

**CONFERINȚA  
ȘTIINȚIFICĂ INTERNAȚIONALĂ**

***CONTABILITATEA ȘI AUDITUL ÎN CONTEXTUL  
INTEGRĂRII ECONOMICE EUROPENE: PROGRESE  
ȘI AȘTEPTĂRI***

**5 aprilie, 2013**



**INTERNATIONAL  
SCIENTIFIC CONFERENCE**

***ACCOUNTING AND AUDIT IN THE CONTEXT OF  
EUROPEAN ECONOMIC INTEGRATION:  
ADVANCEMENTS AND EXPECTATIONS***

**April 5, 2013**

**Chișinău, 2013**

## CONFERINȚA ȘTIINȚIFICĂ INTERNAȚIONALĂ

# *Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări*

5 aprilie 2013, or. Chișinău  
ASEM, bloc „B”, sala de lectură “Eugeniu Hrișcev”

### Partener General



### Sponsor de platină



**MOLDINDCONBANK**  
Succes prin generații

### Sponsori de argint



**FlagMAN-D** Rödl & Partner



SOCIETATEA DE AUDIT  
„CONSULTING – MODERN” SRL



### Sponsori



Biroul Asociat de Avocați  
"Durlșteanu & Partners"

657.01:339.92(082)=135.1=111=161.1

C 69



#### **Comitetul științific:**

**Alexandru NEDERIȚA, dr. hab., prof. univ., Academia de Studii Economice din Moldova – copreședinte**  
**Lilia GRIGOROI, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice din Moldova – copreședinte**  
**Viorel ȚURCANU, dr. hab., prof. univ., Academia de Studii Economice din Moldova**  
**Valentina PALADI, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice din Moldova**  
**Mihai MANOLI, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice din Moldova**  
**Ecaterina NECȘULESCU, dr., conf. univ., președinte interimar CECCAR**  
**Nicolae TABĂRĂ, dr., prof., Universitatea „A. I. Cuza”, Iași, România**  
**Nicolae BALTEȘ, dr., prof., Universitatea „Lucian Blaga”, Sibiu, România**  
**Ludmila MASICO, Полоцкий государственный экономический университет, Republica Belarusia**  
**Vadim ZAREȚCHI, д.э.н., Белорусский государственный экономический университет**  
**Tamara VORONCENCO, д.э.н., АНО ВПО «Российская Академия предпринимательства»**  
**Tatiana BOTSIAN, PhD, Prof. assistant, Zhytomyr Ivan Franko State University**  
**Natalia ȚIRIULINICOVA, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice din Moldova**

#### **Comitetul de organizare:**

**Academia de Studii Economice din Moldova (ASEM)**  
**Asociația Contabililor și auditorilor profesioniști din R. Moldova (ACAP)**  
**The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)**  
Liliana LAZARI, dr., conf. univ. – copreședinte  
Marina ȘELARU, Director executiv ACAP – copreședinte  
Andreea STANCIU, Director ACCA Europa de Sud-Est  
Ludmila ȚURCAN, lector superior  
Galina BADICU, lector superior  
Anatol IACHIMOVSKI, lector superior  
Rodica FRUNZE, lector superior  
Stela CARAMAN, lector superior  
Diana CALUGAREANU, lector superior  
Nelea CHIRILOV, lector superior  
Mariana ȘELARI, asistent directorului executiv ACAP

#### **DESCRIEREA CIP A CAMEREI NAȚIONALE A CĂRȚII**

**"Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări", conf. șt. intern. (2013; Chișinău).** Conferința științifică internațională "Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări" = "Accounting and audit in the context of european economic integration: advancements and expectations", 5 apr. 2013, Chișinău / com. șt.: Alexandru Nederița [et al.]. – Chișinău : S. n., 2013 (Tipogr. "CRIO"). – 299 p.

Antetit.: Acad. de Studii Econ. din Moldova, Asoc. Contabililor și auditorilor profesioniști din Rep. Moldova (ACAP). – Tit. paral.: lb. rom., engl. – Texte : lb. rom., engl., rusă. – Bibliogr. la sfârșitul art.

ISBN 978-9975-4242-7-1.

657.01:339.92(082)=135.1=111=161.1

C 69

**ISBN 978-9975-4242-7-1.**



## Mesajul ACCA cu ocazia Conferinței Științifice Internaționale din 5 aprilie 2013, Chișinău, Moldova

ACCA are deosebita onoare de a fi co-organizator al acestui eveniment alături de ACAP și ASEM, două instituții care prin eforturile lor constante, calitatea educației profesionale și a înaltei reprezentări a profesiei contabile și de audit din Republica Moldova au crescut reputația acesteia atât la nivel național cât și regional și internațional.

Tema conferinței este una care preocupă de câțiva timp profesia din Europa, fără a avea concluzii prea ferme deocamdată – când vor fi în sfârșit trase aceste concluzii vor afecta fiecare act profesional în domeniul auditului în special. Sunt sigură că dezbaterile acestui eveniment internațional vor ajuta ACAP să își definitiveze o părere și mai solidă asupra poziției sale în ceea ce privește viitoarele schimbări și de asemenea să fie pregătit ca și în viitor, în lumina potențialelor schimbări să ofere aceleași servicii de înaltă calitate membrilor săi.

ACCA ca asociație internațională a profesioniștilor în domeniul contabil și de audit se mândrește cu faptul că este prezentă prin peste șase sute de mii de membri și studenți în peste 170 de țări dar cred eu că un motiv și mai mare de mândrie este că în aproape fiecare din aceste țări ne-am exprimat angajamentul față de respectiva regiune deschizând un birou local, angajând oameni locali și punând bazele unor colaborări consistente. În Moldova suntem extrem de norocoși să putem colabora cu o asociație națională foarte puternică care reprezintă și conduce profesia în conformitate cu standarde internaționale – îi mulțumesc pe această cale doamnei Lilia Grigori, președintele ACAP, domnului Viaceslav Ciobanu, fostul președinte al Asociației și doamnei Marina Șelaru, Director Executiv. Ne bucurăm să aducem și noi din punctul de vedere al asociației internaționale o mică contribuție la eforturile întreprinse de ACAP în dezvoltarea profesiei la nivel național. Avem acorduri de colaborare încheiate cu dâșii și cu Ministerul Finanțelor din Republica Moldova încă de acum câțiva ani, iar deschiderea profesiei din Republica Moldova spre internațional nu poate fi decât un semn excelent de progres. După cum ilustrează și acest eveniment nu încetăm niciodată să atragem noi parteneri în activitățile noastre care au ca singur țel dezvoltarea și sprijinul profesiei contabile și pentru a promova bune practici la nivelul întregii economii. Ași dori să subliniez încă o dată rolul extrem de important al nostru, al ACCA, ACAP, ASEM și al tuturor profesioniștilor activi din domeniu, și anume acela de formatori de generații de contabili și auditori. Lumea întreaga se schimbă foarte rapid după cum puteți remarca, iar sectorul financiar este un punct extrem de important în toate aceste schimbări, un sector ce suferă și el modificări majore și trebuie să poată susține noile provocări aduse de forțele globalizării și ale condițiilor economice existente.

O preocupare majoră pentru noi este aceea de a ne asigura că profesia contabilă și de audit, precum și membrii noștri sunt în pas cu vremurile, au deprinderi și cunoștințe care să îi facă manageri de nădejde în companiile în care lucrează și parteneri redutabili de discuții cu orice altă organizație internațională din domeniu.

Ne vom asigura că și pe viitor vom fi în același “pas cu vremurile”, actualizând constant calificările noastre, totul pentru a le oferi clienților și studenților noștri competențele care le sunt necesare pentru succesul profesional în anii următori.

Aș vrea să subliniez de asemenea în încheiere, că pe lângă asociațiile profesionale și universități, acest rol de formatori de generații îl îndepliniți toți profesioniștii contabili și auditorii, chiar dacă nu vă dați poate seama, în activitatea dumneavoastră de zi cu zi, păstrând profesia actuală și vie, formând generațiile mai tinere, lucru pentru care doresc să vă mulțumesc.

**Andreia Stanciu**  
**Director ACCA Europa de Sud-Est**



## Mesajul ACAP RM cu ocazia Conferinței Științifice Internaționale din 5 aprilie 2013, Chișinău, Moldova

În numele Asociației Contabililor și Auditorilor profesioniști din Republica Moldova exprim profunde satisfacție că pentru al doilea an consecutiv ACAP în parteneriat cu Academia de Studii Economice a Moldovei (ASEM) și ACCA organizează Conferința Științifică Internațională dedicată zilei profesionale a contabilului din Republica Moldova.

În acest an abordăm o temă actuală care aduce în dezbateri aspectele problematice ale contabilității și auditului în contextul tranziției la Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și Standardele Internaționale de Audit (ISA), precum și din perspectiva noilor reglementări contabile naționale. În cadrul conferinței am dori să facem o analiză punctuală a tendințelor ce țin de modernizarea contabilității de gestiune și analizei financiar-contabile în condițiile economiei concurențiale. De asemenea am avea aspirația ca evenimentul să devină un for de dialog ce va contribui la promovarea intereselor profesiei contabile, schimbul de opinii și cooperarea între mediul universitar, organizațiile profesionale și mediul de afaceri.

Un contabil bun trebuie să știe ce înseamnă reforma contabilă, să înțeleagă și să aplice standardele de raportare financiară, să fie conștient de importanța și amplitudinea aplicării raționamentului profesional, să fie în măsură să îndrume în mod oportun echipa managerială a entității și să ofere soluții viabile, să respecte codul de etică, să acționeze permanent în apărarea interesului public. ACAP, ca organizație profesională a contabililor și auditorilor, se dedică eforturilor de a parcurge acest drum cu tenacitate, în pofida tuturor dificultăților, fiind convins că aceasta este calea de urmat care va oferi fiecăruia satisfacția lucrului bine făcut.

Apreciem și ne exprimăm întreaga noastră mulțumire ACCA, pentru sprijinul permanent acordat într-un domeniu în care am învățat și noi din vasta și competentă Voastră activitate, care a constituit un important suport moral, dar și material în realizările noastre de până acum. Sperăm că conlucrarea a fost și este reciproc avantajoasă și ne exprimăm doleanța că și pentru viitor veți avea amabilitatea și timpul necesar pentru o colaborare fructuoasă.

De asemenea ținem să aducem mulțumiri din partea ACAP-ului facultății Contabilitate a ASEM pentru amabilitatea de a găzdui acest eveniment și aportul logistic în buna desfășurare a conferinței. Apreciem calitatea serviciilor educaționale și cred că putem afirma că facultatea de Contabilitate din cadrul ASEM dispune de cei mai de vază specialiști contabili din Republica Moldova, preocupați mereu de reforma contabilă, de elaborarea de standarde naționale de contabilitate, problemele vizavi de convergența europeană și internațională în domeniul contabilității și auditului, antrenați permanent în activitățile Ministerului Finanțelor, fie în consiliile coordonatoare, grupele de elaborare a standardelor de contabilitate, comisia de certificare a auditorilor, consiliul de supraveghere a activității de audit, etc. Au pledat dintotdeauna pentru dezvoltarea și perfecționarea sistemului contabil și a valorilor acestuia dorindu-și să facă un pas înainte.

Prin acest mesaj vreau să salut contabilii și auditorii practicieni care de fiecare dată sunt receptivi la participarea la astfel de evenimente, or o abordare comună a diferitor aspecte contabile va rupe discordanța dintre teoria și practica contabilă. Sunt ferm convinsă că în cadrul acesteia conferințe vor fi dezbateri fructuoase, de înaltă ținută științifică, dezbateri care să permită desprinderea unor concluzii practice dintre cele mai utile, nu numai la nivel național, ci și internațional, dată fiind participarea colegilor din străinătate.

**Lilia Grigori**

**Președintele Consiliului ACAP, dr., conferențiar universitar**

## Mesajul Facultății “Contabilitate” a ASEM cu ocazia Conferinței Științifice Internaționale din 5 aprilie 2013, Chișinău, Moldova



Astăzi aducem un omagiu prestigioasei profesii de **CONTABIL**, o profesie cu tradiții la noi în țară.

Evenimentul de astăzi îmi oferă prilejul de ale adresa din Numele Rectorului ASEM, Academician, dr. hab., Grigore Belostecinic și colectivului Facultății de Contabilitate a ASEM, sincere felicitări și urări de succese celor care practică sau are tangențe cu această nobilă profesie.

Înființată în urmă cu 20 de Ani Facultatea de Contabilitate, ASEM rămâne fidelă misiunii sale principale – pregătirea continuă a specialiștilor de înaltă calificare. Calitatea instruirii în domeniul Contabilității necesită o permanentă racordare la schimbările economice din societate. De aceea sunt convinsă, că pregătirea contabilelor trebuie să fie calitativă și continuă. În special acut, această problemă se resimte într-o perioadă de răscruce în care se află astăzi întreaga societate contabilă, de elaborare a noilor Standarde Naționale de Contabilitate, dar și utilizare în paralel a SIRF-urilor, fapte care înaintează cerințe înalte nu doar față de practicieni, dar și față de mediul academic al facultății, căruia îi revine cea mai importantă sarcină de a pregăti viitorii contabili calificați.

În prezent Facultatea de Contabilitate, ASEM poartă tratative cu reprezentanții ACCA (Asociația Experților Contabili Certificați), în vederea posibilei acreditări a facultății de către ei, care eventual va atrage după sine armonizarea programelor curriculare în domeniul Contabilității și Auditului, utilizate în prezent la Facultate, cu programele internaționale.

Cel mai mare avantaj al acestui demers îl reprezintă faptul, că atunci când absolvenții facultății noastre vor dori să devină experți contabili certificați, le vor fi echivalate o parte din cursurile studiate deja la ASEM. Sunt convinsă că facultatea de Contabilitate, ASEM, are potențial necesar pentru a face față unei astfel de aspirații curajoase de viitor.

Țin să menționez, că din momentul înființării sale și până în prezent, facultatea de Contabilitate, ASEM a furnizat pe piața muncii peste 10 000 de specialiști contabili.

Cunoștințele și abilitățile dobândite de absolvenții noștri în cadrul facultății sunt armonios completate cu ofertele educaționale ale ACAP-lui, Contabil-Servise și altor centre de instruire în domeniul contabilității și auditului. Parteneriatul profesional și eficient cu aceste structuri asigură pregătirea viitorilor contabili calificați.

Am convingerea, că și în viitor v-om găsi căi de conlucrare armonioasă atât cu ACAP-ul, cât și cu alte centre de instruire, continuând să contribuim esențial la educația și dezvoltarea profesională a contabililor din Republica Moldova.

Stimați colegi, primiți încă o dată felicitările noastre. Vă urăm succese în realizarea activităților profesionale, sănătate și împliniri mărețe!

**Valentina Paladi**

**Decanul Facultății Contabilitate, ASEM, dr., conferențiar universitar**



## Mesajul Ministerului Finanțelor cu ocazia Conferinței Științifice Internaționale din 5 aprilie 2013, Chișinău, Moldova

Stimați colegi, Ministerul Finanțelor Vă salută în incinta sa pentru a celebra în cel de al treilea an ziua contabilului. De asemenea, este o deosebită plăcere participarea la acest eveniment important și este un privilegiu de a fi alături de profesioniștii din domeniul contabilității, pentru a sărbători ziua profesională a contabilului.

În acest an, împreună cu Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști, am decis să organizăm o sărbătoare mai specială pentru a pune în valoare meritele tuturor celor care au stat la bazele reformei contabilității începând cu anul 1997, a celor care până în prezent lucrează cu dăruire de sine pentru promovarea principiilor contabilității în sectorul corporativ conforme cu cerințele internaționale, dar și a celor care la momentul actual promovează activitățile de reformare a acestui domeniu în conformitate cu Planul de dezvoltare a contabilității și auditului pentru anii 2009-2014.

La momentul actual în Republica Moldova este în creștere continuă însemnătatea profesiei de contabil și concomitent cererea pentru serviciile contabililor care demonstrează un înalt grad de profesionalism. Atitudinea societății față de profesia de contabil este dictată de însăși această profesie de o însemnătate esențială, de calitatea serviciilor acordate de această categorie de specialiști, de care depinde în mare măsură funcționalitatea sistemului economico-financiar al unei țări.

Dezvoltarea economiei de piață în Republica Moldova, intensificarea relațiilor economice internaționale argumentează necesitatea modificării continue a sistemului informațional economico-financiar, nucleul căruia îl constituie contabilitatea.

Contabilitatea joacă un rol important în economie fiind un mijloc de colectare, prelucrare și transmitere a datelor privind activitatea economico-financiară a entității. Informațiile contabile sunt importante pentru proprietarii și angajații entităților, investitori și creditori, acționari, autoritățile fiscale și alte autorități de stat, structurile de prognozare a dezvoltării economiei. Scopurile activității contabile sunt crearea unei baze informaționale în vederea dezvoltării piețelor de capital, atragerii investițiilor, aprecierii obiective a activității entităților, extinderii relațiilor economice internaționale, obținerii unui sistem unic de indicatori financiari.

Consider evenimentul de astăzi un bun prilej pentru a ne pătrunde de importanța conlucrării și un pas important în promovarea reformei contabilității în Republica Moldova. Ca funcționari publici, reprezentanți ai mediului academic, asociațiilor profesionale și ai entităților, dar în primul rând ca contabili, suntem verigi ai lanțului care asigură contabilizarea și raportarea financiară calitativă și avem împreună un rol vital în asigurarea credibilității raportării financiare la nivel național.

Aplicarea în Republica Moldova a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară începând cu 01 ianuarie 2012, precum și elaborarea Standardelor Naționale de Contabilitate noi conforme Directivelor Uniunii Europene din domeniu și Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, așa cum prevede Legea contabilității, reprezintă cea mai elocventă confirmare a dorinței integrării țării noastre în familia europeană și a economiei noastre naționale în circuitul economic mondial.

Ministerul Finanțelor, începând cu anul 2009 a demarat procesul de elaborare de către grupele de lucru instituite în acest scop a Standardelor Naționale de Contabilitate, care vor stabili reguli generale obligatorii privind ținerea contabilității și raportarea financiară pentru entitățile care urmează să le aplice. Conținutul acestora vor corespunde normelor internaționale, totodată se va ține cont de cerințele legislației Republicii Moldova în vigoare și de nivelul actual de dezvoltare economică a entităților autohtone și particularitățile de activitate a acestora.

În scopul asigurării unui grad înalt de veridicitate a rapoartelor financiare, SNC-urile noi vor fi puse în aplicare începând cu 1 ianuarie 2014, simultan cu abrogarea celor existente. După intrarea în vigoare a SNC noi, acestea urmează a fi actualizate periodic.

Îmbunătățirea calității raportării financiare a entităților autohtone va contribui la creșterea gradului de credibilitate și comparabilitate a informației din rapoartele financiare la nivel internațional și la crearea unui mediu de afaceri favorabil. După conținutul indicatorii rapoartelor financiare ale entităților autohtone vor avea un grad mult mai înalt de corespundere cu indicatorii din rapoartele financiare ale entităților din alte țări. În acest context contabilitatea va deveni instrumentul de comunicare economică internațională, iar utilizatorii rapoartelor financiare vor putea compara situația financiară și patrimonială din țară și străinătate și vor avea posibilitatea de a lua decizii economice și manageriale adecvate.

În procesul implementării reformei contabilității, este de remarcă rolul asociațiilor profesionale din domeniul contabilității, reprezentanților instituțiilor de învățământ superior, autorităților publice, inclusiv a Ministerului Finanțelor, care în permanență lucrează asupra cadrului de reglementare a contabilității.

Stimați participanți ai evenimentului de astăzi, în acest context, Vă îndemn să continuăm conlucrarea noastră în numele succesului reformei contabilității.

Cu prilejul sărbătorii de astăzi, Ministerul Finanțelor aduce sincere felicitări și urări de bine tuturor celor care prin munca sârguincioasă și dăruirea de sine contribuie la funcționalitatea economiei naționale.

Această sărbătoare este un prilej în plus de a Vă dori sănătate, pace, bunăstare și prosperitate, iar realizările să Vă inspire spre stabilirea unor noi scopuri, să Vă conducă spre noi orizonturi și performanțe. Succesul și responsabilitatea să fie prezente mereu în activitatea Dumneavoastră, iar imaginea contabilului în societate să corespundă importanței activităților desfășurate.

Vă mulțumim pentru eforturile depuse în exercitarea conștiințioasă a sarcinilor profesionale și Vă dorim mult succes.

**Victor Barbăneagră**

**Viceministru Finanțelor, Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova**



**Mesajul Camera Auditorilor Financiari din România cu ocazia  
Conferinței Științifice Internaționale  
din 5 aprilie 2013, Chișinău, Moldova**

Doamnelor și Domnilor, Stimați participanți,

În numele Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România, adresez cele mai sincere urări de salut celor prezenți la conferința „**Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări**”, organizată de Facultatea de Contabilitate a Academiei de Studii Economice a Moldovei, în parteneriat cu Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova (ACAP) și ACCA.

Organizația noastră promovează permanent dialogul și cooperarea între organizațiile profesionale contabile și mediul academic. CAFR, în calitate de organism profesional care coordonează, autorizează și monitorizează desfășurarea activității de audit financiar în România, este intens preocupată de creșterea calității profesionale a activității de audit a membrilor noștri, și, din aceste considerente, deținem, începând cu anul 2010, calitatea de membru al Asociației Facultăților de Economie din România. Astfel, cadre universitare de prestigiu ne sprijină anual în organizarea programului de pregătire profesională pentru membrii noștri. De asemenea, Camera a încheiat protocoale de colaborare cu diferite instituții de învățământ superior, în vederea echivalării testului de acces la stagiu, pentru absolvenții programelor de master la disciplinele specifice activității de audit.

Data de **5 aprilie** este una specială, marcând, de asemenea, Ziua Contabilului din Moldova. Așadar, profit de această ocazie, pentru a le ura profesioniștilor contabili din Republica Moldova, membrilor ACAP, mult succes în activitatea pe care o desfășoară. Profesia de contabil din țara dumneavoastră se dezvoltă, progresează, propunându-și să se alinieze standardelor și normelor internaționale aplicabile și să răspundă nevoilor societății și provocărilor pieței.

Dorim să mulțumim organizatorilor, pentru invitația adresată Camerei Auditorilor Financiari din România, de a lua parte la această manifestare științifică și profesională și vă asigurăm, stimați colegi, că vom avea, ca și până acum, o atitudine deschisă spre colaborarea cu profesia de contabilitate și audit din Republica Moldova, spre rezolvarea în comun, a problemelor prezente și viitoare cu care se confruntă profesia noastră.

Dorim un real și important succes lucrărilor Conferinței dumneavoastră!

**Horia Neamțu**

**Președinte, Camera Auditorilor Financiari din România, dr., prof. univ.**



**О'ЗБЕКИСТОН БУХГАЛТЕРЛАР  
VA AUDITORLAR MILLIY  
ASSOTSIATSIYASI**

100084, O'zbekiston, Toshkent, Bodomzor yo'li  
kuchasi, 1A,



**НАЦИОНАЛЬНАЯ АССОЦИАЦИЯ  
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ  
УЗБЕКИСТАНА**

100084, Узбекистан, г. Ташкент, ул. Бодомзор  
йули, 1А,

**NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS AND AUDITORS OF UZBEKISTAN**

1A, Bodomzor yuli str., Tashkent city, 100084, Uzbekistan, tel.: 234-01-87; 234-19-01, 234-18-90, fax: 234-01-87

www.naaa.uz; e-mail: naba@naaa.uz

*Глубокоуважаемые коллеги!*

Национальная Ассоциация бухгалтеров и аудиторов Узбекистана в этот знаменательный для Вас день присоединяется к многочисленным поздравлениям в адрес Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова в связи с Профессиональным праздником «День бухгалтера»!

На протяжении этого достаточно солидного времени своей общественно-профессиональной деятельности Ассоциация профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова является крупнейшей и влиятельнейшей профессиональной организацией бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова.

Вся деятельность руководства и членов Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова была направлена и продолжает свою поступательную работу на развитие и укрепление бухгалтерского учета и аудита в Молдове, вовлечение в этот процесс многочисленных представителей аудиторской и бухгалтерской профессии регионов всей страны.

Ассоциация профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова является авторитетнейшей общественной организацией и получила международное признание не только как член Международной Федерации Бухгалтеров и Евразийского Совета Сертифицированных Бухгалтеров и Аудиторов, но и среди профессиональных общественных организаций стран Содружества Независимых Государств.

Мы видим во всех этих достижениях в первую очередь несомненную заслугу руководителей Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова – профессионалов своего дела.

Мы рады, что на протяжении ближайшего десятилетия между Национальной Ассоциацией бухгалтеров и аудиторов Узбекистана и Ассоциацией профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова установились тесные, дружеские и взаимообогащающие отношения. Они реализуются в постоянных контактах и встречах профессионалов двух стран.

Позвольте в это знаменательный день пожелать руководству, всем членам Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова дальнейших успехов на профессиональном поприще, единства и целеустремленности в достижении поставленных задач, укрепления и повышения авторитета Вашей общественной организации среди профессионального сообщества, дальнейшего взаимовыгодного сотрудничества, а также всему Вашему коллективу – здоровья, благополучия и личного счастья!

**Миновар Махкамовна. Тулаходжаева**  
**Председатель Совета**  
**Д.э.н., проф., САР**

## CUPRINS

### SECȚIA I. TRANZIȚIA LA IFRS ȘI NOILE REGLEMENTĂRI CONTABILE NAȚIONALE: PROBLEME ȘI SOLUȚII

Aspecte generale privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate <i>Dr.hab., prof.univ. Nederița Alexandru, A.S.E.M.</i>	13
Factorii care influențează conținutul situațiilor financiare <i>Dr.hab., prof.univ. Țurcanu Viorel, ASEM</i>	17
Переход России на МСФО: проблемы и пути их решения <i>Д.э.н., проф., Воронченко Тамара Васильевна, Российская Академия Предпринимательства</i>	19
Проблемы перехода на МСФО в Украине <i>К.э.н., профессор Зубилевич С.Я., Национальный Университет Водного Хозяйства и Природопользования (г.Ровно, Украина),</i>	25
Sustainable reports in Ukraine: evaluation of the situation <i>PhD, prof. assistant, Botsian Tetiana, Zhytomyr Ivan Franko State University</i>	29
Implicațiile adoptării IFRS asupra contabilității societăților comerciale din România <i>Dr., prof. univ. Tabără Neculai, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași Drd., Nistor Carmen, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași</i>	32
Raționamentul profesional și credibilitatea informațiilor contabile. Probleme și așteptări <i>Drd., Munteanu Petrică, Universitatea “Alexandru Ioan Cuza” Iași Drd., Istrate Alina-Mariana, Universitatea “Alexandru Ioan Cuza” Iași</i>	35
Особенности учета доходов при льготных автоперевозках пассажиров <i>Д.э.н., конф. унив., Герасимов Михаил, МЭА</i>	38
Considerații privind recunoașterea și evaluarea activelor financiare conform IFRS <i>Dr., conf.univ., Grabarovschi Ludmila, ASEM</i>	41
Организационные аспекты подготовки учетной политики по МСФО <i>К.э.н., Харламова Елена, Харьковская Национальная Академия Городского Хозяйства, Украина</i>	45
Эффект Международных Стандартов Финансовой Отчетности на технические резервы страховщиков <i>Гл. асс., Чиприянова К., Хозяйственная Академия им. Д.А. Ценова, Болгария</i>	49
Unele aspecte generale ale contabilității stocurilor în organizațiile necomerciale <i>Lect. sup., Andreev Lilia, ASEM</i>	52
Practical aspects of the transition to International Financial Reporting Standarts in Ukraine <i>Candidate of economic sciences, Kuzina Ruslana, Odessa National Univ. of Economics</i>	56
Why IFRS – reasons for transition <i>Assis. Prof., Olivera Gorgieva-Trajkovska, University “Goce Delcev” Stip, Macedonia Assis. Prof., Kostadinovski Aleksandar, University “Goce Delcev” Stip, Macedonia</i>	60
Avantajele și calitățile atribuite valorii juste cât și criticile aduse acesteia <i>Drd., l. sup. Frunze Rodica, ASEM</i>	63
Синергетический аспект учетно-контрольной проблематики <i>Д.э.н., проф. Максимова Валентина, “ОНЭУ”, Одесса</i>	67
Конвергенция подходов к формированию показателей готовой продукции при планировании, в бухгалтерском учете и отчетности организаций промышленности <i>Романёнок Татьяна, Белорусский Государственный Экономический Университет</i>	70
Unele aspecte privind evaluarea creanțelor în conformitate cu prevederile IFRS <i>Lect. sup., Bordeianu Olga, ASEM</i>	73
Evoluții privind adoptarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară în România <i>Drd., Tanasă Florentin - Emil, Universitatea “Alexandru Ioan Cuza”, Iași, România</i>	76
Инновационная деятельность отелей в Украине: учетное измерение <i>Преп., Зварыч Любовь, “ОНЭУ”, Одесса</i>	80
Cu privire la identificarea și testarea activelor la depreciere <i>Dr.hab., prof.univ. Bucur Vasile, ASEM Doctorandă, Ioniță Nadejda, UASM</i>	81

Проблемы формирования валовой прибыли в учетно-аналитической практике Республики Беларусь, Республики Молдова и МСФО <i>К.э.н., Зарецкий Вадим, “БГЭУ”, г. Минск, Беларусь</i>	86
Роль и значение МСФО в системе регулирования Российской национальной учетной системы <i>К.э.н., доцент Камысовская Светлана, “СКФУ”, Россия</i>	89
Influența inflației asupra evaluării stocurilor <i>Lect. univ., Corneliu Bugan, ASEM</i>	93
Проблемы учетно-аналитического обеспечения управления инновационным потенциалом организаций <i>К.э.н., доцент Лавриненко А.Р., “ПГУ”, Беларусь</i>	96
Совершенствование учета экологических обязательств в контексте сближения с МСФО <i>Ст. преп., Масько Людмила, “ПГУ”, Беларусь</i>	98
Aspecte ale contabilității imobilizărilor necorporale la întreprinderile necomerciale <i>Dr. conf., Cauș Lidia, ASEM</i>	101
Бухгалтерский и налоговый учет: взаимосвязь как элементов системы управления <i>Д.э.н., профессор Пелагея Яковлевна Папковская, Белорусский Государственный Экономический Университет, Минск, Беларусь</i>	105
Англо-американская и исламская модели учета: противоположности и единство <i>Магистрант 2 курса, Маслецова Сусанна, “СКФУ”, Россия</i> <i>Магистрант 1 курса, Джафарова Лала, “СКФУ”, Россия</i>	108
Contabilitatea decontărilor cu personalul privind retribuirea muncii conform Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru sectorul public <i>Dr., conf. Univ., Nani Mihail, ASEM</i>	111
Трансформация национальных стандартов в международные стандарты бухгалтерского учета <i>Доцент, Степовая Т. Г., ОНУ, Одесса, Украина</i>	115
Анализ развития экологического учета с учетом международной практики в ретроспективе и на современном этапе <i>К.э.н., доц. Шелухина Елена Александровна, “СКФУ”, Россия</i>	118
Aspecte privind delimitarea relației amortizare – deprecieri – reevaluare <i>Lect.univ., Cotoros Inga, ASEM</i>	122
Apusul erei valorii juste sau o provocare a liberalizării și armonizării? <i>Dr. econ., lect. sup. univ. Ghedrovici Olesia, ASEM</i>	125
Raționamentul contabil: consecvență sau versatilitate <i>Dr., conf. univ. Grigoroii Lilia, ASEM</i> <i>Președintele Consiliului Director ACAP</i>	128
Particularități în contabilitatea pierderilor de mărfuri <i>Dr., conf. univ. Harea Ruslan, ASEM</i> <i>Dr., conf. univ. Graur Anatol, ASEM</i>	131
Influența politicii de contabilitate asupra poziției financiare a entității <i>Dr., conf. univ. Lazari Liliana, ASEM</i> <i>Lector, Țurcanu Liliana, ASEM</i>	134
Considerații privind contabilitatea costurilor lucrărilor de construcție <i>Dr., conf. univ. Popovici Angela, ASEM</i>	137
Viziuni cu privire la calcularea ratei de amortizare la unele active biologice mature producătoare incluse în componența celor curente <i>Lect. sup., Țapu Tatiana, UASM</i>	140
Contabilitatea și controlul intern <i>Dr.hab., prof.univ. T. Tuhari, UCCM</i>	144
Aspecte aferente contabilității activelor biologice imobilizate silvice și a costurilor acestora <i>Lect. sup., Țurcan Nadejda, ASEM</i>	148
Некоторые вопросы бухгалтерского учета и отчетности в условиях пенсионных планов <i>Dr. ec., conf. univ. Golocialova Irina, ASEM</i> <i>Dr.hab., prof.univ. Țurcanu Viorel, ASEM</i>	152
Analiza riscului de faliment <i>Master în științe ale educației, Sârbu Vera, Colegiul Financiar - Bancar</i>	160

## SECȚIA II. PROBLEME ALE AUDITULUI ÎN CONDIȚIILE IMPLEMENTĂRII ISA

Reglementarea și supravegherea activității de audit: menținerea sau reformarea situației <i>Dr., conf. univ. Manoli Mihail, ASEM</i> <i>Dr., conf. univ. Zlatina Natalia, ASEM</i>	164
Profesia liberală de auditor financiar în contextul reformei profesiei de audit din U.E. <i>Dr., prof. univ. Neamțu Horia, Președintele Camerei Auditorilor Financieri din România</i>	167
Pledoarie pentru un limbaj unitar și profesional în domeniul auditului financiar <i>Dr., conf. univ. Botez Daniel, Universitatea „Vasile Alecsandri din Bacău”</i>	171
Controlul calității lucrărilor de planificare a unui audit al situațiilor financiare <i>Dr., conf. univ. Iachimovschi Anatolie, ASEM</i>	174
Аудит в Беларуси: состояние, проблемы, перспективы <i>Д.э.н., доц. Коротаев Сергей, “БГЭУ”, г. Минск, Беларусь</i>	179
Indicators of environmental management's audit in transboulder economical activities <i>DSc, PhD, ass. prof. Lyubomir Vladimirov, Angel Kanchev University of Ruse, Bulgaria</i>	183
Готовность России к внедрению МСА <i>К.э.н., Захарова Татьяна, “Северо-Кавказский Федеральный Университет”</i>	187
Монетарный отбор – специальный способ извлечения выборок в аудите <i>Д.э.н., ст.преп. И. М. Балан, УЛИМ</i>	191
Raționamente ale auditului conformității aplicate în cadrul salarizării personalului <i>Dr. ec., conf. univ. Bîrcă Alic, ASEM</i> <i>Dr. ec., conf. univ. Bîrcă Aliona, ASEM</i>	194
Aspecte privind eșantionarea unității monetare în cadrul auditului ciclului de procurări-plăți <i>Drd., Slobodeanu Svetlana, ASEM</i>	198
Problemele organizării auditului în condițiile prelucrării automatizate a datelor <i>Dr., lect. sup. Grumeza Dumitru, ASEM</i>	202
An overview of implementation of International Accounting & Auditing Standards in Azerbaijan <i>Gunel Poladova, Azerbaidjan</i>	204
Особенности проведения аудита финансовой отчетности на предприятиях малого бизнеса <i>Др., Лапицкая Людмила, МЭА</i>	209
Aspecte privind auditul managerial în cadrul sistemului informațional economic al entității <i>Lect. sup., Țugulschi Iuliana, ASEM</i>	212

## SECȚIA III. MODERNIZAREA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE ȘI ANALIZEI FINANCIAR-CONTABILE ÎN CONDIȚIILE ECONOMIEI CONCURRENTIALE

Considerații privind analiza echilibrului financiar al întreprinderii <i>Dr., prof. univ. Balteș Nicolae, Universitatea „Lucian Blaga”, Sibiu</i> <i>Dr., conf. univ. Ciuhureanu Alina Teodora, Universitatea „Româno-Germană”, Sibiu</i>	217
Анализ затрат в гостиничном бизнесе—непременное условие для принятия оптимальных управленческих решений <i>Конф. унив., Гаврилюк Людмила, МЭА</i> <i>Доцент, Воронцова Галина, СПбГЭУ, Санкт-Петербург</i>	220
Abordarea organizării manageriale pe bază de sistem. Repere teoretico-practice privind fondurile bugetare în instituțiile publice din România <i>Dr., Demidov N., România</i> <i>Dr., conf. univ. Ștahovschi A., ASEM</i>	223
Система показателей экономического анализа к контексте требований управленческого и стратегического учета <i>К.э.н., доцент, Михайлова Галина Васильевна, “СКФУ”, г.Ставрополь, Россия</i> <i>К.э.н., доцент, Павлов Александр Степанович, “СКФУ”, г.Ставрополь, Россия</i>	228
Оценка и управление качеством системы внутреннего контроля предприятия <i>К.э.н., ст. преп. Шаровская Тамара, “ОНЭУ”, Одесса</i>	230
Influența informațiilor de tip cost asupra rezultatului financiar, importanța lor în luarea deciziilor <i>Bădicu Galina, ASEM</i>	233

<i>Mihailă Svetlana, ASEM</i>	
Necesitatea perfecționării metodelor de calcul a costurilor la entitățile producătoare de mobilă	236
<i>Dr., Bajan Maia, ASEM</i>	
Направления совершенствования системы внутреннего контроля	238
<i>Dr., conf. univ. Bajerean Eudochia, ASEM</i>	
<i>Dumbravă Ruslan, contabil-sef "Maconst-Prim" SRL</i>	
Aspecte ale analizei economico-financiare a instituțiilor de învățământ mediu de specialitate (în baza datelor Colegiului Industrial-Pedagogic din Cahul)	241
<i>Gr.did.II, Zbîrciog Tatiana, Colegiul Industrial - Pedagogic din Cahul</i>	
<i>Prof., Podbeglii Anatol, Colegiul Industrial - Pedagogic din Cahul</i>	
Abordări conceptuale ale costurilor	245
<i>Lect. sup., Caraman Stela, ASEM</i>	
Particularitățile analizei rezultatului pe acțiune – diluat și impactul acesteia asupra procesului decizional	248
<i>Lect. sup., Chirilov Nelea, ASEM</i>	
Estimări analitice privind funcționarea sectorului micului business în Republica Moldova	252
<i>Dr., asist.univ. Lica Erhan, ASEM</i>	
Unele aspecte vamaie la întreprinderile din zonele economice libere – abordări și obstacole	256
<i>Dr., auditor Mihalachi Angela</i>	
Analiza – expres a creșterii economice și a stabilității financiare a întreprinderii	260
<i>Dr., conf. univ. Muntean Neli, ASEM</i>	
Particularitățile tehnologice în avicultură și influența acestora asupra contabilității de gestiune	264
<i>Lect. sup., Țapu Tatiana, UASM</i>	
<i>Dr., conf. univ. Todorova Ludmila, UASM</i>	
Asigurarea viabilității economico-financiare a entității prin gestionarea eficientă a fluxurilor de numerar	268
<i>Dr. ec., Tcaci Carolina, U.S.B. „Alecru Russo”, Bălți, Moldova</i>	
Unele aspecte ale diagnosticului pragului rentabilității	272
<i>Dr., conf. univ. Tcaci Natalia, USM</i>	
<i>Dr., conf. univ. Tcaci Alexandru, USM</i>	
Specificul analizei capitalului emitentului la plasarea acțiunilor cu sau fără valoare nominală	277
<i>Dr., conf. univ. Țiriulnicov Natalia, ASEM</i>	
Управленческий учет как основа современных концепций учета затрат и себестоимости продукции кролиководства	280
<i>Д.э.н., конф.ун. Тодорова Людмила</i>	
<i>Ст. преп., Цапу Татьяна</i>	
<i>Государственный Аграрный Университет Молдовы</i>	
Conceptia de organizare a contabilitatii manageriale in agentii de turizm	284
<i>Lect. sup., Țurcan Ludmila, ASEM</i>	

#### **SECȚIA IV. COOPERAREA ÎNTRE MEDIUL UNIVERSITAR, ORGANIZAȚIILE PROFESIONALE ȘI MEDIUL DE AFACERI**

Connecting accounting education to the needs of the employers	287
<i>Stanciu Andreia, Head of ACCA South Eastern Europe, ACCA</i>	
Cooperarea între mediul universitar, organizațiile profesionale și mediul de afaceri - simbioza succesului	290
<i>Necșulescu Ecaterina, Președinte interimar CECCAR</i>	
Опыт России по развитию сотрудничества между профессиональными объединениями, учебными заведениями и бизнес-сообществом в части гармонизации финансового учета и отчетности	294
<i>Проф., Яковенко Дмитрий А., президент "НИПБ", вице-президент "IAAER"</i>	
Supravegherea in interes public a profesiei contabile din România	295
<i>Dr., conf. univ. Cucoșel Constantin, Președinte Filiala Maramureș a CECCAR</i>	

# SECȚIA I. TRANZIȚIA LA IFRS ȘI NOILE REGLEMENTĂRI CONTABILE NAȚIONALE: PROBLEME ȘI SOLUȚII

## ASPECTE GENERALE PRIVIND TRANZIȚIA LA NOILE STANDARDE NAȚIONALE DE CONTABILITATE

*Prof.univ., dr.hab. Alexandru Nedeșița, A.S.E.M.*

*The article emphasizes the measures to be taken about the transition to the new National Accounting Standards on January 1<sup>st</sup>, 2014. These measures, particularly, include: new accounting policy formation, the revision of the primary documents and account book forms for the bookkeeping of the accounting elements according to the new standards; the development of a new working chart of accounts; the identification of the accounts correspondence for a proper recording of the economic operations according to the new standards; the application of several modifications on the accounting programs; the training of the civil servants, accountants and auditors.*

În conformitate cu Legea contabilității Ministerul Finanțelor în termen de 6 ani de la data intrării în vigoare a legii specificate (adică până la 1 ianuarie 2014), trebuie să elaboreze și să aprobe noile Standarde Naționale de Contabilitate (SNC) care vor înlocui standardele existente și comentariile privind aplicarea acestora [1, art. 47]. Modul de elaborare și de implementare a noilor SNC este stabilit în Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2011. În scopul asigurării unui grad relevant de veridicitate a situațiilor financiare noile SNC vor fi implementate într-un set unic începând cu 1 ianuarie 2014, concomitent cu abrogarea standardelor existente [2, p. 66].

Noile SNC reprezintă standarde și interpretări, bazate pe Directivele Uniunii Europene (UE) și pe Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) care stabilesc reguli generale și obligatorii privind ținerea contabilității și raportarea financiară [1, art. 3]. Totodată, noile SNC nu se vor extinde asupra entităților de interes public, care trebuie să aplice IFRS, acceptate pe teritoriul Republicii Moldova începând cu 1 ianuarie 2009 [3].

De menționat că conținutul noilor SNC corespunde, în general, prevederilor reglementărilor contabile internaționale. Totodată, la elaborarea acestor standarde s-a ținut cont de cerințele legislației în vigoare, de nivelul actual de dezvoltare economică a entităților autohtone, precum și de experiența altor țări cum ar fi Croația, Estonia, Slovacia, Slovenia.

Nomenclatorul noilor SNC este adaptat la elementele situațiilor financiare și diferă semnificativ de nomenclatorul IFRS și standardelor existente. Conform situației din 15 februarie 2013 au fost elaborate 17 SNC noi din numărul total de 19 – stabilit de către Ministerul Finanțelor.

Nomenclatorul SNC noi și al celor existente ce urmează a fi substituite de către acestea este prezentat în următorul tabel.

**Tabelul 1**

### Nomenclatorul SNC noi și a celor existente

Nr. d/o	SNC noi*	SNC existente ce urmează a fi substituite
1.	SNC „Situații financiare”	SNC 4 „Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business”, SNC 5 „Prezentarea rapoartelor financiare”, SNC 7 „Raportul privind fluxul mijloacelor bănești”
2.	SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”	SNC 1 „Politica de contabilitate”, SNC 8 „Profitul (pierderea) net(ă) al(a) perioadei de gestiune, erorile esențiale și modificările politicii de contabilitate”, SNC 10 „Evenimentele ulterioare datei întocmirii rapoartelor

		financiare”
3.	SNC „Stocuri”	SNC 2 „Stocurile de mărfuri și materiale”
4.	SNC „Contracte de construcții”	SNC 11 „Contractele de construcții”
5.	SNC „Imobilizări corporale și necorporale”	SNC 13 „Contabilitatea activelor nemateriale”, SNC 9 „Contabilitatea consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare”, SNC 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”
6.	SNC „Contracte de leasing (locațiune)”	SNC 17 „Contabilitatea arendei (leasingului)”
7.	SNC „Venituri”	SNC 18 „Venitul”
8.	SNC „Costurile îndatorării”	SNC 23 „Cheltuieli privind împrumuturile”
9.	SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”	SNC 21 „Efectele variațiilor cursurilor valutare”
10.	SNC „Creanțe și alte investiții”	SNC 25 „Contabilitatea investițiilor”
11.	SNC „Capital propriu și datorii”	SNC 20 „Contabilitatea subvențiilor și publicarea informației aferente asistenței de stat”, SNC 26 „Contabilitatea planurilor de pensii”
12.	SNC „Deprecierea activelor”	nu are analog
13.	SNC „Investiții imobiliare”	nu are analog
14.	SNC „Particularitățile contabilității în agricultura”	SNC 6 „Particularitățile contabilității la întreprinderilor agricole”
15.	SNC „Părți afiliate și asocieri în participație”	SNC 24 „Publicitatea informației privind părțile legate”, SNC 31 „Reflectarea în rapoartele financiare a participațiilor în activitatea de întreprinzător sub control mixt”
16.	SNC „Cheltuieli”	SNC 3 „Componenta consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”
17.	SNC „Costuri”	SNC 3 „Componenta consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”
18.	SNC „Contabilitatea întreprinzătorilor individuali”	SNC 62 „Contabilitatea în partidă simplă”
19.	SNC „Prezentarea informației în situațiile financiare ale asociațiilor de economii și împrumut și ale altor instituții similare”	SNC 63 „Prezentarea informației în rapoartele financiare ale asociațiilor de economii și împrumut și ale altor instituții similare”

\* În tabel nu sunt indicate numerele SNC noi, deoarece până în prezent acestea nu au fost stabilite de către Ministerul Finanțelor.

În afară de SNC prezentate în tabel vor fi elaborate și alte acte normative în domeniul contabilității: Recomandările metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, Planul general de conturi și Metodica de tranziție la noile reglementări contabile naționale. De asemenea, se vor opera modificări în Legea contabilității și, după caz, în alte acte normative ce rezultă din prevederile noilor reglementări contabile naționale. În procesul de tranziție la noile SNC trebuie utilizată terminologia din Directivele UE și IFRS. De remarcat, că după conținutul și denumirile unor noțiuni terminologia internațională diferă de cea națională. Divergențele dintre noțiunile contabile utilizate în SNC noi și în cele existente vor fi prezentate în Metodica de tranziție la noile reglementări contabile naționale.

În comparație cu standardele existente și IFRS noile SNC nu conțin, de regulă, metodele alternative de recunoaștere și evaluare a elementelor contabile. De exemplu, evaluarea ulterioară a imobilizărilor corporale și necorporale se recomandă să fie efectuată doar după modelul valorii

contabile a acestora. Totodată, în conformitate cu politicile contabile entitatea poate aplica modelul valorii reevaluate a imobilizărilor nominalizate în baza prevederilor IFRS corespunzătoare.

De remarcat, că contabilitatea și raportarea financiară a unor elemente contabile, care nu sunt specifice pentru majoritatea entităților din Republica Moldova, nu vor fi reglementate de prevederile noilor SNC. Astfel, nu sunt elaborate standarde aferente contabilității instrumentelor financiare, planurilor de pensii, beneficiilor angajaților, întocmirii situațiilor financiare consolidate etc. Elementele sus-menționate se vor contabiliza și reflecta în situațiile financiare în conformitate cu IFRS prin includerea prevederilor acestora în politicile contabile ale entității.

Tranziția la noile SNC necesită un șir de măsuri care, în opinia noastră, trebuie să cuprindă:

- formarea politicilor contabile bazate pe noile SNC;
- revizuirea formularelor registrelor contabile în conformitate cu prevederile noilor SNC;
- elaborarea unui nou plan de conturi de lucru;
- determinarea corespondenței conturilor contabile pentru înregistrarea faptelor economice conform cerințelor noilor SNC;
- decontarea soldurilor conturilor sintetice aplicate de către entitate până la intrarea în vigoare a SNC noi în conturile prevăzute în planul de conturi de lucru al entității;
- operarea unor modificări în programele de contabilitate;
- instruirea funcționarilor publici, auditorilor, contabililor și a altor persoane cointeresate în studierea și implementarea corectă a noilor reglementări contabile naționale.

Politicile contabile pe anul 2014 trebuie revizuite și completate cu elemente suplimentare prevăzute de noile SNC și alte acte normative contabile. În aceste politici urmează să fie incluse procedee contabile pentru care noile SNC prevăd diferite variante. Totodată, în cazul în care standardele nominalizate nu stabilesc metodele de evidență a unor elemente, entitatea este în drept să elaboreze metodele respective de sine stătător sau cu atragerea unei firme de consultanță [1, art. 16]. Această regulă este deosebit de importantă în cazul aplicării de către entități a metodelor alternative de recunoaștere și evaluare a elementelor contabile care nu se conțin în noile SNC, dar sunt prevăzute de IFRS.

Revizuirea formularelor registrelor contabile rezultă din faptul că noile SNC conțin un șir de cerințe noi aferente informației contabile, inclusiv și a celei necesare pentru completarea situațiilor financiare. Registrele contabile revizuite trebuie să asigure obținerea informațiilor necesare pentru calcularea indicatorilor noilor formulare de situații financiare, precum și pentru luarea deciziilor manageriale și economice de către toate categoriile de utilizatori.

În conformitate cu Legea contabilității entitatea poate să elaboreze în baza Planului general de conturi contabile, aprobat de Ministerul Finanțelor, planul de conturi de lucru [1, art. 22]. La elaborarea acestui plan este necesar să se țină cont de prevederile noilor SNC și să se acorde atenție următoarelor aspecte:

- planul de conturi de lucru trebuie să cuprindă conturile sintetice, subconturile și conturile analitice necesare pentru evidența elementelor contabile ale entității în conformitate cu cerințele noilor SNC și altor reglementări contabile naționale;
- entitatea este obligată să utilizeze numai clasele și grupele de conturi prevăzute în Planul general de conturi contabile;
- nomenclatorul conturilor sintetice și subconturilor se stabilește de către fiecare entitate de sine stătător pornind de la particularitățile activității, cerințele privind prezentarea informațiilor în situațiile financiare ale acesteia, precum și în scopuri de analiză și control;
- entitatea poate, după caz, să introducă în planul de conturi de lucru conturi sintetice și subconturi pentru toate clasele în funcție de necesitățile informaționale ale utilizatorilor;
- planul de conturi de lucru trebuie să asigure evidența elementelor contabile pe surse de intrare și direcții de utilizare a acestora, precum și colectarea informațiilor necesare pentru determinarea indicatorilor din situațiile financiare;
- în planul de conturi de lucru trebuie să fie incluse doar conturile, subconturile și conturile analitice necesare pentru evidența faptelor economice care au avut loc în perioada de



gestiune precedentă sau în cazul probabilității apariției acestora în perioada de gestiune următoare;

- planul de conturi de lucru urmează să fie aprobat de către conducerea (organul executiv) entității și se recomandă să fie anexat la politicile contabile ale acesteia.

Entitatea trebuie să stabilească corespondența conturilor contabile, inclusiv pentru reflectarea faptelor economice în conformitate cu prevederile noilor reglementări contabile naționale. În acest context, este necesar să se ia în considerare schimbarea modului de contabilizare a unor fapte economice, în particular, referitoare la costuri, cheltuieli, venituri și rezultate financiare. De asemenea, urmează să fie elaborată corespondența conturilor privind evidența deprecierii activelor și investițiilor imobiliare care nu este prevăzută în planul actual de conturi contabil.

După întocmirea rapoartelor financiare pe anul 2013 entitatea trebuie să deconteze și să transfere soldurile conturilor sintetice aplicare până la intrarea în vigoare noilor SNC în conturile prevăzute de planul de conturi de lucru. În acest caz v-a apărea necesitatea divizării și transferării soldurilor unor conturi existente în câteva conturi noi. Totodată, în unele situații soldurile mai multor conturi existente vor fi transferate într-un singur cont nou.

Modul de închidere a conturilor actuale și de deschidere a conturilor noi va fi stabilit în Metodica de tranziție la noile reglementări contabile naționale care va fi aprobată de către Ministerul Finanțelor până la finele anului 2013.

Operarea modificărilor în programele informatice este necesară în scopul obținerii informațiilor de către toate categoriile de utilizatori, inclusiv și al completării situațiilor financiare și a rapoartelor de alt gen în conformitate cu prevederile noilor SNC.

Instruirea funcționarilor publici, auditorilor, contabililor și a altor persoane cointeresate este importantă și utilă pentru înțelegerea prevederilor noilor reglementări contabile naționale și asigurarea unei implementări corecte a acestora. O atenție deosebită trebuie acordată funcționarilor din cadrul Ministerului Finanțelor, Serviciul informațional al rapoartelor financiare, Inspectoratului fiscal principal de stat și altor autorități care sunt implicate în procesul de control privind respectarea prevederilor noilor acte normative contabile. Programele de instruire pentru acești funcționari urmează a fi elaborate de instituțiile responsabile, coordonat cu Ministerul Finanțelor și aplicate în mod diferențiat pentru fiecare categorie de funcționari publici.

Tranziția la noile SNC constituie un proces complicat și important care necesită eforturi semnificative atât din partea autorităților publice, cât și a organizațiilor profesionale, auditorilor, managerilor, contabililor și altor specialiști din cadrul entităților. Implementarea corectă a standardelor nominalizate va asigura un nivel înalt de veridicitate a informațiilor financiare și de comparabilitate a acestora la nivel național și internațional.

### **Bibliografie**

1. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 90-93 din 29 iunie 2007.
2. Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2014, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 1507 din 31 decembrie 2008 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 10-11 din 23 ianuarie 2009.
3. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, acceptate prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 109 din 19 decembrie 2008. [www.minfin.md](http://www.minfin.md).
4. Nederița A. Direcții prioritare de perfecționare a cadrului normativ al contabilității în Republica Moldova // Contabilitate și audit, 2008, nr. 8.
5. Недерица А. Новые НСБУ: порядок разработки и сроки внедрения // Contabilitate și audit, 2012, nr. 10.

## FACTORII CARE INFLUENȚEAZĂ CONȚINUTUL SITUAȚIILOR FINANCIARE

*dr.hab., prof.univ. Țurcanu Viorel, ASEM*

*In the some countries contain of financial statements depend at the number of factors. The primary factors are source of financing, legal base, taxation. At present time in Republic Moldova by elaboration project forms of financial statements take into consideration as this factors as regiments IFRS and Directives EU.*

Scopul situațiilor financiare este unul primordial – de a furniza utilizatorilor interni și externi informații necesare adoptării deciziilor economice și de gestiune.

Este indiscutabil faptul că și contabilitatea curentă joacă un rol important în cadrul sistemului contabil al entității, inclusiv prin aceea că are menirea de a pregăti informația utilă elaborării situațiilor financiare. Și atunci apare întrebarea, care parte a contabilității are astăzi o prioritate mai mare, contabilitatea curentă sau pregătirea situațiilor financiare? În opinia noastră, în condițiile actuale, când informația pentru utilizatori este de valoare vastă, pe primul plan trebuie puse informațiile prezentate în situațiile financiare. De aceea suntem de acord cu unii autori care consideră că nu contabilitatea, dar raportarea financiară este "un limbaj ai oamenilor de afaceri". Nu înzadar și standardele internaționale au fost numite Standarde Internaționale de Raportare Financiară (SIRF). În fiecare din ele se relatează modul de recunoaștere, evaluare și prezentare în situațiile financiare a fiecărui element contabil.

Și atunci când țara trece la SIRF sau își elaborează standardele naționale în corespundere cu acestea, mai întâi se decide formatul și conținutul situațiilor financiare, apoi în dependență de pozițiile incluse în ele se formează nomenclatorul conturilor contabile și respectiv se adoptă metodologia funcționării lor.

Totodată trebuie de menționat că întotdeauna au existat divergențe între situațiile financiare din diferite țări, chiar și în cazurile când se consideră că contabilitatea se ține în conformitate cu SIRF. Aceasta se poate explica prin aceea că asupra situațiilor financiare influențează un șir de factori, principalii din ei fiind: sursele de finanțare, baza juridică, legătura dintre contabilitate și fiscalitate. Acestea impun organele care elaborează standardele contabile naționale să aleagă din câteva metode de recunoaștere, evaluare și prezentare a informației stipulate în SIRF acelea, care mai mult corespund mediului național al țării.

Să examinăm esența acestor factori.

Conform criteriului – **sursele de finanțare**, se cunosc țări cu orientare la acționari (SUA, Anglia, Olanda, Canada, Australia) și țări cu orientare la creditorii (Germania, Franța, Italia, Spania, Portugalia). În țările unde entitățile preponderent sunt finanțate din contul capitalului acționar, situațiile financiare au mai mult o orientare la investitori și acționari. Aceasta înseamnă, că în situațiile financiare trebuie să se prezinte informații, care oferă posibilitatea acționarilor existenți și potențiali să adopte decizii corecte și mai eficiente în vederea investițiilor. Totodată investitorii, acționarii, ca proprietari ai entității, pot să ceară informații suplimentare despre starea financiară a companiei. Ca rezultat, în fața entității raportoare apar stimulente puternice de pregătire a informației performante.

În țările în care sursa principală de finanțare este creditarea, situațiile financiare sunt orientate preponderent spre creditorii. Astfel, informația prezentată în raportarea financiară anuală trebuie să fie utilă pentru a concluda dacă entitatea este capabilă să-și îndeplinească angajamentul de a rambursa datoria.

Esența factorului al doilea – **baza juridică**, constă în aceea că în decursul multor ani în țările occidentale s-au dezvoltat două sisteme juridice: a dreptului general și a dreptului civil.

Sistemul dreptului general este caracteristic țărilor din Marea Britanie, SUA și altor state, numite anglo-saxone. Particularitatea dreptului general constă în aceea că în fiecare proces de examinare el se dezvoltă ca sistem juridic și nu prevede reguli generale care ar putea fi aplicate în

orice situație. De aceea și regulile referitoare la raportarea financiară nu fac parte din lege, dar sunt prerogativa organizațiilor profesionale, care elaborează standardele respective.

Sistemul dreptului civil s-a dezvoltat în țările Europei occidentale și se deosebește printr-un număr mare de reguli și fiecare din ele servește drept conduită pentru orice situații. În așa țări dreptul corporativ este bine dezvoltat, iar standardele de raportare financiară, de regulă, sunt elaborate de către organele guvernamentale. Ca rezultat, formatul situațiilor financiare este unificat, iar entitățile la întocmirea acestora se conduc de reguli detaliate, care au caracter de acte normative.

Factorul ce ține de **legătura dintre contabilitate și fiscalitate** se caracterizează, în primul rând prin aceea că în unele țări guvernarea folosește informațiile din situațiile financiare ca bază la impozitarea profitului. De exemplu, cheltuielile se deduc în scopuri fiscale doar atunci când sunt reflectate în situația de profit și pierderi. Ca rezultat, fiscalitatea influențează raportarea financiară și chiar, uneori, determină înclinația ei de partea organelor fiscale. Această situație există în țările Europei continentale.

În țările cu orientare anglo-saxonă legătura dintre profitul impozabil și cel reflectat în situațiile financiare nu este pronunțată din cauza că regulile de recunoaștere și evaluare folosite la elaborarea situațiilor financiare pot să se deosebească de regulile fiscale. De aceea, în bilanț apar așa posturi referitoare la impozite ca "active amânate" și "datorii amânate".

Acești factori și alții, de gen economic, politic și cultural determină diferența dintre sistemele de raportare financiară, deoarece ei influențează în mod direct și indirect conținutul normelor naționale de contabilitate.

Nu este greu de observat, că factorii menționați și țările respective se referă la două școli (sau modele) contabile: anglo-saxone și continentale / Europene (tabelul 1).

#### Factorii și influența lor asupra situațiilor financiare

<i>Factorii</i>	<i>Sistemul anglo saxon</i>	<i>Sistemul continental / European</i>
1. Sursele de finanțare	Acționarii Au nevoie de a cunoaște rezultatul financiar	Creditorii Sunt interesați să știe capacitatea de rambursare a datoriei
2. Baza juridică	Dreptul general Normele contabile sunt stabilite de către organizațiile profesionale, inclusiv referitoare la situațiile financiare	Dreptul civil Normele contabile sunt stabilite de către organizațiile statale, inclusiv referitoare la situațiile financiare
3. Legătura dintre contabilitate și fiscalitate	Slab pronunțată Nu există influența fiscalității asupra situațiilor financiare	Pronunțată Uneori informațiile prezentate în situațiile financiare sunt prezentate conform regulilor fiscale

Se știe că în Republica Moldova recent se finalizează lucrările privind elaborarea proiectelor standardelor naționale de contabilitate (SNC) în conformitate cu SIRF. O atenție deosebită se acordă și situațiilor financiare, care vor fi reglementate după format și conținut, într-un standard special, numit "Prezentarea situațiilor financiare". De aceea, considerăm că prezintă interes cum au influențat factorii analizați mai sus asupra acestora.

Deseori se afirmă, că pentru a evita divergențele dintre conținutul situațiilor financiare naționale este de ajuns de trecut la SIRF-uri și toate problemele vor dispărea. Însă nu trebuie de uitat că SIRF-le sunt elaborate pe baza principiilor și metodologiei contabilității anglo-saxone. Astfel, pentru țara care practică o contabilitate ce aparține sistemului anglo-saxon, mari probleme nu apar când ea tece la SIRF-ri. Dar pentru țările continentale există unele dificultăți, iar divergențele neapărat vor rămâne. Așa este și în cazul Republicii Moldova.

În primul rând, de aceea că la elaborarea standardelor contabile naționale a trebuit de ținut cont nu numai de principiile și cerințele SIRF-urilor, dar și a Directivelor Europene. Deci și aplicarea acestora de către entitățile autohtone diferă de cele specificate în Bazele conceptuale ale SIRF. De

exemplu, unele caracteristici calitative ale informației financiare nici nu pot fi aplicate la elaborarea situațiilor financiare autohtone: prioritatea economicului asupra juridicului, pragul de semnificație, neutralitatea și altele.

Toți cei trei factori, indicați în tabelul 1 influențează situațiile financiare din Republica Moldova în modul prezentat în privința sistemului continental.

Deoarece pentru majoritatea entităților autohtone sursa de finanțare sunt creditele bancare și situațiile financiare ale acestora sunt orientate mai mult către creditorii.

Cât privește factorul fiscal, un exemplu poate fi impunerea de către Codul fiscal a recunoașterii mijloacelor fixe în baza unui quantum și apariția noțiunii de obiecte de mică valoare și scurtă durată, fapt care nu întâlnim în cadrul SIFR-urilor. Există și alte cazuri de influență a fiscalității asupra situațiilor financiare.

Însă cea mai semnificativă influență asupra contabilității și respectiv a situațiilor financiare din Republica Moldova are factorul juridic, ceea ce se confirmă prin:

- reglementarea acestora printr-o lege specială;
- elaborarea SNC detaliate, care au caracter de acte normative;
- elaborarea SNC și aprobarea acestora de către organul guvernamental – Ministerul Finanțelor, fără participarea organului profesionist contabil (ACAP);
- formatul standard (unificat) al situațiilor financiare;
- prezentarea unor poziții din bilanț în alt mod decât cel prevăzut de SIFR-uri, cum ar fi: evaluarea resurselor naturale, nerecunoașterea entităților controlate în comun, a unor pierderi eventuale, etc.

Totuși, situațiile financiare care vor fi elaborate conform prevederilor prevăzute în cadrul celei de a doua reforme contabile din Republica Moldova sunt mai aproape de cerințele SIFR-urilor, decât cele anterioare și, respectiv, informațiile prezentate în ele vor satisface într-o măsură mai mare cerințele utilizatorilor în vederea adoptării deciziilor corecte și eficiente.

### **Bibliografie**

1. Legea Contabilității. Monitorul oficial al RM, nr.90-93 din 29.06.2007.
2. Standardele Internaționale de Raportare Financiară (versiunea 2011). [www.mf.gov.md](http://www.mf.gov.md)
3. Tabără N., Horomnea E., Mircea M.-C. Contabilitate internațională, Iași, TIPO Moldova, 2010.
4. Țurcanu V., Golocialova I., Ștahoșchi A. Contabilitatea internațională, Chișinău, ASEM, 2008.

## **ПЕРЕХОД РОССИИ НА МСФО: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ**

*Воронченко Тамара Васильевна,  
доктор экономических наук, профессор,  
Зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»  
АНО ВПО «Российская Академия предпринимательства»*

*В статье рассматриваются проблемы реформирования бухгалтерского учета в России на основе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и создания корпоративной отчетности коммерческих организаций, адекватной требованиям современной рыночной экономики.*

*The article considers the problems of the accounting reform in Russia on the basis of International financial reporting standards (IFRS) and the creation of the corporate statements of the commercial organizations, adequate to the requirements of a modern market economy.*

Переход России на рыночную модель экономики, произошедший на рубеже XX – XXI веков, потребовал, помимо всего прочего, создания новой модели бухгалтерского учета и финансовой отчетности, адекватной ее требованиям. За последние 20 лет в этом направлении

сделано немало, однако, имеется еще множество проблем, требующих решения, которые связаны, прежде всего, с исторически сложившимися национальными нормами учета и отчетности. Вместе с тем, еще в 2004 году, в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, Министерство финансов РФ определило в качестве основного направления реформирования учета и отчетности, повышение качества информации, формируемой в них. В свою очередь, мировой опыт показывает, что характеристики, определяющие полезность информации, достигаются непосредственным использованием МСФО или применением их в качестве основы построения национальных систем учета и отчетности.

Существует, однако, ключевое отличие между этими двумя системами отчетности: по международным стандартам она составляется прежде всего на консолидированной основе и предназначена для предоставления инвесторам и крупным кредиторам, а также для целей выпуска ценных бумаг на рынках капитала, а отчетность, составляемая в соответствии с российскими положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ), в большей степени, ориентирована на интересы самого юридического лица и налоговых органов.

Трудности, связанные с внедрением МСФО в России, во многом соответствовали проблемам, с которыми сталкивались большинство государств, переходящих к использованию международных стандартов вместо национальных или пытающихся изменить национальные стандарты учета таким образом, чтобы различия с МСФО были минимальными и объяснялись исключительно объективными причинами.

В экономике РФ известность международных стандартов финансовой отчетности изначально считалась важным шагом для привлечения иностранных инвестиций, и облегчения взаимоотношений с иностранными партнерами и инвесторами, что должно было способствовать увеличению количества совместных проектов. В условиях глобализации экономики, ведение бизнеса на международном уровне, тем более, становится невозможным без использования единых нормативов, которые применяются вне зависимости от места регистрации. В этой связи, МСФО признаются во всем мире как эффективный инструмент для получения полноценной информации о деятельности компаний. Однако переход на эти стандарты не должен быть самоцелью и как подтверждение, ни одна из ведущих экономик мира не использует международные стандарты финансовой отчетности в полном объеме как национальные стандарты.

Большинство крупных российских компаний уже давно составляет отчетность по МСФО, тем не менее, осведомленность пользователей финансовой отчетности в отношении международных стандартов пока оставалась невысокой, что, безусловно, снижало эффективность от раскрытия организациями значительного объема информации, требуемой МСФО. Наряду с этим, до недавних времен, большое количество российских организаций составляли отчетность по МСФО путем трансформации показателей российской бухгалтерской отчетности. Выбор такого способа частично объяснялся необходимостью оперативного решения срочных задач, для чего нанимались специалисты, владеющие знаниями в области МСФО, или привлекались компании, занимающиеся переработкой российской отчетности.

Трансформация широко распространялась и основательно закреплялась среди российских компаний и, на протяжении длительного периода времени, зарекомендовала себя как основной и чуть ли не единственный способ перехода на МСФО по ряду причин:

- оперативного решения задачи составления международной отчетности;
- включения МСФО в налоговый документообороте;
- подготовки отечественных специалистов, профессионально разбирающихся в МСФО и способствующих дальнейшему внедрению международных стандартов.

В российской действительности МСФО долго не были приняты безоговорочно, в связи со сложностями совмещения отечественных и международных стандартов. Для устранения недостатков отчетности, составленной, на основе данных, сформированных в соответствии с российскими ПБУ, но ориентированной на принципы МСФО, ее нужно было переделать

путем трансформации, что, по смыслу, означало исправление. Такой способ, как правило, оправдан только в двух случаях: когда организация готовит отчетность по МСФО впервые и ее действительно необходимо переделать в связи с появившейся новой задачей и если организация ведет российский бухгалтерский учет исключительно в целях налогообложения, т.е. полностью совмещает учетную политику с налоговыми требованиями. В таком случае, необходимо переделать показатели, сформированные в налоговых целях, под требования МСФО и дополнить налоговый учет процедурами, которые необходимы для подготовки финансовой отчетности. Во всех остальных случаях компания тратит ресурсы на создание информации, которая, как правило, не годится ни для налоговых органов, ни для международных стандартов финансовой отчетности. Необходимо отметить также, что процесс трансформации отчетности, помимо прочего, достаточно длителен и трудоемок в технологическом плане.

Указанные выше и другие проблемы, возникшие на пути реформирования российской системы учета и отчетности послужили предпосылками принятия более решительных мер и реализации знаковых событий, связанных с переходом на международные стандарты финансовой отчетности. Это, прежде всего, вступление в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", а также связанных с ним других законодательно-нормативных актов: Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности", Постановления Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 "Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации", Приказа Минфина России от 25.11.2011 № 160н "О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации", Плана развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности на 2012 - 2015 годы (Приказ Минфина России от 30.11.2011 № 440), Приказа Минфина России от 18.07.2012 № 106н "О введении в действие и прекращении действия документов Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации", уточненных и вновь введенных положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) и др.), в результате чего, претерпела существенные изменения ранее сложившаяся нормативная база отечественной системы учета, способствующая дальнейшему сближению с международными стандартами.

В результате утверждения и принятия названных законодательных и нормативных документов, в настоящее время на территории Российской Федерации параллельно действуют два вида профессиональных бухгалтерских стандартов - Международные стандарты финансовой отчетности, в большей мере применяемые для составления консолидированной финансовой отчетности, и российские положения по бухгалтерскому учету, используемые для составления отчетности юридического лица.

Консолидированная финансовая отчетность - это отчетность юридического лица, отражающая контроль над другими организациями. Начиная с 2012 г. консолидированную финансовую отчетность должны составлять только общественно значимые организации: кредитные, страховые, организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж, организаторы торговли на рынке ценных бумаг и другие, но в будущем - до 2015 г. это требование распространится на открытые акционерные общества, инвестиционные пенсионные фонды, общественно значимые предприятия с государственным участием и другие организации, представляющие интерес для рынка и пользователей финансовой отчетности.

В соответствии с новым законодательством, консолидированная финансовая отчетность должна формироваться только на основе МСФО. В то же время, в связи с тем, что действующие национальные стандарты бухгалтерского учета, используемые для составления отчетности юридических лиц, разработаны также на основе международных стандартов, в перспективе намечено их полное сближение с МСФО, а в ряде случаев последние заменят

собой российские положения по бухгалтерскому учету и будут использоваться при формировании учетной политики хозяйствующих субъектов.

Процесс перехода на МСФО - достаточно длительный и трудоемкий. Это отдельный проект организации, в который должны быть вовлечены не только бухгалтеры и финансисты, но также руководство организации и сотрудники других подразделений: внутреннего контроля, планово-финансового управления, технических, юридических и эксплуатационных служб. Для обеспечения процесса перехода на составление отчетности по МСФО необходимо составить внутренний регламент организации, определяющий порядок взаимодействия всех подразделений по предоставлению необходимой информации, срокам, функциям, ответственности и др. В этих же целях разработан Международный стандарт финансовой отчетности IFRS 1 "Первое применение МСФО", являющийся обязательным к применению всеми организациями, которые впервые составляют финансовую отчетность в соответствии с МСФО, содержащий конкретный алгоритм подготовки такой отчетности, включающий, в частности, следующие элементы:

- определение даты перехода. При составлении первой отчетности по МСФО необходимо четко определить дату перехода (начало первого отчетного периода) на МСФО и отчетную дату (окончание отчетного периода). Дата, с которой компания начинает применение МСФО, должна быть как минимум на два года раньше отчетной даты для соблюдения принципа сопоставимости данных.

- формирование учетной политики по МСФО. Организация должна составить и утвердить новую учетную политику, соответствующую МСФО, которая будет действовать на отчетную дату. Принятая учетная политика должна применяться ко всем отчетным периодам, отраженным в отчетности. Внесение изменений в учетную политику по МСФО возможно в очень редких случаях.

- оценка активов и обязательств. Все имеющиеся в организации активы и обязательства необходимо рассматривать на предмет их признания и оценки в бухгалтерском учете или списания в соответствии с МСФО на дату перехода.

- формирование отчетности первого отчетного периода. После того, как организация осуществит перечисленные выше этапы, необходимо составить предварительную финансовую отчетность за отчетный год для обеспечения сравнительной информации к отчетности за предыдущий год.

Необходимо отметить, что принятие ряда законодательных и нормативных документов, придающих международным стандартам финансовой отчетности официальный статус в России, вовсе не означает решение всех проблем перехода.

Одним из основных вопросов, который должен быть решен в процессе перехода на МСФО, является вопрос о том, в каких случаях возможно отнесение на расходы хозяйствующего субъекта, учитываемые в целях налогообложения, затрат по подготовке финансовой отчетности субъекта по МСФО, включая затраты на оплату услуг по подготовке такой отчетности сторонней независимой аудиторской фирмой, а также затрат на оплату услуг аудиторской фирмы, проверяющей достоверность такой отчетности. Речь идет об экономической обоснованности или оправданности произведенных хозяйствующим субъектом расходов, предусмотренных НК РФ, согласно которой налогоплательщик может уменьшить полученные доходы на сумму произведенных расходов в том случае, если эти расходы обоснованы и документально подтверждены.

