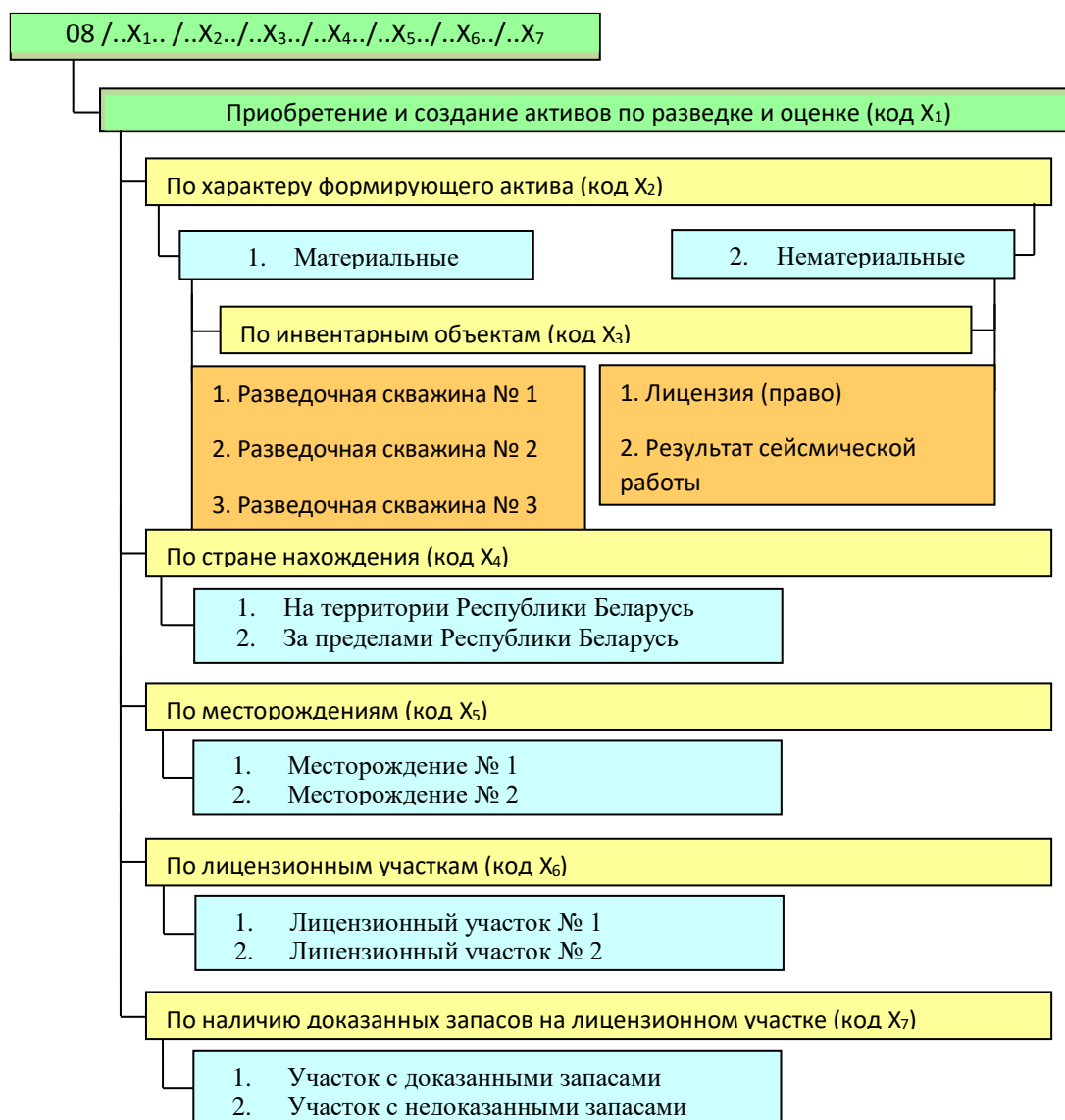


Рисунок 1 – Предлагаемая система аналитических счетов для учета капитальных затрат по разведке и оценке минеральных ресурсов

Источник: собственная разработка.

Вывод. Таким образом, на основании проведенного исследования, изучения практики учета добывающих организаций, и обобщая вышесказанное, на рисунке 2 представим модель учета затрат по разведке и оценке минеральных ресурсов для организаций нефтегазо- и горнодобывающей промышленности Республики Беларусь с учетом существующей практики и требований МСФО.

Предлагаемая методика позволит формировать полную информацию о составе, наличии и движении активов по разведке и оценке для целей анализа эффективности использования полезных ископаемых на этапе жизненного цикла разработки месторождения «Разведка и оценка». Разработанная методика способствует практической реализации положений Стратегии развития геологической отрасли и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь, а также соответствует требованиям МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов».

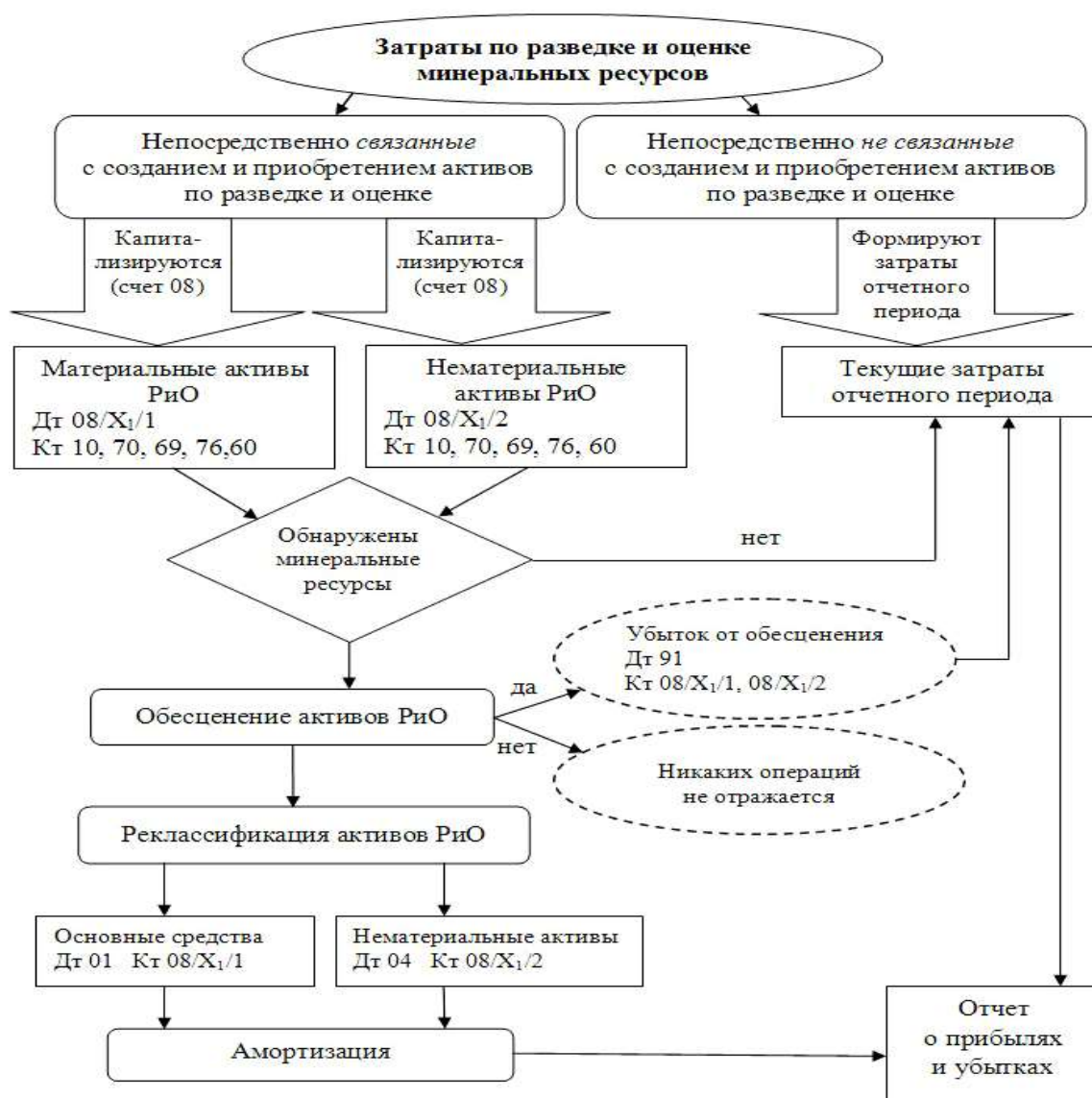


Рисунок 2 – Предлагаемая модель учета затрат по разведке и оценке минеральных ресурсов

Источник: собственная разработка на основании изучения нормативных правовых актов, специальной литературы и [16].

Литература:

1. Райт, Ш. Д. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях : пер. с англ. / Ш. Д. Райт, Р. А. Галлан. – М. : Олимп-бизнес, 2007. – XXII, 665 с.
2. Чая, В. Т. Особенности учета в нефтегазовых компаниях / В. Т. Чая, В. В. Панкратова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 1. – С. 59–82.
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» [Электронный ресурс] // Центр начального обучения МФСО. – Режим доступа: <http://allmsfo.ru/images/stories/Downloads/msfo/IFRS/ifrs06.pdf>.
4. Бутенко, Н. В. Разведочные и оценочные (поисковые) активы в бухгалтерском учете недропользователей / Н. В. Бутенко // Налоги и право. – 2012. – № 7. – С. 16–20.
5. Национальный стандарт бухгалтерского учета «Долгосрочные нематериальные и материальные активы» [Электронный ресурс] : утв. Приказом М-ва финансов Респ. Молдова, 6 авг. 2013 г., № 118 // Министерство финансов Республики Молдова. – Режим доступа: <http://mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartnew>.
6. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 33 «Расходы на разведку запасов полезных ископаемых» [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов Украины, 26 авг. 2008 г., № 1090 : в ред. приказа М-ва финансов Украины от 09.12.2011 г. // Законодательство стран СНГ / ООО «СоюзПравоИнформ». – Режим доступа: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=24741.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» Российской Федерации (ПБУ 24/2011) [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации, 6 окт. 2011 г., № 125н // КонсультантПлюс. Россия / ЗАО «Консультант Плюс».
8. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : приказ Министра финансов Респ. Казахстан, 23 мая 2007 г., № 185 // Законодательство стран СНГ / ООО «СоюзПравоИнформ». – Режим доступа: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=19453.
9. Национальный стандарт финансовой отчетности для коммерческих предприятий 12 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» [Электронный ресурс] : утв. приказом Министра финансов Туркменистана, 8 февр. 2012 г., № 12-Ö // Министерство финансов Туркменистана. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.tm/addhtml/buhnsfo.html>.
10. Зылева, Н. В. О возможностях анализа поисковых затрат на основе показателей внешней отчетности / Н. В. Зылева, Д. Л. Скипин // Вестн. Омс. ун-та. Сер. Экономика. – 2015. – № 1. – С. 24–29.
11. Statement of financial accounting standards № 19 «Financial accounting and reporting by oil and gas producing companies» [Electronic resource] : Dec. 1977 // Financial Accounting Standarts Board. – Mode of access: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobnocache=true&blobwhere=1175820904922&blobheader=application/pdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>.
12. Попов, А. Ю. Особенности бухгалтерского учета поисковых активов / А. Ю. Попов // Изв. Урал. гос. экон. ун-та. – 2013. – № 5. – С. 69–75.
13. Демакова, О. А. Анализ применения положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/ 2011) на примере бухгалтерской отчетности ОАО «Распадская» / О. А. Демакова, И. В. Овчинникова // Проблемы и перспективы экономики и управления : материалы II междунар. науч. конф., Санкт-Петербург, июнь 2013 г. / Науч. журн. «Молодой ученый» ; отв. ред. Г. А. Кайнова. – СПб., 2013. – С. 70–74.
14. Зылева, Н. В. Бухгалтерский учет затрат в геологоразведке : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Н. В. Зылева. – Н. Новгород, 2014. – 173 л.
15. Об утверждении Общего плана счетов бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов Респ. Молдова, 6 авг. 2013 г., № 119 : в ред. приказа М-ва

финансов Респ. Молдова от 28.11.2013 г. // Министерство финансов Республики Молдова. – Режим доступа: <http://www.mf.gov.md/files/files/Acte%20Legislative%20si%20Normative/CONTABILITATE/ordine/Plan%20de%20conturi%20ru.pdf>.

16. Jennings, D. R. Petroleum accounting: principles, procedures, & issues / D. R. Jennings, J. B. Feiten, H. R. Brock. – 5th ed. – Denton : Professional Development Inst., 2000. – XV, 611 p.

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА РАСХОДОВ ДРУГИХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ НА АВТОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ ПРИ СОСТАВЛЕНИИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

ГЕРАСИМОВ Михаил

Молдавская Экономическая Академия

E- mail: maiklgheri@mail.ru

Abstract: *The article reveals the problems of accounting for the costs of other types of activities and the cost of services at road transport enterprises in conditions when in Moldova there is a constant emphasis on users of financial statements. Specific accounting of such expenses should depend on the enterprise and guidelines.*

Keyword: expenses, prime cost, vehicles, financial statements

JEL Classification: M 41

Вводная часть. Как показали исследования учетной практики отечественных автотранспортных предприятий, для большинства из них не существует разграничение понятий затраты и расходы и определение себестоимости отдельно каждой оказанной услуги.

Некоторые из них напрямую включают понесенные расходы в себестоимость продаж и определяют финансовый результат в стоимостном выражении от общего объема оказанных услуг, а другие автотранспортные предприятия, не смотря на свой основной вид деятельности, вообще не вникают в специфику учета, и соответственно это влияет на показатели финансовой отчетности.

Расходы и затраты в отечественной науке и практике как понятия не отождествляют с 1998 года, когда был принят Национальный стандарт бухгалтерского учета 3 (НСБУ) «Состав затрат и расходов».

Термин «расходы» получил широкое распространение в начале XX века одновременно с появлением динамической концепции, согласно которой финансовый результат определяется как разница между доходами и расходами предприятия.

Согласно НСБУ «Расходы» с 1 января 2015 года, *расходы* представляют собой уменьшения экономических выгод, отраженные в отчетном периоде в форме выбытия, уменьшения стоимости активов или увеличения обязательств, способствующие уменьшению собственного капитала (финансового результата), за исключением связанных с его распределением между собственниками [2].

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.

Транспортная услуга является конечным процессом материального производства и одновременно начальным этапом производственного или конечного потребления.

В настоящее время под услугой понимается непосредственное перемещение грузов в пространстве, а также любая операция, не являющаяся движущей, но обеспечивающая ее подготовку и

осуществление, а именно: упаковка и маркировка грузов, их пакетирование, промежуточное хранение, перевозка пассажиров.

Основная часть. Автотранспортные предприятия, действующие в Республике Молдова, оказывают множество разных услуг:

- оказания услуг по перевозке пассажиров по городским, пригородным, междугородным и международным маршрутам;
- перевозки багажа;
- камеры хранения;
- оказания услуг комнаты матери и ребенка;
- грузовые перевозки;
- экспедиционные и др.

Как показывают исследования, 80% автотранспортных предприятий не применяют в учетной практике счета управленческого учета, а следовательно не определяют себестоимость оказанных услуг по своему основному виду деятельности.

Основная деятельность – деятельность, связанная с производством продукции и/или оказанием услуг, которая составляет цель деятельности субъекта.

Тем самым менеджеры таких предприятий и другие пользователи учетной информации не получают необходимую информацию для анализа и бизнес планирования.

Исследуемые предприятия в большей части списывают все расходы, связанные с использованием автотранспортных средств в своей деятельности напрямую на счет 711 «Себестоимость продаж», субсчет 7113 «Себестоимость оказанных услуг» без разграничения по автоподвижному составу или по каждому автомобилю в отдельности.

Как правило, автотранспортные предприятия имеют прямые затраты, которым согласно «Методическим указаниям» дается следующее определение:

Прямые затраты – затраты, которые могут быть отнесены к конкретному объекту калькуляции прямым путем без промежуточных расчетов [1].

К прямым затратам автотранспортных предприятий можно отнести затраты на:

- а) горюче - смазочные материалы;
- б) оплату труда водителей;
- в) отчисления на социальное и медицинское страхование от начисленной заработной платы водителей;
- г) командировочные водителей;
- д) ремонт автотранспортных средств в соответствии с законодательством и др.

Этот перечень может быть дополнен в зависимости от специфики деятельности автотранспортных предприятий.

Таким образом, за отчетный период можно получить необходимую информацию о величине затрат по каждому автомобилю в отдельности.

Наряду с прямыми затратами, могут иметь место и косвенные производственные затраты, определение которым дано следующее:

Косвенные производственные затраты – затраты, связанные с управлением и обслуживанием производственных подразделений субъекта [].

Исходя из определения и деятельности автотранспортных предприятий, косвенные производственные затраты могут включать в себя:

- а) заработную плату менеджера подвижного состава;

- б) отчисления на социальное и медицинское страхование от начисленной заработной платы менеджера подвижного состава;
- в) услуги связи менеджера;
- г) командировочные и др.

Иными словами, косвенные производственные затраты должны подлежать распределению и относиться непосредственно к оказанию автотранспортных услуг.

В составе расходов других видов деятельности согласно Плана счетов [3] числятся:

1. Расходы, связанные с долгосрочными активами.
2. Финансовые расходы.
3. Чрезвычайные расходы.

Состав перечня видов расходов, входящих в каждую из групп известен.

В учетной практике деятельности автотранспортных предприятий часто бухгалтерам приходится сталкиваться с трудностями в части четкого определения расходов, особенно расходов других видов деятельности.

Например, автотранспортное предприятие взяло автомобиль с правом выкупа или в кредит. В экономической литературе в данном случае при начислении процентов по кредитам дается следующая бухгалтерская запись:

Дебет 714 «Расходы по процентам»

Кредит 411 «Долгосрочные кредиты банков», 511 «Краткосрочные кредиты банков»

В этой ситуации считаем необходимым отметить, что если кредит был взят для основной деятельности предприятия, то и расходы должны учитываться (расходы по процентам) в составе косвенных производственных затрат.

Следовательно:

Дебет 821 «Косвенные производственные затраты», субсчет 8211 «Проценты по кредитам»

Кредит 411 «Долгосрочные кредиты банков», 511 «Краткосрочные кредиты банков»

Тоже самое хочется определить и в отношении расходов, связанных с долгосрочными активами.

Возникает вопрос: из каких соображений к примеру балансовая стоимость и расходы по выбывшим долгосрочным материальным или финансовым активам, должны относиться к вышеназванной группе расходов, если это непосредственно связано с основной деятельностью предприятия (например, автомобиль, используемый в деятельности и продается).

Ведь согласно НБУ основная цель финансовых отчетов заключается в представлении полезной информации, необходимой для принятия экономических решений широким кругом пользователей, таких как: собственники (акционеры, участники), кредиторы, клиенты, работники, публичные учреждения и общественность. Для осуществления этой цели финансовые отчеты представляют информацию о:

- 1) активах;
- 2) собственном капитале;
- 3) обязательствах;
- 4) доходах и расходах;
- 5) движении денежных средств

Таким образом, информация о доходах и расходах должна полностью соответствовать требованиям НСБУ.

В связи с отмеченными понятиями, хочется добавить, что НСБУ и другие нормативные акты по бухгалтерскому учету в Молдове, должны также учитывать специфику деятельности предприятий, либо наоборот. Хотелось бы предложить автотранспортным предприятиям в своей учетной политике, раскрывать специфику деятельности и в соответствии с этим применение Плана счетов.

Выводы:

ISCA 2021

1. Нет в Молдове четкого регламентирования Плана счетов под специфику деятельности автотранспортных предприятий.
2. Необходима разработка «Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету на автотранспортных предприятиях.
3. Каждое автотранспортное предприятие в своих Учетных политиках должно конкретизировать специфику учета

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Кодекс автомобильного транспорта. № 150 от 17.07.2014. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2014, nr. 247-248.
2. Национальные Стандарты Бухгалтерского Учета [online]. Доступно: <http://minfin.md>
3. Общий план счетов бухгалтерского учета и методологические нормы применения счетов. Доступно: <http://minfin.md>

**RULES, PRINCIPLES AND GOOD PRACTICES IN THE FINANCIAL REPORTING OF
GRANT-RECEIVING NGOs
REGULI, PRINCIPII ȘI BUNE PRACTICI ÎN RAPORTAREA FINANCIARĂ A
ONG-URILOR RECIPIENTE DE GRANTURI**

HAREA Ruslan, dr., Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

GRAUR Anatol, dr., Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

Abstract. *This paper presents the rules involved in the typical reporting requirements of NGOs receiving grants from various international organizations. In addition, it is presented how to reflect the aspects of reporting the specific costs of carrying out projects financed from external donor sources. Ways of documenting and calculating specific eligible expenses for donors are presented. At the same time, it combines the rules of international donors with the provisions of the legislation in force on how to capitalize on funding from sources provided by external donors.*

Keywords: *financial reports, special purpose financing, donations, eligible and ineligible costs.*

JEL classification: *M41.*

Implicarea organizațiilor neguvernamentale (ONG) în viața activă a societății implică un șir de costuri și cheltuieli care trebuie să fie acoperite din resurse financiare disponibile și, de cele mai multe ori, aceste resurse sunt oferite de diferite organizații donatoare prin intermediul programelor și proiectelor sub formă de granturi. Liderii și managerii ONG-urilor beneficiare de aceste granturi, trebuie să dezvolte, cel puțin, abilități de bază în domeniul managementului financiar. Abilitățile de bază în managementul financiar încep în domeniile critice ale gestionării numerarului și contabilității, care ar trebui să fie efectuate în urma anumitor controale financiare periodice pentru a asigura integritatea patrimonială în procesul de contabilitate.

Noii lideri și manageri ar trebui să învețe rapid cum să elaboreze situații financiare (din jurnale de contabilitate) și să supună analizei eficiente astfel de situații ca să dezvolte o înțelegere reală a stării financiare a organizației.

Analiza financiară desfășoară „realitatea” situației unei organizații - și ca atare, este una dintre cele mai importante practici în management. Toți membrii ONG-ului, personalul angajat, beneficiarii programelor derulate, voluntarii și membrii consiliului de administrație au, în general, responsabilitatea de a preveni gestionarea defectuoasă financiară. Prin urmare, este imperativ să existe mecanisme interne și politici de control financiar în vigoare.

Controlul contabil intern cuprinde o serie de proceduri menite să promoveze și să protejeze bunele practici de management, atât generale, cât și financiare. Prin urmărirea proceduri de control a contabilității interne, o organizație va crește semnificativ probabilitatea ca:

- informațiile financiare sunt fiabile, astfel încât managerii și Consiliul să poată depinde de aceste informații exacte pentru a lua decizii,
- activele și înregistrările organizației nu sunt utilizate în mod abuziv sau distruse accidental;
- se respectă politicile interne ale organizației,
- reglementările guvernamentale sunt respectate.

Primul pas în dezvoltarea unui sistem eficient de control contabil intern este identificarea acestor zone în care este posibil să apară abuzuri sau erori.

Domeniile și obiectivele, care trebuie abordate printr-un sistem eficient de control contabil intern sunt:

încasările de numerar - pentru a asigura că toate numerarele destinate organizației sunt primite cu promptitudine, depuse, înregistrate corespunzător, reconciliate și ținute sub o securitate adecvată;

plăți în numerar - pentru a se asigura că numerarul este plătit numai după autorizarea corespunzătoare din partea managementului, în scopuri comerciale valabile și că toate plățile sunt înregistrate corespunzător;

salarizare - pentru a se asigura că plățile salariale se efectuează numai după autorizarea corespunzătoare, că plățile salariale sunt înregistrate în mod corespunzător și că organizația respectă cerințele legale conexe (cum ar fi calculul, impozitarea și achitarea la timp a salariilor);

granturi, donații și sponsorizări - pentru a se asigura că toate granturile, donațiile și sumele din sponsorizare sunt primite și înregistrate corespunzător și că respectarea condițiilor oricărei restricții conexe este monitorizată în mod adecvat;

mijloace fixe - pentru a se asigura că mijloacele fixe sunt achiziționate și utilizate numai în mod corespunzător și autorizat, sunt protejate în mod adecvat și sunt înregistrate corespunzător. Sunt necesare și controale interne suplimentare pentru a asigura înregistrarea corectă a materialelor donate, bunurilor primite cu titlu gratuit și altor venituri

Atingerea acestor obiective necesită ca organizația să stabilească în mod clar procedurile pentru gestionarea fiecărei zone, inclusiv un sistem de verificări și solduri în care nu există nicio tranzacție financiară care este gestionat de o singură persoană de la început până la sfârșit. Acest principiu, numit *segregare* este definitiv pentru un sistem eficient de control intern. Chiar și într-o organizație mică, pagubele poate fi împărțite între personal și voluntari pentru a reduce oportunitatea de eroare. De exemplu, într-o organizație mică, directorul executiv ar putea aproba plățile și semnarea facturilor pregătite de contabil sau de managerul biroului. Cenzorul ar putea apoi revizui plățile cu documentația însoțitoare în fiecare lună, reconcilierea bancară și revizuirea facturilor cu utilitățile neachitate.

Consiliul de administrație și directorul executiv împart responsabilitatea pentru stabilirea standardelor de responsabilitate și conștiinciozitate cu privire la activele organizației și responsabilitățile asupra lor. Consiliul, de obicei prin activitatea persoanelor abilitate, deleghează responsabilitatea în parte prin aprobarea regulilor sistemului contabil de control intern.

Directorul executiv este de obicei responsabil pentru supravegherea implementării de zi cu zi a acestor politici și proceduri. Datorită numărului de cerințe detaliate implicate atunci când organizația primește finanțare de la un anumit donator, ar trebui să existe o persoană în organizație (eventual administratorul grantului) cu responsabilitatea de a înțelege și de a monitoriza reglementări specifice, cerințe și factori de conformitate specifici donatorului respectiv.

Pe măsură ce o organizație se maturizează și își schimbă finanțarea și programele, periodic se revizuește sistemul intern de control contabil care a fost stabilit și se ia în considerare noile circumstanțe (personal mai mare, finanțare mai limitată) și reglementările noi, cum ar fi primirea de granturi mai mari cu cereri sporite de conformitate.

În calitate de lider sau manager nefinanciar, nu se cere cunoașterea și dispunerea de abilități în sistemul de contabilitate. În schimb, acest lucru trebuie făcut de către un contabil competent sau contabil angajat de organizație. Poate fi realizat și de companii care oferă servicii de contabilitate profesionale.

Avantajele de a avea un contabil angajat permanent de un ONG sunt că:

- prima loialitate a contabilului va fi față de organizație;
- contabilul va fi disponibil în orice moment;
- costul angajării contabilului rămâne același, indiferent de câte ori el / ea trebuie să se întâlnească cu personalul sau să le explice ceva;
- dacă finanțele unui ONG sunt complicate și există multe tranzacții financiare,
- organizația poate avea nevoie de un contabil la îndemână pentru a face față întrebărilor și problemelor care se ridică.

Pentru a beneficia de donații, sponsorizări și alte forme de finanțare a activităților ONG-ul încheie cu donatorul un *Acord de finanțare*. Acordul de finanțare dintre donator și organizație prezintă toate aspectele referitoare la proiectul și include următoarele:

- activități pentru realizarea rezultatelor;

- finanțarea proiectului;
- raportarea activităților;
- raportul narativ, adică raportul de descriere a tuturor activităților desfășurate și a rezultatelor (obiectivelor) obținute în urma implementării proiectului respectiv;
- raportul financiar – raportul care arată utilizarea resurselor financiare oferite de donator pe perioada implementării proiectului în conformitate cu liniile bugetare pe domeniile de activitate descrise în acordul de finanțare;
- perioadele de raportare;
- gestionarea finanțării și achiziției de bunuri;
- prevederi specifice în buget cu privire la modul de aplicare a finanțării.

Bugetul include toate activitățile planificate enumerate în funcție de tipul de activitate. Bugetul este un cadru financiar destinat enumerării tuturor activităților și livrabilelor conform prevederilor Acordului de finanțare. Fiecare element (linie) din buget indică costurile care pot fi suportate pentru activitatea specifică (de exemplu, numărul de ateliere care urmează să fie prezentate, numărul de persoane care urmează să participe, închirierea locului de desfășurare a evenimentelor, costuri pentru utilități, costurile deservirii activităților etc.). Costurile de călătorie și diurnele sunt prevăzute fie separat sau aparte pe activități specifice. Taxele pe kilometru și diurnele aplicabile sunt enumerate în mod detaliat. Prevederea pentru costurile administrative pot include:

- tarifele pentru serviciile de contabilitate;
- tarife pentru servicii de audit;
- costuri de comunicare (servicii telefonice) sau internet;
- închiriere de spații sau echipamente necesare derulării diferitor evenimente;
- papetărie, birotice sau alte costuri de birou. Costurile de birou pot fi repartizate în costuri specifice sau pot fi prevăzute sub formă de forfetare;
- suma pentru costurile administrative pentru proiectul total. Dacă acestea sunt împărțite în costuri specifice, costurile reale sunt solicitate lunar pe măsură ce apar conform specificațiilor. Dacă este specificat ca o sumă forfetară, suma totală a cheltuielilor administrative poate fi transferată către un cont dedicat din care sunt plătite lunar costurile administrative.

Dacă, în timpul implementării prevederilor Acordului de finanțare se constată că anumite costuri rezonabile ar putea depăși linia bugetară relevantă, trebuie să se ajungă la un acord cu donatorul pentru reajustarea costurilor și pentru a reechilibra bugetul prin reducerea costurilor pe alte linii de buget. Asta ar trebui să se facă înainte de a se produce cheltuielile excesive pentru o anumită linie de buget. Salariile și taxele aferente nu sunt, în general, reglabile în cursul implementării unui Acord de finanțare. Pe durata implementării proiectului, un rezumat al cheltuielilor se întocmește și se actualizează lunar, indicând cheltuielile lunare, cheltuielile totale până în prezent și soldul de fonduri neutilizate pentru fiecare linie de buget. Acesta servește ca instrument de control pentru managerul organizației și managerii programului de proiect.