В качестве обоснования, на наш взгляд, могут служить результаты аудиторских проверок предприятий, составляющих свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО, свидетельствующие об устойчивой тенденции экономического роста этих субъектов по таким показателям, как собственный капитал и чистая прибыль. Успешным результатам работы таких субъектов способствует стремление инвестировать значительные средства в развитие инфраструктуры, позволяющей обеспечить доходность, стабильность и устойчивое развитие в долгосрочной перспективе, а также комплексное обслуживание клиентов в интересах эффективного развития бизнеса.

Как показывает практика, основные проблемы при переходе на ведение учета в соответствии с МСФО связаны, прежде всего, с адаптацией учетных бухгалтерских систем. В связи с этим, наличие у субъекта четко построенной системы управленческой отчетности в соответствии с понятными всем международными стандартами, а также системы контроля и управления рисками являются важными положительными факторами для международных финансовых организаций.

Серьезной проблемой, с которой сталкиваются хозяйствующие субъекты при составлении отчетности по МСФО, является несоответствие некоторых подходов, заложенных в НК РФ, принципам международных стандартов. МСФО предполагают весьма консервативный подход к оценке получаемой прибыли., согласно которому доход может признаваться только в том случае, если он реально получен или нет никаких сомнений в том, что он будет получен в будущем. В то же время налоговое законодательство РФ стоит на позициях чрезмерного оптимизма в отношении будущих доходов. Определенные расхождения с принципами МСФО наблюдаются также в законодательно установленных правилах определения амортизации и других вопросов.

При наличии такого рода расхождений между налоговым законодательством, российскими ПБУ и МСФО отчетность, составленная в соответствии с международными стандартами, может оказаться лишь еще одним видом внешней отчетности хозяйствующих субъектов. В процессе перехода большинства хозяйствующих субъектов на МСФО следует иметь в виду, что нужную отчетность придется составлять параллельно с отчетностью в соответствии с российскими стандартами. Параллельное ведение бухгалтерского учета в соответствии с российскими ПБУ и международными стандартами, которое необходимо осуществлять в переходный период, требует больше временных и трудовых затрат. При этом важно, чтобы тот или иной хозяйствующий субъект обладал необходимыми возможностями для составления двойной отчетности.

Для достижения реального эффекта от перехода на МСФО (прежде всего, для достижения прозрачности финансовой отчетности) необходимо совершенствовать положения по бухгалтерскому учету и некоторые другие нормативные акты. Также необходимо урегулировать отдельные вопросы налогового законодательства, в частности, для устранения серьезных расхождений между российскими ПБУ и МСФО, необходимо ввести учет доходов и расходов только по методу начисления, совершенствовать правила учета ценных бумаг, оценки имущества и начисления амортизации.

Основные трудности при подготовке полного комплекта отчетности согласно МСФО связаны с тем, что бухгалтеры не имеют опыта по раскрытию информации. Кроме того, руководители предприятий не всегда готовы к уровню открытости и прозрачности отчетной информации, заданному МСФО. Это во многом обусловлено налоговой направленностью российского бухгалтерского учета. Подготовка информации требует от компании анализа внутренних и внешних данных, более широкого применения модели учета по справедливой стоимости.

Внедрение учета по МСФО требует также значительных затрат, которые в дальнейшем окупятся, открыв организации новые возможности по привлечению крупных иностранных инвесторов и респектабельных клиентов. Кроме того, освоение такого аспекта работы, как составление отчетности по МСФО, требует от персонала значительных усилий по совершенствованию своих знаний и навыков, повышения качества работы и корпоративного управления в целом, поэтому принято считать, что внедрение МСФО будет реальным тогда, когда каждый бухгалтер профессионально овладеет основами МСФО, а руководители компаний возьмут на вооружение такие основные принципы международных стандартов финансовой отчетности, как полнота, существенность, достоверность финансовой отчетности. Для этого необходим высокий профессиональный уровень широкого круга специалистов. Эти требования к руководителям являются особенно актуальными, если учитывать общемировые тенденции, предусматривающие раскрытие все большего объема информации.

Крупный российский бизнес уже достаточно давно оценил пользу от международных



стандартов - именно поэтому мы являемся свидетелями их широкого применения этой категорией участников рынка. Основные выгоды от использования МСФО - это, конечно же, возможность привлечения заемного или собственного капитала для компаний от широкого круга инвесторов. С точки зрения вкладчиков - это более высокая прозрачность финансовой отчетности компаний и, как следствие, более эффективная защита прав инвесторов, в том числе, прав миноритарных акционеров. Это тем более важно в свете того, что последние, как правило, вынуждены полагаться исключительно на публикуемую финансовую отчетность. Кроме того, составление заключений международными аудиторскими фирмами по результатам работы некоторых крупных российских компаний в соответствии с требованиями МСФО содействует повышению доверия к таким отечественным компаниям со стороны потенциальных партнеров и инвесторов, особенно иностранных.

Таким образом, внедрение международных стандартов диктуется экономической необходимостью. Прозрачная и качественная финансовая отчетность является неотъемлемым условием развития как финансового рынка, так и реального сектора экономики. Процессы глобализации мировой экономической системы, обуславливающие, наряду с другими проблемами, необходимость перехода большинства стран, в том числе, России, на Международные стандарты финансовой отчетности, способствуют, на наш взгляд, решению проблем повышения качества корпоративного управления как в целом, так и для ведения управленческого учета и формирования консолидированной отчетности.

### **Библиография**

1. Налоговый Кодекс РФ.
2. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".
3. Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности".
4. Международный стандарт финансовой отчетности IFRS 1 "Первое применение МСФО".
5. Постановление Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 "Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации".
6. Приказ МФ России от 25.11.2011 № 160н "О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации".
7. План развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности на 2012 - 2015 годы (Приказ МФ России от 30.11.11 № 440).
8. Приказ МФ России от 18.07.12 №106н "О введении в действие и прекращении действия документов Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации».

## ПРОБЛЕМЫ ПЕРЕХОДА НА МСФО В УКРАИНЕ

*Зубилевич С.Я., профессор, к.э.н.,  
Национальный Университет Водного Хозяйства  
И Природопользования (г.Ровно, Украина),  
Председатель Комитета по профессиональному  
образованию Федерации профессиональных  
бухгалтеров и аудиторов Украины*

### **Annotation**

*The main problems of IFRS implementation in Ukraine are identified. The solutions of some problems are proposed.*

МСФО в Украине обрели официальное признание в связи с внесением изменений в Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» [1]. Согласно нормативным документам, период перехода на МСФО охватывает 2011-2014 годы (табл. 1).

**Таблица 1**

**График внедрения МСФО в Украине**

Организационно-правовая форма, вид деятельности предприятий	Дата перехода на МСФО	Основа (нормативный документ)
<i>Обязательное применение</i>		
Банки	01.01.2011	Порядок предоставления финансовой отчетности [2]
Публичные акционерные общества	01.01.2012	
Страховые компании	01.01.2012	
Финансовые услуги, кроме страхования и пенсионного обеспечения, негосударственное пенсионное обеспечение	01.01.2013	
Вспомогательная деятельность с сфере финансовых услуг и страхования	01.01.2014	
<i>Добровольное применение</i>		
Все остальные предприятия	Определяют дату перехода самостоятельно	Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» [1], статья 3

Научно-практические конференции и круглые столы, проведенные с участием регуляторов, аудиторов, ученых и практиков-бухгалтеров в 2011-2012 годах, позволили обобщить основные проблемы первого применения МСФО в Украине для предприятий (табл. 2).

**Таблица 2**

**Характеристика основных проблем первого применения МСФО в Украине**

№ п/п	Суть проблемы	Причины	Примечание
1	2	3	4
1	Неопределенность относительно даты перехода	Несогласованность действий регуляторов - Министерства финансов Украины, Национальной комиссии по ценным бумагам и фондо-	Была решена к концу 2011 года (письмо
2	Отсутствие сравнительной		Отказ от предоставления сравнительной

	информации в переходной отчетности	вому рынку, Национальной комиссии по регулированию рынков финансовых услуг, Госстатистики	информации в 2012 году (письмо
3	Несоответствие МСБУ 34 состава квартальной финансовой отчетности		В 2012 году - в составе 2-х форм (Баланс, Отчет о финансовых результатах)

*Продолж.табл.2*

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
4	Неопределенность относительно форм отчетности	Желание регуляторов сохранить типовые формы финансовых отчетов в контрольных целях	В 2012 году отчетность предоставлена по типовым формам, утвержденным Минфином на основе национальных стандартов. Проект приказа об изменении типовых форм для отчетности по МСФО пока не утвержден.
5	Низкий уровень профессиональной квалификации бухгалтеров и аудиторов, их недостаточная компетентность	Отсутствие обязательного изучения МСФО в высших учебных заведениях Украины, национальной системы сертификации по МСФО	Бакалавры и магистры обучаются по учебно-профессиональным программам, утвержденным Минобразованием в соответствии в 2006 и 2002 годах
6	Отсутствие требования предоставления в 2012 году полноценной финансовой отчетности по национальным стандартам	Решение регуляторов	Фактически предоставленная отчетность не соответствует ни МСФО, ни национальным стандартам по форме и содержанию
7	Невозможность выдачи положительного аудиторского заключения по финансовой отчетности 2012 года, составленной «в соответствии с МСФО»	Существенные отклонения от требований МСФО к составу и содержанию отчетов, впервые предоставляемых по МСФО	Официально признано Национальной комиссией по ценным бумагам и фондовому рынку
8	Отсутствие мотивации менеджмента и собственников, их самоустранение из процесса перехода на МСФО	Непрозрачность бизнеса, непопулярность экономических методов управления, низкий статус финансовой отчетности, отсутствие практики принятия решений на ее основе	
9	Незаинтересованность исполнителей - бухгалтеров	Превалирование требований налогового законодательства, незаинтересованность большинства пользователей в отчетах по МСФО	
10	Значительные	Та же	Национальные стандарты

отклонения в практике применения национальных стандартов финансовой отчетности		разрешают применять подходы налогового законодательства
--	--	---

Нельзя не отметить и проблему своевременности перевода текста МСФО и его предоставления составителям отчетов, регуляторам, аудиторам и другим пользователям. Согласно Закону [1], в Украине для составления отчетности должна применяться версия стандартов, представленная на сайте Министерства финансов Украины. Отсутствие инфраструктуры перевода закладывает основы систематического запаздывания соответствию версии стандартов, которые предприятия должны применять для составления отчетов за год и его промежуточные периоды. Как известно, процедура признания перевода и придания ему официального статуса оговорена Советом по МСФО. До последнего времени перевод осуществлялся Федерацией профессиональных бухгалтеров и аудиторов Украины (далее – ФПБАУ), действительного члена Международной Федерации бухгалтеров.

В результате довольно противоречивых указаний регуляторов на протяжении 2011-2012 гг. состав отчетности по МСФО в 2012 г. имел такой вид (табл. 3). Сопоставив его с требованиями МСФО 1 «Первое применение МСФО», становится ясно, что уже только по этой причине акционерные общества в Украине в 2012 году не имеют права делать заявление о соответствии МСФО.

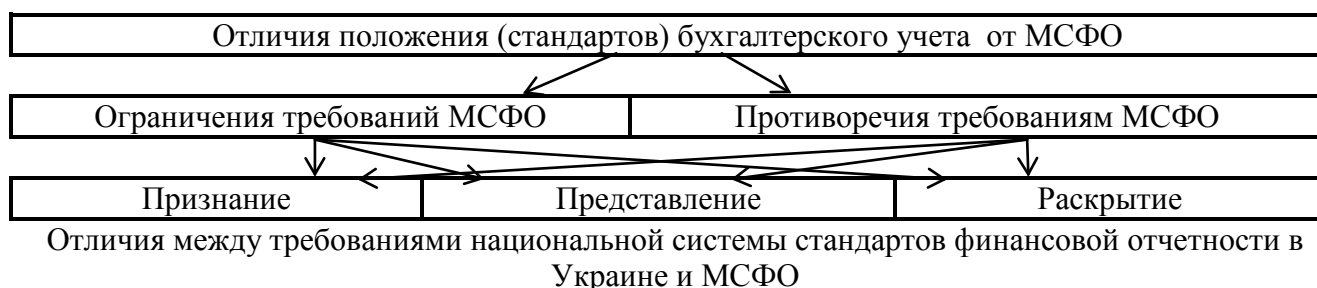
**Таблица 3**

**Состав финансовых отчетов в Украине в 2012 году**

Требования Мифина Украины	Основа для требований	Требования МСФО	Основа для требований
Форма №1 Баланс <ul style="list-style-type: none"> <li>на дату отчетности</li> <li>на начало года,</li> </ul>	Порядок предоставления финансовой отчетности в Украине [2]	Отчет о финансовом положении <ul style="list-style-type: none"> <li>на дату отчетности</li> <li>на начало отчетного года</li> <li>сравнительная информация на дату отчетности соответствующего квартала предыдущего года</li> </ul>	МСФО 1, МСБУ 34
Форма № 2 Отчет о финансовых результатах <ul style="list-style-type: none"> <li>за отчетный период нарастающим итогом с начала года</li> </ul>		Отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе <ul style="list-style-type: none"> <li>за отчетный период,</li> <li>за отчетный период с начала года,</li> <li>сравнительная информация за соответствующий промежуточный период предыдущего года</li> </ul>	
Не требуется		Отчет об изменениях в собственном капитале	
Не требуется		Отчет о движении денежных средств	
Не требуются		Избранные примечания	

Остался без изменений и состав пользователей, определенных постановлением Кабмина Украины для отчетности по МСФО [2]. Квартальная отчетность в первую очередь предоставляется территориальным органам статистики, которые не заинтересованы в том объеме информации, который требуется МСФО, особенно в примечаниях. Такие регуляторы, как Национальная комиссия по ценным бумагам и фондовому рынку, Национальная комиссия по регулированию рынка финансовых услуг не уполномочены получать квартальные финансовые отчеты.

Следует также остановиться и на качестве информации, предоставленной в 2012 г. Из-за названных выше причин основа для трансформации в отчетность по МСФО – данные бухгалтерского учета по национальным стандартам требуют, как правило, доведения их сначала до требований этих стандартов, а потом – преобразования в соответствии с учетной политикой, выбранной по МСФО (рис.).



Для многих акционерных обществ решение ряда вопросов перехода на МСФО оказались финансово неразрешимыми. В первую очередь это касается переоценки основных средств таких предприятий с привлечением независимых оценщиков. Сегодня в финансовых отчетах, составленных по национальным стандартам, значительная часть основных средств производственных предприятий представлена по нулевой балансовой стоимости. Однако провести их переоценку с участием независимого оценщика они не в состоянии. Кроме того, трансформация данных учета по национальным стандартам в соответствии с МСФО, выбор учетной политики по МСФО, пересмотр рабочего плана счетов, создание примечаний и другие работы в связи с переходом на МСФО требуют переобучения бухгалтеров и вовлечения менеджмента, замену программного обеспечения бухгалтерского учета, привлечение консультантов и аудиторов.

Перечисленные проблемы привели к тому, что в 2012 г. в территориальные органы статистики была предоставлена промежуточная (квартальная) и годовая финансовая отчетность, фактически составленная по национальным П(С)БУ, хотя предприятия обозначили ее как отчетность в соответствии с МСФО. Кроме того, она не содержала той сопоставимой информации, которая требуется МСФО.

Как видно из вышесказанного, «...процесс практического внедрения МСФО поднимает новые вопросы институционального, стратегического, организационного, правового и технического характера»[6]. Часть этих вопросов характерна для всех стран, которые столкнулись с необходимостью внедрения МСФО. К ним относятся: необходимость усиления координации между регуляторами для обеспечения единообразия применения МСФО; признание необходимости поэтапного внедрения МСФО; постановка вопроса о сертификации, подготовке кадров; качество перевода МСФО на национальный язык; сложность вынесения профессионального суждения; возрастание роли профессиональных организаций и др. Украина в данном случае не оказалась исключением.

Низкое качество предоставленной в 2012 году отчетности превратилось в настоящую проблему для аудиторов: они в аудиторском заключении должны подтвердить соответствие заведомо неполной и некачественной финансовой информации требованиям отдельных МСФО. На наш взгляд, в такой ситуации, которая обусловлена множеством причин, следовало бы отказаться от предоставления аудиторского заключения и воспользоваться международными стандартами для обзора.

## Библиография

1. Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности»
2. Порядок предоставления финансовой отчетности в Украине. В ред. Постановления КМУ от 30.11.2011 р. N 1223
3. Письмо НБУ, МФУ, Госстатистики от 07.12.2011 № 12-208/1757-14830 / 31-08410-06-5/30523 / 04/4-07/702
4. МСФО 1 «Первое применение МСФО»
5. МСБУ 34 «Промежуточная финансовая отчетность»
6. Крылова Т.Б. Первые итоги внедрения МСФО за рубежом

## SUSTAINABLE REPORTS IN UKRAINE: EVALUATION OF THE SITUATION

*Tetiana Botsian  
PhD, Prof. Assistant  
department of management and administration  
Zhytomyr Ivan Franko State University*

The amount of sustainable (non-financial) reports increases in Ukraine from year to year. It's the way for national and international enterprises to show their social responsibility to the employees, community and society.

Despite of that the quality of these reports is still a serious question. Some of the reports are verified by audit companies but most of them are not. Nonfinancial reports are not mandatory in Ukraine and verification services are not cheap, so no need to use money.

International practice also states that quality of nonfinancial reports should be better. That companies are making false sustainability claims isn't the scandal – it's that nobody noticed, says Mallen Baker (2013) in his article in "Ethical corporation". Elaine Cohen claims in her research (2012) that: 86% of companies claim labor indicators of GRI in their report and only 11% actually do. The same situation with Human Rights: 62% of companies claim they report and only 20% actually do.

So, are sustainable reports in Ukraine enough reliable to trust them or they are just part of international problem.

To evaluate the situation we used 31 reports presented by NGO "CSR center". These are the reports of the companies that are ready for evaluation their job. Among these reports 12,9 % belong to the banks, 19,35 % of food industry, 19,35% of heavy industry, 9,67% audit companies and the same amount present telecommunication companies, 3,2 % agriculture, 3,2% education, 22,58% other kind of services. Such situation about the quantity of reports is quite equal to the whole situation in Ukraine. The given sample can be considered representative within enterprises that publish non-financial reports.

The unique methodology of evaluation non-financial reports is absent. Despite of CSR Report competitions and awards that occur each year every of them have own panel of evaluation. For instance the only global annual awards for corporate responsibility (CR) reporting (CRRA) present such awards: Best report, Best 1st time report, Best integrated report, Best Carbon Disclosure Creativity in Communications, Innovation in Reporting, Relevance & Materiality, Openness & Honesty, Credibility through Assurance. So seems its means that if enterprise have innovation in reporting but the report is not Open & Honest let's give them 1st place in one of the nominations. Seems like nonsense.

Methodic of evaluation non-financial reports used by E. Cohen are quite subjective despite of the popularity. My "methodology", she states in 2010 [5] is mostly based on the presence (or absence) of specific reporting elements, for which I award points, with a small portion of the overall points kept for a more "qualitative" assessment based on how I assess the report design and whether

it has succeeded in getting over a credible message. In 2011 and 2012 she looked for three things that was called the AIM Reporting Model: Authenticity, Impacts and Materiality [6, 7].

Usage the wildly spread standards as a basis for evaluation is impossible because presented reports are prepared according to the various principles. Evaluated reports can be divide in such categories:

- 1) free format report (according to the own view of the enterprise)
- 2) communication on Progress (COP) (prepared by the UN Global Compact Participating companies. The annual posting of a COP is an important demonstration of a participant's commitment to the principles of UN Global Compact)

3) reports prepared according to GRI

We would like to evaluate the quality of report, so comparison base or subject to analysis should be the quality of the submitted reports.

Quality of the report we understand as a set of properties, which determine the level of suitability for its intended use. As far as the main purpose of non-financial reporting - providing to stakeholders information about the company for decision making on future activities, we believe that the quality of non-financial reporting is determined by the ability to assess the performance of the company based on information presented in non-financial report and use it for decision-making process.

Reporting quality is determined by the quality of information that appears in it. Quality of information is a set of properties that reflect the degree of suitability of specific information or data about objects and their relationship to achievement faced by users. In order to minimize consumers information overload all the information of non-financial statements must meet certain requirements.

Three of its semiotic aspects of information have been reviewed to determine these requirements: semantic, pragmatic and syntactic according to the theory of information. According to this qualitative information should have next characteristics:

- 1) value (focus on the user);
- 2) reliability (focus on management decision);
- 3) adequacy (connection with primary data);
- 4) appropriate format (consistency with other information about the company).

The most complete requirements of reporting information are specified by Global Reporting Initiative. These requirements are also called "principles of preparation" or "principles of quality assurance of the information". The essence of these principles meets the requirements of information.

1. Balance - the report should reflect positive and negative aspects of the organization's performance to enable a reasoned assessment of overall performance

2. Comparability - issues and information should be selected, compiled, and reported consistently. Reported information should be presented in a manner that enables stakeholders to analyze changes in the organization's performance over time, and could support analysis relative to other organizations

3. Accuracy - the reported information should be sufficiently accurate and detailed for stakeholders to assess the reporting organization's performance

4. Timelines - reporting occurs on a regular schedule and information is available in time for stakeholders to make informed decisions

5. Clarity - information should be made available in a manner that is understandable and accessible to stakeholders using the report

6. Reliability - information and processes used in the preparation of a report should be gathered, recorded, compiled, analyzed, and disclosed in a way that could be subject to examination and that establishes the quality and materiality of the information

Grouping these principles according to their accordance to qualitative information requirements we can state that: 1) value of the information provided by accuracy, timelines and clarity; 2) reliability is mainly means materiality of the information; 3) comparability means adequacy to the primary data; 4) balance means consistency with positive and negative information about the company.

These requirements that ensure effective transparency of non-financial reports we analyzed in the study.

Additional two features “accuracy” and “timelines” we were determined visually based on the availability of digital information due to the limited amount of data and the inability of the comparison.

We believe that the quality of the information does not affect, but determining the qualifications of persons who made reports and features of enterprises: language of the report (Ukrainian, Russian or English), misspellings, the volume of reporting, use of colors etc.

These characteristics were not subject to evaluation.

The evaluation was made by usage of comparative analysis as well. The basis of comparison was the information of stakeholders, including consumers, the media, employees - and the company that is available online. Some cases of negative online criticism were not taken in consideration.

The a result of our study was identification of violations of the quality information.

1. Unclarity of the information (for instance, information in reports submitted in the form of links (2 reports, or 6.5%), which raises questions about the feasibility of preparing such reports.

2. Unreliability of the data (for instance, illustrations in reports does not correspond to the content of the report (number not analyzed because separate reports contain both relevant and irrelevant illustrations).

3. Reports avoided negative information contained in the Internet: not refuted or not confirmed (4 or 13% of reports contain such information and 1 contains negative information that does not directly can be apply to the enterprise, 4 reports, or 13% do not contain negative information and there is no negative information for the rest);

4. Incomparability (data that contains non-financial reports are not comparable and therefore to evaluate better or worse company do this year compared with the previous periods is impossible (22 cases or 71% of reports)).

So, just 19.35% of non-financial reports in Ukraine are fully meet with the principles of the information quality. The companies that represent such reports follow ethical norms, make search of universal values, independent of situation and do promotion of business ethics. To the group of such companies in Ukraine belongs “Ernst & Young”, “Tetra Pak”, “ArcelorMittal”, “Galnaftogaz”, “Carlsberg Ukraine” and the insurance company “Oranta”.

### **Bibliography**

1. Baker M. Sustainability reporting – the dog that didn’t bark / M. Baker // <http://www.ethicalcorp.com/users/mallen-baker>
2. Cohen E. False Claims in Sustainability Reports / E. Cohen // <http://csr-reporting.blogspot.com/2012/11/false-claims-in-sustainability-reports.html>
3. <http://www.csrinfo.org.ua>
4. <http://www.corporateregister.com/crra/>
5. <http://csr-reporting.blogspot.co.il/2010/12/top-ten-csr-reports-of-2010.html>
6. <http://csr-reporting.blogspot.co.il/2011/12/top-ten-csr-reports-of-2011.html>
7. <http://csr-reporting.blogspot.com/2013/01/the-top-ten-csr-reports-of-2012.html>



# IMPLICAȚIILE ADOPTĂRII IFRS ASUPRA CONTABILITĂȚII SOCIETĂȚILOR COMERCIALE DIN ROMÂNIA

*Prof. univ., dr. Neculai Tabără, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor,  
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași*  
*Drd. Carmen Nistor, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor,  
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași*

## **Abstract**

*Implementing IFRS is a complex process that involves fundamental changes in the financial reporting and accounting. The purpose of this article is clarifying implications of IFRS on accounting companies in Romania. Thus traded companies falling under Order 881/2012 issued in June had to provide in a very short time all these changes in order to ensure correct reporting of financial statements under IFRS at 31.12.2012. But, as often happens, the legislation imposed in haste some measures without analyzing whether companies have sufficient time to comply.*

Adoptarea de către Uniunea Europeană a anumitor norme contabile internaționale controversate riscă să conducă la o financiarizare crescută a economiei și la metode de conducere care avantajează prea mult termenul scurt.<sup>1</sup>

Obiectivele vizate de modernizarea directivelor contabile europene sunt: (i) pentru societățile cotate: eliminarea tuturor divergențelor dintre directive și IFRS; (ii) pentru societățile necotate: crearea cadrului ca opțiunile contabile oferite în prezent de IFRS să poată fi aplicate și de întreprinderile europene care păstrează directivele drept legislație contabilă de bază; (iii) pe plan general: actualizarea directivelor în funcție de practicile contabile europene moderne și asigurarea flexibilității acestora, cu scopul de a putea integra, în viitor, schimbările legate de IFRS.<sup>2</sup>

În acest sens, de la 1 ianuarie 2005 societățile cotate europene care se află în fruntea unui grup își elaborează conturile consolidate în conformitate cu normele IASC/IASB. Aceasta înseamnă că amploarea unei schimbări nu face decât să înceapă deoarece, mai devreme sau mai târziu, toate societățile necotate vor aplica de asemenea normele IFRS pentru elaborarea situațiilor financiare anuale proprii.<sup>3</sup>

## **Aplicarea IFRS în România**

În România, aplicarea IAS/IFRS se referă la entitățile de interes public, reprezentate de:<sup>4</sup>

- instituțiile de credit;
- societățile de asigurare, reasigurare și de asigurare-reasigurare;
- entitățile reglementate și supravegheate de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare;
- societățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată;
- companiile și societățile naționale;
- persoanele juridice care aparțin unui grup de societăți și intră în consolidare, aplicând Standardele Internaționale de Raportare Financiară;
- persoanele juridice care primesc subvenții sau împrumuturi cu garanție.

Având în vedere mecanismele pre-aderare și faptul că din 2005 companiile multinaționale europene au trebuit să aplice IAS/IFRS și, concomitent, să țină cont de reglementările europene în contabilitate, s-a stabilit un program de adoptarea treptată a IFRS. Astfel, începând cu sfârșitul anului

<sup>1</sup> Colasse, B., *Fundamentele contabilității*, Traducere Tabără, N., Editura TipoMoldova, Iași, 2009, p. 19

<sup>2</sup> Tabără, N. (coordonator), Horomnea, E., Mircea, M.C., *Contabilitate internațională*, Ediția a II-a, Editura TipoMoldova, Iași, 2010, p. 127

<sup>3</sup> Colasse, B., *Introducere în contabilitate*, Traducere Tabără, N., Editura TipoMoldova, Iași, 2011, p. 40

<sup>4</sup> Bunget, O.C., Dumitrescu, A.C., Farcane, N., Caciuc, L., Popa, A., *The impact of ias/ifrs on the romanian accounting rules*, 2009, accesat la 20.01.2013, <http://mpa.ub.uni-muenchen.de/18279/>

2006 instituțiile de credit au trebuit să pregătească situații financiare consolidate în plus față de situațiile financiare întocmite în conformitate cu reglementările contabile conforme cu directivele europene. Alte entități publice puteau opta pentru întocmirea unui set de situații financiare în conformitate cu IFRS.

Pentru anul încheiat la 31 decembrie 2007 companiilor publice cotate la bursă le-a fost cerută întocmirea suplimentară a unui set de situații financiare consolidate în conformitate cu IFRS.

În 2010 a existat un regulament al Băncii Naționale din România, care prevedea ca, începând cu anul 2012, toate instituțiile de credit vor întocmi situații financiare în conformitate cu IFRS, pe baza normelor contabile, care au fost elaborate și publicate în decembrie 2010.

Începând cu exercițiul financiar al anului 2012, societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt tranzacționate pe o piață reglementată vor întocmi situațiile financiare individuale în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară („IFRS”), potrivit unui ordin emis recent de Ministerul Finanțelor Publice. În acest sens, toate companiile listate la Bursa de Valori București (BVB) trebuie să raporteze în conformitate cu IFRS.

În aceste condiții se extinde categoria entităților pentru care aplicarea IFRS devine obligatorie, după ce instituțiile de credit au trecut la IFRS ca bază a contabilității începând cu 1 ianuarie 2012, iar Comisia Națională a Valorilor Mobiliare și Comisia de Supraveghere a Asigurărilor au cerut entităților pe care le reglementează să întocmească un set de situații financiare individuale conforme cu IFRS în scop informativ.

Trecerea la standardele globale reprezintă adoptarea unui limbaj comun de către companiile transfrontaliere și societățile multinaționale. Toți jucătorii de pe piață au nevoie de raportări financiare transparente, coerente, comparabile și complete pentru a lua decizii economice solide.<sup>5</sup> Implementarea IFRS este un proces complex care aduce schimbări fundamentale procesului de raportare contabilă, are un impact semnificativ asupra datelor financiare și necesită restructurarea sistemelor informaționale interne. Această implementare poate influența aproape toate funcțiile unei companii, de la sistemele de raportare financiară, la mecanismele de control intern, cadrul fiscal, trezoreria, sistemul de remunerare a managementului, procesul de administrare a fluxului de lichidități, precum și regimul juridic.

Întocmirea situațiilor financiare individuale conform IFRS de către companiile listate la BVB este importantă din 3 motive: creșterea gradului de transparență a raportărilor financiar-contabile conform Codului de Guvernanță Corporativă al BVB, facilitarea investitorilor de comparații între companiile din același domeniu de activitate și de pe mai multe piețe, oferirea investitorilor internaționali unui instrument standard de analiză cu care sunt deja obișnuiți. Acestea, pe termen mediu și lung, conduc la creșterea lichidității companiei ce aplică IFRS.

### **Principalele beneficii ale trecerii la IFRS**

Potrivit unui studiu efectuat de KPMG, adoptarea IFRS este de natură să sporească transparența și comparabilitatea raportărilor financiare, oferind investitorilor informații relevante pentru luarea deciziilor economice. Furnizarea unor informații financiare de calitate, prezentate într-un limbaj larg utilizat pe plan internațional și însoțite de opinia unui auditor independent sporește încrederea partenerilor de afaceri, facilitează accesul la finanțare și poate chiar reduce costurile finanțării prin diminuarea nivelului perceput al riscului.<sup>6</sup>

Un alt pas important în direcția îmbunătățirii cadrului de raportare financiară din România s-ar putea face permițând și altor societăți să opteze pentru adoptarea IFRS ca bază unică de raportare. Multe societăți sunt nevoite în prezent să țină raportări duble, conform regulilor contabile românești și a celor IFRS, fiind necesare reconcilierii ale rezultatelor obținute și furnizarea de explicații pentru

<sup>5</sup> Deloitte România - comunicat de presă, 23.01.2013

<sup>6</sup> KPMG România, Sondaj cu privire la aplicarea IFRS în România, 2013

diferențe, ceea ce ridică semne de întrebare pentru investitori și finanțatori și amplifică incertitudinea generată de mediul economic.<sup>7</sup>

Conform studiului menționat, peste 80% din clienții săi (companii locale și multinaționale) întocmesc raportări IFRS, fie în baza cerințelor legale, fie la solicitarea acționarilor, fie a instituțiilor de finanțare sau a altor parteneri de afaceri.

### **Riscuri implicate**

Impactul trecerii la IFRS nu rezultă doar din diferențele contabile, ci este influențat și de alți factori precum: calitatea și flexibilitatea infrastructurii de raportare financiară existentă; mărirea și complexitatea organizației; efectul modificărilor contabilității asupra activității. Specialiștii din cadrul Ernst & Young România<sup>8</sup> apreciază că există riscul ca procesul de conversie la IFRS să fie considerat strict drept un „exercițiu de contabilitate”.

Conversiile la IFRS pot avea consecințe nedorite, dacă nu sunt planificate în mod adecvat. Printre cele mai obișnuite se numără: neimplicarea tuturor persoanelor care dețin cunoștințele necesare, decizii de afaceri care se iau fără a se ține cont de consecințele raportării financiare, nesiguranța și ritmul lent de întocmire a situațiilor financiare în conformitate cu IFRS și subestimarea cu mult a timpului necesar pentru conversie. În acest context, societățile ar trebui să folosească o abordare structurată, multidisciplinară, care să acopere mai multe direcții, cum ar fi: contabilitate și raportare, impozitare, reglementare, procese de afaceri, sisteme și date sau managementul schimbării.

### **Concluzii**

Aplicarea IFRS în România este o problemă complexă. Pe de o parte, impune reglementărilor naționale, conceptelor, vocabularului și tratamentelor să se alinieze referențialului internațional în vederea definirii unui limbaj contabil universal și practicilor uniforme. Din acest punct de vedere, România a făcut pași importanți în perioada în care o serie de companii românești aplicau reglementările contabile armonizate cu normele IAS. În acest sens, atitudinea supraveghetorilor și a entităților publice este diferită.

Pe de altă parte, introducerea IFRS cunoaște o anumită formă de respingere, cauzată de neînțelegerea problemelor conceptuale și proceselor, generată în cea mai mare parte de faptul că în România nu se manifestă nevoi nici un termen scurt, reale necesare pentru a le aplica.

### **Bibliografie**

1. Bunget, O.C., Dumitrescu, A.C., Farcane, N., Caciuc, L., Popa, A., *The impact of ias/ifrs on the romanian accounting rules*, 2009, accesat la 20.01.2013, <http://mpr.ub.uni-muenchen.de/18279/>
2. Colasse, B., *Fundamentele contabilității*, Traducere Tabără, N., Editura TipoMoldova, Iași, 2009
3. Colasse, B., *Introducere în contabilitate*, Traducere Tabără, N., Editura TipoMoldova, Iași, 2011
4. Culda, E., *IFRS – o nouă provocare pentru profesioniștii contabili*, revista Audit financiar, nr. 9/2006, pp. 8-10
5. Deloitte România - comunicat de presă, 23.01.2013
6. Ernst & Young România, *Implicațiile IFRS asupra societăților din România*, 01.02.2013
7. KPMG România, *Sondaj cu privire la aplicarea IFRS în România*, 2013
8. Tabără, N. (coordonator), Horomnea, E., Mircea, M.C., *Contabilitate internațională*, Ediția a II-a, Editura TipoMoldova, Iași, 2010

<sup>7</sup> Culda, E., *IFRS – o nouă provocare pentru profesioniștii contabili*, revista Audit financiar, nr. 9/2006, pp. 8-10

<sup>8</sup> Ernst & Young România, *Implicațiile IFRS asupra societăților din România*, 01.02.2013

**RAȚIONAMENTUL PROFESIONAL ȘI CREDIBILITATEA INFORMAȚIILOR  
CONTABILE. PROBLEME ȘI AȘTEPTĂRI  
PROFESSIONAL JUDGEMENT AND ACCOUNT INFORMATION CREDIBILITY.  
PROBLEMS AND EXPECTATIONS**

*Petrică MUNTEANU, Drd. Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" Iași  
Alina-Mariana ISTRATE, Drd. Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" Iași*

**Abstract**

*International Federation of Accountants (IFAC) recognizes that, to ensure credibility of information and to protect the interests of users, especially investor's, development, promotion and strengthening internationally recognized standards are required. But what happens when they are insufficient and incomplete to cover specific cases of economic life? The solution is still the standards, which recommend appealing to professional judgement. In this context, this study addresses the professional judgment, seen as a solution to meet the accounting performance criteria - true and fair view, but as a solution that can be problematic regarding the reliability of financial accounting information.*

*Cuvinte cheie: raționament profesional, imagine fidelă, credibilitatea informațiilor financiar-contabile, audit, reglementări contabile*

**1. Introducere**

Deși la nivel internațional preocuparea principală în domeniul contabil este de normalizare, armonizare și convergență, practica demonstrează că reglementările contabile nu pot acoperi toate zonele complexe ale mediului economic. În absența unor norme și ghiduri de organizare care să precizeze clar tratamentul unor situații particulare, se acordă libertate și *chiar se recomandă aplicarea judecății profesionale*. Se poate vorbi în acest caz de utilizarea raționamentului profesional, concept apelat în mod frecvent și în reglementările contabile, respectiv Directive europene, Standarde Internaționale de Raportare Financiară și Standardele internaționale de Audit. Încă de la început, se impune necesară precizarea că acesta trebuie să respecte cadrul de reglementare, precum și normele de etică și morală specifice domeniului contabil.

În acest caz, raționamentul profesional este privit ca o soluție ce permite îndeplinirea obiectivului contabilității și anume reprezentarea fidelă a tranzacțiilor economice. Totodată, deoarece raționamentul fiecărui profesionist contabil este diferit, bazat pe o experiență proprie, credibilitatea judecății acestora poate fi pusă la îndoială. Cu atât mai mult cu cât în trecut aceștia au dat dovadă de neloialitate profesională și au fost actori cu rol important în seismele economice produse de marile scandaluri financiare. Plecând de la aceste considerente, *libertatea și conformitatea sunt necunoscutele unei ecuații ce trebuie analizată și rezolvată, având ca rezultat așteptat relevanța și credibilitatea informațiilor prezentate în situațiile financiare* [1].

**2. Raționamentul profesional, premisă a imaginii fidele**

În prezent, contabilitatea este percepută ca o reprezentare a realității, întrucât noțiuni fundamentale precum *imagine fidelă, reprezentare fidelă, adevăr sau realitate* sunt incluse în cadre conceptuale sau în standarde și promovate de profesia contabilă. Activitatea profesioniștilor contabili este ghidată de reprezentarea obiectivă a realității economice, deziderat ce poate fi atins prin respectarea reglementărilor domeniului și principiilor de deontologie profesională. *Numai că uneori, pentru a îndeplini acest scop, este nevoie de mai mult decât respectarea regulilor*. Facem referire la acele *abilități care transformă munca contabililor și auditorilor într-o artă*. Considerăm că sarcina acestora de a surprinde și comunica realitatea economică prin intermediul cifrelor și documentelor de sinteză reprezintă *mai mult decât simple calcule și formule contabile, ci mai degrabă raționament, logică, creativitate și moralitate*.

Potrivit *Dicționarului explicativ al limbii române*, raționamentul reprezintă forma logică fundamentală constând dintr-o înlănțuire ordonată de judecăți din care decurg adevăruri noi, act prin care gândirea, pornind de la cunoștințe date, derivă din aceste cunoștințe noi. Dacă ne raportăm la audit, raționamentul profesional presupune aplicarea pregătirii relevante, a cunoștințelor și a experienței în contextul dat de audit, contabilitate și standardele etice, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză, în legătură cu procedura adecvată circumstanțelor unei misiuni de audit [2].

Atunci când vorbim despre aplicarea raționamentului profesional avem în vedere:

- pe de o parte, surprinderea și reflectarea realității tranzacțiilor economice în documentele de către persoanele desemnate să țină contabilitatea unei entități;
- pe de altă parte, aplicarea procedurilor adecvate, estimarea corectă a riscurilor, pragului de semnificație și exprimarea opiniei în misiunea de audit.

Reglementările contabile conforme cu Directivele Europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.752/2005 și, ulterior, prin O.M.F.P. nr. 3.055/2009, permit abaterea de la normele contabile, atunci când acestea nu conduc la obținerea unei imagini fidele a activelor, datoriilor, poziției financiare, profitului sau pierderii întreprinderii. Într-un asemenea caz, entitatea este obligată să prezinte în notele explicative informații suplimentare cu privire la abaterile de la norme, motivele abaterii și efectul asupra activelor, datoriilor, poziției financiare, profitului sau pierderii.

Dacă în cazul organizării și ținerii evidenței contabile există un set de norme și reguli precise, apreciem că exercitarea unei misiuni de audit solicită cu precădere judecata profesională. ISA 2009 [3] precizează necesitatea raționamentului profesional în special atunci când este vorba despre decizii legate de:

- pragul de semnificație și riscul de audit;
- natura, momentul și întinderea procedurilor de audit folosite pentru a îndeplini cerințele ISA și a strânge probe de audit;
- evaluarea măsurii în care au fost obținute suficiente probe de audit adecvate și ce mai trebuie făcut pentru a atinge obiectivele Standardelor Internaționale de Audit și prin acestea, obiectivele generale ale auditorului;
- evaluarea raționamentelor conducerii în aplicarea Cadrului general de raportare financiară aplicabil;
- emiterea de concluzii pe baza probelor de audit obținute, de exemplu evaluarea gradului de responsabilitate a estimărilor făcute de către management în pregătirea situațiilor financiare.

### **3. Credibilitatea informațiilor în condițiile aplicării raționamentului profesional**

Natura discutabilă a multor cifre contabile este cunoscută de toți cei care dețin cunoștințe minime în domeniu. Mai mult chiar, este admisă și de către Directivele contabile europene. Tocmai de aceea raționamentul profesional generează numeroase discuții și ocupă un rol important atât în procesul de producere a informațiilor, cât și de verificare și certificare a lor.

Aplicarea unor raționamente diferite conduce la rezultate diferite, cu implicații asupra interpretării datelor, calculării indicatorilor economico-financiar și distorsionarea adevărului. *Auditorii au responsabilitatea de a depista acuratețea declarațiilor financiare, existența unor fraude, respectarea de către firmă a obligațiilor legale, continuitatea exploatării și solvabilitatea firmei, precum și comportamentul responsabil față de mediu și societate.*

Când vorbim despre omogenitate se așteaptă ca doi auditori aflați în aceeași situație să ajungă la același rezultat/concluzii prin aplicarea normelor de audit. Numai că, deși există un demers comun bazat pe proceduri clar stabilite, nu înseamnă că orice auditor acționează într-o manieră strict identică. Pe lângă faptul că fiecare raționează în mod diferit, cabinetul din care face parte dispune de metode și tehnici specifice pentru a ajunge la acele concluzii.

În unele cazuri, auditorii pot fi tentați de a pune în derizoriu cerințele normelor, bazându-se pe experiența practică și pe atribuțiile ce le-au fost conferite. Tocmai din acest motiv se pot crea suspiciuni în ceea ce privește credibilitatea informațiilor pe care le atestă.

Nevoia, utilitatea și mărirea sferei de acoperire a normelor în profesia contabilă trebuie să fie recunoscută de toată lumea. În acest fel ele pot constitui, înainte de toate, un ghid în aplicarea metodelor, tehnicilor și procedurilor specifice. Mai mult, avem în vedere și funcția probantă, de justificare în cazul apariției unor litigii. Dacă avem în vedere utilizatorii, aceștia sunt asigurați în privința criteriilor unitare ce se aplică, indiferent de persoana care ține contabilitatea sau efectuează auditul. Cu toate acestea, normele de contabilitate și audit nu sunt unitare în diferite țări și nici chiar în aceeași țară. De aceea cabinetele și societățile de profil au obligativitatea întocmirii unor norme interne care să întărească/expliciteze pe cele externe, elaborate de organismele naționale și internaționale.

### **Concluzii**

Raționamentului profesional îi este atribuită o contribuție majoră în demersul întreprins de profesioniștii contabili, fie auditori, experți, consultanți sau contabili în ceea ce privește aprecierea și respectarea imaginii fidele. Aceasta datorită particularității mediului economic caracterizat de numărul foarte mare de factori de luat în considerare, care nu pot fi testați pe calea experimentului, ci doar evaluați cu ajutorul judecății și experienței profesionale.

La nivelul profesiei contabile, alegerea între o gamă diversificată de politici și opțiuni, apelarea la raționament atunci când normele sunt insuficiente pentru a reflecta substanța tranzacțiilor economice, constituie argumente care așează gândirea profesionistului la loc de cinste. În ceea ce privește activitatea de audit, suntem de părere că nimeni nu poate concepe acest demers desprins de judecata auditorului. Încă de la acceptarea, planificarea și desfășurarea activităților specifice și până la exprimarea opiniei în raportul întocmit, fiecare pas al profesionistului este ghidat de raționamentul și experiența sa.

Nevoia de aplicare a raționamentului profesional în lipsa unor norme precise sau posibilității de utilizare a testelor este unul dintre motivele pentru auditul oferă o *garanție rezonabilă*, nu absolută, a faptului ca situațiile financiare anuale au fost întocmite cu respectarea cadrului normativ aplicabil și a bunei cuviințe.

Un aspect foarte important, cu implicații directe asupra calității certificării adevărului contabil îl constituie complexitatea procesului parcurs în vederea aprecierii pragului de semnificație și riscurilor și deontologia de care profesioniștii contabili dau dovadă.

**Mulțumiri:** Această lucrare a fost realizată cu sprijinul Fondului Social European din România, din cadrul Programului Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane 2007 – 2013 (grant POSDRU/CPP107/DMI1.5/S/78342/2010).

### **Bibliografie**

1. Ristea, M., Dumitru, C.G., „Contabilitate: libertate și conformitate în contabilitate”, *Revista Economistul*, Nr. 12 (serie nouă), 11 Aprilie/2011.
2. Horomnea, E., *Audit financiar. Concepte. Standarde. Norme*, ediția a 2a, Ed. Tipo Moldova, Iași, 2012.
3. \*\*\**Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate. Audit financiar 2009*, Ed. Irecson, București, 2009.

## ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ДОХОДОВ ПРИ ЛЬГОТНЫХ АВТОПЕРЕВОЗКАХ ПассажиРОВ

*Конф. унив., д.э.н. Михаил Герасимов, МЭА*

*This article describes the features of the recognition of income on transport companies in Moldova benefits*

В настоящее время в Республике Молдова льготами в общественном транспорте пользуются разные категории граждан:

- сотрудники полиции;
- военнослужащие и работники органов государственной безопасности, а также члены их семей;
- члены народной гвардии;
- кандидаты на выборы в Парламент и в местные территориальные административные органы;
- работники службы государственной охраны;
- ветераны и инвалиды войны и др.

**В связи с этим возникают вопросы, которые не нашли отражения ни в одном нормативном акте и источнике литературы:**

- 1. Когда субсидии должны быть признаны как доход;**
- 2. У кого они должны быть признаны как доход: у автовокзала (автостанции) или у перевозчика пассажиров.**

В соответствии с Законом о социальной защите инвалидов № 821-ХП от 24.12.1991 и дополнениями, внесенными Законом № 451 от 29.04.2004 [3] инвалидам I и II групп, детям-инвалидам и лицам, сопровождающим инвалида I группы или ребенка-инвалида, органами местного публичного управления выделяются по месту жительства компенсации из соответствующих бюджетов на проезд в общественном городском, пригородном и междугородном транспорте (за исключением такси).

Постановлением Правительства об утверждении «Положения о порядке распределения проездных талонов в пределах границ государств-участников СНГ для ветеранов и инвалидов войны» № 451 от 29.04.2004 г. ветераны войны имеют право на одну бесплатную поездку (в оба конца) в течение года железнодорожным транспортом или пассажирским автотранспортом в пределах границ государств-участников СНГ с 50-процентной скидкой стоимости билета или на одну бесплатную поездку в течение двух лет, или на одну компенсацию за проезд в городском, пригородном и междугородном транспорте, за исключением такси. Инвалиды войны также имеют право на одну бесплатную поездку (в оба конца) в течение года железнодорожным или пассажирским автотранспортом в пределах границ государств-участников СНГ или на ту же компенсацию, что и ветераны войны. Этим правом пользуется также лицо, сопровождающее инвалида I группы.

Этими льготами пользуются и военнослужащие, лица начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, пенитенциарной системы, ставшие инвалидами вследствие ранения, контузии, увечья или заболевания, полученных при исполнении служебных обязанностей.

Расходы, связанные с проездом (в оба конца) со скидкой в размере 50% или с бесплатным проездом (один раз в два года) в пределах границ государств-участников СНГ выделяются из средств государственного бюджета. Расходы, обусловленные бесплатным проездом, которым пользуются ветераны войны или инвалиды войны в городском, пригородном и междугородном транспорте, должны финансироваться из бюджетов административно-территориальных единиц, остальная часть – оплачиваться перевозчиком пассажиров.

Министерство труда и социальной защиты заказывает и приобретает раз в 5 лет проездные талоны для ветеранов и инвалидов войны. Эти талоны распределяются впоследствии Департаменту социального обеспечения.

Проездные талоны регистрируются в специальном реестре учета поездок по странам СНГ, когда выделяются соответствующему лицу. Талоны выдаются лицам (ветеранам, инвалидам войны и пенсионерам) на основании удостоверения личности. Учет лиц, подавших заявление на получение проездных талонов, ведется в отделе социального обеспечения и защиты семьи в реестре учета проездных талонов.

В случае неиспользования талона он возвращается в отдел социального обеспечения и защиты семьи. Лица, не нуждающиеся в проезде в пределах границ государств-участников СНГ, вправе подать заявление на адресную компенсацию по оплате проезда в городском и междугородном транспорте, за исключением такси.

В соответствующих населенных пунктах (на предприятиях) проездные талоны хранятся как бланки строгой отчетности. Они выдаются лицам, ответственным за хранение и учет талонов. При приобретении проездного билета участник войны (инвалид) представляет талон и вместо него ему выдается льготный билет со скидкой 50% от его стоимости или бесплатно (один раз в два года).

**Несомненно, в момент получения автовокзалом субсидий**, согласно НСБУ 20 «Учет субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» [2], субсидии должны признаваться как доход в размере 10% – у автовокзала и 90% – у перевозчика пассажиров.

Как показали исследования, не возмещаются Министерством финансов расходы по льготным перевозкам пассажиров, а автовокзалы отражают полученные доходы как обычные доходы от текущей продажи билетов в размере полученных денег.

**Считаем целесообразным предложить следующие бухгалтерские записи по продаже билетов при льготных перевозках пассажиров (табл.1).**

**Таблица 1**

**Корреспонденция счетов по продаже билетов автовокзалами при льготных перевозках пассажиров (предлагаемый вариант)**

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Поступление денежных средств:		
	– на сумму, поступившую в размере 50% от стоимости проданных билетов	241	–
	– на сумму в размере 90% от поступившей суммы	-	539
	– на сумму дохода в размере 10% от полученной суммы	-	611
2.	Перечисление денежных средств в погашение задолженности перед перевозчиком пассажиров	539	242, 244
3.	Поступление денежных средств на автовокзалы (автостанции) от Министерства финансов, осуществленных перевозчиками пассажиров	242, 244	229

**Источник: разработана автором на основании Плана счетов**

Иногда автовокзал (автостанция) может иметь извещение о решении Министерства транспорта и дорожной инфраструктуры о перечислении соответствующей суммы для возмещения расходов, осуществленных за льготный пассажирский транспорт. В данном случае автовокзал (автостанция) имеет обоснованную уверенность для признания задолженности данного министерства. Автовокзалу (автостанции) предлагаются следующие бухгалтерские записи (табл.2.).



Таблица 2

**Корреспонденция счетов в случае получения извещения автовокзалом (автостанцией) о перечислении сумм расходов за льготный пассажирский транспорт (предлагаемый вариант)**

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Начисление дебиторской задолженности Министерства финансов	229	516
2.	Поступление денежных средств	241, 242, 244	229
Примечание к операции 2. Поступившие суммы финансирования целесообразно отражать на величину неполученной суммы в размере стоимости проездных билетов пассажиров, которые пользуются льготами.			
3.	Отражение задолженности перед перевозчиком пассажиров по льготам и дохода автовокзала	516	539, 622
4.	Перечисление перевозчику пассажиров в погашение задолженности	539	242, 244

**Источник:** разработана автором на основании Плана счетов

Впоследствии перевозчик пассажиров должен отражать льготные перевозки следующим образом (табл.3.).

Таблица 3

**Корреспонденция счетов при льготных перевозках у перевозчика пассажиров (предлагаемый вариант)**

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Начисление задолженности автовокзала по финансированию в размере 90% от общей суммы	229	516
2.	Поступление денежных средств в погашение задолженности автовокзала	241, 242, 244	229
3.	Отражение дохода в размере сумм, предназначенных для покрытия расходов по перевозке пассажиров, которые пользуются льготами	516	622
4.	Отражение расходов финансовой деятельности	722	811

**Источник:** разработана автором на основании Плана счетов

**Примечание** к операции 4 табл. 3. Согласно НСБУ 20 «Учет субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» [2] суммы, полученные из государственного бюджета или бюджета административно-территориальных органов, необходимо отражать так, чтобы они не повлияли на финансовый результат, полученный в результате усилий персонала предприятия. Таким образом, необходимо, чтобы перевозчик пассажиров, одновременно с признанием дохода от финансовой деятельности, отражал и расходы данного вида деятельности на ту же сумму.

**Посредством этой записи соблюдаются требования принципов начисления, соответствия и периодичности.**

**Если принять во внимание, предложенную нами ранее в научных статьях классификацию результатов деятельности [4, 5] , то необходимо составлять следующие бухгалтерские записи:**

1. Отражение дохода в размере сумм, предназначенных для покрытия расходов по перевозке пассажиров, которые пользуются льготами:

Дебет 516 «Прочие краткосрочные финансовые обязательства»,  
Кредит 622 «Доходы от финансовой деятельности».

2. Отражение расходов:

Дебет 722 «Расходы финансовой деятельности»,  
Кредит 811 «Основная деятельность».

Информация, представленная в финансовых отчетах на основе предложенных бухгалтерских записей, не введет в заблуждение пользователей этих отчетов, когда на суммы доходов будут отражены и соответствующие суммы расходов.

Из практики деятельности пассажирского автотранспорта известно, что Министерство финансов не перечисляет вовремя или вообще не перечисляет средства, необходимые для компенсации стоимости льготных билетов или билетов, проданных бесплатно. Поэтому, соблюдая принципы осмотрительности, автотранспортное пассажирское предприятие, не имея уверенности, что в поступлении необходимых средств не сможет, вернее не должно отражать даже доходы будущих периодов. Из этих соображений перевозчику пассажиров целесообразно отражать на забалансовом счете как условный актив задолженность Министерства транспорта и дорожной инфраструктуры, например используя счет 946 «Условная дебиторская задолженность».

### Библиография

1. Кодекс автомобильного транспорта. № 116-XIV от 29.07.1998. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 01.10.1998, nr.90-91.
2. Национальный Стандарт Бухгалтерского Учета 20 «Учет субсидий и раскрытие информации о государственной помощи». № 55 от 05.06.2002. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 13.06.2002, nr.75.
3. Постановление об утверждении Положения о порядке распределения проездных талонов в пределах границ, государств - участников СНГ для ветеранов и инвалидов. № 451 от 29.04.2004. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 07.05.2004, nr. 73-76.
4. Герасимов М. Классификация доходов и расходов на автотранспортных предприятиях. În: Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: probleme și soluții pentru România și Republica Moldova: Conferința științifică Internațională din 26-27 septembrie 2008. Chișinău : ASEM, 2008, v. II, p. 267-270.
5. Герасимов М. Особенности деятельности автотранспортных предприятий и их влияние на учет доходов и расходов. În: Contabilitate – provocări actuale și aspirații pentru viitor: Conferința Științifică Internațională, 5 aprilie 2012. Chișinău : ASEM, 2012, p. 282-285.

## CONSIDERAȚII PRIVIND RECUNOAȘTEREA ȘI EVALUAREA ACTIVELOR FINANCIARE CONFORM IFRS

*Grabarovschi Ludmila, dr., conf.univ.,  
catedra “Contabilitate și audit”, ASEM*

### **Abstract**

*In order to ensure the credibility of the accounting information, the changes provided by the International Financial Reporting Standards (IFRS) require the classification of the financial assets according to the following categories: financial assets carried at amortised cost and financial assets carried at fair value. Because of the complexity of the assets measurement process that isn't an automatic one but a process that requires the application of a professional judgment, this article aims to define the directions of improvement of the financial assets accounting process, through their recognition, classification and measurement.*

Mediul economic contemporan impune entităților, concomitent cu operațiunile aferente activității de bază, realizarea tranzacțiilor cu active financiare. Conform Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) activele financiare trebuie tratate ca parte componentă a instrumentelor financiare. Principiile contabilității acestora pe plan internațional sunt prevăzute în următoarele IAS/IFRS: IAS 32 „Instrumente financiare: prezentare”, IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare”, IFRS 7 „Instrumente financiare: informații de furnizat”, IFRS 9 „Instrumente financiare”.

În conformitate cu prevederile IAS 32 „Instrumente financiare: prezentare” activ financiar este considerat orice activ care reprezintă:

- a) numerar;
- b) un drept contractual de a primi de la o altă entitate numerar sau orice alt activ financiar sau de a schimba active (instrumente financiare) cu o altă entitate în condiții favorabile entității;
- c) un instrument de capitaluri proprii al altei entități.

Drepturile contractuale de a primi de la o altă entitate numerarul reprezintă creanțe. Drepturile contractuale de a schimba active cu o altă entitate în condiții favorabile apar la procurarea cambiilor, obligațiunilor, altor titluri de natura datoriei. Instrumentul de capitaluri proprii al altei entități reprezintă contractul care oferă dreptul la o parte din capitalul acesteia în forma acțiunilor sau cotelor de participație.

Regula generală de recunoaștere inițială stabilită în IAS/IFRS prevede că entitatea trebuie să recunoască activul financiar atunci când el devine parte a prevederilor contractuale ale unui instrument financiar. În acest sens contabilul trebuie să delimiteze activele financiare de cele nefinanciare. Componenta unor astfel de active este prezentată în tabelul 1.

**Tabelul 1**

**Componenta activelor financiare și nefinanciare**

Nr. crt.	Active financiare	Active nefinanciare
1.	Numerar, depozite și echivalente de numerar	Imobilizări necorporale
2.	Împrumuturi acordate altor entități	Imobilizări corporale
3.	Creanțe de natură financiară (factoring, leasing, garanție de bună execuție etc.)	Stocuri
4.	Valori mobiliare ale altor entități (acțiuni, obligațiuni, cambii etc.)	Creanțe în formă de barter sau avansuri acordate în formă de creanțe
5.	Cote de participație	Creanțe privind decontările cu bugetul
6.	Instrumente financiare derivate (contracte futures, contracte forward, opțiuni etc.)	Alte creanțe de natură non-contractuală

Evaluarea activelor financiare presupune delimitarea în timp a două momente relevante: evaluarea inițială și evaluarea ulterioară. *Evaluarea inițială* a activelor financiare se efectuează la costul de intrare sau valoarea determinată în contractul de dobândire a acestora. Costul de intrare, la rândul său, include costul de procurare (sau valoarea justă a altei forme de compensare acordate) și costurile de tranzacționare aferente (comisioane și onorarii achitate consultantilor, brokerilor și dealerilor, taxe prevăzute de actele normative în vigoare, alte costuri tranzacționale).

Modul de *evaluare ulterioară* a activelor financiare depinde de categoria din care acestea fac parte. Dat fiind acest fapt, vom remarca că reglementările privind evaluarea și contabilitatea activelor financiare în sistemul IAS/IFRS constituie obiectul numeroaselor dezbateri. Standardele care reglementează procedurile de contabilitate referitoare la aceste active au suportat în ultimul timp modificări și completări ce țin de clasificarea și evaluarea activelor financiare, deprecierea și derecunoașterea acestora etc. Ca urmare, IASB a publicat standardul IFRS 9 "Instrumente financiare" care în viitor va înlocui standardul IAS 39. În decembrie 2011 au apărut modificări

referitoare la amânarea datei de intrare în vigoare obligatorie a acestui standard de la 1 ianuarie 2013 la 1 ianuarie 2015 (cu posibilitatea aplicării înainte de termenul prevăzut).

Trecerea la aplicarea IFRS 9 presupune că entitățile trebuie să țină cont de următoarele. Spre deosebire de IAS 39 care prevedea patru categorii de active financiare (active de tranzacționare, active deținute până la scadență, împrumuturi și creanțe și active disponibile pentru vânzare), IFRS 9 prevede clasificarea activelor financiare doar în două categorii:

- a) active financiare evaluate la costul amortizat;
- b) active financiare evaluate la valoarea justă.

Această clasificare se bazează pe o nouă abordare în gestiunea activelor financiare care pune la evidență caracteristicile modelului de afaceri al entității și fluxurile de numerar contractuale aferente acestora. Menționăm că conform IFRS 9 „entitatea poate avea mai mult de un model de afaceri, de exemplu, entitatea poate deține un portofoliu de investiții pe care îl gestionează cu scopul de a colecta fluxuri de numerar contractuale și un alt portofoliu de investiții pe care îl gestionează cu scopul de a-l tranzacționa în vederea realizării modificărilor la valoarea justă” (B4.1.2 din IFRS 9). Descrierea conceptului „modelul de afaceri” reieșind din principalele caracteristici calitative ale acestuia - colectarea fluxurilor de numerar contractuale sau realizarea acestora prin vânzarea activelor - este prezentată în anexa la IFRS 9.

În cazul în care entitatea grupează activele financiare în scopul colectării fluxurilor de numerar contractuale (activele în formă de împrumuturi și creanțe care nu sunt deținute în scopul tranzacționării sau titluri de valoare deținute până la scadență) astfel de active pot fi evaluate la costul amortizat dacă îndeplinesc următoarele condiții: în primul rând, activul trebuie să fie încadrat într-un model de afaceri al cărui obiectiv e colectarea fluxurilor de numerar contractuale ca urmare a deținerii acestor active, iar în al doilea rând termenele contractuale ale activului financiar dau naștere la fluxuri de numerar care reprezintă exclusiv plăți ale principalului și dobânda aferentă. În așa caz la calcularea costului amortizat se aplică rata dobânzii efective și valoarea actualizată a activului financiar.

La fiecare dată a raportării entitatea determină dacă există sau nu temei pentru deprecierea activelor financiare evaluate la costul amortizat. Deprecierea se recunoaște direct în componența pierderilor din depreciere sau prin utilizarea unui cont de provizion. Mărimea pierderii din depreciere se determină ca diferența dintre valoarea contabilă a activului financiar și valoarea curentă a fluxurilor de numerar viitoare actualizate cu rata efectivă inițială a dobânzii. În practica contabilă deprecierea valorii și recuperabilitatea acesteia pot fi evaluate și recunoscute separat pentru activele financiare semnificative din punct de vedere individual și la nivel de portofoliu pentru un grup de active similare care nu sunt identificate. Dacă entitatea constată că nu există nici un temei obiectiv pentru deprecierea valorii unui activ financiar evaluat separat, semnificativ sau nu, ea poate include acest activ în grupa activelor financiare cu caracteristici similare în scopul creării unui provision colectiv pentru deprecierea valorii. Pentru activele care sunt estimate individual și pentru care este sau continuă a fi recunoscută pierderea din deprecierea, provizionul se constituie în mod individual pentru fiecare activ.

În cazul în care entitatea grupează activele financiare în scopul tranzacționării acestea se evaluează la valoarea justă. *Valoarea justă* a unui activ financiar reprezintă valoarea la care activul financiar poate fi schimbat într-o tranzacție curentă benevolă între părți și confirmată de prețul activului cotate pe piață. Dacă activul nu este cotate, valoarea justă trebuie determinată pe baza unor modele și tehnici recunoscute care trebuie să asigure o aproximare rezonabilă a valorii de piață. Astfel de modele și tehnici trebuie testate periodic (și revizuite, după caz) prin compararea valorilor existente cu prețurile tranzacțiilor aferente activelor similare sau pe baza oricăror informații de piață disponibile.

Situația comparativă privind gruparea și evaluarea ulterioară a activelor financiare conform IAS 39 și IFRS 9 este sintetizată în tabelul 2.

## Active financiare conform IAS 39 și IFRS 9

IAS 39		IFRS 9	
Categorie	Evaluare	Categorie	Evaluare
1. Active de tranzacționare	La valoarea justă prin situația de profit și pierdere	1. Active deținute cu scopul colectării fluxurilor de numerar contractuale	La costul amortizat
2. Titluri de valoare deținute pînă la scadență	La costul amortizat	2. Active de tranzacționare	La valoarea justă prin situația de profit și pierdere
3. Împrumuturi și creanțe	La costul amortizat		La valoarea justă prin componența altor elemente ale rezultatului global
4. Titluri de valoare disponibile pentru vânzare	La valoarea justă prin componența altor elemente ale rezultatului global		

Așa cum se observă din tabelul de mai sus, evaluarea activelor financiare la valoarea justă admite două modalități de recunoaștere a diferențelor de valoare:

- prin situația de profit și pierdere (metoda de bază);
- prin alte elemente ale rezultatului global (ca excepție, în funcție de modelul de afaceri aplicat).

Diferențele de valoare aferente unui activ financiar evaluat la valoarea justă se recunosc în componența elementelor rezultatului global (p. 5.7.1 din IFRS 9) în cazuri în care activul respectiv reprezintă:

- parte a unei relații de acoperire împotriva riscurilor (operațiunile de hedging);
- investiție într-un instrument de capitaluri proprii.

Dacă entitatea a ales evaluarea unor active financiare în formă de acțiuni (altele decât cele deținute în scopurile tranzacționării pentru care o astfel de alegere este interzisă) la valoarea justă prin elemente ale rezultatului global, se vor lua în considerare următoarele:

- dividendele din investiția respectivă se recunosc nu ca elemente ale rezultatului global, ci în profit sau pierdere, cu excepția cazurilor în care dividendele reprezintă o rambursare a investiției inițiale;
- nici o diferență aferentă modificării valorii juste (inclusiv deprecierea sau ieșirea acestor active) nu se transferă din alte elemente ale Rezultatului global în Profit sau pierdere, deși anterior, în conformitate cu normele IAS 39, astfel de diferențe (inclusiv pierderile din deprecierea valorilor mobiliare din aceeași categorie) se transferau în Situația de profit și pierdere. Conform noilor norme pierderile din depreciere rămân în componența altor elemente ale Rezultatului global care, reieșind din opiniile specialiștilor, este un plus din punct de vedere al întocmirii situațiilor financiare.

După cum rezultă din cele de mai sus, gruparea activelor financiare în funcție de modelul de afaceri aplicat necesită o abordare profundă și cuprinzătoare. De exemplu, nu toate activele financiare, cum ar fi obligațiunile, pot fi evaluate la costul amortizat, chiar dacă există intenția de a organiza colectarea fluxurilor de numerar contractuale (obligațiunile convertibile în acțiuni nu se încadrează în această categorie). Astfel, entitățile care vor aplica tratamentele contabile noi privind activele financiare conform cerințelor IFRS trebuie, în primul rând, să elaboreze și să formalizeze strategiile privind „modelul de afaceri” în gestionarea diferitelor grupe de active financiare și apoi să ia cele mai adecvate decizii privind clasificarea și evaluarea acestora.

## **Bibliografie**

1. Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS): incluzînd Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS) și Interpretările lor la 1 ianuarie 2007, Monitorul Oficial al Republicii Moldova. Moldpres. Chișinău, Tipografia Centrală, 2008.
2. IFRS pentru IMM. Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii (IMM-uri). Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România. IFRS, iulie 2009.
3. Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009 – 2014, modificat și aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 1507 din 10 august 2010 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 148 -149 din 17 august 2010.
4. Standarde Internaționale de Raportare Financiară - Ghid practic 2009, Traducere autorizată de Banca Mondială, Editura Irecson, 2009.
5. Jianu Ionel, Evaluarea în contabilitate: teorie și metodă, Ed. Economică, București, 2012.

## **ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ АСПЕКТЫ ПОДГОТОВКИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПО МСФО**

*Харламова Елена*  
*САР, ACCA DipIFR (Rus.)*  
*канд. экон. наук, доцент кафедры*  
*Финансово-экономической безопасности,*  
*учета и аудита Харьковской национальной*  
*академии городского хозяйства, Украина*

*The organizational aspects of preparation the accounting policies under IFRS, IFRS requirements to accounting policy, the role of professional judgment in developing an accounting policy are disclosed. The differences between the organization of accounting and accounting policy are described. The main stages of the development and implementation of IFRS accounting policy are characterized.*

Процесс перехода на МСФО – это многоэтапный процесс, в ходе которого происходит перестройка учетной системы предприятия в целом. Одним из базисных элементов учетной системы является учетная политика или, как принято называть в МСФО, учетные политики. К сожалению, в профессиональной литературе недостаточно раскрыты вопросы, связанные с разработкой и внедрением учетной политики по МСФО [1-7], что требует дополнительных организационно-методических разработок.

Правила формирования учетной политики установлены в МСБУ (IAS) 8 "Учетные политики, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки". Учетная политика в МСФО трактуется как конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности.

Важность и ценность разработанной и документально оформленной учетной политики объяснима с точки зрения профессионального суждения, на котором строится применение многих положений МСФО, являющихся по всеобщему признанию, скорее принципами, нежели правилами. Зафиксированные в МСФО принципы лежат в основе «философии учета и отчетности», а вот правила признания, оценки, представления и раскрытия отдельных объектов учета или элементов финансовой отчетности требуют конкретизации в большинстве случаев с учетом специфики компании.

Применение различных учетных политик компаниями приводит к снижению сопоставимости их финансовой отчетности, что затрудняет принятие каких-либо решений пользователями этой отчетности. В связи с этим, учетная политика становится одним из компонентов Примечаний к финансовой отчетности и должна быть опубликована вместе с

финансовой отчетностью. Факт публичности учетной политики требует более пристального внимания к разработке учетной политике по МСФО, нежели ранее, когда учетная политика считалась внутренним документом предприятия.

При выборе учетной политики и в случае отсутствия конкретных МСФО относительно отдельных объектов учета или элементов финансовой отчетности руководство компании должно применить профессиональное суждение таким образом, чтобы полученная информация отвечала всем качественным характеристикам, предъявляемым к финансовой отчетности.

Информация о принятых профессиональных суждениях, которые имеют существенное влияние на оценку показателей отчетности, должна быть раскрыта в отчетности.

Выбирая учетную политику, необходимо, прежде всего, изучив все МСФО, установить для отражения конкретных операций или элементов отчетности любой разрешенный метод (признания, оценки, расчета и тому подобное), если в стандартах предлагается несколько методов; или в случае отсутствия метода в стандартах выбрать любую методику, которая не противоречит принципам и правилам МСФО. Учетная политика должна применяться последовательно.

Компании следует применять для подготовки начального баланса и во всех периодах, представленных в ее первой финансовой отчетности по МСФО, одну и ту же учетную политику. При первоначальном составлении отчетности по МСФО отличия в сформированной учетной политике по МСФО не считаются изменениями учетной политики, которая используется для ведения учета и составления отчетности в формате П(С)БУ.

При трансформации корректировки, которые необходимо сделать для формирования начального баланса, возникают в результате событий и операций, которые состоялись к дате перехода на МСФО. Соответственно, такие корректировки признаются на дату перехода на МСФО непосредственно у нераспределенной прибыли (или когда это требуют МСФО в другой категории собственного капитала).

При дальнейшей трансформации отчетности в формат МСФО в учетную политику по МСФО могут вноситься изменения. От изменений в учетной политике следует отличать изменения в оценках. Из-за неопределенности много статей финансовой отчетности могут быть измерены приблизительно, на основании суждений. Например, такие статьи, как безнадежные долги; обесценивание запасов; справедливая стоимость финансовых активов или финансовых обязательств; сроки полезного использования или ожидаемые схемы потребления будущих экономических выгод; гарантийные обязательства.

Значение учетной политики по МСФО является важным, а ее составлению и изменению уделяют большое внимание. Следовательно по МСФО, нужно подготовить приказ (положение) об учетной политике.

Международные стандарты не регламентируют структуру документа об учетной политике. Разработка предприятием учетной политики в соответствии с МСФО является ответственностью бухгалтеров предприятия (относительно ее разработки) и управленческого персонала (относительно утверждения).

МСФО 1 "Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности" отмечает раскрытие в примечаниях к финансовой отчетности всех ключевых аспектов учетной политики. Должны быть раскрыты принципы, которых придерживается предприятие, и методы, использованные для воплощения в жизнь этих принципов (поскольку подобная информация является существенной для определения финансового состояния предприятия, направления потоков денежных средств, а также для определения результатов деятельности предприятия).

Важным направлением работы Трансформационной комиссии является выработка учетной политики. Сразу следует обратить внимание на то, что понимается под учетной политикой. Практика показывает, что зачастую возникает подмена понятий учетной политики и организации учета. Это как раз тот случай, когда "чем больше, тем лучше" не оправдывается. Учетная политика не должна содержать прописных истин из стандартов.

Ценность этого документа в раскрытии альтернативных учетных решений (если МСФО предоставляется выбор) и изложении принятых учетных решений в отсутствие требований МСФО. Например, относительно основных средств предприятие должно указать применяемую модель учета, выбрав из двух регламентируемых МСФО: модель по первоначальной стоимости или модель по переоцененной стоимости. Это есть выбор из альтернативных учетных решений. А вот сроки службы основных средств по классам не регламентированы МСФО, а значит их выбор осуществляется в отсутствие требований МСФО, исходя из профессионального суждения. Таким образом, учетная политика должна содержать исключительно положения, которые отличают одно предприятие от другого, а точнее их отчетности.

Сталкиваясь с учетной политикой в виде многостраничного документа (листов так на 100 и более), понимаешь, что это мини-учебник по МСФО. В таких документах, как правило, излагаются не только альтернативные учетные решения, но и цитаты из самих МСФО. Такой документ может называться Положением об организации учета по МСФО, и его актуальность для предприятий, консолидирующих финансовую отчетность, не оспаривается. Его соблюдение предприятиями, входящими в периметр консолидации, архиважно. Но для предприятий, составляющих отдельную финансовую отчетность в нем нет острой необходимости. Точнее, он может быть, но не должен подменять учетную политику.

Обобщая вышесказанное, акцентируем внимание на следующем. Для предприятий, составляющих консолидированную финансовую отчетность рекомендуется иметь Положение об организации учета по МСФО (как всеобъемлющий документ) и Учетную политику (как избранные положения, касающиеся исключительно учетных альтернатив). Для предприятий, составляющих отдельную финансовую отчетность достаточно иметь только Учетную политику. Какой же она должна быть?

Начиная с даты перехода на МСФО, предприятия, отчитывающиеся по этим стандартам, должны применять новую учетную политику, соответствующую МСФО.

Отдельного внимания заслуживает вопрос: каким именно МСФО должна соответствовать учетная политика? Как бы неожиданно это не звучало, МСФО - это достаточно динамичные документы, изменения в которые вносятся достаточно часто. Изменения в рамках ежегодных улучшений стандартов, как правило не очень существенны. В тоже время продолжающийся процесс конвергенции с US GAAP приводит к появлению новых стандартов и серьезному пересмотру действующих редакций. Такая динамичность существенно влияет на учетную политику и порядок учета отдельных элементов финансовой отчетности.

Как уже можно было заметить, процесс перехода на МСФО - это не одномоментное событие, а процесс нескольких лет. Можно с абсолютной уверенностью утверждать, что с даты перехода до даты отчетности по МСФО ряд стандартов претерпит изменения. Возвращаясь к поставленному вопросу, его можно конкретизировать: МСФО-редакция на какую дату должна быть положена в основу учетной политики на дату перехода? На этот вопрос четкий ответ дает п. 7 МСФО 1. Учетная политика должна соответствовать всем МСФО (IFRS), действующим на конец первого отчетного периода, по которому предприятие составляет отчетность по МСФО. Поясним на конкретных датах. Если датой перехода выбрано 01.01.2012 г., то конец первого отчетного периода, по которому предприятие составляет отчетность по МСФО, - 31.12.2013 г., следовательно, учетная политика на дату перехода должна соответствовать будущей МСФО-редакции, которая будет действовать на 31.12.2013 года.

Вопрос: откуда нам знать, что будет с МСФО через два года? - неуместен. Такая ситуация не должна вызывать трудностей, поскольку МСФО никогда не вступают в силу "задним числом" или с даты публикации (единственное исключение - МСФО для малого и среднего бизнеса). Кроме того, любые изменения или новые редакции стандартов всегда имеют временной "лаг" между публикацией и эффективной датой (датой вступления в силу), а также в большинстве случаев разрешается добровольное досрочное их применение. В связи с



этим, разрабатывая учетную политику на дату перехода (допустим, 01.01.2012 г.), нам всегда доступна будущая МСФО-редакция (в нашем случае на 31.12.2013 г.).

Разработка учетной политики, как следует из вышесказанного, осуществляется именно на подготовительном этапе. В идеальном случае на дату перехода она должна быть разработана и утверждена. Но, как показывает практика, в течение переходного периода происходит ее апробирование и уточнение, что должно быть скорее исключением, чем правилом. Распространены случаи, когда применение разработанных положений учетной политики негативно влияет на финансовый результат, что вынуждает предприятия искать иные альтернативные учетные решения (например, ставки дисконтирования, методы расчета резервов и т.п.), нивелирующие это негативное влияние.

Если все-таки возникает необходимость корректировки учетной политики, разработанной на подготовительном этапе и принятой на дату перехода, т.е. на начало переходного периода, необходимо учитывать следующее. В соответствии с п.7 МСФО 1 предприятие должно использовать единую учетную политику при подготовке начального отчета о финансовом положении по МСФО (IFRS) и во всех периодах, представленных в его первой финансовой отчетности по МСФО (IFRS). Другими словами, если принятая на 01.01.2012 г. (дата перехода) учетная политика претерпевает изменения в переходном периоде (в 2012 году), то возникает необходимость пересмотра входящих (трансформированных) остатков, отраженных в отчетности на 01.01.2012 г. с целью их приведения в соответствие с пересмотренной учетной политикой.

Итак, учетная политика должна быть разработана на подготовительном этапе, в переходный период апробирована и при необходимости откорректирована с соответствующим пересчетом входящих остатков. В результате на дату начала первого отчетного периода по МСФО (при условии перехода с 01.01.2012 г. это 01.01.2013 г.) должен быть сформирован окончательный вариант учетной политики по МСФО. Такой вывод подтверждается еще и тем, что отчетность за переходный (2012 год) должна содержать в качестве обязательного элемента и Примечания к финансовой отчетности. В свою очередь в соответствии с п.112 МСБУ 1 Примечания должны включать описание основных положений учетной политики. То есть, в отчетности за 2012 год (при условии, что дата перехода 01.01.2012 г.) учетная политика "обнарождается", что делает крайне нежелательным внесение каких-либо изменений в нее, за исключением случаев, прямо предусмотренных п. 14 МСБУ 8. Такими случаями могут быть введение новых или изменение действующих МСФО, влияющих на учетную политику, либо пересмотр положений учетной политики, позволяющий улучшить качественные характеристики финансовой отчетности, а точнее надежность и уместность раскрываемой в ней информации.

### Библиография

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [Электронный ресурс]: — Режим доступа: <http://gaap.ru/articles/IAS8/>. — Загл. с экрана.
2. Білоусова Г. А. Аналіз наукових досліджень з питань облікової політики / Г. А. Білоусова // Вісник ЖІТІ. 2002.– № 20.– С. 22 – 28.
3. Каминская Ю. Приказ об учетной политике: МСФО-трансформация // Бухгалтерия. – 2012. – № 11. – С.70-74
4. Липинский В. МСФО: уже здесь и уже сейчас // Бухгалтерия. – 2011. – № 28. – С.8
5. Проблемы формирования учетной политики в условиях глобализации / Грищенко Е. В. // Бизнесинформ. – 2011. – № 4. – С.94-97.
6. Пряничникова И. Первый шаг к МСФО: новая учетная политика / И. Пряничникова // Баланс. – 05.10.2007. – № 63 (709). – С.31-34.
7. Тихомирова Е. В. Международные стандарты: требования к содержанию Учетной политики кредитной организации / Е. В. Тихомирова// Деньги и кредит. – 2007. – № 11. – С.31-35.

# ЭФФЕКТ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ НА ТЕХНИЧЕСКИЕ РЕЗЕРВЫ СТРАХОВЩИКОВ

гл. асс., Чиприянова К.  
Хозяйственная академия им. Д.А. Ценова  
Республика Болгария, г. Свиштов

*It is envisaged that in 2014 in the European Union comes into force a new system of solvency of insurance companies. Solvency 2 introduces a new approach to the definition of insurance technical provisions, which is in accordance with International Financial Reporting Standards. The paper examines the major new requirements in the evaluation of the technical provisions in general insurance: the best estimate, discounting, risk margin.*

## 1. Технические резервы согласно директивам ЕС

Технические резервы представляют собой сумму средств, которой страховщик должен располагать, чтобы быть в состоянии отвечать по принятым страховым обязательствам и урегулировать все обязательства перед векселедержателями и третьими лицами до окончательного их выполнения в полном объеме. Они представляют самую значимую позицию в пассиве компаний в секторе общего страхования.

Статья 24 Директивы по бухгалтерскому учету в страховании<sup>9</sup> ЕС (Insurance Accounting Directive – IAD) предписывает виды технических резервов компаний общего страхования в государствах-членах:

- Резерв на покрытие незаработанных премий;
- Резерв на предстоящие выплаты страхового возмещения (резерв убытков: резерв произошедших, но не заявленных убытков; резерв заявленных, но не урегулированных убытков);
- Резерв для выплаты бонусов и ребат (не являются значимыми для общего страхования);
- Резерв колебаний убыточности (в Болгарии его называют запасный фонд);
- Другие технические резервы (в них включается резерв неистекших рисков).

Наименования видов резервов могут различаться в странах вне ЕС, но их понятийные поля существенно не различаются. Правила установления и оценки технических резервов содержатся в Директиве о бухгалтерской отчетности в страховании и в пруденциальных надзорных директивах. Исчисление резерва колебаний убыточности (запасного фонда) регулируется директивой 87/343/ЕЭС<sup>10</sup> по кредитному страхованию.

## 2. Анализы технических резервов в рамках ЕС

В конце 70-ых годов прошлого века технические резервы в классе общего страхования в рамках Европейского союза исследовались Angerer Group<sup>11</sup>. После детальных экспертиз существующих законов о технических резервах в различных странах Европейского сообщества были сформулированы основные понятия о каждом типе резервов и сделаны некоторые предложения о гармонизации.

<sup>9</sup> ДИРЕКТИВА № 91/674/ЕЭС Совета Европейских сообществ от 19 декабря 1991 г. „О годовой и консолидированной отчетности страховых предприятий”. Опубликована в Официальном журнале N L 37, 31.12.1991, стр. 7.

<sup>10</sup> Директива Совета от 22 июня 1987 года. (87/343/ЕЭС), Официальный журнал Европейского сообщества, 4.7.1987.

<sup>11</sup> Об исследованиях Angerer Group упоминается в некоторых документах Европейской комиссии (докладе Manghetti), но автор не располагает текстом отчета.

В докладе Мюллера<sup>12</sup>, в заключение своей экспертизы границы платежеспособности подчеркивается значение технических резервов в страховом надзоре: „Граница платежеспособности, как правило, выполняет предупредительную и защитную функции, но она никоим образом не замещает эффективный анализ компании и разумное установление, и покрытие технических резервов”.

Рабочая группа Manghetti<sup>13</sup> начала работу в феврале 1999 г., и ее целью было представить современный короткий обзор процедур вычисления технических резервов, используемых на различных национальных страховых рынках, и степени сходства между основными методами и критериями. Рабочая группа сосредотачивается на понятии “окончательная стоимость и дисконтирование”, на исследовании объективных элементов, которые образуют окончательную стоимость и на практических процедурах по их вычислению. Предпринимается попытка сопоставления общей информации о том, как технические резервы облагаются налогами в различных европейских странах. Обсуждена функция актуариев относительно аудита технических резервов. Исследованы процедуры, принятые регуляторными органами для контроля над техническими резервами.

Согласно исследованию аудиторской и консультантской фирмы KPMG<sup>14</sup>, технические резервы, которые ниже необходимых, по дефиниции являются одним из основных факторов неплатежеспособности компаний общего страхования. Установлено, что в большинство государств-членов ЕС существует требование: технические резервы на регуляторные цели должны следовать общепринятым принципам бухгалтерского учета и отчетности, которые применяются к техническим резервам, включенным в финансовые отчеты. KPMG исследует, как требование „размер технических резервов должен быть таковым, чтобы компания могла выполнить все обязательства, вытекающие из договоров страхования, насколько это может быть предусмотрено” интерпретируется в ЕС. В большинстве европейских стран резервы устанавливаются на уровне, выше „наилучшей оценки”, т.е. они находятся на консервативном (пруденциальном) уровне.

### **3. Принципы оценивания технических резервов по Платежеспособности 2**

Заключение, которое можем сделать из доклада Manghetti и исследования KPMG в отношении технических резервов в ЕС состоит в том, что необходима гармонизация принципов оценки резервов. Директива Платежеспособность 2<sup>15</sup> вводит новые правила и принципы оценки технических резервов в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Согласно тексту директивы, основным принципом оценивания пассивов является *принцип справедливой стоимости*, т.е. они оцениваются по стоимости, по которой могут быть обменены или приобретены в сделках между независимыми, осведомленными и желающими сторонами (статья 75). В частности, в отношении технических резервов установлены три основных принципа (статья 76):

- Стоимость технических резервов отвечает *настоящей сумме*, которую страховым и/или перестраховым организациям следовало бы выплатить в случае, если они передают свои обязательства по договорам страхования или перестрахования непосредственно другой страховой и/или перестраховой организации;

---

<sup>12</sup> **Conference of Insurance and Supervisory Services of the Member States of the European Union.** Solvency of Insurance Undertaking: Muller report. 1997.

<sup>13</sup> **Conference of Insurance and Supervisory Services of the Member States of the European Union.** Technical Provisions in non-life Insurance: Manghetti report. 2002.

<sup>14</sup> **KPMG**, Study into the Methodologies to assess the Overall Financial Position of one Insurance Undertaking from the Perspective of Prudential Supervision, Brussels, 2002. p. 69.

<sup>15</sup> Директива европейского парламента и совета относительно учреждения и осуществления деятельности по страхованию и перестрахованию (Платежеспособность II) от 11.2009.

- Исчисление технических резервов основывается и соответствует информации, полученной с финансовых рынков и из общедоступных данных о страховых технических рисках, – так называемом *принципе рыночной согласованности*;
- Технические резервы исчисляются *благоразумным, надежным и объективным способом*.

После оформления этой общей схемы Директива предоставляет все более конкретные технические правила. Основная идея состоит в том, что страховые резервы должны отражать как ожидаемую стоимость выплат страхователям, так и соответствующую неопределенность. Эти элементы представляют собой две части технических резервов (Technical Provisions) – наилучшую прогнозную оценку (Best Estimate) и рисковую надбавку (Risk Margin).

Наилучшая прогнозная оценка является основной частью страховых резервов. Директива дает следующее определение: „*Наилучшая прогнозная оценка соответствует вероятностно взвешенной средней стоимости будущих денежных потоков, при этом принимается во внимание стоимость денег во времени (ожидаемая настоящая стоимость будущих денежных потоков) при применении соответствующей срочной структуры безрисковой процентной ставки*” (статья 77). Для этих исчислений страховщику необходимо сегментировать свои страховые обязательства на гомогенные рискованные группы, по крайней мере, по видам деятельности (бизнес-линии). Бизнес-линии даны в тексте директивы. У компании, однако, есть известная свобода при сегментировании, так как гомогенные группы не определены точно. Вторая часть дефиниции устанавливает, что страховые резервы необходимо принимать к бухгалтерскому учету по *настоящей стоимости*. Дисконтирование страховых резервов является существенно новым моментом для страховщиков, заключающих договоры по общему страхованию. Дисконтирование со срочной структурой безрисковой процентной ставкой преследует цель гарантировать равнопоставленность между отдельными страховщиками.

Основная идея исчисления рискованной маржи в качестве дополнения к наилучшей оценке состоит в отражении ее ненадежности. Согласно действующей в настоящее время регуляторной рамке, неопределенность резервов компенсируется запасным фондом. Международные стандарты финансовой отчетности исключают поддержание запасного фонда в качестве вида технических резервов. В соответствии с основным принципом трансфертной стоимости, установленным для всех обязательств, указано: „*Рисковая надбавка должна быть такой, чтобы гарантировать, что размер технических резервов равен ожидаемой сумме средств, которая будет необходима страховым и/или перестраховочным организациям для того, чтобы принять на себя и выполнить обязательства по страхованию и/или перестрахованию*” (статья 77). В ходе исследований количественного влияния<sup>16</sup>. (QIS) рассмотрены несколько подходов к вычислению рискованной надбавки (метода процентилей и метода цены капитала). В конечном счете, был избран метод Cost of Capital (метод цены капитала). Согласно этому подходу, „*рисковая надбавка исчисляется посредством расходов на обеспечение допустимых собственных средств, равных по размеру на требование к капиталу для обеспечения платежеспособности, необходимое для гарантирования страховых обязанностей за период их существования*”.

Более подробные указания о технических резервах и методах их оценки даны в технических спецификациях исследований количественного влияния QIS4 и QIS5. Платежеспособность 2 допускает два вида технических резервов: *резерв премий; резерв на предстоящие выплаты (резерв убытков)*.

Платежеспособность 2 представляет собой революционный подход в отношении страховых технических резервов, которые должны определяться на рыночном принципе, содержать две оценки - наилучшую оценку и рисковую надбавку, быть дисконтированы через кривую безрисковой процентной ставки. Вопреки тому, что допускается применение упрощенных методов, вызов, стоящий на повестке дня перед страховщиками и регуляторными органами, -

<sup>16</sup> Во время второй фазы проекта „Платежеспособность 2” проводилось всего пять исследований количественного воздействия в рамках ЕС (QIS). В этих исследованиях принимают участие страховщики государств-членов.

отвечать требованиям новой регуляторной рамки. Страховщикам будет необходимо модернизировать свои технические умения и применять более гибкие и эффективные методы оценки страховых технических резервов.

## UNELE ASPECTE GENERALE ALE CONTABILITĂȚII STOCURILOR ÎN ORGANIZAȚIILE NECOMERCIALE

*Andreev Lilia,  
lector superior, ASEM*

*In conformity with the Civil Code of the Republic of Moldova not-for-profit organizations (farther NGOs) are juridical persons not having the goal of getting a profit and distributing it among the members of the organization. NGOs carry on their activities only under the general norms and rules regarding the organizations of this kind and they can develop their activities regulated by the legislation of the country stipulated in the charter of organization.*

*On examining the accounting legislation it can be noticed that none of the National Accounting Standards contains regulatory norms regarding the maintenance of accounting for income and spendings and the draft of financial statements for enterprises that do not practice business activities.*

Conform Codului civil al Republicii Moldova organizațiile necomerciale (în continuare ONG) reprezintă persoane juridice, care nu au ca scop în activitatea sa obținerea unui profit și repartizarea lui între membrii organizației.

Organizațiile necomerciale dețin un rol important în societatea civilă din orice țară, inclusiv și din Republica Moldova. Aceste organizații sunt persoane juridice scopul cărora este altul decât obținerea profitului, iar venitul obținut se utilizează doar în scopuri statur concrete, pentru realizarea obiectivelor organizatorice și nu poate fi distribuit fondatorilor, membrilor sau angajaților organizației.

Conform legislației în vigoare ONG-urile activează doar în baza normelor generale cu privire la organizațiile de tipul respectiv și își pot desfășura activitatea reglementată de legislația țării care este prevăzută în statutul organizației.

Din specificul activității sale apar un șir de particularități în evidența contabilă a ONG.

Contabilitatea în organizațiile necomerciale este reglementată de Legea contabilității, Bazele Conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare, Planul de conturi contabile ale activității economico-financiare, Standardele Naționale de Contabilitate, Comentariile la S.N.C., Regulamentul privind inventarierea ș.a. Începând cu 01.01.2011 au intrat în vigoare Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.158 din 06.12.2010. Obiectivul regulamentului constă în descrierea particularităților evidenței și raportării în organizațiile necomerciale, fiind obligatorii pentru toate organizațiile de acest gen, înregistrate în conformitate cu legislația republicii, precum și filialele, reprezentanțele și alte subdiviziuni structurale ale lor, cu sediul pe teritoriul țării și peste hotarele ei. În comparație cu practica contabilă precedentă a organizațiilor necomerciale Indicațiile metodice conțin noi prevederi privind contabilizarea mijloacelor cu destinație specială, mijloacelor nepredestinate, contribuțiilor fondatorilor și membrilor organizației, fondurilor, veniturilor și cheltuielilor aferente activităților economice statutare, imobilizărilor necorporale și corporale, activelor curente, conținutul informației rapoartelor financiare.

**Organizația necomercială** se definește în p.4 al Indicațiilor metodice ca persoană juridică al cărui scop principal este altul decât obținerea de profit și care este înregistrată sub formă de *asociație* (asociație obștească, asociație religioasă, partid, organizație social-politică, sindicat, uniune de persoane juridice și de patronat, alte forme în conformitate cu legislația), *fundație, instituție*.

În conformitate cu **Legea contabilității nr.113-XVI** din 27.04.07, ONG, ca și orice alte entități trebuie să țină evidența contabilă. În special acestea sînt obligate:

- să respecte principiile și regulile de ținere a contabilității stabilite de Legea contabilității, Standardele Naționale de Contabilitate, și alte acte normative;
- să întocmească și să prezinte rapoartele financiare, statistice și fiscale prevăzute de legislația în vigoare;
- să elaboreze și să aplice politica sa de contabilitate în care să fie stipulat sistemul de contabilitate utilizat;
- să întocmească documentele primare și centralizatoare, evaluarea și reevaluarea elementelor contabile;
- să efectueze inventarierea patrimoniului organizației;
- să întocmească registrele contabile, balanța de verificare și Cartea mare.

Indiferent de acest fapt, la evidența contabilă a elementelor patrimoniale în ONG-uri apar operațiuni tipice și anumite particularități. În această comunicare voi ridica unele probleme la contabilizarea stocurilor de mărfuri și materiale în ONG.

Stocurile reprezintă active circulante, care în dependență de tipul de activitate al ONG poate fi reprezentat ca materiale consumabile, rechizite de birou, carburanți, obiecte de mică valoare și scurtă durată și altele.

În procesul activității sale ONG pot înregistra stocuri de mărfuri și materiale din diferite surse:

- sponsorizări și granturi;
- procurări de la diferiți agenți economici;
- din activitățile proprii de producție;
- etc.

Evidența stocurilor și modul de contabilizare este reglementat de SNC 2 “Stocuri de mărfuri și materiale”, iar pentru specificul evidenței în ONG – de Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale.

Vom examina componența stocurilor în dependență de tipul de activitate al ONG și respectiv contabilizarea acestora.

La ONG, care nu practică activități economice, stocurile pot fi împărțite în două grupuri:

- stocuri destinate pentru necesitățile interne al organizației (rechizite de birou, piese de schimb, carburanți, mobilier, tehnică de calcul, de birou cu valoarea unitară mai mică de plafonul stabilit de legislație pentru înregistrarea mijloacelor fixe, materiale pentru întreținerea oficiului);
- stocuri destinate la realizarea proiectelor, programelor în activitatea sa (materiale de instruire, broșuri, bucle);
- stocuri destinate pentru donații, ajutoare materiale (bunuri primite cu titlu gratuit sau procurate de la alte organizații sau persoane fizice);
- stocuri primite din producția proprie, organizată în scopurile statutare a ONG (produse finite și producția în curs de execuție).

În practica de evidență al ONG la ținerea contabilității operațiunilor legate de înțrarea și utilizarea stocurilor este necesar de evidențiat următoarele aspecte principale:

- la recunoașterea și evaluarea stocurilor trebuie de ținut seama de prevederile SNC 2, conform căruia stocurile se recunos dacă corespund caracteristicilor atribuite unor asemenea active, și pot fi evaluate la o valoare concretă. Stocurile recunoscute se reflectă în contabilitate, obligatoriu în baza documentelor justificative, la valoarea de înțrare, care în dependență de sursa de înțrare include valoarea de procurare și suma cheltuielilor suportate de aciziționarea și pregătirea activului pentru a fi utilizat după destinație;
- evidența stocurilor trebuie să asigure o reflectare separată a activelor pe surse de înțrare, direcții de utilizare, forme, sortimente etc.;

- pentru reflectarea stocurilor în conturi în sursele de literatură de specialitate sînt expuse recomandări privind “*Nomenclatorul conturilor sintetice și subconturilor recomandate pentru evidența stocurilor ONG*”;
- ieșirea stocurilor la transmiterea în exploatare a obiectelor de mică valoare și scurtă durată, consumul de materiale, donarea bunurilor, ect se efectuează în baza actului de transmitere în exploatare, bonului de consum, actelor și listelor de donații la valoarea de bilanț al acestora.
- conform prevederilor SNC 2 obiectele de mică valoare și scurtă durată sînt binirile, valoarea unitară a cărora nu depășește plafonul stabilit de legislație (la etapa actuală 6 000 lei), indiferent de termenul de exploatare, sau bunurile cu valoarea unitară mai mare de plafonul stabilit de legislație, dat cu termenul de exploatare mai mic de un an. După părerea unor specialiști aceste bunuri trebuie să fie înregistrate în contabilitate ca stocuri în dependență de direcția lor de utilizare. Modul de contabilizare a obiectelor de mică valoare și scurtă durată utilizate în activitatea ONG sînt la fel ca și pentru orice întreprindere conform prevederilor SNC 2. După părerea unor specialiști, particularități caracteristice doar pentru ONG apar la recunoașterea inițială a obiectele de mică valoare și scurtă durată. Părerea lor este că la intrarea obiectele de mică valoare și scurtă durată trebuie să fie luată în considerație direcțiile de utilizare a acestora. Obiectele de mică valoare și scurtă durată utilizate în activitatea zi de zi al ONG se va reflecta în contabilitate ca obiect de inventar, iar cele spre exemplu utilizate pentru activitățile ONG, donațiile efectuate vor fi înregistrate ca materiale sau reflectate la cheltuieli anticipate pe termen scurt.
- conform politicii de contabilitate, richizitele de birou, produsele alimentare (ciai, cafea, zahăr), formularele contabile, utilizate în scopuri administrative pot fi reflectate direct la cheltuieli.
- stocurile primite cu scopul de a fi distribuite în calitate de donație altor persoane fizice sau juridice se recomandă să nu fie înregistrate și reflectate ca stocuri. Ele trebuie să fie înregistrate la conturi extrabilanțiere. Stocurile achiziționate sau fabricate pentru a fi donate, se reflectă la subconturi speciale a contului de activ 252 “*Cheltuieli anticipate curente*”.

Aceste aspecte principale ce țin de recunoașterea și evidența stocurilor, enumerarea categoriilor de active existente trebuie să fie specificate în Politica de contabilitate al ONG.

În continuare vom analiza reflectarea operațiunilor în formule contabile în baza unui exemplu:

*Asociația a primit un grant în sumă de 25 000 lei, cu scopul procurării richizitelor școlare pentru a fi donate internatului pentru copiii orfani “Floarea codrilor” și trei printere LaserJetPro P1606 cu valoarea unitară 310 \$ SUA (cursul BNM la ziua semnării contractului de grant 12,0874 lei pentru 1 \$ SUA). Două printere, conform contractului de grant sînt prevăzute pentru utilizare în oficiul ONG iar al treilea pentru a fi donat internatului “Floarea codrilor”:*

În contabilitatea Asociației au fost întocmite următoarele formule contabile:

**Tabelul 1**

<i>nr. op</i>	<i>Conținutul operației economice</i>	<i>Conturi corespondente</i>		<i>Suma, lei</i>
1.	Primirea resurselor bănești la contul curent al Asociației	242	423	25 000,00
2.	Procurarea richizitelor școlare, care urmează a fi donate internatului copii, inclusiv TVA	252	521	25 000,00
3.	Achitarea cu furnizorii pentru richizitele școlare achiziționate	521	242	25 000,00
4.	Primirea printerilor donate care vor fi utilizate în oficiul ONG (( 310 \$ SUA x 12,0874 lei) x 2 buc)	213.1	423	7 494,18
5.	Reflectarea primirii printerului care va fi donat internatului	926		3 747,09

	( 310 \$ SUA x 12,0874 lei)			
6.	Transmiterea richizitelor școlare internatului pentru copii	713, 714	252	25 000,00
7.	Reflectarea sumei utilizate în scopuri filantropice	423	622	25 000,00
8.	Transmiterea printerului internatului pentru copii		926	3 747,09
9.	Reflectarea predării în exploatare a printerilor pentru oficiu	213.2	213.1	7 494,18
11.	La momentul calculării amortizării lunare a printeriloae utilizate de Asociație	713	214	352,00
12.	Concomitent	423	622	352,00

Conform părerilor unor specialiști, stocurile ONG nu includ mărfuri, deoarece acestea sânt specifice entităților comerciale și conform definiției sale reprezintă bunuri care sânt procurate pentru a fi revândute. Deseori în practica de evidență, contabilii practicieni din ONG utilizează contul 217 “Mărfuri” pentru evidența stocurilor achiziționate, pimate cu titlu gratuit, destinate transmiterii altor beneficiari. După părerea noastră varianta mai corectă este totși reflectarea acestor stocuri la conturile extrabilanțiere.

## Bibliografie

### **I. Acte legislative și normative**

1. *Indicații metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale* aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.158 din 06.12.2010 // Monitorul Oficial nr.254-256/981 din 24.12.2010
2. *Legea contabilității a Republicii Moldova* nr.113-XVI din 27 aprilie 2007. - Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr.90-93, 2007.
3. Standardul Național de Contabilitate 20 "*Contabilitatea subvențiilor și publicitatea informației aferenta asistenței de stat*". - Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 75, 2002.
4. *Codul civil al Republicii Moldova* nr.1107 – XV din 06.06.2002.
5. *Legea cu privire la asociațiile obștești* nr.837 – XIII din 17.06.1996.

### **II. Manuale, monografii, cărți, broșuri**

1. Т.Присакаръ. *О бухгалтерском учете в некоммерческих организациях*. - журнал "Contabilitate și audit", № 8; 2006.
2. T.Prisacar, O.Rața. *Aspecte practice privind contabilitatea operațiunilor economice în organizațiile necomerciale (neguvernamentale)*. - revista "Contabilitate și audit", № 11; 2006.
3. A.Nederița. *Contabilitatea în organizațiile necomerciale: aspecte generale și organizaționale*. - revista "Contabilitate și audit", № 8; 2010.
4. A.Nederița. T.Prisacar *Contabilitatea mijloacelor cu destinație specială în organizațiile necomerciale*. - revista "Contabilitate și audit", № 11; 2010.
5. A.Nederița. T.Prisacar *Особенности бухгалтерского учета доходов и расходов в некоммерческих организациях*. - revista "Contabilitate și audit", № 6; 2011.
6. A.Nederița. T.Prisacar *Corespondența conturilor contabile în organizațiile necomerciale: operațiuni tipice și comentarii la acestea*. - revista "Contabilitate și audit", № 11; 2011; № 4; 2012..



## PRACTICAL ASPECTS OF THE TRANSITION TO INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS IN UKRAINE

*Kuzina Ruslana, Candidate of economic sciences (1999), associate professor of accounting and auditing of the Odessa National University of Economics, ACCA DipIFR*

The globalization of economic processes determined a need for comparability of financial information, and led to the harmonization of international public reporting.

Harmonization of financial reporting requires elaboration of the unified approaches to the compilation of public reports, to ensure extraction of accurate information by users for decision-making. Harmonization of national financial reporting takes place at the regional (EU countries, South America countries) and international (by implementing unified, global international financial reporting standards) levels.

In Ukraine, the process of harmonization of financial reporting is carried out by the introduction of IFRS to socially significant enterprises – joint-stock companies, insurance companies, banks (since 2010), pawn shops and so on (since 2012).

However, the process of transition of the Ukrainian enterprises to IFRS reporting has its specific features related first of all to the occurrence in nineties of joint-stock companies. Usually, they were formed by reorganizing the state enterprises and are now in poor condition – suffer losses, have multimillion salary debts, etc. But Joint Stock Companies Law assumes a transition of all the JSCs to international standards, regardless of whether the enterprise is listed or is not.

Thus, the accountants faced an urgent issue: how to make the transition to IFRS reporting, how much does it cost and what are the consequences for business?

In this article author makes an attempt to identify some problems of methodological, organizational and practical nature.

Common methodological problems include the following:

- a) Accounting in Ukraine traditionally is focused on taxes. Professional accountant is the one who mastered the ways of "optimization" of the tax burden, is able to resolve issues with the tax authorities. Thus, accountants focus on tax accounting and only occasionally remember about financial accounting – during the quarterly financial report, and only because the given report must be submitted to the tax office together with a tax return. Nobody cares about owners interests and real reflection of accounting objects in the financial statements. Owners themselves are often not interested in those issues.
- b) The second problem follows from the point A – the lack of understanding of the basics of IFRS financial reporting, and basically of the Ukrainian accounting reporting standards also. In Ukraine, the national standards are close in semantic value to the international standards (except for the conceptual framework). But, while reporting, accountants are not always guided by the recommendations of the standards. For example they do not assess provision for doubtful debts, do not revalue stocks by the lowest cost on the balance date, do not assess provisions, etc. General professional level of Ukrainian accountants won't let migration to IFRS without additional training or attraction of experts.
- c) According to the World Bank research Ukraine has moved from 152 to 137 place in the rating of a favorable business environment *Doing Business-2013*. While, if earlier the authors of the report reckoned 135 tax payments and fees for the average enterprise in Ukraine, for servicing of which 657 hours per year were spent, as of June 1 the number of payments fell to a 28, and the amount of time - to 491 hours a year. In the taxation domain Ukraine entered the top ten of the world countries (6<sup>th</sup> place) to improve "the Distance to Frontier" index, first introduced in last year's *Doing Business* report. Despite the fact that Ukraine has soared 15 positions in the current rating, it has taken a position between Lesotho and the Philippines. Thus, it is clear that accountants are very busy with

current problems, and in fact the transition to international accounting standards means the emergence of another type of reporting – IFRS – besides tax, financial, management, etc.

I would like to pinpoint some practical aspects of the transition to IFRS.

1. Recognition and evaluation of non-current assets

During the active period of privatization and restructuring of the state-owned enterprises (the nineties of the last century) the different objects of a social infrastructure ended up in enterprise balances: dormitories, kindergartens, recreation camps for children. These objects do not generate economic benefits and should be deducted from the balance sheet. Very often such objects, that state budget couldn't afford, are signed off to the enterprise by the city authorities, for example "heat and power station". In fact, such assets shouldn't be considered assets, as couldn't be controlled and will not bring economic benefits in the future.

Recognition of intangible assets in the period of privatization was accomplished in an exotic way: for example value of goodwill on the balance sheet of privatized state enterprises (at the request of the State Property Fund) was made equal to the value of fixed assets.

Very often companies use unlicensed software. In order to avoid problems with the law they buy one license package, which is reinstalled from computer to computer and is recognized as an intangible asset, although doesn't meet the criterion of "identifiability".

Separate and hard to understand issue for Ukrainian accountants is impairment of non-current assets. At the time of the transformation will be possible to use the services of professional appraisers (costs ranging from 8 000 – 80 000 US\$ depending on the number of objects), but how to assess impairment in the future? The most controversial subject in transition economies – is the use of the discount rate.

2. Stock and receivable accounting

Often accountants do not revalue stocks by the lowest value at the balance sheet date, so in time of transformation can occur adjustment to the assets side of the balance sheet (especially in agricultural enterprises). Doubtful debts reserve is assessed very seldom, because it is not recognized in tax reporting. Although, traditionally accounting of these objects is not difficult, ignoring IFRS requirements distorts the financial report.

3. Finance lease accounting

Accountants often confuse the finance lease with capital leasing, and believe that if there is no transfer of ownership, the transaction is not considered a financial lease transaction. Practically, they do not separate the minimum lease payment into the interest costs and repayment of principal and very rarely translate long-term lease obligations in the current obligation. To avoid legal red tape, they "hide" the finance lease under operating lease, placing the contract for 1 year, with extensions.

4. Financial instruments accounting

In the 2011 annual report the National Commission for Securities and Stock Market registered issues of securities amounting to 179.17 billion Hryvnias (UAH), including:

- shares – UAH 58.16 billion;
- corporate bonds – UAH 35.91 billion;
- municipal loan bonds – UAH 584.50 million;
- stock options – UAH 3.44 million;
- mutual funds investment certificates – UAH 75.75 billion;
- corporate investment funds shares – UAH 8.77 billion.

That is, it can be concluded that the stock market in Ukraine is developing. However, the accounting of financial instruments (especially derivatives) is extremely complex and confusing. Accountants are not familiarized with discounts and premiums accounting, do not keep account of bonds at amortized cost. Often there are cases of acquisition of interest-free bonds (!), which actually is related-party transactions, and requires a different reporting.

5. Recognition of revenue

It is declared in the Tax Code that the rules of revenue recognition are the same in the tax and business accounting and revenue in tax accounting is recognized at the time of transfer of ownership. Note, however, that in the IFRS (as well as in Ukrainian standards), the main criterion for income recognition - is the transfer of risks and benefits from the seller to the buyer (even if the ownership was transferred, but risks remain - the income is not recognized), respectively, it is not clear – how to recognize revenue – these moments lie the field of accountant’s professional judgment.

In business accounting revenue is recognized as required by the Tax Code – not complying with the prudence concept. Reflection of long-term construction contracts income is a serious problem – the income is recognized basing on the the Acts of Completion, not by the stage of completion. The main idea of revenue recognition is to try to understate income and inflate expenses to show a small pre-tax profit and thus reduce the tax payable to the budget. Such approach is fundamentally different from the one in the advanced economies, where the accountant is trying to inflate the income and understate the expenses in financial statements to increase the company capitalization to look attractive to the investor.

#### 6. Provisions

Provisions are rare in Ukrainian accounting. Occasionally you can find vacation provision, sometimes warranty liabilities provision. The reason is that the provisions are not recognized in tax accounting, and the accountants don’t want to bother themselves with extra calculations. As mentioned above, the problematic issue is the use of the discount rate. However, neglecting the provisions strongly distorts the figures in companies’ reports.

#### 7. Deferred taxes

The essence of the deferred taxes is the reflection of the future tax consequences of transactions in the same accounting period as transactions themselves and their financial results. In practice, accountants try to minimize the temporary differences: choose depreciation terms proposed by the Tax Code, do not provisions, attribute maintenance of fixed assets to increase the value of the fixed assets and so on, which eventually greatly distorts the financial statements.

A list of the issues addressed by author is not limiting and only reflects some of the problems to be faced by Ukrainian accountants in transition to international financial reporting standards. The author did not examine the related parties, consolidation, “human factor” aspect: the lack of understanding of basic Professional Accountants’ Ethics, inability to use “professional judgment” to some controversial issues, etc.

However, it can be concluded from the above that the enterprises will face significant challenges during the adoption of International Financial Reporting Standards, will suffer considerable material, labor and financial costs.

Let's consider some statistics of joint stock companies in 2011 [1, p. 48]

In 2011, continued the reorganization of open and closed joint-stock companies to the public and private companies in conformity with the Law of Ukraine “On Joint Stock Companies”. According to the National Commission for Securities and Stock Market, as of 31.12.2011 there were 26 631 joint-stock companies registered as a legal entities, of which: open – 5 761 (public – 2 161), closed – 15 798 (private – 2 911). In the end of 2010 its number amounted to 28 618.

Analysis of JSC reporting data held in 2010, considered regular annual information from 5 936 joint-stock companies, including 174 banks, 2 347 small businesses. As the analysis shows the net profit of JSC totaled 42.68 billion UAH, while a net loss of these companies amounted to 46.45 billion UAH with overall negative balance of 3.77 billion Hryvnias.

Let’s analyze the number of listed securities included in the exchange list of trade organizers: As of 31.12.2011 there were exchange-listed 2 196 securities. Securities that are in the quotation list on the I listing level – 194 securities of 18 issuers, as of the securities in the quotation list for level II listing – there were 318, representing 215 issuers.

It is easy to determine the ratio of the total number of joint stock companies and the number of issuers whose securities are quoted  $(18 + 215) / 26 631 = 0.0087$ , i. e. less than 1% of companies

conducting transactions with securities on the Ukrainian stock market. Such a deplorable situation confirms the previously suggested, that JSC are mostly formal market participants, suffer losses (indicated by a negative balance of 3.77 billion UAH) and is not really of interest to potential investors.

### **Conclusions**

1. In the IFRS conceptual principles [2, p. 48] there are restrictions on the costs of a useful financial statement. To achieve the usefulness of the information companies have to bear the costs and it's important to indemnify these costs by benefits from the presentation of this information. When providing financial information it's important to keep a balance between the cost of information and the benefits of its existence, that is, respect the rationality principle. During mandatory transition of all joint-stock companies to IFRS the expenses are expected which, in most cases, will not be indemnified. Thus, as a matter of fact, it contradicts the Conceptual framework of the IFRS.
2. The main purpose of companies' transition to IFRS is to attract investors. But for investors, though the priority is to have the appropriate business environment, conditions for business development. But, as mentioned earlier, although Ukraine have improved its position, but still takes 137 place of honor in the *Doing Business-2013* ranking of a favorable business environment.
3. The quality of the accountants in Ukraine is somewhat different from advanced economies. In developed countries, accountants are divided into several categories: accounting clerks, who enter primary data and highly qualified professional accountants who analyze the financial reports and are able to make predictions and render decisions. Usually there is a clear separation between the business and tax accounting. In Ukraine common situation is when an accountant deals with all enterprise matters, from the inventory to the making reports for company shareholders. At the same time he is required compulsory knowledge of tax accounting – and that is crucial when applying for a job. With appearance of a new IFRS reporting the life of Ukrainian accountants will get even more complicated.

### **Key recommendations**

1. The author believes that there is no need for a mandatory transition of all joint-stock companies to IFRS. The transition requirements must be presented to companies:
  - a) shares of which are listed on the stock market;
  - b) which were listed before or are holding an IPO;
  - c) which make their own decision to adopt IFRS.

Otherwise, the transition to IFRS will result in a violation of the principle of the accounting rationality, provided in IFRS conceptual framework.

2. It must be clearly understood that the standards must comply with the economic reality, not vice versa. Thus, the practical application of IFRS in Ukraine will only make sense when Ukraine will have the same economic conditions as the developed economies.
3. For the successful application of IFRS in Ukraine a clear division should be made in responsibilities of accountants engaged in *financial* and *tax* accounting.

### **Bibliography**

1. Report of the National Commission on Securities and Stock Market “Ukrainian stock market: confidence, stability, growth” (ukr.)  
[http://www.nssmc.gov.ua/user\\_files/content/58/1340015412.pdf](http://www.nssmc.gov.ua/user_files/content/58/1340015412.pdf)
2. Conceptual basis of financial reporting (ukr.)  
[http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408)
3. Application of IFRS in 5 parts / Transl. from English. - 3rd ed., Rev. and add. - Moscow: Alpina Business Books, 2008

### **Information about the author**

KUZINA Ruslana Villievna (Odessa, Ukraine) 30.10.1971

Candidate of economic sciences (1999), associate professor of accounting and auditing of the Odessa National University of Economics, international certificates: CAP, ACCA DipIFR, ICFM IFRS, ICFM FM

Practicing business coach, director of the "Alvis" consulting company. Since 2006 is CAP, ACCA DipIFR international certification programs trainer.

The Chairman of the Odessa regional branch of the Ukrainian Federation of Professional Accountants and Auditors.

Professional interests are: IFRS practical application, issues of accountant professional ethics.

Contact: e-mail: [rws\\_1@ukr.net](mailto:rws_1@ukr.net) telephone +38 067 480 53 50

### **WHY IFRS – REASONS FOR TRANSITION**

*Olivera Gorgieva-Trajkovska, assistant professor, University  
“Goce Delcev” Stip, Faculty of Economics, Republic of Macedonia  
Aleksandar Kostadinovski, assistant professor, University  
“Goce Delcev” Stip, Faculty of Economics, Republic of Macedonia*

#### **Abstract**

*The ultimate goal of a transition to IFRS- International Financial Reporting Standards is the process of application of a single set of global accounting standards, which will produce high quality, transparent financial information. This is to help investors and other stakeholders in the world's capital markets to make efficient economic decisions, based on financial data which are easily and directly comparable. Many believe this is a necessity for a vital and growing global economy, but they are also aware of many problems and constraints. There are a lot of reasons “why to move to IFRS”, which are subject of this paper.*

**Key words:** *international financial reporting standards, transition, reasons*

#### **Introduction**

The efforts for successful conversion to International Financial Reporting standards (IFRS) are characterized by a thorough strategic assessment, creation of a robust step-by-step plan, alignment of resources to the efficient execution of the plan, and smooth integration of the change into normal business operations. In a business-wide conversion, all departments that contribute to the creation of financial information, or that use financial information in their daily activities, should be involved. Adopting IFRS will likely impact key performance metrics, requiring thoughtful communications plans for the managers, shareholders and other key stakeholders. Internally, IFRS could have a broad impact on a company's infrastructure, including underlying processes, systems, controls, and even customer contracts and interactions. The full benefits of such a global benchmark will be realized only when it is implemented around the world in a consistent manner. Many developing countries and countries with economies in transition lack the accounting infrastructure and professional institutions needed for building the technical capacity required to meet the challenges posed by the transition to a common set of global standards – standards that are formulated with developed markets in mind and which have been becoming increasingly sophisticated. Conversion experience in Europe, as well as in other parts of the world, shows that conversion projects often take more time and resources than anticipated. Historically, that has led some companies to rush and risk mistakes or outsource more work than necessary, driving up costs and hindering the embedding of IFRS knowledge within the company.

## **Reasons and advantages of adopting IFRS**

Why IFRS? Simple answer to this question is that IFRS is acceptable globally and provides a common accounting/reporting language to the world! The history and development of international standards for accounting and auditing trails back all the way to the late 1960s, but never have they reached greater prominence than today as the world moves closer towards international convergence.

A key moment in the move to IAS/IFRS came on 6th June 2002 when the European Council of Ministers approved the regulation that would require all EU companies listed on a regulated market to prepare accounts in accordance with International Accounting Standards, for accounting periods beginning on or after 1 January 2005.

With over 100 countries requiring or accepting International Financial Reporting Standards, the likelihood of companies around the globe using the same accounting standards is in view. Never in history has there been a time when we were closer to the ideal where companies around the globe all use the same accounting standards in their financial reporting. International Financial Reporting Standards (IFRS) are now required or accepted in over 100 countries, and some estimate that number will grow to 150 countries in the next few years.

For accounting standards to garner worldwide acceptance they must be universally applied. Comparability is essential if “in accordance with IFRS” means that the same or similar transactions are accounted for the same way everywhere, producing financial statements in accordance with IFRS will add value. Investors would no longer need to waste time and effort to reconcile financial information as they compare similar companies from different countries. Capital would flow more efficiently, at less cost to more companies in more places.

Financial statements prepared according to globally accepted standards are easier to analyze and understand for foreign stakeholders than those based on the FAS. Investors, of financial resources and knowledge, can compare the financial situation of the company with other equivalent companies worldwide.

Companies operating in today’s business world face rapid worldwide economic integration and increased cross border capital flows. Entrepreneurs seek for the least expensive financing for the company’s operations. To be able to convince the foreign investors of the business and its ability to create cash flow and profit, the investors must understand the financial information provided by the company.

The harmonization of the financial reporting enables a comparison of financial statements and financial situation of companies operating in different countries. For the first time, transparency and comparability exists for multinational companies and their stakeholders enabling the expansion of the global business. The foregoing enables international investors to read financial statements and compare investment opportunities globally. Creditors may use the information to make better lending decision. Thus, companies may find foreign venture capitalists or other investors to invest in their business and enable the growth intended.

As markets become increasingly global, it is important to be able to rely on financial reporting and make international comparisons, both of which require a uniform set of high quality accounting standards. Investors also stand to benefit from a single financial "language" with which to interpret corporate activities. Learning a new "language" for accounting and reporting certainly requires time and effort for education. Investors, issuers, auditors and regulators will all need to learn and understand IFRS, which will require training across the board.

Perhaps the most widely circulated explanation of IFRS is that it is “principles based” while U.S. GAAP is “rules based.” Because IFRS has less rules, proponents argue, companies will be able to choose from a wide range of options as to how best to reflect a particular transaction; further, IFRS financial statements will benefit investors who will be able to more easily compare companies from various countries.

The assumption that flexibility and comparability can coexist in worldwide financial reporting standards will be a challenge for professionals to surmise, especially if transactions can be recognized within the broad range of a set of accepted accounting principles (entities within the same industry could report the same transactions differently, thus leading to decreased comparability of

these companies' financials). One study, for example, has already shown that most countries are now using IFRS' flexibility as an excuse to adjust financials to pre-IFRS local GAAP<sup>17</sup>. Professionals will need to be aware of the implications of this flexibility principle potentially leading to decreased comparability, and seek solutions to narrow any potential uncertainty with financial reporting under IFRS.

IFRS are developed specifically for wide international use. Proponents of IFRS argue that by adopting a common body of international standards, countries can expect to lower the cost of information processing and auditing to capital market participants (Barth, 2007; 2008). More preparers, users, and auditors of financial reports can be expected to become familiar with one common set of international accounting standards than with various local accounting standards. If the adoption of IFRS is expected to lower information costs to capital markets, it can be expected that countries which are more dependent on foreign capital and trade, to value these economic benefits more.

Some authors introduce several potential advantages of the IFRS international adoption to equity investors:

- Increased financial information disclosure leads to lower risk to investors.
- Small investors can compete better with professional investors since small investors are less likely to receive financial information from other, than financial statements, sources.
- The cost of processing financial information to investors decreases (as there is no need for international adjustments).
- Lower costs of processing financial information increase the market efficiency.

Covrig (2007) studied the firm-level holdings of over 25.000 mutual funds from around the world and found out that foreign investors are differentially attracted to companies that have voluntarily adopted the IFRS. Covrig (2007) show evidence that firms using IFRS have higher foreign mutual fund ownership compared to firms using local GAAP. Companies reporting according to globally known reporting standards can lower the risks of the investors by providing high-quality financial accounting information. Due to the high quality financial information these companies can get access to external financing easier. Rapidly growing companies need this external financing more than mature companies to enable the development of the business and the growth.

The benefits of transition to IFRS are longer lasting than the costs that occur during the implementation phase. But, for smaller firms the implementation costs may become obstacle to full the IFRS implementation. Regardless, the management needs to think of the effects of the implementation in the long run.

Even though the IFRS implementation in the empirical research mostly shows the benefits of the adoption process, we shall be cautious when deciding whether to implement the IFRS and when analyzing the financial statements of two companies from totally different cultures. Therefore, the investors need to be aware of different customs and institutional structures of the financial reporting.

After Jermakowicz et al. (2006, 193) statement: "*It is vital that company management recognize the far-reaching impact that IFRS will have on business.*", it is interesting to utilize empirical research to study the impacts that might be found within organizations, especially the most internationalized companies.

## **Conclusion**

A single system of financial reporting would benefit a host of constituents. With quality standards, consistently applied, investor understanding and confidence rises. That translates to strong, stable, liquid markets. With quality reporting, investors wouldn't need to compensate for a lack of understanding by demanding a risk premium. With consistent application and the resulting comparability investors and analysts have an easier time knowing how to best allocate capital. Having one financial language reduces preparation and audit costs. No longer is there a need to learn

---

<sup>17</sup> <http://www.afg.asso.fr/upload/3/Fichier735.pdf>

different standards, or keep current in them, at the expense of more fruitful pursuits. Regulation can be easier if properly coordinated. Education and training become easier and more focused. Convergence of accounting standards has played a major role in the growing acceptance of IFRS. As the differences narrow between IFRS and other widely-accepted accounting systems, resistance to IFRS is beginning to fall away.

### **Bibliography**

1. Ahrens, Thomas & Dent, Jeremy F. 1998. Accounting and Organizations: Realizing the Richness of Field Research. *Journal of Management Accounting Research*, 10 ABI/INFORM Global, 1-39.
2. Gordon, Elizabeth. 2008. Sustainability in global financial reporting and innovation in institutions. *Accounting Research Journal*, 21:3, 231-238.
3. Hlaciuc Elena, Mihalciuc Camelia Catalina *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Some issues about the transition from U.S. generally accepted accounting principles (GAAP) to IFRS, 2009

## **AVANTAJELE ȘI CALITĂȚILE ATRIBUITE VALORII JUSTE CÎT ȘI CRITICILE ADUSE ACESTEIA**

*Rodica Frunze, drd., l.sup., ASEM*

*The coordinators of study "Fair Value, Technical and Political Stakes" Jean-Francois Casta and Bernard Colasse provide in the introduction of this work an outline of a synthesis concerning the debate on how to apply the fair value principle in accounting. Actually, the outline comprises a critical analysis of advantages supposed or tasted by fair value. On the considerations of some authors, Caste and Colasse wonder if the fair value provides greater objectivity and neutrality. They also summarize the relationship between fair value and business performances, as well as the ratio between this evaluation model and managers control by shareholders.*

### **Obiectivitate și neutralitate în modelele contabile de evaluare**

Modelul tradițional de evaluare, cel al costurilor istorice, dublat de aplicarea principiului prudenței este, astăzi, aspru criticat pentru estimările sale aproximative și deci subiective, mai ales când este vorba despre deprecierile de active. Criticile îi sunt "adresate" și pentru dependența estimărilor de intențiile influențate de diferitele niveluri de interes ale responsabililor de conturi. Autorii criticilor, uneori vehemente, susțin în contrapondere virtuțile valorii juste, care conduc la mai multă obiectivitate și la mai multă neutralitate, deoarece un atare model contabil de evaluare ar fi ferit de influențele și oportunistul prezent la unii responsabili de conturi. Ceea ce ar reprezenta o formă de protecție împotriva tendințelor de cosmetizare a imaginilor redade prin situațiile financiare. Deși Yves Bemheim ne atrage atenția că aplicarea valorii juste nu elimină prezența intențiilor în contabilitate. El precizează că intenția responsabilului de conturi nu se manifestă numai în materie de evaluare, ea se exprimă și în materie de calificare a operațiilor: "o entitate care efectuează operații de comerciant de bunuri - care cumpără imobilizări pentru a le vinde - poate să fie determinată, în respect față de obiectul său social și de activitățile sale curente, să cumpere imobile pentru a le da în locație (investiție locativă). De asemenea, în cursul vieții, ea ar putea, mai degrabă, decide să cumpere imobilul sediului social, decît să-1 ia în locațiune." De aici, calificarea deliberată a unei operații nu este fără influență asupra tratamentului contabil și a evaluării ulterioare a activelor vizate care, de asemenea, devin indirect intenționate. În concluzie, se deduce că aplicarea valorii juste nu poate să confere o soluție sigură, din punct de vedere al obiectivității și neutralității.

### **Estimarea performanțelor entității și modelul evaluării la valoarea justă**

Aplicarea valorii juste în contabilitate pare să permită elaborarea de situații financiare care să confere terților o mai bună informare referitoare la performanțele prezente și viitoare ale entității și



deci posibilitatea de fundamentare a deciziilor lor. O atare afirmație te obligă să-ți pui întrebarea asupra raportului dintre rezultatele contabile, în sensul larg al acestui termen, și valoarea bursieră a entității.

În contribuția lui Gerard Desmoulières și Michel Levasseur la studiul referitor la valoarea justă, pe fondul creșterii evidente a piețelor financiare, autorii își pun următoarea întrebare: recunoașterea bilanțurilor și rezultatelor trecute este în stare să genereze informații asupra evoluției rezultatelor viitoare?

În prima parte a contribuției se examinează legătura directă între rezultatul contabil și cursul bursier. În cea de-a doua parte a sa, interesul se axează asupra evaluărilor contabile. Modelul Edwards-Bell-Ohlson furnizează un cadru de reflecție adecvat, în măsura în care valoarea unei entități depinde de valoarea sa contabilă și de rezultatele anormale actualizate. După care, o întrebare persistentă: de ce unele entități se negociază la prețuri superioare (sau inferioare) valorii contabile?

În pofida criticilor formulate, informarea financiară constituie ansamblul de informații cel mai bogat pus la dispoziția investitorilor. Dezvoltările teoriei financiare au facilitat propunerea unui cadru care să permită analiza importanței aportului său la piețe. Cercetarea academică a fost dinamizată de două contribuții majore în contabilitate: ipoteza piețelor eficiente (Efficient Market Hypothesis), formulată de E. Fama, și modelul de echilibru al activelor financiare (Capital Asset Pricing Model: CAPM), elaborat de Lintner (1965), Sharpe (1964) și Treynor. Prin furnizarea unui model de evaluare a randamentelor, cercetătorii au putut măsura reacțiile cursurilor și pune în evidență randamentele anormale, cu ocazia diverselor anunțuri.

Modelul Feltham-Ohlson, sugerat de Gerard Desmoulières și Michel Levasseur și dezvoltat de Philippe Dessertine, poate fi considerat un fel de împlinire a cercetării implicațiilor evaluării în valori juste asupra estimării performanțelor. Prin el, valoarea acțiunii depinde de valoarea capitalurilor proprii, de un multiplu al profiturilor anormale din exploatare, de o ajustare implicată de aplicarea principiului prudenței și de efectul altor informații. Validarea modelului se realizează printr-o serie de studii, arătându-se interesul pentru situațiile financiare tradiționale. Ceea ce nu reprezintă o judecare înainte de orice experiență asupra interesului și superiorității eventuale a situațiilor financiare evaluate, integral, sau parțial, la valoarea justă.

### **Controlul managerilor de către acționari**

Dacă situațiile financiare la valoarea justă facilitează un control mai bun al managerilor, ele orientează mai eficient deciziile în sensul intereselor investitorilor.

Opinia lui Thomas Jeanjean, în contribuția „Valoarea justă și decizia”, în cadrul lucrării „Valoarea justă, mize tehnice și politice”, este că determinarea indicatorilor de control privind managerii, bazați pe valoarea acționarială, precum **valoarea adăugată economică** (Economic Value Added: EVA) sau **valoarea adăugată de piață** (Market Value Added: MVA) implică evaluarea resurselor entității la valoarea justă. Situațiile financiare la valoarea justă permit să se distingă mai bine ceea ce, în valoarea acționarială globală, provine:

- pe de o parte, din capacitatea entității de a obține din activele sale un randament superior față de așteptările pieței; și

- pe de altă parte, din simpla deținere a acestor bunuri.

Utilizarea măsurării patrimoniului și rezultatului entității, bazată pe convenția evaluării la valoarea justă, poate fi analizată din două perspective:

a) prima dintre ele atașează contabilității funcția de a furniza informații utile luării deciziilor relative la achiziții și la cesiunea de titluri, context în care valoarea justă are un interes normativ, pe care studiile practice nu-l confirmă integral;

b) cea de a doua perspectivă convine, în măsura în care utilitatea valorii juste este semnificativă, dacă accentul este pus pe funcția de control a contabilității.

Thomas Jeanjean afirmă că numai modelul evaluării la valoarea justă permite să se utilizeze de manieră relevantă instrumentele creării de valoare. Mai mult, prin anularea câștigului din deținere (holding gain), evaluarea la valoarea justă favorizează o politică de cesiune a activelor, orientată, în

mod unic, de rațiuni economice, și nu de comunicarea financiară (uneori permisibilă la fenomenele de contabilitate creativă, de exemplu pentru netezirea rezultatului).

Cît privește studiul lor privind evaluarea la valoarea justă, Yves Bernheim și Lionel Escafrre analizează, în cadrul fundamentului valorii juste, avantajele și criticile acestui model contabil de evaluare.

Referitor la **calitățile atribuite valorii juste**, autorii se opresc la următoarele:

a) **Previzibilitatea**

Valoarea justă posedă calitatea de a permite să se prevadă cel mai bine fluxurile de numerar viitoare, deoarece ea este bazată pe estimarea acestora. Un atare model de evaluare privilegiază obiectivele investitorilor, în contextul comunicării informațiilor contabile. Aplicarea valorii juste, la integralitatea posturilor, aduce situațiilor financiare mai multă claritate decît dacă ele ar utiliza această convenție numai pentru instrumentele financiare.

b) **Coerența cu o gestiune activă a riscurilor financiare**

În cele mai dese cazuri, entitățile își gestionează riscurile lor de rată și de preț. O astfel de gestiune se efectuează mai bine, prin referință la ratele și valorile actuale. Apelul la costurile istorice, în gestiunea riscurilor financiare, poate “inhiba” actul de conducere, conferindu-i mai puțină coerență. Astăzi, numeroase grupuri utilizează valoarea justă, în gestiunea activă a riscurilor lor de preț.

c)

**contabilizare totală a valorii**

În gîndirea și practica pe baza costului istoric, tot ceea ce nu are cost nu este contabilizat. Conform acestui principiu, n-ar fi contabilizate unele instrumente financiare, în special produsele derivate care, prin definiție, nu necesită, în general, prezența fluxului financiar la origine, cu consecințe negative asupra evaluării pe baza fluxurilor de numerar viitoare. Această lacună indusă de utilizarea costului istoric dispare, o dată cu prezența în evaluare a valorii juste.

d) **Complexitatea sa redusă**

Pentru instrumentele financiare pe termen scurt, aplicarea în evaluare a valorii juste este simplă, dacă ținem cont de prezența a numeroase referințe de piață. Același lucru se poate constata și pentru instrumentele pe termen lung cotate.

e) **Comparabilitatea**

Folosirea modelului valorii juste în evaluare permite să se prezinte, în situații financiare, instrumente echivalente pentru valori comparabile, indiferent care este data recunoașterii lor în conturi. Gestiunea activă a riscurilor de preț permite să se utilizeze instrumente derivate, pentru a evita ca valoarea activelor să nu se diminueze și cea a datoriilor să crească. Valoarea justă facilitează luarea în cont a acestei realități, în structura situațiilor financiare.

f) **Neutralitatea**

Fiind determinată prin referință la date externe, fie direct prin valorile de piață, fie, în absența de piețe active, prin referințe la modele bazate pe parametri rezultați de date externe, valoarea justă se definește în calitate de valoare “neutră”, adică neinfluențată de entitatea însăși.

**Criticile aduse valorii juste**

Sunt destui cei care din prea multă străduință, pentru a găsi „nod în papură”, critică valoarea justă, pe baza următoarelor argumente (nelipsite de interes și nelipsite total de adevăr):

a) **Volatilitatea (trecerea ușoară dintr-o stare în alta)**

Introdusă de aplicarea modelului valorii juste, volatilitatea sa nu va reflecta totdeauna modificările reale ale evenimentelor secundare entității și nu va permite să se redea fidel realitatea tranzacțiilor și a poziției financiare. Această critică vizează susținerea contrariului unei opinii, afirmînd că este puțin probabil să existe o bază întemeiată pentru “a paria contra valorii de piață, adică pentru a fi un mai bun judecător al valorii economice a unui instrument, decît valoarea sa justă, așa cum este ea determinată prin jocul pieței”.

b) **Absența tranzacțiilor:** în măsura în care entitatea nu se bazează totdeauna pe tranzacții reale.

c) **Costul de determinare a valorii juste**

O simplă privire a raportului avantaje - dezavantaje arată, în mod clar, supremația avantajelor. Este de netăgăduit, investitorii reprezintă utilizatorii, dacă nu principali, cel puțin desemnați ca trebuind să fie privilegiați, în privința cerințelor (și ofertei) de informații financiare. În acest sens, ei doresc să obțină o informare la valoarea justă. Pentru ei, o lipsă de informații rapide și exacte, privind efectele evoluțiilor piețelor asupra entităților, poate să mărească gradul de incertitudine și să antreneze o distorsiune a prețurilor. Creșterea incertitudinii poate să fie la originea unei creșteri a costurilor capitalurilor, pentru o entitate.

Principalul neajuns al valorii juste este dat de volatilitatea ei extremă. El și alte neajunsuri se manifestă, mai ales în cazul instituțiilor de credit. Atunci când valoarea justă nu este dată de piață, calculul se face cu ajutorul modelelor, caz în care utilizarea ei se confruntă cu dificultăți și pericole suplimentare.

În cadrul instituțiilor bancare, instrumentele financiare deținute cu intenția de a rămâne în cadrul entității până la maturitate, sau de a fi investite pe termen lung, urmează linia unei evaluări prudente, în contextul modelului costurilor istorice, conform căruia regula de bază este "lower of cost or market" (cea mai mică valoare dintre cost și prețul pieței). Dacă avem în vedere a doua categorie de instrumente, cele tranzacționate pe termen scurt, recunoașterea lor se face la prețul pieței, conform regulii "market to market" (una dintre expresiile valorii juste). În sfârșit, când, în cadrul diverselor entități, modelarea este cea care dă concretețe valorii juste, vorbim de regula "market to model".

Sub aspect teoretic, valoarea justă a unui bun este dată de valoarea actuală a diverselor fluxuri de numerar așteptate de la acesta, în viitor.

Piețele, în măsura existenței și eficienței lor, oferă în orice moment valorile juste. În măsura în care ele nu există sau sunt ineficiente, valorile juste trebuie să fie calculate, de obicei prin derivare dintr-un model previzional care solicită: definirea unui orizont, estimarea fluxurilor de numerar aferente unui bun, privind acest orizont, recursul la ipoteze mai mult sau mai puțin explicite, cu predilecție referitoare la probabilitatea lor de realizare și adoptarea unei rate de actualizare.

La rîndul lor, metodele propuse de organismul internațional de normalizare, pentru efectuarea de modelări, în vederea determinării valorii juste, arată, în egală măsură, dificultățile regulii de evaluare "market to model". Avînd în vedere dificultățile, aceste metode sugerează că generalizarea valorii juste drept criteriu (model) de evaluare a tuturor activelor și datoriilor financiare (the full fair value) pare să fie un proiect nerealizabil. Deoarece trebuie afirmat că la utilizarea practică a unui model este asociat un risc. Riscul modelului reprezintă eventualitatea de a suporta pierderi, ca urmare a inadaptabilității sale.

Cu cît modelul este mai complex, cu atît manipularea prin "cosmetizare" devine mai greu de detectat. La cauzele involuntare expuse mai sus, pot fi adăugate cauze voluntare. Astfel, putem să fim tentați să manipulăm modelul în favoarea noastră. În mod evident, într-un astfel de caz, evaluarea devine subiectivă și lipsită de neutralitate. Întrebarea care se pune este cum poate fi evitat riscul de model? Pe această undă, Michel Bois enunță două soluții: una organizațională și cealaltă, contabilă.

Inventarul avantajelor și dezavantajelor tehnice și teoretice ale valorii juste, afirmă Jean-Francois Casta și Bernard Colasse, în cuvîntul introductiv la lucrarea „Valoarea justă, mize tehnice și politice”, nu permite să se confirme superioritatea acestei baze asupra abordării tradiționale, în materie de evaluare care, pentru mulți specialiști, are un enorm avantaj practic: cunoașterea ei în detalii. Dezbateră nu s-ar putea finaliza, atîta timp cît nu provocăm utilizatorii diferitelor modele de situații financiare. În funcție de necesitățile informaționale predefinite ale unor utilizatori concreți, se poate proceda la o alegere între modelele de evaluare concurente. Ceea ce înseamnă că, în spatele dezbaterii de ordin tehnic, se insinuează un alt tip de dezbateră, de ordin politic: din perspectiva cărei categorii de utilizatori analizăm aceste avantaje și dezavantaje?

## СИНЕРГЕТИЧЕСКИЙ АСПЕКТ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНОЙ ПРОБЛЕМАТИКИ

*Максимова Валентина, д.э.н., профессор,  
зав. кафедры бухгалтерского учета и аудита,  
Одесский национальный экономический университет*

**Актуальность темы.** О современной мировой экономике говорят в настоящее время не иначе, как о кризисной. Дискутируя на данную тему, и научные работники, и практики, не обходят вниманием решающей роли усиления влияния процессов глобализации на состояние экономики мирового масштаба вообще и отдельных государственных макроуровней, в частности [1; 5]. Однако немногие связывают причины и последствия влияния на состояние экономики с явлением синергизма нерешенных локальных научных и практических проблем, какой бы сферы деятельности они не касались – управления предприятием, учета, внутреннего контроля, и т.п.

Как правило, существующие проблемы, дискуссионные, нерешенные вопросы рассматриваются в контексте углубления теоретических, развития методологических и усовершенствования организационно-методических принципов. Причем, делается это в каждой, отдельно взятой научной сфере без учета синергетического эффекта погрешностей, отклонений, научно не проработанных, законодательно не утвержденных, реально не апробированных, практически не внедренных методов, средств, форм информационного обеспечения действенного управления новейшими моделями рыночной экономики.

**Определение проблемы.** Общенаучная проблема заключается в отсутствии концепции оценки синергизма нерешенных проблемных вопросов теории, методологии, организации и методики управления, в том числе таких его важных функций, как учет и контроль. Этим, собственно, определяется проблема, на поиск путей к решению которой нацелена данная публикация.

**Цель публикации.** Решить сразу все аспекты указанной научной проблемы невозможно. Однако положить начало такой идее на концептуальном уровне, обозначить ее движущие моменты представляется своевременным, целесообразным и составляет цель данного исследования.

Синергетический комплекс негативного влияния на эффективность управления обусловлен: методологическим несовершенством от разграничения учетной системы на налоговую и бухгалтерскую, не взирая на принятие налогового Кодекса, и расхождения расчетных алгоритмов; отсутствием достаточно обоснованных теоретически и разработанных методически механизмов гармонизации учетной системы; торможением научной проработки и практического внедрения управленческого учета; абстрагированием государственных компетентных учреждений от проблем внутреннего экономического контроля; отсутствием всесторонне обоснованных стратегических проектов развития управленческих систем для предприятий разных отраслей экономики, которые учитывали бы прогрессивность научных разработок по оптимизации управления, в том числе, – гармонизации учетной системы, внедрению целостной системы внутреннего экономического контроля.

Информационное обеспечение процессов управления начинается на микроуровне – уровне каждого предприятия как хозяйствующего субъекта через проявление основных управленческих функций, а именно: учет и контроль. Предприятие обязательно будет ощущать недостатки в его развитии, система управления снизит ее руководящее влияние, а в итоге – не выполнит своего назначения, если хотя бы одна из названных функций будет ослабленной. Без должного современного учета с адекватной методологией и соответствующими расчетными алгоритмами становится невозможным формирование достоверной информации. В свою очередь контроль создает условия для правильной оценки действительного состояния объекта управления, вскрывает глубинные противоречия, которые нуждаются в немедленном решении, позволяет выбрать оптимальную, единственно верную стратегию развития предприятия.

На практике наблюдается сплошная несогласованность налогового и бухгалтерского учета [1], абстракция нормативных положений от возможностей управленческого учета [4], законодательная несостоятельность относительно внутреннего экономического контроля [5]. Все надежды на создание высокоэффективных систем управления возложены непосредственно на хозяйствующие субъекты. То есть, предприятия по собственному усмотрению избирают учетную политику, внедряют внутренний контроль.

В свое время такая деятельность была несомненным доказательством демократического развития общества в условиях рыночной экономики. Однако соблюдение инерционно-рыночной стратегии в исследуемых сферах сопровождалось погоней за наполнением бюджета любой ценой, стремительным ростом прибылей на микроуровне, практическим отказом от нововведений в управление предприятиями, а также от действенных систем внутреннего контроля. Все это со временем превратилось из локальных в сплошную управленческую проблему под воздействием синергетического накопления нерешенных вопросов из сферы учета и контроля.

В экономике управленческая система любого иерархического уровня неминуемо станет давать сбои, снизит свое управляющее влияние, а в итоге не выполнит своего извечного назначения, если окажется ослабленной хотя бы одна из ее функциональных систем – или учет, или контроль. Как показывает практика и время, синергетическим эффектом разграничения бухгалтерского и налогового учета стало то, что бухгалтерский учет, чем дальше, тем больше теряет свои господствующие позиции в информационном обеспечении управления экономикой; финансовая (бухгалтерская) отчетность уже не является несомненным носителем достоверных показателей; наличие у хозяйствующего субъекта двух учетных систем с разными расчетными алгоритмами и методикой практически способствует ведению двойной бухгалтерии, делает невозможной информационную прозрачность, которая необходима для текущего управления и стабильного стратегического развития.

В то же время, не учитываются и законодательно не устанавливаются преимущества и тот потенциальный эффект, которым наделен и может дать экономике управленческий учет. Можно согласиться с авторами, которые указывают, что в последнее время среди ученых ведутся непрерывные дискуссии относительно признания существования управленческого учета, которые существенно тормозят его внедрение в практику отечественных предприятий и последующее развитие [4].

Не отрицая наличие теоретического, методологического и организационного несовершенства формирования современной концепции управленческого учета, следует все же подчеркнуть, что усилия научной общественности должны быть направлены на решение имеющихся проблем, которые тормозят развитие учета в его научном и практическом аспектах. На практике отсутствие полноценных, целостных, законодательно утвержденных, структурно и организационно прописанных во внутренних стандартах функционально интегрированных управленческих систем приводит, прежде всего, к тому, что большинство управленческих решений, от которых зависит будущее развитие, принимаются без достоверной информационной подпочвы, без всестороннего контроля их целесообразности и достоверности.

Экономика, при ведении которой применяется вместо научно обоснованных методов учета и контроля лишь метод проб и ошибок, сдерживает стабильную, позитивную динамику развития, не дает возможности как можно полнее реализовать функциональный потенциал экономического контроля. Контроль помогает правильно оценить действительное состояние объекта управления, выявить глубинные противоречия, которые нуждаются в немедленном решении, выбрать оптимальную, единственно верную при данных условиях стратегию развития. Все это касается как отдельного предприятия, так и отрасли, региона, а, следовательно, – государства в целом. В настоящее время в Украине наблюдается невмешательство государства в состояние дел относительно внутреннего экономического контроля на предприятиях. Существуют лишь упоминания о нем в отдельных законах, намеки в положениях и стандартах на существование системы внутреннего контроля. Однако на

законодательном уровне среди обязательных предпосылок и влиятельных функций эффективного управления он не утвержден.

Можно много размышлять на тему: внедрять или не внедрять управленческий учет, исследовать или не исследовать возможность функциональной интеграции, формировать или не формировать целостную многофункциональную систему внутреннего экономического контроля и тому подобное. Причин для отказа от внедрения качественной, целостной системы управления предприятием, ориентированной на его долгосрочное позитивное развитие, может быть сколько угодно. Самые распространенные из них – высокая стоимость, неудобство инновационных управленческих изменений, целенаправленная мотивация деятельности исключительно на получение прибыли, то есть: получение как можно большей прибыли любой ценой без определения стратегии управления устойчивым развитием предприятия. Всплеск радужных перспектив получения сверхдоходов затмил такое их пагубное следствие, как уменьшение роли и значения учета и внутреннего экономического контроля в управлении развитием предприятия. Это, в свою очередь, привело к немотивированной инерции подконтрольных объектов и, в конечном итоге, – к потере не только всех прибылей, но и производственных мощностей.

Выбор инерционно прибыльной стратегии, которая базируется на иллюзорных представлениях о могуществе рынка, обособленных от научно обоснованного управления, не учитывает всей совокупности факторов влияния, характерных для рыночной экономики. Любая модель управления предусматривает контрольную доминанту. Но рынок – это не управленческая система, он не может быть исключительным регулятором экономики. Рынок не имеет рычагов, способных гармонизовать учет, контроль и вообще управление предприятием. Сама по себе рыночная система ведения хозяйства с погоней за прибылями не может быть панацеей от недостатков управления. Однако она может стать средством для достижения высшего уровня развития, как отдельного субъекта ведения хозяйства, так и страны в целом. Это возможно при четком соблюдении условия осуществления оптимально всестороннего и результативного внутреннего контроля, функционирующего как целостная система. Контроль – неотъемлемая функция управления предприятием. Однако эта очевидная аксиома в процессе рыночной трансформации страдала от ее нивелирования и свелась практически к стихийному самоконтролю, который часто безосновательно называют бухгалтерским. Галоп рыночного плюрализма и гонки за прибылями сопровождалась ничем не обоснованным сокращением управленческого аппарата, практическим уничтожением внутреннего экономического контроля вместо его системной адаптации в соответствии с условиями рынка. Правы признанные авторитеты в области рыночной экономики, утверждая, что рынок сам по себе, без активного участия государства не решит социальные проблемы [2; 3; 5]. Резонным будет продолжить их рассуждение тезисом относительно того, что социальные проблемы неминуемо следуют за проблемами управленческими. При этом не следует ожидать их проявления на государственном уровне. Сбои в управлении предприятием, как общественным образованием, в конце концов, приводят к синергизму не только проблем в учете и контроле, но и к социальным проблемам.

**Выводы.** Достижение единства практики ведения бухгалтерского и налогового учета, его стандартизация; внедрение управленческого учета, его интегрирование в учетную систему предприятия; создание целостных систем внутреннего экономического контроля и законодательное его утверждение являются составляющими механизма нивелировки синергетического эффекта нерешенных проблем. Материалы данной публикации могут быть учтены при последующих исследованиях синергизма нерешенных проблем с целью моделирования управленческих систем, способных к адекватному восприятию возмущающих вызовов глобализации экономики.