Următoarele cheltuieli nu sunt de obicei permise de donatori și se numesc **ineligibile**:

- lobby - include lobby legislativ direct și lobby la nivel local;
- acumularea de fonduri - include costurile de strângere de fonduri organizate, impulsuri de dotare, solicitarea de cadouri și sponsorizări și cheltuieli similare suportate exclusiv pentru strângerea de fonduri sau alte contribuții, co-finanțări;
- datorii neperformante - orice pierderi rezultate din conturi neîncasate și alte creanțe și costuri aferente;
- contingente - contribuții la o rezervă de contingență sau la orice provizion similar pentru evenimente neprevăzute;
- amenzi și sancțiuni - rezultate din încălcarea sau nerespectarea legislației în vigoare și reglementărilor locale;
- pierderi la alte donații - orice exces de costuri peste bugetul de finanțare nu este permis;

- costuri inutile de călătorie - de exemplu, atunci când se utilizează servicii zbor avion în alte clase decât cea econom;
- contribuții și donații de către organizație către alți beneficiari;
- anumite amortizări sau indemnizații de utilizare pentru imobile și echipamente achiziționate din finanțarea donatorului;
- divertisment - costuri pentru distracție, activități sociale, ceremonii, ospitalitate și activități legate de acestea, cum ar fi mese, cazare, închirieri, băuturi alcoolice, transportul și gratuitățile nu sunt permise;
- dobânzi - costurile suportate pentru dobânzile la capitalul împrumutat nu sunt permise.

În plus, ONG-ul trebuie să prezinte o reconciliere a fondurilor primite cu donatorii la intervale de timp prestabilite, astfel încât să poată fi verificat cum au fost utilizate tranșele pentru finanțarea oferită, dacă ONG-ul ar avea nevoie de un avans ulterior și care este suma nevalorificată din donații, care, deseori, trebuie returnată donatorului.

Organizațiile trebuie să ofere garanții pentru toate proprietățile subvenționate, fie ele în numerar sau alte active, și acestea trebuie utilizate numai în scopuri acceptate de donator. Controlul va fi sporit dacă atribuțiile dintre membrii organizației sunt împărțite astfel, încât nimeni să nu se ocupe de toate aspectele unei tranzacții de la început până la sfârșit. Deși o separare completă a funcțiilor poate nu este fezabilă pentru o organizație mică, se poate obține o anumită măsură de control eficient planificând cu atenție atribuirea funcțiilor de răspundere. Multe dintre cele mai eficiente tehnici pentru asigurarea controlului intern sunt foarte simple.

Dacă este solicitat de o agenție donatoare, ar trebui să fie deschis un cont bancar separat pentru mijloacele financiare oferite de către donator. Transferurile între conturile bancare ale donatorilor nu sunt permise. Cu toate acestea, dacă este necesar, fondurile pot fi transferate din contul general către un cont de donator, atunci când fondurile se epuizează sau tranșele nu sunt transferate la timp.

Reconcilierile bancare ar trebui efectuate lunar de către contabil și aprobat de directorul executiv.

În funcție de tipul de activități, plățile în numerar uneori nu pot fi evitate. În acest caz, trebuie pusă la punct o regulă internă cu privire la plăți mici cu numerar. O singură persoană (supravegheată, de exemplu, de cenzor) ar trebui să dețină controlul asupra fondurilor de numerar, să aibă acces exclusiv la numerar și își asumă responsabilitatea pentru reconcilierea bonurilor de numerar mic și a soldurilor de numerar.

Politica de achiziții a unei organizații trebuie să se bazeze pe principiul de a asigura cel mai mult utilizarea eficientă a costurilor și rațională a resurselor pentru bunuri sau servicii care vor servi cel mai bine organizația atât în prezent, cât și pe termen lung. Organizațiile trebuie să urmeze o politică de achiziție a sistemului cu mai multe oferte pentru furnizarea de produse și servicii. Acest sistem de achiziții publice nu ar trebui să împiedice exercitarea unei bune judecăți în evaluarea ofertelor comerciale primite.

Toate activele trebuie reflectate în registrul mijloacelor fixe al organizației. Va avea loc înstrăinarea activelor doar în consultare cu donatorul relevant.

Diferite abordări trebuie să se aplice achiziționării de articole neconsumabile sau a mijloacelor fixe (de exemplu: computere, mașini, imprimante și mașini de copiere), pe de o parte, și achiziții generale (cum ar fi rechizite de birou) pe de altă parte. Articolele care nu se pot consuma imediat sunt cele cu o durată de viață utilă de peste un an; sunt de natură permanentă și includ (dar nu se limitează la) mobilierul, echipamente informatice, fotocopioare și echipamente electronice.

În cazul articolelor care nu pot fi consumate imediat sau a mijloacelor fixe, cum ar fi calculatoarele, imprimantele și mașini de fotocopiat:

- achiziția trebuie să fie prevăzută prin Contract de cumpărare și aprobată de Directorul executiv;
- trebuie valorificate prin selectare minim trei oferte comerciale dacă valoarea de cumpărare a unui singur articol depășește 5 000 USD, sau așa cum este specificat în Acordul de finanțare;

• directorul executiv trebuie să confirme alegerea (făcută din ofertele comerciale) a bunului selectat pentru achiziționate prin aprobarea procesului verbal de selectare înainte ca articolul să fie efectiv comandat furnizorului.

Raportarea financiară. Intervalele rapoartelor vor fi conform acordului dintre donator și organizația beneficiar. Rapoartele constau de obicei dintr-o narațiune și un raport financiar.

Raportul narativ acoperă toate activitățile finalizate pentru perioada de raportare, în detaliu.

Raportul financiar enumeră toate cheltuielile progresiv în perioada acordului. Rapoartele sunt ajustate pentru a acoperi cerințele donatorului. Uneori, în perioada implementării proiectului, anumite activități nu pot fi desfășurate sau nu sunt la fel de eficiente cum era de așteptat, dar, cu ajustări, ar putea realiza mai bine rezultate. În astfel de circumstanțe, consimțământul donatorului trebuie obținut înainte de modificările în executarea proiectului. În cazul în care acest lucru necesită ajustări la liniile bugetare, atunci acestea sunt discutate și cu donatorul. Doar conform acordului scris al donatorului se pot efectua ajustări ale bugetului proiectului.

Costurile de salarizare. Personalul poate fi angajat de organizație pentru o perioadă nespecificată, în cazul în care angajatul primește un salariu convenit, indiferent de proiectele cu care acea persoană este implicată. Alternativ, personalul poate fi angajat numai pe durata unui anumit proiect, caz în care perioada de angajare corespunde cu perioada proiectului.

Salariile se plătesc înainte de sfârșitul fiecărei luni calendaristice completate, reținerile impozitului se deduc conform Borderoului de calcul a salariilor.

În cazul salarizării personalului angajat în baza contractului individual de muncă pot să existe 2 situații:

1. în buget este prevăzută linie pentru salariu și o linie distinctă pentru contribuții sociale (24%). Salariul se calculează conform tarifului prevăzut în buget și se justifică cu Borderoul de calcul unde salariul din buget corespunde cu cel calculat în Borderou. Contribuțiile sociale (24%) se calculează odată cu salariul și se raportează separat.
2. în buget este prevăzută linie pentru salariul care include și contribuții sociale (24%).

Salariul se calculează conform tarifului prevăzut în buget și se justifică cu Borderoul de calcul unde salariul din buget corespunde cu cel calculat în Borderou. Contribuțiile se vor reduce din tarifului indicat în buget, în coloană separată din Borderou, prin proporția: Salariul din buget \times 100 / 124. Deoarece contribuțiile sociale (24%) nu sunt prevăzute ca și linie separată în buget, nu se vor raporta separat. În acest caz, în Borderoul de calcul, va exista un calcul prealabil al CAS (24%) pentru stabilirea salariului din care se vor calcula celelalte rețineri.

În cazul procurărilor de servicii de la consultanți/experti/traineri în baza contractului de prestări servicii cu persoane fizice, tariful indicat în buget reprezintă retribuiția consultantului pentru serviciile prestate. Acest tarif exprimă costul integral al acestui tip de servicii, acceptat de finanțator prin Acordul de finanțare. Corespunzător, tariful aplicat se justifică prin Contract de prestări servicii, Act de primire-predare a serviciilor prestate, Borderou de calcul a retribuiției unde acesta este indicat în aceeași mărime cu tariful din buget. Contribuțiile se vor reduce din tarifului indicat în buget, în coloană separată din Borderou, prin proporția: Salariul din buget \times 100 / 124. Deoarece, contribuțiile sociale (24%) nu sunt prevăzute ca și linie separată în buget, nu se vor raporta separat. În acest caz, în Borderoul de calcul, va exista un calcul prealabil al CAS (24%) pentru stabilirea salariului din care se vor calcula celelalte rețineri.

În cazul procurărilor de servicii de la consultanți/experti/traineri prin contract de prestări servicii cu persoane fizice care activează în bază de Patentă de întreprinzător, tariful indicat în buget reprezintă retribuiția consultantului pentru serviciile prestate. De la prestator nu se calculează careva rețineri, iar obligația plăților de impozite și contribuții revine acestuia.

Aplicarea unor tarife mai mici decât cele prevăzute în buget (în Contracte, Borderouri și ale documente confirmative) se tratează ca economii, care pot fi realocate pe alte linii (cu acordul în scris al proiectului) sau restituite către donator.

Raportul financiar este prezentat conform formularului standard primit de la donator și este întocmit conform structurii bugetului proiectului pe liniile bugetare din Acordul cu PNUD Moldova, individual pentru fiecare Acord de grant;

Raportul financiar este întocmit cu indicarea tuturor plăților simultan în MDL și valuta donatorului, în speță pentru PNUD Moldova la rata UNORE în ziua plății tranșei oferite. Rata UNORE este o rată medie lunară care se stabilește la începutul lunii și se utilizează pentru toate plățile din luna aceasta.

Toate procurările din fondurile oferite de donatorii externi se efectuează prin scutire cu drept de deducere a TVA (ex-cota zero), precum și la plățile vamale pentru bunurile și serviciile importate în numele beneficiarului finanțării obținute de la acești donatori. Aceste facilități se extind și asupra surselor financiare care reprezintă contribuția proprie a beneficiarului, în condițiile includerii acestora în Acordul finanțare încheiat cu donatorul autorizat prin Acord sau Memorandum cu Guvernul Republicii Moldova.

Toate plățile și cheltuielile din fondurile oferite de donator sunt făcute strict corespunzător destinației în conformitate cu Acordul de grant semnat cu donatorul și conform articolelor bugetare ale acestui proiect.

Orice modificare a componenței bugetului sau a sumelor individuale din acest buget se face numai cu acordul prealabil, în scris, a donatorului;

Raportul financiar include doar cheltuieli din fondurile primite de la donator, diferitele cofinanțări ale Proiectului sunt incluse în Raportul narativ. Fiecare raport financiar cuprinde două părți separate:

1. *Raport detaliat* care indică sumele cheltuielilor conform documentelor justificative și plăților din liniile bugetare în conformitate cu Acordul de finanțare;
2. *Raportul sumar*, care indică suma totală a cheltuielilor pentru fiecare linie bugetară și soldul fondurilor neutilizate.

Soldul fondurilor neutilizate la data prezentării raportului trebuie confirmat printr-o copie a extrasului din contul curent. Toate documentele justificative sunt anexate la raport în ordinea în care acestea sunt incluse în Raportul financiar în sine.

Toate plățile din fondurile oferite de donator sunt confirmate simultan de două documente (copii):

1. Documentul care confirmă achiziționarea diferitelor tipuri de bunuri și servicii (facturi, acte de achiziții, acte prestare servicii etc.);
2. Documentele de plată pentru achitarea bunurilor și serviciilor achiziționate (ordine de plată, dispoziții de numerar etc.).

În ceea ce privește salariile, Raportul financiar specifică valoarea salariilor calculate. Anexele trebuie să conțină calculul salariilor pentru fiecare lună separat și toate documentele pentru plată, inclusiv pentru diferitele tipuri de rețineri (impozite pe salarii, asigurări medicale).

În cazul în care bugetul prevede un articol separat privind contribuțiile privind asigurările sociale (CAS) 24% sau impozitul social unic 25% în regiunea din stânga Nistrului, toate aceste sume sunt indicate și documentate separat de salarii. Dacă acest articol nu este separat, atunci toate plățile de mai sus sunt indicate, calculate și reținute împreună cu salariul.

Donatorii nu tolerează încălcarea legislației Republicii Moldova în cadrul activităților finanțate din sursele oferite către beneficiari. Din mijloacele financiare oferite de donatori nu sunt eligibile plăți pentru rambursarea diferitor datorii financiare, penalități, amenzi și achitarea facturilor către terțe persoane.

Toate achizițiile cu o valoare individuală mai mare decât echivalentul a 5 000 USD trebuie să utilizeze procedura de selectare a celei mai bune oferte din minimum 3 oferte comerciale, iar achizițiile ce depășesc echivalentul a 10 000 USD se realizează prin procedura de licitație deschisă (tender).

Achizițiile sau contractele nu sunt recunoscute eligibile atunci când cumpărătorul și vânzătorul sunt reprezentați de aceeași persoană pentru a evita un conflict de interese.

Cheltuielile mici generale sau frecvente care sunt prezentate în mărimi neînsemnate (de exemplu, diverse comisioane bancare) trebuie să fie acumulate într-un rând aparte pe fiecare lună calendaristică.

În descrierea cheltuielilor se folosesc denumiri a categoriilor de cheltuieli, precum și denumirile bunurilor sau serviciilor furnizate în special.

Toate documentele care confirmă cheltuielile pentru întreținerea unor grupuri de participanți trebuie confirmate suplimentar prin lista participanților la acest eveniment.

Nu sunt eligibile cheltuielile care nu țin nemijlocit de desfășurarea diferitor evenimente finanțate din sursele oferite de donator, sau în interesul angajaților Beneficiarului Proiectului.

Serviciile de chirie auto se documentează corespunzător prevederilor legislației în vigoare și se justifică prin Foia de parcurs cu indicarea kilometrajului parcurs sau a numărul de ore pentru care s-a luat în chirie mijlocul de transport.

Raportul financiar este prezentat în două exemplare, iar toate copiile documentelor justificative sunt confirmate de originale acestora

Raportul financiar este semnat pe baza Raportului sumar de către managerul și contabilul organizației partenere și se aplică ștampila Beneficiarului.

BIBLIOGRAFIE

1. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.1-6 din 05.01.2018.
2. S.N.C. “Capital propriu și datorii” aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 177-181.
3. Legea cu privire la organizațiile necomerciale nr. 86 din 11.06.2020. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.193 din 27.07.2020.
4. GRIGOROI, L., LAZARI, L. ș.a. Contabilitatea întreprinderii. Chișinău: Editura Cartier, ed. a III-a, revazută și actualizată 2021. 800 p. ISBN: 978- 9975-86-456-5

ADAPTAREA ANALIZEI RATELOR DE LICHIDITATE LA FORMATUL NOU AL BILANȚULUI

ADAPTATION OF LIQUIDITY RATE ANALYSIS TO THE NEW FORMAT OF THE BALANCE SHEET

ȚIRIULNICOVA Natalia

*dr., conf.univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
Republica Moldova, Chișinău, str. Bănulescu –Bodoni, 61
Telefon: + 373 22 402 760, web page: www.ase.md
e-mail autor: tiriulnicova.natalia@ase.md*

Rezumat: În prezentul articol se argumentează necesitatea adaptării modului de analiză a ratelor de lichiditate la conținutul bilanțului întocmit conform formatului nou. În particular, se menționează principalele modificări operate recent în formatul bilanțului care au o influență directă asupra modului de determinare a indicatorilor ce caracterizează capacitatea entității de a achita datoriile curente. În consecință, se propun anumite modificări în formulele de calcul ale ratelor de lichiditate cu indicarea surselor necesare de informații. În articolul sunt indicate principalele categorii de utilizatori care sunt cointeresați în aplicarea practică a formulelor modificate în luarea deciziilor economice.

Summary: This article argues the need to adapt the way of analysis of liquidity ratios to the content of the balance sheet prepared in accordance with the new format. In particular, it mentions the main modifications made recently in the format of the balance sheet that have a direct influence on the way of determining the indicators that characterize the entity's ability to pay current debts. Consequently, certain changes are proposed in the formulas for calculating liquidity rates with the indication of the necessary sources of information. The article indicates the main categories of users who are interested in the practical application of the modified formulas in economic decision-making.

Key words: analiza, rate de lichiditate, formatul bilanțului.
analysis, liquidity ratios, balance sheet format.

JEL CLASSIFICATION: M-41, M 49.

Introducere

Modificările survenite în reglementările contabile intrate în vigoare la 01.01.2020 impun adaptarea modului de analiză a informațiilor financiar-contabile prezentate utilizatorilor într-un format nou [1]. Astfel de adaptare devine foarte actuală pentru aprecierea capacității entității de a achita la timp datoriile curente, ceea ce întotdeauna este în vizorul creditorilor, auditorilor, investitorilor potențiali și alți utilizatori ai situațiilor financiare.

Pentru a caracteriza capacitatea entității de a plăti la timp datoriile curente, subiecții cointeresați în luarea deciziilor apelează la analiza ratelor (coeficienților) de lichiditate. La calcularea acestor indicatori se contrapun informațiile din activul și pasivul bilanțului.

Conținutul de bază al lucrării

Procesul de adaptare a analizei ratelor de lichiditate la formatul nou al bilanțului cuprinde următoarele etape:

- Identificarea noilor prevederi contabile care au un impact direct asupra analizei ratelor de lichiditate.
- Revizuirea modalităților practice de determinare a ratelor de lichiditate, adică rectificarea formulelor de calcul respective.
- Precizarea surselor de date inițiale necesare pentru calcularea ratelor de lichiditate conform formulelor modificate.

- Caracteristica impactului, adică determinarea influenței noilor reglementări contabile asupra nivelului ratelor de lichiditate, comparativ cu nivelul ratelor similare calculate conform formatului precedent al situațiilor financiare.

În continuare vor fi caracterizate succint principalele inovații în formatul bilanțului care au o influență semnificativă asupra modului de determinare a indicatorilor de lichiditate.

În elementul de active "Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale" (rd.040) și elementul "Avansuri acordate pentru imobilizări corporale" (rd. 120) din formatul nou al bilanțului se includ nu numai avansurile pe termen lung, dar și cele **curente** acordate pentru achizițiile (procurarea, crearea/construcția etc.) imobilizărilor corporale și necorporale [2, pct. 34 și pct. 42]. Existența unor astfel de avansuri curente diminuează rata lichidității curente în comparație cu nivelul ratei similare calculate conform formatului precedent al bilanțului.

În pasivul bilanțului a fost inclus un capitol suplimentar "F" în care se prezintă valoarea totală a provizioanelor contabilizată în conformitate cu SNC "Capital propriu și datorii". Prezentarea separată a provizioanelor, alături de datoriile pe termen lung (capitolul "D") și cele curente (capitolul "E"), impune modificarea formulelor de calcul a ratelor de lichiditate. Este de menționat, că valoarea totală a provizioanelor reflectată în pasivul bilanțului se specifică după destinația, indiferent de termen de utilizare. Conform reglementărilor noi, dezvăluirea informațiilor privind clasificarea provizioanelor în funcție de termenul de utilizare nu se cere nici la întocmirea notei explicative la situațiile financiare. Astfel, la existența unor provizioane semnificative pe termen lung, includerea în calcul a valorii totale a provizioanelor disponibile poate denatura sensibil nivelul ratelor de lichiditate. Pentru calculul exact al indicatorilor vizați în astfel de situații este necesar de aplicat datele aferente conturilor 426 "Provizioane pe termen lung" și 538 "Provizioane curente" din borderoul de solduri și rulaje (balanța de verificare). Un asemenea tratament va asigura comparabilitatea ratelor de lichiditate calculate cît pînă, atît și după modificarea formatului situațiilor financiare.

Spre deosebire de varianta precedentă a bilanțului, formatul nou al acestuia prezintă un element unic de active circulante "Numerar și documente bănești" (rd. 410). Totodată, valoarea documentelor bănești nu trebuie luată în calcul la determinarea ratelor de lichiditate intermediară și lichiditate absolută. Astfel, la existența unor valori semnificative ale documentelor bănești, poate fi denaturat sensibil nivelul ratelor menționate. În asemenea situații, pentru calculul exact al indicatorilor de lichiditate, din suma rîndului 410 trebuie excluse datele aferente soldurilor conturilor 245 "Transferuri de numerar în expediție" și 246 "Documente bănești" potrivit borderoului de solduri și rulaje (balanța de verificare).

Inovațiile menționate mai sus, operate în formatul situațiilor financiare, impun conformarea modului de determinare a ratelor de lichiditate la condițiile noi. În consecință, se propun anumite modificări în formulele de calcul ale indicatorilor vizați cu indicarea surselor necesare de informații.

După conținutul său economic, **rata de lichiditate curentă** reflectă de cîte ori valoarea activelor circulante acoperă valoarea datoriilor care entitatea urmează să achite într-o perioadă mai scurtă de un an. Pentru determinarea acestui indicator în baza datelor din formatul nou al bilanțului, formula de calcul trebuie rectificată în felul următor:

$$\text{Rata de lichiditate curentă} = \frac{\text{Active circulante}}{\text{Datorii curente} + \text{Provizioane curente}} = \frac{\text{rd. 420 (bilanț)}}{\text{rd. 820 (bilanț)} + \text{soldul contului 538 (balanța de verificare)}}$$

Aplicarea formulei corecte de calcul pentru analiza nivelului lichidității curente devine deosebit de importantă în următoarele situații:

- la oferirea creditelor (împrumuturilor) pe termen lung, cînd creditorul (împrumutătorul) analizează lichiditatea curentă a debitorului (împrumutatului);
- la efectuarea tranzacțiilor de leasing financiar, cînd locatorul analizează lichiditatea curentă a locatarului;

- la emisiunea acțiunilor, obligațiunilor corporative pe termen lung, când subscriptorul, adică deținătorul potențial al valorilor mobiliare menționate, analizează lichiditatea curentă a emitentului;
- la acordarea avansurilor pe termen lung conform condițiilor contractului de construcții, când beneficiarul (titularul construcției) analizează lichiditatea curentă a antreprenorului (executorului construcției);
- la efectuarea altor tranzacții pe termen lung, când persoana fizică sau juridică care oferă finanțarea entității, apreciază riscul acestei operațiuni economice.

Rata de lichiditate intermediară (parțială) reflectă cota datoriilor curente care entitatea supusă analizei este capabilă să achite prin mobilizarea numerarului disponibil, investițiilor financiare curente și creanțelor curente. Se propun următoarele rectificări în formula de calcul a acestui indicator în legătură cu modificarea formatului situațiilor financiare:

$$\text{Rata de lichiditate intermediară (parțială)} = \frac{\text{Numerar} + \text{Investiții financiare curente} + \text{Creanțe curente}}{\text{Datorii curente} + \text{Provizioane curente}} = \frac{\text{r. 410 (bilanț) – soldurile conturilor 245 și 246 (balanța de verificare) + (rd. 400 rd. 300 + rd. 310 + rd. 320 + rd.330 + rd.340) (bilanț)}}{\text{r. 820 (bilanț) + soldul contului 538 (balanța de verificare)}}$$

Aplicarea formulei corecte de calcul pentru analiza nivelului lichidității intermediare devine deosebit de importantă în următoarele situații:

- la oferirea creditelor (împrumuturilor) pe termen scurt, când creditorul (împrumutătorul) analizează lichiditatea intermediară a debitorului (împrumutatului);
- la emisiunea obligațiunilor corporative pe termen scurt, când subscriptorul, adică deținătorul potențial al valorilor mobiliare menționate, analizează lichiditatea intermediară a emitentului;
- la acordarea avansurilor curente conform condițiilor contractului de vânzare-cumpărare, de prestare a serviciilor, de executare a lucrărilor, când cumpărătorul sau, respectiv, beneficiarul analizează lichiditatea intermediară a vânzătorului (executorului);
- la efectuarea altor tranzacții pe termen scurt, când persoana fizică sau juridică care oferă finanțarea entității, apreciază riscul acestei operațiuni economice.

După conținutul său economic, **rata de lichiditate absolută (imediată)** caracterizează cota datoriilor curente care entitatea supusă analizei este capabilă să achite imediat, utilizând numai numerarul disponibil la moment. În baza datelor din situațiile financiare de formatul nou, formula de calcul pentru determinarea indicatorului în cauză trebuie modificată în felul următor:

$$\text{Rata de lichiditate absolută (imediată)} = \frac{\text{Numerar}}{\text{Datorii curente} + \text{Provizioane curente}} = \frac{\text{r. 410 (bilanț) – soldurile conturilor 245 și 246 (balanța de verificare)}}{\text{r. 820 (bilanț) + soldul contului 538 (balanța de verificare)}}$$

Calculul coerent al nivelului lichidității absolute (imEDIATE) devine deosebit de important în următoarele situații:

- la oferirea creditelor ”overnight” sau ”overdraft”, când creditorul analizează lichiditatea absolută a debitorului;
- la acordarea împrumuturilor și avansurilor pe termen foarte scurt, când împrumutătorul, cumpărătorul sau, respectiv, beneficiarul analizează lichiditatea imediată a împrumutatului, vânzătorului sau executorului;

- la efectuarea altor tranzacții pe termen foarte scurt (pînă la 10 zile), cînd persoana fizică sau juridică care oferă finanțarea entității, apreciază riscul acestei operațiuni economice.

Este de menționat că, în realitate, cazurile de aplicare a ratelor de lichiditate sînt foarte multiple și mai variate, decît cele indicate mai sus. De exemplu, întreprinderile de stat/municipale și societățile pe acțiuni în care cota statului depășește 50% din capitalul social, sunt obligate să prezinte fondatorului/acționarului *Informația privind analiza indicatorilor economico-financiari*, verificată și validată de entitatea de audit. Aceste cerințe sînt stabilite în Regulamentul cu privire la modul de selectare a entităților de audit și termenii de referință pentru auditarea situațiilor financiare individuale ale întreprinderilor de stat/municipale și societăților pe acțiuni în care cota statului depășește 50% din capitalul social aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr. 875/2015 [3, pct. 24-25]. În anexa la regulamentul menționat, printre lista indicatorilor economico-financiari, este inclusă și lichiditatea curentă. În consecință, agenții economici și auditorii asupra cărora se răsfrînge HG nr. 875/2015, sînt obligați să adapteze modul de calculare a indicatorilor supuși analizei la formatul nou al situațiilor financiare.

În final, este de accentuat că, în unele cazuri, revizuirea formulelor de calcul și aplicarea surselor de informații suplimentare elimină impactul modificărilor operate în reglementările contabile asupra nivelului ratelor de lichiditate. În alte cazuri, din contra, impactul oricum există și comparabilitatea ratelor de lichiditate față de perioadele precedente poate fi asigurată prin aplicarea retroactivă a noilor reglementări contabile.

Concluzii

Generalizînd cele expuse mai sus, este de subliniat importanța identificării noilor prevederi contabile care influențează modul de analiză a ratelor de lichiditate. Pentru determinarea corectă a nivelului acestor indicatori, este necesară adaptarea formulelor de calcul la conținutul bilanțului de formatul nou.

Propunerile autorului expuse în prezentul articol cu privire la rectificarea formulelor de calcul, precum și precizările aferente surselor exacte de date necesare vor facilita analiza ratelor de lichiditate de către diferiți utilizatori ai situațiilor financiare. Adaptarea analizei ratelor de lichiditate la formatul nou al bilanțului va contribui la elaborarea deciziilor argumentate privind oferirea finanțării entităților din partea contr-agenților (creditorilor, locatorilor, cumpărătorilor etc.).

Bibliografie:

1. Ordinul MF nr. 48/2019 cu privire la aprobarea modificărilor la Ordinul MF nr. 118/2013.
2. SNC "Prezentarea situațiilor financiare" aprobat prin Ordinul MF nr. 48/2019.
3. Regulamentul cu privire la modul de selectare a entităților de audit și termenii de referință pentru auditarea situațiilor financiare individuale ale întreprinderilor de stat/municipale și societăților pe acțiuni în care cota statului depășește 50% din capitalul social aprobat prin HG nr. 875/2015.

PRECONSOLIDARE – PROCEDEU DE RECALCULARE A INDICATORILOR SITUAȚIILOR FINANCIARE ALE ENTITĂȚILOR INTRATE ÎN PERIMETRUL DE CONSOLIDARE

CURAGĂU Natalia, conf. univ., dr.

Academy of Economic Studies of Moldova, Department of Accounting, Auditing and Economic Analysis, mun.
Chișinău, MD-2005, str. Bănulescu-Bodoni, 59; Blocul „F”; etajul 4; biroul 406; tel. 022-402-760

curagau.natalia.zaharia@ase.md

Abstract

The consolidated financial statements must ensure a homogeneous presentation of the group of companies included in the consolidation perimeter. For this reason, before carrying out consolidation operations, a series of operations are required to standardize the indicators of the entities at group level, which eliminates the differences between the accounting rules used to prepare the individual financial statements and those applicable to the consolidated accounts. The results of the research aim at the modalities of determining the accounting and control procedures related to pre-consolidation regarding various structures of the financial statements, the practical realization of the restatements specific to the consolidation, etc.

Key words: preconsolidation, group of entities, concentration of entities, conglomerate, parent entity, branch, consolidated financial statements.

JEL Classification: M41

INTRODUCTION

Vectorul important al globalizării este constituit de mișcările internaționale de capitaluri și de investiții directe și indirecte în străinătate, realizate de companii multinaționale, ce actualmente necesită studiu, inclusiv din punct de vedere a modalităților de întocmire a Situațiilor financiare consolidate a grupurilor de entități.

Situațiile financiare consolidate trebuie să asigure o prezentare omogenă a ansamblului format de societățile incluse în perimetrul de consolidare. Din acest motiv, înainte de realizarea operațiunilor de consolidare, sunt necesare o serie de operațiuni de omogenizare a indicatorilor entităților la nivel de grup, prin care se elimină diferențele dintre regulile contabile utilizate pentru întocmirea situațiilor financiare individuale și cele aplicabile conturilor consolidate.

De asemenea, au fost necesare de a fi examinate modalitățile de întocmire a Situațiilor financiare consolidate prin eliminarea incidenței înregistrărilor rezultate din aplicarea legislației fiscale, inclusiv.

Rezultatele cercetării vizează modalitățile de determinare a procedurilor contabile și de control ce țin de preconsolidare privind diverse structuri ale situațiilor financiare, realizarea practică a retrărilor specifice consolidării, etc.

Metodele de cercetare aplicate au fost: studierea conținutului proceselor economice la tema, observarea științifică, explicarea fenomenului economic ca retratarea conturilor consolidate și formularea și verificarea ipotezelor și concluziilor științifice la temă.

MATERIAL AND METHOD

Situațiile financiare consolidate trebuie să prezinte informații semnificative privind situația financiară și rezultatul ansamblului consolidat. Pentru întocmirea lor este necesar să se respecte principiile contabile generale, ținând-se cont totodată de caracteristicile proprii consolidării și de caracterul particular al obiectivelor atribuite informării financiare consolidate.