### Библиография

1. Максимова В.Ф. Пошук підходу до інтеграції облікових систем / Школа професійного бухгалтера. – 2008. – № 11(95). – С. 18-19.

2. Josef E. Stiglitz. Globalization and Discontents / w.w. Norton & Company. – N.Y., 2002. P. XIII.
3. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег // Антология экономической классики: в 2 т. – М.: Эконом, 1993. – Т. 2. – С. 367.
4. Ночовна Ю.О. Управлінський облік: його сутність та перспективи розвитку // Економіка і регіон: науковий вісник ПНТУ. – 2006. – № 3(10). – С. 67-71.
5. Столяров Н. Стратегическое управление и контроль // Проблемы теории и практики управления, 2006. – № 8. – С. 8-16.

## **КОНВЕРГЕНЦИЯ ПОДХОДОВ К ФОРМИРОВАНИЮ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ ПРИ ПЛАНИРОВАНИИ, В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

*Романёнок Татьяна, Белорусский государственный  
экономический университет*

In the market economy management personnel feel great need in different data about ready-made production. Accounting designed to meet the all information needs of different groups of managers. At the present period there is no full realization of this accounting function. For convergence ready-made production indices in accounting, planning and statistics it's necessary to ensure opportunities for formation of ready-made production indices in accounting not only at prime cost, but also at sale prices without hidden taxes. It ensures opportunities for presenting true and full information about the product output, which is used at meso- and macroeconomic levels of management of the economy.

Важнейшим методологическим аспектом как бухгалтерского учета является осуществление информационного обеспечения принятия управленческих решений. Однако представление в отчетности показателей готовой продукции оцененных исключительно по себестоимости не обеспечивают получения информации достаточной для удовлетворения всех информационных потребностей пользователей отчетности как на уровне организации так и на мезо- и макроуровнях управления экономикой.

В первую очередь необходимо отметить, что в действующих методиках оценки и учета готовой продукции не принимаются во внимание ее положение в кругообороте средств промышленных организаций и экономическая сущность как объекта бухгалтерского учета. Основная цель создания готовой продукции – привлечение в обозримом будущем денежных средств и их эквивалентов. В связи с она должна трактоваться как носитель не только понесенных на свое создание затрат, но и ожидаемых к получению доходов организации. Используемая же на современном этапе в практике организаций промышленности Республики Беларусь методика оценки готовой продукции обеспечивает возможность обобщения на счетах синтетического учета и представления в отчетности исключительно информации о затратах, понесенных на создание готовой продукции. Это позволяет удовлетворить лишь потребности, возникающие при расчете финансового результата от реализации готовой продукции, но не предполагает возможность определить по данным бухгалтерского учета стоимость данного актива в ценах его реализации, ожидаемые доходы, прибыль и рентабельность на стадиях выпуска данного актива из производства и его нахождения в запасах. Это не обосновано в условиях высокой востребованности и полезности данной информации для принятия управленческих решений.

Информация о прогнозируемых ценах на продукцию, ожидаемых выручке, прибыли и рентабельности от ее реализации является одним из важнейших критериев, применяемых при обосновании наиболее целесообразной производственной программы организации. При этом мы согласны с мнением, что «...фиксированный план производства используется при отсутствии сомнений в реализации продукции. При рыночных отношениях, когда имеет место жесткая конкуренция товаропроизводителей, оперативная реакция на спрос продукции

является определяющим условием обеспечения высокой эффективности производства» [1, с. 133]. В связи с этим «...современные тенденции в области планирования предусматривают мобильность производственных планов, позволяющих оперативно осуществлять необходимые корректировки основных показателей производства» [2, с. 82]. При этом, как отмечает А.А. Соломахин, в настоящее время в области управления наблюдаются проблемы, обусловленные «...дефицитом информационных ресурсов для осуществления оперативного многовариантного анализа планов предприятия, оценки его финансовой устойчивости в условиях динамично развивающейся производственной среды» [2, с. 83]. Данная ситуация во многом вызвана отсутствием в системе бухгалтерского учета механизма формирования показателей готовой продукции в оценке по отпускным ценам на стадиях ее выпуска из производства и нахождения в запасах. Выявить отклонение показателей стоимости готовой продукции в отпускных ценах от затрат, понесенных на ее производство, в условиях представления в системе бухгалтерского учета и отчетности информации о наличии и движении готовой продукции исключительно по себестоимости, можно лишь на стадии отгрузки. До этого осуществлять оценку достигнутого уровня показателей эффективности готовой продукции, включенной в производственный план, и корректировать ассортимент выпускаемой продукции и ценовую политику организации можно лишь на основе информации, полученной путем проведения дополнительных трудоемких расчетов, осуществляемых вне системы бухгалтерского учета, что значительно снижает оперативность получения необходимых данных и ставит под сомнение их достоверность.

Доминирование оценки готовой продукции по себестоимости при обобщении информации на синтетических счетах и в бухгалтерской отчетности организаций промышленности обуславливается тем, что на протяжении многих лет приоритетной задачей бухгалтерского учета признавалось обеспечение возможности осуществления наиболее простого и доступного для понимания расчета финансовых результатов, что соответствует теории динамического баланса. Теории динамического баланса противопоставляется теория статического баланса. В основу последней положена необходимость определения обеспечит ли реализация активов организации получить сумму, необходимую для погашения ее кредиторской задолженности. В соответствии с теорией статического баланса готовая продукция должна быть оценена по стоимости ее потенциальной продажи на рынке, а в случае ее отсутствия по цене, указанной в предыдущем или аналогичном договоре. Следует отметить, что абсолютное следование одному из приведенных подходов и полное отрицание другого привело бы к ущемлению интересов отдельных групп пользователей информации, сформированной в системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организаций, в связи с чем на практике наблюдается смешение отдельных положений теорий статического и динамического баланса.

Подчеркнем, что по отношению к оценке готовой продукции в МСФО, а именно в МСФО (IAS) 2 «Запасы», в настоящее время нашел отражение третий подход, который занимает промежуточное положение между теорией статического баланса (оценка готовой продукции в составе активов по ценам ее возможной реализации) и теорией динамического баланса (оценка готовой продукции в составе средств по себестоимости). Суть рассматриваемой методики состоит в оценке запасов «...по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой цене продажи» [3, с. 2]. При этом в каждом отчетном периоде балансовая стоимость конкретного вида готовой продукции определяется на основе результатов сравнения ее себестоимости со стоимостью, рассчитанной исходя из чистой цены продажи, под которой понимается «...расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи» [3, с. 2]. Применение рассматриваемого подхода приводит к тому, что в стоимости остатков готовой продукции, отражаемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, часть изделий включается по их себестоимости, а часть – по ценам возможной реализации. Вследствие смешения оценок пользователи отчетности не получают информацию ни о затратах, понесенных на создание готовой



продукции, ни о реальной стоимости реализации данного вида краткосрочных активов организации на отчетную дату, что не позволяет достичь цели как динамического, так и статического баланса.

Применяемые в настоящее время методики оценки и бухгалтерского учета готовой продукции не обеспечивают также возможности формирования показателей о производстве промышленной продукции, необходимых для заполнения в формах государственной статистической отчетности. Вместе с тем бухгалтерский учет призван осуществлять роль информационной базы для принятия решений не только на микроуровне организаций, но и на уровне отраслей и экономики страны в целом.

Основным фактором, препятствующим формированию показателей производства готовой продукции, используемых при формировании статистических показателей мезо- и макроуровней непосредственно в системе бухгалтерского учета, является применение оценки готовой продукции исключительно по фактической себестоимости, что не согласуется с методологией системы национальных счетов, применяемой для определения показателей производства продукции Национального статистического комитета Республики Беларусь. Необходимость обеспечить сопоставимость показателей произведенной, реализованной и оставшейся на складе готовой продукции диктует применение на уровнях мезо- и макроэкономической статистики подхода, в соответствии с которым «...основным принципом оценки рыночного выпуска является использование рыночных цен, преобладающих в период производства товаров и оказания услуг» [4]. При этом «...для устранения влияния различных ставок налогов и субсидий на продукты на структуру производства выпуск, промежуточное потребление и валовая добавленная стоимость по видам экономической деятельности рассчитываются в основных ценах» [4]. Под термином «основная цена» при этом понимается «...цена, получаемая производителем за единицу товара или услуги, исключая любые налоги на продукты и включая субсидии на продукты (кроме субсидий на импорт)» [4].

Отсутствие гармонизации подходов, применяемых при формировании информации о производстве и отгрузке готовой продукции в бухгалтерском учете и статистике, приводит к тому, что соответствующие показатели не вытекают непосредственно из синтетического учета, в связи с чем возникает необходимость проведения трудоемких вспомогательных расчетов и осуществления контроля достоверности статистической отчетности.

Сложившаяся практика оценки и бухгалтерского учета готовой продукции противоречит также положениям Руководства «Рекомендации по сбору и анализу данных по инновациям» Организации экономического сотрудничества и развития (далее – Руководство ОЭСР). В соответствии с этим методическим документом одним из важнейших показателей, характеризующих воздействие продуктовых инноваций на хозяйственную деятельность организации и степень инновационности организации является «...показатель доли новой продукции в обороте...» [5, с. 74]. При этом термин «оборот», в тексте Руководства ОЭСР определяется следующим образом: «Оборот или доход от реализации есть общая сумма денег, вырученная предприятием от продаж всех продуктов за определенный период времени» [5, с. 50]. Таким образом, эффективность выпуска инновационной продукции в соответствии с Руководством ОЭСР должна характеризоваться показателем отгруженной готовой продукции в оценке по отпускным ценам, отражающим доход, ожидаемый к получению от реализации данного вида продукции, а не понесенные на его создание затраты.

В целях гармонизации подходов к формированию показателей готовой продукции при планировании, в бухгалтерском учете, бухгалтерской и статистической отчетности необходимо обеспечить возможность формирования в бухгалтерском учете показателей готовой продукции не только по себестоимости но и в оценке по текущим отпускным ценам без косвенных налогов. Формирование в бухгалтерском учете показателей готовой продукции в двумерной оценке можно обеспечить путем использования в учетно-аналитической практике методики синтетического учета с использованием сопоставительных и регулирующих счетов. Это обеспечит возможность удовлетворения потребностей всех заинтересованных групп пользователей по данным, сформированным в системе

бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов, что повысит оперативность и достоверность предоставляемой информации.

### Библиография

1. Равич, Г.С. Подход к планированию производства продукции на основе последовательного анализа / Г.С. Равич, В.Г. Падера // Белорус. экон. журн. – 2011. – № 4. – С. 133–138.
2. Соломахин, А.А. Каждому предприятию – оптимальную производственную программу! : совершенствования планирования производственного процесса промышленного предприятия / А.А. Соломахин, Н.С. Муравьев // Рос. предпринимательство. – 2009. – № 10. – С. 82–89.
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 Запасы // Сайт Совета по МСФО [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/ru/2009/ias2.pdf>. – Дата доступа: 12.04. 2012.
4. Методика по формированию счета производства : утв. постановлением Нац. стат. ком. Респ. Беларусь от 27.12. 2010 г. № 282 : в ред. постановления Нац. стат. ком. Респ. Беларусь от 13.05. 2011 г. № 78 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 4000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
5. Руководство Осло. Рекомендации по сбору и анализу данных по инновациям / Организация экономического сотрудничества и развития, Статистическое бюро Европейских обществ. – 3-е изд.; пер. на русский язык, 2-е изд., испр. – М. : Центр исследований и статистики науки, 2010. – 107 с.

## UNELE ASPECTE PRIVIND EVALUAREA CREANȚELOR ÎN CONFORMITATE CU PREVEDERILE IFRS

*Olga Bordeianu*

*Lector superior, catedra „Contabilitate și audit”, ASEM*

*Summary: This article aims to present the modality of assessment (both the initial and subsequent) of receivables in accordance with IFRS. It contains also the presentation of the methodology for calculating the provision for doubtful receivables through various methods, numerical examples and accounting formulas.*

**Evaluarea creanțelor** reprezintă procedeul de determinare a mărimii creanțelor care vor fi reflectate în contabilitate și în situațiile financiare în perioada de gestiune curentă. E necesar de menționat faptul că în dependență de momentul efectuării, pot fi evidențiate două forme de evaluare a creanțelor: **evaluarea inițială și evaluarea ulterioară**. În baza sistemului contabil internațional, criteriile generale privind modul de evaluare a creanțelor sunt reglementate de prevederile următoarelor acte normative: “Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară”, IAS 1 “Prezentarea situațiilor financiare”, IAS 36 “Deprecierea activelor”, IAS 39 “Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare”, IAS 32 “Instrumente financiare: prezentare”, IFRS 7 „Instrumente financiare: informații de furnizat”.

**Evaluarea inițială** are loc la momentul evaluării activului la costul său istoric (denumit și valoare de intrare), ceea ce conform Cadrului general al IASB, reprezintă valoarea justă a contraprestației oferite - “valoarea la care poate fi tranzacționat un activ între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective”[1]. În practica contabilă a Republicii Moldova creanțele se evaluează inițial la valoarea lor nominală, inclusiv impozitele și taxele calculate în conformitate cu legislația în vigoare, fiind corectată cu mărimea rabaturilor și reducerilor oferite și acceptate.

**Evaluarea ulterioară** poate fi realizată cu prilejul inventarierii, precum și la finele anului, în vederea întocmirii situațiilor financiare și determinării valorii contabile (de bilanț) a creanțelor. În scopul prezentării în situațiile financiare, după cum sunt ele definite în paragraful 9 al IAS 39, (adică creanțele netranzactionate), acestea vor fi evaluate *la cost amortizat*, utilizând metoda dobânzii efective. Costul amortizat, la rîndul său, reprezintă valoarea la care activul financiar a fost evaluat la momentul recunoașterii inițiale (valoarea nominală/ justă), minus rambursările de principal, plus sau minus amortizarea acumulată utilizînd metoda dobânzii efective pentru fiecare diferență dintre valoarea inițială și valoarea la scadență și minus orice reducere (directă sau prin utilizarea unui cont de provizion) pentru depreciere sau imposibilitate de recuperare. Pentru a putea determina mărimea reducerilor acordate este necesar de a determina valoarea actualizată a creanțelor. Esența actualizării creanțelor constă în aceea că costul curent al viitoarelor fluxuri de mijloace bănești se va deosebi mai mult sau mai puțin de valoarea nominală a acestora. Una și aceeași sumă primită în perioade diferite de timp va avea valori diferite (putere de cumpărare). Metoda actualizării poate da răspuns la întrebarea ce sumă va fi investită azi, pentru a obține peste o perioadă  $n$  de ani suma pe care investitorul și-a pus-o drept scop să o obțină.

Pentru a efectua actualizarea creanțelor este necesar de a stabili *rata de actualizare*. În IFRS sunt prevăzute cîteva modalități de determinare a ratei de actualizare. Rata trebuie să corespundă următoarelor criterii:

- să reflecte (asigure) riscurile aferente creanțelor
- să reflecte valoarea justă a mijloacelor bănești de primit ținînd cont de factorul timp.

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

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

$C$  – valoarea nominală a creanței;

$r$  – rata de actualizare

$t$  – perioada de timp între data de achitare a creanței și data de raportare (zile)

La calcularea costului amortizat, entitatea trebuie să estimeze fluxurile de mijloace bănești luînd în considerare toate condițiile contractuale (spre exemplu, plata în avans), dar nu trebuie să ia în calcul pierderile viitoare din creditare. Privitor la fluxurile de mijloace bănești aferente creanțelor pe termen scurt, ele nu se actualizează dacă efectul actualizării nu este semnificativ.

Așadar, în practica internațională costul amortizat relevă valoarea probabilă de încasare a creanțelor și reprezintă factorul important în evaluarea lichidității și solvabilității entității. Atunci cînd se estimează că creanțele nu se vor încasa integral, în contabilitate se înregistrează ajustări pentru depreciere, constituindu-se după caz, corecții (provizioane) pentru deprecierea creanțelor. Drept criterii pentru depreciere pot servi următorii factori:

- a. problemele financiare majore ale debitorului
- b. încălcarea clauzelor contractuale
- c. probabilitatea insolvabilității debitorului
- d. valoarea justă a gajului
- e. factori generali economici (macroeconomici)

În aceste cazuri este necesar de a efectua calcule în vederea determinării pierderii din depreciere prin metoda directă (creanțele supuse deprecierei se decontează la cheltuieli curente în perioada de gestiune în care au fost recunoscute) sau prin metoda corecțiilor (provizioanelor). Deprecierea creanțelor sau provizionul privind deprecierea creanțelor (aferent creanțelor compromise), se determină prin metoda costului amortizat, prin prognozarea termenului de stingere a creanței pentru fiecare debitor în parte și actualizarea fluxurilor mijloacelor bănești de primit. Deoarece, în practică, determinarea deprecierei creanțelor reieșind din costul amortizat este dificil de aplicat, se utilizează metodele bazate pe calcule statistice sau pe experiența entității.

În situațiile financiare entităților autohtone creanțele se reflectă de obicei, deși este prevăzută crearea provizionului aferent creanțelor compromise (dubioase), la valoarea nominală neținînd cont nici de procesul inflaționist și devalorizarea mijloacelor bănești ce urmează a fi primite, nici de starea financiară a debitorilor, nici de alți factori ce duc la modificarea valorii reale a creanțelor reflectate

în bilanțul contabil. Prin urmare valoarea contabilă a creanțelor coincide, în cele mai multe cazuri, cu valoarea lor inițială, inducând în eroare utilizatorii de informație. În această privință menționăm că în teoria și practica internațională și autohtonă sunt recunoscute diferite metode de creare a provizioanelor pentru deprecierea creanțelor, din care se enumeră următoarele:

I. Determinarea probabilității recuperării creanțelor pe fiecare debitor și crearea provizionului doar în cazul creanțelor compromise (debitorilor dubioși). Această metodă se recomandă entităților cu un număr mic de debitori. În cazul dat mărimea provizionului este egală cu suma creanțelor compromise (dubioase) la momentul analizat.

II. Determinarea provizionului în raport procentual față de venitul vânzării (mărime netto). La utilizarea acestei metode provizionul se determină ca produsul dintre cota medie a creanțelor compromise (dubioase) și veniturile din vânzări pentru o perioadă analizată:

$$Prov. = C_{cr. compr.} * VV, \text{ unde: } (2)$$

$C_{cr. compr.}$  – cota medie a creanțelor compromise (dubioase);

$VV$  – veniturile din vânzări.

Cota medie a creanțelor compromise (dubioase) se va determina, ca raportul între mărimea totală a creanțelor compromise recunoscute pe o perioadă anumită (de exemplu, 3 - 5 ani) și suma veniturilor din vânzări pe aceeași perioadă:

$$C_{cr. compr.} = \Sigma Cr_{compr. n} / \Sigma VV n, \text{ unde: } (3)$$

$\Sigma Cr_{compr. n}$  – mărimea totală a creanțelor compromise (dubioase) recunoscute;

$n$  - numărul de ani, luate drept bază de calcul

III. Determinarea provizionului prin clasificarea creanțelor pe grupe în dependență de termenul de neachitare a acestora. Gruparea creanțelor în acest sens poate fi efectuată reieșind din intervalul de timp stabilit de fiecare entitate în parte (de exemplu: 0-3 luni, 3-6 luni, etc). Pentru fiecare grup de creanțe, se calculează cota creanțelor compromise (dubioase) în baza informațiilor existente privind creanțele dubioase și compromise pentru o perioadă anumită (pînă la 5 ani). Provizionul aferent fiecărei grupe se determină ca produsul între coeficientul creanțelor compromise (dubioase) și soldul creanțelor grupei respective la sfîrșitul perioadei de gestiune:

$$Prov. grup = C_{cr. compr.} * Sd_f, \text{ unde } (4)$$

$C_{cr. compr.}$  – cota medie a creanțelor compromise (dubioase);

$Sd_f$  – soldul creanțelor grupei respective la sfîrșitul perioadei.

Cota medie a creanțelor compromise (dubioase) reprezintă raportul între suma creanțelor compromise ce urmează a fi decontată în perioadele următoare perioadei luate drept bază de calcul a coeficientului. Valoarea totală a provizionului pentru perioada raportată se determină ca suma dintre provizioanele create pe toate grupele de creanțe.

În acest sens, trebuie menționat faptul că teoria și practică autohtonă cunoaște atât metode bazate pe provizionul individual reieșind din mărimea absolută a creanțelor compromise (I metoda) sau general reieșind din cota medie aferentă creanțelor compromise (metoda II și III) cât și combinarea metodelor menționate. Determinarea mărimii provizioanelor pe grupe de creanțe se prezintă în exemplul următor.

**Exemplu.** În politica de contabilitate a entității "Omega" SRL crearea provizioanelor pentru deprecierea creanțelor se efectuează prin clasificarea creanțelor pe grupe în dependență de termenul de neachitare a acestora. Gruparea creanțelor după termenul de achitare expirat și calculul provizionului sunt prezentate în tabelul 1.

**Tabelul 1.**

**Situația creanțelor la 31.12.2012**

№ crt.	Cumpărătorul	Soldul creanțelor, lei	Termenul de achitare expirat			
			0-3 luni	3-6 luni	6-9 luni	>9 luni
	SRL „ABC”	56000	9000		45000	
1	SRL”DEF”	72000		55000		17000
2	Alți debitori	87000	50000	19000	18000	
3	<b>Total</b>	<b>215000</b>	<b>59000</b>	<b>74000</b>	<b>63000</b>	<b>17000</b>

4	<i>Cota creanțelor compromise, %</i>	-	2	5	12	50
5	<b>Provizionul, lei (rd.3xrd.4)</b>	-	<b>1180</b>	<b>3700</b>	<b>7560</b>	<b>8500</b>

Suma totală a provizionului va constitui **20 940 lei** (1180 lei + 3700 lei + 7560 lei + 8500 lei) care se contabilizează: *Dt 712 „Cheltuieli comerciale” Ct 222 ”Corecții la creanțe dubioase”*

La fiecare dată raportării mărimea provizionului se revizuieste și se ajustează în scopul unei imagini fidele. La determinarea provizionului (metodele I și III) trebuie de ținut cont de înregistrările contabile efectuate anterior. Este necesar de a efectua o analiză a creanțelor din perioadă de gestiune precedentă și de a compara mărimea provizionului curent și a celui precedent pe debitori. În continuare în exemplul 1 presupunem următoarele variante:

- dacă soldul provizionului la 1.01.2012 constituie 20 000 lei, atunci acest sold se va ajusta cu suma de 940 lei (20 940 lei - 20000 lei) și se va contabiliza astfel:  
*Dt 712 „Cheltuieli comerciale” Ct 222 ”Corecții la creanțe dubioase” 940 lei*
- dacă soldul provizionului la 1.01.2012 constituie 22 000 lei, atunci acest sold se va ajusta cu suma de 1 060 lei (20940 lei - 22000 lei) și se va contabiliza astfel:  
*Dt 222 ”Corecții la creanțe dubioase” Ct 612 ”Alte venituri operaționale” 1060 lei*

În concluzie, în baza celor relatate se observă că standardele internaționale de contabilitate cercetează și argumentează evaluarea creanțelor într-un câmp de rezoluții diferite. Entitățile care aplică IFRS trebuie să utilizeze metodele care permit o prezentare mai fidelă a creanțelor în bilanțul contabil și determinarea unor rezultate financiare mai exacte, fără a induce în eroare utilizatorii de informații privind stabilitatea financiară și veniturile reale ale entităților.

#### **Bibliografie**

- Standardul Internațional de Contabilitate 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare” <http://www.minfin.md/ro/actnorm/contabil/standartraport/>
- Standardul Internațional de Raportare Financiară 7 „Instrumente financiare: informații de furnizat” <http://www.minfin.md/ro/actnorm/contabil/standartraport/>
- Matiș D., Pop A., *Contabilitate financiară*, Editura Casa Cărții de Știință, Ediția a III-a, București 2010, p. 571
- A. Пухаева «Отражение дебиторской задолженности в отчете о финансовом положении», статья, журнал «Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты» № 9, 2011 г.
- Р.Е. Грачева “Дебиторская задолженность: дисконтирование денежного потока”, журнал “Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения”, №3, февраль 2011 г.

### **EVOLUȚII PRIVIND ADOPTAREA STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE RAPORTARE FINANCIARĂ ÎN ROMÂNIA**

*Florentin - Emil TANASĂ, Drd.,  
Universitatea “Alexandru Ioan Cuza” Iași*

*Nowadays one of the most commonly used terms is globalization, one of the dimensions of the contemporary world. This complex process has not eluded the accounting field. The unprecedented emergence and development of the financial instruments made it necessary the development of accounting standards that reflect economic reality and financial transactions. In the globalized world, the most important user of financial accounting information, the investor or shareholder, acquired great mobility. The adoption of the euro in 1999 led to increased pressure for capital markets integration and for the harmonization of national accounting systems. In this context, the harmonization of accounting practices led to align national and international regulations, namely the IASB. In this article we intend to review the main issues regarding accounting practices*

*applicable to companies whose securities are admitted to trading on a regulated market. Our approach considers a parallel between IFRS accounting regulations and standards in Romania.*

**Cuvinte cheie:** armonizare, practici contabile, situații financiare, piață de capital.

**Clasificare JEL:** M40, M41, M48

Începând cu exercițiul financiar al anului 2012, societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată au obligația de a aplica IFRS la întocmirea situațiilor financiare anuale individuale.

În data de 1 octombrie 2012 a fost aprobat de către Ministerul Finanțelor Publice Ordinul nr. 1286 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu IFRS, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată. Ordinul a fost publicat în Monitorul Oficial nr. 687 din 4 octombrie 2012.

### **Principalele prevederi ale Ordinului Ministerului Finanțelor Publice numărul 1286 sunt:**

- Pentru exercițiul financiar al anului 2012, situațiile financiare anuale individuale în baza IFRS se întocmesc prin retratarea informațiilor din contabilitatea organizată în baza Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 (OMFP 3055/2009) pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene cu modificările și completările ulterioare.

- Balanța de verificare la 31 decembrie 2012 va cuprinde elementele determinate în baza prevederilor IFRS. Începând cu exercițiul financiar al anului 2013, entitățile care intră sub incidența Ordinului vor ține contabilitatea în baza prevederilor IFRS.

- La 31 decembrie 2012 entitățile vor întocmi situațiile financiare în conformitate cu prevederile IFRS 1 „Adoptarea pentru prima dată a Standardelor internaționale de raportare financiară”, cuprinzând informații comparative inclusiv la începutul exercițiului financiar 2011 pentru situația poziției financiare, cu excepția entităților care au declarat explicit și fără rezerve că au întocmit anterior situații financiare anuale în baza IFRS și care se încadrează în cazurile prevăzute de IFRS 1.

- Situațiile financiare anuale individuale și respectiv consolidate (unde este cazul) întocmite în conformitate cu IFRS fac obiectul auditului statutar. Situațiile financiare se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor publice însoțite de o situație cuprinzând rezultatele retratării în baza IFRS, în formatul prevăzut în anexa nr. 2 la Ordin. Reglementările contabile conforme cu IFRS conțin prevederi referitoare la elaborarea, semnarea, auditarea, aprobarea și publicarea situațiilor financiare individuale și consolidate conforme cu IFRS, prevederi referitoare la contabilizarea unor operațiuni, planul de conturi IFRS și funcțiunea conturilor, precum și reguli privind transpunerea soldurilor conturilor din bilanța de verificare la 31 decembrie 2012 în noul plan de conturi.

### **Activități care trebuie inițiate de către societate**

- Identificarea diferențelor de tratamente contabile între OMFP 3055/2009 și IFRS specifice societății

- Elaborarea noilor politici și proceduri contabile conforme cu IFRS pentru diferențele identificate

- Actualizarea planului de conturi în conformitate cu planul de conturi IFRS prevăzut de către Ordinul 1286/2012 și transpunerea soldurilor din bilanța de verificare la 31 decembrie 2012 în noul plan de conturi conform regulilor de transpunere din același ordin

- Actualizarea monografiilor contabile conform tratamentelor și planului de conturi IFRS

- Identificarea informațiilor suplimentare necesare în scopul întocmirii notelor la situațiile financiare IFRS

- Cuantificarea diferențelor și înregistrarea acestora în bilanța de verificare la 31 decembrie 2012

- Stabilirea impactului fiscal al ajustărilor de retratare la IFRS la 31 decembrie 2012 cât și al tratamentelor contabile ulterioare conversiei
- Evaluarea impactului asupra proiecțiilor financiare și bugetului, precum și asupra indicatorilor economicofinanciari ai societății
- Evaluarea impactului asupra contractelor de finanțare, comerciale etc. cu clauze referitoare la indicatorii economico-financiari afectați de trecerea la IFRS
- Comunicarea rezultatelor către conducere, acționari, finanțatori, potențiali investitori și alte părți interesate
- Analiza impactului asupra sistemelor informatice, proceselor interne și personalului și implementarea măsurilor necesare.

### **Principalele diferențe între reglementările contabile românești aprobate prin OMFP 3055/2009 și IFRS**

- **Capitalul social (hiperinflație):** în conformitate cu IAS 29 „Raportarea financiară în economii hiperinflaționiste” sunt necesare ajustări ale elementelor de active nemonetare (de exemplu: imobilizări corporale și necorporale evaluate la cost, active financiare nemonetare evaluate la cost, capital social subscris și vărsat înainte de 1 ianuarie 2004), având în vedere că economia românească a fost o economie hiperinflaționistă până la 31 decembrie 2003.
- **Investiții imobiliare:** în conformitate cu IAS 40 „Investiții imobiliare”, o investiție imobiliară este o proprietate imobiliară (un teren sau o clădire - sau o parte a unei clădiri - sau ambele) deținută (de proprietar sau de locatar în temeiul unui contract de leasing financiar) pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului, sau ambele, și nu pentru a fi utilizată pentru producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative sau a fi vândută pe parcursul desfășurării normale a activității. Dacă societatea optează pentru aplicarea modelului valorii juste pentru aceste active, înregistrarea diferențelor de valoare justă se va face prin contul de profit sau pierdere, conform prevederilor IAS Conform OMFP 3055/2009, aceste active sunt tratate ca și imobilizări corporale.
- **Active deținute în vederea vânzării:** în conformitate cu precizările IFRS 5 „Active imobilizate deținute pentru vânzare și activități întrerupte”, activele imobilizate deținute în vederea vânzării vor fi evaluate la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus costurile de vânzare. OMFP 3055/2009 conține doar reglementări privind reclasificarea imobilizărilor corporale la stocuri, în situația în care acestea urmează a fi îmbunătățite în vederea vânzării.
- **Active biologice:** în conformitate cu IAS 41 „Agricultura” activele biologice sunt evaluate la valoarea justă minus costurile estimate la punctul de vânzare. OMFP 3055/2009 nu reglementează separat această categorie de active.
- **Stocuri:** conform OMFP 3055/2009, pentru evaluarea la ieșirea din gestiune a stocurilor sunt permise metodele de evaluare: FIFO (primul intrat – primul ieșit), CMP (costul mediu ponderat) și LIFO (ultimul intrat – primul ieșit), în timp ce IAS 2 „Stocuri” permite doar utilizarea metodelor FIFO și CMP.
- **Reduceri comerciale ulterioare:** conform OMFP 3055/2009 reducerile comerciale primite ulterior livrării bunurilor se recunosc integral ca și reduceri de cheltuieli la data facturării, sau în baza contabilității de angajamente la data bilanțului când sunt întrunite condițiile de recunoaștere, în timp ce conform IAS 2 „Stocuri” acestea afectează costul bunurilor achiziționate și aflate în stoc la data bilanțului.
- **Contracte de construcții:** conform IAS 11 „Contracte de construcții”, veniturile și cheltuielile aferente sunt recunoscute în funcție de stadiul de execuție al contractului la finalul perioadei de raportare, în timp ce în OMFP 3055/2009 nu există prevederi specifice privind aceste contracte.
- **Programe de fidelizare a clienților:** conform IFRIC 13 „Programe de fidelizare a clienților”, pentru punctele cadou acordate este necesară o ajustare a veniturilor din prestări servicii

sau livrări de mărfuri, în timp ce conform OMFP 3055/2009 veniturile se recunosc la valoarea integrală iar pentru punctele cadou acordate se înregistrează cheltuieli cu provizioanele.

- **Fuziuni și achiziții:** între OMFP 3055/2009 și IFRS există diferențe privind recunoașterea imobilizărilor necorporale în cazul combinărilor de întreprinderi (de exemplu, spre deosebire de IFRS, listele de clienți nu sunt recunoscute ca o imobilizare necorporală conform OMFP 3055/2009), precum și în ceea ce privește tratamentul contabil al fondului comercial: conform IFRS, fondul comercial negativ este recunoscut integral la venituri comparativ cu OMFP 3055/2009 unde în general acesta se recunoaște integral ca și element de pasiv, cu anumite excepții; conform OMFP 3055/2009 fondul comercial pozitiv este supus amortizării în timp ce conform IFRS acesta este testat periodic pentru depreciere.

- **Impozit pe profit amânat:** conform IFRS se recunoaște impozit amânat pentru diferențele temporare impozabile sau deductibile. Noțiunea de impozit amânat nu este reglementată în cadrul OMFP 3055/2009, însă sunt reglementate anumite situații în care pot fi constituite provizioane pentru impozite.

- **Instrumente financiare derivate:** conform IAS 39 - „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare” instrumentele financiare derivate sunt recunoscute la valoarea justă la data raportării (dacă nu sunt desemnate drept instrumente de acoperire într-o relație de acoperire a fluxurilor de numerar), în timp ce conform OMFP 3055/2009 instrumentele financiare derivate se contabilizează numai la decontare.

#### **Alte aspecte privind implementarea IFR-urilor în România.**

- Modul de determinare al bazei fiscale la 31 decembrie 2012 nu este clarificat încă în mod oficial în cadrul legislației emise până la această dată. Informal, reprezentanții Ministerului Finanțelor Publice au afirmat că se intenționează ca baza fiscală pentru perioada încheiată la 31 decembrie 2012 să fie determinată conform IFRS.

- Ordinul 1286/ 2012 definește piața reglementată prin referire la art. 125 din Legea nr. 297/ 2004 privind piața de capital, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia ”o piață reglementată este un sistem pentru tranzacționarea instrumentelor financiare, și care: funcționează regulat, este caracterizată de faptul că reglementările emise și supuse aprobării C.N.V.M. definesc condițiile de funcționare, de acces pe piață, condițiile de admitere la tranzacționare a unui instrument financiar și respectă cerințele de raportare și transparență în vederea asigurării protecției investitorilor stabilite de prezenta lege, precum și reglementările emise de C.N.V.M., în conformitate cu legislația comunitară”. Conform discuțiilor purtate cu reprezentanții Ministerului Finanțelor Publice și ai Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare, a reieșit că piața RASDAQ nu se încadrează în definiția pieței reglementate iar entitățile tranzacționate pe această piață nu intră sub incidența Ordinului 1286/2012.

#### **Bibliografie**

1. Standardele Internaționale de Raportare Financiară - Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2011, Editor CECCAR, București, 2011
2. O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.of. nr.766 bis/2009.
3. O.M.F.P. nr. 1286 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu IFRS, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, publicat în M. Of. nr. 687 din 4 octombrie 2012.
4. Colecția revistei “Finanțe publice și contabilitate” 2008-2012
5. Colecția revistei “Audit financiar” 2008-2012



## ИННОВАЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ОТЕЛЕЙ В УКРАИНЕ: УЧЕТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ

*Любовь Зварыч*  
*Преподаватель кафедры учета и аудита*  
*Одесского Национального Экономического Университета*

В настоящее время владельцам частных отелей сложно конкурировать с крупными гостиничными сетями в части привлечения и сохранения потребителей, а также эффективно решать проблемы управления персоналом, заключать контракты с поставщиками, отвечать на новые вызовы конкурентной среды - особенно в отношении технологических инноваций, принимающих участие при создании гостиничного продукта [1, с. 49].

Проведенный анализ возможности применения инноваций в гостиничном бизнесе показал, что в этой сфере не используются лишь два вида инноваций, которые являются наиболее капиталоемкими и требуют отдельных научно-исследовательских работ для их внедрения.

1. Инновационный продукт – это новинка, имеющая физическую форму готового, принципиально нового или усовершенствованного изделия. Этот вид инноваций требует значительных инвестиций. Он является результатом выполнения инновационного проекта и научно-исследовательской, опытно-конструкторской разработкой новой технологии или продукцией с изготовлением экспериментального образца или опытной партией. Решение о признании продукта инновационным принимается по результатам экспертизы, в соответствии с нормами законодательства Украины [2].

2. Радикальные инновации (базисные, системные и улучшающие), предусматривают значительную глубину изменений существующих объектов, поэтому они не используются в гостиничном бизнесе. В данной сфере могут применяться только инновации, которым присуще изменение в функциональных свойствах системы либо ее части.

Необходимо отметить, что все прочие виды инноваций могут активно использоваться на предприятиях гостиничного хозяйства.

Инновационные процессы связаны с инвестированием либо в необоротные активы (инвестиционная деятельность), либо в оборотные активы (операционная деятельность). Соответственно, инвестиционная деятельность не всегда предусматривает внедрение инноваций. Отдельные инновационные проекты могут быть реализованы в рамках текущей операционной деятельности без привлечения инвестиций. Для гостиничного бизнеса более характерно именно такое направление инноваций, следовательно, инновационные затраты, чаще всего, являются фактически текущими расходами операционной деятельности предприятия. Только в отдельных случаях инновации увеличивают экономические выгоды за счет улучшения (модернизации) или продления (возобновления) срока полезного использования объектов.

Учет инновационной деятельности на предприятиях различных организационно - правовых форм предлагается рассматривать поэтапно [3, с. 16]: учет выполнения технологической документации, учет инноваций, учет реализации инноваций. Но, так как гостиницы не специализируются на радикальных инновациях, и, почти всегда, как определено выше, предусматривают включение затрат на инновации в операционные расходы, то данный факт делает невозможным включение отелей в структуру инновационных предприятий. Инновационное предприятие – это предприятие, которое разрабатывает, производит и реализует инновационные продукты (продукцию, услуги), объем которых в денежном измерении превышает 70 % его общего объема реализации. Следовательно, этапы учета инноваций и учета реализации инноваций в гостиничном бизнесе необходимо заменить на этап учета затрат процесса внедрения инноваций.

Таким образом, учет инновационной деятельности в гостиничных хозяйствах должен вестись по следующим направлениям: учет выполнения технологической документации и

учет затрат процесса внедрения инноваций. Далее целесообразно определить изменение в общей структуре доходов, удельный вес доходов от внедрения инноваций или периодах окупаемости.

С целью контроля инновационной деятельности, учитывая необходимость получения оперативной информации по результатам внедрения инноваций, необходимо скорректировать учетную политику гостиничного предприятия, а именно, в разрезе их документирования и инвентаризации. Документирование должно предусматривать утвержденную на предприятии внутреннюю отчетность по выполнению этапов инновационной деятельности. Инвентаризацию же необходимо проводить не только в случаях, определенных на законодательном уровне, но и в конце того отчетного периода, в котором произошло максимальное списание активов предприятия вследствие внедрения инноваций [4, с. 112].

### Библиография

1. Рентч М. С. Преимущества брендинга отелей / М. С. Рентч // Гостиничный и ресторанный бизнес. – 2008. – № 3. – С. 48–50.
2. Закон Украины «Об инновационной деятельности» от 04.07.2002 № 40-IV. – Режим доступа до закону: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/40-15>
3. Крупка Я.Д. Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві / Я. Д. Крупка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №5. – с. 16.
4. Левицька О.О. Особливості методології обліку інноваційної діяльності /О.О. Левицька // Вісник КНЕУ ім. Вадима Гетьмана. – 2007. – № 21. – с. 111 – 114.

## CU PRIVIRE LA IDENTIFICAREA ȘI TESTAREA ACTIVELOR LA DEPRECIERE

*Bucur Vasile, dr.hab., prof.univ., ASEM  
Ioniță Nadejda, doctorandă, UASM*

*L'article presente une analyse de la methode de tester les actifs a la depreciation, basee sur les dispositions d'IAS-36 "Depreciation des actifs". Apres examen critique de ladite methode, est argumentee la necessite d'appliquer, lors du test, non pas la valeur effective moins les couts de vente de l'actif en question et la valeur d'utilisation de celui-ci, mais plutot la valeur de substitution de l'actif.*

Entitățile, care actualmente aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) benevol sau datorită faptului, că fac parte din categoria de interes public, trebuie să testeze activele la depreciere. Luând în considerare că în lista SNC va fi și standardul "Deprecierea activelor" practic toate entitățile care vor ține contabilitatea conform prevederilor IFRS și SNC trebuie să testeze activele la depreciere, dacă la momentul dat se vor demonstra influența unor factori cu efect negativ asupra activității entității.

Termenul "depreciere" în contextul acestei lucrări este tratat ca o reducere de cost (valoare)<sup>1</sup> a unui activ sau unei unități generatoare de numerar. Drept unitate generatoare de numerar (UGN) standardul 36 definește ca cel mai mic grup identificabil de active care generează intrări de numerar în mare măsură independente de intrările de fluxuri de trezorerie generate de alte active sau grupuri de active.

Prezentele materiale aferente titlului menționat sunt dedicate problemelor:

– modului de identificare a unui grup de active care este în stare să genereze intrări de numerar în rezultatul exploatarea acestuia;

---

<sup>1</sup> Acest termen necesită un studiu separat deoarece IAS 36 "Deprecierea activelor" deprecierea se tratează ca și amortizarea activelor din sfera de cuprindere a acestui standard.

- estimarea gradului de obiectivitate a metodelor de determinare a valorii de utilizare a unui activ sau a unei UGN;
- examinarea științifică a testării la depreciere a activelor în conformitate cu respectarea principiului comparabilității.

Cum se știe, IAS 36 urmărește un scop nobil și rezultă din necesitatea respectării principiului prudenței. Acest principiu, în particular prevede ca entitatea să nu admită supraevaluarea activelor și veniturilor și subevaluarea datoriilor și cheltuielilor. Însă dacă evaluăm, în mod general, în ce măsură corespund metodele și procedeele prevăzute de către IAS 36 în vederea realizării principiului prudenței, gradului de reflectare obiectivă a faptelor economice, atunci urmează ca acestea mult lasă de dorit.

Să examinăm unele din aceste metode și procedee.

Nu putem ocoli abordarea diferită de către IAS 36 și IFRS pentru IMM-uri (3) în privința activelor care cad sub incidența acestor standarde de a fi testate la depreciere. În particular, stocurile conform prevederilor IAS 36, nu sunt examinate la depreciere, iar în IFRS pentru IMM-uri (secțiunea 27) stocurile sunt examinate la depreciere. În acest context stocurile trebuie să fie depreciate dacă valoarea justă minus costurile de finalizare devine mai mică decât costul efectiv al acestora. Practic această valoare reprezintă valoarea realizabilă netă. Prevederile IAS 2 "Stocuri" și SNC 2 "Stocuri de mărfuri și materiale" specifică de a evalua stocurile la data raportării la cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă.

Prin urmare, această regulă include și cazul în care valoarea justă minus costurile de finalizare și de vânzare a stocurilor este mai mică decât costul acestora conform IAS 2 și SNC 2. Regula în cauză se tratează ca evaluare ulterioară a stocurilor și nu depreciere. Mai mult ca atât, în IFRS pentru IMM-uri nu se menționează nici o influență a unor factori externi sau interni ca și în cazul testării activelor imobilizate la depreciere. Astfel, economic IFRS pentru IMM-uri repetă o parte din regula evaluării ulterioare a stocurilor. Din acest motiv, este rațional de exclus din acest standard compartimentul deprecierei stocurilor.

Entitatea la data raportării trebuie să determine dacă există indici de depreciere a activelor în baza extinderii sau inextinderii surselor externe și interne de informații.

Se observă și o altă neconcordanță dintre prevederile IAS 36, pe de o parte și prevederile IAS 41 "Agricultura" și IAS 40 "Investiții imobiliare", pe de altă parte. Activele biologice și investițiile imobiliare evaluate la valoarea justă minus costurile de vânzare nu cad sub incidența IAS 36. Și această poziție este categorică (2, p.475). Însă în cazul în care valoarea justă a activelor biologice datorită circumstanțelor create nu poate fi determinată credibil (conform variantelor prevăzute de IAS 41), acest standard permite evaluarea ulterioară a activelor biologice la cost diminuat cu suma amortizării cumulate și cu suma pierderilor din depreciere cumulate (5, p.665). Este evidentă inconsecvența prevederilor standardelor menționate, și în primul rând a IAS 36 în privința ariei lui de aplicare. În acest compartiment era rațional de specificat:

- ✓ nu se aplică prevederile IAS 36 pentru activele biologice ale activității agricole evaluate la valoarea justă minus costurile de vânzare cu excepția circumstanțelor în care valoarea justă a acestora este imposibil de a fi determinată credibil.

Prin această completare considerăm, că se va înlătura inconsecvența menționată.

Totuși, principala problemă care stă la baza includerii sau neincluserii a unor active imobilizate în sfera testării la depreciere reprezintă abordarea de către IAS 36. În opinia noastră ea este destul de contradictorie.

Cum s-a menționat mai sus, activele biologice ale activității agricole și investițiile imobilizate evaluate la valoarea justă minus costurile de vânzare nu se supun deprecierei. Însă chiar și pentru activele imobilizate prevăzute în sfera de a fi supuse deprecierei o entitate trebuie să examineze existența măcar a unui factor (element) al surselor externe sau interne cu efect negativ asupra utilizării activului respectiv sau unei unități generatoare de numerar (UGN). Dacă aceasta s-a constatat entitatea trebuie să testeze activul sau UGN la depreciere.

Prevederile IAS 36 nu comentează ce înseamnă a testa un activ sau o UGN la depreciere. În opinia noastră testarea la depreciere exprimă:

- a) identificarea activului sau UGN asupra căruia (căreia) s-a produs un efect negativ în rezultatul influenței factorului (factorilor) cu caracter extern sau intern;
- b) calcularea valorii recuperabile – valori juste minus costurile de vânzare a activului imobilizat sau UGN și a valorii de utilizare a acestora (conform IAS 36), deoarece cum s-a specificat mai jos valoarea de utilizare este destul de subiectivă;
- c) determinarea celei mai mari dintre valoarea justă minus costurile de vânzare sau valoarea de utilizare, care la rândul său constituie valoarea recuperabilă;
- d) compararea valorii recuperabile a activului imobilizat sau a UGN cu valoarea contabilă respectivă a acestora.

Dacă în rezultatul acestei comparații valoarea recuperabilă (cea mai mare dintre valoarea justă minus costurile de vânzare sau valoarea de utilizare) este mai mică decât valoarea contabilă a activului imobilizat sau a unei UGN, diferența trebuie să fie recunoscută de către entitate drept pierdere din depreciere.

Din cele menționate rezultă: în cazul în care funcția valorii recuperabile o execută valoarea justă minus costurile de vânzare a activului dat (această valoare este mai mare ca valoarea de utilizare a activului), devenind mai mică decât valoarea contabilă, activul este testat la depreciere. În compartimentul "aria de aplicabilitate" a IAS 36 categoric se specifică: activele biologice ale activității agricole și investițiile imobiliare evaluate la valoarea justă minus costurile de vânzare, în general nu sunt incluse în componența activelor care pot fi examinate la depreciere. Logic se poate de conchis, că conform prevederilor IAS și activele evaluate la valoarea justă, indiferent de faptul, există influența factorilor cu efect negativ asupra utilizării activelor respective sau nu, aceste active nu se supun examinării lor la depreciere. Cu alte cuvinte, se admite regula, conform căreia valoarea justă minus costurile de vânzare a activelor ce nu se includ în aria de aplicabilitate a IAS 36 nu poate fi mai mică decât valoarea contabilă determinată la data raportării. O abordare contradictorie celei precedente care, de fapt nu are argumentare economică.

În opinia noastră această abordare contradictorie poate fi înlăturată prin excluderea limitării spre examinare la depreciere a activelor evaluate la valoarea justă minus costurile de vânzare. Doar această valoare, indiferent de tipul activelor imobilizate și destinația de utilizare sau tipul de activități al unei entități la data raportării poate fi și mai mică ca valoarea contabilă a acestora și, deoarece în standardele IFRS 6 "Exploatarea și evaluarea resurselor minerale", IAS 16 "Imobilizări corporale", IAS 38 "Imobilizări necorporale", IAS 40 "investiții imobiliare", IAS 41 "Agricultura" nu sunt expuse regulile de examinare a activelor respective la depreciere, este rațional ca IAS 36 să cuprindă toate activele incluse în aria de aplicabilitate a acestor standarde inclusiv și cele evaluate la valoarea justă. Regula conform căreia entitatea ia decizia de a testa activul respectiv sau UGN la depreciere să fie unică pentru toate activele. Ea trebuie să fie bazată pe constatarea existenței factorilor (elementelor) cu efect negativ care influențează utilizarea activului respectiv sau UGN:

din surse externe:

- valoarea activului (UGN) a scăzut semnificativ pe parcursul anului;
- modificări tehnologice, economice, juridice sau comerciale ce afectează activul sau UGN;
- rata dobânzii sau a rentabilității investițiilor care este utilizată drept rata de actualizare a valorii contabile a crescut;
- valoarea contabilă a activelor nete depășește capitalizarea bursieră a entității;
- existența uzurii fizice și/sau morale activului sau a UGN;
- gradul de utilizare a activului (UGN) semnificativ a scăzut;
- rapoartele interne confirmă rezultatele obținute din utilizarea activului (UGN) mai scăzute decât se așteaptă etc.

Acum despre imobilizările necorporale care nu sunt încă disponibile pentru utilizare. În prevederile IAS 36 se specifică ca ele să fie testate la depreciere (2, p.478). În cazul dat testul de depreciere poate fi efectuat pe parcursul anului gestionar, în baza comparației valorii contabile cu valoarea recuperabilă a imobilizării necorporale. O regulă, dacă nu stranie, destul de complicată și imprecisă din punct de vedere a posibilității de realizare în practica activității unei entități:

- în primul rând, este vorba despre imobilizări necorporale în curs de execuție, care pot fi unice și pentru care nu există nici piața activă, nici preț contractual, nici tranzacție apropiată; din aceste considerente apare întrebarea cum poate fi determinată valoarea justă minus costurile de vânzare a unor costuri de creare a unei imobilizări necorporale;
- în al doilea rând, cu atât mai mult este imposibil de a determina valoarea de utilizare a imobilizării în cauză.

Prin urmare, până ce imobilizarea necorporală nu este recunoscută ca activ imobilizat, considerăm că nu poate fi testată la depreciere.

Din cauza limitării volumului acestei lucrări problemele alocării activelor imobilizate, inclusiv și a fondului comercial (în cazul în care el există) nu se examinează, deși aceste probleme necesită investigații separate.

O problemă destul de complicată reprezintă testarea propriu-zisă a unui activ individual sau a unei UGN la depreciere. Dacă în rezultatul comparării valorii recuperabile a acestora cu valoarea lor contabilă prima semnificativ e mai mică ca a doua, entitatea conform cerințelor IAS 36 trebuie să testeze activul individual sau UGN la depreciere.

Investigațiile denotă, că în cazul în care valoarea justă minus costurile de vânzare este mai mare ca valoarea de utilizare a activelor, entitatea va compara cu valoarea contabilă doar valoarea justă minus costurile de vânzare. În această situație testarea la depreciere va fi mai obiectivă, mai precisă. Doar valoarea justă a unui activ imobilizat sau a unei UGN este posibil de a fi determinată, aplicând variantele prevăzute în IAS 36. Respectiv, și gradul comparabilității este cu mult mai mare. Ambii indicatori sunt aproape comparabili.

Când valoarea de utilizare a unui activ individual (dacă poate fi determinată) sau a unei UGN depășește valoarea justă minus costurile de vânzare, entitatea va compara valoarea contabilă cu valoarea de utilizare a acestora pentru a decide de a le testa la depreciere sau nu. Această variantă provoacă cele mai mari nedumeriri. Se compară indicatorii valorici incomparabili. Principalul – se ignorează principiul comparabilității. Doar e știut că în cazul comparării chiar a unuia și aceluiași indicator calculat în două perioade gestionare el trebuie să fie determinat după una și aceeași metodă, iar prețurile – comparabile. În cazul testării la depreciere, valoarea contabilă și valoarea de utilizare a activelor sunt incomparabile, deoarece:

a) componentele (structura) valorii de utilizare sunt cu totul diferite de componentele valorii contabile a unui activ: valoarea contabilă cuprinde elementele costului de achiziție, transport, instalare, construcție, punere în funcțiune etc., iar valoarea de utilizare – diferența dintre fluxurile de trezorerie pe parcursul perioadei de utilizare și costurile de întreținere a unui activ sau a unei UGN cu suplimentarea valorii reziduale actualizate;

b) istoric (în timp) este imposibil de a le compara: valoarea contabilă reprezintă un indicator calculat la momentul testării unui activ sau unei UGN la depreciere, iar valoarea de utilizare a acestora reprezintă un indicator care poate fi obținut pe durata de viață utilă rămasă; din punct de vedere filosofic (cunoașterii materiei în timp), valoarea contabilă a unui activ sau a unei UGN exprimă un fapt economic – existența recunoscut conform criteriilor de recunoaștere prevăzute în IAS 16, IAS 38, SNC 16, SNC 13 doar la momentul testării acestora la depreciere; valoarea de utilizare poate fi calificată ca un fapt economic viitor – contingent, care în esență sa nu poate fi recunoscut la momentul testării activelor la depreciere. Și economic este imposibil de a compara valoarea acestor două fapte economice – a celui ce există, cu a celui ce în timp încă nu există;

c) indicatorii ce se compară dispun de diferit grad de veridicitate: valoarea contabilă este un indicator veridic calculat, în baza datelor concrete, documentar confirmat indicator comensurabil, iar valoarea de utilizare este determinată în baza celor mai diverse metode, bazate pe ipoteze, previziuni, prognoze, cu diferit grad de probabilitate, cu utilizarea diferitor rate de actualizare a fluxurilor de trezorerie pozitive și negative etc. Este evidentă imposibilitatea comparării acestor indicatori, deoarece nu se respectă regulile de comparare prevăzute în statistica și analiza economică;

d) în cazul unei UGN IAS 36 valoarea contabilă a acesteia poate fi determinată prin însumarea valorii contabile a fiecărui obiect din componența UGN, iar valoarea de utilizare – pe parcursul duratei de viață utilă rămasă însă această durată practic este imposibil de a fi determinată.

Doar un activ din componența UGN poate să aibă durata de viață utilă rămasă 3 ani, altul 5 ani, al treilea 12 ani etc.; care durată de viață utilă rămasă de luat în calcul.

În contextul expus în p. c) când valoarea de utilizare a unui activ sau a unei UGN este mai mică decât valoarea contabilă a acestora conform prevederilor IAS 36, entitatea trebuie să testeze aceste active la depreciere, iar diferența dintre indicatorii menționați (unul veridic și altul preconizat, dar neveridic) urmează a fi recunoscută o pierdere din depreciere. Cu alte cuvinte, se înlocuiește indicatorul calculat veridic (valoarea contabilă) cu cel neveridic (valoarea de utilizare). Din punct de vedere economic se înlocuiește faptul economic – existență cu faptul economic contingent, care putea să fie în viitor. Astfel, are loc realizarea prevalenței tehnicului (procedului tehnic) asupra economicului. Procedu care este contradictoriu definiției obiectului contabilității – aceasta studiind existența și mișcarea materiei în cadrul unei entități sau faptele economice – existența, faptele economice – acțiune și evenimentele, sau – patrimoniul în existență și dinamică. Fluxurile de trezorerie încă nu sunt obținute, însă valoarea contabilă a activelor se înlocuiește cu mărimea acestor fluxuri. Ulterior din această mărime se calculează amortizarea activelor imobilizate care afectează costurile, cheltuielile, rezultatul financiar, impozitul pe profit.

Generalizând cele menționate, putem concluziona testarea activelor la depreciere prin compararea valorii contabile cu valoarea de utilizare a acestora afectează (știrbește) caracterul științific al contabilității. Înlocuirea valorii contabile a unui activ sau a unei UGN cu valoarea de utilizare nu reprezintă element științific.

În scopul înlăturării acestor neajunsuri este rațional ca în funcție de valoarea recuperabilă de stabilit valoarea de înlocuire a activului ce urmează a fi testat la depreciere. Această valoare este necesar să fie recalculată, luând în considerare durata de viață utilizată până la momentul testării la deprecierea activului.

**Exemplu.** Fie că un utilaj cu costul de intrare de 120 000 lei, valoarea reziduală nulă a fost primit în exploatare în anul 200X-4, durata de viață utilă – 10 ani. În decembrie 200X activul este testat la depreciere, amortizarea – liniară. La această dată conform datelor credibile valoarea de cumpărare a aceluiași utilaj constituie 105 000 lei, costurile de transport, instalare și încercare – 10 000 lei, total – 115 000 lei.

Conform datelor din exemplu la 31.12.200X valoarea contabilă a utilajului este de 72 000 lei  $[120\ 000 - (120\ 000 \times 4/10)]$ .

Valoarea de înlocuire a utilajului dacă el ar fi fost utilizat 4 ani va constitui – 69 000 lei  $(115\ 000 - 115\ 000 \times 4/10)$ .

În cazul dat activul urmează a fi testat la depreciere, deoarece valoarea contabilă este mai mare ca valoarea de înlocuire cu 3 000 lei  $(72\ 000 - 69\ 000)$ .

Avantajele aplicării valorii de înlocuire în calitate de valoare recuperabilă a unui activ constă în următoarele:

- 1) se creează posibilitatea de a testa la depreciere fiecare activ separat (individual);
- 2) se înlătură convenționalitatea comparării valorii recuperabile cu valoarea contabilă a activului dat;
- 3) crește gradul veridicității comparării valorii contabile cu valoarea de înlocuire, deoarece ultimul indicator este posibil de a fi determinat credibil, concomitent respectând principiul comparabilității;
- 4) se exclude necesitatea de calculare a valorii de utilizare și a valorii juste minus costurile de vânzare a unui activ sau a unei UGN;
- 5) semnificativ se simplifică IAS 36 prin excluderea compartimentelor aferente modului de determinare a valorii de recuperare și a valorii juste minus costurile de vânzare cu toate prevederile acestora;
- 6) semnificativ crește gradul științific al contabilității în problemele deprecierei activelor.

### Bibliografie

1. Legea contabilității a Republicii Moldova nr.113-XVI din 27 aprilie 2007. În: Monitorul oficial al RM nr.90-93/399 din 29.06.2007

2. IAS 36 "Deprecierea activelor". În: Monitorul oficial al RM. Moldpres, Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), Chișinău, Tipografia Centrală, 2007.
3. IFRS pentru IMM-uri. Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) pentru întreprinderi mici și mijlocii (IMM-uri), 2009, București, IASCF.
4. Ghidul pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de contabilitate. Ed. CECCAR, București, 2004.
5. IAS 41 "Agricultura". În: Monitorul oficial al RM. Moldpres, Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), Chișinău, Tipografia Centrală, 2007.

## **ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ ВАЛОВОЙ ПРИБЫЛИ В УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ ПРАКТИКЕ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ, РЕСПУБЛИКИ МОЛДОВА И МСФО**

*Вадим Зарецкий, кандидат экономических наук  
Белорусский государственный экономический университет*

*The last years in accounts of subjects of managing of Belarus and Moldova there are permanent changes. All it speaks gradual rapprochement of registration system of Belarus and Moldova with the International Financial Reporting Standards. One of examples of the given process is introduction of a new indicator in «Income Statement» – the gross profit. However there is a number of problems in a gross profit design procedure.*

Страны бывшего СССР на протяжении последних 20-ти лет переживают трансформационный период, который характеризуется переходом от планово-административной экономической системы к рыночной, интеграцией в европейские, международные сообщества, а также в различные постсоветские экономико-политические, военные союзы и образования. В связи с тем, что неотъемлемой составляющей экономической науки является бухгалтерский учет, следовательно, происходящие трансформационные процессы требуют адекватного совершенствования как учетной теории, так и практики.

На современном этапе в большинстве стран постсоветского пространства развитие бухгалтерского учета осуществляется на основе принципов и положений Международных стандартов финансовой отчетности. Однако очень часто заимствование и внедрение в бухгалтерскую практику постсоветских стран тех или иных положений МСФО происходит без предварительного критического анализа и научного обоснования. Одним из примеров данной ситуации является введение в 2008 г. после принятия постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02.2008 № 19 «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности» (далее – постановление № 19) нового показателя в Отчет о прибылях и убытках коммерческих организаций – «валовая прибыль». Однако методика формирования данного показателя в системе синтетического и аналитического учета до настоящего времени отсутствует. Так, до 2012 года «валовая прибыль» согласно нормам постановления № 19 формировалась расчетным путем непосредственно в Отчете о прибылях и убытках как разница между показателем «Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за вычетом налогов и сборов, включаемых в выручку)» (за исключением суммы, полученной организацией государственной помощи на покрытие разницы в ценах и тарифах) и показателем «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг». После введения с 1 января 2012 г. Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 г. № 111 (далее – постановление № 111), обозначенная проблема не только не была решена, наоборот, она усугубилась. Так, в противоположность рекомендациям постановления № 19 по

определению валовой прибыли расчетным путем в Отчете о прибылях и убытках с 2012 г. в постановлении № 111 даже эти рекомендации отсутствуют.

Ситуация по достоверному формированию валовой прибыли в учетно-аналитической практике субъектов хозяйствования усложняется тем, что в нормативно-правовых актах, регламентирующих порядок ведения бухгалтерского учета в Республике Беларусь, отсутствует дефиниция понятия «валовая прибыль». Это во многом объясняется тем фактом, что определение валовой прибыли не приведено ни в одном из Международных стандартов финансовой отчетности, а введение данного показателя в учетно-аналитическую практику Республики Беларусь было продиктовано именно необходимостью постепенной гармонизации отечественной системы бухгалтерского учета с положениями МСФО. Следует отметить, что в учетно-аналитической практике высокоразвитых стран и государств СНГ (в том числе в Республике Молдова) наблюдается аналогичная ситуация – валовая прибыль представлена в Отчете о прибылях и убытках коммерческих организаций, но ее экономическое содержание в соответствующих нормативных актах не детерминировано.

Анализ порядка формирования валовой прибыли в Отчете о прибылях и убытках в различных странах свидетельствует об идентичности ее расчетов. Следовательно, ее расчет может быть представлен формулой:

$$\text{Валовая прибыль} = \text{Выручка от реализации продукции (за вычетом косвенных налогов)} - \text{Себестоимость реализованной продукции (продаж)}.$$

Несмотря на то, что во всех исследуемых странах расчет валовой прибыли имеет одинаковый формализованный вид, экономическое содержание показателя валовой прибыли различно. Связано это с различной методикой формирования факторов в формуле. Прежде всего, это касается показателя себестоимости реализованной продукции (себестоимости продаж).

Согласно МСФО себестоимость реализованной продукции (продаж) состоит из следующих компонентов:

- производственная себестоимость (затраты на приобретение и затраты на переработку);
- нераспределенные постоянные косвенные производственные расходы;
- сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат.

В свою очередь в производственную себестоимость включаются:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты на оплату труда;
- другие прямые затраты (затраты, которые связаны с доведением выпускаемой продукции до современного местоположения и состояния);
- косвенные переменные производственные и постоянные распределенные косвенные производственные затраты.

В Молдове в состав себестоимости реализованной продукции включаются только прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, косвенные общепроизводственные затраты, т.е. показатель себестоимости реализованной продукции полностью совпадает с производственной себестоимостью реализованной продукции.

Под *косвенными постоянными производственными затратами* в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету Молдовы и МСФО понимаются «...косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, например, амортизация и обслуживание производственных зданий и оборудования, а также связанные с производством управленческие и административные затраты». В свою очередь косвенные переменные производственные затраты трактуются как «...косвенные производственные затраты, которые находятся в прямой или практически прямой зависимости от объема производства, например, косвенные затраты на сырье или косвенные затраты на оплату труда». Косвенные постоянные производственные затраты относятся на себестоимость запасов на основе *нормальной производительности*



*производственных мощностей*. Под нормальной производительностью понимается «...тот объем производства, который ожидается получить исходя из средних показателей за ряд периодов или сезонов работы в нормальных условиях, с учетом потерь в производительности в связи с плановым обслуживанием». В то же время в качестве базы распределения постоянных общепроизводственных затрат может использоваться фактический объем производства. Такая база распределения применяется в двух случаях: когда фактический объем производства примерно соответствует нормальной производительности, а также в периоды необычно высокого уровня производства (фактический объем производства выше нормальной производительности), чтобы запасы не оценивались выше себестоимости. В периоды превышения нормальной производительности фактического объема производства формируется величина нераспределенных постоянных общепроизводственных затрат, которые признаются в качестве *расходов в период возникновения* и включаются в состав показателя себестоимости реализованной продукции (продаж), отражаемого в Отчете о прибылях и убытках. В Молдове величина нераспределенных косвенных постоянных производственных затрат включается в состав других операционных расходов.

Базой распределения переменных общепроизводственных затрат является показатель фактического использования производственных мощностей.

Итак, размер постоянных общепроизводственных затрат, распределенных на основе показателя нормальной производительности производственных мощностей, в конечном счете зависит *от уровня производства*, хотя, по определению постоянных производственных накладных расходов, – это «...затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства...». В случае падения объема производства в промышленных организациях будет формироваться сумма нераспределенных постоянных общепроизводственных затрат, которые, согласно данной методике распределения, должны списываться на финансовый результат, минуя себестоимость произведенной продукции. В итоге, это приведет к несопоставимости в динамике показателя себестоимости реализованной продукции, отражаемого в Отчете о прибылях и убытках, а следовательно, и величины остатков готовой продукции, отражаемых в бухгалтерском балансе. Так, в разные периоды при различных фактических объемах производства показатель себестоимости реализованной продукции будет иметь различные качественные характеристики, т. е. в одном отчетном периоде в состав себестоимости реализованной продукции будут полностью включены постоянные общепроизводственные затраты, а в другом – только их часть.

Как уже отмечалось, по МСФО в состав себестоимости реализованной продукции включаются сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат (сверхнормативные отклонения). Это приводит к тому, что если в отчетном периоде не будет полностью реализована произведенная продукция, то в бухгалтерском балансе остатки готовой продукции будут оценены *по нормативной производственной себестоимости*. А в Отчете о прибылях и убытках по строке «Себестоимость продаж» будет отражена сумма, состоящая из следующих слагаемых: 1) продукция по нормативной себестоимости, которая была произведена в прошлые месяцы, но реализована только в текущем месяце; 2) продукция по фактической себестоимости, которая была произведена и реализована в отчетном месяце; 3) величина сверхнормативных расходов, относящихся к нереализованной продукции, произведенной в отчетном месяце.

В итоге, это существенно искажает величину себестоимости реализованной продукции. Более того, может возникнуть такая ситуация, когда произведенная продукция не была реализована в течение отчетного периода, следовательно, выручка от реализации продукции не будет отражена в Отчете о прибылях и убытках, однако по стр. «Себестоимость продаж» отразится величина сверхнормативных потерь. Следовательно, будет нарушен принцип соответствия доходов и расходов, ведь себестоимость продаж должна признаваться только тогда, когда будет получена соответствующая величина выручки. Отметим, что такой метод учета отклонений фактической производственной себестоимости над нормативной рекомендован действовавшим до 01.01. 2012 г. Типовым планом счетов бухгалтерского учета

Республики Беларусь при использовании в учетной практике счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Однако в системе бухгалтерского учета Республики Беларусь в конце отчетного периода списывался на финансовый результат не только перерасход – превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой), но и экономия, т.е. превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической. После принятия с 1 января 2012 года нового плана счетов в Республике Беларусь счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» упразднен, следовательно, для отечественной системы бухгалтерского учета описанная проблема уже нехарактерна.

В Республике Беларусь практикуются два варианта определения показателя себестоимости реализованной продукции для расчета валовой прибыли. Суть первого заключается в том, что общепроизводственные затраты без разделения на переменные и постоянные списываются на себестоимость единицы продукции в конце отчетного периода на основе утвержденной в учетной политике базы распределения. При этом общехозяйственные затраты в полном объеме в конце отчетного периода списываются на финансовый результат, а в Отчете о прибылях и убытках отражаются по строке «Управленческие расходы». При применении в Республике Беларусь альтернативного метода формирования себестоимости реализованной продукции, общепроизводственные затраты делятся на переменные и условно-постоянные. Последние наряду с общехозяйственными затратами в конце отчетного месяца полностью списываются на финансовый результат. В итоге, наличие в Республике Беларусь двух законодательно-регламентированных вариантов включения косвенных расходов в себестоимость реализованной продукции приводит: во-первых, к различной интерпретации показателей «себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» и «валовая прибыль», во-вторых, к нарушению принципа сопоставимости информации, представленной в Отчете о прибылях и убытках, различных субъектов хозяйствования.

Таким образом, результаты исследования показали, что показатель «валовая прибыль», сформированный в учетно-аналитической практике Республики Беларусь, Республики Молдова и по положениям МСФО значительно отличается, несмотря на одинаковую методику его расчета. Основные методологические проблемы достоверного определения валовой прибыли сконцентрированы в исчислении себестоимости реализованной продукции (продаж), что создает необходимые предпосылки в научном обосновании единых принципов формирования показателя себестоимости продаж для расчета валовой прибыли в Республике Беларусь и Республике Молдова. Заимствование в учетную практику обеих стран положений МСФО не решит описанных в статье проблем, а наоборот усугубит их.

## **РОЛЬ И ЗНАЧЕНИЕ МСФО В СИСТЕМЕ РЕГУЛИРОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ НАЦИОНАЛЬНОЙ УЧЕТНОЙ СИСТЕМЫ**

*Светлана Камысовская,  
канд. экон. наук, доцент  
ФГА ОУ ВПО «Северо-Кавказский  
федеральный университет»  
Россия, г.Ставрополь*

### **Abstract**

*The need for accelerated development of the financial market for the further development of the market economy in Russia has predetermined the new approach to the financial statements. Statements under International financial reporting standards (hereinafter - IFRS), gives investors and other interested parties a clear and reliable information about the reporting of the company, which, in turn, significantly reduces the uncertainty and risks of interaction with the company.*

Совокупность целого ряда качественных характеристик финансовой отчетности российских фирм не может быть достигнута в полной мере механизмами и регуляторами, действующими в национальной учетной системе. Российская финансовая отчетность, как правило, не дает сопоставимой информации за несколько лет, поскольку в национальном бухгалтерском учете нет механизмов, позволяющих вести учет в условиях гиперинфляции экономики, (например, имевшей место в России в 1992 - 1998 гг.). Не отличается она на сегодняшний день и полнотой информации, которую желает получить внешний пользователь финансовой отчетности; ей присуще завышение активов и рентабельности, что представляет компанию в более выгодном свете, чем это имеет место на самом деле, кроме того, она имеет ярко выраженный налоговый акцент.

Международные стандарты финансовой отчетности (International financial reporting standards - IFRS) - набор документов (стандартов и интерпретаций), регламентирующих правила составления финансовой отчетности, необходимой широкому кругу внешних пользователей в процессе принятия ими экономических решений в отношении предприятия [4].

В МСФО придается большое значение вопросам формирования финансовой отчетности. В каждом стандарте даются ответы на вопросы:

- какие объекты, в какой момент подлежат признанию и отражению в финансовой отчетности;
- как оценивать объекты для целей составления отчетности;
- какую информацию следует раскрывать в отчетности.

В отличие от российских стандартов МСФО предполагает не формальный, а максимально реалистичный учет текущей ситуации в компании, ведь основополагающая разница, существующая между этими двумя системами учета и отчетности, - это:

- принципы оценки активов и обязательств;
- принципы соотношения доходов и расходов с отчетным периодом [3].

Их по существу всего два, но это кардинальные принципы, которые прибыльную организацию могут превратить в компанию убыточную, а компанию, средним образом капитализированную по российским учетным правилам, превратить в компанию - скрытого банкрота, т.е. это те две разницы, которые решают, жить компании или стать банкротом, и в итоге прекратить свою деятельность. С другой стороны, наличие отчетности по МСФО у российских компаний повышает их прозрачность в глазах их иностранных контрагентов и возможных инвесторов. Таким образом, составление и публикация данных отчетности по МСФО является признаком, как высокого качества корпоративного управления, так и информационной открытости компании.

Важность подготовки и публикации отчетности по МСФО приобретает особую актуальность в кризисных условиях. Оперативная подготовка отчетности по МСФО позволяет точнее оценить реальную ситуацию в компании и предпринять своевременные и правильные антикризисные меры.

Дискуссии по применению МСФО в России профессиональным сообществом идут уже практически два десятилетия. Исследователями и аналитиками в этой области проанализирован и достаточно полно изучен путь принятия МСФО в России, их текущее состояние и влияние применения на учет и отчетность, а также перспективы развития.

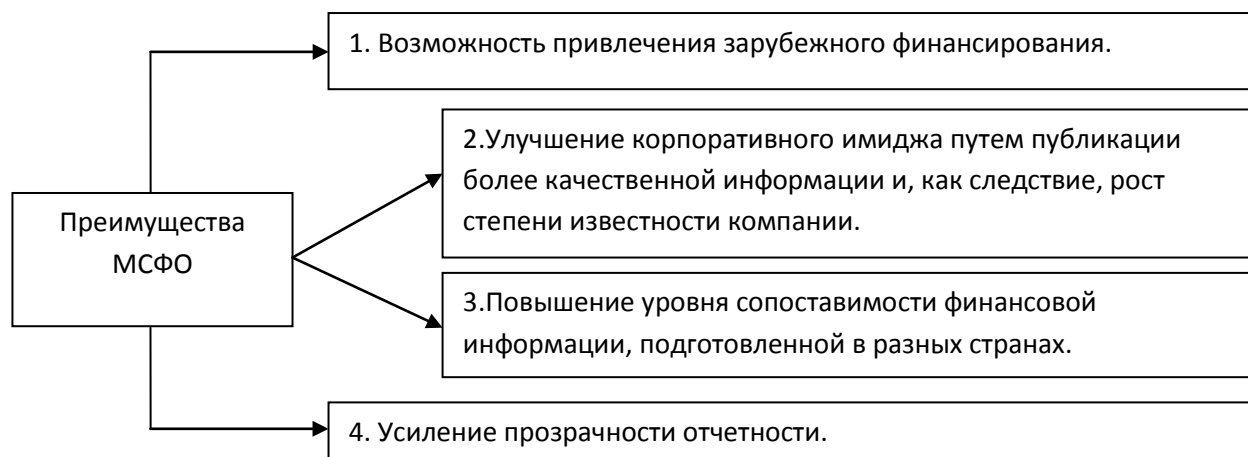
Переход к международным стандартам, являющийся одним из необходимых средств реформирования национального бухгалтерского учета, осуществляется на российском экономическом пространстве постепенно, начиная с конца 1990-х гг. Так, в 1998 г. в России принята и исполняется Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО.