Din punct de vedere metodologic, Situațiile financiare consolidate pot fi definite ca un sistem de indicatori, care caracterizează poziția patrimonială și financiară a entităților care reprezintă o combinație de părți legate economic la data de raportare și performanțele financiare ale activității acestora în perioada de raportare. În acest context, sistemul de indicatori include nu numai datele

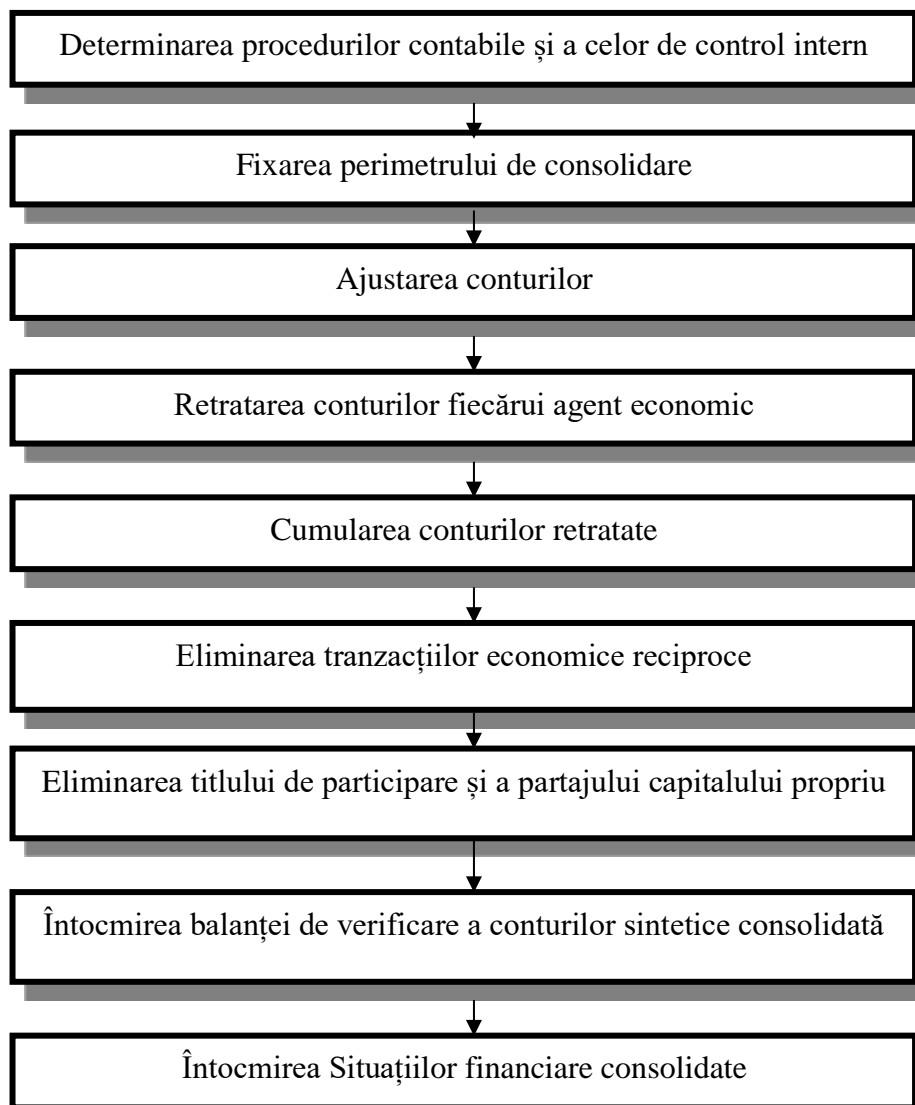
numerice ale bilanțului și altor situații financiare, ci și alte informații, care prezintă aspecte distincte ale activității.

Consolidarea este o tehnică ce permite reprezentarea de conturi unice pentru un ansamblu de entități, independente juridic, dar legate financiar sau dependente de un centru de decizie comun. Această procedură permite prezentarea situației financiare și a rezultatelor de ansamblu ale acestor unități economice, ca pentru o singură întreprindere.

Situațiile financiare consolidate dau o imagine mai completă asupra situației reale a unui grup, decât o pot face bilanțurile individuale ale fiecărui agent economic din cadrul grupului.

Schema nr. 1 Determinarea etapelor procesului de consolidare

(Sursa: Elaborat de autor)



Pentru a se ajunge la întocmirea conturilor consolidate este necesară parcurgerea a mai multor etape. Etapele enumerate pot fi rezumate astfel:

- Determinarea perimetrului de consolidare în baza metodelor utilizate, ce presupun existența controlului exclusiv, controlului comun sau o influență notabilă;
- Fixarea perimetrului de consolidare, adică care sunt agenții economici ai grupului care vor participa la întocmirea Situațiilor financiare consolidate de către entitatea-mamă;
- Ajustarea sau corectarea conturilor în dependență de modalitățile de obținere a titlurilor de participare a agenților economici ai grupului analizat;

- Retratarea conturilor individuale – conturile întocmite de fiecare entitate inclusă în perimetrul de consolidare trebuie să fie evaluate și prezentate pe baza principiilor și metodelor reținute de grup, conversia conturilor entităților aflate în străinătate în moneda de consolidare (moneda entității-mamă). Această conversie poate să se efectueze înainte sau după omogenizarea conturilor;
- Cumulul conturilor individuale retratate și convertite;
- Eliminarea tranzacțiilor economice dintre entitățile din cadrul grupului (operațiile reciproce și rezultatele interne);
- Eliminarea titlurilor de participație în dependență de investiția entității-mamă în capitalul propriu al entităților fiice membre ale grupului și partajul capitalurilor proprii ale acestora cu alți fondatori sau participanți în baza cotelor de participație;
- Modalitățile de întocmire a balanței de verificare a conturilor sintetice – procedeu de sinteză a datelor entităților din cadrul grupului;
- Întocmirea și prezentarea Situațiilor financiare consolidate: bilanțul consolidat; situația de profit și pierderi consolidat; situația fluxului de numerar consolidat; situația privind fluxul capitalului propriu și anexele la Situațiile financiare consolidate.

Odată cu punerea în vigoare a SNC „Prezentarea Situațiilor financiare consolidate” se confirmă faptul că entitățile-mamă sunt obligate ca pe lângă propriile documente de sinteză (situații financiare) să întocmească și să prezinte conturile consolidate (bilanțul consolidat, situația de profit și pierderi consolidat; situația fluxului de numerar consolidat și anexele la acestea).

Obligația întocmirii acestor Situații financiare consolidate intervine din momentul în care o entitate controlează, de manieră exclusivă sau comună, una sau mai multe entități, sau de când ea exercită o influență notabilă asupra acestora. În consolidare sunt reținute numai entitățile – persoane juridice. Consolidarea contribuie la apariția noțiunii de „grup de entități”, iar perimetrul de consolidare este constituit din ansamblul întreprinderilor luate în considerare pentru stabilirea conturilor consolidate. Ansamblul consolidat cuprinde:

- Entitățile din cadrul grupului constituit din entitatea-mamă și entitățile la care ea exercită un control exclusiv.
- Entitățile sub controlul comun al mai multor grupuri (entități multi-grup), la care entitatea - mamă exercită un control concomitent.
- Entitățile din afara grupului (entități asociate), la care entitatea-mamă exercită o influență notabilă.

Reglementările europene și internaționale prevăd posibilitatea excluderii entităților din consolidare (integrare sau punere în echivalență) în următoarele cazuri:

- deținerea provizorie de titluri;
- neafectarea imaginii fidele a ansamblului consolidat;
- informațiile necesare stabilirii conturilor consolidate necesită cheltuieli excesive și termene contabile depășite.

O filială sau participație poate fi lăsată în afara consolidării când acțiunile sau părțile sale nu sunt deținute decât provizoriu, fiind supuse cedării lor ulterioare.

Normele IFRS 10 „Situații financiare consolidate” reglementează această situație de excludere din consolidare, fiind prevăzute două cazuri:

➤ Când titlurile au fost cumpărate exclusiv în vederea cedării lor ulterioare, excluderea din consolidare referindu-se în acest caz la:

- a) titluri cuprinse în bilanț, printre valorile mobiliare de plasament (investiții pe termen scurt);
- b) titluri deținute cu caracter de transmitere terților;
- c) titluri care fac obiectul unui contract de procurare de mijloace financiare pe termen scurt și vânzarea titlurilor pentru o durată determinată, entitatea care a achiziționat aceste titluri neputând include această participație în consolidare;

➤ Când a fost luată o decizie irevocabilă rezultată dintr-un acord scris de cedare a titlurilor ce antrenează pierderea controlului, de rezultatele realizate de entitatea ale cărei titluri continuă să fie deținute, trebuind să beneficieze entitatea deținătoare de titluri – situație în care se poate aplica consolidarea prin punerea în echivalență.

Pentru fiecare entitate susceptibilă (ce pretinde, ce poate) de a intra în perimetrul de consolidare trebuie examinat procesul care a dus la decizia de a fi sau nu consolidată și apoi metoda de consolidare aplicabilă. Apoi se vor determina drepturile de vot deținute de entitatea-mamă ca bază a procesului de consolidare pentru întreprinderile care nu sunt nici sub control comun, nici sub control contractual. Documentele consolidate trebuie să respecte principiile contabilității financiare. Definierea principiilor contabile și metodelor de evaluare specifice grupului trebuie să aibă în vedere următoarele:

1. Reglementările legale care impun un anumit număr de principii;
2. Reglementările legate de principiile contabile aplicate de fiecare entitate din cadrul grupului;
3. Elemente legate de principiile reținute pentru comunicare a grupului cu exteriorul și cu organele de conducere a politicii grupului;
4. Reglementări legate de noțiunea de imagine ideală.

Este obligatoriu de omogenizat regulile de evaluare a datelor contabile pentru o anumită perioadă de timp (an calendaristic) ale entităților consolidate (retratări) și regulile de prezentare a acestora (reclasări).

Ca și în contabilitatea financiară în contabilitatea consolidată se utilizează următoarele principii: continuitatea activității; permanența metodelor; contabilitatea angajamentelor (principiul calculării); prudența; prioritatea conținutului asupra formei; importanța relativă; intangibilitatea bilanțului de deschidere (inițial); periodicității, etc.

Principiul omogenității se aplică exclusiv în cazul conturilor consolidate care prevede omogenizarea informațiilor prezentate de entitățile fiice cu informațiile (datele) entității - mamă, a regulilor de evaluare a indicatorilor economici, eliminarea incidentelor juridice și fiscale pentru anumite fapte economice, etc.

Omogenizarea regulilor de evaluare și aplicarea unor astfel de reguli este necesară când o situație similară este întâlnită la mai multe entități consolidate. Aplicarea acestor reguli omogene își are și limite, în cazul când anumite întreprinderi exercită activității în sectoare sau zone geografice care prezintă caracteristici economice proprii.

Și într-un caz și în altul, alegerea regulilor de evaluare trebuie să fie motivată să răspundă respectării principiului permanenței metodelor.

Conturile consolidate sunt stabilite prin agregarea informațiilor conturilor de la sfârșitul perioadei de gestiune ale entităților incluse în perimetrul de consolidare. Pentru obținerea unui ansamblu consolidat semnificativ, la nivelul grupului – în funcție de reglementările naționale și internaționale – se procedează la reuniunea datelor conturilor fiecărui agent economic din cadrul grupului după anumite reguli omogene de evaluare.

În baza practicii țărilor unde se efectuează consolidarea conturilor anuale de mai mult timp se observă că există diferențe frecvente și adesea semnificative între regulile de evaluare și prezentare aplicate la diferite întreprinderi. Aceasta situație rezultă, pe de o parte, din existența în cadrul dispozițiilor legale și a regulilor opționale, și, pe de altă parte, din divergențele între modalitățile de aplicare a principiilor și metodelor definite în legislație.

De regulă, legislația stipulează prezența aceluiași principii și metode aplicabile conturilor agenților economici, cu excepția existenței regulilor specifice privind tehnica de consolidare (de exemplu, operații economice intra-grup, diferențe de la prima consolidare, etc.), precum și posibilitatea utilizării anumitor metode de evaluare interzise la nivelul conturilor întreprinderilor.

Apar, deci, numeroase surse de discordanță a regulilor contabile, atât între entitățile din cadrul perimetrului, cât și între acestea și ansamblul consolidat.

De aceea, se impun în prealabil operații specifice consolidării, respectiv de a proceda la omogenizarea diferitelor reguli și metode privind conturile agenților economici.

Conturile consolidate se stabilesc și se publică cel puțin o dată pe an, adică entitatea - mamă prezintă Situația financiară consolidată cel puțin o dată pe an.

Potrivit art. 27 alin. (1) din Legea contabilității și raportării financiare, suplimentar la situațiile financiare individuale, entitatea-mamă întocmește Situațiile financiare consolidate în conformitate cu prevederile Legii contabilității și raportării financiare și ale standardelor de contabilitate. [1]

Aceste conturi, fiind ale entității-mamă, corectate însă pentru a ține cont de existența unui grup, se întocmesc la aceeași dată ca și Situațiile financiare distincte ale întreprinderilor fiice, care fac parte din grup.

În baza unor discordanțe care sunt justificate în anexe, conturile consolidate pot fi întocmite și la o dată diferită, Această situație este impusă de rațiuni tehnice care cer o dată diferită de întocmire, cum ar fi:

- ◆ Entitatea-mamă își întocmește și încheie registrele sale după ce entitățile - fiice (filiale sau filiale de producție) au făcut același lucru, aceasta pentru a se putea ține cont la stabilirea conturilor consolidate și de rezultatele entităților fiice;
- ◆ Entitățile din perimetrul grupului au o activitate sezonieră și, în plus, activități diversificate;
- ◆ Reglementările naționale impun la o întreprindere situată în străinătate, o altă dată de încheiere a conturilor.

În general, pot fi analizate două situații practice privind dată întocmirii conturilor consolidate:

- 1) La data întocmirii Situațiilor financiare a întreprinderilor cuprinse în perimetrul de consolidare.
- 2) La o dată diferită de momentul întocmirii conturilor anuale ale întreprinderilor consolidate.

Referitor la primul caz, legislația europeană și internațională în vigoare prevede următoarele date: dacă data de prezentare a Situațiilor financiare unei întreprinderi cuprinse în consolidare este anterioară cu mai mult de trei luni datei de întocmire a conturilor consolidate, acestea se întocmesc pe baza unor conturi provizorii. Aceste conturi se stabilesc în aceleași condiții ca și conturile anuale ale entităților cuprinse în consolidare. Ele se întocmesc pe baza inventarierii de la sfârșitul perioadei de gestiune analizate și cuprind, în mod obligatoriu, elemente patrimoniale privind: modificarea valorii stocurilor; amortizarea, uzura, epuizările și rezervele, inclusiv eventualele constituire de rezerve; ajustări ale faptelor economice inter-grup; calcularea impozitului pe venit.

Conturile provizorii sunt supuse controlului de către un auditor sau, în lipsa acestuia, de către un profesionist certificat.

Situațiile financiare consolidate se stabilesc pe baza principiilor și regulilor de evaluare specifice contabilității financiare, reglementate de SNC. Deci, regulile de evaluare sunt aceleași ca și în cazul dărilor de seamă ordinare.

Există însă, ajustări rezultate din caracteristicile proprii ale conturilor consolidate, în raport cu cele anuale, adică entitatea consolidantă (entitatea - mamă) poate utiliza alte reguli de evaluare fixate și destinate întocmirii corecte a Situațiilor financiare consolidate.

Poate fi admisă situația aplicării de noi reguli de evaluare care nu sunt autorizate în cazul conturilor la nivelul unei entități, deoarece aceste reguli permit prezentarea reală și completă a imaginii economice a grupului fără a avea consecințe asupra regulilor care determină calcularea impozitelor.

Dacă între regulile de evaluare, aplicabile în baza SNC, și cele aplicabile pentru conturile consolidate apar divergențe, se vor efectua retratări asupra situațiilor financiare.

Așadar, elementele de activ și pasiv, precum și cele de cheltuieli și venituri, cuprinse în conturile consolidate, sunt evaluate după metode omogene. Alegerea acestor metode depinde de caracteristicile grupului și ele pot fi:

- reguli de evaluare prevăzute de SNC,
- alte reguli de evaluare.

În cazul aplicării regulilor de evaluare conform SNC, conturile consolidate sunt întocmite după principiile și regulile de evaluare contabile, ținând-se cont de modificările rezultate din specificul acestor conturi în raport cu conturile anuale.

În cazul aplicării altor metode de evaluare, care vor fi stipulate în anexe, entitatea consolidantă poate utiliza alte reguli de evaluare, având drept scop:

- ◆ să țină cont de variațiile de preț
- ◆ să permită aplicarea de reguli neconforme cu cele de evaluare generale, adică metode și reguli de evaluare complementare, opționale, specifice consolidării, etc.

Retratarea prealabilă a informațiilor contabile a fiecărui agent economic din cadrul grupului, incluse în perimetrul de consolidare, este necesară din mai multe puncte de vedere. În primul rând această retratare poate fi sub forma unor simple reclasificări – fără nici o influență asupra rezultatului financiar și capitalurilor proprii ale filialelor – prin care se urmărește armonizarea modului de prezentare a datelor evidenței contabile entităților reținute pentru întocmirea Situațiilor financiare consolidate.

În ceea ce privește retratările ce au o influență asupra rezultatului financiar și capitalurilor proprii ale filialelor, ele pot să fie generate de:

- necesitatea de a armoniza metodele contabile la nivelul grupului;
- eliminarea evaluărilor de origine fiscală;
- schimbarea metodelor de calcul a unor indicatori economici la nivelul conturilor consolidate.

Orice modificare a conturilor agenților economici din cadrul grupului, efectuată în procesul de consolidare are la bază următoarele reguli contabile:

1. Dacă modificarea are o influență asupra capitalurilor proprii ale unei entități se corectează:
 - a) Rezervele pentru fluxurile contabile aferente perioadelor de gestiune anterioare perioadei ale cărei conturi consolidate se întocmesc; această schimbare este justificată deoarece rezervele corespund rezultatelor obținute în perioadele de gestiune anterioare; pentru contabilizarea modificării este necesară o singură înregistrare contabilă prin care se modifică conținutul bilanțului contabil.
 - b) Rezultatul financiar al perioadei de gestiune, dacă fluxul contabil a luat naștere în cursul perioadei analizate pentru care se întocmesc conturile consolidate; pentru contabilizarea modificării sunt necesare două înregistrări contabile prin care să fie modificat atât rezultatul financiar din bilanț cât și cel din Situația de profit și pierderi.
2. Dacă modificarea nu are nici o influență asupra capitalurilor proprii se corectează (ajustează) fie două elemente bilanțiere, fie două elemente din Situația de profit și pierderi.

CONCLUSIONS

Ca o generalizare, se poate de menționat că Situațiile financiare consolidate trebuie să respecte principiile și metodele de evaluare ale contabilității financiare specifice grupului, luându-se în vedere reglementările legale, care impun un anumit număr de principii contabile aplicate de fiecare entitate din cadrul grupului, elementele legate de principiile reținute pentru comunicare a grupului cu exteriorul și cu organele de conducere a politicii grupului.

Din punct de vedere practic, preconsolidarea se realizează diferit, în funcție de maniera de consolidare utilizată:

- Pe bază de solduri, cazul utilizării datelor din Situațiile financiare individuale ale entităților consolidate de la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune. Aceste date sunt cumulate, retratate și ajustate, ținând cont de elementele exercițiului curent și de cele ale exercițiilor viitoare.
- Pe bază de fluxuri, cazul ce presupune întocmirea Situațiile financiare consolidate la nivelul fiecărei perioade de gestiune, preluarea soldurilor la începutul următoarei perioade de gestiune și constatarea faptelor economice realizate pe parcursul perioadei de gestiune analizate. În acest caz, incidența retratării asupra exercițiilor precedente este deja constantă în soldurile de la deschiderea exercițiului următor, motiv pentru care trebuie înregistrată doar incidența retratărilor aferente perioadei de gestiune curente.

Astfel, pentru corectitudinea realizării procedurilor de preconsolidare, ce stau la baza întocmirii Situațiile financiare consolidate, se analizează conturile individuale ale entităților cuprinse în

ISCA 2021

consolidare, care în acest scop sunt supuse etapelor specifice procesului de consolidare ce privesc retratări, ajustări, eliminări, cumulări, etc.

REFERENCES

- [1] Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea Situațiilor financiare consolidate”, aprobat conform Ordinului Ministerului Finanțelor nr. 93 din 07.06.2019 // *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 209-216 din 28.06.2019;
- [2] Legea cu privire la Grupele Financiar - Industriale, nr. legii 1418-XIV din 14 decembrie 2000 // *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 27-28/90 din 06.03.2001;
- [3] Legea contabilității și raportării financiare, nr. legii 287 din 15 decembrie 2017 // *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 1-6 din 05.01.2018;
- [4] Marian SĂCĂRIN, 2012, Practici și reglementări de consolidare a conturilor, Editura ASE, pag. 17, ISBN 978-606-505-545-2;
- [5] Georgeta PETRE, Întocmirea Situațiilor financiare IFRS, disponibil: http://www.conta-ro/miscellaneous/598_miscellaneous_contabilitate_files%20598_.pdf

IMPROVING THE AUDIT IN THE CONTEXT OF THE REVIEW OF INTERNATIONAL QUALITY STANDARDS

PERFEȚIONAREA AUDITULUI ÎN CONTEXTUL REVIZUIRII STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE CALITATE

IACHIMOVSKI Anatolie

GRUMEZA Dumitru

Academia de Studii Economice a Moldovei

Abstract. *In the current conditions of the Republic of Moldova, not in all situations it is considered opportune for small audit practices to implement and maintain a quality management supervision system. International professional audit bodies are concerned about this issue and in recent years have consulted public opinion and representatives of audit companies on optimizing the quality review process for both large and small practices of audit work. For this reason, in our opinion, it is the right time to conduct a scientific investigation into this situation in order to identify the problems of the local audit on compliance with the new standards in this field.*

The results of the investigations aim to perform an analysis of the situation of domestic audit firms in terms of the need to connect to the new requirements of quality management. The recommendations will be based on the examination of how to transpose the requirements of the new standards in the regulation and supervision of the activity for the local audit entities. The opinions and proposals will aim to examine how the current requirements are transposed in order to improve the quality control system. Scientific investigations in this field are opportune for the improvement of the audit in the light of the revision of the international standards, which will contribute to the increase of the prestige and professionalism of the local audit at international level. Scientific research in this field is beneficial for improving the regulatory framework of audit quality by adjusting them to international standards. In order to carry out these researches, the project variants of the revised standards were studied, aiming to highlight the role of reforms in ensuring the quality of services in the field. In this way, the investigations in question constitute empirical research to determine whether new management solutions for audit practice contribute to improving the quality of the audit engagement in the context of modern requirements put forward by professional organizations.

Key words: *audit activity, international auditing standards, quality control, supervisory authority.*

JEL : M42

Conținutul lucrării

În practica auditului modern se caută răspuns la întrebarea ce ține de faptul că nu în toate cazurile este relevantă efectuarea unei revizuirii a calității angajamentului, cum ar fi în cazul practicilor de audit la entitățile mici. Totodată, evoluția tehnologiei, rețelelor și amploarea serviciilor furnizorilor externi sunt factori care influențează mediul actual de afaceri inclusiv și cel de audit.

Problemele de această natură au determinat ca IFAC-ul (International Federation of Accountants) și anume IAASB-ul (International Auditing and Assurance Standards Board) să vină cu soluții privind îmbunătățirea sistemului de control a calității la nivelul firmei de audit și la nivel de misiune. Astfel, pe parcursul anilor 2019 și 2020 au fost revizuite ambele standarde care se referă la controlul calității, mai precis ISQC 1 și ISA 220. De asemenea, s-a considerat de cuviință elaborarea unui nou standard de calitate ISQM 2 „Engagement Quality Reviews”.

La reuniunea IAASB din septembrie 2020 a fost aprobat un set nou de standarde dedicate managementului calității. Se anticipează ca până la sfârșitul acestui an setul în cauză de standarde să fie aprobate și de către Comitetul de supraveghere a interesului public, iar profesia de audit va avea la dispoziție doi ani pentru a implementa modificările introduse cu aceste noi standarde.

Potrivit informației publicate pe pagina web al IAASB pînă la 15.12.2022 firmele de audit vor implementa:

- ED-ISQM 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe” [4];

- ISQM 2 „Engagement Quality Reviews” [5];
- ISA 220 (revizuit) [5].

International Federation of Accountants (IFAC), anume International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) a aprobat ca variantă finală standard revizuit ISQC 1 „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe” [7].

ISQM 1 reprezintă versiunea îmbunătățită a standardului ISQC 1. Îmbunătățirile se referă la:

- a) Eligibilitatea lucrărilor de revizuire a calității angajamentului;
- b) Documentarea calității angajamentelor;
- c) Evaluarea performanței calității angajamentelor.

Conform ED-ISQM 1 entitatea de audit ar trebui să adopte o nouă abordare, numită management al calității, adică concentrat pe modul în care fiecare firmă își gestionează riscurile pentru calitate. Mijloace de îmbunătățire a sistemului de control a calității la nivelul firmei de audit, precum:

- Creșterea responsabilității conducerii firmelor de audit;
- Îmbunătățirea guvernantei firmei de audit;
- Monitorizarea mai riguroasă a sistemelor de control a calității;
- Remedierea mai eficientă a deficiențelor sistemelor de control a calității.

În opinia noastră, noile cerințe creează o platformă favorabilă pentru asigurarea condițiilor adecvate în realizarea activității de audit în Republica Moldova, însă acestea necesită resurse pentru consultarea și îndrumarea auditorilor practicieni prin prisma conformării la cadrul normativ existent:

- Legea nr.271 privind auditul situațiilor financiare, la elaborarea căreia s-a consultat opinia publică, avînd totodată ca punct de reper Conceptul de Transpunere a Directivei privind Auditul în legislația națională [1];
- Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova nr.807 din 20.08.2018 privind aprobarea Regulamentului de activitate al Consiliului de supraveghere publică a auditului [2];
- Standardele Internaționale de Audit, inclusiv revizuirile emise de IFAC și plasate pe pagina web a Ministerului Finanțelor în data de 01.09.2020 [3];
- prevederile acordului de asociere semnat de către Republica Moldova cu Uniunea Europeană, care stabilește racordarea la prevederile Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate [8], Regulamentului 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 [9].

Tablul 1. Reglementarea calității auditului în contextul cadrului normativ al Republicii Moldova

<i>Documente cu caracter normativ</i>	<i>Cerințele înaintate sistemului de control al calității auditului</i>	<i>Prevederi de conformitate</i>
<i>Manualul IAASB de reglementări internaționale</i>	Asigurarea controlului calității auditului, revizuirii și altor servicii conexe	Note Internaționale de Practică privind Auditul
<i>Legea nr.61 din 16.03.2007, art.41</i>	Implementarea și întreținerea unui sistem de asigurare a calității auditului	Aplicarea politicilor și procedurilor de control a calității auditului la nivel de misiune și de entitate
<i>Directiva 2006/43/CE</i>	Monitorizarea constatărilor și măsurilor disciplinare aplicate auditorilor și entităților de audit	Cerințele de exercitare a misiunilor în conformitate cu normele profesionale și de formare continuă

Sursa: întocmit potrivit cadrului normativ al Republicii Moldova [1, Legea nr.271 din 15.12.2017; 4, Directiva 2006/43/CE privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate]

La data de 01.09.2020 Ministerul Finanțelor a recepționat Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe, Ediția 2018 al International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), publicat de International Federation of Accountants (IFAC) în decembrie 2018 în limba engleză. Standarde Internaționale de Audit emise de IFAC în anul 2018, recepționate de Ministerul Finanțelor în data de 01.09.2020 sunt plasate pe pagina web [3]. În iulie 2020, Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) cu permisiunea IFAC și sub supravegherea Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar (ASPAAS) acest Manual a fost tradus în limba română.

Manualul în cauză înlocuiește ediția din 2016-2017. Acest manual conține reglementări emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) privind controlul calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. De asemenea, Manualul conține Note Internaționale de Practică privind Auditul (IAPN) fără caracter obligatoriu. Modificări de fond operate în versiunea actuală a Manualului de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe, se referă la ISA 250 (revizuit) și ISA 540 (revizuit).

ISA 250 (revizuit) este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care au început la 15 decembrie 2017 sau ulterior acestei date. Revizuirile și amendamentele de concordanță ale acestui standard sunt publicate în Partea I a Manualului de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe.

ISA 540 (revizuit) este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep la 15 decembrie 2019 sau ulterior acestei date și include amendamente cu privire la un proces optimizat de evaluare a riscurilor, o relație mai strânsă cu metodele, datele și ipotezele utilizate în realizarea estimărilor contabile, considerente privind adaptabilitatea și un accent pe importanța scepticismului profesional.

Ca rezultat al aprobării ISA 540 (revizuit) au fost aduse amendamente de concordanță următoarelor Standarde Internaționale de Audit:

- ISA 200, Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit;
- ISA 230, Documentația de audit;
- ISA 240, Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare;
- ISA 260 (revizuit), Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta;
- ISA 500, Probe de audit;
- ISA 580, Declarații scrise;
- ISA 700 (revizuit), Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare;
- ISA 701, Comunicarea aspectelor - cheie de audit în raportul auditorului independent.

Aspectele revizuite prevăd o evaluare separată a riscului inerent și a riscului de control pentru a furniza o bază pentru conceperea și desfășurarea procedurilor de audit subsecvente cu scopul de a răspunde riscurilor de denaturare semnificativă evaluate, inclusiv riscurile semnificative, pentru estimările contabile la nivel de aserțiune în conformitate cu ISA 330. Ca urmare a intrării în vigoare ISA 540 (revizuit) încep cu 15 decembrie 2019 a fost adus în concordanță și unele prevederi ale ISA 230, Documentația de audit. Astfel la pct.A7 ISA 230 se exemplifică documentarea modului în care auditorul a evaluat probele în legătură cu estimările contabile.

La identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă pentru clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații semnificative, altele decât estimările contabile, auditorul are posibilitatea de a separa sau combina evaluarea riscului inerent și evaluarea riscului de control în funcție de tehnicile sau metodologiile de audit preferate și de considerente practice.

În conformitate cu art.41 (1), Legea nr.271 privind auditul situațiilor financiare este prevăzută exercitarea controlului extern în vederea constatării existenței și a modului de aplicare a sistemului de asigurare a calității auditului. Aspectele în cauză ale controlului reiese din cele expuse în contextul prevederilor Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor

consolidate, care abordează două nivele de realizare a controlului: conformarea la politicile și procedurile de control al calității auditului la nivel de entitate și la nivel de misiune de audit.