В августе 2010 г. вступил в силу переданный для рассмотрения в Государственную Думу еще в 2004 г. Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», который устанавливает обязательное применение крупными компаниями МСФО. Законодательной власти потребовалось почти шесть лет, чтобы определить

требования к обязательному составлению, представлению и публикации консолидированной финансовой отчетности по МСФО [1]. Данный закон повышает качество и прозрачность финансовой отчетности крупнейших российских организаций и компаний, способствует привлечению дополнительных инвестиций в российскую экономику, что крайне важно для нынешнего этапа экономического развития страны.

В банковском секторе России все банки, начиная с 2004 г., т.е. уже на протяжении 9 лет, готовят отчетность по МСФО. Предварительно Банк России выполнил значительную подготовительную организационно-методологическую работу и провел ознакомительные семинары с руководителями и специалистами кредитных организаций по теоретическим основам и практическим навыкам, связанные с подготовкой финансовой отчетности по МСФО. Были выпущены соответствующие нормативные акты Банка России, в том числе и Методические рекомендации от 30.12.2010 № 183-Т «О порядке составления и представления кредитными организациями финансовой отчетности». Можно сказать, что вся основная нагрузка, связанная с переходом на МСФО, легла на банки.

Следует отметить, что наряду с многочисленными трудностями, связанными с переходом российских организаций на МСФО, такой переход имеет целый ряд преимуществ. Эти преимущества показаны на рис.1.



**Рисунок 1 - Преимущества МСФО**

МСФО, несомненно, воздействует на российскую экономику, что выражается в:

- интеграции России в европейскую и мировую экономику;
- укреплении стабильности и конкурентоспособности банковского, страхового и реального секторов экономики, сокращению рисков;
- росте прозрачности; стимулированию местных, иностранных и транснациональных прямых и портфельных инвестиций;
- ликвидации ситуации, когда организации сначала должны пройти аудит в соответствии с РСБУ, после чего они вынуждены переформировать свои финансовые отчеты в соответствии с МСФО и затем повторно проходить аудит. [3]

Анализ Концепции МСФО и российского закона о бухгалтерском учете позволяет говорить об аналогичности основных теоретических подходов к подготовке отчетности. К ним относятся, например, принцип начисления (результаты операций признаются по факту их совершения, а не по мере получения денежных средств), допущение о непрерывности деятельности компаний (компания не имеет намерения прекращения или существенного сокращения объемов своей деятельности), принцип существенности ит.д.

Однако, несмотря на сближение национальных стандартов и МСФО, и сегодня существуют отличия между этими системами. Первым отличием является отчетная дата. Отчетная дата отчетности по МСФО не привязана к окончанию календарного года. Главное, чтобы эта дата, или период, охватываемый финансовой отчетностью или примечаниями, повторялись от одной отчетности к другой. [3]

Помимо этого, российские правила учета в большей степени, чем МСФО, ориентированы на юридическую форму, технические процедуры учета, строгие требования к документации, и в меньшей степени - на экономическое содержание операций. В частности, в РСБУ важная роль отведена плану счетов бухгалтерского учета и корреспонденции счетов. Фактически это определяет методологию российского учета.

Стандарты МСФО не содержат упоминания о бухгалтерских счетах, поскольку ориентированы на результат работы финансовых служб - бухгалтерскую (финансовую) отчетность. МСФО уходит от конкретных бухгалтерских счетов, используя для иллюстрации корреспонденций названия элементов отчетности (активы, обязательства, капитал, доходы, расходы), или характер доходов или расходов (амортизация, себестоимость, финансовые доходы, финансовые расходы и т.д.).

Следующим отличием является строгая привязка в российском учете к наличию первичных документов. Во многом это является результатом влияния налогового законодательства, диктующего свои правила учета, в частности документирования хозяйственных операций. В результате в российском учете возможно неполное признание затрат, понесенных в отчетном периоде, если нет их документального подтверждения.

МСФО не упоминают о взаимосвязи между первичным документом и выполнением операции. Приоритет при этом - формирование максимально объективного финансового результата, что является одним из основных подходов МСФО. Таким образом, по МСФО принцип начисления применяется более последовательно, чем в РСБУ.

Строго говоря, на основе вышеизложенного, различия МСФО и РСБУ можно признать различиями в принципиальных подходах к учету (рис. 2).

Среди российских специалистов по-прежнему идет дискуссия о том, что подлежит реформированию, над чем следует работать: над составлением финансовой отчетности или над правилами бухгалтерского учета. Большинство придерживаются первой позиции, однако отдельные специалисты по-прежнему делают ставку на совершенствование правил бухгалтерского учета.

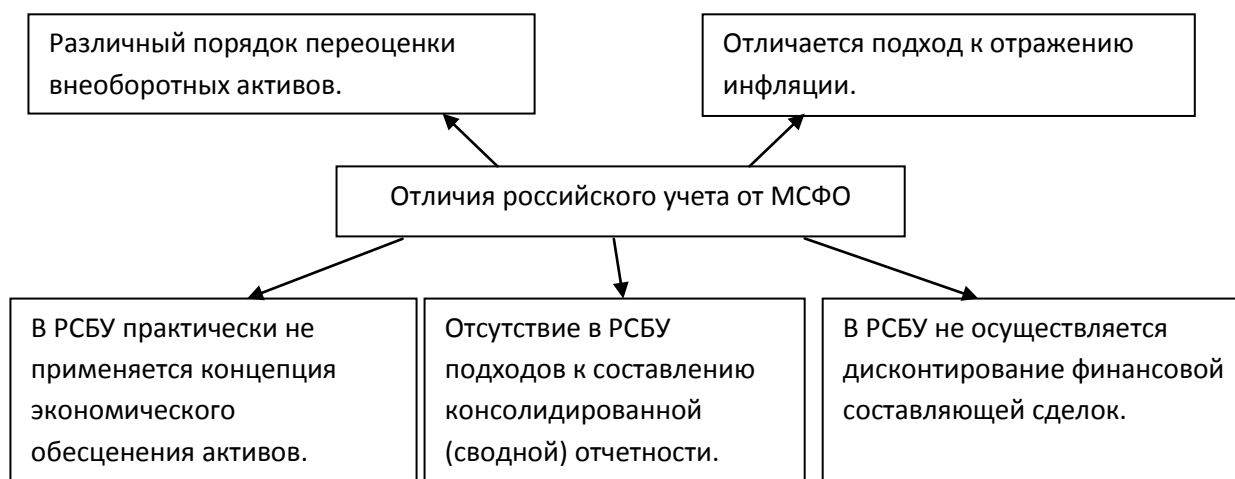


Рисунок 2 - Отличия российского учета от МСФО.

В настоящее время продолжается обсуждение и согласование новых российских стандартов, отвечающих современным экономическим реалиям. В странах Европы приняты собственные национальные стандарты, сформированные в значительной степени под влиянием прецедентов, которыми объясняется отставание действующих требований о раскрытии информации и уровня информационной открытости.

Международный опыт перехода на МСФО показывает, что основные трудности заключаются в применении национальных стандартов, определяющих более высокий или, напротив, более низкий уровень раскрытия информации или иной набор методов учета по сравнению с МСФО. Законодательно должен быть урегулирован целый ряд вопросов:

сделаны терминологические уточнения, утверждены четкие принципы бухгалтерского учета, раскрыто содержание финансовой отчетности и определены методы ее составления.

Применение МСФО позволит не только увеличить объемы данных, но и брать их непосредственно из бухгалтерского баланса при составлении финансовой отчетности, для того чтобы не делать дополнительных отчетов и корректировок.

### Библиография

1. Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» (с изменениями от 21.11.2011).
2. Вахрушина М.А., Содержание и процедуры составления консолидированной финансовой отчетности // «Международный бухгалтерский учет», 2011 № 13, 14, 15.
3. Титова С.И., МСФО и РСБУ: различия и точки соприкосновения // «Экономико-правовой бюллетень», 2011 № 8.
4. Черникова Л.И., МСФО в России: современное состояние, практика применения и пути дальнейшего развития // «Международный бухгалтерский учет», 2011, № 32.
5. URL: <http://www.iasb.org/standards/index.asp>

## INFLUENȚA INFLAȚIEI ASUPRA EVALUĂRII STOCURILOR

*Bugan Corneliu, ASEM  
Lector universitar*

*The stocks are considered objects that imply considerable capital investments, that is why they represent one of the factors determining the decisional process in the company.*

*The bookkeeping of stocks account not only for the correct accounting records and control of material assets, but also for providing the information necessary for cost calculation by management accounting.*

Indiferent de segmentul de piață pe care îl ocupă un agent economic, acesta tinde să stăpânească mediul economic, însă se confruntă cu procesele inflaționiste.

Inflația este un proces economico-financiar ce are ca efect erodarea în timp a puterii de cumpărare a monedei naționale. Ea este o consecință a creșterii persistente a prețurilor în economie și a scăderii puterii de cumpărare a bunurilor.

Într-o perioadă caracterizată ca fiind inflaționistă variațiile unității monetare influențează informațiile degajate de:

- situațiile financiare
- structura financiară a întreprinderii,

Situațiile financiare în care baza de evaluare a patrimoniului o reprezintă costul istoric, prezintă o imagine distorsionată, cu informații relevante pentru judecățile ulterioare. Astfel apare întrebarea firească: Cum poate furniza contabilitatea o reprezentare fidelă a realului economic, când ea prelucrează valori economice, exprimate în monedă de diferite puteri de cumpărare?. A ignora această realitate înseamnă a prezenta în situațiile financiare rezultate fictive, deoarece costurile istorice înregistrate la intrarea anterior vânzărilor sunt exprimate în unitățile de cont care nu au aceeași valoare cu valoarea de realizare bazată pe prețul de vânzare la ieșire. O astfel de situație impune o retratare corespunzătoare a tuturor elementelor cuprinse în situațiile financiare, care să așeze informațiile contabile după criteriul adevărului economic.

După cum se știe, pentru majoritatea unităților patrimoniale, stocurile constituie cea mai mare parte a activelor de care dispun la un moment dat, iar profitabilitatea și eficiența unei unități patrimoniale depinde de realizarea eficientă a procesului de transformare a stocurilor în fluxuri bănești și a fluxurilor bănești din nou în stocuri.

Atunci cînd evaluarea stocurilor se bazează pe costul istoric se pune problema avantajelor și dezavantajelor acestuia. Costul istoric presupune ca orice element patrimonial să fie evaluat și înregistrat în contabilitate la costul său de intrare menționat în documentele justificative, care consemnează operația economică.

Acesta reprezintă valoarea elementelor patrimoniale la data intrării lor în unitare și se menține în general, același pînă la ieșirea lor din patrimoniu.

Adepii acestui principiu consideră că o contabilitate bazată pe costurile istorice este:

- pertinent, deoarece permite măsurarea calității deciziilor trecute.
- obiectivă, deoarece se bazează pe tranzacții reale, constatate cu ajutorul factorilor.
- ușor de stabilit și de înțeles
- utilizabilă pentru calculul performanțelor, chiar și în perioadă de inflație. (1, p.49)

Dezavantajele costului istoric, utilizat ca unica metoda de evaluare a elementelor patrimoniale sunt : (2, p.711)

- subevaluarea diverselor posturi de bilanț,
- imposibilitatea exprimării performanțelor reale ale unității la diferite perioade de timp, deoarece neluarea în calcul a fluctuațiilor pe prețuri, are drept consecință o supraevaluare a rezultatului financiar,
- denaturarea examinării de ansamblu a evoluției activității unității și a comparabilității rezultatelor financiare ca urmare a lipsei de uniformitate valorică în evaluarea elementelor patrimoniale.

Din jocul comparativ al avantajelor și inconveniențelor s-au nascut dezbateri aprige privind cele doua tipuri de contabilități: în costuri istorice sau de inflație, deoarece mărimile patrimoniale și rezultatele sunt în mod evident altele.

Adepii contabilității în costuri istorice acreditează ideea “intangibilității” prețului de cumpărare înscris în factură.

Adepii contabilității de inflație afirmă însă, că profitul calculat, respectînd principiul costurilor istorice, este fictiv. (1, p.51)

În opinia noastră, în condițiile cînd o economie trece printr-o perioadă de hiperinflație, folosirea costului istoric în evaluarea patrimoniului, situațiile financiare vor prezenta o imagine distorsionată, cu informații irelevante pentru judecățile ulterioare.

Pentru reprezentarea cît mai fidelă a entității confruntată cu un mediu inflaționist, pe plan legislative au fost elaborate o serie de norme care reglementează consecințele inflației asupra evaluării elementelor patrimoniale. În acest sens, Comitetul Internațional de Standarde Contabile, analizînd influențele inflației au elaborat norma IAS 29 “Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste”, care prevede în mod expres că situațiile financiare ale unei entități care raportează în monedă unei economii, hiperinflaționiste, bazate fie pe modelul costului istoric, fie pe cel al costului curent, trebuie exprimate în raport cu unitatea de măsură curentă, la data bilanțului. Sumele corespondente perioadei anterioare, cerute de IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare și orice informații în ceea ce privește perioadele precedente vor fi deasemenea formulate în raport cu unitatea de măsură curentă la data bilanțului.

Directiva a 4-a europeană stabilește regulile de întocmire și prezentare a documentelor de sinteză, precizînd că în articolul 33, al acestui document, evaluarea stocurilor în condiții de inflație se face la valoarea de înlocuire.

Standardele internaționale de contabilitate, directivele europene au impus în practica din domeniu, următoarele metode de contabilitate adaptate la inflație:

- metode bazate pe conversie – care constau în a exprima informația financiară în putere constantă de cumpărare sau putere de cumpărare general,
- metode bazate pe evaluare – care presupun înlocuirea costului istoric prin costul actual, sau costul curent,
- metode combinate sau mixte – rezultate prin combinarea celor doua, denumită și metoda în termeni reali.

Metodele bazate pe conversie sau contabilitatea în putere constantă de cumpărare se poate aplica și pentru evaluarea stocurilor care sunt considerate elemente monetare. Pentru cuantificarea incidenței deprecierii monetare se apelează la un indice general al prețurilor, care reflectă în principiu pierderea puterii de cumpărare într-o anumită perioadă. Principiul de bază în aplicarea metodei bazate pe conversie, constă în transformarea valorică a elementelor patrimoniale exprimate în costul istoric din momentul intrării în patrimoniu, într-un cost exprimat în puterea de cumpărare generală din momentul închiderii exercițiului financiar sau în puterea de cumpărare medie a perioadei de gestiune.

Corelația valorii stocurilor în funcție de puterea de cumpărare generală modifică unitatea de evaluare fără a modifica baza de evaluare, respective costul istoric.

Formula folosită pentru retratarea stocurilor este:

$$\begin{aligned} \text{Valoarea retratata} &= \text{Valoarea la cost} && \text{Factorul} \\ \text{la data bilantului} &= \text{istoric} && \text{de} \\ & && \text{X} && \text{conversie} \\ & && && \\ & && && \\ \text{Factorul de} & && && \\ \text{conversie} &= && \frac{\text{Indicile general al prețurilor la 31.12.N}}{\text{Indicile general al prețurilor pe luna}} \\ \text{sau indicile de} & && \text{sau anul când s-a produs intrarea} \\ \text{actualizare la inflație} & && \end{aligned}$$

Retratarea valorii bilanțiere a stocurilor cumparate pe baza metodei de contabilitate în puterea constant de cumparare, poate fi simplificată dacă se face recurs la viteza medie de rotație a stocurilor. Astfel, valoarea retratăă a stocurilor cumpărate, se determină pe baza relației:

$$\begin{aligned} \text{Valoarea retratăă} &= \text{Soldul final al} && \text{X} && \text{Indicile mediu} \\ \text{in lei} &= \text{stocurilor} && && \text{general al} \\ \text{a stocurilor} &= \text{în costuri istorice} && && \text{preturilor} \\ \text{cumparate} & && && \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Indicile} & && \text{Soldul final al} && \text{Indicele} \\ \text{mediu} &= && \text{stocurilor} && \text{general} \\ \text{general} &= && \text{în costuri istorice} && \text{al prețurilor} \\ \text{al prețurilor} &= && \frac{\text{Soldul final al}}{\text{Cumparări în cursul}} && \text{X } \left( \text{x } \frac{1}{2} \right) \\ & && \text{perioadei de gestiune} && \end{aligned}$$

Din cercetarea făcută, avînd în vedere și particularitățile economiei Republicii Moldova, considerăm că metodele bazate pe conversie sunt cele mai adecvate, pentru contabilitatea de inflație ce umează a fi aplicate în R. Moldova. Avînd la bază evoluția puterii de cumparare a monedei naționale (MDL), respectînd principiile contabile generale admise, contabilitatea indexată pleacă în construcția informației asupra situațiilor financiare, anuale de la contabilitatea în costuri istorice. Evaluarea elementelor patrimoniale prin aplicarea metodelor de conversie prezintă a serie de avantaje care le impun înaintea celorlalte cum ar fi:

- permit o cuantificare obiectivă a efectelor inflației asupra activității întreprinderii,
- prin tehnicile de ajustare a elementelor patrimoniale nu vor fi schimbate bazele de evaluare
- nu presupune interpretări și calculi complexe



Printre dezavantaje putem menționa creșterea costului informației, și faptul că inflația nu acționează în mod uniform asupra tuturor întreprinderilor

### **Bibliografie**

1. Nicolae Feleagă, Ion Ionașcu – Contabilitate Financiară, vol 1, Ed. Economica, 1993, București.
2. Iacob Petru Pîntea – Managementul Contabilității Românești, vol II, Ed. Intelcredo, 1998 Deva.
3. Tulvinschi Mihaela - Gestiunea, contabilitatea și controlul stocurilor.Ed. Sedcom Libris, 2004, Iași
4. Corneliu Buranda – Armonizarea dintre contabilitate și fiscalitate, Ed. Independența economică, 2002, Pitești
5. Alexandru Țugui – Contabilitatea inflației. Editura Economica, 2000, București, p.304

### **ПРОБЛЕМЫ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ИННОВАЦИОННЫМ ПОТЕНЦИАЛОМ ОРГАНИЗАЦИЙ**

*Лавриненко А.Р., канд. экон. наук, доцент,  
доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита  
«Полоцкий государственный университет»  
Республика Беларусь*

*В условиях неопределенности и экономической интеграции изменение характера управления базируется на совершенствовании аналитического учета и анализа показателей инновационной деятельности, что позволяет сформировать необходимое учетно-аналитическое обеспечение для прогнозирования, планирования и принятия стратегических решений по управлению инновационным потенциалом организаций.*

*In the face of uncertainty and economic integration are changing the goals and objectives of management. This requires improvement of analytical accounting and analysis of indicators of innovative activity, that allows you to create the necessary accounting-analytical support for the forecasting, planning and strategic decision-making on management of innovation potential of organizations.*

Стратегическая цель Государственной программы инновационного развития Республики Беларусь заключается в построении инновационной, конкурентоспособной, наукоемкой, устойчивой и социально-ориентированной экономики. Сложный процесс переориентации экономики страны на выпуск инновационной наукоемкой продукции нуждается в постоянном контроле над ходом выполнения поставленных общегосударственных задач. Их выполнение во многом предопределено своевременным принятием управленческих решений, экономическая обоснованность которых в немалой степени зависит от наличия перманентного обеспечения оперативной, комплексной и достоверной учетной информацией об участии экономических субъектов в инновационных процессах. Однако постановка современного учета и отчетности не позволяет сформировать необходимую и достаточную учетно-аналитическую базу в целях эффективного управления инновационным потенциалом организаций.

В настоящее время инновационная деятельность не рассматривается как самостоятельный объект бухгалтерского учета и комплексного экономического анализа. Эта проблема имеет не только теоретическое, но и ярко выраженное практическое значение, поскольку отсутствие адекватных учетно-аналитических методик существенно усложняет качественное управление инновационной деятельностью организаций. Важную актуальность, данная проблема приобретает с переходом учета на международные стандарты финансовой отчетности: глобализация и эффективная структуризация экономики, интеграция Республики Беларусь в мировую хозяйственную систему требуют соответствующей трансформации

бухгалтерского учета инновационных процессов и отражения их результатов в финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО.

Инновационный потенциал является важнейшей характеристикой, отражающей готовность организации к осуществлению инноваций, а его формирование определяется рядом факторов и условий развития современной экономики. В Республике Беларусь сформирована достаточно развитая система сбора статистических данных о научной и инновационной деятельности. Важным мотивом для ее создания была необходимость мониторинга достижений целевых программ инновационного развития. В настоящее время для оценки инновационного развития организаций используются данные форм статистической отчетности 1-нт (инновация) «Отчет об инновационной деятельности организации» и 1-нт (наука) «Отчет о выполнении научных исследований и разработок». Статистическое наблюдение инновационной активности организаций базируется на первичной учетной документации и включает отдельные информационные модули инновационной деятельности, характерные для каждого этапа осуществления инноваций, расходы и результаты которых подлежат аналитическому учету.

Инновационная деятельность непосредственно объединяет затраты и трансформирует их с момента появления новой идеи до момента ее реализации в инновационном продукте. Вопросы учета затрат по инновационной деятельности в отечественной науке и практике остаются до сих пор наименее изученными, в то время как нерациональный учет затрат на инновационные мероприятия влечет за собой недостоверную оценку эффективности инноваций. В связи с этим для удовлетворения практических потребностей экономического управления и формирования аналитического учета затрат на инновационные мероприятия целесообразно группировать затраты на инновации по их целевой ориентации и основным источникам финансирования. В рамках предлагаемого подхода в качестве объектов бухгалтерского учета и экономического анализа следует выделить три основных вида инноваций: технологические, организационные и маркетинговые. По каждому из выделенных таким образом направлений в рамках аналитического учета затрат целесообразно выделять конкретные инновационные проекты (темы) и подразделения — их исполнители. Основными источниками финансирования затрат на инновации являются собственные средства, средства республиканского и местного бюджетов, инновационных и венчурных фондов, бюджета Союзного государства, внебюджетных фондов, кредиты и займы, а также иностранные инвестиции.

Дальнейшая конкретизация объектов в рамках аналитического учета возможна по стадиям инновационного цикла с любой степенью детализации: маркетинговые исследования, выработка инновационной стратегии и планирование, поисковые НИР, прикладные НИОКР, создание опытных образцов, закупки технологического оборудования, организация и отладка технологических процессов, серийное производство, организация сбыта, реализация инновационной продукции, ее техническое обслуживание у заказчиков, ее модернизация, ремонт, утилизация. В составе общих затрат каждого этапа жизненного цикла инноваций необходимо обособленно отражать текущие и капитальные затраты на инновации, выполненные как собственными силами организации, так и затраты на оплату работ и услуг других организаций. Текущие затраты включают в себя расходы на оплату труда работников, занятых разработкой и внедрением инноваций, отчисления на социальные нужды, а также другие расходы, такие как затраты на приобретение сырья, материалов, оборудования и прочие, необходимые для обеспечения инновационной деятельности, выполняемой в течение года. Капитальные вложения в долгосрочные инвестиции, осуществляемые в связи с разработкой и внедрением инноваций, представляют собой ежегодные затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи.

Наиболее важным, с точки зрения статистического и налогового учета, является информационный модуль аналитического учета инновационной продукции (работ, услуг). Инновационная продукция (работы, услуги) – это новая продукция (работы, услуги) или

продукция (работы, услуги), которая в течение последних трех лет подвергалась значительной степени технологическим изменениям. В соответствии с законодательством продукция (работы, услуги) считается инновационной в течение трех лет с момента ее первой отгрузки (выполнения, оказания). Удельный вес отгруженной инновационной продукции является одним из важнейших параметров прогноза социально-экономического развития Республики Беларусь на 2013 год. В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 06.06.2011 № 231 «О некоторых вопросах стимулирования развития высокоэффективных производств» организации, реализующие инновационную продукцию, освобождены от уплаты в бюджет части налога на прибыль. Высвобожденные средства остаются в распоряжении организаций и направляются ими на научные исследования и разработки, разработку высокотехнологичной продукции и другие мероприятия. Таким образом, отгруженная инновационная продукция требует обособленного аналитического учета по счетам учета готовой и отгруженной продукции в разрезе их видов. Отдельно в составе инновационной продукции рекомендуется отражать объем продукции, связанной с нанотехнологиями.

Таким образом, эффективность созданных предпосылок инновационного развития будет обеспечена при успешном управлении, в том числе ведении учета инновационной деятельности, как основного этапа формирования информационной базы для принятия управленческого решения. Для решения этих проблем в первую очередь необходимо идентифицировать инновационную деятельность и источники ее финансирования как объекты бухгалтерского учета и экономического анализа, исследовать организацию аналитического учета затрат и результатов инновационной деятельности. Практическая значимость данного исследования заключается в постановке проблем учета и анализа основных показателей инновационной деятельности, решение которых позволит сформировать системную учетную информацию об инновационной деятельности как самостоятельном массиве данных и повысить качество учетно-аналитической информации для принятия эффективных управленческих решений по инновационной деятельности.

## **«СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В КОНТЕКСТЕ СБЛИЖЕНИЯ С МСФО»**

*Людмила Масько,  
старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита  
УО «Полоцкий государственный университет», Республика Беларусь*

*Accounting environmental covenants studied. The system of sub-accounts and the accounts of the analytical account of environmental covenants of the organization, which will drill down to sub-section "Environmental covenants" and opened up to him separate analytical accounts by type of covenants proposed.*

В рамках сближения национальных стандартов учета и отчетности с Международными стандартами финансовой отчетности существенно возрастает актуальность направлений их совершенствования. В Республике Беларусь необходимо активно использовать опыт зарубежных стран в сфере разработки и реализации стратегий создания зеленой экономики и в этой связи развивать учет экологических обязательств организаций. Хозяйственная деятельность должна осуществляться на условиях сбалансированного природопользования в направлении охраны окружающей среды и осуществлении мер по ее улучшению. Это накладывает определенные экологические обязательства на организации с целью возмещения ими вреда, причиненного компонентам природной среды. Однако формируемая в системе бухгалтерского учета информационная база не отражает в полной мере данные по экологическим обязательствам организаций, они не учитываются обособлено в составе

обязательств субъектов хозяйствования. Отсутствие учетной информации по экологическим обязательствам приводит к утрате взаимосвязи между природопользованием, природоохранной деятельностью и результатами экономической деятельности как на микро-, так и на макро- уровнях.

Проблемные аспекты учета экологических обязательств освещаются в трудах отечественных и зарубежных ученых. Исследование показывает единство мнений многих экономистов по вопросу отражения экологических обязательств как объектов бухгалтерского учета. Особое внимание совершенствованию системы бухгалтерского учета экологических обязательств уделяют ученые: В.Ф. Палий и В.В. Палий; Т.Н. Чепракова; Е.М. Алигаджиева; А.В. Зотов; Э.К. Муруева; К.С. Саенко; Е.В. Ильичева. Мнения ученых экономистов по развитию методик учета экологических обязательств разноплановые, но по своему содержанию они направлены на системное формирование такой информации на счетах бухгалтерского учета.

Считаем, что экологические последствия производственной деятельности могут иметь влияние и на социальную сферу: персонал организации и население. Вместе с тем, как нами было установлено при исследовании состава экологических обязательств как объектов бухгалтерского учета, такие компенсационные или упреждающие экологические платежи в практике организаций отсутствуют. В системе учета организаций отражаются платежи, по экологическим обязательствам перед бюджетом, а именно: платежи в пределах лимита и сверх установленных лимитов.

Важно отметить, что Концепция национальной безопасности Республики Беларусь предусматривает «...развитие национальной системы мониторинга окружающей среды, формирование рынка экологических услуг, внедрение экологического аудита и страхования, эффективной нормативной правовой базы экологической безопасности, включая систему платежей за пользование природными ресурсами и адекватную компенсацию ущерба, причиненного природной среде» [1]. Также, Министерство природных ресурсов и охраны окружающей среды Беларуси инициирует создание бизнес-клуба "Бизнес и экология" с целью «...расширения кооперации экологов с бизнесом для создания инновационных проектов в области охраны окружающей среды, рационального природопользования и устойчивого развития...» [2]. Выражается уверенность, что «...недостаточное внимание бизнеса к экологическим аспектам деятельности отдаляет от социально-промышленного комплекса страны западные рынки сбыта продукции из-за несоответствия высоким европейским экологическим и социальным стандартам, поскольку при принятии крупными западными потребителями решений о закупках белорусских товаров экологические аспекты начинают выходить на первый план» [2]. Следует особо подчеркнуть, что в Рио -де- Жанейро 20-22 июня 2012 года проходила Конференция ООН по устойчивому развитию «Рио+20», на которую были «... приглашены более ста глав государств и премьер-министров [3]». «... эксперты ООН считают, что конференция ... станет важным этапом в выработке и реализации целей и принципов устойчивого развития, которое позволит сохранить планету для будущих поколений» [3]. Поэтому, в современных условиях хозяйствования возрастает потребность пользователей информации в соответствующих экологоориентированных данных, формируемых в системе счетов бухгалтерского учета, отражаемых в бухгалтерской и статистической отчетности. Это позволит повысить экологизацию микро- и макроэкономических показателей, что будет способствовать принятию своевременных управленческих решений по охране окружающей среды и рациональному природопользованию организаций Республики Беларусь.

Результаты проведенного исследования позволяют обосновать предложения по совершенствованию аналитического учета, направленные в развитие учета экологических обязательств. Учитывая, что экологические обязательства в практике национального учета являются новым объектом, считаем обоснованным разработку схемы методик их учета, в разрезе классификации, учитывающей природопользование и формы природоохранной деятельности организаций: текущую природоохранную деятельность и природоохранные

мероприятия. Предложения сводятся к детализированной структуризации отражения информации по обязательствам в разрезе отдельных субсчетов «Экологические обязательства» и открываемых к нему отдельных аналитических счетов в разрезе видов обязательств. В условиях ведения автоматизированного бухгалтерского учета возможна конфигурация в виде отдельных субконто. Рекомендуемая структуризация счетов представлена в таблице 1.

**Таблица 1**

**Рекомендуемая структуризация счетов для учета краткосрочных и долгосрочных экологических обязательств**

Синтетический счет	Предлагаемый субсчет (субконто)
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	60.1 (ЭО) «Экологические обязательства» 60.1.1 (ЭО) «Экологические обязательства природопользования» 60.1.2 (ЭО) «Экологические обязательства природоохранной деятельности»
65 «Отложенные налоговые обязательства»	65.1 (ЭО) «Экологические обязательства» 65.1.1 (ЭО) «Экологические обязательства по отложенным налоговым обязательствам природопользования» 65.1.2 (ЭО) «Экологические обязательства по отложенным налоговым обязательствам природоохранной деятельности»
66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	66.4 (ЭО) «Экологические обязательства» 66.4.1 (ЭО) «Экологические обязательства по краткосрочным кредитам и займам природопользования» 66.4.2 (ЭО) «Экологические обязательства по краткосрочным кредитам и займам природоохранной деятельности»
67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»	67.4 (ЭО) «Экологические обязательства» 67.4.1 (ЭО) «Экологические обязательства по долгосрочным кредитам и займам природопользования» 67.4.2(ЭО) «Экологические обязательства по долгосрочным кредитам и займам природоохранной деятельности»
68 «Расчеты по налогам и сборам»	68.6 (ЭО) «Экологические обязательства» 68.6.1 (ЭО) «Экологические обязательства по налогам и сборам природопользования» 68.6.2 (ЭО) «Экологические обязательства по налогам и сборам природоохранной деятельности»
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	76.8 (ЭО) «Экологические обязательства» 76.8.1 (ЭО) «Экологические обязательства природопользования» 76.8.2 (ЭО) «Экологические обязательства природоохранной деятельности»

**Примечание - Собственная разработка на основе изучения нормативной и специальной экономической литературы.**

Проведенное исследование бухгалтерского учета экологических обязательств в научной экономической литературе отечественных и зарубежных ученых, а также изучение нормативно – правовых актов, международных стандартов финансовой отчетности позволило разработать направления его совершенствования. Рекомендуемая структуризация счетов бухгалтерского учета экологических обязательств позволит обеспечить формирование и получение необходимой, полезной, достоверной и полной детализированной информации по экологическим обязательствам природопользования и природоохранной деятельности субъектов, тем самым, устранив резкое отставание от потребности в ней.

## Библиография

1. Об утверждении Концепции национальной безопасности Республики Беларусь. Указ Президента Республики Беларусь №575 от 09.11.2010года
2. Материал «belta.by»: «Белорусских бизнесменов планируют привлечь к решению экологических проблем» [http://www.belta.by/ru/all\\_news/economics/Belorusskix-biznesmenov-planirujut-privlech-k-resheniju-ekologicheskix-problem\\_i\\_566278.html](http://www.belta.by/ru/all_news/economics/Belorusskix-biznesmenov-planirujut-privlech-k-resheniju-ekologicheskix-problem_i_566278.html)
3. Материал издания «Вести.Ru»: Участники «Рио+20» подпишут декларацию «Будущее, которое мы хотим». <http://news.mail.ru/politics/9339370/>

## ASPECTE ALE CONTABILITĂȚII IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE LA ÎNTRINDERILE NECOMERCIALE

*Cauș Lidia, dr. conf., ASEM*

*Non-for-profit organizations are juridical persons not having the goal of getting a profit and distributing it among the members of the organization. In this articole are exposed some proposals related to the improvement of the intangible assets accountancy in non-for-profit organizations, which will lead to the providing of some true and objective information to information users.*

Crearea și existența organizațiilor necomerciale este o consecință a realizării dreptului la asociere, consacrat de Declarația Universală a Drepturilor Omului și de Constituția Republicii Moldova, prin care este garantată libertatea opiniei și exprimării, libertatea întrunirilor, dreptul de afiliere etc. **Organizația necomercială** se definește ca persoană juridică al cărei scop principal este altul decât obținerea de profit și care este înregistrată sub formă de *asociație, fundație, instituție*. Aceste organizații activează în baza contribuțiilor și mijloacelor cu destinație specială, cum ar fi granturi, donații, sponsorizări, taxe de aderare, contribuțiile membrilor etc.

Definiția organizației necomerciale determină particularități în modul de evidență a acestora, începînd cu întocmirea politicii de contabilitate, contabilizarea mijloacelor cu destinație specială, mijloacelor nepredestinate, contribuțiilor fondatorilor și membrilor organizației, fondurilor, veniturilor și cheltuielilor, immobilizărilor necorporale și corporale, activelor curente și finalizînd cu conținutul informației rapoartelor financiare. Contabilitatea în organizațiile necomerciale este reglementată de Legea contabilității, Legea cu privire la asociațiile obștești, Legea cu privire la fundații, Legea cu privire la filantropie și sponsorizare, Bazele Conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare, Planul de conturi contabile ale activității economico-financiare, Standardele Naționale de Contabilitate (S.N.C.), Comentariile la S.N.C., Regulamentul privind inventarierea, Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale ș.a. În conformitate cu art.2 din Legea contabilității aceste organizații sunt obligate să țină evidența, parcurgînd toate etapele ciclului contabil: întocmirea documentelor primare și centralizatoare, evaluarea și recunoașterea elementelor contabile, reflectarea informațiilor în conturile contabile, perfectarea registrelor contabile, balanței de verificare și Cărții mari, întocmirea rapoartelor.

Pentru desfășurarea activităților sale statutare organizațiile necomerciale utilizează diverse active printre care immobilizările necorporale adică activele nemateriale, cum ar fi programe informatice, licențe, drepturi de autor, embleme, mărci etc. La contabilizarea immobilizărilor necorporale respectivele organizații aplică prevederile Indicațiilor metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale și regulile S.N.C. 13 „Contabilitatea activelor nemateriale”.

Conform p.4 al S.N.C.13 activele nemateriale reprezintă active nepecuniare care nu îmbracă formă materială, sunt controlate de întreprindere și utilizate mai mult de un an în activitatea de producție, comercială și alte activități, precum și în scopuri administrative sau destinate predării în folosință persoanelor juridice și fizice. Astfel, immobilizările necorporale sînt utilizate de entitatea

necomercială mai mult de un an în activitatea sa statutară și misiuni speciale finanțate ce corespund obiectivelor statutare.

Organizația necomercială, în baza planului de conturi contabile aprobat de Ministerul Finanțelor, trebuie să elaboreze planul de conturi propriu de lucru, ținând cont de prevederile Indicațiilor metodice. Acesta trebuie să cuprindă conturile sintetice, subconturile și conturile analitice necesare pentru evidența elementelor contabile ale organizației. În conformitate cu Anexa nr.1 la Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale pentru evidența imobilizărilor necorporale pot fi folosite următoarele conturi și subconturi: contul **111 “Active nemateriale”** cu subconturile 1111 “Imobilizări necorporale aferente activităților economice statutare” și 1112 “Imobilizări necorporale aferente fondurilor”; contul **112 “Active nemateriale în curs de execuție”** cu subconturile 1121 “Imobilizări necorporale în curs de execuție aferente activităților economice statutare” și 1122 “Imobilizări necorporale în curs de execuție aferente fondurilor”; contul **113 “Amortizarea activelor nemateriale”** cu subconturile 1131 “Amortizarea imobilizărilor necorporale aferente activităților economice statutare” și 1132 “Amortizarea imobilizărilor necorporale aferente fondurilor”; contul **342 “Subvenții”** cu subcontul 3421 “Fondul de imobilizări”.

În dependență de sursele de proveniență imobilizările necorporale pot fi primite în calitate de sponsorizări sau donații, de la fondatorii sau membrii organizației cu titlu gratuit sau pot fi procurate din sursele proprii ale organizației. În organizațiile necomerciale apar particularități aferente contabilității imobilizărilor necorporale primite cu titlu gratuit sau procurate din contul diferitor surse de finanțare pentru transmitere altor beneficiari. Aceste imobilizări necorporale pot fi înregistrate ca active în conturi bilanțiere, doar în cazul respectării criteriilor de recunoaștere stabilite de standardele de contabilitate. În alte cazuri activele respective se înregistrează în conturi extrabilanțiere, de exemplu la contul 926 “Active care nu aparțin organizației necomerciale”.

Imobilizările necorporale primite cu titlu gratuit, indiferent de destinația lor, se evaluează la valoarea de intrare, care se determină în baza actelor de donație, proceselor-verbale de primire-predare și a altor documente, care confirmă transmiterea dreptului de proprietate sau de folosință și destinația acestora. Valoarea de intrare a imobilizărilor necorporale primite în folosință temporară sau cu scopul transmiterii lor ulterioare unor categorii de beneficiari stabiliți, se evaluează de către o comisie independentă conform documentelor de însoțire sau în baza:

- *prețului donatorului* - atunci când imobilizările necorporale sînt produse de către acesta;
- *valorii juste* - când donatorul a procurat imobilizările necorporale în scopul donației sau când valoarea acestora nu este indicată în documentele de primire;
- *valorii în vamă* - în cazul primirii imobilizărilor necorporale din străinătate, când valoarea nu este indicată în documentele donatorilor străini;
- *valorii determinate în altă bază rațională* - la primirea imobilizărilor necorporale foste în folosință când valoarea acestora nu este indicată în documentele de primire.

Imobilizările necorporale întrate se pun la evidență la *valoarea de intrare*, care include valoarea de procurare sau valoarea consemnată în contractul de donație sau sponsorizare, plus suma cheltuielilor efectuate la procurarea activului sau punerea lui în exploatare. Cheltuielile de achiziționare și de pregătire a imobilizărilor necorporale pentru realizarea misiunilor speciale se includ în valoarea de intrare a acestora numai în cazul când acestea au fost acoperite din aceeași sursă de finanțare. În caz contrar aceste costuri se înregistrează ca cheltuieli curente ale entității. Dacă valoarea imobilizărilor este înregistrată în valută străină, atunci aceasta se recalculează și se înregistrează în contabilitate în lei moldovenești, conform cursului stabilit de Banca Națională a Moldovei la data semnării contractului sau al actului de primire-predare a obiectului în proprietatea organizației necomerciale.

Imobilizările necorporale pot fi primite sau procurate din mai multe surse, cum ar fi: mijloace cu destinație specială, mijloace nepredestinate și surse de autofinanțare. Activele nemateriale primite sau procurate din contul mijloacelor cu destinație specială se înregistrează în baza prevederilor Indicațiilor metodice. La aplicarea *contabilității de angajamente* mijloacele cu destinație specială se recunosc în cazul existenței unei certitudini întemeiate că: mijloacele vor fi primite de către

organizația necomercială, condițiile aferente utilizării acestor finanțări vor fi îndeplinite, precum și valoarea mijloacelor poate fi determinată în mod credibil.

Mijloacele cu destinație specială care urmează să fie primite se înregistrează:

Dt 134 “Creanțe pe termen lung”, 229 “Alte creanțe pe termen scurt”

Ct 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială”, 539 „Alte datorii pe termen scurt”.

Activele nemateriale primite din contul mijloacelor cu destinație specială se reflectă:

Dt 111 “Active nemateriale”, 112 “Active nemateriale în curs de execuție”

Ct 134 “Creanțe pe termen lung”, 229 “Alte creanțe pe termen scurt”.

În cazul aplicării *contabilității de casă* mijloacele cu destinație specială se recunosc în momentul primirii immobilizărilor necorporale prin înregistrarea contabilă:

Dt 111 “Active nemateriale”, 112 “Active nemateriale în curs de execuție”

Ct 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială”, 539 „Alte datorii pe termen scurt”.

Crearea fondului de immobilizări la suma utilizării mijloacelor cu destinație specială pentru procurarea sau crearea immobilizărilor necorporale este un aspect specific pentru organizațiile necomerciale care se înregistrează:

Dt 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială”, 539 „Alte datorii pe termen scurt”

Ct 342 “Subvenții”, subcontul 3421 “Fondul de immobilizări”.

Reflectarea în componența capitalului propriu a unui fond de immobilizări creat de entitatea necomercială, după părerea noastră impune niște obligații față de membrii organizației, ceea ce nu caracterizează particularitățile contabilității în aceste organizații, deoarece la acestea lipsește capitalul propriu și obligațiile față de fondatori. Cu atât mai mult existența contului 342 “Subvenții” impune necesitatea întocmirii Raportului privind fluxul capitalului propriu la organizațiile care utilizează sistemul complet de evidență contabilă, ceea ce nu reflectă realitatea la organițiile respective. În literatura de specialitate de către specialiștii în domeniu sunt inițiate propuneri de creare a fondului de immobilizărilor necorporale în componența contului 323 „Alte rezerve”, iar după părerea altor specialiști, acesta poate fi reflectat la un subcont distinct deschis în cadrul contului 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială”. Reflectarea fondului de immobilizări la un subcont deschis în cadrul contului 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială” la fel nu reflectă în bilanțul contabil și nici în evidența sintetică situația clară despre soldul finanțărilor disponibile la o dată anumită și a celor utilizate pentru procurarea immobilizărilor. Este mai rațional, în opinia noastră ca în scopul reflectării mijloacelor cu destinație specială folosite pentru procurarea immobilizărilor necorporale de aplicat contul 426 “Alte datorii pe termen lung calculate”, la subcontul numit 4261 „Finanțări în immobilizări necorporale”. Argumentarea aplicării acestui cont constă în respectarea gradului de exigibilitate a datoriilor pus la baza construirii bilanțului contabil. Acest cont dă posibilitatea reflectării finanțărilor în immobilizări necorporale, care sunt obiecte cu o durată de funcționare mai mare de un an, iar la contul 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială” vor fi reflectate mijloacele cu destinație specială neutilizate la un moment anumit. La subcontul 4261 „Finanțări în immobilizări necorporale” pe credit vor fi reflectate sumele finanțărilor utilizate pentru procurarea immobilizărilor, iar pe debit - decontarea acestor finanțări în mărimea sumei amortizării lunare calculate a immobilizărilor necorporale, soldul reflectând finanțările utilizate pentru procurarea immobilizărilor nedecontate.

Immobilizările necorporale pot fi primite sau procurate și din contul mijloacelor nepredestinate, care reprezintă active și servicii primite, sau urmează să fie primite de către organizația necomercială, a căror utilizare nu este condiționată inițial de realizarea unor misiuni speciale. Astfel, immobilizările necorporale primite sau procurate din contul mijloacelor nepredestinate se înregistrează direct la majorarea fondului de immobilizări:

Dt 111 “Active nemateriale”, 112 “Active nemateriale în curs de execuție”

Ct 342 “Subvenții”, subcontul 3421 “Fondul de immobilizări”.

În cazul mijloacelor nepredestinate inițial decontate la venituri curente și utilizate ulterior pentru procurarea sau crearea immobilizărilor necorporale, conform prevederilor din Indicațiile metodice mai întâi se contabilizează primirea mijloacelor bănești:

Dt 241 „Casa”, 242 „Conturi curente în valută națională”, 243 „Conturi curente în valută străină”



Ct 612 “Alte venituri operaționale”.

Apoi se reflectă intrarea imobilizărilor necorporale din contul mijloacelor nepredestinate:

Dt 111 “Active nemateriale”, 112 “Active nemateriale în curs de execuție”

Ct 521 “Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale” sau 812 “Activități auxiliare”.

Totodată, intrarea imobilizărilor necorporale în acest caz este însoțită de majorarea fondului de imobilizări din contul cheltuielilor curente:

Dt 714 “Alte cheltuieli operaționale”

Ct 342 “Subvenții”, subcontul 3421 “Fondul de imobilizări”.

Imobilizărilor necorporale pot fi utilizate la organizarea activităților pentru îndeplinirea scopurilor statutare, pentru necesități administrative și alte direcții. În contabilitatea organizațiilor necomerciale calculul amortizării imobilizărilor necorporale pe perioada utilizării lor se efectuează cu ajutorul metodelor de calcul recomandate de S.N.C. 13. Metoda de calcul al amortizării imobilizărilor necorporale aleasă trebuie să fie stipulată în Politica de contabilitate al entității întocmită și aprobată pentru anul de gestiune. În conformitate cu S.N.C. 13 amortizarea reprezintă repartizarea sistematică a valorii activului nematerial în decursul întregii durate de exploatare utilă a acestuia la consumurile sau cheltuielile perioadei pe durata utilizării lor. Luând în considerație că imobilizările necorporale care aparțin organizației sînt primite cu titlu gratuit sau procurate din sursele donatorilor, acestea sînt folosite cu un scop determinat și în perioadele stabilite de proiecte. După părerea noastră, pentru calculul amortizării imobilizărilor necorporale la aceste entități metodele cele mai recomandabile sunt cea liniară și în raport cu cantitatea unităților fabricate sau serviciilor prestate.

La contabilizarea calculului amortizării imobilizărilor necorporale primite sau procurate din contul mijloacelor cu destinație specială apar particularități esențiale, deoarece conform Indicațiilor metodice sumele amortizării imobilizărilor necorporale calculate nu se reflectă la consumuri sau cheltuieli. Specific pentru organizațiile necomerciale este calcularea amortizării imobilizărilor intrate din contul mijloacelor cu destinație specială și nepredestinate prin micșorarea fondului de imobilizări:

Dt 342 “Subvenții”, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”

Ct 113 „Amortizarea activelor nemateriale”.

În cazul modernizării imobilizărilor necorporale apar costuri ulterioare, care se contabilizează în baza regulilor generale stabilite în standardele de contabilitate și Indicațiile metodice. În organizațiile necomerciale costurile ulterioare pot fi acoperite din contul: mijloacelor cu destinație specială, mijloacelor nepredestinate și fondului de autofinanțare. Capitalizarea costurilor ulterioare se admite în cazul în care acestea au generat majorarea termenului de funcționare utilă și creșterea productivității imobilizărilor necorporale.

Reevaluarea imobilizărilor necorporale ale entităților necomerciale se efectuează în baza regulilor generale stabilite în S.N.C. 13, ținînd cont de prevederile specifice prevăzute în Indicațiile metodice. Formulele contabile se întocmesc în dependență de sursa de intrare. Pentru imobilizările primite sau procurate din contul mijloacelor cu destinație specială și nepredestinate diferențele din reevaluarea imobilizărilor necorporale se înregistrează la modificarea fondului de imobilizări astfel:

a) ecartul din reevaluarea imobilizărilor necorporale: Dt 111 “Active nemateriale”, 112 “Active nemateriale în curs de execuție” Ct 342 “Subvenții”, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”;

b) micșorarea valorii din reevaluarea imobilizărilor necorporale: Dt 342 “Subvenții”, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări” Ct 111 “Active nemateriale”, 112 “Active nemateriale în curs de execuție”.

La organizațiile necomerciale contabilitatea ieșirii imobilizărilor necorporale este condiționată de sursa de intrare și cauza ieșirii lor. Ieșirea imobilizărilor necorporale procurate sau create din contul surselor de autofinanțare se contabilizează conform prevederilor S.N.C. 13. În cazul casării imobilizărilor necorporale intrate din contul mijloacelor speciale ca urmare a amortizării totale se înregistrează decontarea amortizării acumulate:

Dt 113 „Amortizarea activelor nemateriale” Ct 111 “Active nemateriale”.

În cazul casării immobilizărilor necorporale înainte de expirarea duratei de funcționare utilă a acestora, precum și la transmiterea cu titlul gratuit a lor se întocmesc următoarele înregistrări contabile:

a) decontarea sumei amortizării acumulate a immobilizărilor necorporale:

Dt 113 „Amortizarea activelor nemateriale” Ct 111 “Active nemateriale”;

b) decontarea valorii de bilanț a immobilizărilor necorporale:

Dt 342 “Subvenții”, subcontul 3421 „Fondul de immobilizări”

Ct 111 “Active nemateriale”, 112 “Active nemateriale în curs de execuție”;

c) valoarea de vânzare a immobilizărilor necorporale:

Dt 229 “Alte creanțe pe termen scurt” Ct 612 “Alte venituri operaționale”.

Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale

reglementează modul de evidență în cadrul acestor entități, ceea ce a condus la stabilirea

principiilor și regulilor de bază ale evidenței și informațiilor furnizate de rapoartele financiare.

Contabilitatea immobilizărilor necorporale este specifică și implică particularități în cadrul

organizațiilor necomerciale. Propunerile aduse întru soluționarea problemelor menționate conduc

la perfecționarea modului de evidență a immobilizărilor necorporale, furnizând informații obiective

și veridice utilizatorilor de informație, precum și finanțatorilor actuali și potențiali pentru luarea

deciziilor în cadrul activității organizațiilor necomerciale.

### **Bibliografie**

1. Legea contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007. Monitorul Oficial nr.90-93 din 29.06.2007;
2. Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.174 din 25.12.1997. Monitorul Oficial nr. 88-91 din 30.12.1997;
3. Indicații metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.158 din 06.12.2010. Monitorul Oficial nr.254-256/981 din 24.12.2010.

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ: ВЗАИМОСВЯЗЬ КАК ЭЛЕМЕНТОВ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ**

*Пелагея Яковлевна Папковская,  
Доктор экономических наук, Профессор,  
Белорусский Государственный Экономический Университет, Минск, Беларусь*

*Having considered the views of scientists and experts on the problem of accounting and taxation. It is noted, that formation system of tax reporting, not tax accounting, functions in the republic, and the development of methodological support its relationship with the accounting required.*

*Функционирование налоговой системы каждого государства выступает в роли практического механизма управления. Оно возможно только во взаимосвязи с системой бухгалтерского учета, так как только она позволяет отобразить все многообразие налоговых взаимоотношений хозяйствующих субъектов с государством. Для отечественной практики налогообложения характерен большой объем и разнообразие налоговых форм, сложность исчисления многочисленных налогооблагаемых позиций. Это привело к значительному росту объема учетной работы бухгалтерской службы по расчетам с бюджетом. Это объясняет возникновение термина «налоговый учет».*

По данной проблеме давно развернулась полемика среди ученых и специалистов по проблемам бухгалтерского учета, правового регулирования и налогообложения. Взгляды на

проблему налогового учета как такового самые различные: от полярных до умеренно компромиссных.

Не отрицая формирования налоговых показателей посредством данных бухгалтерского учета, сторонники концепции признания налогового учета норму налогового регулирования в изложении «для целей налогообложения» трансформировали в понятие налогового учета. Более того, для укрепления созданного статуса системы налогового учета ими обозначен метод изучения объекта налогового учета, объединяющий выделенные следующие приемы и способы:

- «— установление специальных учетно-налоговых показателей;
- расчет «специальной «налоговой себестоимости»;
- определение метода формирования налогооблагаемой базы;
- установление налогового дисконта;
- определение налогового периода;
- ведение специальной налоговой документации».

Здесь представлена обобщенная процедура исчисления налогооблагаемых баз, которая выполняется бухгалтерами по отражению состояния расчетов по налоговым платежам. Это повторяющаяся ежемесячная процедура учетной работы и притом по объему не самая значительная. Ее значимость определяется объемом и характером всей учетной работы за отчетный период. Представление информации о состоянии расчетов по бюджетным платежам есть результат хозяйственных операций, осуществляемых в системе бухгалтерского учета.

Информационной базой для правильного исчисления налогов является, во-первых, сбор и регистрация информации о всех хозяйственных операциях, а во-вторых, ее обработка для целевого представления и использования. А это есть функция бухгалтерского учета.

Новизна взаимоотношений хозяйствующих субъектов с государством, определяющаяся развитием различных форм налоговых обязательств, не изменила самой сущности бухгалтерского учета, где формируется вся исходная информация о состоянии этих обязательств. Однако существующий характер расчетов с бюджетом не является основой для искусственного формирования понятийного аппарата и разделения функций действующей системы бухгалтерского учета.

Финансовая отчетность в Беларуси, как и в любой другой стране, формируется под воздействием налогообложения, но это формирование происходит в системе бухгалтерского, а не налогового учета. Учетная информация является основной для формирования любой экономической информации в том числе и о состоянии расчетов по налоговым платежам. Этому придерживаются и немецкие экономисты Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Минк. Практика учетной работы показывает, что невозможно сформулировать общие принципы налогового учета, а также определить его критерии оценки качества представляемой информации из-за отсутствия сферы приложения.

По рассматриваемой проблеме взаимосвязи бухгалтерского и налогового учета нельзя не остановиться на выводах видных исследователей в области бухгалтерского учета, тем более, что они, по нашему мнению, раскрывают ее сущность. Это взгляды на проблему Я. В. Соколова, В. В. Патрова, Л. З. Шнейдмана, С. А. Николаевой, которые признают проблему взаимодействия бухгалтерского учета и налогообложения, но не налогового учета. Как уже нами отмечалось, главная суть проблемы состоит в установлении соотношения влияния государственного регулирования системы бухгалтерского учета, которое может быть как доминирующим в ее организации, так и слабо выраженным. Эта проблема характерна для всех стран. «На практике каждая страна при создании системы бухгалтерского учета и отчетности в той или иной степени опирается на законодательные акты... В некоторых странах закон требует, чтобы бухгалтерские отчеты были подготовлены в соответствии с налоговым законодательством». Германия является лидером такого подхода, так как главенствующим в учетной работе является обеспечение соответствия практики действующему законодательству и значительная часть методов учета предписана Верховным налоговым судом. Для Франции также является характерным, что «налоговая система

становится абсолютно самостоятельным инструментом экономической политики государства. Бухгалтерский учет с его динамическим идеалом полностью забыт». Для США типичен другой подход к взаимоотношениям системы бухгалтерского учета и налогообложения. Он проявляется в том, что обеспечивается их параллельное сосуществование и как результат — получение реальной финансовой отчетности. Таким образом, в мировой учетной практике определены две тенденции во взаимоотношениях бухгалтерского учета и налогообложения: первая отражает сильное влияние государственного налогового регулирования, в результате чего финансовая отчетность подчинена интересам государства; вторая свидетельствует о преобладании интересов собственников в формируемой финансовой отчетности и либерализме регулирования бухгалтерского учета.

Уместным будет сделать акцент на правильный подход в определении роли бухгалтерского учета в формировании различных видов экономической информации, изложенный в Законе Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности на Украине». Законом установлено, что бухгалтерский учет является обязательным видом учета для предприятия, а финансовая, налоговая, статистическая и другие виды отчетности основываются на данных бухгалтерского учета.

Если проанализировать процедуру подготовки данных для заполнения деклараций и расчетов по налогам и налоговым платежам, представляемым хозяйствующими субъектами, то можно увидеть, что бухгалтерской службой производятся необходимые процедуры по подготовке (корректировка) данных для этих целей, так как каждый хозяйствующий субъект обязан участвовать в формировании бюджета своего государства в соответствии с действующим налоговым законодательством. Выполнить эту задачу должен бухгалтерский учет в лице конкретных бухгалтерских работников. Учет расчетов с бюджетом — одна из составных частей учета расчетных операций на предприятии, отражаемых на синтетическом счете «Расчеты по налогам и сборам», аналитический учет организуется в разрезе видов налогов. Анализ показывает, что для составления 50% от общего числа расчетов и деклараций бухгалтер производит дополнительные корректировочные процедуры для исчисления налоговой базы и налога.

Рассматривая состояние взаимодействия бухгалтерского учета и налогообложения, порядок формирования информационной базы для представления отчетности о налоговой платежеспособности предприятий нами был определен ее первый уровень — в составе данных бухгалтерского учета каждого предприятия. Контроль за ее формированием осуществляют налоговые инспекции по месту административного нахождения хозяйствующих субъектов, которые по Закону «О налогах и сборах в Республике Беларусь» наделены соответствующими полномочиями. В налоговых органах налогоплательщики подлежат учету после их государственной регистрации. Для этого открываются лицевые счета плательщиков, где записи производятся инспекторами по учету и контролю за поступлением налоговых платежей на основании следующих документов:

- налоговых расчетов и деклараций о платежах в бюджет согласно имеющимся налогооблагаемым базам;
- уточненных налоговых расчетов и деклараций, подготовленных и представленных по инициативе плательщиков;
- актов проверок, произведенных инспекторами налоговых инспекций и других проверяющих органов (комитетами государственного контроля);
- выписки из счетов в банках, копии платежных поручений и квитанции об уплате платежей.

Изучение организации учетно-аналитической работы в районных налоговых инспекциях дает основание сделать вывод о создании в республике эффективной системы формирования отчетности по налоговым платежам, состав которой имеет многообразные варианты ее представления. В республике утверждена налоговая отчетность, в составе которой предусмотрены следующие основные формы; отражающие:

- сведения о задолженности по налогам и платежам в бюджет;

— сведения о суммах фактических поступлений по налогам, неналоговым платежам;  
— сведения о результатах работы инспекции Министерства по налогам и сборам по контролю за соблюдением законодательства о налогах и предпринимательстве.

Состав отчетности Министерства по налогам и сборам включает 45 форм отчетов, сведений информации по различным аспектам учетно-аналитической и контрольной работы.

Приведенная краткая характеристика состава отчетности о налоговых платежах свидетельствует о том, что в республике сложилась система ее формирования, а анализ информационных потоков позволяет определить их структурные уровни образования и преобразования:

— информационная база системы бухгалтерского учета на предприятии;  
— отчетность первичного структурного налогового звена — районной инспекции налогового комитета;  
— сводная налоговая отчетность Министерства по налогам и сборам республики.

Из этого следует, что в республике функционирует система формирования налоговой отчетности, а не налогового учета, и необходима разработка методического обеспечения ее взаимосвязи с бухгалтерским учетом с целью недопущения излишнего роста невостребованных информационных потоков.

## **АНГЛО-АМЕРИКАНСКАЯ И ИСЛАМСКАЯ МОДЕЛИ УЧЕТА: ПРОТИВОПОЛОЖНОСТИ И ЕДИНСТВО**

*Сусанна Маслецова, магистрант 2 курса  
Лала Джафарова, магистрант 1 курса  
Федеральное Государственное Автономное  
Образовательное Учреждение Высшего  
Профессионального Образования «Северо-  
Кавказский Федеральный Университет»  
Институт Экономики и Управления*

*В работе следует отметить, что степень завершенности исламской учетной модели далеко не полная, и она еще не достигла уровня англо-американской и континентальной систем учета, что накладывает отпечаток и на глубину ее внедрения в странах Ближнего и Среднего Востока.*

*In the work it should be noted that the degree of completion of the Islamic accounting model is far from complete, and it has not reached the level of Anglo-American and continental systems of accounting, which imposes stamp and the depth of its implementation in the countries of the near and Middle East.*

Сложное современное финансово-экономическое развитие общества, кризисные явления, которым оно подвергается, откладывают свой отпечаток на совокупность экономических знаний различного характера. Не остается в стороне и комплекс современных воззрений на состояние и перспективы развития учетно-аналитической науки. Отвечая на вызовы экономических реалий, учет и анализ за последние полтора-два десятилетия существенно трансформировались и приобрели ряд новых черт, связанных как с расширением поля функционирования, так и изучением глубинных существенных проблем науки.

В частности, усилилось осмысление роли и места учета, его важнейших концептуальных установок в отражении финансово-хозяйственной жизни, возросло разнообразие видов и направлений учета с одновременным расширением, а главное - применение унифицированных подходов, основанных на требованиях МСФО. Учет и анализ во многом стали значимым фактором в обеспечении экономического благополучия хозяйствующих резидентов, иногда напрямую влияя на их итоговую судьбу. Происходящее

переосмысление учетно-аналитической науки остро ставит большое количество вопросов о месте и роли отдельных концептуальных установок и инструментов применительно к конкретным условиям функционирования организации. В частности, наиболее «модными» в настоящее время являются споры о возможностях и перспективах применения статистических и динамически) концепций, различных методов оценки фондов хозяйственно; жизни, применения стандартов МСФО и GAAP, количества качества измерителей учетного пространства, использования финансовом учете различных оптик. Нельзя сбрасывать со счетов; и давление на бухгалтерский учет национальных моделей, вытекающих из социального характера науки. Последнее объективно приводит даже к такому малоприятному явлению, как отсутствию единообразного понимания и толкования центрального финансово-экономического показателя прибыли.

В 70-е гг. прошлого века в рамках формирования МСФС произошло определенное сближение учетных систем, наметились общие ориентиры, связанные с оптимизацией бухгалтерской деятельности. Однако разразившийся сначала в США, а затем и в других странах мира финансово-экономический кризис заставил критически взглянуть на ценность учета как важного информационно-аналитического инструмента управления экономическими системами. В частности, на низкую адекватность учета перспективам развития экономики было обращено внимание и в ряде выступлений президента России Д. А. Медведева. Данное обстоятельство привело к активизации научно-теоретического осмысления причин и факторов кризисных явлений и в области бухгалтерского учета.

Разразившийся кризис в США, связанный с использованием вторичных и третичных финансовых инструментов на рынках ценных бумаг и особенно в сфере ипотечного кредитования, обнажил многие «черные дыры» в американской модели учета. Именно американская модель всегда делала упор на обслуживание интересов акционеров, отражение расчета финансового результата, информационных потребностей инвесторов. Североамериканский фондовый рынок был и продолжает оставаться самым объемным в мире, как по объемам торговли, так и по числу участников.

При этом очень высок уровень подвижности фондового рынка, собственность, представленная теми или иными ценными бумагами хозяйствующих резидентов, свободно переходит из рук в руки, максимально расширяя число потенциальных инвесторов. В такой ситуации резко возрастает требование к прозрачности достоверности финансовой отчетности, поскольку она связана конкретными экономическими интересами граждан, предприятий и общества в целом. Поэтому требования к отчетности корпорации в США самые жесткие и детализированные в мире. Приоритет инвестиционных интересов в формировании финансовой отчетности США существенно усиливает общий уровень функциональности американского учета. Инвестиционные решения здесь принимаются (по крайней мере с формальнологических позиций) при использовании подлинной финансовой информации. Более того, логика ее построения в части формирования прибыли также имеет жесткую, функциональную направленность, поскольку учет и представление расходов осуществляются по их функциям в воспроизводственном процессе: производство, сбыт, управление. Исходя из этого, американская учетная модель должна была, хотя бы теоретически, обеспечить инвесторов информационными продуктами, позволяющими выявить критические точки движения финансовых потоков, дать их аналитическую интерпретацию. Несмотря на кажущуюся ясность ответа по поводу неадекватности учетно-аналитического обеспечения финансово-хозяйственной деятельности, нам представляется, что первопричину кризисных явлений в учете следует искать не столько и не только в собственно методологических проблемах учета, сколько в понимании его реального места и роли в современной экономической деятельности, если угодно, в независимости «бухгалтерской деятельности».

Существенное расширение учета, появление ряда его отраслей ныне связывают с ростом интересов использования бухгалтерской информации, которая в условиях рыночной экономики сама является своеобразным «товаром» или «услугой». При этом приоритет интересов потребления не должен подвергаться сомнению, а наибольшей информативностью

обладает финансовая отчетность, составляющаяся по итогам производственно-хозяйственной и финансовой деятельности. На базе представленных отчетных данных пользователи, в виде юридических и физических лиц, обосновывают и принимают решения, заключают сделки с партнерами, оценивают платежеспособность и финансовую состоятельность клиентов, а также вероятность наступления рисков предпринимательства.

В этой связи необходимо отметить, что пользователями с прямым финансовым интересом прежде всего выступают настоящие и потенциальные инвесторы и кредиторы, а также кредитующие банки, которые, опираясь на отчетную информацию, разрабатывают различные схемы предоставления заемных ресурсов, определяют вероятность и сроки их возврата. Центральное положение в этом отношении имеют анализ финансового положения фирмы, финансовые результаты ее работы и, естественно, ликвидность баланса. Если рассматривать эти процессы во взаимосвязи с общеэкономическим вектором развития США, то необходимо признать, что за последнее десятилетие здесь, по сути дела, была построена постиндустриальная финансовая экономика, при которой приоритет собственно финансовых интересов ставится на ведущие позиции в системе макроэкономических ценностей. А главное - к непрерывному привлечению новых и новых объектов инвестиций. Естественно, что в этих условиях фирмы должны были представлять достаточно радужные финансовые отчеты. Более того, реальный сектор экономики США также претерпел за истекшие десятилетия глубокие трансформационные изменения. Общественный реальный сектор по сути дела был вытеснен из массового, серийного производства более дешевым, зарубежным товарным аналогом, хотя собственно американский капитал все в большей мере стал сосредоточиваться в высокотехнологических и наукоемких отраслях, а также в различных финансовых корпорациях, чему во многом способствовало доминирующее положение доллара в мире. Одним из важнейших следствий такого развития ситуации стал отрыв финансовых институтов от реальной экономической ситуации, реального состояния рынка. В этой связи необходимо крайне негативно оценивать интенсивное развитие вторичных и даже третичных финансовых инструментов, направленных на систематическую, несмотря даже на пагубный характер, стимуляцию спроса как юридических, так и физических лиц. Такой подход подтверждался и рядом теоретических разработок, в частности работами лауреатов Нобелевской премии Ф. Модельяни и М. Миллера, которые доказывали, что рыночная стоимость любого предприятия не зависит от структуры ее капиталов, которые практически полностью могут быть заемными и определяться исключительно его будущими доходами. Именно этот научный постулат, известный как теорема ММ, имел такое масштабное влияние, что, по мнению американской Ассоциации финансового менеджмента, оказал на проблему управления финансами хозяйствующих резидентов большее влияние, чем все ранее обусловленные. Однако и возможность банкротства при невозврате кредитов значительно превышает все другие риски, поскольку все определения кредита указывают на его определяющую роль в финансировании предприятия. Существенно повышает риск и степень подвижности фондового рынка. При этом собственность в виде ценных бумаг, копируемых хозяйствующими резидентами абсолютно свободно от одного собственника к другому, приводит к резкому возрастанию числа потенциальных инвесторов, делая это число практически неограниченным.

Инвестиционная ориентация финансовой отчетности США резко усиливает ее функциональные характеристики, поскольку, с одной стороны, логика исчисления прибыли и расходов производится исходя из функций последних в воспроизводственном процессе: производство, сбыт, управление.

Непосредственное исчисление финансового результата формируется на соответствующих счетах путем сопоставления дохода и расхода в синтетических счетах. Иными словами, американского инвестора в первую очередь интересует способность заработать наличность, а не возможность производить продукцию, а также скорость (ликвидность) обращения готовой продукции в реальные деньги. Отличительной чертой учетно-контрольного механизма здесь выступают два элемента: 1) государственное

регулирование по средствам неправительственных профессиональных объединений бухгалтеров FASB; 2) государственный комитет по ценным бумагам SEC. В первом случае вырабатываются принципы GAAP, а госкомиссия по ценным бумагам допускает к открытым торгам только те компании, отчетность которых удовлетворяет выработанным принципам. Это по сути делает их выполнение обязательным для хозяйствующих резидентов, желающих разместить свои ценные бумаги на открытом рынке. Тем не менее такой подход продолжал оставлять возможности для дальнейшего совершенствования финансовых инструментов, особенно в части повышения активности как на инвестиционном, так и на кредитных рынках. Все в больших масштабах стали использоваться рискованные кредитные операции, когда займы выдавались без достаточной оценки уровня платежеспособности отдельных заемщиков.

На максимальном учете факторов риска, в общем, и построена система аналитических финансовых оценок англо-американской учетной модели. Для этого достаточно вспомнить порядок расположения статей актива и пассива бухгалтерского баланса, а также приоритет методов финансового анализа, базирующихся на системе индивидуальных коэффициентов и их агрегатных построений. При этом центральное значение имеют показатели, отражающие способность хозяйствующих субъектов расплачиваться, прежде всего, по своим краткосрочным и среднесрочным обязательствам, хотя производные финансовые инструменты (директивы) в этих схемах практически не находят своего отражения. Другим слабым местом используемой в финансовом мониторинге системы коэффициентов является то, что она строится, в основном, на балансовых зависимостях, исчисляется в балансовых (исторических) ценах, которые далеки от реальных, и как правило, получают со значительным опозданием. Приблизительно таким же недостатком обладают и системы моделей, хотя они и имеют существенный плюс, поскольку изначально направлены на определение предкризисных явлений и предотвращение банкротства. Система агрегатов характеризуется промежуточным состоянием между коэффициентами и моделями и сводится к подведению итогов финансового положения по однородным группам коэффициентов, чаще всего описывающих финансовую стабильность, деловую активность, рентабельность, положение фирмы на рынке, эффективность работы персонала. В этом отношении представляет несомненный интерес порядок отражения обязательств в англосаксонской модели учета, в соответствии с которой отражаются все расходы, имевшие место в отчетном периоде, независимо от наличия первичных документов, подтверждающих факт возникновения обязательств и расходов.

## **CONTABILITATEA DECONTĂRIILOR CU PERSONALUL PRIVIND RETRIBUIREA MUNCII CONFORM STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE PENTRU SECTORUL PUBLIC**

*Nani Mihail, conf. univ, dr., ASEM*

*L'ajustement de la comptabilité des décomptes avec Standards Internationaux de Comptabilité pour le Secteur Public représente un facteur important d'assurance dans l'intégration européenne de la République de Moldovadansle domain de gestion des finances publiques.*

Începînd cu 1 ianuarie 2014 se prevede ajustarea contabilității instituțiilor publice la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public. Acest eveniment reprezintă un factor important în asigurarea integrării europene a Republicii Moldova în domeniul gestiunii finanțelor publice.

Salarizarea angajaților din sfera bugetară este reglementată de:

- ▶ Legea cu privire la sistemul de salarizare în sectorul bugetar nr. 355-XVI din 23.12.2005;



- ▶ Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la condițiile de salarizare a personalului din unitățile bugetare în baza Rețelei tarifare unice nr. 381 din 13.04.2006 cu modificările și completările ulterioare.

Conform art. 128 (1) din Codul Muncii **salariul** reprezintă orice recompensă sau câștig evaluat în bani, plătit salariatului de către angajator în temeiul contractului individual de muncă, pentru munca prestată sau care urmează a fi prestată.

Conform art. 4 alin. (1) din **Legea salarizării** nr. 847-XV din 14.02.2002, *salariul* include *salariul de bază* (salariul tarifar, salariul funcției), *salariul suplimentar* (adaosurile și sporurile la salariul de bază) și *alte plăți de stimulare și compensare*.

Baza de organizare a salarizării angajaților din unitățile bugetare o constituie sistemul de stabilire a salariilor de bază, care include:

- ▶ **Rețeaua tarifară unică** de salarizare a salariaților din unitățile bugetare;
- ▶ **Salariul tarifar pentru categoria 1 de salarizare** a Rețelei tarifare unice, care se stabilește și se reexaminează în modul stabilit de Legea salarizării nr. 847-XV din 14.02.2002;
- ▶ **Indicii de prioritate intersectorială** diferențiați pe domenii de activitate, constituind parte componentă a Rețelei tarifare unice și se aplică în scopul diferențierii nivelului de salarizare în raport cu specificul, complexitatea și importanța domeniilor de activitate.

**Rețeaua tarifară unică** reprezintă totalitatea categoriilor de salarizare și grilele de salarii în limitele cărora se stabilesc salariile de bază concrete pentru funcții aparte.

Categoriile de salarizare pentru o anumită funcție se stabilesc conform **Cerințelor de calificare pe categoriile de salarizare pentru personalul cu specialități complexe din instituțiile și organizațiile bugetare, aprobate prin ordinul Ministerului muncii și protecției sociale din 08.04.1993**,

cu excepția funcțiilor stabilite în Clasificatorul unic al funcțiilor publice Nr.155 din 2.07.2011 (pentru organe ale administrației publice centrale și locale).

Salariul de funcție lunar (salariul de bază) pentru angajații instituțiilor publice este stabilit anual conform Rețelei tarifare unice în **Schema de încadrare**, aprobată de ministerul de resort.

Pentru cointeresarea materială a personalului în sporirea eficienței și calității muncii, conducătorilor instituțiilor publice li se acordă dreptul, cu consultarea sindicatelor, să premieze angajații, în limitele fondului de salarizare, precum și să le acorde ajutor material.