ED-ISQM 1 și ISA 220 (revizuit) abordează circumstanțe care determină revizuirea calității angajamentului

Întrucât revizuirea calității angajamentului este un răspuns la un risc evaluat de calitate, IAASB a fost de acord ca ED-ISQM 1 să abordeze circumstanțele în care ar trebui efectuată o revizuire a calității angajamentului. Totodată, IAASB a constatat necesitatea ca cerințele din ED-ISQM 1 și ISQM 2 să fie organizate într-un mod care să asigure legături adecvate între standarde. De aceea, s-a decis ca ISQM 2 să ajute la funcționarea sistemului de management al calității firmei de audit.

Standardele explică rolul firmei în legătură cu interesul public și clarifică cum se raportează atingerea obiectivului standardului la rolul de interes public. Paragraful 7 din ED-ISQM 1 prezintă clar această legătură dintre scopul sistemului de management al calității și interesul public. De asemenea, se poate de afirmat că este o claritate a expunerii modului cum se raportează atingerea obiectivului standardului la rolul de interes public.

ISA 220 (revizuit) conține îmbunătățiri, clarificări și îndrumări cu privire la următoarele aspecte:

- a) S-a îmbunătățit accentul aferent importanței:
 - aplicării adecvate a judecății profesionale;
 - exercitării scepticismului profesional.
- b) S-a oferit o claritate mai bună în ceea ce privește:
 - rolul de implicare a partenerului de angajament pe întreaga perioadă a misiunii;
 - responsabilitățile partenerului de angajament ce țin de gestionarea și asigurarea calității la nivel de angajament.
- c) Sunt prezentate îndrumări pentru un mediu în evoluție aferente:
 - modelelor de utilizare a unor tehnologii avansate;
 - capacitatea echipei misiunii de conformare la politicile și procedurile de management al calității.

ISQM 2 se aplică tuturor misiunilor pentru care este necesară efectuarea unei revizuirii a calității angajamentului în conformitate cu ISQM 1. Noile abordări în managementul de revizuire a calității sunt în concordanță cu interesele publice.

IAASB a oferit explicații referitor la proiectul ISQM 2. Aceste explicații sunt prezentate și publicate prin intermediul a două memorandum-uri:

1. Memorandumul explicativ general [13];
2. Memorandumul aferent proiectului ISQM 2 [14].

Primul memorandum expune proiectele și explică legăturile celor trei standarde de management al calității (ISQM 1; ISQM 2; ISA 220 (revizuit)). Cel de-al doilea memorandum oferă informații și explicații referitor la proiectul ISQM 2.

IAASB a organizat consultații publice ale proiectelor celor trei standarde de management al calității. În majoritatea comentariilor respondenților se regăsesc mesaje de susținere a proiectelor IAASB. De asemenea, respondenții au adresat și întrebări ce țin de problemele cu care se confruntă aceștia referindu-se la anumite paragrafe din cadrul proiectelor celor trei standarde de management al calității. În final, s-a ajuns la concluzia că consultațiile publice au oferit un sprijin important în abordarea problemelor de interes public considerate relevante pentru revizuirea calității angajamentului.

Concluzii

În varianta actuală a ED-ISQM 1 se consideră ca sistemul de management al calității să fie abordat în mod proactiv în baza riscurilor care pot apărea în gestionarea activităților entității de audit. În acest mod se oferă soluții pentru sistemele de management al calității în ceea ce privește îmbunătățirea capacității de reacție la riscuri. Astfel, abordarea nouă a ED-ISQM 1 facilitează răspunsul mai

proactiv al firmei la schimbarea circumstanțelor. Prevederile actualizate ale acestui standard asistă consiliul de administrație în exercitarea noilor atribuții ce țin de managementul calității.

Aplicarea ED-ISQM 1 va genera beneficii pentru calitatea angajamentului, sprijină exercitarea adecvată a scepticismului profesional la nivel de angajament. La revizuirea standardului în cauză s-a ținut cont de provocările ce pot apărea la implementare. Standardul oferă materiale de sprijin care ajută tratarea acestor provocări.

În cadrul proiectului ISQM 2 sunt enunțate posibile acțiuni care să ofere o abordare mai eficientă a problemelor de interes public relevante procesului de revizuire a calității angajamentului, precum:

- extinderea cerinței de revizuire a calității și la alte angajamente, în plus față de auditurile situațiilor financiare;

- îmbunătățirea criteriilor de eligibilitate pentru ca o persoană să fie numită revizor de calitate a angajamentului, oferirea responsabilităților revizorului calității angajamentului, inclusiv ce țin de natura, calendarul și amploarea procedurilor de revizuire a calității;

- luarea în considerare a efectului revizuirilor de calitate asupra exercitării adecvate a scepticismului profesional de către membrii echipei misiunii.

ISQM 2 admite ca revizuirea calității să fie extinsă și la alte tipuri de misiuni, decât cele de auditare a situațiilor financiare. De aceea, persoana care pretinde la rolul de revizor al calității trebuie să fie competență de a revizui și alte angajamente specifice domeniului auditat și respectiv să corespundă mai multor criterii de eligibilitate comparativ cu acelea care au fost pînă la intrarea în vigoare a ISQM 2.

Bibliografie

1. Legea privind auditul situațiilor financiare nr.271 din 15.12.2017 (data intrării în vigoare 01.01.2019). În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 7-17 din 12.01.2018.

2. Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova nr.807 din 20.08.2018 privind aprobarea Regulamentului de activitate al Consiliului de supraveghere publică a auditului. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 321-332 din 24.08.2018.

3. Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate. Codul Etic al Profesioniștilor Contabili [online]. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>.

4. ED-ISQM 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează auditudini și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe” [online]. Disponibil: [http // www. iaasb.org](http://www.iaasb.org).

5. ISQM 2 „Engagement Quality Reviews” [online]. Disponibil: [http // www. iaasb.org](http://www.iaasb.org).

6. ISA 220 (revizuit) [online]. Disponibil: [http // www. iaasb.org](http://www.iaasb.org).

7. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [online]. Disponibil: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/quality-management-firm-level-isqm-1>.

8. Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate [online]. Disponibil: [http // eur-lex.europa.eu](http://eur-lex.europa.eu).

9. Regulamentului 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. [online]. Disponibil: [http // eur-lex.europa.eu](http://eur-lex.europa.eu).

10. Proposed International Standard on Quality Management 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements (previously ISQC 1) [online]. Disponibil: <https://www.iaasb.org/publications-resources/exposure-draft-international-standard-quality-management-1-quality>

11. Overall Explanatory Memorandum, The IAASB’s Exposure Drafts for Quality Management at the Firm and Engagement Level, Including Engagement Quality Reviews. [online]. Disponibil:

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Proposed-ISQM-2-Explanatory-Memorandum.pdf>

12. Explanatory memorandum to ED-ISQM 2. [online]. Disponibil: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Proposed-ISQM-2-Explanatory-Memorandum.pdf>

13. Memorandumul explicativ general [online]. Disponibil: <https://www.iaasb.org/publications-resources/iaasb-s-exposure-drafts-quality-management-firm-and-engagement-level-0>

14. Memorandumul aferent proiectului ISQM 2 [online]. Disponibil: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Proposed-ISQM-2-Explanatory-Memorandum.pdf>

**ПРИМЕНЕНИЕ СТАНДАРТОВ КАЧЕСТВА АУДИТА НА УРОВНЕ АУДИТОРСКОЙ
ФИРМЫ И МИССИИ ПО АУДИТУ**
**APPLICATION OF AUDIT QUALITY STANDARDS AT THE LEVEL OF THE AUDIT
FIRM AND THE AUDIT MISSION**

Liudmila Larițkaia

Academia de Studii Economice a Moldovei

Abstract. Совет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности отчетности (IAASB) представил в окончательной редакции три новых стандарта по контролю качества аудита. Целью данной статьи является анализ изменений, которые были внесены Советом по международным стандартам аудита с целью улучшения качества аудита. В статье рассматриваются компоненты системы контроля качества аудиторской фирмы, при этом уделяется внимание двум новым компонентам в системе контроля качества аудиторской фирмы. В заключении даются предложения, касающиеся улучшению системы контроля качества аудиторской фирмы с учетом изменений в международных стандартах аудита.

Keywords: аудит, контроль качества, аудиторские риски

JEL Classifications: M42

Введение

Вопросы контроля качества аудита как на уровне аудиторской фирмы, так и на уровне миссии по проведению аудита финансовой отчетности приобретают в последнее время очень важное значение. В этой связи в сентябре 2020 года на своем заседании Совет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности отчетности (IAASB) представил в окончательной редакции три стандарта, ставших итогом реализации масштабного проекта по улучшению качества аудита. Это такие стандарты аудита как:

- 1) МСА 220 «Менеджмент качества для аудита финансовой отчетности»,
- 2) МСКК 1 «Менеджмент качества для фирм, которые проводят аудит или обзор финансовой отчетности, а также другие задания или связанные с ними услуги»,
- 3) МСКК 2 «Задание по контролю качества».

Следует отметить, что первые два стандарта уже использовались аудиторскими организациями, под названиями МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности» и МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания», а стандарт МСКК 2 «Задание по контролю качества» является совершенно новым. Данные новые стандарты вступят в силу с 15 декабря 2022 года, при этом досрочное их применение приветствуется.

МСКК 1 «Менеджмент качества для фирм, которые проводят аудит или обзор финансовой отчетности, а также другие задания или связанные с ними услуги» посвящен формированию организационной системы управления качеством аудита самой аудиторской фирмы и создает базовые условия для проведения аудита на высоком уровне.

МСКК 2 «Задание по контролю качества» касается проведения проверок качества выполненных аудиторских миссий.

МСА 220 «Менеджмент качества для аудита финансовой отчетности» рассматривает качество на уровне отдельного задания или миссии по проведению аудита финансовой отчетности.

Анализ изменений в части контроля качества Международных стандартов аудита.

Данный анализ начнем с сравнения положений предыдущей и новой редакции МСКК 1.

Таблица 1.

Структура МСКК в предыдущей и новой редакции

МСКК 1 (пересмотренный) «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и	МСКК 1 «Менеджмент качества для фирм, которые проводят аудит или обзор финансовой отчетности, а также другие задания или связанные с ними услуги»
---	---

<i>обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания»</i>	
Введение Сфера применения настоящего стандарта Порядок применения настоящего стандарта Дата вступления в силу Цель Определения Требования Применение и соблюдение соответствующих требований Элементы системы контроля качества Ответственность руководства за качество внутри аудиторской организации Соответствующие этические требования Принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий Кадровые ресурсы Выполнение задания Мониторинг Документация системы контроля качества Руководство по применению и прочие пояснительные материалы Применение и соблюдение соответствующих требований Элементы системы контроля качества Ответственность руководства за качество внутри аудиторской организации Соответствующие этические требования Принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий Кадровые ресурсы Выполнение задания Мониторинг Документация системы контроля качества	Введение Цель настоящего стандарта Система менеджмента качества фирмы Сфера применения настоящего стандарта Дата вступления в силу Задачи Определения Требования Применение и соблюдение соответствующих требований Система менеджмента качества Управление и руководство Процесс оценки рисков фирмы Соответствующие Этические Требования Принятие и продолжение отношений с клиентами и конкретных требований Выполнение задания Ресурсы Информация и коммуникация Мониторинг и процесс восстановления Сетевые требования или сетевые службы Предоставление услуг Документация Приложение и другие пояснительные материалы Сфера применения настоящего стандарта Дата вступления в силу Задачи Определения Требования Применение и соблюдение соответствующих требований Система менеджмента качества Управление и лидерство Процесс оценки рисков фирмы Соответствующие Этические Требования Принятие и продолжение отношений с клиентами и конкретных требований Выполнение задания Ресурсы Информация и коммуникация Мониторинг и процесс восстановления Сетевые требования или сетевые службы Предоставление услуг Документация Приложение 1: компоненты системы менеджмента качества

Источник: разработано автором по материалам МСКК 1[1].

Следует отметить, что новый МСКК 1 вместо контроля качества оперирует понятием управления качеством, что реализуется через риск-ориентированный подход, который обеспечивает гибкую и масштабируемую систему, которая умеет подстраиваться под уникальные обстоятельства любой аудиторской фирмы и самих миссий по аудиту, что значительно превосходит использовавшийся до сих пор линейный подход.

Вместо ранее шести составляющих контроля качества аудита, новый стандарт устанавливает восемь компонентов.

По материалам МСКК 1 «Менеджмент качества для фирм, которые проводят аудит или обзор финансовой отчетности, а также другие задания или связанные с ними услуги» автор разработал схему элементов контроля качества аудиторской фирмы.

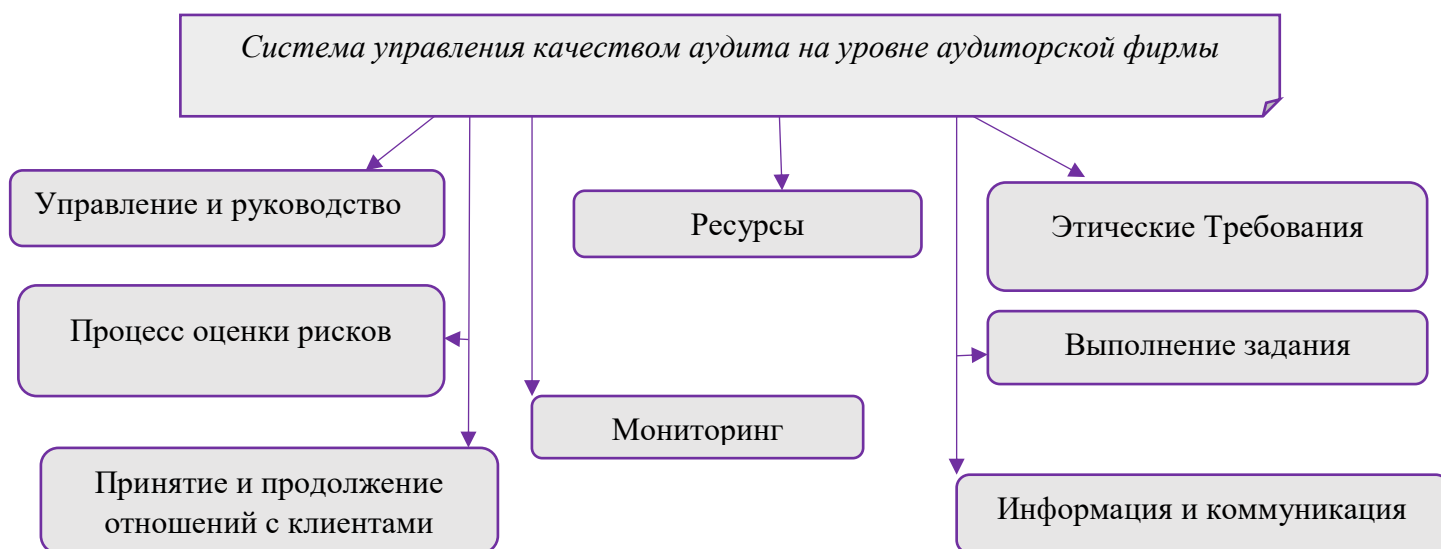


Рис 1. Системы управления качеством аудита на уровне аудиторской фирмы

Источник: разработано автором по материалам МСКК I «Менеджмент качества для фирм, которые проводят аудит или обзор финансовой отчетности, а также другие задания или связанные с ними услуги» [1].

Управление и руководство (Governance and Leadership) является одним из составных элементов управления качеством аудита на уровне аудиторской фирмы, и это одно из важнейших понятий нового стандарта. На руководство аудиторской фирмы возложена функция формирования основы системы управления качеством аудита, при этом учитываются последние изменения в кодексах корпоративного управления передовых экономик мира и формулируются соответствующие требования к руководству аудиторских фирм, устанавливая:

- ✓ зону ответственности руководства аудиторской фирмы,
- ✓ ежегодную оценку системы управления качеством аудиторской фирмы,
- ✓ уровень квалификации и полномочий руководства аудиторской фирмы,
- ✓ проверки эффективности деятельности самого руководства,
- ✓ необходимая организационная структура,
- ✓ распределение обязанностей,
- ✓ ресурсное планирование.

Особое внимание уделяется культурным ценностям аудиторской фирмы, которые способствуют качеству, включая выполнение этических принципов, понимание ценностей и установок во всей фирме и подчеркивание ответственности всего персонала за качество, связанное с выполнением заданий или деятельность в рамках системы менеджмента качества.

Процесс оценки рисков необходимо взять за основу при моделировании системы качества на аудиторской фирме, принимая во внимание три главных составляющих:

1. Определение целей по качеству, которых аудиторская фирма желает достичь в ходе выполнения аудиторских заданий;
2. Идентификация и оценка рисков для качества;
3. Разработка и внедрение ответных мер при возникновении рисков качества аудита.

При идентификации рисков следует ориентироваться на риски, которые имеют обоснованную вероятность возникновения и негативного влияния на достижение поставленных целей по качеству. При этом, принимаются во внимание обстоятельства, события, действия или бездействие. Аудиторская фирма в ответ на угрозы качества должна разработать ответные

меры, которые являются уникальными и разрабатываются каждой аудиторской фирмой на индивидуальной основе.

Этические требования данное требование предполагает создание руководств, содержащих положения соответствующих этических требований и рекомендации относительно того, как они применяются в том числе, в условиях выполнения аудиторского задания. Этические требования должны приниматься во внимание при:

- ✓ назначении персонала для управления и контроля за соблюдением соответствующих этических требований или предоставлении консультации по вопросам, связанным с соответствующими этическими требованиями,
- ✓ разработке политики или процедур для персонала по передаче соответствующей информации, связанных с личными или корпоративными ситуациями (финансовые интересы, кредиты, трудовые отношения или личные встречи),
- ✓ создании информационной системы, в том числе с помощью ИТ-приложений (т. е. ресурсов), для контроля соблюдения соответствующих этических требований, включая регистрацию и сохранение информации о независимости.

Принятие и продолжение отношений с клиентами и конкретных требований.

Аудиторской фирмой должны быть разработаны положения о принятии и продолжении отношений с клиентами в свете конкретных заданий (например: случаи, когда аудиторская фирма не должна принимать предложения клиентов: плохая репутация и др.).

Выполнение задания. Аудиторская фирма должна разработать политику или процедуры, касающиеся надзора за выполнением аудиторской миссии, которые могут включать:

- + Распределение обязанностей в команде,
- + Примерное планирование времени на проведение аудита или других заданий,
- + Ситуации, когда необходимы консультации,
- + Решение ситуаций, когда у команды аудиторов формируются разные мнения,
- + Особенности проведения аудита на предприятиях публичного интереса,
- + Специфика проведения аудита на ряде предприятий (банки, фондовые биржи и др.).

Ресурсы. Если действующая версия МККС 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания» различает лишь один вид ресурсов (человеческий), то новый стандарт будет оперировать более широким спектром: человеческих ресурсов (в том числе в виде привлекаемых внешних специалистов), технологических ресурсов (программное обеспечение) и интеллектуальных (как пример, методологии). При этом стандарт также уделяет внимание тому, в какой степени ресурсы подходят для выполнения задания, как именно они получены или созданы внутренними силами.

Информация и коммуникация. Общеизвестно, что для эффективного функционирования любой системы необходимо обеспечить непрерывный информационный поток надежной и полезной информации. Для обеспечения информационного потока (стандарт различает при этом внутренние и внешние коммуникации) может потребоваться формирование целой внутрикорпоративной информационной системы. Внешний обмен информационными потоками должен быть определен аудиторской фирмой, то есть случаи, когда необходимо осуществить внешний информационный обмен с какой-либо еще стороной, попутно определяя специфические виды информации, которые требуют коммуникации, способ и форму этих коммуникации, подходящий для них момент. В частности, таким не оговоренным стандартом случаем необходимой коммуникации является исполнение требований национального законодательства.

Мониторинг и процесс восстановления фокусирует внимание на отслеживании качества на уровне отдельного аудиторского задания к отслеживанию качества на уровне всей системы управления качеством аудита. Принимая во внимание

характер, масштаб и время проведения аудиторского задания, поскольку будет определяться множеством разных факторов: структурой системы управления качеством, изменений в ней, уникальными обстоятельствами. Стандарт вводит основы для анализа результатов мониторинга и обнаружения недочетов, с последующим анализом серьезности и постоянства этих самых недочетов.

МСКК 1 «Менеджмент качества для фирм, которые проводят аудит или обзор финансовой отчетности, а также другие задания или связанные с ними услуги» *оговаривает выборку выполненных заданий на прохождение проверок на качество*. Данная процедура отбора будет принимать в расчет то, насколько значимы проверенные компании с точки зрения общественного интереса, а также момент для проведения проверки на качество с учетом уровня риска.

МСКК 2 «Задание по контролю качества» (Engagement quality reviews) – новый стандарт, который отвечает за проверку качества выполнения аудиторского задания. В соответствии с положениями данного стандарта обязательный контроль качества по аудиту должен быть осуществлен компаний, чьи акции котируются на бирже, если национальное законодательство это требует, или же аудиторская фирма самостоятельно пришла к выводу, что необходим мониторинг. [3] Если аудиторская фирма приходит к выводу, что мониторинг необходим, то применяются положения МСКК 2 «Задание по контролю качества», который оговаривает такие вопросы как назначение ответственного лица на проведение проверки качества выполнения задания, документирование и регламент проведения проверки. При этом установлен двухлетний период, когда партнер, проводивший аудит, не имеет права проводить проверки качества выполнения аудиторских заданий. При этом аудитор-партнер, проводивший аудит не имеет право подписать аудиторское заключение до того момента, когда партнер проводивший контроль качества выполнения задания не подпишет заключения о проведенном контроле.

МСА 220 «Менеджмент качества для аудита финансовой отчетности» устанавливает более строгие правила для руководителей аудиторского задания, обязывая их принимать участие в аудите. [2] На руководителя задания возлагается ответственность за обеспечение *адекватности и достаточности* ресурсов для выполнения задания.

Партнер-руководитель задания, согласно обновленной версии стандарта МСА 220, обязан также осуществлять надзор за проведением проверки и определять дальнейшие ее направления, что подразумевает принятие в расчет самого характера задания, его обстоятельств и доступных ресурсов. В стандарте теперь четко изложено, что именно обязан удостоверять партнер-руководитель задания: ключевые вопросы аудита и существенные суждения, принятые по ходу аудита, плюс все формальные письменные примеры коммуникаций, которые направляются членами аудиторской команды менеджерам проверяемых организаций, лицам, наделенным руководящими полномочиями, либо же регулирующим инстанциям, а также по завершении аудиторского задания просмотреть все файлы и сделать заключение о выполнении всех работ на качественном уровне.

Заключение. Анализируя положения трех международных стандартов аудита, ответственных за контроль качества и изменения, в них внесенные, можно констатировать, что:

- 1) положения новых стандартов устанавливают два дополнительных элемента в системе контроля качества аудита: это процесс оценки рисков аудиторской фирмы и информация и коммуникация,
- 2) в связи с вводом такого элемента, как оценка рисков, в своих политиках и процедурах по качеству аудиторская фирма должна установить такие риски и разработать процедуры по их предотвращению,
- 3) с точки зрения информации и коммуникации аудиторская фирма в своих политиках и процедурах по контролю качества должна разработать перечень внешних и внутренних

информационных потоков и сотрудники аудиторской фирмы должны строго придерживаться установленных правил, с целью их выполнения и соблюдения принципа конфиденциальности.

Литература

1. International Standard on Quality Management 1, Quality management for firms that perform audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements <https://www.iaasb.org/publications-resources/exposure-draft-international-standard-quality-management-1-quality>
2. International Standard on Auditing 220 (revised), Quality management for an audit of financial statements <https://www.iaasb.org/publications-resources/exposure-draft-international-standard-auditing-220-revised-quality-0>
3. International Standard on Quality management 2, Engagement quality reviews <https://www.iaasb.org/publications-resources/exposure-draft-international-standard-quality-management-2-engagement-0>

**CONSIDERAȚII PRIVIND REMUNERAREA MUNCII
ÎN SECTORUL BUGETAR****CONSIDERATIONS ON THE REMUNERATION OF LABOR
IN THE BUDGET SECTOR*****FRUMUSACHI Ludmila***

Universitatea de Studii Europene, Moldova
lfrumusachi@mail.ru

Abstract: *At the current stage, the remuneration of work in the budgetary sector has undergone major changes, being as an integrated component of the national public budget. Thus, the author, through this research, aimed to highlight changes in the Law on the unitary salary system in the budgetary sector. At the same time, the principles underlying the salary system, the salary steps, functional registration in the budget sector and the structure of personal salary in the budget sector were highlighted. For the realization of this article, research methods were used such as: analysis of the normative and bibliographic basis, induction, deduction, etc.*

Keywords: contabilitate, sectorul bugetar, instituție bugetară, remunerarea muncii, grup ocupațional.
JEL Classifications: J38, M41

Introducere.

Sistemul bugetar din Republica Moldova este o parte integrată a sistemului finanțelor publice al statului și reprezintă bugetul public național. În conformitate cu Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale [7], bugetul public național cuprinde următoarele componente: bugetul de stat; bugetul asigurărilor sociale de stat; fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală; bugetele locale. Bugetul este principalul instrument de implementare a politicilor publice pentru realizarea obiectivelor de dezvoltare a țării. Din această cauză, este extrem de important ca bugetul să dezvăluie legăturile dintre obiectivele generale ale Guvernului și bugetul propus. Realizarea politicilor statului este îndeplinită prin intermediul *instituțiilor bugetare* care reprezintă o *entitate* de drept public, conform actelor de constituire și este finanțată de la bugetele componente ale bugetului public național [9]. Bugetul public național cuprinde toate veniturile și cheltuielile de natură publică ale unui stat și urmărește să realizeze următoarele două *obiective* distincte, dar la fel de importante. Primul este să ofere o măsură financiară a cheltuielilor și veniturilor publice, a deficitelor fondurilor bugetare, a nivelului de îndatorare și a impactului acestora asupra economiei, pentru a promova stabilitatea și creșterea economică. Al doilea este să furnizeze Guvernului și instituțiilor publice mijloace și instrumente pentru colectarea și alocarea eficientă a resurselor în vederea atingerii obiectivelor.

Bugetul public este instrumentul de programare, de executare și de control asupra rezultatelor executării resurselor bănești ale societății și a modului de repartizare și utilizarea a acestora prin cheltuieli. Acesta îndeplinește funcția de informare, prin reflectarea dimensiunii viitoare a efortului financiar public și a destinațiilor care vor fi date resurselor mobilizate prin buget. Componentele BPN se administrează independent unul de altul și pot fi angajate în relații interbugetare [9]. O cotă importantă în cadrul cheltuielilor publice pentru anul 2021 reprezintă cheltuielile de personal, care sunt estimate în sumă de 18 305,0 mil de lei și constituie 8,3% din PIB și 22,5% din cheltuielile totale [11].

Remunerarea muncii în sistemul bugetar este reglementată de *Legea privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar Nr. 270 din 23.11.2018 și nu se negociază*. Scopul prezentei legi constă în asigurarea unui sistem de salarizare a personalului din sectorul bugetar transparent, echitabil, atractiv, simplu de gestionat, capabil să reflecte și să remunereze performanța, în cadrul căruia salariul de bază să reprezinte principalul element al remunerației personalului [8]. Această lege a fost elaborată de Ministerul Finanțelor care a fost asistat de o echipă multidisciplinară constituită atât din funcționari publici din autoritățile publice centrale și locale, cât și din experți internaționali și

naționali, cu expertiză în domeniul salarizării publice. Activitatea acestora fiind realizată cu suportul financiar al Organizației Internaționale a Muncii [10].

Conținutul de bază.

Termenul „salariu” este de origine latină „salarium”, care definea suma plătită soldaților pentru ca aceștia să-și permită achiziționarea sării pentru alimentație. Acest termen a suferit modificări esențiale, fiind definit ca suma de bani primită de orice persoană angajată pentru contribuția acesteia la desfășurarea unei activități. Astfel, pentru munca prestată în baza unui contract încheiat între angajat și angajator, angajatul primește o contraprestație a efortului depus, exprimat în bani. Statul reglementează retribuirea muncii salariaților din unități, indiferent de tipul lor de proprietate și forma de organizare juridică, prin stabilirea valorii de referință, cuantumului minim garantat al salariului în sectorul real altor norme și garanții de stat, prin stabilirea sistemului și condițiilor de salarizare a salariaților din instituțiile și organizațiile finanțate de la buget, prin reglarea fondurilor de salarizare a salariaților din sectorul bugetar. Reglementările *Legii privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar* [8] se aplică persoanelor cu funcții de demnitate publică, funcționarilor publici, inclusiv cu statut special, persoanelor care ocupă funcții cu statut special specifice apărării naționale, securității statului și ordinii publice, altui personal angajat în baza contractului individual de muncă în autoritățile/instituțiile bugetare finanțate integral din bugetul de stat sau din bugetele locale, precum și personalului Casei Naționale de Asigurări Sociale.

Remunerare muncii este rațională în cazul îndeplinirii funcțiilor sale de stimulare, menite să atragă și să mențină personalul, motivând creșterea productivității muncii. Punctele forte ale sistemului de remunerare (inclusiv în sectorul bugetar) sunt:

- ✓ motivarea personalului la atingerea scopului de lucru,
- ✓ optimizarea cheltuielilor privind remunerarea muncii,
- ✓ transparența, înțelegerea și corectitudinea sistemului, ceea ce contribuie la menținerea cadrelor calificate în entitate [2, p.37].

Sistemul de salarizare are la bază următoarele principii prezentate în figura 1:

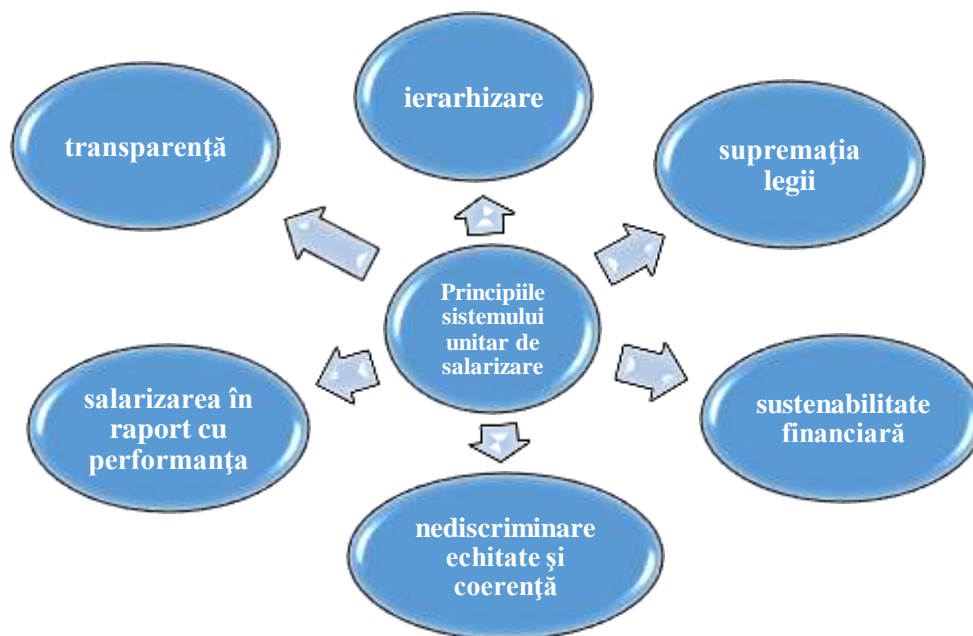


Figura 1. Principiile ce stau la baza sistemului de salarizare

Sursă: elaborat de autor în baza [8]

După implementarea *Legii privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar*, este necesar de evidențiat noțiunile de: trepte de salarizare, registrul funcțiilor din sectorul bugetar, structura salariului personalului din sectorul bugetar, etc. Astfel fiecărei funcții îi corespund 6 trepte de

salarizare corespunzătoare perioadelor de vechime în muncă, cu excepția funcțiilor de demnitate publică, personalului din cabinetul persoanelor cu funcții de demnitate publică, funcționarilor publici de conducere de nivel superior și a conducătorilor unităților bugetare, indiferent de statut sau categoria de personal a acestora. Treptele de salarizare reprezintă nivelul salariului de bază al funcției raportat la vechimea în muncă corespunzătoare și anume:

- a) treapta I – de la 0 la 2 ani – îi corespunde clasa de salarizare indicată pentru funcția respectivă conform anexelor nr. 3–10;
- b) treapta II – de la 2 la 5 ani – se adaugă 2 clase de salarizare succesive, suplimentar față de clasa de salarizare prevăzută pentru treapta I;
- c) treapta III – de la 5 la 10 ani – se adaugă 3 clase de salarizare succesive, suplimentar față de clasa de salarizare prevăzută pentru treapta I;
- d) treapta IV – de la 10 la 15 ani – se adaugă 4 clase de salarizare succesive, suplimentar față de clasa de salarizare prevăzută pentru treapta I;
- e) treapta V – de la 15 la 20 de ani – se adaugă 5 clase de salarizare succesive, suplimentar față de clasa de salarizare prevăzută pentru treapta I;
- f) treapta VI – peste 20 de ani – se adaugă 6 clase de salarizare succesive, suplimentar față de clasa de salarizare prevăzută pentru treapta I.

Evaluarea funcțiilor incluse în registrul funcțiilor din sectorul bugetar, ierarhizarea și echivalarea acestora, în vederea stabilirii salariilor de bază, atât între grupuri ocupaționale, cât și în cadrul aceluiași grup, au la bază următoarele criterii generale [8]:

- a) studii, cunoștințe și experiență;
- b) complexitate, creativitate și diversitate;
- c) responsabilitate decizională;
- d) conducere, coordonare și supervizare;
- e) comunicare;
- f) condiții de muncă;
- g) efort fizic și mental.

Registrul funcțiilor din sectorul bugetar care poate fi definit ca nomenclator de clasificare a funcțiilor în grupuri ocupaționale și subgrupuri, în funcție de specificul activității fiecărei funcții și cuprinde 8 grupuri ocupaționale corespunzătoare domeniilor de activitate bugetară, codificate cu litere, după cum urmează [8]:

Tabelul 1. Registrul funcțiilor din sectorul bugetar

Nr. ord.	Cod	Grup ocupațional	Funcțiilor instituite în unitatea bugetară	Anexa la Legea Nr. 270 din 23.11.2018
1	A	Administrație publică	funcții de demnitate publică la nivel central și local (cu excepția judecătorilor și procurorilor); funcționari publici la nivel central și local, inclusiv din cadrul instanțelor judecătorești și cu statut special din: Serviciul Fiscal de Stat, Serviciul Vamal, serviciul diplomatic, Autoritatea Națională de Integritate și Serviciul Prevenirea și Spălarea Banilor; persoanele cu funcții de demnitate publică	Anexa 3
2	B	Justiție	judecători și procurori; personalul de specialitate din domeniul expertizei judiciare	Anexa 4
3	C	Apărare națională	militari, efectiv de trupă și corp de comandă din domeniul apărării naționale	Anexa 5
4	D	Ordine publică și	funcționari cu statut special din organele ordinii publice și securității statului: Ministerul Afacerilor	Anexa 6

		securitate a statului	Interne cu autorități administrative / instituții subordonate și servicii deconcentrate, Centrul Național Anticorupție, Serviciul de Informații și Securitate, Serviciul de Protecție și Pază de Stat, Sistemul administrației penitenciare	
5	E	Învățământ și cercetare	personal didactic și personal științifico-didactic, inclusiv cu funcții de conducere; metodist, laborant, cercetător	Anexa 7
6	F	Cultură, tineret și sport	funcții de specialitate specifice ce pot fi instituite în teatre, organizații concertistice, colective artistice, circuri, case de cultură, centre de cultură, biblioteci publice și biblioteci din instituțiile de învățământ, în centre de creație populară, muzee, grădini zoologice, parcuri de cultură și odihnă, centre de tineret, în unități bugetare din domeniul tineretului și sportului	Anexa 8
7	G	Asistență socială și sănătate	personalul medical din instituțiile medico-sanitare, de asistență socială și sănătate publică, precum și din instituțiile de învățământ și din alte instituții (subdiviziuni medicale), de exemplu: medic, asistent medical, asistent parental profesionist, asistent social, farmacist, felcer, lucrător social,	Anexa 9
8	H	Funcții complexe	personal antrenat în deservirea tehnică, auxiliară, precum și muncitorești ce nu se regăsesc în celelalte anexe și pot fi instituite în toate domeniile de activitate ale unitățile bugetare	Anexa 10

Sursa: elaborat de autor în baza [8]

Salariul lunar reprezintă o retribuire bănească care include salariul de bază și toate sporurile, premiile și alte drepturi salariale acordate suplimentar la salariul de bază corespunzător fiecărei categorii de personal din sectorul bugetar [8]. Salariul lunar al personalului din unitățile bugetare pentru activitatea desfășurată pe durata normală a timpului de lucru stabilită are următoarele componente:

Tabelul 2. Structura salariul lunar al personalului din sectorul bugetar

Salariul lunar		
A (parte fixă)	B (partea variabilă)	C (partea suplimentară)

Sursă: elaborat de autor în baza [8]

Partea fixă (A):

- salariul de bază;
- sporul lunar pentru gradul profesional;
- sporul lunar pentru deținerea titlului științific și/sau științifico-didactic;

Sporul lunar pentru titlul științific și/sau științifico-didactic se acordă:

a) în mărime de 1100 lei, cercetătorilor științifici care activează în organizații din domeniile cercetării și inovării și personalului științifico-didactic din învățământul superior, care dețin titlul științific de doctor habilitat și/sau titlul științifico-didactic de profesor universitar, și/sau titlul științific de profesor cercetător;

b) în mărime de 600 lei, cercetătorilor științifici care activează în organizații din domeniile cercetării și inovării și personalului științifico-didactic din învățământul superior, care dețin titlul științific de doctor și/sau titlul științifico-didactic de conferențiar universitar, și/sau titlul științific de

conferențiar cercetător;

c) în mărime de 50% din cuantumurile stabilite la lit. a) și b), personalului din alte domenii de activitate care deține titlul științific de doctor habilitat sau doctor în științe în specialitatea ce corespunde obligațiilor funcției și care desfășoară muncă științifico-metodică în specialitate.

➤ *sporul lunar pentru deținerea titlului onorific;*

Sporul lunar pentru titlul onorific se stabilește persoanelor distinse cu titluri onorifice, după cum urmează:

a) „Artist al Poporului”, „Maestru în Artă” – în mărime de 200 de lei;

b) „Emerit”, „Om Emerit”, „Maestru al Literaturii”, „Meșter-Faur”, „Maestru Emerit al Sportului” – în mărime de 100 de lei;

c) „Maestru Internațional al Sportului”, „Mare Maestru Internațional” – în mărime de 50 de lei;

d) „Maestru al Sportului” – în mărime de 30 de lei.

Sporul lunar pentru titlul onorific se plătește în sumă fixă doar la locul de muncă de bază și se stabilește pentru un singur titlu, cel mai înalt, cu condiția exercitării unei funcții corespunzătoare profilului.

Partea variabilă (B), care cuprinde:

– *sporul pentru performanță* drept scop stimularea individuală a personalului unităților bugetare de a obține rezultate optime în activitate. Sporul pentru performanță nu se acordă [8]:

- ✓ Salariaților care au fost sancționați disciplinar pentru perioada validității sancțiunii. În cazul suspendării de către instanța de judecată a actului administrativ de sancționare a angajatului, sporul se va acorda în modul stabilit.
- ✓ Personalului care nu a fost sancționat disciplinar, dar care la evaluarea performanțelor trimestriale/semestriale a obținut calificativele „nesatisfăcător” sau „satisfăcător” pentru perioada respectivă.

- *sporuri cu caracter specific.*

Partea Suplimentară (C), personalul unităților bugetare beneficiază, după caz, de:

- ✓ sporul de compensare pentru munca prestată în condiții nefavorabile Sporul de compensare pentru munca prestată în condiții nefavorabile se stabilește în funcție de gradul de nocivitate a lucrărilor îndeplinite, conform rezultatelor atestării locurilor de muncă, corespunzător cu timpul efectiv lucrat în aceste condiții;
- ✓ sporuri pentru munca suplimentară, pentru munca de noapte și/sau pentru munca prestată în zilele de sărbătoare nelucrătoare și/sau în zilele de repaus;
- ✓ supliment pentru participare în proiecte de dezvoltare în domeniul de competență în cadrul unității bugetare în care este angajat. Personalul din unitățile bugetare beneficiază de supliment, în modul stabilit de Guvern, pentru participare în proiecte de dezvoltare în domeniul de competență, în cadrul unității bugetare în care este angajat, în baza unui contract individual de muncă distinct, în afara orelor de program ;
- ✓ premii unice. Personalul din unitățile bugetare poate beneficia de premii unice cu prilejul sărbătorilor profesionale și al zilelor de sărbătoare nelucrătoare, care se plătesc din contul economiei mijloacelor alocate pentru retribuirea muncii pe anul respectiv, dar nu mai mult de 5% din fondul anual de salarizare la nivel de unitate bugetară. Cuantumul premiului unic, în fiecare caz în parte, nu va depăși salariul de bază al persoanei premiate.

Criteriile de evaluare apreciază abilitățile profesionale și aptitudinile comportamentale ale angajatului pentru a îndeplini sarcinile de bază și cele suplimentare. Aprecierea aportului salariatului la obținerea rezultatelor se realizează în baza următoarelor criterii generale de evaluare: [3]:

1. **Cunoștințe și experiență** – se referă la totalitatea cerințelor de studii, cunoștințe și experiență necesare pentru exercitarea sarcinilor postului;

2. **Complexitate, creativitate și diversitatea activităților** – măsoară gradul de dificultate a activităților, măsura în care persoana evaluată depășește limitele cunoștințelor și experienței deținute, precum și capacitățile legate de imaginație, inventivitate și intuiție în exercitarea sarcinilor;

3. **Conceptualizare și responsabilitate decizională** – măsoară amploarea activităților conceptuale aferente postului, libertatea de acțiune și decizie asociate acestuia, precum și evaluează impactul lor asupra unității;

4. **Conducere, coordonare și supervizare** – *aplicabil doar personalului de conducere* – se referă la responsabilitățile de conducere și/sau coordonare a altor posturi și la nivelul de exprimare a unor opinii/raționamente de specialitate;

5. **Comunicare** – se referă la nivelul și impactul comunicării în cadrul și/sau în afara unității. Include mijloace de realizare a comunicării, de la interacțiune personală la comunicări telefonice și/sau scrise. Evaluează capacitatea de persuasiune și negociere asociate cu atribuțiile de comunicare ale postului;

6. **Volumul, calitatea și eficiența sarcinilor executate** – se apreciază volumul și calitatea/plenitudinea sarcinilor executate cu erori minime, precum și capacitatea de realizare a acestora cu costuri minime, prin folosirea și gestionarea resurselor disponibile în conformitate cu termenii stabiliți.

Calificativul final al evaluării se stabilește pe baza notei finale care reprezintă media aritmetică a notelor acordate pentru fiecare criteriu de evaluare, după cum urmează [3]:

- ✓ Performanța este cu mult sub standard, între 1,00 și 1,50 – „nesatisfăcător”;
- ✓ Performanța este la nivelul minim al standardelor sau puțin deasupra lor. Acesta este nivelul minim acceptabil al performanțelor care trebuie atins și de către angajații mai puțin competenți sau lipsiți de experiență, între 1,51 și 2,50 – „satisfăcător”;
- ✓ Performanța se situează în limitele superioare ale standardelor și performanțelor realizate de către ceilalți angajați, între 2,51 și 3,50 – „bine”;
- ✓ Persoana merită o apreciere specială, deoarece performanțele sale se situează peste limitele superioare ale standardelor și performanțelor celorlalți angajați, între 3,51 și 4,00 – „foarte bine”.

Mijloacele necesare pentru acordarea sporului pentru performanță se alocă anual în limita a 10% din suma anuală a salariilor de bază pentru personalul cu drept de a beneficia de spor de performanță [3]. Fiecare unitate bugetară întocmește *Registrul de evidență a personalului* la nivel de unitate bugetară care reflectă categoriile de funcții conform sistemului de codificare din registrul funcțiilor din sectorul bugetar și cuprinde pentru fiecare post următoarele categorii de informații:

- a) elementele de identificare ale fiecărei persoane (nume, codul numeric personal);
- b) data angajării/numirii în unitatea bugetară;
- c) codul funcției și denumirea funcției în conformitate cu anexele la prezenta lege;
- d) codul conform Clasificatorului ocupațiilor din Republica Moldova;
- e) gradul profesional și/sau categoria de calificare, după caz;
- f) vechimea în muncă și treapta de salarizare;
- g) clasa de salarizare și coeficientul de salarizare;
- h) salariul de bază determinat în condițiile prezentei legi;
- i) denumirea sporurilor și mărimea acestora;
- j) salariul lunar stabilit conform prevederilor prezentei legi;
- k) timpul de muncă efectiv lucrat, perioada și cauzele de modificare/ suspendare a raporturilor de muncă.

Pentru calcularea salariului de bază care reprezintă partea principală a salariului total ce se cuvine angajatului pentru activitatea prestată angajatorului conform pregătirii profesionale, într-un anumit interval de timp [12] în sectorul bugetar este necesar de cunoscut care este valoarea de referință pe anul respectiv. Valoarea de referință pentru anul 2021 se stabilește conform Legii bugetului de stat pentru anul respectiv. Conform *art. 10, alin.(1) din Legea bugetului de stat pentru anul 2021 nr. 258 din 16.12.2020*, pentru calcularea salariilor angajaților din sectorul bugetar, în conformitate cu prevederile *Legii privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar Nr. 270 din 23.11.2018*, în mărime de 1700 de lei. Valoarea de referință, care se reexaminează anual în funcție de condițiile

economice din țară și de posibilitățile BPN, cel puțin la nivelul prognozat al ratei inflației.

Tabelul 3. Valoarea de referință în sectorul bugetar

Perioada	2019	2020	2021
Valoarea de referință, lei	1500	1650	1700

Sursă: Elaborat de autor în baza [4], [5], [6], [13]

Analizând situația valorii de referință, putem concluziona că există doar o creștere neesențială a acesteia, cu 150 lei în anul 2020 față de 2019 și cu 50 lei în anul 2021 față de anul 2020.

Exemplu 1. Persoana „X”, ocupă funcția de consilier, clasa II, în cadrul Ministerului „Y”, vechimea în muncă a persoanei – 9 ani, nivelul de studii necesar pentru ocuparea funcției. Coeficientul de performanță 10 %. Se cere de calculat salariul brut lunar al funcționarului public pentru luna aprilie, dacă se cunoaște că persoana a lucrat toată luna?

Tabelul 4. Calculul salariului brut al unui funcționar public

	Conținutul operației	Actul legislativ	Calculul
Pasul 1	Determinăm clasa de salarizare	Anexa 3 din <i>Legea privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar (LS)</i>	(A 2114) 75
Pasul 2	Determinăm treapta de salarizare pentru vechimea în muncă	Art.12 al LS	3
Pasul 3	Clasa de salarizare suplimentară	Anexa 3, p. 9 al LS	6
Pasul 4	Calculă clasa de salarizare finală	LS	$75+3+6=84$
Pasul 5	Determinăm coeficientul de salarizare	Anexa 1 al LS	5,67
Pasul 6	Calculă salariul de bază	LS și Legea bugetului pe anul 2021	$5,67 \cdot 1700 \text{ lei} = 9639 \text{ lei}$
Pasul 7	Determinăm gradul de performanță	Anexa 2 al LS	250 lei/lunar
Pasul 8	Calculă sporul pentru performanță	10 % din salariul de bază	$9639 \cdot 10 \% = 963,9 \text{ lei}$ 964 lei
Pasul 9	Calculă salariul brut lunar	LS	$9639+250+964=10853 \text{ lei}$

Sursă: Elaborat de autor

Salariul nu este ceea ce apare la suprafața societății – prețul întregii munci efectuate de salariat în procesul de activitate. Astfel, salariul reprezintă forma transformată a valorii, respectiv – a prețului forței de muncă.

Sistemul de salarizare are la bază o serie de principii ce trebuie respectate de fiecare entitate, precum:[1]

- ✓ un salariu egal pentru efectuarea unei munci egale;
- ✓ salarii diferite în raport cu calificarea fiecărui angajat;
- ✓ salarii diferite în raport cu gradul de importanță a ramurilor și subramurilor economiei naționale;
- ✓ salarii diferite în raport cu condițiile de muncă specifice.

Concluzii

În rezultatul cercetării bazate pe studierea remunerării muncii în sectorul bugetar concluzionăm că prin implementarea Legii privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar, s-au eliminat elementele discriminatorii în stabilirea salariilor pentru funcții cu încărcătură similară, existând un sistem unic de gradare, constituit din categorii de salarizare și grade. Veniturile salariaților din Republica Moldova sunt mici, încât subiectul a devenit practic un tabu în dezbaterile publice. Orice discuție despre creșteri salariale trezește reacții inevitabile despre insuficiența acestor creșteri, despre cheltuielile care cresc mai mult decât veniturile, despre sărăcia care nu poate fi eradicată prin creșteri salariale mici sau alinate inflației. În acest context, o discuție serioasă despre mecanismele de impulsioneare a creșterilor salariale este dificilă dar extrem de necesară. În pofida creșterilor din ultimii ani, salariile din Republica Moldova rămân printre cele mai mici la scară regională. Însă, odată cu creșterea valorii de referință anuale, există perspectiva majorării anuale a salariilor în sectorul bugetar, ceea ce poate fi un sistem motivant pentru tinerii angajați.

Bibliografie

1. Apostol C., Analiza salariului în domeniul bugetar din România – principalul factor de motivare a forței de muncă, Conferința Științifică Internațională „Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare”, Ed. a 7-a, 19-20 aprilie 2018, Chișinău, ed. ASEM, 2018, pp. 47-53
2. Cebotari A., Contabilitatea veniturilor personalului și perfecționarea acesteia, Teză de doctor, p. 245
3. Hotărârea Guvernului nr. 1231 din 12.12.2018 cu privire la punerea în aplicare a prevederilor Legii nr. 270/2018 privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova 14.12.2008, nr. 480-485
4. Legea bugetului de stat pentru anul 2019 nr. 303 din 30.11.2018
Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117024&lang=ro
5. Legea bugetului de stat pentru anul 2020 nr. 172 din 19.12.2019
Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=119651&lang=ro
6. Legea bugetului de stat pentru anul 2021 nr. 258 din 16.12.2020
Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=124567&lang=ro
7. Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale nr. 181 din 25.07.2014. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 08.08.2013, nr. 223-230
8. Legea privind sistemul unitar de salarizare în sectorul buget nr.270 din 23.11.2018 În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 30.11.2018, nr. 441-447.
9. Manole T., Managementul finanțelor publice, Inst. Nat. de Cercet. Economice. – Chișinău : Tehnica-Info, 2016. 803 p. ISBN 978-9975-63-401-4
10. [Prezentarea sistemului unitar de salarizare in sectorul bugetar / Editorial / Monitorul fiscal FISC.md](#)
11. [sindicat.md/wp-content/uploads/2021/01/salarizare.pdf](https://www.sindicat.md/wp-content/uploads/2021/01/salarizare.pdf)
12. https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/Salariul_abordari%20conceptuale%20tipuri%20de%20salarii%20modalitati%20de%20salarizare.pdf
13. Frumusachi, L., Grosu, V., & Mihaila, S. (2020). Some Considerations Regarding The Price Setting Of Medicines In The Republic Of Moldova. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 20(1 (31)), 142-151.

**ASPECTE PROBLEMATICE AFERENTE RECUNOAȘTERII ȘI EVALUĂRII
DATORIILOR FINANCIARE****PROBLEMATIC ASPECTS RELATING TO THE RECOGNITION AND
MEASUREMENT OF FINANCIAL DEBTS***RUSSU Nicolai**Academia de Studii Economice a Moldovei
e-mail:cochermoldova@gmail.com*

Abstract. Considering that the capital of any entity can be constituted both from its own sources and from borrowed sources, they are subject to the laws of economic activity, namely the dynamic correlation between the increase of needs and the limitation of resources. With each stage of evolution of the world economy, the needs increase and the resources become more and more limited. Thus, a mechanism for lending resources against a payment was created, which from the point of view of accounting and auditing is a complex procedure based on the influence of various factors. The major objectives of the research are focused on establishing the importance and problems of accounting and auditing of financial debts and designing possible solutions and concrete results applying various particular research methods and techniques, as well as formulating conclusions specific to the topic. The theoretical research is based on scientific papers and publications of national and international scholars, as well as national and international regulations and those widely accepted in the field of accounting and auditing of financial debts. Financial debts as a study element of the accounting science is treated as a component of an entity's financial obligations for the temporary use of attracted resources, which in itself is an element of financial liabilities and has a significant impact on the appreciation of the entity's activity and provides users with situations. A detailed picture of the components and the degree of indebtedness of the entity, delimiting the borrowed sources of payment for them, or these two complementary components are based on similar economic characteristics based on time and risk elements. The part of the recommendations and solutions related to the researched issues incorporates in its content modern and necessary aspects for the interested parties, based on the mission of exhaustive approach of the accounting and financial reporting processes of indebtedness costs as well as their audit, avoiding maximum safety moments or reserves exposure, motivated by an incomplete or superficial image and presentation of information. The additional value of the research has a special theoretical-practical importance for the target groups that practice accounting and /or audit of the financial debts and the complementary accounting elements that interact in a correlated way.

Keywords: Recognition; Measurement; Financial debts; IFRS; Professional judgment

JEL classification: M4 Accounting and Auditing

Introducere

Globalizarea și evoluția economică după modelul comunitar a Republicii Moldova creează provocări și situații specifice de înfruntat pentru aducerea la echilibru și integrarea calitativă a practicilor și prevederilor legale în sistemul global al contabilității și auditului. Necesitatea armonizării contabilității și auditului cu legislația Uniunii Europene, Standardele Internaționale de Raportare Financiară (pe parcursul textului IAS și IFRS) și Standardele Internaționale de Audit este o măsură asumată la nivel politic și reprezintă un efect cu rezultate palpabile pentru utilizatori din diferite sisteme economice, dar care aplică principii și metode similare de contabilitate și audit. Aceasta se referă, în special, la contabilitatea și auditul datoriilor financiare care, după metodologia și mecanismul de realizare, este unul dintre cele mai importante și de perspectivă sectoare de evidență a entităților care își dezvoltă activitatea prin atragerea surselor externe de finanțare.

În prezent, importanța datoriilor financiare ca un element semnificativ și tematic al datoriilor în contabilitatea financiară capătă o valoare majoră în situația în care piața creditelor bancare și

împrumuturilor de diferită natură se dezvoltă calitativ, oferind oportunități entităților de a solicita și folosi aceste capitaluri întru dezvoltarea și amplificarea afacerilor.

Această situație generează efecte directe asupra contabilității atragerii și utilizării creditelor bancare și împrumuturilor și impactul acestora asupra altor elemente contabile, precum și poziția lor în situațiile financiare. Mai mult ca atât, auditarea datoriilor financiare sub aspect particular evidențiază o multitudine de abordări specifice fiecărei entități bazate pe caracteristicile domeniului de activitate, scopurile utilizării creditelor și împrumuturilor, precum și raționamentul profesional al contabililor care implementează, de comun cu managementul sisteme complexe de administrare și raportare a datoriilor financiare.

Multitudinea factorilor și aspectelor juridice menționate influențează direct modul și procedurile particulare de recunoaștere și evaluare a datoriilor financiare. Aceste elemente condiționează aplicarea cu responsabilitate majoră și integritate absolută a raționamentului profesional de către contabili întru prezentarea corectă, exhaustivă și veridică a elementelor contabile aferente datoriilor financiare.

Conținutul de bază

Aspectul problematic al recunoașterii datoriilor financiare reprezintă o provocare actuală pentru reprezentanții mediului științific cât și pentru practicieni având în vedere abordările și viziunile diferite. Cu toate acestea aspectul de bază rămîne a fi discuția argumentată cu referire la nucleul procedurii de recunoaștere a datoriilor financiare. Conform unor viziuni moderne și normative, care nu se contrazic, recunoașterea reprezintă procesul de includere în rapoartele financiare a elementelor contabile, inclusiv a datoriilor financiare. Problema ideologică în aspectul recunoașterii o reprezintă abordarea adoptată. Astfel „din punct de vedere contabil, pot fi evidențiate două abordări principale privind recunoașterea datoriilor financiare: recunoașterea este concepută ca un procedeu tehnic al contabilității de a reflecta datoriile financiare în contabilitate și în situațiile financiare.” [1, p.18] Această abordare este una specifică mediului academic al Federației Ruse. De la această bază pornesc și reglementările specifice a relațiilor economice și problematicii recunoașterii datoriilor financiare. Pe de altă parte recunoașterea este tratată ca un proces complex de stabilire a perioadei în care datoriile financiare pot fi înregistrate în contabilitate și în situațiile financiare. Această metodă și abordare este specifică și comună viziunilor savanților internaționali și sta la baza principiilor de elaborare a reglementărilor comunitare în domeniul contabilității.

În viziunea autorului ambele abordări au argumentele sale și pot fi aplicate la momentul recunoașterii datoriilor financiare, însă existența acestora în sine poate genera scepticism contabil în partea ce ține de corectitudinea aplicării, precum și abordări interpretative cu nuanțe subiective în sensul posibilității devierii de la reglementările legale.

Totodată diversitatea viziunilor asupra recunoașterii datoriilor financiare au și aspecte comune care stau la baza măsurii și pot fi grupate în elemente obligatorii de bază cu caracter de cerințe pentru recunoașterea datoriilor financiare. Aceste cerințe reprezintă platforma metodologică de recunoaștere de la care evoluează celelalte procese de contabilizare și prezentare în situațiile financiare a datoriilor financiare.

Astfel, cei patru piloni importanți de care se ține cont la recunoașterea datoriilor financiare, indiferent de abordarea aplicată se referă la cerințe ca: elementele contabile să corespundă definițiilor datoriilor financiare; datoriile financiare să fie atribuite și să fie controlabile de entitate ca rezultat al evenimentelor anterioare (în baza drepturilor juridice asupra acestora); să existe o certitudine întemeiată că în urma tranzacției avantajele economice se vor majora sau se vor diminua; valoarea datoriilor financiare să poată fi determinată cu un grad înalt de exactitate. În procesul examinării acestor elemente fundamentale apar o multitudine de întrebări cu caracter specific conceptual care după natura sa pot afecta albia raționamentului profesional aplicat de contabili la recunoașterea datoriilor financiare.

În această situație, contabilii și părțile interesate în recunoașterea corectă și completă a datoriilor financiare urmează să aplice raționamentul profesional într-o manieră variată, pentru a atinge scopurile propuse și a interconecta într-un tot întreg cele patru concepte de bază ale recunoașterii datoriilor financiare. Prin urmare, autorul sugerează elaborarea și întocmirea în procesul recunoașterii datoriilor financiare a listelor de verificare sau așa numitor chestionare, grupate în patru compartimente care ar fi un argument în plus pentru dovedirea cifrelor rezultate din administrarea datoriilor financiare și prezentarea acestora în situații financiare.

La examinarea componentelor definitorii a datoriilor financiare se constată lipsa unei definiții clare și exhaustive a acestei sintagme. Se presupune că la bază stă definiția datoriilor ca un complex universal aplicabil cu imigrări derivative noțiunii de datorii financiare. Cu toate acestea, IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” atenționează despre unele aspecte referitoare la recunoașterea datoriilor financiare curente și celor pe termen lung. Respectiv, pentru a avea o diferențiere clară și bazată, la recunoașterea datoriilor financiare este necesar de înțeles cu precizie maximală dată aceste datorii vor fi rambursate în decursul perioadei de gestiune (până la 12 luni) sau acestea sunt preconizate a fi gestionate pe o perioadă îndelungată.

Identificarea aspectelor problematice recunoașterii datoriilor financiare încorporează în sine o evaluarea teoretico-practică ce stă la baza procesului și are menirea stabilirii unor cazuri specifice care pot influența calitatea situațiilor financiare în partea ce ține de datoriile financiare.

Astfel se prognozează, că cele mai riscante momente aferente recunoașterii datoriilor financiare se referă la conținutul și interpretarea definițiilor, aspectul juridic al apariției datoriilor financiare, efectele datoriilor financiare asupra activității entității și gradul de complexitate a acestora precum și identificarea valorii datoriilor financiare.

Ultimul segment de risc este unul vital pentru imaginea situațiilor financiare, deoarece valoarea datoriilor financiare prezentate în situațiile financiare are un impact semnificativ asupra întregii structuri financiare a entității. Modul de identificare și stabilire a valorii datoriilor financiare este o încercare responsabilă pentru contabilii și urmărește în sine o tendință cerută de IFRS cu referire la plenitudinea și veridicitatea informațiilor prezentate.[5]

Actualmente legislația națională abordează contabilitatea și auditul datoriilor financiare prin prisma actelor normative de nivel interdepartamental cu statut obligatoriu și care sunt elaborate și racordate la prevederile și cerințele legislației comunitare. Aceste transpuneri de principii și cerințe reprezintă o abordare unică și acceptabilă pentru participanții la activități economice ce se referă la datorii, în special cele financiare. În același sens, legislația națională oferă posibilitatea aplicării directe a prevederilor legale internaționale în sensul simplificării și unificării procedurilor de contabilizare a datoriilor financiare.