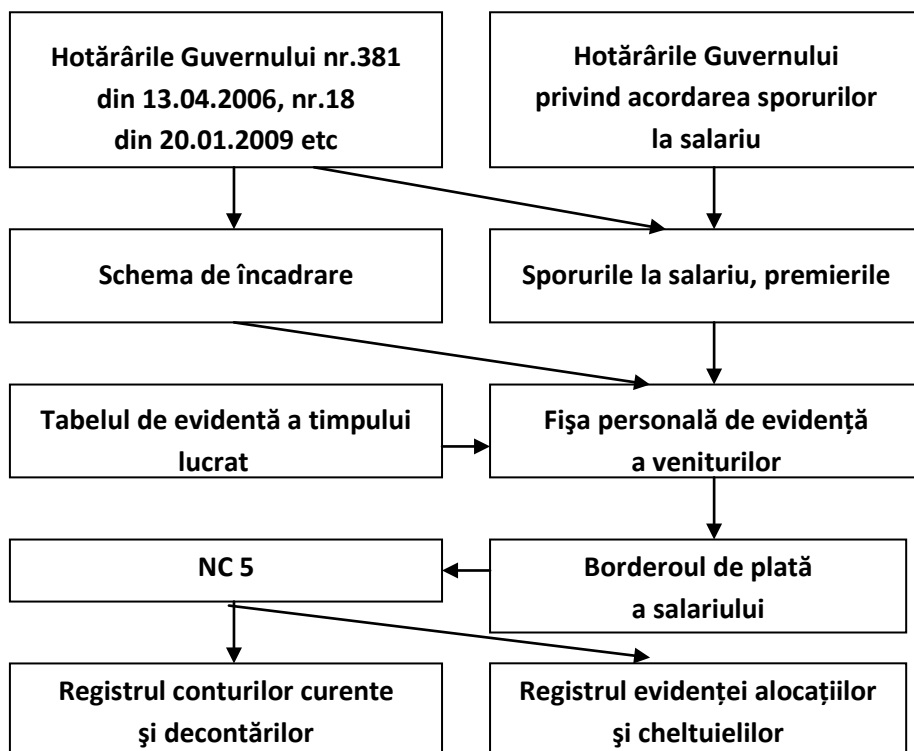
Indicii și condițiile de premiere, precum și mărimile premiilor angajaților, se stabilesc de către conducătorii instituțiilor publice, cu consultarea comitetelor sindicale, în baza unui regulament coordonat cu ministerul de resort.

Salariul se calculează la finele lunii în baza:

- salariului de funcție lunar stabilit în Schema de încadrare pentru anual respectiv;
- proceselor-verbale ale ședinței comisiei pentru stabilirea vechimii în muncă;
- ordinului conducătorului instituției privind acordarea premiilor;
- tabelului de evidență a timpului lucrat;
- ordinului conducătorului instituției privind acordarea concediului de odihnă anual etc.

Operațiunile ocazionate de calcularea salariului sunt contabilizate în **nota de contabilitate 5 – borderou cumulativ privind retribuirea muncii și bursele**.

Modul de înregistrare a operațiunilor economice aferente decontărilor cu personalul privind retribuirea muncii este prezentat în schema 1.



**Schema 1.** Sistemul contabil aferent decontărilor cu personalul privind retribuirea muncii

Pentru evidența decontărilor cu personalul privind salariul este destinat contul de pasiv **51941 Datorii față de personalul privind retribuirea muncii**". În **credit** – calculul salariului, în **debit** – reținerile din salariu, plata salariului. **Soldul creditor** – datoria instituției față de salariați privind retribuirea muncii.

Conform art. 15(a) din Codul fiscal cotele de impozit pentru persoane fizice în anul 2013 constituie:

- 7% din venitul anual impozabil ce nu depășește suma de 26 700 lei;
- 18% din venitul anual impozabil ce depășește suma de 26 700 lei.

Astfel, venitul lunar impozabil cu cota de impozit 7 % constituie suma ce nu depășește 2225 lei (26700 lei : 12 luni = 2225 lei), iar pentru venitul lunar impozabil care depășește suma de 2225 lei se va aplica cota de impozit 18%

**Tranzacții:**

1. Calculul salariului pe luna septembrie 20\_\_
 

<b>Dt 2111</b>	<b>Retribuirea muncii angajaților conform statelor</b>	– 200 000 lei
<b>Ct 51941</b>	<b>Datorii față de personal privind retribuirea muncii</b>	– 200 000 lei
2. Reținerea contribuției individuale de asigurări sociale din salariu:
 

<b>Dt 51941</b>	<b>„Datorii față de personal privind retribuirea muncii”</b>	– 12 000 lei
<b>Ct 51943</b>	<b>„Datorii aferente decontărilor personalului privind contribuțiile individuale de asigurări sociale de stat</b>	– 12 000 lei
3. Reținerea primei de asigurare obligatorie de asistență medicală din salariu:
 

<b>Dt 51941</b>	<b>„Datorii față de personal privind retribuirea muncii”</b>	– 7 000 lei
<b>Ct 51944</b>	<b>Datorii aferente decontărilor cu</b>	– 7 000 lei

**personalul privind primele de asigurări medicale obligatorii**

4. Reținerea impozitului pe venitul din salariu:

**Dt 51941 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”** – 22 000 lei

**Ct 51942 Datorii pe impozite și taxe** – 22 000 lei

Modalitatea de reținere a impozitului pe venitul din salariu este reglementată de **Regulamentul cu privire la reținerea impozitului pe venit din salariu și din alte plăți efectuate de către patron în folosul angajatului**, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 10 din 19.01.2010.

Impozitul pe venit la sursa de plată se calculează și se reține la momentul îndreptării venitului spre plată din venitul impozabil, determinat ca diferența dintre venitul obținut de lucrător sub formă de salarii și suma scutirilor acordate și deducerilor.

5. Reținerea cotizațiilor sindicale din salariu:

**Dt 51941 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”** – 2 000 lei

**Ct 51945 Datorii aferente decontărilor cu membrii sindicatelor privind cotizațiile de membru al sindicatului** – 2 000 lei

6. Reținerea pensiei alimentare din salariu în bază titlului executoriu emis de instanța de judecată:

**Dt 51941 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”** – 1 500 lei

**Ct 51947 Datorii aferente decontărilor privind titlurile executorii** – 1 500 lei

7. Reținerea sumei din salariu pentru mărfurile vândute în rate:

**Dt 51941 Datorii față de personal privind retribuirea muncii”** – 1 400 lei

**Ct 51949 Alte datorii aferente decontărilor personalului privind retribuirea muncii** – 1 400 lei

8. Reținerea sumei de asigurare benevolă din salariu:

**Dt 51941 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”** – 1 600 lei

**Ct 51946 Datorii aferente decontărilor privind virările fără numerar în baza contractelor de asigurare benevolă** – 1 600 lei

9. Reținerea salariului pentru depunere în cont la bancă:

**Dt 51941 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”** – 152 500 lei

**Ct 51949 Alte datorii aferente decontărilor personalului privind retribuirea muncii** – 152 500 lei

Dacă salariul este achitat angajaților în numerar din casă se întocmește formula contabilă:

**Dt 51941 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”** – 152 500 lei

**Ct 41241 „Casa în monedă națională** – 152 500 lei

În cazul când salariații nu-și pot ridica salariul din casa instituției în termen de 3 zile stabilit pentru plata salariului, pe motiv că se află în deplasare în interes de serviciu sau în concediul medical, salariul se trece la deponenți. În acest scop casierul după expirarea termenului de 3 zile stabilit pentru achitare salariului, aplică ștanța „Deponent” în borderoul de plată în locul semnăturii salariatului, care n-a ridicat salariul. În contabilitate se întocmește lista salariaților cu salariile deponente. Apoi numele, prenumele salariatului, data apariției salariului deponent și suma salariului deponent se înregistrează în **Registrul evidenței analitice a retribuiției deponente**.

Evidența retribuției deponente se ține în contul de pasiv **51948 Datorii aferente decontărilor cu personalul privind deponenții**. În **credit** – retribuirea neridicată la termen trecută la deponenți. În **debit** – plata retribuției deponente din casă salariatului, stingerea datoriei aferente retribuției deponente cu termenul de prescripție expirat. **Soldul creditor** – datoria instituției publice față de deponenți.

#### **Tranzacții:**

1. Retribuția pe luna septembrie 20\_\_ neridicată la termen trecută la deponenți:  
**Dt 51941 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”** – 2 850 lei  
**Ct 51948 Datorii aferente decontărilor cu personalul privind deponenții** – 2 850 lei
2. Plata salariului deponent din casă în luna noiembrie 20\_\_ angajatului în baza dispoziției de plată Nr. 95 din 16.11.20\_\_:  
**Dt 51948 Datorii aferente decontărilor cu personalul privind deponenții** – 2 850 lei  
**Ct 41211 Casa în monedă națională** – 2 850 lei
3. Stingerea datoriei aferente retribuției deponente a salariatului Ardîn I. cu termenul de prescripție expirat pe 5.07.20\_\_:  
**Dt 51948 Datorii aferente decontărilor cu personalul privind deponenții** – 3 260 lei  
**Ct 1498 Alocații bugetare** – 3 260 lei

Evidența analitică a reținerilor din salariu este organizată în **Registrul conturilor curente și decontărilor**.

Conform art. 92(2) din Codul fiscal instituțiile publice prezintă **Darea de seamă privind suma venitului achitat și impozitului pe venit reținut din acesta** inspectoratului fiscal teritorial de stat în termen de o lună de la încheierea lunii în care au fost efectuate plățile.

#### **Bibliografie**

1. Codul fiscal al Republicii Moldova. Revista „Contabilitate și audit”, 2013, Nr1.
2. Legea salarizării Nr. 847-XV din 14.02. 2002. Monitorul Oficial Nr.50-52 din 11.04. 2002.
3. Federația Internațională a Contabililor. Standardele internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public. Editura CECCAR, București, 2005.

### **ТРАНСФОРМАЦИЯ НАЦИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ В МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСЬКОГО УЧЕТА**

*Степовая Т. Г.*

*Доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита,  
Одесского Национального Экономического Университета  
г. Одесса, Украина*

*In the article "The transformation of national standards with international accounting standards» assessment of existing national standards of accounting and reporting, and in this context consider ways of problem solution on the formation of accounting information understandable to investors-nonresidents.*

В структуре экономики Украины увеличивается доля компаний с международными инвестициями. Так, прямые инвестиции нерезидентов в Украину на 1 января 2012 г. составили 51.8 млрд. дол. США, в том числе из стран ЕС – 41.5; СНГ – 4.0 и других стран

мира – 6.3. В основном - это инвестиции в акционерный капитал. Информация об акционерном капитале нерезидентов приведена в таблице 1.

*Таблица 1*

**Объемы прямых инвестиций (акционерный капитал) на начало года в млн. дол. США**

2001	2006	2007	2008	2009	2010	2011	31.12.2011
3875.0	16890.0	21607.3	29542.7	35616.4	40053.0	44806.0	49362.3

Следует отметить, что инвестиции были связаны с разными видами экономической деятельности украинских предприятий, но наибольшую их часть занимают – финансовая деятельность - 16318.5 млн. дол. США (33.1%) перерабатывающая промышленность – 13056.8 млн. дол. (26.5%).

Украинские компании так же проявляют свою активность на рынках ЕС, СНГ и других странах мира: 6.5; 282 и 98.5 млрд. дол. США, соответственно[1].

Объемы и эффективность использования инвестиций во многом зависят от достоверности и доступности финансовой отчетности, на основании которой инвестор мог бы управлять своим капиталом. С учетом выше приведенного возрастает практическое значение трансформации (от лат. *transformatio*) действующей системы бухгалтерского учета в Украине.

В экономической литературе проблеме эффективной трансформации национальных стандартов учета в международные уделяется большое внимание, как со стороны зарубежных, так и отечественных исследователей.

Специалисты, которые занимались этими вопросами в России, были уверены, что трансформация бухгалтерского учета к международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) в течение ограниченного периода времени невозможна. Они предлагали или трансформировать отчетность, или использовать метод трансляции проводок, или метод параллельного учета. Первые два метода, по их мнению, самые простые, но они могут давать погрешность от 10% до 50 %. Такой процесс трансформации отчетности является периодическим и проводится по мере необходимости и не связан с расходами. Недостаток этого процесса состоит в том, что точность информации в какой-то мере зависит от знания и умения того, кто проводит трансформацию, что влияет на качество отчетности. Конверсия это продолжительный (постоянный) процесс, который требует от потребителя или введение данных в две системы финансовой отчетности, или конфигурации программного обеспечения с тем, чтобы она выдавала два типа отчетов. Преимуществом конверсии является постоянное ведение параллельного учета и возможность получить отчетность по международным стандартам в любой момент времени, а также большая точность отчетов по сравнению с отчетами, полученными путем трансформации. Недостаток – дорогое программное обеспечение. В целом финансовая отчетность, полученная в результате трансформации, менее точная, и общий риск ошибок выше, чем при ведении параллельного учета [2, с.6].

С учетом растущего внимания потенциальных инвесторов к финансовому рынку Украины, банковская система Украины начала переход на международные стандарты бухгалтерского учета с 1.01.1998 г. По мнению директора Департамента бухгалтерского учета Национального банка Украины Лукасевич Б.В., методология бухгалтерского учета и финансовой отчетности банков почти полностью отвечает требованиям МСФО, кроме формирования резервов финансовых активов и обязательств кредитного характера (финансовые гарантии, поручительства и т.д.) [3].

Кроме того, отсутствие соответствующей рыночной инфраструктуры; непоследовательность и частые изменения определенных законодательных норм; отсутствие статистических данных для их использования в процессе оценки; различия в требованиях международных органов по признанию активов, их оценки для целей бухгалтерского учета и налогообложения; ограниченный доступ к информации о требованиях МСФО, толкований и последние изменения в них; медленное реформирование системы образования и повышения уровня квалификации практикующих бухгалтеров, работников других профессий, которые

работают с экономической информацией (юристов, аналитиков, разработчиков программного обеспечения, и т.д. по-прежнему создают проблемы [4].

В Украине, которая до реформирования не имела национальных стандартов, постепенно, согласно с Программой реформирования бухгалтерского учета с использованием международных стандартов, с 2000 года были применены к хозяйственным операциям положения (стандарты) бухгалтерского учета (П(С)БУ): 1-12, 14-16, 19, 20 и 25. Другие, не менее важные П(С)БУ приняты начиная с 2001 года: 17, 21, 23, 24; с 2002 г: 13, 18 и 22; с 2003г-27; с 2004г-26; с 2005г-28, 29; в 2007г-30, 31; в 2008г-32; в 2009 г-33; 34-в 2010г.

Национальные П(С)БУ в большей степени по названию и содержанию совпадают с МСФО, например, П(С)БУ 4 и МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств»; 7 с 16 «Основные средства»; 8 с 38 «Нематериальные активы» 9 с 2 «Запасы»; 13 с 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление» 14 с 17 «Аренда»; 15 с 18 «Доход»; 17 с 12 «Налог на прибыль»; 18 с 11 «Строительные контракты» 19 с 3 «Объединения предприятий»; 21 с 21 «Влияние изменения валютных курсов»; 23 с 24 «Раскрытие информации связанных сторон»; 24 с 33 «Прибыль на акцию»; 26 с 19 «Выплаты работникам; 27 с 5 «Необоротные активы»; 28 с 36 «Уменьшения полезности активов»; 29 с 14 «Отчетность по сегментам»; и 32 с 40 «Инвестиционная недвижимость».

Отдельные П(С)БУ, такие как 1«Общие требования к финансовой отчетности», 2 «Баланс», 5 «Отчет о собственном капитале», 16 «Расходы» удовлетворяют требованиям МСФО 1 «Представление финансовых отчетов»; П(С)БУ 31 «Финансовые расходы» – МСФО 23 «Затраты по займам». Содержание П(С)БУ 12 «Финансовые инвестиции», отвечает требованиям трех МСФО: 27 «Консолидированная и отдельные финансовые отчеты», 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия», 31 «Доли в совместных предприятиях».

П(С)БУ по содержанию, объединены в четыре группы[4, с.3]. К 1 группе относят П(С)БУ 1-6, 16, 23, 25, 29), связанные с составлением финансовой отчетности.

Позволим себе не согласиться с присутствием в первой группе П(С)БУ 16 «Расходы» определяющий методологические принципы формирования бухгалтерской информации предприятий и считать уместным дополнить первую группу П(С)БУ 20 «Консолидированная финансовая отчетность», который определяет порядок составления и общие требования к раскрытию консолидированной финансовой отчетности.

II группа (ПБУ 7-10, 11, 14, 27, 28, 30, 32) необходима для учета имущества и обязательств - необоротных активов, их амортизации и аренды, товарно-материально запасов, обязательств по займам, кредитах, долгах перед поставщиками, подрядчиками, а также дебиторской задолженности.

III группа (ПБУ 15, 16, 18, 26, 31) регулирует учетные процедуры по формированию доходов, расходов и финансовых результатов.

По нашему мнению к третьей группе следует отнести и П(С)БУ 33 «Расходы на разведку запасов полезных ископаемых», который определяет методологические принципы формирования бухгалтерской информации о затратах на разведку и определение объема и качества запасов полезных ископаемых и ее раскрытие в финансовой отчетности.

IV группа (ПБУ12, 13, 17, 19, 21, 22, 24) предусматривает правила учета инвестиций, совместной деятельности, налогов, дивидендов, финансовых инструментов, влияние изменений валютных курсов и инфляции.

Можно к четвертой группе добавить П(С)БУ 34 «Платеж на основе акций», который был введен с 01.01.2010 г. и определяет методологические принципы формирования в бухгалтерском учете информации об операциях, платежи по которым осуществляются на основании акций с использованием инструментов собственного капитала и/или средств (других активов), а также ее раскрытия в финансовой отчетности.

Максимальной трансформации МСФУ на практике, по мнению Полозова А.Б., будет способствовать введение XBRL (от английского Xtensible Business Reporting Language, что в переводе обозначает расширенный язык деловой отчетности) признанный и широко принятый на западе открытый стандарт для представления финансовой отчетности по МСФУ

и ГФФП США в электронном виде. XBRL изменяет природу финансовой информации: от статического текста, зафиксированного в напечатанном виде в годовом отчете, информация становится живой интерактивной [5, с. 2].

Определение и свойства отдельных элементов финансовой отчетности, взаимоотношения между этими элементами достигаются за счет использования метаданных (информация о данных) определенных в таксономиях, которые не только могут быть «прочитаны» компьютером, но и определить место и значение каждого элемента в структуре отчетности исходя из заданных принципов МСФУ.

Сегодня наиболее продвинутыми пользователями XBRL являются США и Европейский союз. В Соединенных Штатах, в соответствии с требованиями Комиссии по ценным бумагам и фондового рынка (SEC) с 2009 года XBRL является обязательным стандартом финансовой отчетности и обязательным для всех типов эмитентов с 2012 года. Таксономия МСФУ находится в свободном доступе на сайте <http://www.iasb.org/XBRL/IFRS+Taxonomy/IFRS+Taxonomy.htm>.

### Библиография

1. Україна у цифрах 2011 року. Державна служба статистики України. Статистичний збірник. Київ 2012. [Електронний ресурс]. <http://library.oseu.edu.ua/docs/Ukraine%20u%20>
2. Модеров С.В., Пильцов В. Принципы и формы трансформации. [Електронний ресурс]. <http://www.iprnou.ru/article.php?idarticle=000019> – Название с экрана.
3. Лукасевич Б.В. Впровадження МСФЗ для фінансових послуг: сучасний стан, проблеми та перспективи. Виступ на міжнародній конференції «Перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аудита та аналізу у контексті євроінтеграції». Одеса, 19-20 травня 2011 р.
4. Пархоменко В. Регулювання бухгалтерського обліку як інструмента забезпечення рівноваги інтересів користувачів фінансової звітності // Вісник податкової служби України. – 2007. – №44.
5. Полозов А.Б. XBRL – электронный язык МСФО - отчетности. [Електронний ресурс]. <http://www.finotchet.ru>. – Название с экрана.

### АНАЛИЗ РАЗВИТИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО УЧЕТА С УЧЕТОМ МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКИ В РЕТРОСПЕКТИВЕ И НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

*Шелухина Елена Александровна,  
кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета  
ФГАОУ ВПО «Северо-Кавказский федеральный университет»,  
Председатель Президентского Совета, учредитель  
НП «Палата профессиональных бухгалтеров,  
налоговиков и аудиторов по Ставропольскому краю»*

*The lack of full information about the processes of nature of business entities creates a large range of problems for different user groups of environmental and economic information, raises the whole range of social, industrial and financial risks. The global trend of competition clearly indicates the priority of clean products and services, the creation of environmentally friendly technologies.*

Долгое время учет не воспринимался в качестве инструмента управления природоохранной деятельностью, и, не смотря на быстрый рост расходов и обязательств предприятий, связанных с природоохранной деятельностью, они не отражались в финансовых отчетах.

Анализ и контроль над полнотой и эффективностью природоохранной деятельности на предприятии, а также за различными формами воздействия предприятия на окружающую природную среду невозможны без содержательного экологического учета.

Только с 60-х гг. XX в. во многих странах начали предприниматься попытки определения хотя бы масштабов поддающихся учету потерь, вызванных ухудшением качества окружающей среды вследствие ее усиливающегося загрязнения. Эти потери охватывают в основном экономическую составляющую ущерба.

В 1974 году была разработана Норвежская система счетов с детальной структурой и необходимой информационной базой счетов для экономически стратегически важных ресурсов, таких, как нефть, газ, электроэнергия, а также для учета объемов выбросов в атмосферу. При этом данная система была направлена на отражение потоков вещества.

Первая попытка создания расширенной системы экологического учета - «Система воздействия - отклик» была принята в Канаде (1976 г.).

Затем во Франции была разработана Система учета природного наследия, концептуальные особенности которой включают три группы счетов: счета элементов, которые являются расширенными балансами «вещество-энергия», одновременно включающими природные и описывающие человеческую деятельность компоненты; счета экосистем описывают биологическое разнообразие территории в зависимости от интенсивности антропогенного воздействия (урбанизация, транспортные сети, сельское хозяйство); счета агентов предназначены для организации информации: о влиянии на функционирование природной среды изъятия (использования) природных ресурсов, освоения территорий, о влиянии выбросов загрязняющих веществ и производства отходов на природоохранную деятельность и величину природных активов.

Исторически первой системой регулирования экоменеджмента явилась «Программа ответственности и предосторожности» (Responsible Care Programme - RCP). Данная система, представляющая собой прообраз международного стандарта, была принята в Канаде в 1984 г., затем распространилась среди химических компаний США, а после 1989 г. Стала проникать в химическую промышленность стран Евросоюза.

Интересными предложениями являются «Основы развития экологической статистики (ОРЭС) ООН» и работы Европейской экономической комиссии в области статистики окружающей среды (ООН, 1984, 1988, 1991; Европейская экономическая комиссия ООН, 1988).

В 1986 г. во Франции была разработана и опубликована первая серия счетов-саттелитов окружающей среды. Эти счета описывают: управление континентальными водами (1975-1983); уничтожение и переработку отходов (1978-1983); охраняемые природные пространства (национальные парки (1974-1983), региональные парки (1975-1980)); охрану морских пространств (1982); охоту (1983).

В Нидерландах (1989 г.) проводятся параллели между основными макроэкономическими показателями и объемами выбросов (или абсорбцией) загрязняющих веществ; величина нанесенного окружающей среде ущерба сопоставляется с природоохранными затратами.

В 1989 году Мировой банк издал руководство по оценке влияния на окружающую среду, явившейся естественной кульминацией растущего интереса в течении многих лет к ее сохранению при развитии общества. Анализ состояния окружающей природной среды был признан важным в рамках трех аспектов анализа - финансового, экономического и технического.

В конце 80-х годов начали появляться первые экологические отчеты. Их представляли такие компании, как БАСФ (BASF), Норск Гидро (Norsk Hydro) и Бритиш Эйрвейз (British Airways).

В 1989-1998 гг. компанией Ben & Jerry был подготовлен отчет для заинтересованных сторон: местных сообществ, персонала, потребителей, поставщиков и инвесторов. К отчету было добавлено дополнительное независимое аудиторское заключение.



В 90-х гг. прошлого тысячелетия Мировой банк тесно сотрудничал с ООН с целью пересмотра национальных счетов. Был предложен учет экологического фактора путем интеграции с существующими системами национальных счетов и дополнения соответствующей статистикой по окружающей среде и природными ресурсами - через введение нового набора счетов.

В 1991 г. Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности (МСУО) разработало первое руководство (рекомендации) для бухгалтеров по отражению в финансовых отчетах воздействия хозяйственной деятельности предприятия на окружающую среду.

Первый шаг по направлению к ведению содержательного экологического учета на уровне предприятий был сделан более четырнадцати лет назад Межправительственной рабочей группой экспертов по международным стандартам учета и отчетности (МСУО). Она была обеспокоена тем фактом, что бухгалтеры оставались в стороне при обсуждении вопросов, связанных с охраной окружающей среды, и проигнорировали их роль в управлении природоохранной деятельностью.

МСУО при первом обследовании выявила отсутствие национальных стандартов учета по экологической информации, предназначенной для отчетности. Это побудило Группу в 1991 году разработать первое руководство (рекомендации) для бухгалтеров, где указывалось, что должно быть представлено в финансовых отчетах, чтобы пользователи могли видеть реальную картину воздействий хозяйственной деятельности предприятия на окружающую среду. Это вызвало действительный всплеск деятельности в данной области. Работа по становлению экологического учета быстро распространилась на другие международные и национальные организации. Так, Организация по экономическому сотрудничеству и развитию, Европейская комиссия, Канадский институт присяжных бухгалтеров, Ассоциация присяжных бухгалтеров и Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса поставили вопрос об экологическом учете на обсуждение. МСУО проводил обзор развития экологического учета в разных государствах с целью разработки в 1998 г. всеобъемлющей директивы (руководящих указаний) для органов, занимающихся установлением стандартов.

В России первые шаги в области экологического учета были предприняты в 1990 г. На семинаре по экологическому учету и аудиту, проходившему 22-23 октября 1990 г., был озвучен пример российской нефтяной компании, проводящей внутренний аудит с целью оценки рисков и стоимостной очистки. Однако настойчивое внимание к учету этих затрат и управлению ими стало привлекаться лишь с начала 90-х годов XX столетия. Первый экологический отчет в России был опубликован за 1995 года Газпром.

Во многих странах ведутся исследования, направленные на разработку методологии оценки природоохранных затрат, основанные, как правило, на рекомендациях Расширенной Системы Национального Счетоводства (РСНС) и главы XXI Системы Национального счетоводства ООН 1993 г. (СНС-93), где делается определение и описание структуры счетов-саттелитов окружающей среды. Позднее, Европейским комитетом по статистике стран Европейского союза была разработана Европейская система сбора экономической информации об окружающей среде (ЕССЭИОС).

10 апреля 1995 г. вступила в силу директива ЕС 1836/93, касающаяся экологического аудирования. Она включает в себя следующие мероприятия: создание системы управления ООС, внедрение контроля экологических характеристик, введение деклараций о воздействии на окружающую среду, учет особенностей и условий участия в Европейском сообществе.

21 ноября 1995г.был принят приказ Минприроды России от в котором определен порядок реализации мероприятий по учету экологического фактора при приватизации государственных и муниципальных предприятий., организаций.

С введением в действие Федерального закона «Об экологической экспертизе» от 23 ноября 1995г. № 174-ФЗ, любые предпроектные и проектные решения должны рассматриваться в контексте фактически существующей экологической ситуации в районе намечаемой деятельности, включая эффективность действующей системы экологического учета, контроля и управления.

Специалистов беспокоил тот факт, что бухгалтерская общественность стран мира оставалась в стороне при обсуждении вопросов, связанных с охраной окружающей среды, и игнорировала роль учета в управлении природоохранной деятельностью. Впервые в 1997 г. на XV Всемирном конгрессе (26-29 октября, Париж) по проблемам бухгалтерского учета была выделена секция - Бухгалтерский учет и охрана окружающей среды.

В 1998 г. в России приобрели национальный статус стандарты ИСО серии 14000, когда были введены первые основополагающие стандарты этой серии - ГОСТ Р ИСО 14001-98 и ГОСТ Р ИСО 14004-98.

Исследования 1998 г. показали, что теоретические и практические вопросы реализации системы эколого-экономического учета (СЭЭУ) затрагивают бухгалтерский учет, налогообложение и т.д. в их связанной с экологической проблематикой части.

Общие требования к центрам по обучению специалистов в области экологического аудита в системе Госкомэкологии России и порядок их аккредитации утвержден Приказом Госкомэкологии РФ 31 мая 1999г. №01- 22/24-154. Экологический аудит предусмотрен также Классификатором правовых актов (110.010.100), одобренным Указом Президента РФ от 15 марта 2000г. №511. В соответствии с Классификатором экологический аудит является одним из видов аудита.

Проведенные в последующем исследовании специалистов, как и развитие практики, позволили выработать следующие подходы к экологическому учету, общие для различных стран:

1. счета предприятия должны отражать его отношение к окружающей среде, как и влияние связанных с природоохранной деятельностью расходов, рисков и обязательств (ответственности) на финансовое положение предприятия;

2. инвестором для принятия инвестиционных решений необходимо располагать информацией по экологическим мероприятиям и расходам, связанных с природоохранной деятельностью;

3. поскольку природоохранные мероприятия являются также предметом управленческой деятельности, менеджерам необходимо выявлять и перераспределять природоохранные затраты таким образом, чтобы продукция была правильно оценена, а инвестиционные решения базировались на реальных издержках и выгодах;

Экологический учет должен стать ключом к устойчивому развитию на основе соблюдения принципа экоэффективности; при этом экоэффективность, предполагая снижение воздействия предприятия на окружающую природную среду при одновременном росте прибыльности, может быть измерена только посредством предоставления точной информации по природоохранным расходам, сбережениям и воздействию хозяйственной деятельности на окружающую среду; законодательство, банки, инвесторы, общественность и конкуренция (в том числе международная) стимулируют предоставление отчетности по природоохранным мероприятиям и их эффективность.

В последние годы не только повышается «вес» экологического учета в общей системе учета и отчетности предприятий, но и расширяется круг его пользователей. Так, согласно п.101 правила 8-К Комиссии по ценным бумагам и биржам США, предприятия обязаны предоставлять информацию о фактических последствиях соблюдения законов об охране окружающей среды для инвестиций, прибыли и конкурентоспособности. Целью этих рекомендаций является обеспечение того, чтобы пользователи финансовых отчетов имели достаточную информацию для принятия продуманных решений.

Данный опыт заслуживает своего внимания и со стороны национальных комиссий, включая и Россию.

Таким образом, можно сделать вывод, что итоговая оценка ВВП в России не отражает последствия производства, связанные с воздействием на окружающую среду. Это ставит вопрос о пересмотре некоторых экономических концепций и показателей в направлении их экологизации, и развитии исследований, которые учитывали бы расходы и доходы, связанные с охраной окружающей среды и получение более полной информации о природных активах.

## ASPECTE PRIVIND DELIMITAREA RELAȚIEI AMORTIZARE – DEPRECIERE – REEVALUARE

*COTOROS Inga, lect.univ., ASEM*

*This article discusses the fact that amortization - depreciation - reevaluation relationship is used to adjust the value of assets, either directly or indirectly. Its components must be treated fairly, because they have specific causes and implications in both the examination of accounts and calculation of various indicators of financial assets.*

Tratarea relației amortizare – depreciere – reevaluare implică delimitarea și abordarea separată a următoarelor aspecte:

- amortizarea față de deprecierea de valoare;
- reevaluarea față de deprecierea de valoare;
- influența celor două structuri – reevaluarea și deprecierea – asupra mărimii amortizării.

În literatura de specialitate sunt descrise două metode contabile pentru evaluarea activelor imobilizate în situațiile financiare: metoda amortizării și metoda deprecierei [1]. Aceste două metode asigură reconsiderarea valorii activelor imobilizate în momentul întocmirii situațiilor financiare. Ele pornesc de la ideea că valoarea activelor este influențată de o depreciere ireversibilă, care are drept consecință recunoașterea unei amortizări, și o depreciere reversibilă, care are drept consecință recunoașterea unei ajustări (provizion) pentru depreciere. Modelul contabil francez aduce o interpretare mai nuanțată care prevede că:

- dacă deprecierea este ireversibilă sau judecată definitiv, se procedează la modificarea planului de amortizare, înregistrându-se un supliment de amortizare;
- dacă deprecierea este reversibilă sau nu este judecată ca definitivă, se recunoaște o ajustare pentru depreciere.

Dacă ne referim la Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), găsim delimitări între amortizare, depreciere și reevaluare, însă dintr-un punct de vedere oarecum diferit, așa cum se prezintă în continuare.

**Amortizarea și deprecierea de valoare.** *Amortizarea*, conform prevederilor IAS 16 „Imobilizări corporale”, reprezintă alocarea sistematică, trecerea pe cheltuielile perioadei a valorii amortizabile (costului) a activelor imobilizate pentru a conecta beneficiile economice aduse din utilizare cu eforturile depuse pentru deținerea acestora. Altfel spus, amortizarea reprezintă o cheltuială care reflectă consumul (utilizarea) activului imobilizat, iar valoarea sa (amortizabilă și contabilă) se stabilește pornind de la cost, pentru care există reguli clare de evaluare. Astfel, costul activului capitalizat la intrare într-un cont bilanțier, construcții spre exemplu, se va alocă cheltuielilor perioadei proporțional cu obținerea beneficiilor economice viitoare, respectându-se astfel principiul concordanței. Cu toate că există mai multe concepții privind amortizarea, SIRF nu recunosc decât amortizarea ca reflectare a ritmului de consum al beneficiilor economice atașate activelor, fiind cunoscut faptul că, în principal, prin utilizare activul este consumat; cu toate acestea și alți factori, precum uzura fizică, deprecierea funcțională, respectiv morală contribuie la „consumul” activului.

Deși reflectă uzura fizică și/sau morală, adică o micșorare ireversibilă a valorii, contabilitatea amortizării nu afectează direct contul de imobilizări, ci ajustează valoarea contabilă a activului imobilizat printr-un cont rectificativ pentru a păstra informațiile privind valoarea inițială a activului. Fără a concluziona, amortizarea asigură evidențierea consumului beneficiilor economice viitoare atașate unui activ ca urmare a utilizării acestuia, dar și ca rezultat al uzurii fizice și/sau morale. Putem considera astfel că amortizarea reprezintă o formă a deprecierei.

*Deprecierea de valoare*, conform prevederilor IAS 36 „Deprecierea activelor”, este o pierdere de valoare apărută pe parcursul duratei de viață utilă a unui activ, urmarea influenței unor factori specifici – interni sau externi – care fac valoarea justă minus costurile de vânzare sau valoarea de utilizare să fie mai mici decât valoarea contabilă netă. Deci, pentru a măsura deprecierea, pe parcursul duratei de viață a activului, entitatea trebuie să cunoască dimensiunea amortizării cumulate

care ajustează costul inițial în vederea obținerii, la momentul  $t$ , a valorii contabile nete – baza de comparație în cuantificarea deprecierei de valoare.

Distincția amortizare – depreciere de valoare, odată conturată, se impune reflecție asupra diferențierilor existente între cele două procese, pornind de la modul de înregistrare în contabilitate și până la reluarea, respectiv casarea pierderilor.

Amortizarea implică debitarea unui cont de cheltuieli din exploatare și creditarea unui cont specific de amortizare. Deprecierea însă presupune debitarea unui cont de cheltuieli și creditarea contului de activ corespunzător sau un cont rectificativ. Dacă amortizarea este problemă de alocare, repartizare a costului activelor, deprecierea ține de metodele de evaluare, activul fiind evidențiat nu numai în bilanț, ci și în evidențele primare la noua valoare, depreciată.

Amortizarea fiind înregistrată într-un cont separat, specific de amortizare, activul imobilizat va fi evidențiat în bilanț la valoarea dată la recunoaștere, mai puțin amortismentul corespunzător, pe când deprecierea de valoare conduce la modificarea valorii activului în bilanț la data identificării deprecierei, fiind problemă de ajustare de valoare direct din contul de activ imobilizat.

Referitor la modul de contabilizare a deprecierei există totuși în contabilitate două modalități de corecție a valorii: fie reducerea directă a valorii recunoscute în contul activului depreciat, fie ajustarea valorii printr-un cont rectificativ.

Metoda prin care **deprecierea se înregistrează direct prin creditarea contului de active** este susținut de ideea că activul trebuie evaluat la valoarea justă, în cazul de față, aceasta fiind reflectată de valoarea recuperabilă (deoarece pentru un activ depreciat valoarea recuperabilă este mai mică decât valoarea calculată în contabilitate). Un punct dificil al acestui tratament contabil îl reprezintă subiectivismul, ce caracterizează stabilirea valorii recuperabile. Valoarea recuperabilă reprezintă maximum dintre prețul net de vânzare al unui activ și valoarea sa de utilizare. Deși prețul net de vânzare pare a fi o valoare destul de obiectivă pentru un activ care are o piață de vânzare, apar dificultăți legate de faptul că prețul trebuie să reflecte valoarea unui activ asemănător cu cel utilizat de entitate (care să aibă caracteristici cât mai apropiate privind utilitatea și starea de utilizare în care se află activul în entitate). Valoarea de utilizare implică un subiectivism mai pronunțat, deoarece se bazează pe actualizarea fluxurilor de numerar viitoare rezultate din utilizarea activului. Atât fluxurile viitoare de numerar, cât și rata de actualizare sunt valori care implică riscuri de evaluare.

Metoda prin care **deprecierea se înregistrează prin conturi specifice de ajustări** poate fi considerată mai obiectivă, deoarece păstrează activul la cost sau la valoarea reevaluată (în funcție de tratamentul ales de entitate), care reprezintă valori cu determinare obiectivă și verificabile, care au la bază documente justificative.

Toate ajustările aferente valorii activului se contabilizează în structuri separate, iar în bilanț activul apare la valoarea ajustată. Modul de înregistrare contabilă presupune recunoașterea unei cheltuieli concomitent cu recunoașterea unei ajustări pentru depreciere.

IAS 36 precizează că valoarea contabilă (prin care se înțelege valoarea la care un activ este recunoscut în bilanț după scăderea oricărei amortizări cumulate și a oricărei pierderi cumulate din depreciere) trebuie adusă la valoarea recuperabilă în situația în care valoarea recuperabilă este inferioară valorii contabile. De asemenea, IAS 36 cere ca, atât după recunoaștere, cât și după reluarea (casarea) unei pierderi din depreciere, amortizarea activului să fie ajustată în perioadele viitoare pentru a alocă valoarea contabilă revizuită, mai puțin valoarea lui reziduală, dacă există, de-a lungul duratei de viață utilă rămasă.

Toate aceste precizări ne conduc la concluzia că deprecierea valorii activelor se înregistrează prin corectarea valorii contabile. Aceasta înseamnă că, indiferent de metoda utilizată pentru contabilizarea deprecierei, valoarea amortizabilă trebuie recalculată pentru a determina amortizarea viitoare.

Spre deosebire de amortizare, o pierdere din depreciere poate fi casată, valoarea respectivului activ majorându-se până la nivelul noii valori recuperabile, cu condiția să nu depășească valoarea contabilă netă a activului ce s-ar fi obținut dacă deprecierea de valoare nu ar fi fost recunoscută. Dacă inițial, s-ar fi putut crea confuzii între cele două fenomene, reluarea depreciierilor de valoare nu

lasă loc interpretărilor, amortizarea, respectiv deprecierea de valoare, sunt procese distincte ce nu pot fi asimilate.

Pe măsură ce evaluarea activelor la diferite momente de utilizare se va putea realiza cu mai multă acuratețe și cât mai aproape de dimensiunile reale ale valorii de piață – obiectiv dificil de realizat, mai ales în condițiile economiei țării noastre, caracterizată prin lipsa unor piețe active care să furnizeze informații fiabile și pertinente despre active – deprecierea de valoare vor deveni cazuri speciale, generate de evenimente particulare, mult mai ușor de identificat decât în prezent.

**Reevaluarea și deprecierea de valoare.** Putem considera deprecierea de valoare o reevaluare negativă? Această întrebare generează discuții în rândul profesioniștilor contabili.

Este cunoscut faptul că reevaluarea activelor, ca proces, se bazează pe valoarea justă. De obicei, valoarea justă este dată de valoarea de piață a respectivelor active. Apar însă și situații când valoarea justă nu se poate măsura pe piață – dacă activele nu dispun de o piață activă unde să poată fi tranzacționate – condiție ce implică măsurarea valorii juste prin modelări proprii entității.

Pe de altă parte, deprecierea de valoare necesită măsurarea valorii recuperabile. IFRS-urile au instituit pentru stabilirea acesteia opțiunea între două valori – valoarea justă minus costurile de vânzare, respectiv valoarea de utilizare în varianta maximului dintre cele două.

Valoarea justă minus costurile de vânzare, fiind rezultatul cererii și ofertei pe piață, este raportată la valoarea de piață. Dacă se consideră că valoarea de piață presupune, asemenea valorii juste, o piață aproape perfectă [3], diferențele între cele două valori sunt date de costurile estimate aferente cedării. Dar valoarea justă nu presupune în mod obligatoriu o piață și, respectiv, o valoare de piață.

Poate exista confuzia interpretării deprecierei de valoare ca fiind o reevaluare negativă, însă valoarea recuperabilă este măsura maximului a două valori – valoarea justă minus costurile de vânzare, respectiv valoarea de utilizare – cea din urmă valoare putând devansa valoarea justă minus costurile de vânzare – situație ce schimbă măsura valorii recuperabile. În plus, deprecierea, ca proces, este generată de factori interni și externi dificil de anticipat, precum modificări ale condițiilor de piață, schimbări în mediul tehnologic, economic sau juridic în care activează entitatea, a căror influență este puțin probabil să dispară în viitor, identificarea sa ca și caz special, generat de evenimente particulare, nu poate fi confundată cu reevaluarea, IFRS-urile enunțând la nivel de principiu deprecierea de valoare ca diminuare a valorii unui activ, alta decât cea rezultată din reevaluare.

Se poate considera că, deși apar unele convergențe în măsurarea activelor la momentul reevaluării, respectiv deprecierei, cele două fenomene sunt delimitate deoarece:

- valoarea justă nu este întotdeauna dată doar de valoarea de piață, apar cazuri când estimarea se face în baza costului de înlocuire sau a modelelor proprii entității;
- valoarea recuperabilă se măsoară, la rândul său, ca maxim a două valori, și nu întotdeauna valoarea justă minus costurile de vânzare poate fi estimată cu acuratețe, situație în care valoarea de utilizare este etalonul valorii recuperabile.

Referitor la contabilizarea celor două fenomene, deși atât deprecierea de valoare, cât și reevaluarea presupun la un moment dat înregistrarea unei cheltuieli care să evedențieze diminuarea valorii, este clară distincția că o pierdere din depreciere este o ajustare de valoare, alta decât cea rezultată din reevaluare.

**Influența celor două structuri – reevaluarea și deprecierea – asupra mărimii amortizării.** Atât reevaluarea, cât și deprecierea de valoare, ca procese, au influență directă asupra mărimii amortizării de alocat pe cheltuielile perioadei astfel:

- reevaluare pozitivă a unei imobilizări corporale conduce la majorarea bazei amortizării, cu implicații asupra amortizării de alocat perioadei curente și celor viitoare în sensul majorării acesteia;
- reevaluare negativă a unei imobilizări corporale modifică baza amortizării în sensul diminuării acesteia, cu efecte în alocarea pe cheltuielile perioadei a unei amortizări mai mici;

- recunoașterea unei pierderi din depreciere pentru un activ imobilizat conduce la diminuarea valorii contabile a acestuia și implicit a bazei amortizabile, diminuându-se astfel și valoarea amortizării aferentă perioadei curente, respectiv celor viitoare;
- reluarea unei pierderi din depreciere recunoscută anterior pentru un activ imobilizat are influență asupra amortizării în sensul modificării acesteia prin majorare.

Concluzionând cele expuse, se poate menționa că reevaluarea și deprecierea de valoare, ca procese de corecție a valorii activelor imobilizate, au influențe majore atât asupra mărimii amortizării de alocat pe cheltuielile perioadei, cât și asupra resurselor la dispoziția entității în vederea finanțării viitoare a activelor sale.

### **Bibliografie**

1. Ristea M. Tratamente contabile și informaționale privind imobilizările corporale. În : Gestiunea și contabilitatea firmei, 2007, nr.8, p.2-23.
2. Ristea M., Dumitru C. Testul de depreciere a imobilizărilor corporale. Ipostaze discutabile. În: Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, 2006, nr.4, p.40-48.
3. Ristea M. (coord.) Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate. București: Editura CECCAR, 2004.
4. IAS 16 Imobilizări corporale, Editura CECCAR, București, 2003 – Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate – autor: Toma M.
5. IAS 36 Deprecierea activelor, Editura CECCAR, București, 2004 – Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate – autori: Ristea M. (coord.) și colab.

## **APUSUL EREI VALORII JUSTE SAU O PROVOCARE A LIBERALIZĂRII ȘI ARMONIZĂRII?**

*Olesea Ghedrovici*

*Lector superior universitar, doctor în economie  
Academia de Studii Economice din Moldova*

### **Abstract**

*Many countries are now on the way of wraparound harmonization and liberalization. This refers to many aspects of economic and foreign relations policies. Both liberalization and harmonization are envisioned to simplify international business relations and to open new opportunities for investors. At the same time, some of the effects of these processes are relatively poor analyzed in regard to national economies of developing countries (developed societies are usually more careful when accepting foreign rules). Consequences of accounting harmonization, which are related to the application of the fair value principle, are proposed for discussion.*

**Keywords:** *fair value, economic crisis, harmonization*

Multe țări astăzi, inclusiv și Republica Moldova, se află în procesul de armonizare și liberalizare extinsă. Acesta se referă la diferite aspecte de politici economice și relații externe. Liberalizarea și armonizarea au drept scop simplificarea relațiilor comerciale internaționale și deschiderea noilor oportunități pentru investitori. În același timp, unele efecte ale acestor procese sunt relativ puțin analizate în contextul efectelor lor asupra economiilor naționale ale țărilor emergente (or, cele dezvoltate, de obicei, sunt mult mai atente la acceptarea regulilor străine). Consecințele armonizării contabile care se referă la aplicarea principiului valorii juste sunt propuse pentru discuție.

Înțelegerea larg acceptată a valorii juste este bazată pe SFAS 157 „Măsurările valorii juste” (Fair Value Measurements), care a fost publicat în 2006, a intrat în vigoare în 2007 și a stabilit următoarele elemente conceptuale:

- Definiția valorii juste,
- Cerințele pentru reflectarea activelor și pasivelor evaluate la valoarea justă,
- Ierarhia în clasificarea surselor de informație pentru stabilirea valorii juste.

În anul 2011 FASB a publicat IFRS 13 "Măsurarea valorii juste" (Fair Value Measurement) care se va aplica din 1 ianuarie 2013 și va înlocui toate prevederile existente cu o singură definiție. IFRS 13 determină valoarea justă ca *"prețul care ar fi primit ca urmare a vânzării unui activ sau prețul care ar fi plătit pentru a transfera o datorie printr-o tranzacție normală între participanți la piață la data evaluării"*<sup>18</sup>.

Astfel, întreprinderea trebuie să dețină informație amplă despre prețurile activelor pe piețele active, iar în lipsa acestor date – să folosească alte tehnici și informații relevante, axate pe trei abordări:

- Abordarea de piață, care se bazează pe prețuri și informații generate în cadrul tranzacțiilor pe piață.
- Abordarea de cost, care determină sumele care ar fi necesare pentru substituirea unui element patrimonial.
- Abordarea de venituri, care presupune convertirea fluxurilor de bani pe viitor într-o sumă curentă.

Dezavantajul principal pentru aceste modalități constă în faptul că prețurile pe diferite pieți și informațiile din alte surse pot fi distorsionate de problemele lichidității, iraționalitate investițională și alți factori necunoscuți sau chiar inexistența unei piețe active. Toate condițiile acestea devin mai pronunțate în condiții de criză. Drept dovadă acestui fapt și recunoașterea problemelor în acest sens este propunerea de către FASB în urma efectelor crizei din 2008 a unui comentariu adăugător - SFAS 157-d "Determinarea valorii activelor financiare pe piețele inactive". Astfel, până în prezent, principiul valorii juste nu s-a manifestat ca unul universal și obiectiv, ci foarte volatil și dependent de circumstanțe diferite. Și în aceste condiții, valoarea justă nu este atât de "justă", cum ar trebui să fie.

Aplicarea IFRS în Republica Moldova face parte din condițiile de parteneriat cu UE. Armonizarea legislației cu acquis-ul comunitar este un pilon esențial în acordurile de cooperare ale UE cu alte țări terțe, inclusive și cu Republica Moldova. Totodată, lipsa de privire critică asupra unor prevederi legale aduce riscuri mari în sensul acceptării principiilor care deja sunt criticate și s-au manifestat neunivoc. Printre aceste principii se regăsește și utilizarea valorii juste în contabilitate, suspectat a fi un factor semnificativ în evoluția crizelor economico-financiare.

Tendența actuală de orientare spre evaluări bazate pe piață, atât în managementul riscurilor cât și în scopuri contabile în combinație cu actuala criză financiară au adus la suprafață deficiențele abordării valorii juste. Capacitatea realizării unei evaluări corecte este de fapt cheia succesului în domeniul financiar, deoarece este imperativ necesară pentru cunoașterea valorii activelor atât financiare, cât și reale. De asemenea, ulterior cumpărării unui activ sau contractării unei datorii, evaluarea reprezintă cheia succesului în managementul riscului implicat de acest element, dar și în raportarea valorii create, acționarilor firmei.

Cauzele crizei financiare din 2008 sunt încă larg studiate în literatura de specialitate. Unele cercetări analizează cazurile cu referire la rolul principiului valorii juste în declanșarea și răspândirea acesteia, argumentând că modelele utilizate în determinarea valorii juste s-au dovedit a fi prea superficiale în condițiile crizei (Benston, 2008).

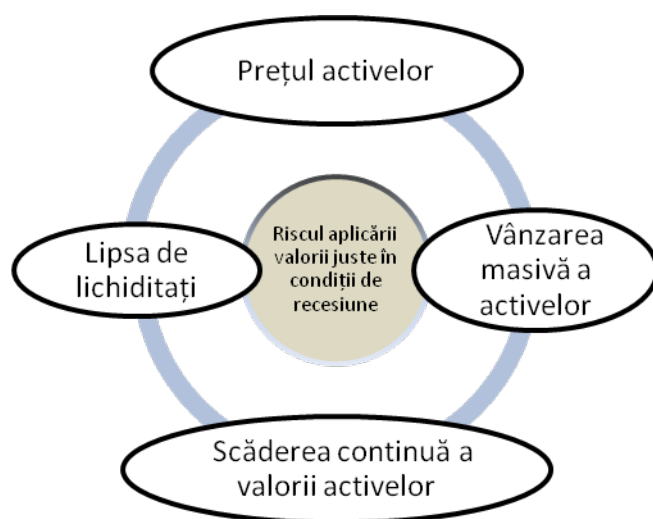
Cu siguranță, criză atât de gravă precum cea din 2008 nu este, și nu poate fi, cauzată de către o singură parte implicată, ci denotă incapacitatea întregului sistem economic ce a eșuat în a aprecia riscurile legate de creșterea rapidă a riscurilor. Însă, implicarea evaluării contabile în procesele economice globale nu este nesemnificativă. Christina Noyer, guvernatorul Băncii Naționale a Franței la Întâlnirea Europeană a profesioniștilor contabili din Decembrie 2008 a menționat<sup>19</sup>:

*"... din multe puncte de vedere, criza actuală are legătură cu evaluarea... Acest fapt înseamnă revizuirea rolului valorii juste în contabilitatea instrumentelor financiare".*

<sup>18</sup> <http://www.iasplus.com/en/standards/standard53>

<sup>19</sup> <http://www.bis.org/review/r081218a.pdf>

Este adevărat că Noyer la fel ca și alți specialiști (Laux, Leuz, 2010; Huian, 2009) mai mult se referă la neajunsurile valorii juste pentru contabilitatea instrumentelor financiare, deoarece aceștia au avut un rol deosebit în răspândirea proceselor de criză. Totodată, însuși incapacitatea acestui principiu de a răspunde rigorilor contemporane ne permite să vorbim despre necesitatea analizei mai profunde a acestuia, studierea mai detaliată a efectelor invizibile, dar cu potențial sporit că aceștia vor avea implicații negative pentru situația socio-economică a unei țări. Contabilitatea contemporană nu este doar un mijloc tehnic de păstrare și prelucrare a informației, ci un limbaj de neînlocuit al business-ului modern. Incapacitatea cuvintelor acestui limbaj de a reda esența fenomenelor sau transmiterea eronată a datelor poate avea efecte fatale. Astfel, o simplă metodă contabilă devine un izvor de provocări. Liberalizarea piețelor, instrumentelor și relațiilor comerciale și financiare creează condiții pentru răspândirea rapidă a tuturor proceselor, inclusiv și celor mai puțin dorite. În condițiile de recesiune economică, aplicarea valorii juste la evaluarea activelor aduce riscuri semnificative pentru declanșarea crizei de lichidități (fig. 1). Când prețul activelor scade, iar piața supra-reacționează din cauza panicii, vânzarea masivă a activelor determină scăderea perpetuă a valorii acestora, care în consecință determină lipsa de mijloace lichide. Și invers, în perioadele de creștere activă, valoarea contabilă a activelor va fi artificial majorată și va stimula investițiile și împrumuturile masive excesive.



**Fig. 1. Aplicarea principiului valorii juste în condiții de recesiune și supra-reacționare a pieței - cauza crizei de lichidități**

Este de menționat, că constatarea acestor efecte ale valorii juste nu promovează întoarcerea globală la principiul costului istoric, încât acesta, la fel, nu reflectă valoarea esențială. Introducerea unui principiu de evaluare nou care ar elimina imperfecțiunile celor existente nu garantează o soluție optimă. Unii autori (Trussel, Rose, 2009) au propus deja niște modele - "hibrid" care, totuși, la fel stârnesc nemulțumiri și critici, însă, probabil, tratarea anumitor active și datorii în mod diferit ar reprezenta un calcul mai reușit, chiar dacă acesta va fi unul slab din perspectiva măsurării durabile (Laux, Leuz, 2009).

În concluzie, valoarea justă, sau adevărată (ca traducere directă din engleză) ca și "orice adevăr este ușor de înțeles odată ce a fost descoperit. Important e să-l descoperim"<sup>20</sup>. Ca principiu și esență, valoarea justă este mai progresivă decât costul istoric, însă algoritmul de stabilire a acestei valori, informațiile primare pentru stabilirea acesteia sunt imperfecte și trebuie ajustate la exigențele economiei moderne.

<sup>20</sup> <http://www.logopedics.info/citate-celebre-litera-a.php>



## Bibliografie

1. Benston G. (2008). The shortcomings of fair-value accounting described in SFAS 157, *Journal of Accounting and Public Policy* 27, 101-114
2. Huian M., (2009). *Some aspects regarding the role of fair value accounting during the current financial crisis*, 2009, [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
3. Laux C. And Leuz (2009). *The crisis of fair value accounting: making sense of the recent debate*. [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
4. Laux C. And Leuz (2010). Did fair value accounting contribute to the financial crisis? October 2009, *Journal of Economic Perspectives*, 2010, [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
5. Trussel and Laura C. Rose, "Fair Value Accounting and The Current Financial Crisis", *The CPA Journal*, June 2009, Vol 79, Iss 6, available from [www.proquest.com](http://www.proquest.com)
6. IFRS 13 Fair Value Measurement, <http://www.iasplus.com/en/standards/standard53>
7. SFAS 157 Fair Value Measurements, [http://www.fasb.org/pdf/aop\\_FAS157.pdf](http://www.fasb.org/pdf/aop_FAS157.pdf)

## RAȚIONAMENTUL CONTABIL: CONSECVENȚĂ SAU VERSATILITATE

*Grigori Lilia, dr., conferențiar universitar, ASEM  
Președintele Consiliului Director ACAP*

*The article considers the accountant's professional opinion in scientific literature and normative documents. The author presents his own interpretation of the professional opinion's impact on accounting.*

Studiile din sfera raționamentului profesional ocupă un spațiu extins în literatura de specialitate străină. În literatura de specialitate autohtonă acestea nu se regăsesc. Subiectul, însă, ridică multe întrebări în rândul contabililor. Organele de reglementare nu s-au angajat în studii și clarificări pentru a interfera aspectele teoretice și legislative în vederea clarificării problemelor constatate. În acest sens dorim să aducem un plus de valoare cercetărilor naționale pe tema raționamentului profesional, clarificând modul în care acesta este perceput și aplicat la nivel practic.

*Ce este totuși raționamentul (judecata) profesional?*

Este dificil să răspundem cu promptitudine la această întrebare, întrucât atât termenul cât și definiția raționamentului profesional nu se regăsesc în reglementările contabile autohtone. De asemenea, nu este formulat nici rolul și nici procedura de aplicare în contabilitate a raționamentului profesional.

Or, orice contabil aplicând prevederile SNC este pus în situații de a analiza și selecta cele mai bune metode de evaluare și contabilizare a elementelor patrimoniale din cele permise. Astfel putem spune că contabilul aplică raționamentul profesional, chiar și fără a conștientiza acest lucru.

Analizând dicționarele explicative desprindem că într-un sens general, bazat pe faptul că raționamentul este o "înlănțuire logică de judecăți (opinii) care duce la o concluzie", iar profesional - care "ține de o profesie" deducem că în înțelegerea noastră, raționamentul (judecata) profesional reprezintă opinia competentă și onestă ce determină conținutul concret al normelor contabile, care sunt recunoscute în politicile contabile și afectează pragul de semnificație a informațiilor prezentate în situațiile financiare, precum și starea financiară a entității.

După cum am menționat deja, în conținutul reglementărilor contabile naționale trimiterile la noțiunea de raționament profesional volatilizează, atât explicit, cât și implicit. Prin trimiteri explicite, am în vedere, apariția propriu-zisă a termenului de raționament, iar prin trimiteri implicite - acele evocări care prin natura și conținutul lor indică exercitarea judecății contabilului.

Explicit, totuși, găsim indirect careva referințe. De exemplu, legea contabilității stipulează că elaborarea politicii de contabilitate constă în alegerea unui procedeu din cele propuse în fiecare standard de contabilitate, în fundamentarea procedurii alese, ținându-se cont de particularitățile activității entității, și în acceptarea acestuia în calitate de bază pentru ținerea contabilității și

întocmirea rapoartelor financiare. Dacă sistemul de reglementare normativă a contabilității nu stabilește metodele de tinere a contabilității referitor la o problemă concretă, entitatea este în drept să elaboreze metoda respectivă de sine stătător sau cu atragerea unei firme de consultanță. În acest caz, se aplică, în următoarea consecutivitate, prevederile:

- Cadrului general pentru întocmirea și prezentarea rapoartelor financiare;
- S.I.R.F. și S.N.C., în care se examinează probleme similare;
- altor acte normative privind problema respectivă sau o problemă analogică.

Din cele relatate tangențial înțelegem că, de fapt, conducerea entității (managementul entității) trebuie să își exercite raționamentul profesional pentru a găsi o soluție care să fie în același timp și relevantă pentru procesul decizional al utilizatorilor, dar și fiabilă, astfel încât situațiile financiare să prezinte fidel poziția financiară, performanțele și fluxurile de trezorerie ale entității, să reflecte substanța economică a tranzacțiilor și nu numai forma lor legală, să fie neutre, prudente, complete.

#### *Care sunt cauzele ce duc la necesitatea exercitării raționamentului profesional?*

În general standardele naționale de contabilitate, dar și cele internaționale nu au un caracter exhaustiv. Ele prezintă un cadru general de acțiune indicat contabililor, o cale generală de urmat, fără a putea anticipa, însă, conjuncturile particulare, specificul activității și al operațiunilor fiecărei entități, mediul intern și extern al acesteia, riscurile și incertitudinile în care își desfășoară activitatea, etc. Gama largă de condiții și situații care pot apărea într-o entitate de orice tip, de orice dimensiune și din orice sector, face ca aplicabilitatea unor reguli detaliate să fie uneori ineficiente pentru deciziile conducerii. Prin urmare calitatea raționamentului profesional devine un factor de diferențiere pentru recunoașterea competențelor și gradului de profesionalism al contabililor. Acesta include echilibrarea promptitudinii organizaționale și deciziilor rapide și intuitive cu necesitatea de a lua decizii pe baza unor dovezi solide. Este rolul contabilului de a acționa, în virtutea raționamentului profesional, pentru soluționarea situațiilor particulare ale fiecărei entități. Necesitatea raționamentului profesional devine pe de o parte consecința firească a caracterului mult prea general al reglementărilor contabile, iar pe de altă parte – datorită de asigurare rezonabilă de către contabil a informațiilor oferite utilizatorilor situațiilor financiare.

Raționamentul profesional ca termen contabil în Republica Moldova este un factor nou, dar ca mod de aplicare în practica autohtonă nu putem să-l considerăm ca noutate absolută.

Urmărind evoluția elementelor care pot fi direct atribuite procesului de exercitare a raționamentului profesional afirmăm că acesta a cunoscut o diversificare amplă și a înregistrat evoluții complexe. Există legătură directă între raționamentul profesional și mediul socio-economic, demonstrată prin simplitatea prin care era înțeles și aplicat raționamentul profesional în practica entităților autohtone în urmă cu mai bine de două decenii, până a fi puse în aplicare Standardele naționale de contabilitate și complexitatea care îi este atribuită în prezent, ținând cont de aplicarea Standardelor internaționale de raportare financiară. Această schimbare este datorată în primul rând creșterii și dezvoltării mediului economic, dar și găsirii unui echilibru între necesitatea conformității și necesitatea menținerii competitivității în cadrul unei economii din ce în ce mai globalizate.

#### *Ce factori influențează raționamentul profesional al contabilului?*

Formarea judecății profesionale a contabilului este influențată de diverși factori: studiile, calificarea, cunoașterea actelor normative și legislative, experiența de lucru într-un anumit domeniu, disponibilitatea de informații, gradul de libertate în primirea deciziilor, practica contabilă prestabilită voluntar sau impusă, gradul de asistență a experților, practica de arbitraj disponibilă.

Posibilele deficiențe care ar putea să apară la elaborarea și aplicarea raționamentului profesional al contabilului ar fi lipsa de cunoștințe, experiențe și abilități. Un contabil fără judecată și gândire specifică nu ar fi decât un individ incompetent care nu și-ar putea practica profesia în mod onest. Activitatea în sine poate de asemenea să influențeze rezultatele procesului decizional, iar factorii contextuali impun o particularizare a judecății profesionale pe activitatea specifică.

Raționamentul profesional poate fi permanent îmbunătățit și dezvoltat prin dezvoltarea profesională continuă, adică participarea la training-uri specializate, lărgirea cunoștințelor pe baza experienței acumulate, dar și printr-o documentare riguroasă permanentă. Justificarea deciziilor

printr-o documentare adecvată are rolul de a crește calitatea și încrederea publicului în raționamentul exercitat.

*În ce cazuri este necesar de aplicat raționamentul profesional: întotdeauna sau în anumite circumstanțe?*

Raționamentul profesional este în strânsă legătură în primul rând cu elaborarea politicii contabile, deoarece de conținutul acesteia este dependentă informația prezentată în situațiile financiare, necesară utilizatorilor în adoptarea deciziilor manageriale. Însă nu se limitează doar la politica contabilă. Momentele de recunoaștere și clasificare a activelor, datoriilor, capitalului propriu, veniturilor și cheltuielilor, precum și determinarea estimărilor contabile (durata de viață utilă, metoda de calcul a amortizării, etc.) care rămân în afara politicii contabile, de asemenea necesită aplicarea raționamentului profesional.

Analizând ambianțele care necesită utilizarea raționamentului profesional, am putea să punctăm următoarele:

- reglementările contabile nu oferă expres indicații privind tratamentul contabil a unui eveniment anume;
- reglementările contabile oferă multiple opțiuni, din care urmează să se aleagă cea perfectă;
- nu sunt definite toate aspectele aferente unei operațiuni economice - situații incerte (de exemplu, un proces de judecată nefinalizat la data de raportare financiară);
- tratamentul prescris de reglementările contabile nu reflectă în mod fiabil evenimentele și tranzacțiile economic-financiare ale entității - o situație de dezacord cu prevederile reglementare specifice.

În practică cel mai des sunt întâlnite situații de incertitudine. Într-un mediu care se schimbă rapid contabilul trebuie să fie capabil să se adapteze la condițiile în continuă schimbare și să aplice aptitudinile și raționamentul profesional pentru informații care deseori sunt ambigue și imperfecte. Contabilul trebuie să fie pregătit să gestioneze incertitudinea, complexitatea și procesul decizional strategic într-un context general, caracterizat de concentrarea sporită pe procese eficiente de guvernare, gestionare a riscurilor și control. Odată cu trecerea contabilității și raportării financiare la IFRS rolul raționamentului profesional este în creștere. Corectitudinea și obiectivitatea informațiilor prezentate în rapoartele financiare va depinde atât de judecata profesională a contabilului cât și de modul aplicării în situații concrete.

*De ce raționamentul profesional în țara noastră este în stagnare?*

În țara noastră tradițional, atât în perioada sovietică cât și post sovietică, contabilului i-a fost atribuit rolul de executor al actelor normative. Or acest rol i-a (și-a) impus contabilului obișnuința să urmeze cu strictețe cerințele legii și indicațiile conducerii (șefului), fără a avea libertatea de exprimare a judecății profesionale. Ca consecință, contabilii și în prezent continuă să „caute” descrierea expresă a tuturor aspectelor problematice în actele normative. Însă, practică este cu mult mai largă decât reglementările contabile și ca urmare reglementările contabile nu pot prescrie soluții pentru toate situațiile.

Aptitudinile de utilizare a raționamentului profesional contabil necesita de a fi formate în procesul de pregătire inițială a contabililor, chiar până la intrarea lor în profesie. Fac referință la instituțiile de învățământ care pregătesc contabilii. Starea de lucruri în acest domeniu, însă, necesita o analiza mult mai profundă care depășește spațiul acestui articol.

Ca concluzie, ași menționa că odată cu aprobarea și punerea în aplicare a Standardelor internaționale de raportare financiară și elaborarea noilor reglementări naționale de contabilitate, cerințele față de activitatea profesională a contabililor crește foarte mult, activitatea acestora devenit mai complexă și, astfel, mai semnificativă.

## **PARTICULARITĂȚI ÎN CONTABILITATEA PIERDERILOR DE MĂRFURI**

**Ruslan HAREA, dr., conf. univ., catedra „Contabilitate”**

**Anatol GRAUR, dr., conf. univ., catedra “Contabilitate”**

*In this work paper, it will be analyzed some aspects of computing and accounting of merchandises' losses at receiving, stocking and selling. There are presented computing formula and bookkeeping principles of stocks' defects.*

Sortimentul variat de stocuri ce participă în prezent în circuitul comercial determină un grad diferit de pierderi naturale pe perioada păstrării, transportării și comercializării acestora. În practica comercială pierderile materiale de marfă pot rezulta atât din motive obiective, cât și subiective, ceea ce determină gruparea deficiențelor menționate în două grupe:

- **în limita normelor de perisabilitate naturală;**
- **în afara normelor de perisabilitate naturală.**

Deficiențele *în limita normelor* sunt generate de factori obiectivi, adică de modificarea calităților fizico-chimice ale mărfurilor numită și *perisabilitate naturală*, precum și de onestitatea cumpărătorilor (în magazine cu autoservire).

Pierderile *în afara normelor* apar în consecința atitudinii „negospodărești” (furturi, delapidări, alterare necontrolată etc.), precum și în urma efectelor cauzate de calamități naturale.

Evitarea pierderilor din perisabilități este imposibilă, însă, controlul asupra gestiunii eficiente a stocurilor de mărfuri, depistării la timp a cauzelor naturale ce pot provoca aceste pierderi pot diminua efectul negativ asupra rezultatelor economice ale activității.

Pierderile de mărfuri în entitățile comerciale sunt constatate cu ocazia inventarierii stocurilor și a circulației acestora. Informația despre existența reală a mărfurilor se înscrie în borderouri de inventariere și în cazul constatării unor abateri se perfectează o situație comparativă. În conformitate cu prevederile articolului 24 al Legii contabilității, a paragrafului 13 a Standardului Național de Contabilitate 18 „Venitul” și a paragrafului 22 a Comentariilor cu privire la aplicarea S.N.C. 18, abaterile constatate în componența stocurilor de marfă se decontează în următoarea ordine. Pierderile în limita normelor de perisabilitate naturală care se calculează conform Hotărârii Departamentului Comerțului din 3 septembrie 1996 „Cu privire la aprobarea normelor perisabilității naturale a mărfurilor alimentare și nealimentare la întreprinderile de comerț de toate formele de proprietate din Republica Moldova și instrucțiunii privind aplicarea lor”, se decontează la dispoziția conducerii întreprinderii de comerț în componența cheltuielilor perioadei. Conform prevederilor §23 al S.N.C. 3 „Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii” acestea nu constituie obiectul de înregistrare a unei operații separate. Lipsurile și pierderile de mărfuri se înregistrează în suma lor constatată cu ocazia inventarierii, iar cele în afara normelor de perisabilitate, adică diferența dintre lipsurile totale și sumele normate, se impun persoanelor vinovate de cauzarea lor. Există particularități, când deficiențele sunt condiționate de calamități naturale sau organele de judecată resping imputarea lipsurilor către gestionari. În așa caz, acestea pot fi trecute la pierderi excepționale.

Normele de perisabilitate naturală sunt limitate și se utilizează numai în situațiile, când se stabilesc lipsuri reale de mărfuri la recepția sau inventarierea mărfurilor. Din gestiunea persoanei cu răspundere materială în cazul lipsurilor, în mod obligator, sunt decontate numai cele în limita normelor de perisabilitate naturală, suma rămasă trebuie recuperată de către acesta în numerar sau în alte forme convenite de administrație (cu reținere din salariu, recuperarea pe cote etc.)

Normele de pierderi în limită sunt stabilite pe feluri sau pe grupe de mărfuri și se aplică de toate unitățile și verigile prin care circulă aceste mărfuri. Normele de pierderi sunt diferențiate în funcție de procesele pe durata cărora se calculează: la transportare; la depozitare sau desfacere; în dependență de perioadele calendaristice ale anului; pe verigile comerciale.

Nu se acordă perisabilități la mărfurile preambalate și la cele care circulă cu bucata, la mărfurile consemnate numai scriptic în gestiune, fără a descrie un circuit natural, efectiv etc.

Normele de pierderi sunt prevăzute sub forma unor cote procentuale, dar suma calculată nu trebuie să depășească mărimea deficiențelor stabilite. Prevederi fundamentale pentru reducerea în comerț a pierderilor naturale de mărfuri, lucru în care agenții economici sunt extrem de interesați, pot fi: crearea condițiilor corespunzătoare pentru păstrarea și comercializarea mărfurilor, desfășurarea în permanență a acțiunilor având drept scop reducerea perisabilității naturale și pierderilor de mărfuri în comerț, respectarea regulilor de transportare și recepționare a mărfurilor după cantitate, calitate și componență.

Normele de perisabilitate naturală la transportare depind de grupa de mărfuri, tipul transportului, anotimpul (perioada caldă sau rece) și distanța de transportare. Pentru determinarea deficiențelor la transportare în limita normelor, cota normativă se aplică la volumul cantitativ al intrărilor de mărfuri primite conform următoarei formule de calcul:

$$D_N = \frac{q_I \times N}{100} \quad (1)$$

unde,

- $D_N$  - valoarea pierderilor normate;
- $q_I$  - cantitatea mărfurilor transmise la transportare;
- $N$  - norma legală de pierderi.

Normele de perisabilitate naturală pentru mărfurile aflate la păstrare sau în vânzare depind de zona climaterică, grupa de mărfuri, anotimpuri, condițiile de păstrare etc. Mărimea acestor deficiențe se poate stabili după formula:

$$D_N = \frac{Q_I \times P_A \times N}{100} \quad (2)$$

unde,

- $P_A$  - prețul unitar de achiziție al mărfurilor constatate lipsă;
- $Q_I$  - cantitatea mărfurilor intrate (vândute) în perioada dintre inventarieri.

Entitățile de comerț cu ridicata aplică normele de perisabilitate naturală în dependență de termenele de păstrare a mărfurilor. De aceea, la calcularea perisabilităților este necesar de a stabili termenul mediu de păstrare a mărfurilor și conform acestuia se determină valoarea perisabilității.

Este cunoscut că pentru evidența și păstrarea mărfurilor în comerțul cu ridicata, se utilizează metodele *pe partide* sau *pe sorturi*. În așa fel, la utilizarea metodei de evidență a depozitării *pe partide*, termenul de păstrare se stabilește conform cartelei de evidență pe partide utilizând informația despre intrarea mărfurilor în gestiune și data ieșirii acestora. Normele pentru fiecare grupă de mărfuri sunt stabilite în procente pentru durata de păstrare de 30 zile. Dacă mărfurile s-au aflat în depozit mai mult de o lună, atunci se utilizează altă norma față de cea fixă pentru luna următoare, iar pentru lunile incomplete se calculează 1/30 la zi din normă lunii următoare. Astfel, pentru *macaroane* norma pentru prima lună de păstrare este de 0,03%\*, iar pentru fiecare din lunile ce urmează – 0,008%. Pentru *macaroane* aflate în depozit pe un termen de 3 luni și 10 zile se va stabili o normă recalculată astfel: 0,008% x 10 zile : 30 zile = 0,0027%;

$$0,03\% + 0,008\% + 0,008\% + 0,0027\% = 0,0487\%$$

Pentru unele tipuri de mărfuri, care urmează a fi păstrate într-un termen mai mic de 30 zile, normele de perisabilitate naturală se stabilesc și se recalculează în dependență de norma zilnică de păstrare. Spre exemplu, *carnea de vită* a fost păstrată în depozit în termen de 25 zile. Norma pentru primele 3 zile de depozitare constituie 0,08%. Pentru fiecare din zilele ce urmează, dar nu mai mult de 10 zile, norma se majorează zilnic cu 0,01%, iar după 10 zile norma se va majora cu 0,005%. În cazul dat, cota normată de perisabilitate se va stabili la limita de 0,225%, care s-a calculat astfel:

- 3 zile = 0,08%;

---

\* Conform prevederilor Hotărârii Departamentului Comerțului din 3 septembrie 1996 cu privire la aprobarea normelor perisabilității naturale a mărfurilor alimentare și nealimentare la întreprinderile de comerț de toate formele de proprietate din Republica Moldova și instrucțiunii privind aplicarea lor // Monitorul Oficial al Republicii Moldova. – 1997. – Nr. 22–23.