Dacă luăm în considerare contabilitatea internațională, trebuie remarcat faptul că „nu există standarde și reglementări teoretice și practice specifice în setul Standardelor Internaționale de Raportare Financiară privind contabilitatea datoriilor financiare” [8]. Prin urmare autorul menționează, că definirea, clasificarea, tratamentul contabil al datoriilor sunt reglementate de unele cele mai importante acte normative, printre care: IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare (cu aplicabilitate limitată datorită emiterii IFRS 9 „Instrumente financiare”), IAS 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente”.

Combinția IFRS menționate oferă utilizatorilor concepte cheie de abordare a datoriilor, inclusiv a celor financiare și pregătirea informațiilor pentru raportare. Totodată IAS 32 „Instrumente financiare: prezentare” în sensul său și scopul poziționat, are menirea de a prezenta opțiunile contabile aferente principiilor de abordare a informațiilor despre instrumentele financiare sub formă de datorii, inclusiv cu relevanță pentru datorii financiare.

În opinia autorului, politicile regulatorului în domeniul reglementării contabilității și auditului datoriilor financiare oferă utilizatorilor libertate și oportunitate argumentată în alegerea și aplicarea normelor legale. Respectiv, combinarea într-un sistem economic național a multiplelor metode,

tehnici, procedee și abordări specifice în contabilizarea și auditul datoriilor financiare reprezintă un domeniu pasibil cercetării și analizei din punct de vedere teoretic și practic la diferite nivele de interacțiune și dezvoltare a relațiilor economice din care pot apărea datoriile financiare, ca concept și ca element al situațiilor financiare.

Este de menționat, că legislația națională în domeniul contabilității și raportării financiare, cu referire la datoriile financiare, conține prevederi specifice incluse în standardele naționale de contabilitate. Totodată dreptul entităților de a aplica IFRS, oferă posibilitate acestora să se bazeze în activitatea sa pe normele descrise în ele.

Sub aspect general aferent aprecierii financiare a grupului datoriilor în contabilitatea financiară pot fi puse în evidență prevederile Cadrului general conceptual al raportării financiare, care specifică, în maniera generală și aplicabilă precum, că o datorie este recunoscută situații financiare în cazul în care entitatea va diminua resursele sale economice prin ieșirea acestora, ori cu alte cuvinte datoria va fi onorată și că valoarea la care se va realiza această onorare a obligațiilor poate fi evaluată în mod fiabil.

Mai mult ca atât, sub aspect juridic, autorul pune în evidență și faptul, că în practică, obligațiile din contractele civile care nu sunt îndeplinite în mod proporțional sau sunt mimate de fiecare parte nu ar trebui recunoscute ca datorii în situațiile financiare. Respectiv, în dependență de circumstanțele existente, unele obligații pot fi încadrate în definiția datoriilor, iar recunoașterea acestora necesită îndeplinirea cerințelor de bază menționate mai sus.

În condiții focusate, autorul specifică, că recunoașterea este procesul încorporării în bilanț sau în situația veniturilor și cheltuielilor a unui element care corespunde definiției unui element care îndeplinește criteriile de recunoaștere. Cu alte cuvinte, „acest proces implică descrierea în cuvinte a respectivului element și asocierea unei anumite sume, precum și includerea respectivei sume în bilanț sau în situația veniturilor și cheltuielilor”[6]. Prin urmare, rezultatul includerii unei datorii în rapoartele specifice în componența veniturilor sau a cheltuielilor are la bază conceptul definirii exhaustive și interconectate a elementelor acestei definiții care acționează simultan și în comun pentru aprecierea unei datorii ca fiind o noțiune cu relevanță contabilă.

Nerecunoașterea acestor elemente nu este rectificată prin prezentarea politicilor de contabilitate folosite, și nici prin note sau materiale explicative. Prin urmare, rămâne la decizia contabililor, prin aplicarea raționamentului profesional identificarea și recunoașterea datoriilor financiare în contabilitate, conform prevederilor speciale expuse în politicile contabile sau note explicative. Totodată, autorul este de părerea, că ținând cont de specificul activității, recunoașterea datoriilor financiare se bazează în primul rând pe aspectul juridic și anume conținutul raporturilor juridice și nu de forma documentului. Prin urmare, se recomandă cu caracter de argumentare aplicarea de către contabili în procesul recunoașterii datoriilor financiare a principiilor consecvente și interconectate, iar interacțiunea cu aspectele juridice ale fenomenelor urmează a fi una strânsă și reciprocă.

În partea ce ține de reglementările naționale aferente subiectului datoriilor financiare, se menționează despre o abordare generală prin Standardul Național de Contabilitate „Capital propriu și datorii”, care include în sine prevederile generale și referințele la IFRS.

Astfel, potrivit dispozițiilor cu caracter de bază ale SNC „Capital propriu și datorii” datoriile financiare includ datoriile aferente diferitor forme de contracte civile care generează raporturi juridice sub formă de credite și împrumuturi primite pe un termen stabilit și pentru o anumită plată (dobândă) sau gratuit; active primite în leasing financiar etc.

Conform abordării descrise de actul normativ menționat, datoriile aferente principalului se recunosc pe măsura primirii părții de bază sau a obiectului contractului de credit sau împrumut iar, datoriile aferente dobânzilor se recunosc pe măsura calculării lor conform condițiilor contractuale. Astfel, regulatorul pune accentul pe perioada de timp necesară recunoașterii datoriilor financiare în contabilitate, ori recunoașterea acestora fără a avea o abordare specifică momentului producerii faptei economice ar fi inoportună.

În opinia autorului, reglementările naționale sunt limitate după conținut și acoperă doar o parte practică a datoriilor financiare. Totodată având în vedere libertatea contabililor de aplicare a prevederilor IFRS, datoriile financiare în aspect metodologic pot fi ghidate de un set de standard internaționale menționate mai sus. Cu toate acestea o abordare concretă și tematică a datoriilor financiare, inclusiv în ceea ce ține de recunoașterea acestora nu este prezentată de nici un standard de contabilitate.

În particular, principiile pentru recunoașterea și evaluarea datoriilor financiare și a anumitor contracte de cumpărare sau vânzare a elementelor nefinanciare sunt descrise de IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare”. Regula de bază care direcționează fluxul metodologic al prevederilor standardului menționat se referă la faptul, că o entitate trebuie să recunoască o datorie financiară în situația poziției sale financiare atunci când, și numai atunci când entitatea devine o parte a prevederilor contractuale ale instrumentului. Astfel, spre deosebire de prevederile naționale, prin care se specifică ca element obligatoriu pentru recunoaștere factorul de perioadă de timp, standardul în cauză se limitează doar la aspectul juridic al raporturilor.

Totodată IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare” rămâne în istorie fiind înlocuit prin IFRS 9 „Instrumente financiare”, care are la bază prevederile standardului vechi, însă oferă o claritate în partea ce ține de aplicabilitate.[4] Astfel, acesta este aplicabil tuturor entităților care gestionează datorii financiare în sensul standardului, fără limitări. Totodată, noul standard determină aplicarea unor norme mai dezvoltate de recunoaștere și evaluare a datoriilor financiare.

Poziția dictată de IFRS 9 „Instrumente financiare” cu referire la domeniul de aplicabilitate este una graduală în sensul referirii la IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare”. În particular se are în vedere, că standardul nou se aplică pentru toate elementele care intră sub incidența standardului vechi. Astfel, pot apărea întrebări cu bază argumentată în partea ce ține de necesitatea elaborării unui nou standard care face referire la prevederile deja existente.

În partea ce ține de recunoașterea inițială a datoriilor financiare IFRS 9 „Instrumente financiare” păstrează principiile existente [2] și anume, că o entitate trebuie să recunoască o datorie financiară în situația poziției sale financiare atunci când, și numai atunci când, entitatea devine o parte a prevederilor contractuale ale instrumentului. Atunci când o entitate recunoaște pentru prima dată o datorie financiară, ea trebuie să o clasifice și să o evalueze în conformitate cu prevederile specifice descrise în standard.

Ținând cont, că IFRS 9 „Instrumente financiare” are o arie de aplicabilitate vastă, inclusiv și pentru societăți comerciale care au tangențe minore cu necesitatea prezentării specifice a datoriilor financiare în situațiile financiare, acesta are ca grup țintă de utilizatori instituțiile financiare și societățile comerciale similare care după natura sa de activitate sunt obligate să evedențieze și să publice informații care să corespundă exact așteptărilor utilizatorilor.

În opinia unor practicieni internaționali specializați în contabilizarea și raportarea celor mai specifice datorii financiare, modul de contabilizare și de prezentare în situațiile financiare a datoriilor financiare depinde în mare măsură și de aspectul juridic al evenimentului economic, iar aplicabilitatea IFRS 9 „Instrumente financiare” devine una selectivă și chiar inutilă pentru mai multe tipuri de tranzacții care generează apariția datoriilor financiare [7]. Prin urmare, afirmațiile autorului precum, că reglementarea din punct de vedere contabil a datoriilor financiare este una abstractă și generalistă, capătă argumente forte.

Folosind o viziune focalizată a recunoașterii datoriilor financiare conform reglementărilor existente se poate concluziona, că nivelul de dezvoltare a subiectului este unui dezvoltat și amplu. Cu toate acestea există o multitudine de situații cu efect generativ a datoriilor financiare și necesitate de recunoaștere, care nu sunt acoperite exact cum prevăd reglementările.

Mai mult ca atât, legislația națională cu referire la recunoașterea datoriilor financiare este limitată și face referire la reglementările internaționale. Acest comportament se argumentează prin faptul, că evenimentele economice simple care duc la apariția datoriilor financiare pot fi tratate în baza regulilor generale existente în standardele naționale de contabilitate, iar faptele economice din activitatea

instituțiilor financiare, fondurilor de investiții, companiilor de asigurări și altor organizații similare, urmează a fi contabilizate după regulile oferite de IFRS, ori această procedură sporește gradul de integrare a entităților în spațiul economic comunitar și internațional.

Problema evaluării datoriilor financiare reprezintă, unul din cele mai sensibile subiecte din contabilitatea financiară. Aceasta are în vedere atribuirea unei valori monetare unei operațiuni economice care generează apariția datoriilor financiare.

Datoriile financiare ocupă locuri importante în bilanț, cu un rol foarte semnificativ în reflectarea poziției financiare și în analiza echilibrului financiar a unei entități.

Evaluarea și prezentarea informațiilor privind datoriile financiare, sunt factori deosebiți prin influența specifică și focalizată asupra deciziilor ce pot fi luate de către utilizatorii situațiilor financiare. Multitudinea aspectelor de raportare financiară reglementează imperativ sau permit o diversificare de evaluări și reproducere a elementelor la valoarea justă în situațiile financiare. Potrivit cerințelor cadrului normativ internațional, evaluarea datoriilor financiare se efectuează la recunoașterea acestora după care urmează evaluarea ulterioară. Acest procedeu este binecunoscut în teoria și practica contabilă și se acceptă pentru stabilirea modelului de evoluție a datoriilor financiare în administrarea contabilă a acestora.

Astfel, IFRS 9 „Instrumente financiare” stabilește concret metodele de evaluare a datoriilor financiare. Aceste metode sunt răspunsul cerințelor dezvoltării moderne a raporturilor juridice care generează datorii financiare, interacțiunilor practice în domeniul economic precum și abilităților contabile a utilizatorilor situațiilor financiare.[3]

Conceptul de oferire a alternativelor de evaluare a datoriilor financiare în dependență de caracteristicile acestora este unul argumentat și sustenabil. Efectele care apar urmare a recunoașterii și evaluării influențează semnificativ rezultatele prezentate în situațiile financiare. Prin urmare, după o practică solidă de aplicare a IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare”, sunt prezentate două modele de evaluare a datoriilor financiare care sunt platforma modelului de afaceri aplicat de entitate. Multe dintre cerințele cuprinse în IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare” au fost preluate în IFRS 9 „Instrumente financiare” printre care faptul, că datoriile financiare trebuie evaluate ulterior la costul amortizat, iar la recunoașterea inițială, datoriile financiare sunt evaluate la valoarea justă (la valoarea tranzacției), inclusiv costurile de tranzacție care sunt direct legate de apariția unei datorii financiare.

Autorul consideră, că contabilitatea sintetică și analitică a datoriilor financiare, ar trebui organizată astfel încât să se asigure simplitatea formării informațiilor necesare în situațiile financiare, precum și gestionarea acestor datorii financiare. În susținerea acestei abordări vine și afirmația precum, că „nivelul de detaliu al contabilității analitice ar trebui să permită analizarea răscumpărării acestei obligații în contextul fiecărei contrapartide și a tranzacțiilor de afaceri omogene în contextul fiecărui contract, precum și să reflecte separat pierderile și veniturile din dobânzi”. [9] Prin urmare, autorul concluzionează, că pentru dezvoltarea procedurilor analitice conform IFRS, un punct important ar trebui să fie crearea unui plan detaliat de conturi, care va permite crearea cu ușurință a rapoartelor și informațiilor necesare. Acest plan detaliat de conturi ar fi o soluție optimă pentru detalierea rezonabilă și oportună a înregistrărilor și clasificarea acestora conform principiilor de clasificare aprobate de entitate. Astfel, elaborarea unei liste de clasificare a datoriilor financiare sub aspecte diferite, în dependență de specificul activității, ar fi o soluție optimă, propusă de autor în sensul oferirii unei clarificări și imagini argumentate a situațiilor financiare, precum și pentru primirea deciziilor manageriale respective.

După cum este specificat în reglementările contabile naționale și internaționale, de bază valoarea justă a unui instrument financiar la recunoașterea inițială este, în mod normal, prețul tranzacției (adică valoarea justă a contravalorii date sau primite). Orice sumă suplimentară împrumutată este o cheltuială sau o reducere a venitului, cu excepția momentului în care

îndeplinește condițiile pentru a fi recunoscută drept un alt tip de activ. Prin urmare, autorul aduce o imagine consolidată a valorii juste, acesta fiind prețul tranzacției, ori includerea suplimentară în componența datoriilor financiare a costurilor care nu au tangență cu acestea ar fi o provocare metodologică cu aspect discutabil și poziție de interpretare. Prin urmare, autorul recomandă aplicarea raționamentului profesional la fiecare etapă de evaluare a datoriilor financiare.

Concluzii

În concluzii generale asupra cercetării este de menționat, că lucrarea întrunește unele din cele mai importante și problematice aspecte ale contabilității recunoașterii și evaluării datoriilor financiare. Prin aplicarea metodelor și tehnicilor de cercetare științifică, autorul a reușit să pună în dezbatere și să analizeze din punct de vedere științific aspectele ce stau la baza recunoașterii și evaluării datoriilor financiare, care pot conține rezerve nevalorificate pentru dezvoltare instituțională și practică.

Un moment special care a asigurat efectuarea cu succes a cercetării au fost publicațiile de specialitate la tema discutată și opiniile expuse, precum și recomandările înaintate. Totodată, autorul consideră, că pentru o deschidere mai amplă a subiectului este necesară o abordare tematică și aprofundată a cadrului legal. Mai mult ca atât, opiniile și recomandările expuse în publicațiile de specialitate nu sunt poziționate stabil pe o normă instituțională, fiind o argumentare teoretico-practică, care în unele situații poate avea efecte adverse pentru utilizatorii situațiilor financiare.

În același sens, autorul conștientizează, că criticile obiective aduse cadrului legal existent, precum și IFRS, au scopul de a identifica lacunele posibile și de a elimina orice incertitudine în raport cu aplicarea prevederilor.

Într-un final, recunoașterea și evaluarea datoriilor financiare în situații particulare și de exemplificare a prevederilor incluse în documente normative, este un subiect mai puțin tratat de IFRS, Standardele Naționale de Contabilitate precum și în literatura de specialitate. Acest fapt reprezintă o provocare pentru părțile interesate în dezvoltarea teoretică și practică a domeniului menționat și modernizarea abordărilor existente pentru a ajunge la o prezentare exhaustivă a informațiilor în situațiile financiare cu referire la datoriile financiare.

Acceptarea provocărilor menționate poate avea un efect de expansiune regulatorie în situațiile în care raționamentul profesional poate fi trata subiectiv de organele de supraveghere și control. Totodată, orice mișcare în acest domeniu reprezintă un pas spre edificarea sustenabilă și calitativă a sectorului recunoașterii și evaluării datoriilor financiare.

Propunerile de perfecționare și posibilele soluții enunțate în lucrare pot fi folosite ca bază pentru alte lucrări în sensul aplicării gândirii critice și orientate spre crearea unei platforme tematice de examinare a problemelor și soluțiilor în domeniul contabilității datoriilor financiare.

Bibliografie

1. BUCUR, V., BĂDICU G., DRAGOMIR N. Aspecte ale recunoașterii, evaluării și contabilizării costurilor îndatorării, Analele ASEM, ediția a XIII-a. Nr.1 / 2015
2. DOBA Ș. Impactul adoptării IFRS 9 în contabilitatea și fiscalitatea societăților de investiții financiare, EXPERTIZA ȘI AUDITUL AFACERILOR, NUMĂRUL 4, 6-12 FEBRUARIE 2018, Arad
3. IFRS 9 „Financial instruments” Accounting summary by Ernst&Young [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-ifrs-9-financial-instruments/\\$FILE/EY-ifrs-9-financial-instruments.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-ifrs-9-financial-instruments/$FILE/EY-ifrs-9-financial-instruments.pdf)
4. IFRS 9 Financial instruments: External resources <https://www.cpacanada.ca/en/business-and-accounting-resources/financial-and-non-financial-reporting/international-financial-reporting-standards-ifrs/external-resources/ifrs-9-financial-instruments-external-resources>
5. IFRS 9: Financial instruments <https://www.icaew.com/library/subject-gateways/accounting-standards/ifrs/ifrs-9>

6. MAGGI F., NATALE A., PEPANIDES T., RISSO E., SCHRÖCK G. IFRS 9: A silent revolution in banks' business models <https://www.mckinsey.com/business-functions/risk/our-insights/ifrs-9-a-silent-revolution-in-banks-business-models>
7. Актуальные вопросы МСФО 9, PwC <https://www.pwc.ru/ru/events/2017/2-session-2017.pdf>
8. ВЕРНИКОВ В, Особенности бухгалтерского учета дебиторской и кредиторской задолженности в международной практике, <https://www.audit-it.ru/articles/msfo/a24744/781287.html>
9. Практическое решение PwC для МСФО 9, PwC <https://www.pwc.kz/en/homepage-new/ifrs-9.pdf>

ABORDĂRI CONTABILE AFERENTE CONCESIUNII ÎN CONDIȚIILE PARTENERIATULUI PUBLIC-PRIVAT

PANUȘ Corina, PhD Student

Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

E-mail: corinapanus.diug@gmail.com

Abstract: *The concession is one of the most developed forms of public-private partnership oriented towards a long-term partnership between public authorities and private business representatives for the purpose of profitable investments in public infrastructure, public services, but also technical assistance, operation, reconstruction, modernization or hiring of a new construction.*

In this article, the author examines the specific characteristics of concession contracts under the conditions of the public-private partnership and the analysis of their impact on accounting in accordance with the Methodical Indications on the particularities of accounting in the process of public-private partnership.

Keywords: concesiune, contract de concesiune, parteneriat public-privat, partener public, partener privat, redevență.

JEL Classification: M-41

INTRODUCERE

Fenomenul de parteneriat public-privat, în ultima perioadă, se răspândește vădit în diferite domenii de activitate economică. Acest tip de cooperare dintre mediul public și cel privat atât sub aspect financiar, cât și managerial, are menirea de a îmbunătăți infrastructura socială a anumitor domenii particulare și de a spori calitatea serviciilor prestate populației.

Una din formele de realizare a parteneriatului public-privat, activ utilizată și în practica internațională, este *concesiunea*. Concesiunea se admite în toate ramurile economiei și cuprinde toate genurile de activitate, dacă aceasta nu contravine legislației. La etapa actuală proiectele de parteneriat public-privat în țară sunt încheiate în principal în formă de *concesiuni*. Peste 80% din proiectele de parteneriat public-privat, inițiate în țară, sunt preconizate pentru realizare, fie se realizează anume în această formă. De obicei concesiunea bunurilor și a serviciilor publice reprezintă mai multe avantaje decât dezavantaje pentru ambele părți.

Modul general de contabilizare a contractelor de concesiune, în condițiile de parteneriat public-privat, este reglementat de Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în procesul realizării parteneriatului public-privat (în continuare – Indicații metodice) [2], Legea cu privire la parteneriatul public-privat nr.179/2008 (în continuare Legea nr.179/2008) [5], Legea cu privire la concesiunile de lucrări și concesiunile de servicii nr.121 din 05.07.2018 - în vigoare din 17.02.2019 (în continuare Legea nr.121/2018) [4], Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC) [9] și Planului general de conturi contabile [8].

Astfel, la 23 noiembrie 2018 Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova a aprobat Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în procesul realizării parteneriatului public-privat cu scopul de a reglementa specificul contabilității în procesul realizării contractelor de parteneriat public-privat, care ar trebui să răspundă la multe întrebări neclare, însă și acestea conțin interpretări care nu satisfac pe deplin cerințele necesare privind modul de contabilizare a operațiunilor aferente contractelor de concesiune în condițiile parteneriatului public-privat [2].

Obiectivul propus în prezentul articol constă în studierea particularităților contabilității operațiunilor în cadrul contractelor de concesiune la partenerul privat în baza actelor normative și

legislative, a literaturii de specialitate, precum și a practicii entităților autohtone. Pentru realizarea obiectivului propus, vom examina:

- ✓ formele concesiunii;
- ✓ obiectele aferente concesiunii;
- ✓ contabilizarea operațiunilor aferente contractelor de concesiune;
- ✓ redevența și modalități de efectuare a ei în baza concesiunii;
- ✓ modul de recunoaștere și contabilizare obiectului concesiunii;

Investigarea în cauză se bazează pe metoda de cercetare empirică, analiza și sinteza, care ne permit o analiză de conținut a problemei abordate de la general la particular.

REZULTATE ȘI DISCUȚII

Conform Legii nr.179/2008, *parteneriatul public-privat* reprezintă un contract de lungă durată, încheiat între partenerul public și partenerul privat pentru desfășurarea activităților de interes public, fondat pe capacitățile fiecărui partener de a repartiza corespunzător resursele, riscurile și beneficiile [5, art.2]. O definiție similară a parteneriatului public-privat se conține și în Indicațiile metodice [2, pct.5].

În Legea cu privire la parteneriatul public-privat, nr.179/2008, întâlnim doar noțiunea de contract de concesiune, aceasta fiind definită și reglementată de Legea nr.121/2018, care reglementează modul de atribuire a concesiunii de lucrări și a concesiunii de servicii, regimul juridic aplicabil acestora, precum și aspectele specific atribuirii și executării concesiunilor respective [5, art.18].

Potrivit art.3 din Legea nr.121/2018, concesiunea este un contract de lucrări sau servicii prin care statul sau unitățile administrativ-teritoriale (UAT) încredințează executarea lucrărilor/prestarea și gestionarea serviciilor, unui sau mai multor operatori economici (persoană fizică sau juridică, inclusiv străină, de drept privat, grup sau asocieră, inclusiv temporară, de astfel de persoane, cu excepția persoanelor juridice înregistrate în jurisdicțiile ce nu implementează standarde internaționale de transparență), precum și exploatarea bunurilor accesorii lucrărilor/serviciilor ce fac obiectul concesiunii, în care contraprestația pentru lucrări/servicii este reprezentată fie exclusiv de dreptul de a exploata lucrările/serviciile ce fac obiectul concesiunii, fie de dreptul respectiv însoțit de o plată [4, art.3].

Directiva 2013/24/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 februarie 2014 privind atribuirea contractelor de concesiune (în continuare - Directiva 2013/24/UE) definește concesiunile ca contracte cu titlu oneros încheiate în scris prin intermediul cărora una sau mai multe autorități contractante sau entități contractante încredințează executarea de lucrări sau prestarea și gestionarea de servicii unui sau mai multor operatori economici [1, pct.11].

Potrivit stipulărilor din Legea nr.179/2008 în cazul în care contractul de concesiune se încheie în cadrul parteneriatului public-privat, el va corespunde cerințelor cadrului legal în domeniu și în mod obligatoriu în conținut se vor regăsi cel puțin una din modalitățile de realizare a parteneriatului public-privat: *proiectare-construcție-operare*, *construcție-operare-reînnoire*, *construcție-operare-transfer*, *construcție-transfer-operare*. În caz contrar contractual de concesiune va fi în afara parteneriatului public-privat și se va conduce de alte criterii de administrare economic și juridică [5, art.19].

În *Manualul privind practicile de implementare a proiectelor de parteneriat public-privat și concesiunilor*, se menționează că “concesiunea obligă transferul riscului de operare către partenerul privat, în cazul în care acesta rămâne la instituția publică, contractual nu poate fi numit concesiune, ci reprezintă un contract de achiziții publice” [7, pag.24].

Prevederile Legii nr.121/2018 se aplică concesiunilor, a căror durată este cel puțin 5 ani, dar nu mai mare de 35 de ani, a căror valoare estimată, calculată fără TVA, este egală cu sau mai mare decât următoarele praguri valorice:

- a) pentru contractele de concesiune de lucrări – 10 000 000 lei;
- b) pentru contractele de concesiune de servicii – 5 000 000 lei [4, art.4].

Conform prevederilor Legii nr.121/2018 și literaturii de specialitate, principalele forme ale contractului de concesiune [4, art.]:

- contract de concesiune de bunuri – având ca obiect terenuri publice, cu excepția celor destinate ocrotirii sănătății, de valoare istorico-culturală, și alte bunuri ale statului sau UTA;
- contract de concesiune de servicii publice – obiectul cărui îl constituie serviciile publice de interes național sau local (transport, construcție și întreținere străzi, reparație instituții medicale, distribuire apă și gaze naturale, etc.)
- contracte de concesiune de activități economice.

Potrivit Indicațiilor metodice principalele reguli de bază aferente contabilizării operațiunilor contractului de concesiune la partenerul privat sunt [2, pct.66]:

- Contabilizează veniturile constatate și cheltuielile înregistrate din executarea lucrărilor și/sau prestarea serviciilor cu utilizarea obiectelor primite în concesiune în conformitate cu SNC „Venituri” și SNC „Cheltuieli”;
- Conform prevederilor contractului de concesiune poate recunoaște obiectele concesiunii în componența immobilizărilor corporale sau le înregistrează într-un cont extrabilanțier;
- Immobilizările recunoscute se înregistrează în contabilitate la un subcont separat și sunt supuse amortizării în conformitate cu prevederile SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.

Conform prevederilor contractului de concesiune, partenerul privat poate recunoaște obiectele concesiunii în componența immobilizărilor corporale sau le înregistrează într-un cont extrabilanțier, spre exemplu 926 „Bunuri primite în concesiune”.

Conform art.7 din Legea nr.121/2018, plata efectuată în baza contractului de concesiune se numește redevență. Redevența concesiunii se stabilește fie în natură, fie în bani sau în ambele forme, fie reprezintă valoarea investițiilor necesare pentru realizarea îmbunătățirilor ce urmează a fi aduse obiectului concesiunii și bunurilor accesorii lucrărilor și serviciilor ce fac obiectul concesiunii [4, art.7].

Redevența se stabilește pentru exploatarea tuturor obiectelor concesiunii în ansamblu sau pentru fiecare obiect în parte. Quantumul, forma redevenței, modul și termenele de achitare a ei se stabilesc în contractul de concesiune. Redevența nu trebuie confundată cu garanția de participare la licitație, cu garanția de bună executare a contractului.

În practica entităților autohtone plata redevenței concesiunii este condiționată și de formele acesteia, care pot fi:

- plată pentru o singură dată pentru întreaga durată a concesiunii (bonus);
- plăți periodice sub formă de chirie, rentă, plăți pentru extracția resurselor naturale sau pentru fabricarea produselor (royalty), sau
- valoarea investițiilor necesare pentru realizarea îmbunătățirilor ce urmează a fi aduse obiectului concesiunii și bunurilor accesorii lucrărilor și serviciilor ce fac obiectul concesiunii.

Pornind de la conținutul economic, plata de o singură tranșă pentru dreptul de utilizare a obiectului concesiunii se recunoaște ca immobilizări necorporale, atunci când contractul de concesiune stabilește

o durată și o valoare determinată pentru concesiune, potrivit criteriilor prevăzute în SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.

Plățile periodice efectuate conform prevederilor contractului de concesiune se vor înregistra ca costuri/cheltuieli curente în perioada de gestiune în care au fost calculate/suportate. Prevederile sunt incluse în Indicațiile metodice [2, p.25].

Referitor la valoarea investițiilor necesare pentru realizarea îmbunătățirilor ce urmează a fi aduse obiectului concesiunii și bunurilor accesorii lucrărilor și serviciilor ce fac obiectul concesiunii, acestea pot fi efectuate de către partenerul privat pe seama redevenței sau aceste costuri de modernizare și îmbunătățirile aduse obiectului concesiunii sunt suportate de către concesionar cu scopul majorării beneficiilor economice așteptate din utilizarea imobilizărilor corporale.

În Indicațiile metodice se conțin două abordări referitoare la obiectul concesiunii în privința apartenenței acestuia în cazul investițiilor.

În primul aspect contabil, în Indicațiile metodice se menționează faptul că în cadrul parteneriatului public-privat realizat sub forma contractului de concesiune, partenerul public (concedentul) cesează partenerului privat (concesionarului) drepturile sale de posesiune și de folosință asupra obiectului concesiunii, rezervându-și dreptul exclusiv de dispoziție asupra acestuia [2, pct.61].

În al doilea aspect, însă, Indicațiile metodice specifică că bunurile procurate pe seama mijloacelor proprii și de altă natură, la fel, procurate cu mijloace proprii, precum și îmbunătățirile aduse obiectului concesiunii, constituie proprietatea partenerului privat, dacă acestea pot fi separate de obiectul în cauză fără a-l prejudicia [2, pct.63].

În conformitate cu art.8 alin. (3),(4) din Legea nr.121/2018, îmbunătățirile aduse obiectului concesiunii de către concesionar constituie proprietate publică a statului sau, după caz, a UAT [4, art.8].

Considerăm oportun ca obiectul concesiunii să rămână proprietatea statului după expirarea contractului cu toate condițiile prevăzute. Nu este relevant ca obiectul concesiunii, proprietatea privată a statului, să fie preluată de partenerul privat. Considerăm că obiectul trebuie să rămână în proprietatea statului și gestionat de privat doar pe perioada valabilității contractului apoi returnat, astfel apare riscul de privatizare. În asemenea situație statul riscă să rămână fără parimoniu.

După cum s-a menționat deja, distingem contracte de concesiuni de bunuri și contracte de concesiuni de servicii.

Pentru contractele de concesiuni de servicii plata pentru dreptul de utilizare a obiectului concesiunii poate fi înregistrată contul 112 „Imobilizări necorporale”, subcontul 1121 “Concesiuni, licențe mărci” iar amortizarea concesiunii urmează a fi calculată pe parcursul întregii durate a contractului de concesiune, conform metodei liniare sau altei metode prevăzute în politicile contabile ale partenerului privat [5, pct. 67]. De menționat, că în Planul general de conturi contabile, aprobat de Ministerul Finanțelor, în vigoare din 01 ianuarie 2020, a fost introdus subcontul 1121 “Concesiuni, licențe mărci” [8]. Astfel, în baza celor examinate vom prezenta modul de contabilizare a operațiunilor economice aferente imobilizărilor necorporale printr-un exemplu:

Exemplu 1. Concesionarul – entitatea „Sigma” SRL a primit de la IMSP Spitalul Clinic Republican „Timofei Moșneaga”, în urma desfășurării concursului de selectare, un spațiu destinat pentru a presta servicii medicale, valoarea căruia constituie 10 000 000 lei, pe un termen de 12 ani. În baza contractului de concesiune, entitatea s-a obligat să efectueze lucrări de renovare, reconstrucție și echiparea necesară pentru a oferi servicii de radiologie și diagnostic imagistic. Mărimea plății

pentru toată perioada într-o tranșă constituie 3 600 000 lei, cu achitarea în ultima zi lucrătoare din trimestru, în părți egale.

Conform datelor din exemplu partenerul privat va înregistra următoarele formule contabile:

1. Reflectarea valorii bunului primit în concesiune:

Dt 926 „Bunuri primite în concesiune” - 10 000 000 lei;

2. Reflectarea redevenței (plata într-o singură tranșă) din concesionarea obiectului:

Dt 1121 “Concesiuni, licențe și mărci” - 3 600 000 lei

Ct 428 “Alte datorii pe termen lung” - 3 600 000 lei;

3. Reflectarea calculării amortizării lunare a imobilizărilor necorporale (redevenței) se contabilizează (3 600 000 lei / 12 ani / 12 luni):

Dt 811 “Costuri indirecte de producție” - 25 000 lei

Ct 1131 “Amortizarea concesiunilor, licențelor și mărcilor” - 25 000 lei;

4. Reflectarea achitării plății trimestriale aferente redevenței (25 000 lei x 3 luni):

Dt 428 “Alte datorii pe termen lung” - 75 000 lei

Ct 242 “Conturi curente în valută națională” - 75 000 lei;

5. Reflectarea decontării sumei amortizării acumulate la expirarea contractului de concesiune:

Dt 1131 “Amortizarea concesiunilor, licențelor și mărcilor” - 3 600 000 lei

Ct 1121 “Concesiuni, licențe și mărci” - 3 600 000 lei;

6. Reflectarea decontării valorii bunului primit în concesiune la expirarea contractului:

Ct 926 „Bunuri primite în concesiune” - 10 000 000 lei.

Pentru contractele de concesiuni de bunuri, valoarea îmbunătățirilor aduse obiectului concesiunii se înregistrează în contul 123 „Mijloace fixe”, subcontul 1236 „Costuri ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț”, acestea urmând a fi amortizate pe parcursul duratei de utilizare stabilite de entitate în conformitate cu contractual de concesiune. Costurile suportate de concesionar, urmează a fi amortizate conform prevederilor SNC „Imobilizări necorporale și corporale” pe parcursul perioadei de utilizare a acestora, care nu trebuie să depășească durata contractului de concesiune.

Costurile ulterioare de modernizare și îmbunătățirile aduse obiectului concesiunii de către partenerul privat ce contribuie la majorarea beneficiilor economice așteptate din utilizarea imobilizărilor corporale care nu sunt înregistrate în bilanțul partenerului-privat se reflectă în componența mijloacelor fixe ca obiecte de evidență separate, conform prevederilor pct. 60 din SNC „Imobilizări necorporale și corporale” [9].

Vom examina contabilizarea operațiunilor economice privind investițiile aferente obiectului concesiunii în baza unui exemplu:

Exemplu 2. Entitatea “Beta” SRL a primit în baza contractului de concesiune, pe un termen de 30 ani, autogara nord. Redevența lunară a fost stabilită în mărime de 20 000 lei cu achitarea până la sfârșitul lunii următoare celei de gestiune. Valoarea gării auto constituie 30 000 000 lei. Concesionarul – “Beta” SRL va efectua investiții separabile pentru construcția unui nou peron de așteptare modern la costul de 1 200 000 lei, durata de utilizare fiind de 25 ani, amortizarea fiind calculată prin metoda liniară.

Conform datelor din exemplu se vor înregistra următoarele formule contabile:

1. Reflectarea valorii bunului primit în concesiune – gara auto:

Dt 926 „Bunuri primite în concesiune” – 30 000 000 lei;

2. Reflectarea redevenței (plata lunară) din concesionarea obiectului – gara auto:

Dt 811 “Costuri indirecte de producție” - 20 000 lei

Ct 428 "Alte datorii pe termen lung"/ 544 "Alte datorii curente"- 20 000 lei;

3.Reflectarea înregistrării costurilor de construire a bunului concesiunii – peron modern:

Dt 121 "Imobilizări corporale în curs de execuție"- 1 200 000 lei

Ct 521 "Datorii comerciale curente"- 1 200 000 lei;

4.Reflectarea transmiterii în exploatare a bunului concesiunii – peron modern:

Dt 1236 "Costuri ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț"- 1 200 000 lei

Ct 121 "Imobilizări corporale în curs de execuție"- 1 200 000 lei;

5.Reflectarea calculării sumei amortizării lunare a imobilizărilor corporale (1 200 000 lei / 25 ani / 12 luni):

Dt 811 "Costuri indirecte de producție"- 4 000 lei

Ct 1246 "Amortizarea costurilor ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț"- 4 000 lei;

6.Reflectarea decontării sumei amortizării acumulate la expirarea contractului de concesiune:

Dt 1246 "Amortizarea costurilor ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț"- 1 200 000 lei

Ct 1236 "Costuri ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț"- 1 200 000 lei;

7.Reflectarea restituirii bunului primit în concesiune la expirarea contractului:

Ct 926 „Bunuri primite în concesiune”- 30 000 000 lei;

Dacă contractul de concesiune prevede la expirarea sau rezilierea acestuia compensarea de către concedent a valorii neamortizate a costurilor de modernizare și reconstrucție a obiectului concesiunii înregistrate în contabilitate ca obiecte separate, această operațiune se reflectă ca o vânzare de imobilizări corporale. În caz contrar – costurile de ieșire a obiectului concesiunii se înregistrează ca și cheltuieli în perioada în care acestea au fost suportate [2, pct.71].

Admitem că, din anumite motive, contractual de concesiune se reziliază după 15 ani, respectiv înainte de expirarea termenului de exploatare.

În acest caz, se vor înregistra următoarele formulele contabile:

1.Reflectarea calculării sumei amortizării imobilizărilor pentru perioada de exploatare (1 200 000 lei / 25 ani x 15 ani):

Dt 811 "Costuri indirecte de producție"- 720 000 lei

Ct 1246 "Amortizarea costurilor ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț"- 720 000 lei;

2.Reflectarea decontării sumei amortizării acumulate până la expirarea contractului de concesiune:

Dt 1246 "Amortizarea costurilor ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț"- 720 000 lei

Ct 1236 "Costuri ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț"- 720 000 lei;

3.Reflectarea casării valorii contabile a bunului transmis partenerului public prin vânzare (1 200 000 – 720 000):

Dt 7223 "Cheltuielile aferente ieșiri investițiilor financiare"- 480 000 lei

Ct 1236 "Costuri ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț"- 480 000 lei;

Sau

4.Reflectarea casării valorii contabile a bunului transmis partenerului public cu titlu gratuit:

Dt 7213 "Valoarea contabilă și cheltuielile aferente investițiilor imobiliare ieșite"- 480 000 lei

Ct 1236 "Costuri ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț"- 480 000 lei.

Concluzii

Contractul de concesiune reprezintă o formă de bază în relațiile dintre sectorul public și cel privat. Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în procesul realizării parteneriatului public-

privat reglementează specificul contabilității în procesul realizării concesiunii, ceea ce conduce la stabilirea principiilor și regulilor de bază ale evidenței contabile.

Pe parcursul cercetării s-au remarcat formele concesiunii, particularitățile contabilității în conformitate cu fiecare formă specifică de plată a redevenței concesiunii la partenerul privat.

Concluzionând abordările relatate deducem următoarele:

- ✓ planul general de conturi contabile, nu prevede conturi contabile destinate evidenței bunurilor transmise prin concesiune în condițiile parteneriatului public-privat. Luând în considerare situația în care Planul de conturi 2020 (supus modificărilor), în vigoare din 01 ianuarie 2020, nu prevede conturi specifice contractelor de concesiune, după ce la 01 ianuarie 2019 Indicațiile metodice au intrat în vigoare, denotă o nesiguranță și neclaritate pentru întocmirea formulelor contabile.
- ✓ Această situație complică modul de evidență a operațiunilor contabile și nu asigură pe deplină măsură veridicitatea, transparența și comparabilitatea informației contabile. Respectiv sunt necesare de aplicat și operat în conformitate cu noile modificări.

Luând în considerare importanța aplicării și atragerii investițiilor prin intermediul parteneriatului public-privat considerăm necesară o stipulare clară în cadrul legal și aplicativ, astfel încât să existe certitudinea că nu vor mai exista impedimente în implementarea proiectelor, întru-cît este o soluție reală și oportună pentru a depăși criza și sărăcia care predomină. Avem exemple vii ale țărilor europene și nu numai.

Bibliografie:

1. Directiva 2013/24/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 februarie 2014 privind atribuirea contractelor de concesiune.
Disponibil: <http://anap.gov.ro/web/wp-content/uploads/2016/02/legislatie-2560.pdf>
2. Indicații metodice privind particularitățile contabilității în procesul realizării parteneriatului public-privat: Ordinul MF nr. 192 din 12 noiembrie 2018. În: Monitorul Oficial al RM, 2018, nr. 430-439. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/111830>
3. Legea contabilității și raportării financiare a Republicii Moldova nr. 287 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 1-6 din 05.01.2018.
Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120938&lang=ro
4. Legea cu privire la concesiunile de lucrări și concesiunile de servicii nr.121 din 05.07.2018 în vigoare din 17.02.2019. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125211&lang=ro#
5. Legea cu privire la parteneriatul public-privat: nr. 179 din 10 iulie 2008. În: Monitorul Oficial al RM [online]. 2008, nr.165-166. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/110569>
6. Modificările Standardelor Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.48 din 12.03.2019. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova.nr.101-107 din 22.03.2019. Disponibil: <https://monitorul.fisc.md/NAS/modificarile-la-snc-cheltuieli-in-vigoare-din-1-ianuarie-2020.html>
7. *Manualul privind practicile de implementare a proiectelor de parteneriat public-privat și concesiunilor.* Elaborat în cadrul Proiectului Twinning finanțat de UE: Consolidarea Sistemului de Parteneriat Public-Privat în Republica Moldova implementat de către Ministerul Federal al Economiei și Energiei al Germaniei în parteneriat cu Ministerul Economiei al Republicii Moldova, Agenția Proprietății Publice. Disponibil: http://www.app.gov.md/storage/upload/publicpartnership/projects//home/app/tmp/phpOntVBW/twinning_maketa-1.pdf

ISCA 2021

8. Planul general de conturi contabile cu modificările și completările ulterioare. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr.388-392/27.12.2019, art.2125. Disponibil:
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117857&lang=ro
9. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.118 din 06.08.2013. Disponibil:
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117850&lang=ro#

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ СРАВНИТЕЛЬНОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА

THEORETICAL ISSUES OF COMPARATIVE ECONOMIC ANALYSIS

ЩЕРБАТЮК Василий

Анна Моисеева

Молдавская экономическая академия, г. Кишинев, Республика Молдова

E-mail: v.scerbatiuc@mail.ru

Розничная торговая сеть, г. Москва, Российская Федерация

Аннотация. В статье представлены результаты длительного, всестороннего и объективного исследования исходных (изначальных) положений теории сравнительного экономического анализа, являющегося обязательным атрибутом эффективного рыночного хозяйствования. Раскрыты значение, место в системе управления, характерные черты и содержание данного анализа, сформулировано его научно обоснованное определение в результате критического изучения этого вопроса в специальной литературе. Впервые указываются и обосновываются объективные причины, требующие систематического проведения сравнительного анализа хозяйственной деятельности предприятий в современных условиях антикризисного управления рыночной экономикой и конкуренции. Сформулирована общая схема данного анализа на основе использования методов корреляции и регрессии.

Ключевые слова: сопоставление, комплексный и внутрихозяйственный анализ, управленческие решения, термин, функция, факторы.

Abstract. The article presents the results of a long, comprehensive and objective study of the initial (initial) provisions of the theory of comparative economic analysis, which is a mandatory attribute of effective market management. The meaning, place in the management system, characteristic features and content of this analysis are revealed, its scientifically grounded definition is formulated as a result of a critical study of this issue in special literature. For the first time, objective reasons are indicated and substantiated, requiring a systematic comparative analysis of the economic activities of enterprises in the modern conditions of anti-crisis management of the market economy and competition. The general scheme of this analysis is formulated based on the use of correlation and regression methods.

Keywords: comparison, complex and on-farm analysis, management decisions, term, function, factors.

Классификация JEL: M 41

Введение

Объективной необходимостью современной теории и практики управления хозяйствующими субъектами различных стран мира является сравнительный экономический анализ или сравнительный анализ хозяйственной деятельности предприятий. Он позволяет выявить наиболее эффективные технологии и методы организации производства, установить вклад каждого подразделения в достижение общих результатов, найти оптимальные отраслевые и межотраслевые решения, которые учитываются в текущем и перспективном бизнес-планировании. Этот анализ способствует развитию рыночных отношений, конкуренции различных предприятий и повышает конкурентоспособность их продукции, работ и услуг.

Являясь универсальным и весьма эффективным методом познания рыночной экономики, сравнительный анализ составляет подлинно научную основу успешного решения многокритериальных задач, когда по совокупности показателей требуется проранжировать целый ряд хозяйствующих субъектов. Он позволяет определить потенциальные возможности и резервы предприятий, выявить среди них лучшие, средние, отстающие и обанкротившиеся, что весьма актуально в современных условиях развития бизнеса.

Сравнительный анализ хозяйственной деятельности – важная составляющая механизма информационного обеспечения устойчивого развития рыночной экономики. Его проведение

на основе данных других стран дает возможность изучить национальные различия в организации, качестве и производительности труда, себестоимости одноименных видов продукции, выявить причины этих различий, установить производства, развитие которых экономически целесообразно или нецелесообразно в том или ином регионе мира. Такой анализ также способствует разработке оптимальных вариантов и направлений международного разделения труда, специализации и кооперирования производства.

«Сравнивая фабрики и заводы в рамках одной и той же отрасли по всему миру, – отмечают Р. Хейс, С. Уилрайт и К. Кларк, – нетрудно заметить, какая огромная разница существует между самыми лучшими и просто средними предприятиями. Не говоря уже о самых лучших и самых худших. Мало того, внутри одной и той же компании могут уживаться заводы с громадной разницей в показателях хозяйственной деятельности. При этом они могут производить одинаковую продукцию и иметь примерно одинаковые машины и оборудование, сходные технологические процессы. Даже незначительные на первый взгляд различия в управлении и организации дела могут иметь решающее влияние на конечные результаты работы» [5, с. 411]. А по мнению В. Хойера, при проведении экономического бизнес-анализа в Европе полезно и необходимо сопоставлять балансы предприятия с данными других предприятий и собственную продукцию с товарами конкурентов по качеству, рентабельности и цене [12, с. 137 и 146].

Значительное развитие и практическое применение на протяжении длительного времени сравнительный экономический анализ получил в различных странах (Российская Федерация, Украина, Белоруссия, Казахстан и др.). В прошлом веке он проводился в Бельгии, Голландии и Германии [9, с. 72, 75, 79], а с 1933 по 1954 гг. «оставался специальностью англичан» [9, с. 43].

Однако несмотря на важное значение сравнительного экономического анализа многие его теоретические, организационно-методические и методологические вопросы до настоящего времени исследованы слабо и в специальной литературе не раскрыты системно, глубоко и подробно.

Основная часть

Вначале отметим, что сравнительный анализ имеет много названий, т.е. его часто называют по-разному, а именно: сопоставительным, межхозяйственным, межзаводским, межфабричным, межобъединенческим, межфирменным, пространственным и др. Причем, такой разнобой в названии одного и того же анализа допускают как разные, так и одни и те же экономисты, что объясняется тем, что они не придают особого значения четкости употребляемой терминологии и относительно небольшим периодом существования данного анализа.

Мы считаем, что такое положение нельзя признать нормальным и его необходимо поскорее исправить. «Для любой науки термин, – отмечает Ф. Д. Лифшиц, – не просто слово, а слово основополагающее. За каждым термином стоит научное понятие большей или меньшей степени важности, из этих понятий слагаются научные суждения, а совокупность научных суждений и образует теорию науки. Можно ли говорить о правильности, чистоте, справедливости научной теории, если кирпичики, из которых она построена, – понятия – называют в науке не так, как они должны называться? Поэтому борьба за чистоту терминов, за их точность, за их адекватность выражаемым понятиям – одна из немаловажных задач каждого, работающего в науке» [7, с. 147].

Чтобы успешно функционировать и развиваться, наука об анализе хозяйственной деятельности должна располагать устоявшейся терминологией и строго определенным понятийным аппаратом. Использование различных терминов для обозначения рассматриваемого анализа затрудняет его изучение и дальнейшее совершенствование, взаимопонимание между специалистами, усложняет учебно-педагогический процесс в высших и средних специальных учебных заведениях, приводит к недоразумениям и ошибкам в аналитической работе на предприятиях. Поэтому в специальной литературе и на практике этот анализ следует называть одинаково, чему способствует единство его задач, видов, организации, приемов и методологии во всех отраслях современной рыночной экономики.

В этой связи, считаем, что данный анализ лучше всего называть сравнительным или сравнительным экономическим. Правильность такого вывода подтверждают следующие аргументы. Во-первых, аналогичные исследования в экономической теории, статистике, философии, правоведении, языкознании и других науках именуются сравнительными. Во-вторых, термин «сравнительный анализ» наиболее понятный и точно характеризует сущность обозначаемого понятия: в Словаре русского языка С. И. Ожегова прилагательное «сравнительный» поясняется как «основанный на сравнении, служащий для сравнения». В-третьих, этот термин наиболее удачный и самый распространенный; он доминирует в названиях и содержании различных статей, учебно-методических пособий, книг, монографий и диссертаций. В-четвертых, этот термин является универсальным, так как может быть использован для обозначения рассматриваемого анализа деятельности всех хозяйствующих субъектов различных отраслей рыночной экономики. И, наконец, в-пятых, термин «сравнительный анализ» имеется, а все остальные («сопоставительный, межхозяйственный, межзаводской и др. анализ») отсутствуют в тезаурусе научно-технических терминов [10, с. 252], который создан на основе обработки и лексико-статистического анализа информационных материалов и представляет собой сборник упорядоченной и нормализованной терминологии.

Наше изучение специальной литературы показывает, что для обозначения только сравнительного экономического анализа используется большое количество терминов. Не имеют других названий такие весьма распространенные виды анализа хозяйственной деятельности как оперативный, перспективный, комплексный, внутрихозяйственный, технико-экономический, финансово-экономический, функционально-стоимостной, корреляционно-регрессионный. Это является еще одним подтверждением ненормального положения, при котором сравнительный анализ называют по-разному, и необходимости использования для его обозначения одного термина.

Общезвестно, что к числу основных функций управления субъектами рыночной экономики относится анализ хозяйственной деятельности и для принятия оптимальных управленческих решений он должен быть комплексным. А так как одну из подсистем комплексного анализа составляет сравнительный анализ, то он, следовательно, является важным элементом процесса управления, его подфункцией и в управляющей системе занимает промежуточное место между внутрихозяйственным анализом и принятием управленческих решений, т. е. непосредственно предшествует их принятию (рис. 1).

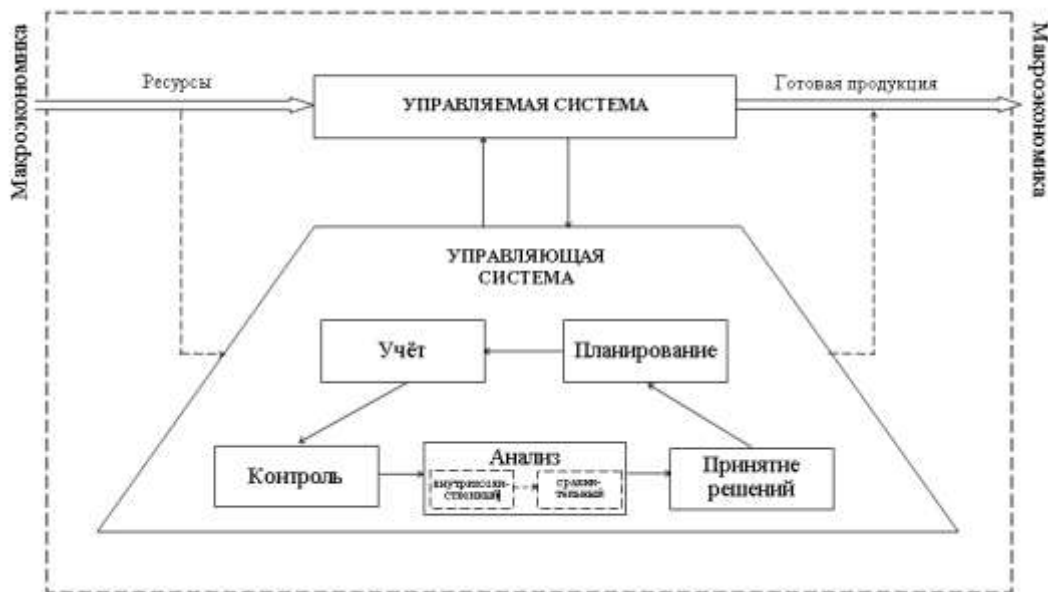


Рис. 1. Место сравнительного анализа в системе управления

Как видно из рис. 1, в системе хозяйственного управления сравнительный анализ представляет собой логическое продолжение и дальнейшее углубление внутривозвратного анализа. Поэтому в аналитической теории и практике нельзя абсолютизировать один из них и игнорировать другой. Иначе это будет иметь отрицательные последствия. Только одновременное и взаимосвязанное проведение вышеназванных двух видов экономического анализа обеспечит глубокое и комплексное исследование хозяйственной деятельности предприятий. А это весьма актуально в связи с тем, что рынок настойчиво требует рассматривать в качестве товара продукт экономического анализа, учитывать на него спрос и предложения, а также определять сумму затрат на проведение аналитической работы и соотносить ее с полученными доходами.

Важное научное и практическое значение имеет правильное и четкое определение сравнительного экономического анализа. Оно необходимо для скорейшего становления и дальнейшего развития теории этого анализа, а также его эффективного использования в управлении деятельностью хозяйствующих субъектов рыночной экономики. Такое определение должно отражать все специфические особенности сравнительного анализа, которые отличали бы его от всех других видов анализа хозяйственной деятельности. Однако некоторые авторы не дают определений данного анализа, что затрудняет познание его сущности, и потому нельзя признать правильным и одобрить. Вместе с тем в специальной литературе сформулировано немало таких определений и они значительно отличаются друг от друга [13]. Приведем некоторые из них, что наиболее полные и точные, и представляют научный и практический интерес.

М. И. Солопенко называет сравнительным анализ, который «сводится к сравнению технико-экономических показателей работы предприятий объединения или подразделений одного предприятия» [1, с. 29].

По мнению И. И. Иванус, «сущность сравнительного экономического анализа заключается в глубоком и систематическом сопоставлении значений показателей эффективности работы однородных звеньев народного хозяйства как элементов сложной системы с целью оценки результатов их деятельности, в установлении различий уровней эффективности, основных определяющих их факторов, в поиске путей использования выявленных резервов на основе внедрения передового опыта» [4, с. 6].

Г.-П. Вольф, У. Кюкк и Г. Форбриг отмечают, что «сравнительный анализ представляет собой совокупность методов, приемов и организационных принципов, обеспечивающих на основе сопоставления показателей деятельности хозяйственных единиц объективную оценку достигнутого уровня эффективности, возможности его повышения» [2, с.153].

Д. И. Деркач пишет, что «под сравнительным анализом понимают как сравнение опыта работы предприятий, так и установление причин различия одних и тех же показателей в разных предприятиях, а также разработку мероприятий по улучшению их работы» [3, с. 23].

М. И. Михайлов: межхозяйственный анализ – это «планомерное и системное проведение сравнения между отдельными хозяйственными единицами и выявление резервов, связанных с изучением и ускоренным внедрением передового опыта ведущих отечественных и зарубежных предприятий и фирм в целях интенсификации производства и повышения его эффективности» [8, с. 7].

Л. А. Коновалов и Е. Д. Фролова пишут, что «сравнительный экономический анализ – это самостоятельное направление экономического анализа, представляющее собой систему методов, средств и технических приемов, обеспечивающих сопоставление показателей работы различных хозяйственных звеньев с целью выявления резервов роста производства и причин различий в использовании выделенных производственных ресурсов, распространения передового опыта, а также разработки базы для оптимального планирования, объективной оценки результатов производственно-хозяйственной деятельности» [6, с. 102].

Л. П. Темносагатая определяет межзаводской сравнительный экономический анализ как «направление анализа, имеющее своей целью измерение уровней различий в показателях эффективности хозяйственной деятельности отдельных предприятий, объединений и выявление причин, их вызывающих» [11, с. 4].

Как следует из вышеизложенного, многие экономисты уделили большое внимание выработке правильного определения сравнительного экономического анализа и проделали в этом направлении значительную работу, что заслуживает положительной оценки и одобрения. В результате установилась такая закономерность: с течением времени определения становятся все более полными, конкретными и лучше характеризуют сущность данного анализа. Заметно и то, что каждый автор стремится выделить ту или иную характерную черту или ряд черт сравнительного анализа. Но имеются и близкие друг другу, а также неточные определения.

В большинстве определений сравнительного экономического анализа неправильно указываются его объекты, к которым чаще всего относят предприятия и реже – цеха, их участки, организации, объединения. Многолетняя теория и практика данного анализа в различных отраслях экономики убедительно свидетельствуют о том, что его объектами могут быть все хозяйствующие субъекты современной рыночной экономики.

Характеризуя сущность сравнительного экономического анализа, отдельные авторы отмечают, что в процессе его выполнения осуществляется сопоставление показателей эффективности производства. Однако полностью согласиться с этим нельзя. Во-первых, до настоящего времени не выработано единого общепринятого мнения о составе таких показателей. А, во-вторых, сравнительный анализ можно проводить не только по данным об эффективности производства, а практически по всем показателям хозяйственной деятельности.

Многие определения сравнительного экономического анализа содержат цели, ради которых он проводится. Однако их критическое рассмотрение показывает, что большинство из этих целей свойственно не только данному, но и другим видам анализа, а также всему анализу хозяйственной деятельности. Значит, указываемые цели в совокупности не характеризуют отличительной черты сравнительного анализа и делают его определение лишь громоздким, расплывчатым, а потому являются излишними.

В определениях этого анализа, сформулированных разными экономистами, указываются неодинаковые цели и их количество различное. При этом ни один автор не дает полного перечня целей, а некоторые из них (выявление конкурентных преимуществ, оценка напряженности и обоснованности бизнес-планов, разработка прогрессивных норм и нормативов расходования ресурсов и др.) и вовсе отсутствуют. Поэтому, полагаем, что в определении сравнительного анализа невозможно и нецелесообразно указывать все его цели. Обращает на себя внимание и такое логическое противоречие: отдельные экономисты дают определение межзаводского анализа, а в определяющем понятии упоминают предприятия и цеха. Возникает оно из-за того, что эти хозяйственные единицы произвольно отождествляются с заводами и в ходе такого анализа сопоставляются показатели работы одних заводов или, иначе говоря, межзаводской анализ – это сравнительный анализ только их хозяйственной деятельности.

Таким образом, критическое изучение имеющихся определений сравнительного анализа и обобщение опыта его проведения в различных отраслях экономики позволяют определить этот анализ следующим образом. Сравнительный анализ – это один из видов экономического анализа, в процессе которого с помощью различных приемов сопоставляются одноименные показатели работы родственных хозяйствующих субъектов, выявляются между ними сходства, различия и их причины, дается оценка влиянию факторов для достижения поставленных целей. Это определение, по нашему мнению, наиболее полно и глубоко характеризует сущность сравнительного анализа хозяйственной деятельности и будет

способствовать повышению эффективности его использования в условиях рыночной экономики.

Важной задачей современной теории сравнительного экономического анализа является глубокое и всестороннее обоснование необходимости его систематического проведения в процессе управления деятельностью различных хозяйствующих субъектов. Однако данный вопрос до сих пор надлежащим образом не исследован и в специальной литературе не освещен, из-за чего сдерживается дальнейшая разработка и широкое использование этого анализа, снижается качество аналитической работы и затрудняется выявление резервов повышения эффективности всех структурных подразделений рыночной экономики.

В этой связи мы считаем, что многолетняя теория и практика сравнительного анализа хозяйственной деятельности убедительно свидетельствуют о существовании объективных причин, требующих его систематического проведения. К ним относятся:

- 1) наличие различий в одноименных показателях работы родственных хозяйствующих субъектов, необходимость выявления их причин и путей их устранения;
- 2) постоянное образование новых предприятий во всех отраслях национальной экономики;
- 3) необходимость выявления, изучения, обобщения и широкого распространения передового опыта;
- 4) необходимость повышения эффективности аналитической работы;
- 5) недостаточность информации, получаемой в ходе внутрихозяйственного анализа, для принятия оптимальных управленческих решений;
- 6) постоянная конкурентная борьба между различными хозяйствующими субъектами в рыночных условиях развития бизнеса;
- 7) то, что любой экономический показатель сам по себе не обладает большой познавательной ценностью;
- 8) необъективность оценок работы хозяйствующих субъектов, получаемых в результате сопоставления только фактических и плановых данных.

Поясним эти причины в той последовательности, в какой они перечислены выше.