- 10 zile  $\rightarrow 0,08 + (0,01 \times 7 \text{ zile}) = 0,15\%$ ;
- 25 zile  $\rightarrow 0,15 + (0,005 \times 15 \text{ zile}) = 0,225\%$ .

În cazul păstrării mărfurilor prin metoda pe sorturi poate fi utilizată următoarea formulă de calcul:

$$T = \sum_n^1 S_z : CA_P \quad (3)$$

unde,

- T** - termenul mediu de păstrare a mărfurilor;
- n** - numărul de zile de la ultimul inventar;
- S<sub>z</sub>** - soldul mărfurilor la sfârșitul fiecărei zile lucrătoare pentru perioada dintre inventarieri;
- CA<sub>P</sub>** - circulația mărfurilor pentru perioada de la ultimul inventar.

Cunoscând termenul mediu de păstrare a mărfurilor, poate fi determinată suma limitelor de perisabilitate conform datelor convenționale și a calculelor prezentate în tabelul nr. 1:

**Tabelul 1**

**Circulația zahărului pentru perioada 01.01.20... – 31.03.20... (în kg)**

Indicatori	Sold la începutul zilei	Întrări zilnice	Vânzări zilnice	Sold la sfârșitul zilei
03 ianuarie	500	300	200	600
04 ianuarie	600	-	300	300
05 ianuarie	300	200	200	300
ș. a. m. d.				
31 martie	400	400	100	700
<b>TOTAL</b> pentru perioada dintre inventarieri	-	-	15 700	46 800

Termenul mediu de păstrare reprezintă 3 zile ( $46\ 800 : 15\ 700$ )

Norma perisabilității naturale la zahăr pentru 3 zile constituie 0,078%.

Suma maximă de perisabilitate naturală a zahărului în cadrul circulației de 15700 kg și termen de păstrare mediu de trei zile alcătuiește 12,25 kg ( $0,078\% \times 15\ 700 : 100$ ).

În cadrul întreprinderilor comerciale cu amănuntul nu se execută evidența analitică a vânzării pe grupe de mărfuri. Astfel, vânzarea pe fiecare unitate de marfă se stabilește prin calcul utilizând formula balanței de mărfuri. În așa caz, se presupune înmulțirea cotei normate cu vânzările pentru fiecare tip de marfă. Este clar, că în situația respectivă este necesar un volum mai mare de muncă, de aceea, se propune a utiliza în cazul comerțului cu amănuntul calcularea perisabilității naturale în baza cotei medii. Cota medie de perisabilitate poate fi calculată după relația:

$$N_{MED} = \frac{D_{IAN}}{CA_{IAN}} \times 100\% \quad (4)$$

unde,

- N<sub>MED</sub>** - cota medie a normei de perisabilitate;
- D<sub>IAN</sub>** - deficiențele constatate (calculate) pentru toate mărfurile pe durata unui an;
- CA<sub>IAN</sub>** - circulația globală mărfuri pe durata unui an.

Dacă există cazuri de deficiențe în activitatea comercială pe o perioadă mai mare de un an, durata de calcul poate fi stabilită pentru 3 sau 5 ani, ceea ce ar permite aprecierea unei cote mai reale.

Deficiențele la păstrarea și vânzarea de mărfuri în consecința perisabilității naturale sunt decontate în luna când s-a realizat inventarierea. În așa fel, pierderile constatate de deficiențe se înscriu în componența cheltuielilor într-o singură lună, ceea ce semnifică o încălcare a principiului prudenței, deoarece în celelalte perioade s-ar diminua artificial mărimea cheltuielilor, ceea ce ar majora neremediat profitul pentru perioadele respective. Astfel, cheltuielile menționate trebuie repartizate proporțional pentru fiecare lună de gestiune prin intermediul constituirii unor rezerve

privind pierderile de mărfuri în limita perisabilității naturale. Dacă se calculează rezervele menționate, atunci acest moment trebuie prevăzut în „Politica de contabilitate” a societății comerciale. Complicațiile se derivează în situația determinării sumei preconizate a rezervelor. În așa caz, poate fi utilizată cota medie a normei de perisabilitate înmulțită la cifra de afaceri pentru perioada de gestiune.

După finisarea inventarierii, deficiențele cauzate de perisabilitatea naturală se decontează din suma rezervelor calculate anterior. Deoarece suma rezervelor calculate nu în toate cazurile este egală cu deficiențele constatate, depășirea deficiențelor asupra rezervelor se înscriu direct în componența cheltuielilor.

După natura sa, perisabilitatea naturală este latura specifică circulației de mărfuri și trebuie inclusă în componența cheltuielilor comerciale, deoarece se constată cu ocazia inventarierii și se apreciază în dependență de volumul mărfurilor vândute. Înregistrarea deficiențelor în registrele contabile se execută în următoarele formule contabile:

1. Pentru crearea rezervelor necesare acoperirii pierderilor în limita perisabilității naturale și a celor condiționate de expirarea termenelor de păstrare a mărfurilor:

*D 712 „Cheltuieli comerciale”, subcont 7128 „Cheltuieli privind lipsurile în limita normelor de perisabilitate naturală”* la rezerva calculată conform cotei medii a normelor de perisabilitate naturală;

*C 538 „Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate”* pe subconturile:

*5381 „Rezerve pentru pierderi în limita normelor de perisabilitate”;*

*5382 „Rezerve pentru decontarea mărfurilor cu termen expirat”.*

2. Constatarea deficiențelor și a mărfurilor cu termen expirat se înscriu în:

*D 538 „Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate”* la valoarea totală a mărfurilor constatate lipsă;

*C 217 „Mărfuri”* pentru mărfurile la preț de vânzare cu amănuntul.

3. Decontarea lipsurilor în limita normelor în situația depășirii valorii rezervelor formate:

*D 712 „Cheltuieli comerciale”, subcont 7128 „Cheltuieli privind lipsurile în limita normelor de perisabilitate naturală”* pentru diferența dintre suma calculată și rezerva creată;

*C 217 „Mărfuri”.*

4. Pentru restabilirea TVA aferentă mărfurilor constatate lipsuri în limita normelor de perisabilitate se înscrie:

*D 713 „Cheltuieli generale și administrative”;*

*C 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”, subcont 5342 „Datorii privind TVA”.*

## **INFLUENȚA POLITICII DE CONTABILITATE ASUPRA POZIȚIEI FINANCIARE A ENTITĂȚII**

*Liliana Lazari dr., conf. univ., catedra „Contabilitate”, ASEM  
Liliana Țurcanu, lector, catedra “Contabilitate”, ASEM*

*The selection of the accounting policies is the paramount factor for the image of one company. Choosing between one or another accounting policy will lead to distinct results in the financial statements and furthermore to different economic-financial ratios.*

Contabilitatea constituie un instrument bivalent care poate succesiv și simultan să informeze și să dezinformeze, să arate și să ascundă. Contabilitatea constituie o proiecție a entității în planul valorilor.

Politica de contabile conține principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate pentru ținerea contabilității și întocmirea rapoartelor financiare. Conținutul politicii de contabilitate precizează cum sunt reflectate efectele tranzacțiilor și a altor evenimente prin recunoaștere, selectarea bazelor de evaluare și prezentarea elementelor în rapoartele financiare.

Politica de contabilitate asigură un cadru pentru a selecta ce elemente sunt recunoscute/derecunoscute în/din rapoartele financiare, cum sunt ele evaluate și prezentate.

Ca conținut al aplicării politicii de contabilitate, bilanțul contabil și raportul de profit și pierdere reflectă poziția și performanța financiară a unei entități. Aceste date sunt utile utilizatorilor de informații pentru:

- ✚ a hotărî când să cumpere, să păstreze sau să vîndă o investiție de capital;
- ✚ a evalua răspunderea sau gestiune managerială;
- ✚ a evalua capacitatea întreprinderii de a oferi beneficii angajaților;
- ✚ a evalua garanțiile pentru creditele acordate întreprinderii;
- ✚ a determina politicile de impozitare;
- ✚ a determina profitul și dividendele ce pot fi distribuite;
- ✚ a elabora și utiliza date statistice despre venitul național;
- ✚ a reglementa activitatea întreprinderilor.

Potrivit art. 16 al Legii contabilității, entitatea, cu excepția instituțiilor publice, elaborează politica de contabilitate de sine stătător, în baza legii și a standardelor de contabilitate.

Elaborarea politicii de contabilitate conform SNC 1 Politica de contabilitate, prevede alegerea unui procedeu dintre cele propuse în fiecare standard, fundamentarea procedurii alese, ținînd cont de particularitățile activității întreprinderii și acceptarea acestuia în calitate de bază pentru ținerea contabilității și întocmirea rapoartelor financiare.

Întrebări firești precum: ce metode și reguli trebuie aplicate într-un caz anume, atunci cînd există mai multe posibilități sau cînd nu există nici una?, se pot schimba metodele alese în politica de contabilitate de la un an la altul? își regăsesc răspunsul în cadrul prevederilor SNC 1 „Politica de contabilitate” și IAS 8 „Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori”. Astfel, generalizînd considerațiile privind selectarea și aplicarea metodelor și regulilor în conținutul politicii de contabilitate a unei entități, ținem să menționăm următoarele:

✓ existența unui standard sau a unei interpretări aplicate în mod specific unei tranzacții economice sau unui eveniment, va conduce la aplicarea acelei reglementări;

✓ inexistența unui standard sau a unei interpretări aplicate în mod specific unei tranzacții economice sau unui eveniment, va impune utilizarea *raționamentului profesional* pentru elaborarea și aplicarea politicii de contabilitate ce va asigura informații relevante și credibile. În acest caz se vor lua în considerare următoarele cerințe: îndrumările din SNC care privesc aspecte similare și definițiile, criteriile de recunoaștere și conceptele de evaluare a activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor prezentate în Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare; și corespunzător pentru entitățile de interes public - îndrumările IFRS și Cadrului general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare.

✓ aplicarea metodelor și regulilor din cadrul politicii de contabilitate se va face în mod consecvent pentru tranzacții și evenimente economice similare.

O entitate trebuie să adopte în conținutul politicii de contabilitate metodele și regulile cele mai adecvate circumstanțelor sale particulare în scopul furnizării *imaginii fidele*. Prezentarea imaginii fidele presupune reprezentarea fidelă a efectelor tranzacțiilor și a altor evenimente în conformitate cu definițiile și criteriile de recunoaștere ale activelor, datoriilor, cheltuielilor și veniturilor din Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare și din Cadrul conceptual.

Înțelegerea politicilor de contabilitate ale entităților este un lucru foarte delicat, deoarece acestea sunt condiționate de numeroși factori economici și socio-organizaționali.

Sursa pentru conținutul politicii de contabilitate se prezintă în actele normative ce reglementează organizarea contabilității. Există însă numeroase cazuri în care se manifestă o flexibilitate ce vizează aplicarea unei metode sau reguli contabile, a căror influență asupra rapoartelor financiare variază în funcție de circumstanțe. Ținem să menționăm aici metodele de calculare a amortizării mijloacelor fixe, metodele de evaluare a stocurilor la ieșire, tratamentul contabil aferent cheltuielilor cu dobînzile (recunoașterea drept cheltuielii sau capitalizarea dobînzii), etc.



Alegerea din gama de reguli și metode permise, a acelor ce vor fi aplicate de entitate, devine factorul de importanță deosebită în prezentarea poziției și performanței financiare a entității.

În continuare se va examina cum influențează asupra poziției și performanței financiare a entității tratamentele contabile conținute în politica de contabilitate.

Utilizarea metodelor de calculare a uzurii mijloacelor fixe, va influența asupra activului bilanțului contabil prin valoarea de bilanț a mijloacelor fixe și asupra capitalului propriu prin rezultatul financiar al perioadei curente, cât și asupra raportului de profit și pierdere prin cheltuielile aferente uzurii mijloacelor fixe. Entitatea alege în mod independent o metodă de calcul a uzurii pentru toate mijloacele fixe existente la entitate ori diferite metode pentru grupuri de mijloace fixe. La fel, entitatea pentru calculul uzurii mijloacelor fixe desințăstător determină și durata de funcționare utilă, ce reprezintă o problemă cde judecată profesională. Analistii financiari cunosc bine aceste aspecte și apreciază adesea performanțele entității pe baza indicatorilor de rezultat financiar calculați „înainte de uzură,,.

Prevederile privind evaluarea ulterioară a activelor pe termen lung (imobilizărilor) stabilește metoda recomandată de SNC sau cea alternativ admisibilă (reevaluarea). La utilizarea reevaluării, activele sunt recunoscute la valoarea justă și diferența din reevaluare se înregistrează în cadrul capitalului propriu. Prin aceasta sunt afectate elementele bilanțiere: total activ și total capital propriu, ce au o influență mare în deciziile luate de utilizatorii rapoartelor financiare. La reevaluarea activelor pe termen lung, în primul an se obține o valoare îmbunătățită a indicatorilor economico-financiari. Însă, în anii următori, cea creștere de valoare recunoscută în bilanț, se va regăsi sub forma cheltuielilor ce țin de amortizarea activelor în raportul de profit și pierdere. Însă, pe parcursul duratei de funcționare, în structura capitalului propriu se regăsește în continuare ecartul din reevaluarea activelor pe termen lung, ce ne face să afirmăm că oferă o imagine favorabilă permanentă.

Alegerea modului de constatare al cheltuielilor privind dobânda la fel va influența asupra indicatorilor rapoartelor financiare. În cazul capitalizării cheltuielilor cu dobânda (constă în recunoașterea acestora în valoarea de intrare a activului), va crește valoarea activelor și rezultatul financiar prezentat este mai mare versus cazul constatării ca cheltuieli în raportul de profit și pierdere. Capitalizarea cheltuielilor va îmbunătăți indicatorii activității entităților ce sunt analizate în vederea finanțării pe termen lung, deoarece va avea ca consecință creșterea valorii activelor, fără a diminua rezultatul financiar. Indiferent de metoda selectată de entitate (capitalizare sau constatare ca cheltuieli), rezultatul financiar al perioadei curente diferă esențial de la o metodă la alta, deși rezultatul cumulat pe durata de funcționare utilă a activului este același, deoarece valoarea cheltuielilor capitalizate va duce la majorarea cheltuielilor privind amortizarea aceluși activ.

Metodele de evaluare a stocurilor la ieșire au o influență semnificativă atât asupra bilanțului contabil unde este prezentată valoarea stocului final și rezultatul financiar al perioadei de gestiune, cât și asupra raportului de profit și pierdere, care oferă informații despre valoarea cheltuielilor cu stocurile consumate sau vândute.

Firește este faptul că anumite reguli, metode contabile oferă o imagine mult mai favorabilă entității decât altele. Având în vedere influența acestor tratamente contabile asupra poziției și performanței financiare, entitatea trebuie să utilizeze flexibilitatea permisă pentru a obține o imagine fidelă a activității desfășurate și nu trebuie să urmărească selectarea metodelor care conduc la imaginea cea mai favorabilă. Întocmind pe astfel de cerințe politica de contabilitate, nu va fi necesară reexaminarea interpretării rapoartelor financiare și modul de determinare al indicatorilor economico-financiari. Spre exemplu, în cazul reevaluării, un nivel mai mic al coeficientului de îndatorare va reflecta situația economico-financiară reală a entității, deoarece reevaluările au o bază reală, valoarea reevaluată fiind valoarea justă de piață, deci suma la care poate fi vândut un activ, de bunăvoie între părți în care prețul este determinat în mod obiectiv.

Există cazuri însă, când entitățile selectează reguli și metode în cadrul politicii de contabilitate, ce le aplică într-o manieră agresivă, spre exemplu:

- ✓ înregistrarea în contabilitate numai a ecarterului, nu și a micșorării valorii activelor evaluate la valoarea reevaluată;
- ✓ reevaluarea anumitor active și nu a întregii grupe;

✓ capitalizarea cheltuielilor cu dobânzile chiar dacă nu sunt îndeplinite cerințele corespunzătoare: capitalizarea dobânzilor se face și în perioadele de întrerupere a lucrărilor, nu se referă la un activ calificabil, etc.

În aceste cazuri, sunt necesare măsuri suplimentare de analiză a poziției și performanței financiare a entității, deoarece indicatorii determinați pe baza rapoartelor financiare reflectă o imagine amăgitoare.

Aplicarea unor reguli, metode în politica de contabilitate prin „aranjarea”, bilanțului și a raportului de profit și pierdere, care se limitează la utilizarea marjelor delibertate oferite de reglementarea contabilă, nu are nimic criticabil, cu atât mai mult cu cât alegerile efectuate sunt explicate și argumentate.

### **Bibliografie**

1. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007// minfin.md
2. Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare// minfin.md
3. SNC 1 Politica de contabilitate// minfin.md
4. Cadrul conceptual pentru raportarea financiară//minfin.md
5. IAS 8 Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori// minfin.md
6. Bernard Colasse. Fundamentele contabilității. Traducere Neculai Tabără. Iași 2009
7. Emil Horomnea. Bazele Contabilității: Concepte și aplicații. Iași 2004
8. Ghid practic de aplicare a reglementărilor contabile conforme cu directivele europene. București 2010
9. Maria Mădălina Gîrbină, Ștefan Bunea. Sinteze, studii de caz și teste grilă privind aplicarea IAS-IFRS. Volumul 3. București 2008.

## **CONSIDERAȚII PRIVIND CONTABILITATEA COSTURILOR LUCRĂRILOR DE CONSTRUCȚIE**

*Conf. univ., dr., Popovici Angela, ASEM*

*The article emphasizes the issues referred to the organization of the analytical bookkeeping of the performed operations, the identification of the costs' structure, the selection of the accounting's object, the evaluation of the performed operations, and the selection of the accounting bookkeeping method of the production costs.*

*There is analyzed the current bookkeeping's method of the construction works costs and concluded to be necessary to make an improvement in accordance with the global practice and the international financial reporting standards.*

Construcțiile constituie una dintre cele mai importante ramuri ale economiei autohtone. Starea acestei ramuri este determinată de nivelul de dezvoltare a societății și a forțelor de producție ale acesteia. Ramura de construcție este destinată înnoirii fondurilor de producție, extinderii, reconstruirii și reutilării tehnice a producției, menținerii capacităților entităților în funcțiune, reparațiilor capitale a clădirilor, construcțiilor speciale și a altor obiecte, dezvoltării sferei sociale.

Particularitățile organizării industriei construcțiilor sunt condiționate de caracterul acesteia care exercită o influență notabilă asupra modului de ținere a contabilității în construcții, cele mai esențiale fiind următoarele: izolarea teritorială a obiectelor de construcție, caracterul producției de construcții în multe privințe este individual chiar în cazul construcției în serie, durata proiectării și construirii obiectului, diversitatea tipurilor lucrărilor de construcții - montaj în cazul construirii fiecărui obiect, dependența termenelor și calității construcției de amplasarea obiectului, de condițiile naturale și chiar de anotimpurile anului. Particularitățile enumerate condiționează modul de formare a prețurilor în construcții și de contabilizare a costurilor lucrărilor de construcție, precum și sistemul

de decontări destul de complicat, de obicei, în mai multe trepte, între participanții la procesul de construire a unui obiect imobiliar.

Organizarea și tehnologia activității de construcție influențează în mod direct procedeele și metodele de contabilizare a costurilor de producție. Interrelația strânsă între contabilitate și procesul de producție în ramura de construcții stă la baza proceselor analitico-contabile ale entităților din domeniul nominalizat.

Costurile lucrărilor de construcție executate în regie proprie de către organizația de construcție includ costurile materialelor, combustibilului, energiei, mijloacelor fixe, forței de muncă și a altor resurse utilizate în procesul de construcție.

Scopul contabilității costurilor lucrărilor de construcție îl constituie reflectarea oportună, integrală și credibilă a costurilor efective pe tipuri și obiecte de construcție, depistarea abaterilor de la normele aplicate și costul planificat, precum și controlul asupra utilizării tuturor tipurilor de resurse. În vederea realizării acestui scop, este necesar să fie soluționate anumite probleme de ordin contabil care se referă la:

- organizarea evidenței analitice a lucrărilor executate;
- determinarea structurii costurilor;
- alegerea obiectului contabil;
- evaluarea lucrărilor executate;
- selectarea metodei de contabilizare a costurilor de producție.

La formarea costurilor producției de construcții se utilizează în calitate de concept de bază certitudinea temporară a faptelor economice. Altfel, costurile lucrărilor de construcție se recunosc în acea perioadă calendaristică la care acestea se referă, indiferent de momentul apariției acestora – anticipată sau ulterioară.

Actualmente modul de contabilizare a costurilor lucrărilor de construcții este reglementat de Standardul Național de Contabilitate (S.N.C.) 11 ”Contractele de construcție” (5). Acest standard a fost elaborat la etapa inițială a reformei contabilității în Republica Moldova (anul 1999) și nu corespunde integral cerințelor reglementărilor contabile internaționale. În acest context, Ministerul Finanțelor a elaborat un proiect de S.N.C.11 „Contracte de construcție” nou (6), care va intra în vigoare începând cu 01.01.2014.

În conformitate cu proiectul S.N.C.11, contractul de construcție este un acord încheiat între beneficiar și antreprenor pentru construirea, reparația, modernizarea și reconstruirea unui activ sau a unui grup de active, care ca proiectare, tehnologie și funcționare sau destinație sînt interconexate și interdependente între ele (6).

Contabilitatea veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor financiare aferente contractelor de construcție se ține pe fiecare contract. Dacă un contract prevede construcția unui grup de obiecte pentru un beneficiar sau mai mulți beneficiari conform unui proiect unic, contabilitatea costurilor se ține separat pe fiecare obiect dacă se respectă următoarele condiții obligatorii:

- pentru construcția fiecărui obiect există documentație tehnică;
- pentru fiecare obiect de construcție pot fi determinate credibil veniturile și cheltuielile contractuale.

În literatura de specialitate metodele de contabilizare a costurilor de producție se clasifică după două criterii principale:

1. operativitatea contabilității și controlului, care prevede divizarea metodelor bazate pe *costul efectiv și costul normativ („Standard-cost”)*;
2. plenitudinea contabilității costurilor, conform căruia se distinge *calculația costului total („Absorption costing”) și sistemul „direct costing”*.

În funcție de tipurile obiectelor contabile, contabilitatea costurilor lucrărilor de construcție poate fi ținută prin metoda pe comenzi sau metoda costurilor efectiv acumulate pentru o perioadă determinată, cu aplicarea elementelor sistemului normativ de evidență și control asupra utilizării resurselor materiale, de muncă și financiare.

La aplicarea metodei pe comenzi drept obiect contabil servește o comandă separată deschisă pentru fiecare obiect de construcție (tip de lucrări) în conformitate cu contractul încheiat cu beneficiarul. Metoda de calculație a costurilor pe comenzi prezintă următoarele caracteristici de bază:

- colectează toate costurile privind lucrările de construcție – montaj și le repartizează asupra unei comenzi specifice;
- acumulează și cuantifică toate costurile aferente fiecărei comenzi.

Astfel, contabilitatea costurilor se ține cu total cumulativ până la finalizarea executării lucrărilor conform comenzii. Menționăm, că în cazul aplicării acestei metode nu există producție în curs de execuție.

În cazul executării unor lucrări speciale sau construirii unor obiecte omogene cu o durată nesemnificativă a construirii lor, contabilitatea poate fi ținută prin metoda costurilor efectiv acumulate în cursul unei perioade de timp determinate pe tipuri de lucrări și locuri de apariție a costurilor.

Metoda de acumulare prevede determinarea rezultatului financiar ca diferența între valoarea contractuală și costurile lucrărilor executate pe elemente constructive sau etape. Această metodă poate fi eficientă numai în condițiile finanțării ritmice și achitării oportune a lucrărilor de către beneficiari.

În ultimul timp în practica contabilă a entităților de construcție se aplică metode moderne de calculație cum ar fi: ”metodă ABC”, ”direct-costing”, ”Target-costing”. Utilizarea metodelor menționate permite majorarea considerabilă a exactității planificării proceselor de afaceri, luarea deciziilor manageriale eficiente în domeniul formării prețurilor, optimizării nomenclatorului produselor fabricate și prognozării costurilor.

Pentru efectuarea grupării pe articole de costuri în construcții considerăm rezonabil să se utilizeze următoarele componente standardizate: materiale, costuri privind retribuirea muncii muncitorilor, costuri privind întreținerea și exploatarea mașinilor și mecanismelor de construcție, costuri de regie.

La executarea lucrărilor de proiectare în regie proprie de către organizația de construcții, procurarea utilajului tehnologic și ingineresc, care nu se referă la lucrările de construcție, în structura costurilor volumului total al lucrărilor se prevede un articol suplimentar ”Alte cheltuieli de producție” în care se reflectă costul total al acestor tipuri de lucrări.

Nomenclatorul prezentat nu este exhaustiv. Organizația de construcții poate să completeze de sine stătător nomenclatorul articolelor costurilor aferente executării lucrărilor de construcție.

S.N.C. 11 prevede recunoașterea veniturilor – în funcție de stadiul de executare a contractului, care este cunoscută ca metoda procentajului de avansare a contractului. În cazul aplicării acestei metode, veniturile se determină pornind de la gradul de finalizare a lucrărilor conform contractului la data raportată. Gradul de finalizare a lucrărilor poate fi determinat în baza:

- 1) volumului lucrărilor executate în volumul total al lucrărilor conform contractului;
- 2) costurilor suportate în mărimea calculată a costurilor generale conform contractului.

În cazul aplicării celei de-a doua metode, costurile suportate la data raportată se determină de către entitate numai pentru lucrările executate. În afară de aceasta, mărimea calculată a costurilor generale conform contractului include atât cheltuielile suportate efectiv la data raportată, cât și mărimea calculată a costurilor preliminate pentru finalizarea lucrărilor prevăzute în contractul de construcție.

De menționat că în cazul recunoașterii veniturilor în funcție de stadiul de executare a contractului și determinării rezultatului financiar conform contractului la data raportată sunt necesare două condiții obligatorii:

- 1) certitudinea că organizația va obține beneficii economice conform contractului;
- 2) posibilitatea identificării și determinării credibile a cheltuielilor suportate conform contractului.

Dat fiind acest fapt, se poate conchide că semnarea de către beneficiar a procesului - verbal privind lucrările executate nu constituie unica condiție pentru confirmarea gradului de finalizare a lucrărilor și contabilizarea de către contractor a rezultatului financiar.

În concluzie menționăm că la etapa actuală majoritatea organizațiilor de construcții aplică un sistem contabil care nu corespunde cerințelor economiei de piață, Standardelor internaționale de raportare financiară (1) și practicii mondiale (4). În acest context, apar probleme legate de asigurarea managementului organizației de construcții cu informații necesare pentru luarea diferitor decizii economice și manageriale. În cazul creării unor noi sisteme contabile eficiente, de control și coordonare a activității organizației de construcții trebuie să se acorde atenție faptului că formarea costurilor produselor de construcție se află în prezent la un nivel scăzut, ceea ce nu permite să se reacționeze oportun la abaterile corespunzătoare de la indicatorii de deviz planificați.

Necesitatea fundamentării teoretice și metodologice noi în soluționarea problemelor privind crearea unui sistem eficient al contabilității costurilor producției de construcții este cauzată de ineficiența modului actual de contabilizare în organizațiile de construcții și de conformarea acestuia exigențelor internaționale.

### **Bibliografie**

1. Standardele Internaționale de Raportare Financiară - IFRS: norme oficiale emise la 1 ianuarie 2011. – București: Editura CECCAR, 2011. – 1364 p.
2. Directiva a IV-a a Consiliului Comunității Europene – București: Expertiza contabilă, 2007. – 15 p.
3. Reglementări contabile, 2011 / ed. îngrij. de Nicolae Mîndoiu – București: Con Fisc, 2011.
4. Ghid practic de aplicare a reglementărilor contabile conform Directivelor Europene aprobate prin ordinul Ministerului Finanțelor Publice, nr. 3.055 / 2009 / Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România – Institutul Național de Dezvoltare Profesională Continuă. – București: Editura CECCAR, 2010.
5. Standardul Național de Contabilitate 11 „Contracte de construcție”, aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 16 din 29.01.1999. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 35-38 din 15.04.1999.
6. Standardul Național de Contabilitate „Contracte de construcție” (proiect). [www.minfin.md](http://www.minfin.md).

### **VIZIUNI CU PRIVIRE LA CALCULAREA RATEI DE AMORTIZARE LA UNELE ACTIVE BIOLOGICE MATURE PRODUCĂTOARE INCLUSE ÎN COMPONENTA CELOR CURENTE**

*Lect. sup., Tatiana Țapu, UASM*

*The determination of the rationality and how to calculate the value of production of laying hens and its reduction due to physiological factors for the development of biological assets operated in production. A monographic study was effectuated to, the poultry business activity in Republic of Moldova concerning the records of laying hens and the formation of their value, and the influence of taxable income. In the result, we've developed a mechanism for calculating the reduction of hens' value and its reporting to the cost of the obtained eggs. It outlined how to calculate the values' share of laying hens that are included in the cost of obtained eggs according the stages of production and possible taxable consequences.*

În acord cu § 12 al Standardului național de contabilitate (S.N.C.) 6 [5] găinile ouătoare exploatare pentru obținerea ouălor de prăsilă și/sau de masă sunt incluse în componența activelor biologice curente la fel ca și alte animale la creștere și îngrășat, cu toate că acestea asigură obținerea periodică a produselor agricole. În temeiul § 45 al standardului internațional contabil (I.A.S.) 41 [2] păsările adulte pot fi considerate ca active biologice producătoare deoarece asigură recoltări periodice ceea ce este caracteristic activelor biologice mature. La fel ca și la alte active biologice mature la găinile ouătoare exploatare în scopuri de producție nu se determină sporul masei vii și majorarea valorii de întreținere (§ 20 S.N.C. 6) ce provoacă un șir de discuții a specialiștilor în

ramură. Unii savanți propun ca o cotă-parte a acestor consumuri să fie inclusă în valoarea găinilor, alții ignoră această idee. Studiul efectuat în domeniu denotă că până în prezent n-a fost elaborat un mecanism de ajustarea a valorii găinilor ouătoare și aducere semnificației acesteia la valoarea venală corespunzătoare stării fizice la care acestea, prin urmare, vor fi comercializate. Perioada exploatarei găinilor ouătoare poate fi numită ca perioada folosirii raționale a efectivului cârdului de bază în calitate de mijloace de muncă. În acest context, creează o impresie iluzorie că asemenea uzură nu există” ea fiind amplificată de faptul că păsările sunt rebutate din cârdul de bază în termene optime sau, în caz de necesitate, chiar mai anticipat [6].

Suport metodologic al investigațiilor în domeniu a servit metoda dialectică a cunoașterii fenomenelor și proceselor. Principalele procedee folosite în cercetare sunt: abstracția științifică, inducția și deducția, analiza și sinteza. În procesul cercetărilor s-a apelat la prevederile actelor legislative și normative, precum și la diverse concepte teoretice ale savanților din țară și din străinătate. Bază empirică pentru efectuarea cercetărilor au servit modul de organizare a evidenței primare și datele registrelor contabile la capitolul contabilității găinilor ouătoare înregistrate în cadrul unor entități avicole cu bază industrială de producție din Republica Moldova.

Practica întreprinderilor avicole autohtone demonstrează că găinile rebutate din cârdul de bază preponderent se comercializează la un preț mai mic decât însăși costul acestora ceea ce provoacă un șir de dificultăți vizavi de modul de determinare a valorii acestora, înregistrării diferențelor dintre valoarea realizabilă netă și cost, consecințele fiscale posibile.

Păsările indiferent de termenul de utilizare a acestora se consideră active biologice curente și evaluarea acestora cade sub incidența § 7 al S.N.C. 2, iar suma reducerii apărute în cazul când valoarea realizabilă netă este mai mică decât costul efectiv al acestora se trece la alte cheltuieli operaționale. Valoarea realizabilă netă a stocurilor se determină în conformitate cu § 28 al IAS 41 [2] și § 27 al S.N.C. 2 [3] în cazul deteriorării parțiale sau integrale, uzurii parțiale sau integrale, reducerii prețului de vânzare, creșterii eventualelor cheltuieli pentru completarea și organizarea vânzării acestora. Păsările rebutate din efectivul de bază corespund tuturor cazurilor specificate de norma internațională deoarece:

- în procesul exploatarei acestea definitiv îmbătrânesc;
- scade productivitatea;
- producția obținută din sacrificare este puțin rentabilă.

Întreținerea în continuare a acestor păsări în scopul obținerii ouălor duce nemijlocit la sporirea consumurilor de furaje, precum și a altor consumuri ce vizează derularea proceselor tehnologice deoarece capacitățile fiziologice de depunere a ouălor sunt irevocabile, iar masa corporală se menține la același nivel, iar în unele cazuri scade. Analizate în aspectul activelor biologice curente (§ 30 al S.N.C. 6) găinile ouătoare, se evaluează și se reflectă în contabilitate și în rapoartele financiare la valoarea cea mai mică dintre valoarea de procurare (costul efectiv) și valoarea realizabilă netă [4].

Pierderile rezultate din ajustarea valorii nu se deduc în scopurile fiscale, iar neajustarea acesteia se soldează cu consecințe fiscale foarte riguroase, și anume duce la calcularea amenzilor fiscale în conformitate cu prevederile Codului fiscal (C.F.) în mărime de 15 % de la suma diminuării venitului impozabil în mărime de 15 % (articolul 260(5)). Potrivit articolului 97 al C.F. valoarea impozabilă a livrării impozabile reprezintă valoarea livrării achitate sau care urmează a fi achitată (fără T.V.A.), deci valoarea de piață [1]. Potrivit articolului 99(6) valoarea de piață a livrării impozabile nu trebuie să fie mai mică decât costul vânzării lor. Pornind de prevederile C.F. de la diferența dintre valoarea de piață și costul vânzării, în caz că prima este mai mică se calculează taxa pe valoare adăugată în mărimea stabilită. Astfel în anul 2013 vânzarea găinilor rebutate se impune la cota 20 % din care 60% din suma T.V.A. aferentă acestor livrări se restituie în modul stabilit de Guvern (art. 101<sup>2</sup>(1) al C.F.). Necalcularea T.V.A. prin eschivarea de la calcul, iar în consecință, și de la plata impozitelor și taxelor se sancționează cu amendă în mărime taxei nedeclarate, iar diminuarea taxelor prin prezentarea dărilor de seamă fiscale cu informații neveridice se sancționează cu 30% din suma diminuării (art. 261 (1) al C.F.).

În opinia noastră, la determinarea valorii venale a păsărilor adulte rebutate din cârdul de bază urmează să se țină cont de prevederile § 35 al S.N.C. 6 potrivit cărora ele se determină ca o eventuală marfă agricolă la evaluarea căreia trebuie să se țină cont de toți indicatorii care caracterizează starea fizică a acestor active biologice. Pornind de la cele menționate valoarea venală a găinilor ouătoare în exploatare diferă esențial de valoarea venală a găinilor rebutate din producție. Cu atât mai mult, valoarea venală a activelor biologice în exploatare necesită ajustare periodică și aducere până la valoarea venală corespunzătoare stării fizice la care acestea, prin urmare, vor fi comercializate [5]. Ajustarea valorii inițiale a găinilor ouătoare poate fi efectuată prin amortizarea acestora și includerea în costul produselor obținute.

Studiul particularităților biologice de dezvoltare a păsărilor adulte demonstrează că tineretul avicol transferat în cârdul de bază, adică inclus în componența activelor biologice mature producătoare, parcurg în evoluția sa, la fel ca și alte specii de animale trei etape:

- **prima etapă**– ameliorarea calităților de producție a puicuştelor care se petrece în mod natural însoțită de sporirea atât a productivității (care începe la a 20-21 săptămână în funcție de cros și maxima căreia se conturează la a 24-25 săptămână), cât și a masei vii a păsărilor. În perioada premergătoare maximei de producție rația se îmbunătățește vădit în componență în scopul asigurării atât a creșterii corporale, cât și a mărimii oului ce evident duce la sporirea consumului de furaje, iar în consecință la majorarea costului de producție. În funcție de nivelul productivității prima etapă începe la a 17 săptămână și durează, cu aproximație 4-6 săptămâni. La finele acestei etape nivelul productivității se stabilește în limitele de 70-80 %. Prin urmare, valoarea puicuştelor în calcul la finele acestei perioade, adică la 24-25 săptămâni, poate fi considerată ca valoare rămasă a găinilor ouătoare deoarece până la această perioadă consumurile de producție înregistrate se referă preponderent la definitivarea scheletului și pregătirii acestora pentru perioada de ouat. Cota parte a valorii rămase poate fi determinată prin raportarea perioadei de creștere și pregătire (24-25 săptămâni) la durata totală de viață (80 săptămâni) și va fi egală cu  $\approx 30\%$ . Cota-parte a valorii găinilor ouătoare care urmează a fi inclusă integral în costul ouălor constituie  $70\% [100\% - 30\%]$ ;

- **etapa a doua** vizează stabilizarea definitivă a calităților de producție a găinilor ouătoare, ceea ce permite obținerea unei cantități maxime de ouă. Perioada în care se înregistrează productivitatea de vârf este cea mai critică, deoarece în această perioadă simultan sporește masa corporală a păsărilor, greutatea unitară a ouălor, producția ouălor. Creșterea masei corporale se stabilizează în jurul la a 40-a săptămână ce survine la mijlocul etapei a doua a evoluției dezvoltării fiziologice. După a 40-a săptămână creșterea masei corporale nu este vădită. Ritmul de creștere a masei corporale la etapa a doua constituie circa 17 %. Totodată se înregistrează creșterea nivelului de producție cu 10-20 p. p. față de nivelul atins la etapa precedentă, maxima căreia atinge 95% (de exemplu, la găinile crosului Hy-Line Brown).

Această etapă durează circa 28 săptămâni și se finisează cu aproximație la a 50-54<sup>a</sup> săptămână. Spre finele căreia se stabilizează creșterea masei corporale a găinilor ouătoare pe seama definitivării scheletului și a sistemului muscular. După a 40-ea săptămână de viață se înregistrează o ușoară descreștere a nivelului de producție, cu circa 2-5 p. p., care variază în limitele 85-90 % ce, în vederea noastră, atestă semne despre începutul îmbătrânirii organismului păsărilor adulte. Acest fenomen mai poate fi numit uzură fizică care în plan economic se asociază cu micșorarea capacității ouatului găinilor, majorării consumurilor suplimentare aferente profilaxiei, tratării etc., ce impune ajustarea consumurilor de furaje, prin micșorarea componenței și cantității acestora prin racordarea la nivelul de productivitate. Creșterea semnificației uzurii fizice duce la scăderea rentabilității exploatarei cârdului de bază deoarece se înregistrează scădere atât a numărului de ouă, cât și a masei unitare ale acestora. La această etapă atestăm, cu certitudine, premise reale pentru amortizarea treptată a valorii găinilor ouătoare proporțional ritmului de sporire a uzurii fizice și includerea acestora în costul produselor obținute, și anume a ouălor.

Pentru calcularea amortizării găinilor ouătoare cauzate de factorii enumerați anterior, în vederea noastră, este necesar de determinat și ținut cont de ritmul de descreștere a productivității înregistrat în punctele extreme la finele etapei a doua și finele duratei utile de exploatare, și anume la finele etapei a treia;

• **etapa a treia.** La această etapă se conturează diminuarea continuă impetuoasă (vertiginoasă) a nivelului productivității găinilor ouătoare a cârdului de bază, echivalentă cu îmbătrânirea și uzura fizică ascendentă a acestora. În funcție de crosul găinilor exploatate, condițiile de nutriție și întreținere a efectivului de păsări această etapă poate dura 26-30 săptămâni, sau cu aproximație 6 – 7 luni. Produsele obținute în această perioadă spre finele ei devin tot mai puțin rentabile ce, preponderent, se datorează productivității micșorate, precum și greutatea unitare redusă a ouălor ceea ce creează premise juste pentru încheierea calculării amortizării valorii găinilor ouătoare.

Ritmul de descreștere a productivității variază în funcție de crosurile exploatate în limitele 15-21 p. p. În mediu semnificația acestui indicator se stabilește la nivelul de 18 p. p. O astfel de racordare a valorii și productivității permite determinarea randamentului valorii găinilor-ouătoare aferent etapei date. În consecință la costul produselor obținute la etapa a doua a evoluției urmează a fi raportată o cotă-parte a valorii găinilor cu 18 % mai mare decât la etapa a treia. Pe când la etapa a treia cota-parte a valorii ce urmează a fi raportată trebuie să fie ajustată productivității corespunzătoare acestei etape, adică micșorată cu 18%. Pentru amortizarea valorii găinilor adulte și includerea dreptată a acesteia în costul ouălor se propune valorificarea capacităților productive a acestora în scopul determinării valorii rămase a găinilor adulte, amortizării valorii găinilor ouătoare și a ratelor de raportare a acesteia în funcție de etapele evoluției sale.

Pentru determinarea valorii probabile rămase inițial este necesar să calculăm amortizarea valorii păsărilor adulte corespunzătoare etapei a doua și a treia. În acest scop întocmim o ecuație de gradul întâi cu o singură necunoscută „ $x$ ” semnificația căruia constituie expresia relativă a amortizării valorii găinilor ouătoare aferentă etapei a treia în care productivitatea se micșorează cu 18 p.p. față de etapa a doua. Cât privește etapa a doua, atunci expresia relativă a amortizării valorii găinilor ouătoare va constitui  $(x+18)$ . În așa mod ecuația de gradul întâi capătă următoarea formă:

$$x + (x + 18) = 70\% \quad (1).$$

Semnificația necunoscutei „ $x$ ” (fără a ține cont de ritmul de creștere a masei corporale) se calculează în următorul fel:

$$2x + 18 = 70\% \quad (2),$$

$$2x = 70 - 18 = 52\% \quad (3),$$

$$x = 52 \div 2 = 26\% \quad (4).$$

Amortizarea valorii găinilor ouătoare corespunzătoare etapei a doua  $(x+18)$  va constitui **44%** [26 + 18].

Deoarece spre sfârșitul evoluției vitale masa corporală sporește, după cum s-a menționat cu circa 17 % la rând cu scăderea productivității și îmbătrânirea organismului considerăm logică și binevenită ajustarea cotei-părți a amortizării corespunzătoare perioadei a treia, pornind de la ritmul de creștere a masei corporale a păsărilor și majorarea cotei-părți a valorii rămase corespunzătoare primelor 25 săptămâni de viață. În această ordine de idei, cota-parte a amortizării valorii găinilor ouătoare aferentă perioadei a treia va constitui **9%** [26 - 17]. Cota-parte a valorii rămase în valoarea inițială la care vor fi evaluate găinile rebutate destinate sacrificării va constitui **47%** [30 + 17].

Valoarea totală a va include următoarele trei părți componente:

I) valoarea rămasă la care vor fi rebutate di producție găinile bătrâne – 47%;

II) amortizarea valorii găinilor ouătoare corespunzătoare etapei a doua – 44%;

III) amortizarea valorii găinilor ouătoare corespunzătoare etapei a treia – 9%.

Pornind de la particularitățile evoluției puicuțelor transferate în cârdul găinilor ouătoare se propune următorul mecanism de calculare a amortizării:

**1. Începutul calculării** – înregistrarea maximei nivelului de productivitate a puicuțelor care în mediu survine la a 24<sup>-a</sup>-25<sup>-a</sup> săptămână, ceea ce, în opinia noastră, corespunde momentului de începere a exploatării a puicuțelor ca găini ouătoare la care se și determină valoarea rămasă a găinilor adulte.

**2. Durata calculării** – perioada folosirii raționale a efectivului cârdului de bază în calitate de mijloace de muncă, ceea ce pentru mijloacele fixe este identic cu termenul normativ de funcționare utilă. Pentru găinile ouătoare această durată constituie  $\approx$  13 luni (54 săptămâni) și se divizează în două etape:



- prima care corespunde etapei a doua de evoluție a găinilor adulte care durează circa 28 săptămâni și se finisează cu aproximație la a 50-54-a săptămână;
- a doua care corespunde etapei a treia de evoluție a găinilor adulte care, în funcție de cros, durează 26-30 săptămâni.

**3. Baza calculării** –costul productiv al găinilor ouătoare. Potrivit terminologiei S.N.C. 16 [5] aceasta este identică diferenței dintre două valori – inițială și rămasă care, de regulă.

**4. Metoda calculării** - proporțional nivelului de producție mediu înregistrat la etapa a doua și a treia a evoluției păsărilor. Această metodă este mai autentică deoarece ține cont de productivitatea găinilor în cursul duratei utile de exploatare.

În concluzie marcăm că:

1. Cu toate că găinile ouătoare, la fel ca și alte păsări adulte exploatare în scopuri de producție și reproducție, sunt incluse în componența activelor biologice curente ele continuă să rămână active biologice producătoare.

2. Găinile ouătoare, la fel ca și alte păsări adulte exploatare în scopuri de producție și reproducție, în evoluția sa parcurg trei etape intercorelate și valoarea acestora urmează a fi ajustate în funcție de factori interdependenți: nivelul productivității și ritmul de creștere a masei corporale.

3. Conform metodei propuse valoarea găinilor ouătoare, la fel ca și a altor păsări adulte exploatare în scopuri de producție și reproducție, se descompune în trei componente (valoarea rămasă, amortizarea corespunzătoare etapei a doua și amortizarea corespunzătoare etapei a treia) ceea ce permite delimitarea acestora și includerea în costul produselor obținute în perioada respectivă.

4. Ajustarea valorii găinilor ouătoare, la fel ca și a altor păsări adulte exploatare în scopuri de producție și reproducție, aducerea acestora în corespundere cu starea fizică a păsărilor la momentul rebutării și comercializării.

5. Aplicarea metodei propuse permite respectarea prevederilor S.N.C. 2 și 6, precum și I.A.S. 2 și 41 la capitolul determinării corecte a valorii activelor biologice curente care în anumită măsură însușesc caracteristicile activelor biologice mature și neadmiterea sancționării întreprinderilor producătoare la capitolul calculării eronate a venitului impozabil de către contribuabilii care aplică cota „0” la impozitul pe venit.

### **Bibliografie**

1. Codul fiscal al Republicii Moldova. În: Contabilitate și audit. 2013 nr.1, p. 34-49.
2. IAS 41 „Agricultura” În: Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) 2007. Ed. Agenția Informațională de Stat „MOLDPRES”, Chișinău, 2008, p. 660-669.
3. SNC 2 „Stocuri de mărfuri și materiale”. În: Ghidul contabilului, Ed. Vivar-Editor, 2007, , Chișinău, p. 27-30.
4. SNC 6 „Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole”. În: Ghidul contabilului, Ed. Vivar-Editor, 2007, p. 47-58
5. S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”. În: Ghidul contabilului, Ed. Vivar-Editor, 2007, p. 114-130.
6. Frecăuțeanu A. Aspecte noi privind calcularea uzurii animalelor adulte productive. În: Agricultura Moldovei. 2007, nr. 10-11, p. 3-18.

## **CONTABILITATEA ȘI CONTROLUL INTERN**

**T. Tuhari, prof.univ., dr.hab., UCCM**

*L'information comptable, opérativ-économique et technique-technologique sert la base de l'organisation du contrôle interne de l'entreprise. Le but du fonctionnement du contrôle interne sous la forme d'une subdivision est de fournir aux gestionnaires des données analysées, consulté pour*

*éviter les facteurs négatifs et l'optimisation de recherche et l'amélioration des résultats commerciaux des entreprises.*

Rolul și funcția contabilității la orice entitate de antreprenoriat, organizație, instituție publică constă în prestarea informației corecte, oportune, inteligibile și credibile în scopuri organizării unei audieri, unui control intern și extern pentru desfășurarea în linii progresive a activității economico-financiare eficiente.

Prin audit intern are loc o estimare independentă a tuturor aspectelor de activitate în interiorul entității orientată spre asigurarea conducerii cu date din sistemul contabil și alte date operative, care sunt adecvate și eficiente. Controlul intern se constituie dintr-o totalitate de politici și proceduri adoptate de conducere în scopul asigurării desfășurării unei organizări eficiente a activității economice.

Totodată sistemul de control intern asigură respectarea strictă privind integritatea patrimoniului, prevenirea și descoperirea cazurilor de fraude și erori, plenitatea și exactitatea înregistrărilor contabile, precum și pregătirea informației corecte în situații financiare.

Conform Legii Contabilității (nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007, Monitor Oficial nr. 90-93 din 29.06.2007) prin articolul 41 "Sistemul de control intern și audit intern" se accentuează că entitatea este obligată să organizeze un sistem de control intern, iar responsabilitatea pentru această organizare și aplicare la entitate o poartă persoanele care conform art. 13 alin. 1 din Legea dată duc răspunderea și drepturile entităților privind ținerea contabilității și prezentarea rapoartelor financiare. Totodată se constată că entitatea pentru care auditul extern nu este obligatoriu poate crea o structură de audit intern sau antrena în acest scop auditori independenți.

În perioada sovietică la întreprinderi controlul intern conform statutului propriu se desfășura de comisie de revizie (cenzori). Funcția acestui organ, aprobat prin ordinul conducătorului sau ales prin adunarea asociațiilor, acționarilor (fondatorilor) se realiza printr-un plan de inventarierea bunurilor și verificarea decontărilor, efectuarea controalelor respectării disciplinei și productivității muncii, calității produselor fabricate, nivelului de utilizare a utilajului, tehnicii, respectarea normelor de consumuri și capacității producției la fiecare secție, subdiviziune și în general la întreprindere.

Această formă de control prin comisiile de revizie (cenzori) s-a păstrat conform statutelor în cooperativele de consum și uniunile raionale ale cooperației de consum și în prezent. Mai mult ca atât legile societății pe acțiuni (S.A.) și societății cu răspundere limitată (S.R.L.) prevăd alegerea și funcționarea acestor comisii cu funcții de control intern, care în ultima Lege a Contabilității așa ceva nu este prevăzut.

Apare situația problematică referitor la forma, funcția și structura organizatorică a controlului intern, conținutul juridic, subordonarea, modul de raportare a acestuia.

Credem că funcția de control intern trebuie să fie îndeplinită de un organ numit prin ordinul conducerii cu includerea în componența acestuia a specialiștilor din diferite domenii de activitate (contabili, economiști, finanțiști, merceologi, manageri, ingineri, marketologi, etc.)

În baza ordinului conducătorului necesită de a elabora un regulament, prin care se vor caracteriza obiectele supuse controlului intern, obligațiunile și drepturile controlorilor precum și prezentarea documentelor, raporturilor privind rezultatele de control intern.

Deoarece conținutul controlului intern cuprinde din date informatice diferite sectoare ale activității economice supuse controlului credem acestea pot fi structurate în modul următor:

#### **Componența informației activității economico-financiare utilizate în proces de control intern**

Sistemul informațional contabil	Sistemul informațional operativ de la diferite sectoare: finanțare, planificare, normare, remunerarea personalului, ș.a.	Sistemul informațional de marketing, prețuri, tarife, contracte de achiziție-vînzare, etc.	Sistemul informațional Tehnico-tehnologic, capacitate de producție, investiții capitale, etc.
---------------------------------	--	--	---

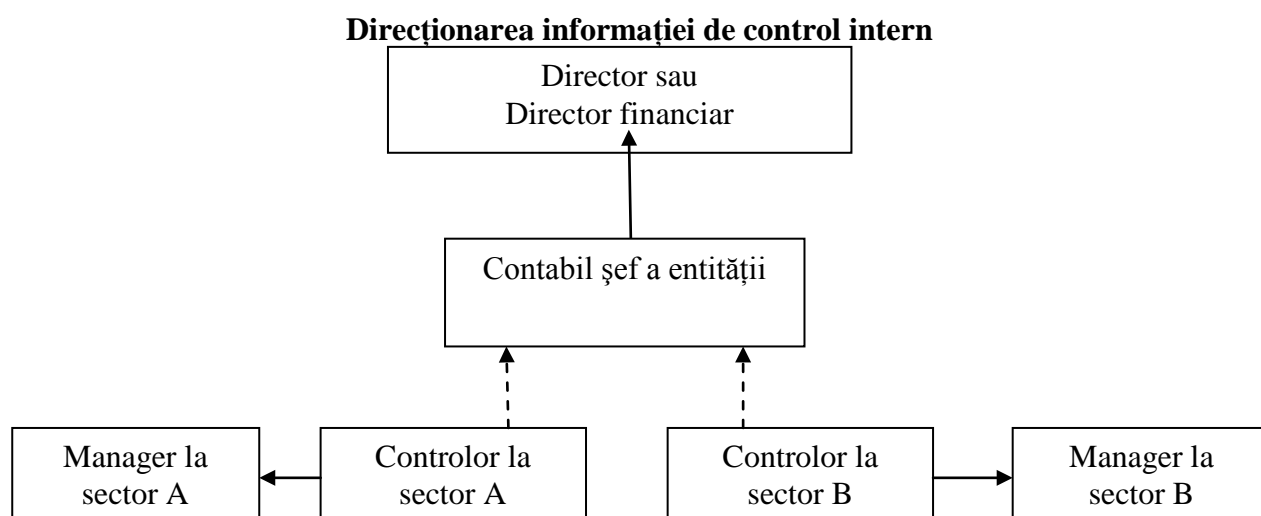
**Figura 1. Sursele informatice supuse controlului intern la entitate**

Prima și cea mai voluminoasă sursă de informație care este supusă controlului intern reprezintă sistemul contabil. Prelucrarea informației economico-financiare prin ținerea evidenței contabile de fiecare funcționar se începe din obținerea și verificarea datelor din documente primare și mai apoi trecerea lor prin analizare și sintetizare în registre și rapoarte financiare. Prin tehnologia contabilă toată informația prelucrată este supusă ochiului și creierului specialistului de contabilitate, care îndeplinește și funcția de control. Prin sistemul contabil entitatea este obligată să respecte convențiile și principiile contabilității prevăzute de legea și standardele contabilității, codul fiscal și alte acte legislative și normative ale Republicii Moldova. Politica de contabilitate și totalitatea informației economico-financiare din Situații financiare, precum și notele explicative reprezintă o sursă semnificativă pentru control în direcția respectării cerințelor legislativului și normativului în vigoare.

Celelalte sisteme care dispun de informație economico-operativă, financiară, tehnico-tehnologică, comercială, etc. sunt supuse controlului de funcționari nemijlocit la sectorul său de activitate.

Însă controlul și auditul intern prevăd ceva mai aprofundat, mai obiectiv cu efectuarea unei analize economico-financiare, prin care pot fi realizate scopuri nu numai de depistare a crimelor, infracțiunilor, fraudelor, dar în primul rând prevenirea acestora.

Organul de control intern poate fi organizat în calitate de comitet sau consiliu în care vor activa controlorii din diferite domenii și profesii de funcționare sub supravegherea managerilor din fiecare sistem de informație. Conform prevederilor unui regulament credem că rezultatele controalelor necesită discutate și prezentate printr-un raport cu anexarea actelor, proceselor verbale, etc. forma prezentării informației de control intern poate avea o astfel de direcționare (vezi fig. 2.).



**Notă:** *Linia neîntreruptă – raportarea directă*

*Linia întreruptă – raportarea indirectă*

**Fig. 2. Subordonarea și direcționarea informației de control intern.**

Însă pot fi cazuri când controlorii vor prezenta informația rezultatelor de control direct șefului secției (subdiviziunii) și nu prin managerii sectoarelor. Principalul constă în faptul că mai operativ să fie primite decizii privind înlăturarea neajunsurilor, corectarea greșelilor și altor abateri de la normă, standard.

Izvorul de bază pentru prezentarea informației necesare privind organizarea controlului intern îl prezintă sistemul contabil managerial.

Elementele și indicatorii supuși controlului în sistemul dat pot fi numiți:

- Conținutul economic și juridic al documentelor primare;
- Disponibilitatea și utilizarea mijloacelor bănești;
- Calcularea indicatorilor și înregistrarea acestora în registre analitice și sintetice;

- Respectarea normelor de costuri și cheltuieli de perioadă, corectitudinea determinării producției în curs de execuție și costurilor unitare produselor fabricate;
- Evidențierea responsabilității la formarea și direcționarea costurilor și cheltuielilor la locuri (centre) de apariția acestora;
- Prognozarea (planificarea) și bugetarea proceselor de achiziție, producție, repartizare și vânzare a stocurilor de mărfuri, materiale și produse finite (prestarea serviciilor);
- Contabilitatea decontărilor cu creanțe, datorii și verificarea realității acestora;
- Evidențierea stocurilor și controlul păstrării acestora de gestionari, precum și reflectarea rezultatelor de la inventariere;
- Elaborarea politicilor contabile privind respectarea prevederilor SNC și IFRS, legislativului și altor norme de contabilitate și fiscalitate;
- Prezentarea situațiilor financiare și analiza conținutului acestora pentru obținerea rezervelor de îmbunătățire stării economico-financiare a entității ș.a.

Cît privește alte surse informaționale pentru organizarea controlului intern acestea le prezintă următoarele:

- Din sistemul informațional operativ-economic: planificarea resurselor financiare; indicatorii de productivitate și disciplina muncii, statistica personalului și nivelul profesional de corespundere al acestuia, remunerarea muncii etc.
- Din sistemul comercial și de marketing: achiziționarea și asigurarea cu stocuri, respectarea contractelor cu furnizorii; realizarea planurilor și obligațiunilor în baza contractelor de vânzare a mărfurilor, produselor și respectarea formelor și termenilor de achitare; formarea prețurilor la produse și mărfuri depozitate și vândute, reclamării, returnări de mărfuri și altele.
- Din sectorul informațiilor de caracter tehnico-tehnologic pentru control intern pot fi utilizate următoarele date:
  - ✓ Nivelul de utilizare a capacității de producție în ansamblu și la fabricarea principalelor tipuri de produse;
  - ✓ Analiza operativă de realizarea planului de producție zilnic, săptămînal, lunar, etc.;
  - ✓ Normarea și respectarea normelor de consum și altor normative tehnologice;
  - ✓ Utilizarea capacității și respectarea normelor și tarifelor a energiilor electrice, termice, aragazului la diferite locuri de consumare ș.a.

Prin activitatea executorilor organului de control intern se poate dobîndi informația necesară din diferite sectoare și funcții al managementului entității, începînd cu procesul de inițiere și elaborării business planului și finisînd cu estimarea, primirea deciziilor, regularizarea și desfășurarea activității la perspectivă.

Această informație funcțională este bine oglindită prin fig. 3.

Consecutivitatea logică a datelor manageriale se formează în baza activității economice înregistrate prin fapte economice (operațiuni) printr-o comparare, analiză, studiere a cauzelor, devierilor de la norme, plan.

Discuția în jurul problematicii formării organului de control intern la nivel de întreprindere, funcțiile și conținutul juridic al acestuia necesită prelungită. Structura și conținutul organizatoric al controlului depinde de tipuri de activități a întreprinderilor, forma organizatorico-juridică de activitate. Într-o măsură mare organizarea controlului va depinde de nivelul de centralizare și descentralizare a managementului, contabilității și raportării financiare.

### Bibliografia

1. Legea Contabilității, nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007(Monitorul Oficial nr. 90-93 din 29.06.2007)
2. Р. Энтони. Учет: Ситуация и принципы, Финансы и статистика, Москва, 1996
3. Ч. Т. Хонгрэн, Дж. Фостер. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Финансы и статистика, Москва, 1995

## Locul contabilității și controlului în sistemul dirijării (managementului) la entitate

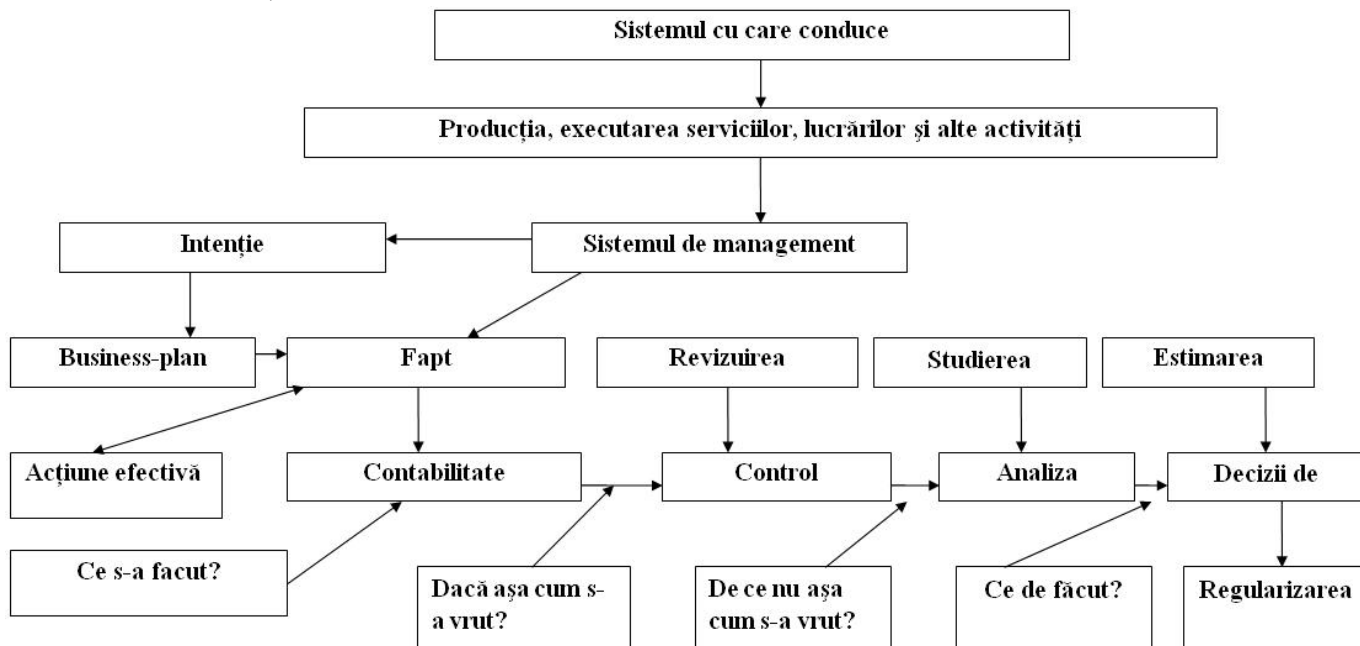


Fig. 3. Funcțiile de control intern în sistemul managerial

## ASPECTE AFERENTE CONTABILITĂȚII ACTIVELOR BIOLOGICE IMOBILIZATE SILVICE ȘI A COSTURILOR ACESTORA

Nadejda Țurcan, lector superior, ASEM

*In the present article is being discussed the disadvantages of the practice of the accounting of the biological actives, as well the bookkeeping of the forest actives, while identifying the parts, that have to be improved. It is necessary to divide the biological actives of the forest, that are being raised till the moment new species of trees are got, with the additional costs, that are needed to be spent on it. As well, the biological forest actives that have passed through this stage, have to be transferred to the category with age of exploitability. As it was mentioned before, the costs for all the stages have to be separated, in order to get a transparent bookkeeping of the accounting of the biological forest actives.*

Conform datelor din Raportul “Agenției funciare și cadastru” aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 468 din 25.06.2012, suprafața terenurilor fondului silvic al Republicii Moldova în 2011 constituia 446,46 mii ha- păduri și arii protejate. Din această suprafață 30 mii ha sunt protejate de stat, dintre care 21,13 mii ha reprezintă terenuri ale rezervațiilor științifice. Din toată suprafața terenurilor Republicii Moldova fondul forestier constituie numai 13,2 %, pe când în toată lumea – 31 %, iar în Europa – 29 %. Astfel, suprafața terenurilor ocupate cu păduri în raport cu suprafața totală a terenurilor în Moldova este mai mică decât în toată lumea de 2,3 ori și decât în Europa de 2,2 ori.

Necesitatea și importanța pădurilor pentru viața omului, pentru agricultura țării în scopul ameliorării situației social-economice și ecologice este indiscutabilă. Din aceste considerente, directivele fundamentale de dezvoltare a sectorului forestier național au fost stabilite prin strategia dezvoltării durabile a sectorului forestier din Republica Moldova, adoptată de Parlament la 12.07.2001, nr. 350-XV. Ulterior, aceste directive au fost completate și concretizate prin Hotărârea Guvernului nr.739 din 17.06.2003 ”Cu privire la implementarea strategiei de dezvoltare durabilă a sectorului forestier național”. Tot în acest an a fost aprobat Programul de stat de regenerare și împădurire a terenurilor fondului forestier pe anii 2003-2020 și Hotărârile Guvernului nr. 636 din 26.05.2003 și nr. 841 din 26.06.2004 ”Cu privire la aprobarea Programului de valorificare a

terenurilor noi și de sporire a fertilității solurilor”. În scopul asigurării unui echilibru ecologic constant, influență mai pronunțată asupra regimului climatic și hidrologic din teritoriu, sporirea productivității terenurilor agricole este prevăzută plantarea pînă în 2020 peste 30 mii ha terenuri cu vegetație forestieră.

Evident că operațiile de împădurire a terenurilor libere necesită costuri considerabile. Cu regret, informațiile aferente costului 1 ha de pădure înființată în anul sădirii sau plantării (regenerarea pădurii poate fi efectuată prin semănatul semințelor sau săditul puieților), în sursele bibliografice lipsește. Lipsesc și datele aferente creșterii și îngrijirii suprafețelor împădurite. Nu în zadar în Anuarul Statistic al Republicii Moldova în afară de suprafața terenurilor împădurite alte date aferente silviculturii lipsesc: volumul materialului lemnos, volumul acestui material crescut în fiecare an ca spor al masei lemnoase – element al bogăției naționale a țării, costul acestor bogății și al 1 m3, etc. Aceste și alte informații lipsesc din cauza modulului de contabilizare a costurilor aferente împăduririi terenurilor, respectiv creșterii și îngrijirii acestora, înregistrării la intrări a masivelor împădurite ca active biologice immobilizate.

Analiza practicii activității entităților silvice denotă că modul de contabilizare a costurilor și cheltuielilor este determinat de condițiile existente din perioada, în care silvicultura era finanțată integral din sursele bugetare. Au trecut deja 24 de ani și această practică, cu toate elementele sale negative și dezavantaje, se prelungește și acum:

- a) costurile aferente semănatului semințelor și plantării puieților pentru înființarea pădurilor de codru și de crîng , respectiv precum și costurile de exploatare și de îngrijire sunt contabilizate în contul 714 "Alte cheltuieli operaționale". La sfîrșitul anului costurile cumulate în acest cont sunt decontate la diminuarea venitului obținut în anul gestionar;
- b) nu se delimitează costurile investițiilor capitale aferente împăduririi terenurilor , respectiv creșterii și îngrijirii acestora de costurile curente; doar prima grupă de costuri sunt costuri de pregătire a puieților sădiți sau răsăriți din semințele semănate spre utilizare după destinație pe o perioadă îndelungată; nu se ia în considerare destinația acestor costuri;
- c) în mod flagrant se încalcă cerințele principiului concordanței, care constă în recunoașterea venitului și cheltuielilor , care au contribuit la obținerea lui pe una și aceeași operațiune economică în una și aceeași perioadă gestionară; este ceva absurd să acceptăm că costurile de plantare a unui teren de pădure, care în esență sa urmează a fi capitalizat, în anul gestionar , contribuie la obținerea unui venit din tăierea puieților de pe alt teren.
- d) nu se recunoaște nici un fel de active immobilizate , deși costuri aferente creării acestora există. Din aceste considerente în bilanțul contabil a unei entități silvice se reflectă numai costurile terenurilor. Prin urmare, fondul forestier, privit ca active biologice immobilizate conform IAS 41 "Agricultura" și SNC 6 "Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole" în datele statistice este prezentat numai în mii ha, nici o cifră despre costul și volumul materialului lemnos al acestora.

Studiul minuțios ne permite să menționăm că cea mai acută și cardinală problemă în contabilitatea activității întreprinderilor silvice în condițiile în care această activitate aproape că nu este finanțată din sursele bugetare (în anul 2008 au fost alocate 54,3 milioane lei, iar în 2010 – 8 milioane lei), reprezintă recunoașterea arboreturilor drept active biologice. Soluționarea pozitivă a acestei probleme destul de contradictorii, în opinia noastră, va contribui la înlăturarea neajunsurilor menționate mai sus.

În general, în Republica Moldova problema în cauză nu este studiată, iar în România și-a găsit abordarea. În particular, Diaconu S.C. nu acceptă recunoașterea fondului forestier drept resursă controlată de entitatea silvică, concomitant el specifică că averea forestieră nu este evaluate în România și aceasta este o anomalie din punct de vedere contabil. Drept argument, autorul apelează la lipsa unui inventar al fondului forestier la nivel national. Totuși, dînsul nu este convins integral în modul de soluționare a problemei menționate, specificînd că averea forestieră în România nu este evaluate și aceasta este o anomalie din punct de vedere contabil (5,p .68). Tot acest autor își exprimă dezacordul cu noțiunea de activ biologic pentru silvicultură, făcînd deosebire de agricultură . În

continuare, Deaconu S.C. subliniază că trebuie să existe o ordine în sectorul silvic și numai după aceea contabilitatea, prin instrumentele sale poate să îmbunătățească informația oferită terților.

În Federația Rusă contabilitatea fondului forestier la fel nu este reglementată prin careva acte normative (6, p.20).

Nu suntem de accord cu abordarea Dlui Deaconu S.C. că fondul forestier nu poate fi considerat o parte component a resurselor economice controlabile. Considerăm că această afirmație este bazată pe practica existentă a contabilității la entitățile silvice.

În primul rind, în Republica Moldova, toată suprafața fondului forestier este repartizată pe întreprinderi silvice (raioane), iar în cadrul fiecărei entități –pe ocoluri silvice cu specificarea concretă a suprafeței în ha.

În al doilea rind orice entitate silvică este în stare, fără careva dificultăți, să identifice fiecare sector de pădure, care a atins vârsta de exploabilitate sau a loturilor sădite sau semănate cu semințe, ce se află în perioada de creștere și îngrijire.

În al treilea rind, entitatea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare în formă de material lemnos, de produse accesorii ale pădurilor (fructe de pădure, semințe de flori, plante medicinale, rădăcină, etc), activitate de vânătoare și de pescuit; concomitant ea este în stare să restricționeze accesul altora la aceste beneficii.

În al 4-lea rind, fondul forestier, fiind măsurat în ha (sperăm ca în viitor și valoric) reprezintă un element patrimonial al entității silvice, respectiv, dreptul patrimonial aferent aparține ei. Prin urmare, acest fond privit ca fapt economic existenț cu capacitățile sale de modificare reprezintă obiect al contabilității;

În al cincilea rind, modificările fondului forestier pe parcursul duratei de viață( perioada vârstei de exploabilitate) se supun măsurării administrate în conformitate cu calculele matematice specific e a sectorului silvic. Arboreturilor le este inerentă sporirea masei lemnoase pe parcursul creșterii, îngrijirii și protecției acestora, reproducerea plantelor adiționale și degenerarea (tăierea copacilor).Această caracteristică specifică inerentă activelor biologice silvice este indiscutabilă. Ea trebuie recunoscută în contabilitate.

În al 6-lea rind, modificarea arboreturilor pe terenul respectiv (majorarea și diminuarea materialului lemnos în rezultatul creșterii și tăierii copacilor), precum și înființarea (semănatul semințelor și plantarea puieților), respectiv creșterea, îngrijirea și protecția pădurilor tinere se supune evaluării: astfel, soldul acestor active credibil poate fi determinat (în cazul dat se are în vedere pădurile înființate artificial, de către om). Cum se vede, există toate premisele de a contabiliza procesele biologice care au loc în cadrul activelor biologice silvice. Prin urmare, ele (arboreturile) corespund cerințelor definiției activelor biologice (reprezintă plante vii) și criteriilor de recunoaștere a acestora și în mod obligatoriu trebuie să fie contabilizate. Mai mult ca atât, aceste active sunt prezentate ca obiect al contabilității în IAS 41 și în Ghidul aferent acestui standard.

Una din principalele direcții cu modificare cardinală și perfecționare a contabilității activităților entităților silvice se propune de a delimita costurile investițiilor capitale de costurile curente. Doar e sfînt că costurile investițiilor capitale vor contribui la obținerea beneficiilor economice în viitor si nu au nimic în comun cu veniturile perioadei de gestiune curentă. Drept temei pentru a contabiliza costurile investițiilor capitale separat de costurile curente, în opinia noastră, servește regula prevăzută în standardele de contabilitate:

-Dacă o cheltuială contribuie la obținerea beneficiilor economice pe o perioadă, ce depășește un an, atunci această cheltuială trebuie să fie capitalizată ( în sensul că constituie element de active pe termen lung).

Delimitînd costurile investițiilor capitale de costurile curente pentru entitatea silvică se crează situația în care vor fi respectate cerințele principiului concordanței. Pentru venitul obținut din activitatea de bază entitatea silvică va recunoaște ca cheltuială numai acea parte a costurilor, care a contribuit la obținerea acestui venit. Celelalte costuri ale investițiilor capitala, efectuate în anul gestionar, nu vor fi recunoscute drept cheltuială în acest an.

În desfășurarea celor expuse, se propune de a separa costurile aferente semănatului semințelor și/sau plantarea puieților, creșterii, îngrijirii și protecției arboreturilor pînă la împreunarea coroanelor

într-un singur cont. Conform planului de conturi existent, această funcție o exercită contul 121 "Active materiale pe termen lung în curs de execuție". Datorită faptului că în viitor activele biologice imobilizate vor fi prezentate în bilanțul entității împreună cu cele în curs de execuție și cele aflate în vârstă de exploabilitate, este necesar de avut un cont sintetic separat "Pregătirea activelor biologice silvice". În el propunem de a contabiliza costul lucrărilor de pregătire a solului, costul îngrășămintelor, semințelor semănate și puieților plantați, salariile cu contribuțiile de asigurări sociale și prime de asigurare medicală, etc.

Ulterior, se vor acumula cu total cumulativ toate costurile aferente creșterii, îngrijirii și protecției, înlăturării golurilor, lucrărilor sanitare și altor lucrări pe întreaga perioadă până la împreunarea coroanelor .

Aceste costuri este rațional să fie contabilizate pe fiecare teren împădurit cu indicarea suprafeței în ha, denumirii locului, unde este amplasat terenul împădurit, denumirea speciei arboretelor (frasin, stejar, ulm, carpen, tei, etc) și anul împăduririi. În cazul dat drept cont analitic și unitate de evidență a costurilor va servi fiecare teren, identificat cum s-a menționat.