1. Во всех отраслях рыночной экономики имеются различия в одноименных показателях работы родственных предприятий и они постоянно изменяются: уменьшаются или увеличиваются. Эти различия сильно затрудняют определение себестоимости готовой продукции, выполненных работ и услуг, установление оптовых и розничных цен, разработку нормативов, принятие научно обоснованных управленческих решений. Вместе с тем они говорят о наличии значительных внутриотраслевых резервов повышения эффективности хозяйственной деятельности. Поэтому требуется глубоко и систематически изучать различия между родственными субъектами, выявлять их причины, разрабатывать и реализовывать на практике мероприятия по улучшению хозяйственной деятельности. А так как вышеназванные задачи решаются с помощью сравнительного экономического анализа, то его, следовательно, необходимо постоянно проводить в процессе управления.

2. Одной из закономерностей развития национальной экономики является постоянное образование новых предприятий. Чтобы они успешно осуществляли свою хозяйственную деятельность, ее следует регулярно и объективно оценивать и корректировать, обязательно исследуя данные других хозяйственных единиц. Это также достигается с помощью сравнительного экономического анализа, что вызывает необходимость его систематического проведения.

3. Широкое использование передового опыта позволяет с минимальными затратами финансовых средств и времени повысить экономическую эффективность деятельности предприятий. Значит, очень важно регулярно проводить целенаправленную работу по его скорейшему выявлению, глубокому изучению и обобщению. Основное содержание такой работы составляют межхозяйственные сопоставления различных показателей и выявление

между ними различий и их причин, что в совокупности составляет суть сравнительного экономического анализа, и поэтому его требуется постоянно проводить.

4. Непосредственному принятию эффективных управленческих решений должна предшествовать серьезная аналитическая работа. Однако сейчас она чаще всего ограничивается сопоставлением фактических данных с планом или прошлым периодом, выполняется безсистемно, заканчивается констатацией фактов и, как результат, не оказывает существенного влияния на улучшение экономических показателей. Поэтому требуется значительно повысить уровень организации и качество аналитической работы [14]. Одним из направлений к достижению этой цели является проведение сравнительного экономического анализа, что, следовательно, подтверждает необходимость его проведения в системе хозяйственного управления.

5. В течение длительного времени на предприятиях проводится в основном только внутрихозяйственный анализ, который охватывает отдельные или все стороны деятельности и использует различные приемы. При этом, однако, не учитываются показатели работы других родственных объектов. В результате получают неполную, одностороннюю информацию, которая затрудняет принятие эффективных управленческих решений. С целью устранения этого недостатка дополнительно к внутрихозяйственному анализу, в его развитие и во взаимосвязи с ним должен проводиться сравнительный анализ, что свидетельствует о его необходимости в практике рыночного хозяйствования.

6. В условиях рынка постоянно идет жесткая конкурентная борьба. Она предъявляет повышенные требования к выпускаемой продукции, выполняемым работам, услугам и вынуждает каждый хозяйствующий субъект стремиться к достижению наилучших показателей. Определить свое соответствие этим требованиям можно только с помощью сравнительного экономического анализа и поэтому его следует систематически проводить по специально разработанным методикам.

7. По завершении каждого отчетного периода известны многие показатели хозяйственной деятельности предприятий. Но сами по себе они не обладают большой познавательной ценностью. Поэтому возникает необходимость их сопоставления с другими данными. К числу последних, в частности, относятся данные родственных предприятий. А этот критерий в принципе более объективен, чем план и предшествующий период, так как сравнение здесь предполагается не с самим собой, а с другими объектами. Такие сопоставления составляют основу сравнительного экономического анализа и поэтому требуется его систематически проводить в процессе хозяйственного управления.

8. Оценка деятельности хозяйствующих субъектов зависит от базы сравнения и поэтому ее выбор является очень важным вопросом. Фактические показатели часто сопоставляют с планом и определяют степень его выполнения. Если при этом фактические данные значительно больше плановых, то результаты считаются отличными. При соответствии фактических показателей плану, итоги хозяйствования признаются хорошими. И, наконец, когда фактические данные меньше плана, оценка деятельности в целом, как правило, неудовлетворительная.

Однако, чтобы придавать большое значение отклонениям фактических показателей от плановых, надо быть уверенным в высоком качестве планирования. Но составление плана, учитывающего все возможности и резервы, требует длительной и кропотливой работы большого числа опытных специалистов разного профиля, причем планирующая и исполняющая структуры имеют часто не вполне совпадающие интересы. Это приводит к тому, что нередко составляются недостаточно обоснованные планы, ставящие одинаковые предприятия в неравные условия. И поэтому фактические показатели необходимо дополнительно сопоставлять с другими базами, в том числе, и с данными родственных объектов. Такие сопоставления представляют собой важнейшую составную часть

сравнительного анализа хозяйственной деятельности и поэтому его требуется постоянно проводить в процессе управления.

Выводы

Одним из общепризнанных аналитических приемов анализа хозяйственной деятельности является сравнение. Его можно проводить, используя около 30 различных баз: план, предшествующие периоды, другие предприятия, государственный заказ, договорные обязательства, встречный план, нормативы, нормы, лимиты, стандарты, паспортные, прогнозные, индивидуальные и среднеотраслевые данные, проектные показатели, экономико-математические модели, показатели до и после введения каких-либо новшеств, данные, исчисленные на основе рекомендаций научно-исследовательских институтов, и др.

Сравнение позволяет выявить равенство или различие изучаемых показателей. Однако для объективной оценки и научно обоснованного планирования деятельности констатации этого факта недостаточно; требуется более точная, конкретная и детальная информация о величине отклонений, процентов выполнения планов, темпов роста и т.д. И ее получают в результате последующего выполнения элементарных арифметических действий (вычитания, деления и умножения), а не сравнения, как общепринято считать.

В специальной учебной и монографической литературе прием сравнения излагается с различной степенью детализации и весьма часто без малейших обоснований трансформируется в один из видов экономического анализа – сравнительный. Иначе говоря, авторы неправомерно переходят от приема сравнения к такому общепризнанному виду экономического анализа, как сравнительный, фактически отождествляя эти два разных понятия.

Сравнительный экономический анализ часто необоснованно отождествляют с межхозяйственным сравнением. Современный уровень развития экономической науки требует рассматривать эти понятия как разные по содержанию. Межхозяйственное сравнение представляет собой разновидность, одну из форм сравнения; оно позволяет определить лишь равенство одноименных показателей работы сравниваемых предприятий или различие между ними и их величину. Сравнительный же анализ – это один из видов экономического анализа, в процессе которого с помощью различных приемов сопоставляются одноименные показатели работы родственных хозяйствующих субъектов, выявляются между ними сходства, различия и их причины, рассчитывается влияние факторов, устанавливаются резервы, разрабатываются мероприятия по их практическому использованию и т.д. В процессе такого анализа, наряду со сравнениями, используются также группировки, цепные подстановки, методы абсолютных и относительных разниц, балансовое разложение, детализация, корреляция, регрессия, дифференцирование, абсолютные, средние и относительные величины и др.

На протяжении более 60 лет в многочисленной специальной литературе отмечается наличие таких двух видов экономического анализа как внутрихозяйственный и сравнительный. При этом дается достаточно подробное описание методики проведения только первого из них, а второй полностью игнорируется, что нельзя признать нормальным и потому такое положение следует изменить.

Необходимость проведения сравнительного экономического анализа является объективной, так как один и тот же вид деятельности осуществляют многие предприятия (организации) и уровень хозяйствования на них обычно различный, и она будет постоянной. Данный анализ является объективной необходимостью теории и практики хозяйственного управления и его следует регулярно и на высоком научно-методическом уровне проводить для решения различных микро- и макроэкономических задач в современных условиях развития рыночной экономики.

К числу важных организационно-методических вопросов сравнительного экономического анализа относится последовательность его проведения. Она включает:

- выбор объектов и показателей анализа;
- определение степени их сопоставимости;
- сбор и обработка экономической информации об объектах анализа, приведение ее в сопоставимый вид;
- сравнение и оценка показателей предприятий, выявление причин различий между ними;
- расчет сравнительных комплексных (рейтинговых) оценок деятельности предприятий;
- формулирование выводов и предложений по повышению эффективности деятельности хозяйствующих субъектов, исчисление экономического эффекта от реализации этих предложений.

Важной задачей сравнительного экономического анализа является выявление и количественная оценка влияния факторов на различия между одноименными показателями работы родственных предприятий. В этой связи значительный интерес представляют методы корреляции и регрессии. Общая схема их использования в сравнительном анализе хозяйственной деятельности такова.

Для двух групп предприятий определяется среднее значение результативного показателя и факторных признаков. Затем полученные данные сравнивают между собой и находят разность, которую умножают на величину коэффициентов регрессии в многофакторной регрессионной модели и получают искомый эффект влияния различий в уровнях факторов по группам. Общая величина разности средних уровней результативного показателя по группам будет складываться из двух величин: разницы в величине этого показателя, обусловленная различием в величине определяющих факторов, и разницы между уровнями результативного показателя, которая не объясняется изучаемыми факторами.

По такой же схеме можно сравнивать различные результативные показатели деятельности двух и более сопоставимых предприятий и давать количественную оценку влияния факторов на различия между ними.

Сравнительный экономический анализ целесообразно проводить по данным не только хозяйствующих, но и образовательных структур. Так, можно сопоставить различные отечественные высшие учебные заведения, дать комплексные оценки их деятельности и на этой основе проранжировать объекты. Кроме того, следует сравнивать работу преподавателей по таким показателям: количество дисциплин, читаемых преподавателем; удельный вес лекций, практических и семинарских занятий в общем объеме учебной нагрузки; количество и общий объем публикаций; общая сумма доходов, приносимая каждым преподавателем вузу; общая сумма расходов по каждому преподавателю; конечный финансовый результат деятельности каждого преподавателя (прибыль или убыток). В результате будет получена объективная и достоверная информация о месте соответствующего вуза или преподавателя среди других вузов или преподавателей (их рейтинги), что позволит разработать научно обоснованные оптимальные управленческие решения на средне- и долгосрочную перспективу.

Анализ хозяйственной деятельности предприятий различных отраслей в Республике Молдова не имеет законодательного и нормативно-методического обеспечения, что нельзя признать нормальным. И поэтому представляется необходимым разработать, принять и использовать в научно-практической деятельности Закон об экономическом анализе, а также его международный и национальные стандарты. Это будет способствовать повышению качества подготовки специалистов в высших и средних специальных учебных заведениях, эффективности аналитической работы, обоснованности принимаемых управленческих решений и успешному развитию всех хозяйствующих субъектов национальной экономики.

Литература

1. Анализ хозяйственной деятельности предприятий пищевой промышленности // Под ред. М. И. Солопенко. – М.: Агропромиздат, 2008.
2. Вольф Г.-П., Кюкк У., Форбриг Г. Сравнительный анализ на комбинатах и предприятиях // Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1987.
3. Деркач Д. И. Анализ производственно-хозяйственной деятельности промышленных предприятий. – М.: Статистика, 1975.
4. Иванус И. И. Сравнительный экономический анализ деятельности структурных подразделений производственного объединения: автореф. дис. ... канд. экон. наук / Моск. гос. ун-т им. М. В. Ломоносова. – М., 2008.
5. Как добиться успеха: практические советы деловым людям / М. М. Иванов и др.; под общ. ред. В. Е. Хруцкого. – М.: Политиздат, 1991.
6. Коновалов Л. А., Фролова Е. Д. Сравнительный экономический анализ строительного производства // Проблемы совершенствования экономического анализа в системе хозяйственного механизма: сб. науч. тр. / Уральский гос. ун-т. – Свердловск, 2012.
7. Лившиц Ф. Д. К вопросу о стандартизации терминов статистической науки // Научные труды по экономике и статистике. Вып. 73 / Моск. ин-т нар. хоз-ва им. Г. В. Плеханова. – М., 1999.
8. Михайлов М. И. Выявление резервов снижения себестоимости продукции путем межхозяйственного экономического анализа (на примере консервной промышленности Народной Республики Болгарии): автореф. дис. ... канд. экон. наук / Моск. фин. ин-т. – М., 1992.
9. Реусс Г. Анализ производительности. Пер. с нем. – М.: Изд-во иностр. лит., 1963.
10. Тезаурус научно-технических терминов / Под ред. Ю. И. Шемакина. – М.: Воениздат, 1992.
11. Темносагатая Л. П. Основы методики межзаводского сравнительного анализа показателей деятельности предприятий и объединений. – Л.: ЛФЭИ, 1981.
12. Хойер В. Как делать бизнес в Европе. – М.: Прогресс, 1990.
13. Щербатюк В. В. Определения сравнительного экономического анализа. – Кишинев, 2020.
14. Щербатюк В. В. Сравнительный анализ в системе управления общественным питанием: учебное пособие. – М.: Моск. кооп. ин-т, 1983.

ОЦЕНКА ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ В ФОРМИРОВАНИИ ДОСТОВЕРНОЙ СТОИМОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

Пелагея Яковлевна ПАПКОВСКАЯ
доктор экономических наук, профессор
Белорусский государственный экономический университет

Аннотация. *Раскрыта роль оценки долгосрочных активов в формировании достоверной стоимости организации. Изложен порядок отражения в учете недоамортизированной стоимости долгосрочных активов. Обосновано, что при утрате эксплуатационных возможностей первоначальная стоимость должна быть включена в себестоимость продукции, произведенной с использованием долгосрочного актива. Такой подход позволяет определить достоверную стоимость организации.*

Ключевые слова: *долгосрочные активы, оценка, бухгалтерский учет, амортизационная политика, бухгалтерская (финансовая) отчетность*

УДК 657

Введение

Использование основных средств играет важную роль в формировании затрат на производство продукции (работ, услуг) и тем самым оказывают влияние на формирование достоверной стоимости организации. Требуют решения методические вопросы, касающиеся использования основных средств. Это относится к формированию их первоначальной стоимости, учета амортизации, использования уже амортизированных основных средств, отражения недоамортизированной стоимости объектов, влияющих на формирование достоверной стоимости организации.

Формирование первоначальной стоимости долгосрочных активов установлено определенной непоследовательностью методических подходов, излагаемых в действующих нормативных положениях. Среди имеющихся проблем следует остановиться на учете затрат по использованию основных средств, которые играют не последнюю роль в формировании затрат на производство продукции (работ, услуг) и достоверной стоимости организации. Это относится к вопросам формирования первоначальной стоимости основных средств, учета амортизации, использования уже амортизированных основных средств, отражения недоамортизированной стоимости объектов.

Основная часть

В настоящее время первоначальная стоимость объектов основных средств складывается из фактических затрат на их приобретение, возведение (сооружение) и изготовление, включая расходы по доставке, монтажу и установке, из процентов за кредит, уплат госпошлины и других расходов. Учетная практика свидетельствует о том, что в первоначальную стоимость, согласно нормативным положениям, включаются и такие расходы, как командировочные расходы по приобретению оборудования, проценты за кредит, в том числе и товарный, а также курсовые разницы, возникающие в связи с ростом валютного курса. Особое внимание заслуживает порядок отражения процентов за кредит, использованный на долгосрочные вложения. Важность этой проблемы возрастает при уплате процентов за кредит в иностранной валюте, по которым возникают курсовые разницы в связи с ростом валютного курса.

В соответствии с международными подходами выработаны определенные рекомендации по отражению уплачиваемых процентов при приобретении основных средств в кредит. В частности, в стандарте МСФО 23 «Затраты по заимствованиям» [1] отмечается в качестве важной проблемы учет издержек по кредитам при подготовке отчетности. Стандарт содержит регламентацию по капитализации расходов на кредиты. Капитализация процентов по кредитам обычно прекращается, когда актив (объект) становится годным к использованию. Это зафиксировано в действующих нормативных документах по бухгалтерскому учету в

республике [2] и соответствует также положению международного стандарта 16 «Основные средства» в том, что последующие расходы, относящиеся к единице имущества основных средств и оборудования следует прибавлять к ее первоначальной стоимости, только если они увеличивают последующую пользу от существующего актива помимо их предварительного норматива функционирования. Формирование оценки активов, в том числе и основных средств, подвержено влиянию значительного и быстрого изменения стоимостных оценок составляющих затрат при низкой платежеспособности предприятия, вследствие которой погашение кредитов происходит позже установленного кредитным договором срока и во многих случаях – значительно позже ввода объектов в эксплуатацию. Поэтому является вполне обоснованным капитализировать, т.е. присоединять к первоначальной стоимости объектов основных средства, проценты за кредит, уплаченные после ввода их в действие. Это позволит единообразно решить проблему отражения курсовой разницы в связи с ростом валютного курса по процентам за кредит в иностранной валюте, уплачиваемым после ввода основных средств в эксплуатацию.

Предлагаемое направление решения вопросов формирования стоимостной оценки основных средств нашло некоторое отражение в принимаемых в республике нормативных документах по бухгалтерскому учету.

Формирование первоначальной стоимости основных средств неразрывно связано с процессом ее амортизации, т.е. включением стоимости используемых средств труда в себестоимость производимой продукции (работ, услуг). За последнее время размер амортизационных отчислений значительно сократился в себестоимости продукции. В настоящее время хозяйствующие субъекты имеют право самостоятельного выбора способа начисления амортизации основных средств. Это привело их к необходимости решения следующей проблемы: определению срока полезной эксплуатации основных средств с учетом получения экономических выгод от их использования. У этой проблемы имеется два аспекта. В случае установления срока полезной эксплуатации меньше нормативного (по техническим параметрам) срока полезного использования основных средств у предприятия срок перенесения стоимости основных средств будет короче срока их износа. Это приведет к увеличению затрат в данном периоде и к уменьшению налогооблагаемой прибыли, т.е. к ускоренной амортизации. Превышение срока амортизации над сроком физического износа неизбежно приведет к недоамортизации стоимости основных средств.

Развитие экономической ситуации в республике дает основание сделать вывод, что в организации бухгалтерского учета осуществляются реформаторские направления. В этой связи целесообразно изложить отдельные подходы к обоснованию соответствующей учетной амортизационной политики.

Рациональным в решение этой проблемы будет являться установление системы регулирования амортизации в процессе ее осуществления, т.е. корректировки начисления амортизационных отчислений и их отражения в учете. Превышение срока физической эксплуатации объекта над амортизационным периодом свидетельствует о том, что его первоначальная стоимость, во-первых, не выражала действительные нормативные эксплуатационные возможности (потенциал, ресурсы) объекта и, во-вторых, срок полезной эксплуатации объектов увеличивается за счет проведения капитальных ремонтов. Таким образом, затраты по капитальному ремонту аналогично затратам на модернизацию и реконструкцию оказывают влияние на остаточную стоимость ремонтируемого объекта. В этой связи необходимо пересмотреть действующий порядок амортизации остаточной стоимости, так как затраты по капитальному ремонту уменьшают начисленный износ по объекту и одновременно увеличивают его остаточную стоимость. Эта остаточная стоимость должна быть амортизирована исходя из предполагаемого срока эксплуатации отремонтированного объекта. Такой подход не усугубит финансовое положение хозяйствующих субъектов даже в условиях инфляционной экономики. В конечном счете такой порядок корректировки

остаточной стоимости основных средств обеспечивает обоснованное включение затрат по их использованию в составе затрат производимой продукции, соответствует рекомендациям МСФО (МСФО 16 «Основные средства») [1].

Следует отметить недостоверность представления о том, что стоимость долгосрочных активов снижается по мере их использования. В условиях инфляционной экономики денежный эквивалент объектов основных средств увеличивается в течение срока эксплуатации. Поэтому рассматривая вопрос отражения в учете списания недоамортизированной стоимости основных средств, следует отметить необходимость переосмысления действующего порядка и обоснования нового подхода к решению этой проблемы. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов предусматривает списание убытков от ликвидации основных средств, включая суммы недоначисленных амортизационных отчислений на финансовые результаты, т.е. в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» [3]. Если рассматривать формирование информации о себестоимости производимой продукции (работ, услуг) с позиции логичности, непротиворечивости и достоверности, то можно констатировать отсутствие методической аргументации такого решения. Срок физического износа может оказаться короче амортизационного периода объекта основных средств вследствие влияния производственных факторов, таких как повышенная загруженность оборудования по сравнению с базовой величиной, повреждения или моральное устаревание. Следовательно, если объект утратил свои эксплуатационные возможности и не может быть использован в процессе производства продукции (работ, услуг), его первоначальная стоимость должна быть включена в себестоимость продукции, произведенной с его использованием. Затраты на производство должны быть увеличены на его недоамортизированную стоимость, т. е. амортизационный период объектов должен быть приведен в соответствие с его сроком физического износа [4, с. 101]. Этот тезис вполне согласуется с рекомендациями «Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов», где указано, что «амортизация как процесс перенесения стоимости объектов основных средств и нематериальных активов ... включает в себя распределение амортизируемой стоимости ... между отчетными периодами, составляющими в совокупности расчетный (ожидаемый) срок службы...» [5, с. 78, п. 4].

Выводы

Таким образом, формирование затрат на производство продукции должно происходить в полном соответствии с конкретным использованием материальных ресурсов. Это должно быть основополагающим принципом как в теории, так и в учетной практике и найти отражение в системе нормативного регулирования, устанавливающей правила формирования полной и достоверной учетной информации по стоимости организации.

Литература

1. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности: постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь 19 августа 2016 г. № 657/20
2. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 26
3. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики

Беларусь и их отдельных структурных элементов : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50

4. Папковская, П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология/ П.Я. Папковская. – Мн.: ООО «Информпресс» 2001г. – 216 с.
5. Долгосрочные активы: учет и амортизация. – Минск: Информпресс,2013. – 144 с.

EXPENSES FOR ENVIRONMENTAL PROTECTION: CURRENT TRENDS IN THE DEVELOPMENT OF ACCOUNTING

Ludmila MASKO

PhD of Economics, Associate Professor

Polotsk State University

Novopolotsk, Belarus

e-mail: ludamasko@mail.ru

Abstract A study of modern trends in the development of accounting for environmental protection costs has been carried out. The views of the authors on the problematic aspects of their reflection on the accounts of accounting are considered. The conclusion is substantiated that information on the costs of environmental protection should be structured by analytical accounting, reflected in a separate synthetic accounting and presented in reporting in order to familiarize users with the level of the organization's environmental culture, its rational use of natural resources.

Keywords: accounting, green economy, costs, environmental assets, accounting (financial) statements

JEL 657

Introduction

Currently, in the Republic of Belarus, the National Action Plan for the Development of a Green Economy defines it as a strategic priority as an economy aimed at achieving the goals of socio-economic development while significantly reducing environmental risks and the rate of environmental degradation. The threat of reducing natural resources and reducing the quality of the environment, this document establishes one of the main obstacles to sustainable economic growth [1]. Therefore, the information of accounting documentation and state statistical reporting, the maintenance and provision of which is carried out in accordance with the specifics of the economic enterprise, acquires special relevance. environmental protection and environmental. In this regard, accounting and reporting in the field of environmental protection costs should contain the necessary information on objects related to the environmental component of the activities of the entities. However, due to the lack of requirements of regulatory legal acts, business entities have no interest in allocating new accounting facilities related to the environmental component of their activities. Indicators on the costs of environmental protection are presented in accounting and reporting in general form. Therefore, it is quite difficult for the user to obtain the necessary and complete information on the forms of environmental activities, in the implementation of which the costs of environmental protection arise.

Basic content of the paper

As A.V. Zotov notes in the study of the integration of environmental aspects into the accounting information of economic entities, he speaks of the lack of developed indicators and an accounting system "that would sufficiently contribute to the settlement of relations at the level of "enterprise - environment" [2, p. 28] ... It seems to us that the accounting approach will expand the possibilities in the field of environmental information formation, will allow us to determine the amount of environmental liabilities, draw up an environmental balance, conduct a detailed accounting of environmental costs (capital and current), ... will simplify the procedures for environmental audit of reporting on environmental activities of the enterprise" [2, p. 34].

K.S. Sayenko: "As an example of providing the population with environmental information, we can cite the social orientation of the reports of European firms, which is expressed in the presentation of data on the costs of nature protection and product safety for users" [3, pp. 251–252].

Scientists V.G. Shirobokov and Yu.V. Altukhova note that "a systematic study of the economic, environmental and social aspects of sustainable development of enterprises is of paramount importance for the generalization and use of the experience of rational entrepreneurship ... It is required to develop appropriate information support, including a system of reporting elements and analytical indicators" [4, p. 26-27].

E.M. Alygadzhieva emphasizes that "Enterprises provide little quantitative information on a regular basis, which does not allow users to determine the dynamics of the impact of environmental problems on the financial position and results of activities... we consider it reasonable to include in the composition of the disclosed positions of the accounting policy the approaches to the formulation and organization of social accounting at enterprises" [5, p. 69-73].

Thus, L.A. Soshnikova, regarding the presentation of data on the costs of nature conservation, gives the following example: "Since the 1970s, statistical data on environmental costs have been regularly collected by the national statistical services of Austria, Germany, Canada, the Netherlands, the USA, Japan, and since 1990 - and the Statistical Committee of Australia. In Austria, Germany and Great Britain, the costs of environmental protection are also recorded by associations of industrial enterprises" [6, p. 16].

For example, the National Statistical Committee of the Republic of Belarus generates information on the costs of environmental protection, which is freely available to interested users on the website of this organization [7]. In our opinion, studying it shows that the indicators on the costs of environmental protection are presented in general form without detailing the short-term and capitalized. Therefore, it is quite difficult for the user to obtain the necessary and complete information.

The importance of information about costs is emphasized by P.Y. Papkovskaya and in this regard notes that "the main goal ... accounting is to ensure the collection of data on costs for any possible needs of their use" [8, p. 51]. In this regard, the composition and content of the data provided need significant refinement, which can be carried out by reforming the methodological support of the accounting system and statistical reporting on the forms of environmental activities of organizations. It should be emphasized that at present legal entities are required to fill out the form of state statistical reporting "Report on current costs of environmental protection" guided by the Instructions for filling, put into effect starting from the report for 2018. The data of the report are reflected on the basis of the following primary accounting and other documents: acts of acceptance and transfer of work performed (services rendered);. acts of acceptance into operation of objects completed by overhaul; inventory cards of accounting of fixed assets; other primary accounting and other documents [9]. However, in the Instructions for filling in the forms of state statistical reporting 1-os (costs) "Report on current costs of environmental protection" there is the following note: "The terminology used in these Guidelines is used only to fill out the report" [9]. Consequently, the terms of this form of statistical reporting are not unified with the Law "On Environmental Protection [10], which directly defines the concepts by which they are compiled. From our point of view, this is a significant drawback of the current system of statistical accounting of forms of environmental activities and costs of environmental protection. .

It is important to note that in the Republic of Belarus by the Order of 21.08.1997 No. 194 of the Ministry of Natural Resources and Environmental Protection was approved and valid until 14.12.2013 "Classifier of types of environmental activities and costs of environmental protection (KVPOD)". The structure and content of the CWD took into account the recommendations of the Conference of European Statisticians presented in the Single European Standard Statistical Classification of Environmental Objects and Environmental Expenditures (Paris, 13–17 June 1994, document CES/822). According to CEOEE, environmental activities were an integral and separate part of the economic activity of the company, which is aimed at solving problems of environmental protection. The classifier established the forms of environmental activities, gave their definitions and approved "The main types and groups of environmental costs" [11].

In our opinion, the current absence of a legal act systematically classifying the costs of environmental protection is a significant drawback. We can, based on normative acts, determine and classify their types only indirectly, based on the meaning of the provisions of normative legal acts. This, in turn, may result in a lack or lack of necessary data on specific items, and information provided to a wide

range of users will be of a "general nature" on environmental protection, environmental management and environmental costs.

Conclusions

The results of the study allow us to conclude that information on the costs of environmental protection should be structured by analytical accounting, reflected in a separate synthetic accounting and presented in the reporting in order to familiarize users with the level of environmental culture of the organization, its rational nature management [12, p. 5-6]. In turn, environmentally-oriented reporting indicators of the organization "Environmental Report" [13, pp. 94-101] will contribute to the adoption of informed management decisions and increase responsibility for the state of the environment.

Bibliography

1. Национальный план действий по развитию «зеленой» экономики в Республике Беларусь : Постановление Совета Министров Республики Беларусь, 21.12.2016г., № 1061
2. Зотов, А.В. Бухгалтерский учет и аудит экологической составляющей деятельности организации АПК : дис. канд. экон. наук : 08.00.12 / А.В. Зотов. — Воронеж, 2006. — 217 л.
3. Саенко, К.С. Учет экологических затрат / К.С. Саенко. — М. : Финансы и статистика, 2005. — 376 с.
4. Ширококов, В.Г. Методические положения информационного обеспечения устойчивого развития сельского хозяйства / В.Г. Ширококов, Ю.В. Алтухова // Бухгалт. учет и анализ. — 2011. — № 6. — С. 26–33.
5. Алигаджиева, Е.М. Эколого-социальный учет и анализ корпоративной отчетности в условиях МСФО : дис. канд. экон. наук : 08.00.12 / Е.М. Алигаджиева. — М., 2010. — 180 л.
6. Сошникова, Л.А. Теория и методология построения и анализа модифицированного межотраслевого баланса: эколого-экономический аспект / Л.А. Сошникова. — Минск : Белорус. гос. экон. ун-т, 2009. — 237 с.
7. Окружающая среда. Годовые данные. <http://www.belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika/makroekonomika-i-okruzhayushchaya-sreda/okruzhayushchaya-sreda/operativnye-pokazateli-za-period-s-1995-po-2010-gody/zatraty-na-ohranu-okruzhayuschei-sredy/> - дата доступа 13.02.2021г.
8. Папковская, П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология/ П.Я. Папковская. – Мн.: ООО «Информпресс», – 216 с.
9. Об утверждении формы государственной статистической отчетности 1-ос (затраты) «Отчет о текущих затратах на охрану окружающей среды» и указаний по ее заполнению : постановление Нац. стат. ком. Респ. Беларусь, 23 мая 2018 г., № 27
10. Об охране окружающей среды (1992): Закон Респ. Беларусь, 26 нояб. 1992 г., № 1982-ХІІ : в ред. Закона Респ. Беларусь от 09.01.2019 г. №166-3
11. Классификатор видов природоохранной деятельности и затрат на охрану окружающей среды (КВПОД), Приказ от 21.08.1997 г. № 194 Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды
12. Масько, Л.В. Затраты на охрану окружающей среды в системе бухгалтерского учета / Л.В. Масько // Бух. учет и анализ. — 2016. — № 6 — С. 3-6.
13. Масько, Л.В. Бухгалтерский учет и аудит экологических активов и обязательств / Л.В. Масько. – Новополоцк: ПГУ, 2015. – 224 с.