La 31 decembrie anul împreunării coroanelor propunem ca entitatea silvică să perfecteze un proces-verbal de transfer a arboreturilor în categoria de vârstă de exploabilitate. În mod principial, în afară de datele indicate mai sus, propunem ca în acest document să fie indicat volumul materialului lemnos, exprimat în m<sup>3</sup>. Prin urmare și entitatea silvică și Agenția de Stat "Moldsilva", Biroul Național de Statistică vor avea posibilitatea de a prezenta în situațiile financiare datele nu numai despre suprafața împădurită, dar și despre masa lemnoasă, și costul efectiv al acesteia.

Cum s-a menționat în IAS 41, dar și în sursele bibliografice aferente silviculturii activele biologice silvice dispun de proprietățile de a-și majora masa lemnoasă în perioada vârstei de exploabilitate. Această vârstă pentru fiecare specie de arboreturi este diferită. Drept că în fiecare sursă bibliografică se prezintă diferite cifre. De exemplu vârsta medie a stejăretelor în Republica Moldova este de 57 ani, a frâsinetelor – 70-75 ani, a teiului – 75-80 ani, a arțarului 90-100 ani etc. Menționăm că în această durată a fost inclusă și perioada de pregătire (sădire, creștere și îngrijire) până la transferarea în categoria de vârstă de exploabilitate. Perioada de pregătire în funcție de specia arboretelor poate ajunge 6-10 ani. Astfel din momentul transferării arboreturilor în categoria de vârstă de exploabilitate este rațional anual de calculat sporul materialului lemnos pe fiecare teren împădurit și de înregistrat la intrări acest spor.

În scopul creării posibilității de a determina costul sporului materialului lemnos propunem pentru fiecare sector, teren împădurit de contabilizat costurile aferente creșterii, îngrijirii și protecției arboreturilor într-un cont analitic separat deschis în contul sintetic 811 „Activități de bază”. Sporul materialului lemnos fiind contabilizat va genera înregistrarea contabilă:

**Debit "Active biologice imobilizate silvice"**

**Credit 811 "Activități de bază"**

Prin urmare în contabilitatea entității silvice vor fi separate :

1) pădurile tinere, care vor forma categoria celor aflate în perioada de pregătire (creștere și îngrijire) până la transferarea lor în categoria de vârstă de exploabilitate;

2) pădurile în vârsta de exploabilitate.

În cazul oricărei tăieri selective sau complete a arboreturilor propunem de a contabiliza aceste operațiuni ca ieșire parțială sau integrală a activelor biologice imobilizate silvice cu toate costurile condiționate de aceste operațiuni. În cazul dat în baza documentelor ce confirmă faptul tăierii copacilor cu indicarea volumului de materialului lemnos se propune de a întocmi formula contabilă:

**Debit 811 "Activități de bază"**

**Credit "Active biologice imobilizate silvice"**

Costul efectiv al masei lemnoase (a copacilor tăiați) se propune să fie determinat în baza costului unitar al 1m<sup>3</sup> al materialului lemnos până la tăiere și a volumului acestui material. Concomitent în contul 811 este rațional să se deschidă un cont analitic "Costurile de degenerare a activelor biologice silvice". În el propunem de a contabiliza costul materialului lemnos (al copacilor) transmis în operațiile de tăiere și toate costurile generate la tăierea copacilor: costurile cu personalul, serviciile proprii și terțe, costurile de regie ale subdiviziunilor etc. Astfel entitatea silvică va avea



posibilitatea în mod credibil și destul de veridic să calculeze costul produselor silvice. Actualmente acest lucru se face prin raportarea tuturor cheltuielilor acumulate în contul 714, cu însumarea costurilor acumulate pe parcursul anului, inclusive cele a investițiilor capital cu cele curente către volumul produselor silvice.

Considerăm că în scopul modificării modului de contabilizare a costurilor aferente înființării pădurilor tinere și celor aflate în vîrsta de exploabilitate este rational de a elabora de către Agenția de Stat “Moldsilva” a “Regulamentului privind contabilitatea la entitățile silvice”. Acest regulament trebuie să cuprindă toate particularitățile aferente entităților silvice: înființarea pădurilor tinere, activitățile de bază, auxiliare, obținerea produselor silvice, comercializarea acestora etc.

### **Bibliografia**

1. Legea contabilității a Republicii Moldova. În: Contabilitate și Audit, nr.9, Chișinău, 2009.
2. IAS 41 “Agricultura”. În : Monitorul Oficial al Republicii Moldova. Moldpres. Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Chișinău, “Tipografia Centrală”, 2007.
3. Ghidul pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate. Ed. CECCAR, București, 2004.
4. Agenția de Stat “Moldsilva”. Materiale didactice pentru seminarul “Reconstrucția ecologică a pădurilor. 27 septembrie 2012”.
5. Diaconu Sorin-Constantin. O problemă acută în contabilitatea silvică: descărcarea de gestiune în cazul vînzării materialului lemnos. În: Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, nr.9, București, 2009.
6. Морозова Е.В. Учет природопользования в лесозаготовках. Дисс.к.э.н., Санкт-Петербург, 2009.

### **НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В УСЛОВИЯХ ПЕНСИОННЫХ ПЛАНОВ**

*Irina Golocalova, conf. univ., dr. ec., ASEM  
Viorel Țurcanu, prof.univ., dr. hab., ASEM*

*In the conditions of defined benefit plans of accounting and financial statements foresee: determination present value of obligations and the fair value of plan assets at beginning and end of the period; recognize of current and past service cost; recognize interest cost and actual return on plan assets. One’s own attention spare of actuarial measurement, calculation and reflection actuarial gains and losses.*

В процессе становления трудовых отношений и расчетов между работодателями и работниками выработаны разнообразные формы вознаграждений, одной из которых являются вознаграждения по окончанию трудовой деятельности, предоставляемые работнику в обмен за оказанные услуги организации в прошлых периодах. Эти вознаграждения принято разделять на два вида – единовременные (премии); и выплачиваемые на долгосрочной основе (пенсии). Премии относятся к традиционным выплатам стимулирующего характера и представляют собой оценку организации трудовой деятельности своих работников. Поскольку в Республике Молдова хозяйствующие субъекты не имеют опыта применения пенсионного вознаграждения в соответствии с международной практикой, рассмотрим сущность данного вида вознаграждений.

Переход на рыночные условия экономики потребовал реформирования пенсионной системы в Республике Молдова, где в настоящее время сложилась и действует одноуровневая пенсионная система, что закреплено в следующих Законах: “О пенсиях государственного социального страхования” (1998 г.); “О государственной системе социального страхования” (1999 г.); “Бюджет государственного социального страхования” (ежегодно). Согласно

законодательству *пенсионные вознаграждения* выплачиваются из фонда социального страхования, который образуется на основе взносов вносимых юридическими и физическими лицами – участниками государственной системы социального страхования. Реализация права на пенсионное обеспечение зависит от выполнения обязанности по уплате взносов. Итак, в Республике Молдова функционирует государственный пенсионный фонд.

В экономически развитых странах применяется комбинированная (двухуровневая) система пенсионного обеспечения, включающая два компонента: государственные пенсионные планы и пенсионные планы организаций. Государственные планы учреждаются в законодательном порядке. Планы создаваемые организацией на добровольной основе (негосударственные планы) предназначены для дополнительного пенсионного обеспечения. Создание такой комбинированной системы в Республике Молдова предусмотрено на ближайшую перспективу, поэтому вопросы оценки, учета и составления отчетности в условиях пенсионных планов являются актуальными.

На международном уровне порядок бухгалтерского учета пенсионных вознаграждений регулируется **IAS 19 “Вознаграждения работникам”** (версия 2011 г.). В пункте 7 указанного стандарта, выделяются два вида пенсионных планов: с установленными взносами и с установленными выплатами.

*Пенсионные планы с установленными взносами* – предполагают, что организация осуществляет фиксированные взносы в отдельный фонд и не будет иметь каких-либо юридических или вмененных обязательств по уплате дополнительных взносов, если фонд не будет иметь достаточных средств для выплаты всех вознаграждений работникам, причитающихся за услуги, оказанные ими в текущем и предшествующих периодах. Обычно государственные планы пенсионного обеспечения относятся к данному виду.

*Пенсионные планы с установленными выплатами* имеют следующие особенности. Соглашения по такому виду пенсионного плана предусматривают создание специальной организации или фонда, отдельного от работодателя, куда работодатель перечисляет взносы, и откуда осуществляются выплаты для погашения задолженности перед работниками. Формирование активов плана влечет за собой изменения в балансе работодателя – уменьшение денежных средств и увеличение стоимости актива плана. В результате пенсионный план представлен двумя балансовыми статьями: 1 – активами плана, которые должны быть достаточны для осуществления выплат; 2 – начисленными обязательствами по пенсионному обеспечению, подлежащие погашению. Основное условие пенсионных планов с установленными выплатами – обязанность компании обеспечить вознаграждением оговоренного размера действующих и бывших работников, в котором учтены все финансовые риски, обусловленные экономической ситуацией на действующем рынке. Именно такие планы обычно используются для дополнительного пенсионного вознаграждения, поэтому и обозначенную проблему раскроем в свете возможной адаптации их на практике.

Как известно, основная цель финансовой отчетности – представление полезной информации пользователям, а одним из требований международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) при раскрытии информации – четкое разделение балансовых статей на долгосрочные и краткосрочные, что является определяющим при оценке этих статей. Первая **особенность учета в условиях пенсионных планов** – это оценка чистых активов (обязательств) пенсионного плана по справедливой стоимости. Согласно **IAS 19** *активы плана должны оцениваться по справедливой стоимости на дату подготовки отчетности, а обязательства – на дисконтированной основе*, которые должны отражать оценку ожидаемого уровня заработной платы в будущем и результаты традиционной практики работодателя. Учитывая это, в указанном стандарте новой версии дается следующее определение прочих долгосрочных обязательств: их погашение не ожидается до истечения 12 месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги. Следовательно, этим устраняется временная неопределенность при отнесении пенсионных обязательств к краткосрочным или долгосрочным, которое для целей измерения теперь осуществляется по установленной дате платежа, а не по его требованию.

Следует отметить тот факт, что долгосрочному характеру вознаграждений свойственен элемент оценочной неопределенности. Это связано с применением актуарных методов при оценке балансовых статей, включающих дисконтирование стоимости и актуарные допущения. *Актуарные допущения* – это произведенная компанией наилучшая оценка переменных, обусловленных демографическими (возраст, текучесть кадров и др.) и финансовыми факторами (уровень инфляции, ставка дисконтирования и др.), которые и будут определять окончательные затраты на обеспечение вознаграждения по окончании трудовой деятельности. Актуарные допущения должны быть беспристрастными и взаимно совместимыми. Беспристрастными актуарные допущения могут быть, если они предусматривают достаточную степень осмотрительности, не являясь при этом чрезмерно консервативными. Если актуарные допущения отражают экономическую взаимосвязь между такими факторами (называемые переменными характеристиками) как инфляция, темпы роста заработной платы, доход на активы плана и ставки дисконта, то они считаются взаимно совместимыми. И на дисконтирование, и на актуарные допущения оказывает влияние также профессиональное суждение актуария или составителя отчетности, что вносит некоторую неопределенность в оценке.

Для выполнения требования надежной оценки балансовых статей пенсионного плана и представления достоверной информации в финансовой отчетности, **IAS 19** предписывает ряд последовательных действий:

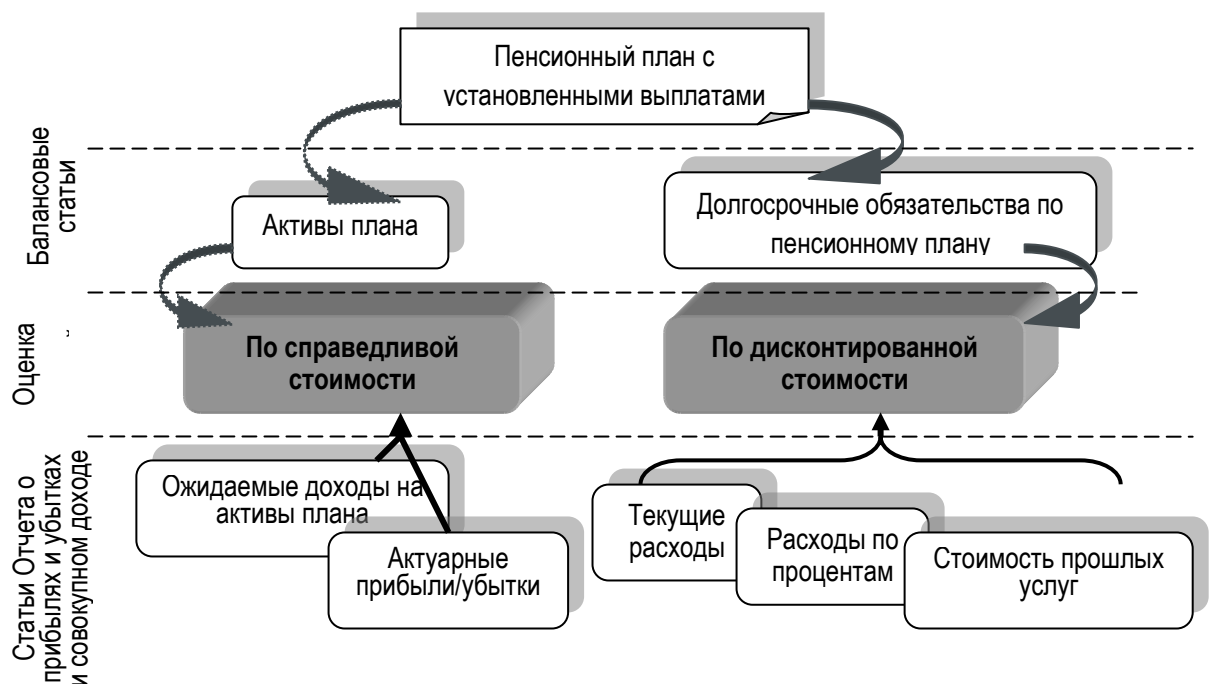
- осуществить достоверную оценку сумм выплат работникам, учитывая стоимость услуг в текущем и прошлых периодах, используя методы актуарных расчетов;
- определить дисконтированную стоимость обязательств на дату составления отчетности;
- исчислить итоговую стоимость прошлых услуг при изменении характеристик плана;
- рассчитать величину актуарных прибылей или убытков<sup>21</sup>;
- определить справедливую стоимость активов плана;
- учесть эффект от проведения секвестра<sup>22</sup> пенсионного плана.

Последовательность оценки балансовых статей пенсионного плана представим в следующей схеме (рис. 1).

---

<sup>21</sup> В новой версии **IAS 19** актуарные прибыли или убытки называются “результатами повторных измерений” и их необходимо сразу признавать в составе “прочего совокупного дохода”.

<sup>22</sup> Под секвестром понимается окончательный расчет, в том числе и по пенсионным планам, обусловленный существенным сокращением количества работников. Секвестр может иметь место в результате следующих видов событий: а) закрытия компании; б) прекращение вида деятельности; в) ликвидации или приостановления плана действия; г) реструктуризации.



**Рис.1. Влияние переменных характеристик пенсионного плана на оценку его балансовых статей**

Как было отмечено выше, для исполнения обязанности по обеспечению пенсионными выплатами, создается отдельное юридическое лицо, обычно – это пенсионный фонд. Компания осуществляет взносы в этот фонд (активы плана), который для эффективного использования полученных средств, инвестирует их в ценные бумаги – акции и облигации (финансовые инструменты). Известно, что процесс инвестирования связан с рисками (рыночным, ликвидности, кредитным), что влечет за собой изменение стоимости инвестиций. Поэтому в соответствии с тенденцией к оценке по справедливой стоимости эта модель оценки применяется и для активов пенсионного плана, а долгосрочные начисленные обязательства оцениваются по дисконтированной стоимости (рис. 1). Достоверная оценка сумм выплат и расчет дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану проводится на основе метода прогнозируемой условной единицы (метод оценки накопленного вознаграждения) с применением номинальной ставки дисконтирования, за исключением особых экономических ситуаций, например, в условиях гиперинфляции, когда применяется реальная ставка.

Оценка активов и обязательств плана основывается на предположениях о будущих обстоятельствах. Так, при оценке активов по справедливой стоимости требуется прогноз о доходах по инвестициям (ожидаемый доход на активы плана), а при оценке обязательств принимаются во внимание изменения уровня заработной платы, ставки дисконтирования, процента отчислений и другие. Однако ожидаемая стоимость активов и обязательств пенсионного плана не всегда совпадает с фактической стоимостью. Разница между ожидаемой стоимостью и фактической представляет собой *актуарные прибыли или убытки*, которые также оказывают воздействие на оценку балансовых статей пенсионного плана (рис. 1).

Анализ выше перечисленных действий позволяет сделать вывод, что оценка в условиях пенсионного плана носит расчетный характер и включает: первоначальную оценку; оценку изменений характеристик плана. При первоначальном признании балансовые статьи оцениваются по их ожидаемой стоимости, а затем корректируются на результаты повторных измерений. Положения новой версии **IAS 19**, демонстрирующие новый подход бухгалтерского учета и отражения в отчетности изменений чистой стоимости актива (обязательства) пенсионного плана требуют разделения этих изменений на три составляющие:

- ✓ стоимость услуг работников (за текущий и прошлый периоды);
- ✓ чистую величину процентов в отношении чистого обязательства (актива) плана<sup>23</sup>;
- ✓ переоценку чистого обязательства (актива) плана.

Первые два компонента относятся на прибыль или убыток, а сумма переоценки отражается в составе прочего совокупного дохода. Суммы, отнесенные на прочий совокупный доход нельзя переносить на прибыль или убыток отчетного периода, но можно отражать по одной из статей раздела “Капитала”. Это другая характерная **особенность учета** в условиях пенсионного плана с установленными выплатами.

Формирование актива плана с установленными выплатами предполагает получение инвестиционных доходов, уровень которых зависит от эффективного управления активом. Новая версия **IAS 19** требует четкого разделения расходов на управление активами, которые вычитаются из ожидаемого дохода по активам плана и административных расходов (например, услуги актуария, ведение бухгалтерского учета), которые подлежат признанию в качестве расходов отчетного периода. Это требование также является **особенностью**, влияющей на представление в отчетности исполнения пенсионного плана с установленными выплатами. Далее приводим конкретный пример оценки и учета в условиях пенсионного плана с установленными выплатами на базе положений **IAS 19**.

**Иллюстрация.** Организация, начиная с 2011 г. вступила в программу пенсионного обеспечения сотрудников по окончании их трудовой деятельности путем формирования пенсионного плана с установленными выплатами. Для оценки балансовых статей плана имеется следующая информация:

- ✓ текущая величина заработной платы за 2011 г. в целом по компании – 10 300 000 леев;
- ✓ предполагаемый рост заработной платы каждый последующий год – 8%;
- ✓ ставка дисконтирования – 10% (определена из доходности высококачественных корпоративных облигаций);
- ✓ доходность актива плана, за минусом налогов – 11.5%;
- ✓ расходы на управление активами плана – 0.8% от уровня доходности;
- ✓ административные расходы в условиях действия пенсионного плана – 18 000 леев;
- ✓ начисления по пенсионным вознаграждениям осуществляются в размере 12% от величины заработной платы.

Пенсионные вознаграждения подлежат выплате по окончании трудовой деятельности и согласно утвержденному плану начнутся в 2013 году. Рассчитаем величину обязательств по пенсионному плану, применяя метод прогнозируемой условной единицы, который учитывает каждый период времени, дающий право на дополнительную единицу вознаграждения и оценивает каждую условную единицу пенсии отдельно с целью формирования конечного обязательства. Метод оценки обязательства по дисконтированной стоимости представляет собой расчет, включающий следующие последовательные шаги:

**шаг 1** – определение стоимости текущего обязательства на момент первоначального признания (табл.1). Так как обязательство по пенсионному плану является долгосрочным, то:

- необходимо рассчитать приведенную стоимость услуг на дату выплат, которая с учетом ее роста в 2013 году составит 12 012 000 леев [ $10\,300\,000 \times (1+0.08)^2$ ];
- осуществить дисконтирование приведенной стоимости услуг по ставке 10% для каждого периода в отдельности, например, при первоначальном признании (2011 г.) дисконтированная стоимость услуг определена в размере 9 922 000 леев ( $12\,012\,000 \times 0.826$ );
- исчислить текущую стоимость обязательства путем умножения дисконтированной стоимости услуг на коэффициент отчислений. Например, для 2011 года текущая

<sup>23</sup> Чистые процентные расходы заменяют ожидаемые доходы и расходы по процентам, что будет означать увеличение расходов по вознаграждениям. Чистые процентные расходы (ЧПР) рассчитываются по формуле: ЧПР = Чистые активы плана начало периода × Ставка дисконтирования.

стоимость обязательств по пенсионному плану равна 1 190 640 леев (9 922 000 леев×0.12);

Таблица 1

Актuarный расчет стоимости текущих обязательств

(леев)

Период	Приведенная стоимость услуг, леев	Коэффициент дисконтирования	Дисконтированная стоимость услуг, леев	Коэффициент отчислений	Текущая стоимость обязательств, леев
2011 г.	10 300 000	0.826	9 922 000	0.12	1 190 640
2012 г.	11 124 000	0.909	10 919 000	0.12	1 310 300
2013 г.	12 012 000	1.00	12 012 000	0.12	1 441 450
<b>Итого</b>	×	×	×	×	<b>4 323 520</b>

шаг 2 – исчисление дисконтированной стоимости обязательства на дату подготовки отчетности (табл.2).

Таблица 2

Актuarный расчет дисконтированной стоимости обязательства

(леев)

Период	Балансовая стоимость обязательства на начало периода	Расходы по процентам	Текущая стоимость обязательства	Дисконтированная стоимость на конец периода
2011 г.	0	0	1 190 640	1 190 640
2012 г.	1 190 640	119 070	1 310 300	2 620 580
2013 г.	2 620 580	262 060	1 441 450	4 324 100
<b>Итого</b>	×	<b>381 130</b>	<b>3 942 390</b>	<b>4 323 520</b>

Так как между датой первоначального признания и датой подготовки отчетности истекает период, приближающий на один год момент выплат, то согласно процессу дисконтирования требуется признание расходов по процентам. Эти расходы рассчитываются традиционно, путем умножения ставки дисконтирования на балансовую стоимость обязательства на начало периода. Например, на дату подготовки отчетности 2012 года расходы по процентам составили 119 070 леев (1 190 640 леев×0.10) и включены в дисконтированную стоимость обязательства по пенсионным выплатам 2 620 580 леев (1 190 640 леев + 119 070 леев + 1 310 300 леев);

шаг 3 – стоимостная оценка изменений в порядке расчета пенсионных вознаграждений. Кроме расходов по процентам на величину обязательств влияет стоимость прошлых услуг, которые представляют собой стоимостное выражение изменений в характеристиках плана. Оценка этих изменений осуществляется по методу прогнозируемой условной единицы и приводит к пересчету дисконтированной стоимости будущих выплат за услуги, предоставленные в прошлых периодах.

Так как выплаты по окончании трудовой деятельности начаты в 2013 г., рассмотрим порядок бухгалтерского учета и представление информации в условиях пенсионного плана для этого периода, используя данные бухгалтерской отчетности и исходные данные:

– справедливая стоимость активов плана: на начало периода – 2 620 580<sup>24</sup> леев; на конец периода – 3 282 000 леев;

<sup>24</sup> Информация о стоимости обязательств по пенсионному обеспечению представлена в таблице 2.

- дисконтированная стоимость обязательства: на начало периода – 2 620 580 леев; на конец периода – 3 390 000 леев;
- взносы в фонд плана – 1 300 000 леев; выплаты из фонда в погашение обязательств по пенсионному обеспечению – 950 000 леев.

Показатели необходимые для оценки изменений в характеристиках плана и выявления актуарных прибылей или убытков отчетного периода представлены в таблице 3.

**Таблица 3**  
**Оценка актуарных прибылей или убытков по пенсионному плану 2013 г.**  
**(леев)**

Показатели	Активы	Обязательства
Справедливая стоимость на начало года	2 620 580	2 620 580
Стоимость текущего обязательства (актуарный расчет)	×	1 441 450
Начисление процентов (актуарный расчет)	280 400 <sup>25</sup>	262 060
Выплаты по пенсионному плану	350 000 <sup>26</sup>	(950 000)
Справедливая стоимость на конец года (актуарный расчет)	3 250 980	3 374 030
Фактическая стоимость	3 282 000	3 390 000
Актуарная прибыль (убыток)	31 020	15 970
<b>Итого</b>	<b>15 050</b>	

Для определения влияния доходности активов плана на актуарные прибыли/убытки IAS 19 рекомендует проводить сравнение между ожидаемыми доходами (280 400 леев) и фактически полученными, которые определяются как изменение остатка актива плана, за вычетом из него чистого потока взносов в фонд плана ((3 282 000 леев – 2 620 580 леев)– 350 000 леев). Разница (31 020 леев) представляет собой актуарную прибыль по доходам актива плана, что совпадает с соответствующими показателями расчетной таблицы 3 (3 282 000 леев – 3 250 980 леев=31 020 леев).

Учитывая новый подход по отражению изменений по пенсионному плану, требуется рассчитать величину чистых процентных расходов (ЧПР), однако, согласно условиям примера, их величина равна нулю<sup>27</sup>. Теперь следует уточнить, на каком счете должны учитываться долгосрочные обязательства по пенсионному обеспечению. По нашему мнению могут быть два варианта:

- традиционный – на счете “Начисленные пенсионные обязательства”;
- альтернативный – на счете “Оценочные обязательства”, так как обязательства по пенсионному обеспечению соответствуют критериям их признания в качестве оценочных обязательств.

Кроме этого существует неопределенность, на каком счете должна отражаться актуарная прибыль или убыток. Здесь тоже существует два варианта, либо на счете “Нераспределенная прибыль”, либо – на открытом счете “Изменения справедливой стоимости”. Однако считаем наиболее целесообразным использование второго варианта, так как он согласуется с общим подходом МСФО отражения изменения при использовании модели оценки по справедливой стоимости. В рамках этого счета предлагаем открытие субсчета “Результаты повторных измерений актива плана”. Регистрация в учете операций

<sup>25</sup> Рассчитываются исходя из данных о справедливой стоимости актива на начало периода (2 620 580 леев) и уровня доходности плана (10.7%)

<sup>26</sup> Величина 350 000 леев представляет собой чистый приток денежных средств в активы плана (1 300 000 леев – 950 000 леев), где 1 300 000 леев – взносы в активы плана, 950 000 леев – выплаты в погашение задолженности по пенсионным вознаграждениям.

<sup>27</sup> ЧПР = 0 [(2 620 580 леев – 2 620 580 леев)×0.10], где 2 620 580 леев – справедливая стоимость активов и обязательств на начало периода, 0.10 – номинальное выражение ставки дисконтирования.

в условиях пенсионного плана с использованием предлагаемых счетов представлена в таблице 4.

Таблица 4

**Бухгалтерские записи в условиях пенсионного плана с установленными выплатами**

Дата	Содержание операции	Изменения		Изменения	
		Дебет счета	Сумма, лев	Кредит счета	Сумма, лев
2013	Признаны расходы по вознаграждениям работников	Операционные расходы	1 457 420 <sup>28</sup>	Начисленные обязательства или . Оценочные обязательства	1 457 420
2013	Признаны чистые процентные расходы	Финансовые расходы	0	Начисленные обязательства или Оценочные обязательства	0
2013	Произведен взнос в активы плана	Активы плана	1 300 000	Денежные средства	1 300 000
2013	Признаны прочие административные расходы	Операционные расходы	18 000	Краткосрочные начисленные обязательства	18 000
2013	Осуществлены выплаты по пенсиям	Начисленные обязательства или Оценочные обязательства	950 000	Активы плана	950 000
31.12.2013	Признаны актуарные прибыли	Активы плана	15 050	Изменения справедливой стоимости	15 050

Информацию о результатах исполнения пенсионного плана перед работниками представим во фрагментах Отчета о прибылях и убытках и совокупном доходе (табл.5) и Отчете об изменениях капитала (табл.6).

Таблица 5

**Фрагмент отчета о прибылях и убытках и совокупном доходе за 2013 г.**

Показатели	Сумма, лев
Расходы по текущей стоимости обязательств	(1 457 420)
Административные расходы по активам плана	(18 000)
Чистые процентные расходы	(0)
Прибыли (убытки)	(1 475 420)
Прочий совокупный доход (актуарная прибыль)	15 050
<b>Совокупный доход</b>	<b>(1 460 370)</b>

<sup>28</sup> Согласно новому подходу дополнительная стоимость услуг текущего периода увеличивает обязательства по пенсионному вознаграждению, которые на дату признания составляют 1 457 420 лев (1 441 450 лев +15 970 лев).



## Фрагмент отчета об изменениях в капитале за 2013 г.

(леев)

Показатели	Акционерный и др. капитал	Изменение справедливой стоимости	Нераспределенная прибыль	Итого
Сальдо на начало года	X <sup>29</sup>	X	X	X
Изменения учетной политики			X	X
Прибыль за отчетный период			(1 475 420)	(1 475 420)
Выплаченные дивиденды			(X)	(X)
Совокупный доход		15 050		15 050
<b>Сальдо на конец года</b>	<b>X</b>	<b>X+ 15 050</b>	<b>X + (1 475 420)</b>	<b>X + (1 460 370)</b>

В рамках данной статьи рассмотрены только некоторые из особенностей оценки и учета в условиях пенсионных планов, но существуют и другие, например, оценка по справедливой стоимости чистого актива плана (профицит), который возникает в случае излишнего финансирования плана с установленными выплатами или в случае признания актуарных прибылей. Порядок его оценки регламентируется двумя элементами МСФО: **IAS 19 “Вознаграждения работникам”** и **Интерпретацией IFRIC 14 “Общие требования в отношении предельного значения актива плана с установленными выплатами”**. Однако этот вопрос, как и другие, требуют отдельного рассмотрения. В заключение отметим, что бухгалтерский учет в условиях пенсионных планов достаточно сложный и для успешного его освоения при внедрении такого вида вознаграждений необходима разработка соответствующих конкретных рекомендаций.

### Библиография

1. Применение МСФО – Ernst&Young: 3–е издание, переработанное и дополненное. Москва: Альпина Бизнес Букс, 2008.
2. Цуркану В., Голочалова И., Штаховски А. Международный бухгалтерский учет. Учебник. Chişinău: ASEM, 2007.
3. [www.pwc.com/ifrs](http://www.pwc.com/ifrs)

## ANALIZA RISCULUI DE FALIMENT

*Vera Sârbu, master în științe ale educației,  
grad didactic superior, Colegiul Financiar – Bancar*

Solvabilitatea reprezintă capacitatea entității de a face față obligațiilor scadente care rezultă din angajamentele anterioare contractate, fie din operații curente a căror realizare condiționează continuarea activității, fie din prelevări obligatorii.

În sistemul analizei financiar-patrimoniale, analiza aptitudinii entității de a fi solvabilă și de a învinge riscul de faliment ocupă un loc central. Orice dereglare privind achitarea obligațiilor generează prejudicii și necesită o corectură urgentă. Totodată, echilibrul financiar este un imperativ absolut, adică nu poate fi omis sub nici o motivație. În practica economică, se poate concepe ca o entitate care cunoaște o perioadă mai dificilă să renunțe provizoriu la unele obiective de creștere, obiective economice sau sociale. În schimb, ea nu poate renunța la asigurarea obiectivului de solvabilitate, care constituie condiția financiară de supraviețuire.

<sup>29</sup> Условное обозначение показателей Отчета об изменениях в капитале.

Studiul entităților aflate în dificultate prezintă o importanță deosebită pentru o serie largă de parteneri de afaceri dintre care:

- băncile, care sunt preocupate în mod evident de calitatea portofoliilor de credit ce le formează;
- diferite categorii de acționari, care sunt interesați să-și protejeze capitalul investit și să se poată bucura de beneficiile oferite de respectiva investiție;
- investitorii, care doresc să cunoască starea entității înainte de a-și investi capitalul deținut;
- creditorii, care au interesul să-și recupereze capitalul acordat sub formă de împrumut;
- partenerii de afaceri (clienții, furnizorii), doresc să încheie relații cu companii sigure care să-și poată îndeplini obligațiile contractuale.

Analiza riscului de faliment se efectuează prin mai multe metode, fiecare dintre acestea relevând aspecte distincte.

Cea mai utilizată metodă statistică de determinare a riscului de faliment este metoda scorurilor.

Într-o abordare generală metoda scorurilor se bazează pe un calup de rate determinate statistic care ponderate cu anumiți coeficienți în cadrul unui model matematic pot determina cu o anumită probabilitate starea de sănătate viitoare a entității. Astfel, se atribuie entității analizate o notă  $Z$  numită „scor” care este o combinație liniară a câtorva rate:

$$Z = k_1R_1 + k_2R_2 + k_3R_3 + \dots + k_nR_n,$$

unde

$R_1, R_2, R_3, \dots, R_n$  reprezintă valorile diverselor rate

$k_1, k_2, k_3, \dots, k_n$  reprezintă coeficienții afectați ratelor.

În funcție de valoarea scorului, entitatea este prezumată sănătoasă sau falimentară. Procedul este cunoscut în literatura economică ca procedul analizei discriminante multiple (multiple discriminant analysis-MDA). În termeni sintetici analiza discriminantă multiplă reprezintă o tehnică statistică utilizată pentru a clasifica apriori o observație în două sau mai multe grupuri, în funcție de caracteristicile individuale observabile.

Între modelele cele mai cunoscute amintim: modelul Altman, modelul Canon-Holder, modelul Băncii Centrale a Franței, modelul „F” al economiei românești.

Modelul „Z” de predicție a falimentului firmelor a apărut în S.U.A. în anul 1968 fiind dezvoltat ulterior, în anul 1977, de profesorul Altman. Cu ajutorul acestui model Altman a reușit să prevadă aproximativ 75% din falimentele unor firme cu aproximativ doi ani înainte de producerea acestora.

Calculul variabilei  $Z$  se face pe baza următoarei ecuații:

$$Z = 1,2R_1 + 1,4R_2 + 3,3R_3 + 0,6R_4 + 0,999R_5$$

Indicatorii considerați reprezentativi în acest model și între care există o puternică interdependență sunt:

1. **Flexibilitatea firmei (R1)** indică capacitatea firmei de a se adapta modificărilor condițiilor mediului exterior firmei și se determină ca raport între capitalul de lucru și total active.
2. **Rata autofinanțării activelor totale (R2)** determinată ca raport între profitul reinvestit și total active.
3. **Rata rentabilității economice (R3)** exprimă în contextul acestui model cât rezultat net de impozit și dobânzi generează activele entității. Se determină ca raport între profitul până la impozitare și total active.
4. **Capacitatea de îndatorare a firmei (R4)** exprimă măsura în care datoriile firmei sunt acoperite de capitalul social vărsat.
5. **Randamentul activelor (R5)** indică măsura în care activele contribuie la obținerea veniturilor din activitatea de bază.

Ierarhizarea firmelor în funcție de variabila  $Z$  se face astfel:

Dacă  $Z > 3$  atunci firma este solvabilă.

Dacă  $1,8 < Z < 3$  atunci firma are dificultăți financiare, dar își poate redresa activitatea în măsura în care adoptă o strategie corespunzătoare.

Dacă  $Z < 1,8$  atunci falimentul firmei este iminent.

Modelul Canon-Holder aparține analiștilor francezi J. Canon și M. Holder și se bazează pe analiza „lichiditate-exigibilitate”. În acest caz calculul variabilei Z se bazează pe următoarea ecuație:

$$Z = 16R1 + 22R2 - 87R3 - 10R4 + 24R5$$

Indicatorii selectați în acest model sunt:

1. **Rata lichidității intermediare (R1)** determinată ca raport între activele curente diminuate cu stocurile și datoriile curente ale entității.
2. **Rata stabilității financiare (R2)** reprezintă ponderea capitalurilor permanente în totalul pasivului bilanțier.
3. **Gradul de finanțare a vânzărilor din surse externe (R3)** se determină ca raport între cheltuielile financiare și cifra de afaceri netă a entității.
4. **Gradul de remunerare a personalului (R4)** se calculează ca raport între cheltuielile cu personalul și valoarea adăugată.
5. **Rata rentabilității valorii adăugate (R5)** reprezintă gradul în care rezultatul brut al exploatarii produce valoare adăugată.

În funcție de scorul înregistrat de o firmă se observă că posibilitatea falimentului scade odată cu creșterea scorului astfel [2]:

Valoarea scorului	Probabilitatea falimentului
$Z < 0$	$> 80\%$
$0 < Z < 1,5$	$75 - 80\%$
$1,5 < Z < 4$	$70 - 75\%$
$4 < Z < 8,5$	$50 - 70\%$
$Z = 9,5$	$35\%$
$Z = 10$	$30\%$
$Z = 13$	$25\%$
$Z = 16$	$15\%$
$Z > 16$	$< 10\%$

Gruparea firmelor în funcție de scorul Z prin modelul Canon-Holder se face astfel:

Dacă  $Z > 9$  atunci firma este solvabilă.

Dacă  $4 < Z < 9$  atunci firma se află într-o zonă de incertitudine cu posibilități de redresare.

Dacă  $Z < 4$  atunci falimentul firmei este iminent.

Valențele informaționale ale metodei scorurilor nu trebuie supraestimate, deoarece analiza discriminantă reduce informația de bază prin selectarea celor mai semnificative rate, pe care le consideră constante în timp, iar entitatea este un sistem economico-social ce acționează într-un mediu complex, cu mult mai multe variabile care influențează sănătatea sau slăbiciunea acesteia.

De aceea se recomandă folosirea metodei scorurilor în paralel cu metodele clasice de diagnosticare – analiza echilibrului financiar, analiza rentabilității, analiza fluxurilor financiare, etc. și în final, evaluarea riscului global al entității.

În loc de concluzii, merită a fi reținute „amenințările” și „factorii de succes” ai riscului:

#### **Cele “10 amenințări” în cazul neevaluării riscului:**

1. **Amplasarea greșită a afacerii.** Aceasta ține de politica de marketing: presupune nepromovarea unor reclame corecte și nealergarea unei piețe favorabile desfacerii produsului.

2. **Prea mult capital în active fixe.** Eficiența utilizării activelor fixe este scăzută.

3. **Lipsa de capital.** S-au făcut investiții prea mari în active fixe și nu mai există suficient capital circulant pentru continuarea procesului de producție.

4. **Probleme cu creditele.** Nu există resurse pentru rambursarea datoriilor.

5. **Proasta gestionare a stocurilor.** Dublarea vânzărilor nu implică dublarea stocurilor. Stocurile vor crește numai de 1/4 ori.

**6. Expansiune necontrolată.** Se lansează produse pe o piață care nu a fost cercetată în prealabil.

**7. Capitalizare neadecvată.** Ea este determinată de riscul activității. Dacă riscul este mare, dividendele cerute de investitori vor fi mari. Din profitul obținut se plătesc dividendele și partea investită va fi mică.

**8. Lipsa de experiență și de calificare.** Nu există interes pentru ridicarea gradului de pregătire profesională a celor angajați.

**9. Probleme cu personalul.** Dacă activitatea merge prost personalul va fi tentat să își găsească alt loc de muncă.

**10. Birocrația.** Aceasta se găsește în activitățile ale căror rezultate nu mai sunt satisfăcătoare.

Dacă se analizează aceste amenințări se constată ca una derivă din cealaltă ca un efect cu propagare în lanț.

#### **Cei “7 factori de succes” în cazul evaluării riscurilor:**

Specialiștii au analizat factorii care determină succesul activității unei entități. Ei consideră că, dacă se urmărește realizarea anumitor condiții, performanța este asigurată.

Condițiile stabilite sunt:

**1. Tendința spre acțiune.** Fiecare angajat este capabil să acționeze zi de zi, fără a aștepta ordine de la cineva.

**2. Apropierea de client pentru înțelegerea nevoilor acestuia.** Activitatea de producție trebuie să aibă un dublu scop: realizarea unui produs calitativ superior și satisfacerea necesităților unui anumit segment de consumatori.

**3. Autonomie în luarea deciziilor.** Toată activitatea trebuie împărțită în compartimente care știu exact ce au de făcut și unde de fapt se iau deciziile.

**4. Conducerea simplă și bazată pe valori.** Americanii denumesc aceasta KISS = “a păstra lucrurile simple”(de la keep it short and simple).

**5. Realizarea scopului propus sau denumit plastic ”croșetarea modelului potrivit”.** Ideea constă în aceea că un produs nou se lansează numai pe o piață cunoscută, iar pe o piață nouă se vinde numai un produs deja cunoscut. Niciodată un produs nou nu se lansează pe o piață nouă, pentru că riscul este foarte mare.

**6. Un personal bine pregătit și dedicat.** Activitatea presupune un lanț de oameni implicați în procesul de producție de la furnizorul inițial la clientul final. Dacă fiecare este interesat în activitatea pe care o desfășoară și depune o muncă de calitate, riscul ca în procesul de producție să apară întreruperi este foarte mic.

**7. Un control cât mai scurt al activității.** Nici un aspect al controlului nu trebuie neglijat în nici o fază a activității.

Orice conducător analizând continuu activitatea de care răspunde și ținând cont de factorii menționați mai sus, poate asigura succesul afacerii.[5]

#### **Bibliografie**

1. Achim M., Analiza economico-financiară, Ed. Risoprint, Cluj-Napoca, 2009;
2. Bătrânca M., Analiza financiară a cash-flow-ului firmei, volumul II, Editura Universității “Petru Maior”, Târgu-Mureș, 2003;
3. Petrescu S., Diagnostic economic-financiar. Metodologie. Studii de caz, Editura Sedcom Libris, Iași, 2004;
4. Prunea P., Riscul în activitatea economică. Ipostaze. Factori. Modalități de reducere, Editura Economică, București, 2003;
5. <http://www.softagency.ro>

## SECȚIA II. PROBLEME ALE AUDITULUI ÎN CONDIȚIILE IMPLEMENTĂRII ISA

### REGLEMENTAREA ȘI SUPRAVEGHEREA ACTIVITĂȚII DE AUDIT: MENȚINEREA SAU REFORMAREA SITUAȚIEI

*Mihail Manoli*  
*Dr., conf. universitar, ASEM,*  
*Natalia Zlatina*  
*Dr., conf. universitar, ASEM,*

*Adoption Ministry of Finance Order No. 64 of 14 June 2012 on the acceptance and publication of Audit Standards and Code of Ethics, that national regulatory structures of audit, surveillance audit work there, but operational least, talk about the need to review documents regulations and legislation pertaining to the organization of the audit, by regulating the exercise of the profession. In the new conditions the main question is who the state or state name, organize, coordinate and effectively authorizes financial audit activity in Moldova?*

Potrivit Legii privind activitatea de audit nr. 61-XYI din 16.03.2007, Hotărârii Guvernului Republicii Moldova nr.1450 din 24 decembrie 2007 în Republica Moldova s-a instituit un sistem de supraveghere a activității de audit financiar, de exercitare a profesiei de auditor.

Reglementarea de stat a activității de audit este atribuită Ministerului Finanțelor și Camerei de Licențiere. De competența Ministerului finanțelor sunt:

- punerea în aplicare și publicarea standardelor de audit și a Codului etic;
- elaborarea, aprobarea și publicarea programului de examinare pentru conferirea calității de auditor pentru auditul general și a **altor acte normative din domeniul auditului**;
- organizarea examenului de calificare și evidența stagiarii în activitatea de audit;
- ținerea Registrului de stat al auditorilor și a Registrului de stat al societăților de audit, auditorilor întreprinzători individuali, publicarea acestora în Monitorul Oficial al Republicii Moldova și plasarea pe pagina web a Ministerului Finanțelor;
- reprezentarea intereselor Republicii Moldova în organizațiile internaționale specializate în domeniul auditului, în modul stabilit de legislație;
- colaborarea cu asociațiile profesionale ale auditorilor și societăților de audit în procesul elaborării și implementării proiectelor de acte normative privind activitatea de audit;
- eliberarea certificatelor de calificare ale auditorilor;
- suspendarea și retragerea certificatelor de calificare ale auditorilor (1).

Supravegherea și controlul activității de audit sunt exercitate de Consiliul de supraveghere a activității de audit, care are statut de persoană juridică, este o autoritate administrativă creată pe lângă Ministerul Finanțelor pentru, care își desfășoară activitatea în baza regulamentului aprobat de Guvern (2).

Consiliul de supraveghere a activității de audit are următoarele atribuții:

- **avizează proiectele actelor normative aferente activității de audit, elaborate de Ministerul Finanțelor**;
- elaborează recomandări pentru ameliorarea sistemului de instruire profesională și de perfecționare a auditorilor;
- monitorizează procesul de certificare a auditorilor;
- stabilește cerințe minime pentru executarea programului de pregătire a stagiariului în activitatea de audit;
- examinează solicitările referitoare la calitatea efectuării lucrărilor de audit;

- prezintă Camerei de Licențiere propuneri privind retragerea sau suspendarea licențelor pentru desfășurarea activității de audit;
- adoptă decizii privind retragerea certificatelor de calificare ale auditorilor, privind suspendarea activității auditorului;
- supraveghează și controlează activitatea auditorilor, auditorilor întreprinzători individuali și a societăților de audit, a stagiariilor în activitatea de audit;
- monitorizează procesul de instruire profesională continuă a auditorilor;
- selectează și aprobă specialiști în componența Serviciului de control și verificare;
- examinează respectarea principiului de independență a auditorului și adoptă deciziile respective (1).

Examinând legislația, constatăm faptul, că în realitate **elaborarea actelor normative aferente activității de audit, din partea Ministerului Finanțelor, este pusă în sarcină Direcției reglementarea contabilității și auditului în sectorul corporativ.**

Conform prevederilor legislației, în cadrul Consiliului de supraveghere a activității de audit se constituie Serviciul de control și verificare, care este un aparat permanent de lucru, format din 4 specialiști cu studii superioare în domeniul economico-financiar sau juridic, cu statut de funcționar public, inclusiv secretarul Consiliului, încadrați în conformitate cu prevederile Legii cu privire la funcția publică și statutul funcționarului public. Serviciul de control și verificare **efectuează controlul** asupra modului în care auditorii, societățile de audit și auditorii întreprinzători individuali respectă prevederile legislației în vigoare în domeniul activității de audit, ale standardelor de audit, ale Codului etic și ale altor acte normative ce reglementează activitatea de audit, **procedurile de control al calității lucrărilor de audit** (1).

Reforma contabilității, auditului sunt un proces continuu, fapt confirmat de experiența mai multor țări. În România, Camera Auditorilor Financiar (CAFR), în numele statului, organizează, coordonează și autorizează desfășurarea activității de audit financiar în România. Reieșind din împuternicirile acordate de către stat, Consiliul CAFR, pe parcursul ultimilor ani, a adoptat un șir de Hotărâri (8) aferente activității de audit, care confirmă faptul permanenței reformei auditului. De exemplu:

- Hotărârea nr. 35 din 30 noiembrie 2004, privind asimilarea Standardelor Internaționale de Audit Intern, ediția 2004, elaborate și publicate de Institutul Auditorilor Interni, inclusiv a Cadrului General al Standardelor Internaționale de Audit Intern;
- Hotărârea nr. 81 din 27 Martie 2007, privind adoptarea Standardelor de Audit 2006 și a Codului Etic pentru auditorii profesioniști;
- Hotărârea nr. 88 din 19 Aprilie 2007, pentru aprobarea Normelor de audit intern;
- Hotărârea nr. 29 108 din ianuarie 2008, privind modificarea Hotărârii Consiliului Camerei Auditorilor Financiar din România nr. 88/2007 pentru aprobarea Normelor de audit intern
- Hotărârea nr. 152 din 23 Septembrie 2009, privind adoptarea Standardelor Internaționale de Audit;
- Hotărârea nr. 161 din 14 Aprilie 2010, privind adoptarea Codul etic al profesioniștilor contabili versiunea iulie 2009.

Toți auditorii financiar din Republica Moldova, persoane fizice și firme, fac obiectul unui sistem de asigurare a calității lucrărilor de audit prin Serviciul de control și verificare al Consiliului de supraveghere a activității de audit.

Potrivit articolului 10 „Controlul calității lucrărilor de audit”, a Legii privind activitatea de audit nr. 61-XYI din 16.03.2007, firmele de audit, auditorii întreprinzători individuali sunt obligați să elaboreze și să respecte politica și procedurile de control al calității lucrărilor de audit în conformitate cu cerințele standardelor de audit și ale Codului etic.

În conformitate cu prevederile articolului 32(4) a Legii privind activitatea de audit nr. 61-XYI din 16.03.2007 serviciul de control și verificare efectuează controlul asupra modului în care auditorii, societățile de audit și auditorii întreprinzători individuali respectă prevederile legislației în vigoare în

domeniul activității de audit, ale standardelor de audit, ale Codului etic și ale altor acte normative ce reglementează activitatea de audit, *procedurile de control al calității lucrărilor de audit*.(1)

Practica activității de audit din Republica Moldova, la compartimentul control al calității lucrărilor de audit, dispune de mai multe „rezerve”. Există o serie de norme elaborate de Comitetul Internațional de Practici de Audit (IAPC), care pot fi asimilate, altele elaborate, acceptate de către structurile naționale de reglementare a activității de audit. Scopul acestor norme este de a îndruma auditorul în munca sa. Acestea cuprind principii și proceduri care trebuie urmate la efectuarea unui audit. Elaborarea, acceptarea acestor norme actualmente nu este pusă în sarcina structurilor naționale de reglementare a activității de audit.

În România, conform stipulărilor articolului 5(3) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, cu modificările și completările ulterioare, CAFR printre atribuții are elaborarea următoarelor documente:

- Codul privind conduita etică și profesională în domeniul auditului financiar;
- Standardele de audit;
- Normele privind procedurile de control al calității auditului financiar;
- Normele privind procedurile minimale de audit financiar activității de audit prin actele normative, legislative în vigoare.

Ca răspuns la această prevedere Consiliul CAFR a elaborat și aprobat:

- Hotărârea nr.182 din 22 septembrie 2010, pentru aprobarea procedurilor privind revizuirea calității activității de audit financiar și a altor activități desfășurate de auditorii financiar, cu anexele:

*Lista de obiective pentru revizuirea calității de audit financiar/statutar;*

*Lista de obiective pentru revizuirea calității activității de audit al situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadrele generale cu scop special (ISA 800);*

*Lista de obiective pentru revizuirea calității activității de audit al componentelor individuale ale situațiilor financiare, ale elementelor specifice, conturi sau alte aspecte ale situațiilor financiare (ISA 805;)*

*Lista de obiective pentru revizuirea calității misiunilor de raportare cu privire la situații financiare simplificate (ISA 810;)*

*Lista de obiective pentru verificarea calității misiunilor de revizuire a situațiilor financiare (ISRE 2400;)*

*Lista de obiective pentru verificarea calității misiunilor de revizuire a situațiilor financiare interimare efectuată de un auditor independent al entității (ISRE 2410);*

*Lista de obiective pentru revizuirea calității Misiunilor pe baza efectuării procedurilor convenite privind informațiile financiare (ISRS 4400;)*

*Lista de obiective pentru revizuirea calității activității de audit intern externalizată (ISAI);*

*Lista de obiective pentru revizuirea calității activității de organizare de cursuri de pregătire profesională de specialitate în domeniul auditului financiar.*

- Hotărârea nr.44 din 23 martie 2005, pentru aprobarea Normelor privind stabilirea numărului mediu minim de ore pentru finalizarea unei misiuni de audit financiar;
- Hotărârea nr.91 din 26 iunie 2007, privind aplicarea legislației specifice privind combaterea și prevenirea operațiunilor de spălare a banilor și/sau de finanțare a actelor de terorism de către auditorii financiar;
- Hotărârea nr.168 din 25 august 2010, pentru aprobarea Normelor privind revizuirea calității activității de audit financiar și a altor activități desfășurate de auditorii financiar;
- Hotărârea nr. 169 din 25 august 2010, privind aprobarea Procedurilor pentru aplicarea art. 29 din Normele privind revizuirea calității activității de audit financiar și a altor activități desfășurate de auditorii financiar, aprobate prin Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financiar din România nr. 168/2010;
- Hotărârea nr. 183 din 22 septembrie 2010, privind modificarea și completarea Procedurilor pentru aplicarea art. 29 din Normele privind revizuirea calității activității de audit financiar și a altor activități desfășurate de auditorii financiar, aprobate prin

Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România nr. 168/2010, aprobate prin Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România nr. 169/2010;

- Hotărârea nr 274 din 15 decembrie 2011, privind modificarea și completarea Hotărârii Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România nr. 182/2010 pentru aprobarea procedurilor privind revizuirea calității activității de audit financiar și a altor activități desfășurate de auditorii financiari
- Hotărârea nr. 39 din 19 septembrie 2012, privind aprobarea Procedurilor pentru aplicarea art. 24 din Normele privind revizuirea calității activității de audit financiar și a altor activități desfășurate de auditorii financiari, aprobate prin Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România nr. 168/2010.(8)

Ca asistență pentru firme și auditori persoane fizice în elaborarea și documentarea procedurilor de audit, în anul 2012 CAFR, cu concursul Institutului Contabililor Autorizați din Scoția (ICAS), a publicat Ghidul pentru un Audit de Calitate (5).

Adoptarea Ordinului Ministerului Finanțelor nr.64 din 14 iunie 2012 privind acceptarea și publicarea Standardelor de audit și Codului etic, faptul că structurile naționale de reglementare a activității de audit, de supraveghere a activității de audit există, dar sunt puțin operaționale vorbesc despre necesitatea revizuirii actelor normative și legislative în vigoare ce țin de organizarea activității de audit financiar, de reglementarea exercitării profesiei de auditor. **În noile condiții principale întrebare este cine, statul sau în numele statului, organizează, coordonează și autorizează mai eficient desfășurarea activității de audit financiar în Republica Moldova?**

#### **Bibliografie**

1. Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI din 16.03.2007, Republicat: Monitorul Oficial al R.Moldova nr.72-75/230 din 13.04.2012, Monitorul Oficial nr.117-126/530 din 10.08.2007
2. Hotărârea Guvernului cu privire la unele măsuri de executare a Legii nr.61-XYI din 16 martie 2007 privind activitatea de audit, nr. 1450 din 24.12.2007, Monitorul Oficial nr.203-206/1493 din 28.12.2007
3. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 75/1999, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr 256 din 4 iunie 1999, cu modificările și completările ulterioare
4. Horia Neamțu, Aureliana-Geta Roman, Eugeniu Țurlea. Audit financiar, Misiuni de asigurare și servicii conexe, Editura Economica, 2012
5. Ghid pentru un Audit de Calitate, Tipărit Print Group S.R.L., 2012
6. Ministerul Finanțelor, Ordinul nr. 64 din 14 iunie 2012 [www.minfin.md](http://www.minfin.md)
7. Standardele Internaționale de Audit [www.minfin.md](http://www.minfin.md)
8. <http://www.cafr.ro>

### **PROFESIA LIBERALĂ DE AUDITOR FINANCIAR ÎN CONTEXTUL REFORMEI PROFESIEI DE AUDIT DIN UNIUNEA EUROPEANĂ**

*Prof. univ., dr., Horia Neamțu  
Președinte al Camerei Auditorilor Financiari din România*

#### **Summary**

*The present article is centered around the scope of the financial auditor profession, in the light of the Romanian practices and legislation and of the challenges currently faced by the audit professionals in the European Union and worldwide. It refers to the way in which the Romanian financial audit profession is regulated, to the relevant legislative acts and the relationship between the professional body and the public interest oversight authority. The article also approaches the new European Commission legislative proposals, made public on 30 November 2011, as well as the*



*opinions of the CAFR Council in relation to the benefits and questionable provisions of the new draft proposals.*

Profesia de auditor financiar este prin excelență o profesie liberală.

Se cunoaște faptul că, în strânsă legătură cu evoluțiile situației economice pe plan mondial, precum și în România, auditorul financiar este profesionistul care poate contribui, într-o măsură semnificativă, la asanarea climatului economic și la restabilirea încrederii în inițiativele, măsurile oneste, pertinente de depășire a crizei economice. Prin profesionalism, atitudine independentă și transparentă în desfășurarea misiunilor de audit, prin elaborarea unor rapoarte de calitate, conforme standardelor internaționale în materie și Codului Etic al profesiei, auditorul satisface interesul public manifestat cu privire la corectitudinea afacerilor supuse evaluării sale, îndeplinind totodată și un important rol social.

În țara noastră, auditorul financiar este profesionistul, autorizat de către Camera Auditorilor Financiari din România și aprobat de organismul de supraveghere a activității de audit, care preia informațiile contabile din raportările financiare ale entităților și le analizează în vederea formulării unui raport de opinie prin care oferă o asigurare asupra credibilității acestor raportări, de natură să constituie un element de decizie în interesul public. Poate și de aceea, auditorului financiar i se cere un nivel de pregătire profesională în domeniul contabil la fel de ridicat ca și celor care întocmesc raportările financiare, aceasta pentru a stăpâni mecanismele tehnice de evaluare a modului în care funcționează entitatea respectivă. Cu alte cuvinte, auditul financiar reprezintă o activitate necesară economiei moderne, iar înființarea Camerei Auditorilor Financiari din România, prin Ordonanța de Urgență nr. 75/1999, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a constituit o măsură de referință în cadrul reformei instituționale din țara noastră.

În ceea ce privește exercitarea efectivă a profesiei, așteptările mediului de afaceri și, în general, ale beneficiarilor rapoartelor de audit față de auditorii financiari sunt legate în principal de realizarea unor misiuni de audit de calitate, de natură să ofere asigurări pertinente cu privire la realitatea și corectitudinea informațiilor cuprinse în situațiile financiare. Astfel se poate da un mesaj important cu privire la starea sănătății entităților auditate.

În lumea afacerilor pe plan mondial, numele unor firme de audit a fost coroborat, uneori, cu eșecul sau cu fraudă în scandaluri de proporții. Din fericire, asemenea situații nu s-au ivit în România, auditorii financiari bucurându-se de o bună reputație. Având în vedere prudența tot mai mare manifestată în piață pentru lansarea și relansarea afacerilor, un raport de audit bine întocmit, realizat potrivit standardelor internaționale în domeniu, poate constitui un element esențial în deciziile care se iau, atât de către guvernarea entității, cât și de către alți utilizatori ai informațiilor contabile, precum băncile, asigurătorii, clienții. În fond, și despre auditul financiar extern, independent prin statutul său, se poate vorbi ca despre o formă de bună guvernare. Prin opiniile pe care le exprimă, auditul financiar transmite guvernării un mesaj privind modul în care consiliile de administrație și, implicit, managerii își fac datoria. Prin opinii prudente, obiective, auditul financiar transmite, de asemenea, semnalul necesar spre a tempera elanul unor manageri de a raporta situații financiare exagerat de înfloritoare, profituri cât mai mari, escamotând adevărata față a lucrurilor și distorsionând realitatea. Deci, board-ul entității este înarmat cu informațiile necesare pentru a lua măsuri. În prezent, mai mult ca oricând, este în actualitate managementul riscurilor, iar un risc major este cel legat de asigurarea continuității activității. În acest sens, este clar că măsurile care se impun vor fi bine fundamentate, în măsura în care și rapoartele de audit sunt realizate cu obiectivitate. În esență, chiar dacă auditorii financiari sunt priviți uneori ca un rău necesar, realitatea demonstrează că această activitate poate adăuga valoare afacerii, iar investiția în costul misiunilor de audit este în folosul afacerii. O bună înțelegere a rolului „terapeutic” al auditorului poate fi un element major, care să reprezinte „busola” pentru orientarea managementului.

În România, profesia este organizată astfel încât dispune de mecanisme ce asigură cerințele de obiectivitate și profesionalism în exercitarea activității auditorilor financiar. Astfel, auditorii financiari au la temelie activității lor două tipuri de reglementări: Codul Etic și Standardele Internaționale de Audit, emise de Federația Internațională a Contabililor (IFAC), care au fost integral

asimilate în practica românească și pe care toți membrii Camerei sunt obligați să le respecte cu rigurozitate.

În ultimul timp, în contextul evenimentelor și al evoluțiilor în economie și în profesie pe plan european și la nivel global se manifestă o intensă preocupare pentru reformarea auditului financiar. Mai exact, asistăm pe plan internațional, dar și intern la un proces de trecere de la o profesie autoreglementată la o profesie reglementată. Evenimente notorii pe plan mondial, care au produs scandaluri financiare de proporții, precum și evoluțiile legate de criza economică mondială au pus în cauză și profesia de audit, modul în care anumite firme, chiar de prestigiu, își îndeplinesc misiunile. Pe de altă parte, chiar și fără semnalul tras de asemenea derapaje, lumea își pune tot mai multe speranțe în auditul financiar, de la care se așteaptă o mai mare implicare în evaluarea șanselor reale ale fiecărei afaceri și chiar în sugerarea unor posibile căi de redresare și de intrare în normalitate a activității entităților auditate.

Pe acest fond, încă de la mijlocul deceniului trecut s-a considerat, de pildă, pe plan european, că ar fi indicată construirea unei structuri suplimentare de supraveghere a auditorilor statutari. Așa încât, în conformitate cu prevederile Directivei europene 43/2006 transpusă în România prin Ordonanța 90/2008, devenită ulterior lege, s-a constituit Consiliul pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar (CSPAAS).

Implementând amintita Directivă, majoritatea statelor din Uniunea Europeană au înființat organisme de supraveghere publică a auditului statutar – care s-au dovedit a fi mai mult sau mai puțin funcționale – în sarcina cărora s-a stabilit responsabilitatea finală pentru unele domenii: educație, acces la profesie, asigurarea calității, investigații și disciplină. Este adevărat însă, cu precizarea că autoritățile competente pot delega unele atribuții de acest fel organismelor profesionale.

În țara noastră, CSPAAS are responsabilitatea finală pentru următoarele activități:

- a) aprobarea și înregistrarea auditorilor statutari și a firmelor de audit în România, potrivit prevederilor regulamentului emis în acest scop;
- b) adoptarea standardelor de etică și a sistemului de control intern al calității auditorilor statutari, a firmelor de audit și a activității de audit statutar;
- c) formarea profesională continuă;
- d) asigurarea calității și efectuarea de revizuri pentru asigurarea calității;
- e) asigurarea sistemelor de investigație și disciplină.

În practică, activitățile în toate aceste domenii sunt derulate de către Camera Auditorilor Financiar, prin departamentele și structurile sale, sub supravegherea CSPAAS.

În România, la 23 august 2012, guvernul a aprobat Ordonanța pentru modificarea și completarea OUG 90/2008, prin care Consiliul pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar devine Consiliul pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile. Mai exact, organismul profesional de contabilitate – Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, CECCAR - va fi, de asemenea, supus supravegherii publice.

Cu toate acestea, cu încredințarea că drumul până acum a fost greșit, toată lumea – deopotrivă, statele și instituțiile internaționale – își leagă speranțele de măsuri de reformă în varii domenii: de la administrație la politică, de la economie la social. Cuvântul magic „reformă” pare a reprezenta acum panaceul-miracol al ieșirii din impas.

Cum ne aflăm în fața unei acute febre a reformării, pericolul pripelii, al derapajelor și al radicalismului în adoptarea unor decizii este cât se poate de real, anumite măsuri, insuficient gândite, putând face mai mult rău decât bine.

Ca peste tot, și în domeniul auditului se pregătește o reformă. Factorul cel mai activ în această privință se dovedește a fi Comisia Europeană, al cărei vârf de lance a fost documentul „Politica de audit: lecțiile crizei”. Acesta a fost transformat ulterior într-o propunere de *Directivă de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor anuale*

consolidate și într-un proiect de *Regulament privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public*<sup>30</sup>.

Fișesc, având în vedere interesul legitim al auditorilor financiari români, în Consiliul CAFR s-a efectuat o analiză proprie, detaliată, a prevederilor din documentele sus-amintite, care a fost completată prin consultarea cu membri ai Camerei din teritoriu și din Capitală. Fapt care ne-a permis conturarea unei poziții oficiale a CAFR pe marginea propunerilor de modificări legislative ale Comisiei Europene.

Camera sprijină modernizarea profesiei de audit și consideră că unele dintre propunerile CE, precum cele privind consolidarea desfășurării misiunilor de audit, îmbunătățirea guvernanței corporative a firmelor de audit, o mai bună coordonare a supravegherii profesiei la nivelul Uniunii Europene, interzicerea clauzelor contractuale care limitează numirea auditorilor, adoptarea generalizată a Standardelor Internaționale de Audit, întărirea rolului comitetelor de audit, sunt cât se poate de fezabile, pot servi scopului propus.

Însă, anumite recomandări de modificare a legislației auditului au un caracter restrictiv și ar trebui modificate sau eliminate, întrucât nu numai că nu vor asigura atingerea obiectivelor propuse, ci, dimpotrivă, vor genera bulversări într-un sens nedorit pe piața auditului.

Obiecțiile noastre au în vedere ținte punctuale, precise. În primul rând, considerăm că auditul statutar ar trebui definit cât mai clar, pentru a evita așteptările prea mari din partea publicului și pentru a reflecta corect, în esență, munca auditorului. De asemenea, contestăm propunerea – prevăzută de noul proiect de directivă - ca organismele profesionale să fie excluse de la furnizarea unor activități, altele decât *înregistrarea și aprobarea* auditorilor, transferând întreaga activitate a institutelor profesionale în sarcina autorității competente (organismului de supraveghere publică), ceea ce ar duce la creșterea confuziei pe piață.

Observații au fost făcute și în legătură cu propunerile referitoare la interzicerea clauzelor contractuale care influențează desemnarea auditorilor sau a firmelor de audit, la aplicarea ISA-urilor, la unele confuzii privind modul de efectuare a auditului statutar al entităților de interes public și la misiunea propriu-zisă a auditorului statutar, la principiul rotației auditorilor – în forma care a fost propusă de Comisia Europeană.

În aceste condiții, este clar necesară o cernere a propunerilor legislative respective, pentru că, dacă unele sunt utile, de natură să ducă la creșterea calității actului de audit, altele se cuvin a fi serios reanalizate întrucât nu vor determina nicidecum la rezultatele scontate.

Se poate vorbi și de un așa-numit efect psihologic: dintotdeauna, numărul mare de modificări și schimbările repetate ale reglementărilor au fost percepute drept poveri în exercitarea unui audit de calitate. După cum, în acest caz concret, reglementarea profesiei prin două acte legislative este de natură să genereze confuzii, făcând o nedorită diferențiere între firmele care auditează entități de interes public și restul firmelor. Fără a se mai menționa și faptul că un „Regulament” la nivel european, deci cu caracter obligatoriu, ignoră diferențele între jurisdicții și elimină orice flexibilitate, actualmente permisă prin cadrele de reglementare naționale.

Piața auditului este deosebit de sensibilă, de aceea percepția corectă a părților interesate asupra activității auditorilor este esențială. Tocmai de aceea, ne manifestăm îngrijorarea că unele din propunerile CE – dacă vor fi promovate – vor avea efecte dramatice asupra organizării profesiei și asupra furnizării serviciilor de audit. Fapt pentru care ne exprimăm cuvenite rezerve asupra oportunității adoptării unor asemenea propuneri, care vizează modificări din temelii ale profesiei, într-o perioadă destul de delicată, marcată de incertitudini economice.

De aceea, credem cu tărie că reforma auditului nu poate fi promovată fără un „audit” serios și competent, asupra reformei însăși. În viziunea noastră echivalentul unui asemenea audit îl reprezintă derularea unor studii de impact și a unor analize cât mai detaliate. Iar aceste studii sunt cu atât mai

---

<sup>30</sup> Aceste documente pot fi consultate pe site-ul Comisiei Europene: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/reform/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_en.htm)

necesare acum, când măsurile preconizate nu au devenit obligatorii, spre a nu produce consecințe nedorite, mai greu de corectat pe parcurs.

## **PLEDOARIE PENTRU UN LIMBAJ UNITAR ȘI PROFESIONAL ÎN DOMENIUL AUDITULUI FINANCIAR**

*Conf. univ., dr., Daniel Botez  
Universitatea „Vasile Alecsandri din Bacău”  
Membru în Consiliul Camerei Auditorilor Financiari din România*

### **Abstract**

*After the involvement of the audit profession in several financial scandals, the international body of the profession, International Federation of Accountants – IFAC, has developed and published a conceptual framework and reviewed most of the reference standards in auditing to provide references regarding the responsibility of the professionals and the extent of their missions. Thus was established the use of a general term for professionals, the "practitioner", in the context of specific missions using the "auditor", "practitioner" or "accountant". On the other hand, have been revised professional standards establish insurance missions and non-insurance operations, with their specific missions that do not provide insurance, including the recoding. The use of these references by audit professionals that constitutes one of the "keys" to their success.*

### **Introducere**

*Una dintre cheile succesului în mediul economic este utilizarea unui limbaj comun, cu un vocabular recunoscut de către toți participanții la spectacolul pe care îl reprezintă afacerile. O parte esențială a acestui limbaj se referă la informațiile financiare, zonă în care supremația asupra limbajului o are contabilitatea. Există chiar opinii privind statutul contabilității ca limbaj internațional al afacerilor, după cum limba care stabilește sensul principiilor, conceptelor și coordonatele actuale ale procesului de raportare financiară, este limba engleză.*

*Importanța pentru demersul nostru prezintă modul în care serviciile furnizate în sfera destul de largă a auditului financiar, sunt percepute ca atare de către cei care le solicită și măsura în care cele două părți (prestator și utilizator) folosesc același vocabular.*

*Studiul nostru încearcă să sintetizeze caracteristicile fiecărei misiuni relevante ale auditorului financiar și să atașeze acestora vocabularul specific.*

### **Categorii de misiuni specifice auditului financiar**

Utilizăm în limbajul curent termenul „audit financiar”. Acesta se identifică, în cele mai multe cazuri, cu serviciile furnizate entităților de către auditori financiari, membri esențiali ai profesiei contabile. Din păcate, la acești profesioniști s-a făcut referire cu ocazia discuțiilor privind scandalurile financiare care afectează mediul economic de mai mulți ani. Pe lângă conducerile companiilor, profesioniștii de audit au fost făcuți responsabili pentru multe falimente produse. Cazul celebrei firme internaționale Arthur Andersen, care a dispărut cu puțin înainte de a împlini 90 de ani de existență, este reprezentativ.

Aceste probleme și nevoia de abordări conceptuale unitare a determinat reacția Federației Internaționale a Profesioniștilor Contabili (International Federation of Accountants-IFAC), care a elaborat un cadru conceptual al misiunilor de audit și asigurare menit să elimine confuziile, împreună cu inițierea unui proces de clarificare a standardelor existente. Aceste acțiuni au condus la standardizările prezentate în continuare.

Conform Cadrelor conceptuale, misiunea de asigurare reprezintă o misiune în care un practician își exprimă o concluzie destinată creșterii gradului de încredere a utilizatorilor vizați, alții decât partea responsabilă, referitor la rezultatul evaluării sau măsurătorii unei anumite probleme în funcție de criterii.

În primul rând, din nevoia de a delimita strict misiunea de audit financiar de alte misiuni profesionale, în termeni profesionali nu se discută despre misiuni de audit financiar ci de misiuni de asigurare. Acestea, pe lângă misiunea de audit financiar propriu-zisă, mai cuprind misiunea de revizuire, alte misiuni de asigurare și misiunile speciale.

În al doilea rând, tot în termeni generali, nu se discută despre auditor ci despre practician, un termen care are o conotație mai largă decât primul și care desemnează un profesionist contabil în practică publică. Facem mențiunea că termenul „auditor” poate fi folosit și atunci când descrie intervenții de natura serviciilor conexe sau alte misiuni de asigurare decât auditul situațiilor financiare.

În al treilea rând, pentru identificarea formei de finalizare a misiunilor de asigurare se utilizează termenul de „concluzie”, cu mențiunea că termenul de opinie se limitează la concluziile misiunilor de asigurare care au ca subiect situațiile financiare sau atunci când standardele specifice prevăd aceasta.

Ca urmare, standardizările actuale ale misiunilor auditorului financiar (practicianului) se referă la misiunile prezentate în continuare.

Misiunea de audit financiar (am putea să o denumim misiune de audit propriu-zisă), este o misiune de asigurare care ca obiectiv constatarea gradului în care situațiile financiare ale unei entități prezintă o imagine fidelă a poziției financiare și performanței financiare și sunt întocmite, în aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Acestei misiuni îi sunt caracteristice câteva elemente care o diferențiază clar de alte misiuni de asigurare. În primul rând, misiunea de audit financiar furnizează cel mai ridicat nivel de asigurare formalizat în expresia „asigurare rezonabilă”. Acest nivel de asigurare presupune reducerea riscului de audit la un nivel acceptabil de scăzut astfel încât acesta să permită auditorului să exprime o concluzie sub formă de asigurare pozitivă. Această formă de asigurare constituie o altă caracteristică particulară a misiunii de audit financiar. Se numește pozitivă deoarece maniera de exprimare a opiniei începe cu afirmația DA și se concretizează în formula: „Da, situațiile financiare prezintă o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și fluxurilor de trezorerie și sunt întocmite în conformitate cu ...(cadrul de raportare financiară aplicabil)”. Această misiune se raportează în mod direct la Standardele Internaționale de Audit (International Standards on Auditing) – ISAs.

Misiunea de revizuire, este o misiune de asigurare care are ca obiectiv de a permite auditorului să stabilească dacă a sesizat vreun aspect care îl determină să creadă că situațiile financiare nu sunt întocmite în aspectele lor semnificative în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Din punct de vedere al asigurării furnizate este cotate la un nivel mai redus decât misiunea de audit financiar, acest nivel este atașat unei asigurări limitate. Auditorul urmărește reducerea riscului de audit la un nivel considerat acceptabil de scăzut astfel încât să poată furniza o concluzie sub formă de asigurare negativă. Această formă de asigurare se numește negativă deoarece accentuează folosirea negației NU utilizată în formula: „Nu am constatat elemente care să pună la îndoială faptul că situațiile financiare prezintă o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și fluxurilor de trezorerie ...”. Misiunea de revizuire se raportează la Standardul Internațional privind Angajamentele de Revizuire (International Standards on Review Engagements) – ISRE 2400 „Misiuni de revizuire a situațiilor financiare”. Din grupa misiunilor de revizuire face parte și Standardul ISRE 2410 „Revizuirea situațiilor financiare interimare”.

În mod similar acestor două misiuni (audit și revizuire), auditorul poate interveni în cazuri particulare referitoare la situațiile financiare. Este vorba despre misiunile speciale care privesc: auditul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special (în general alt cadru de raportare financiară decât cel uzual și oficial în jurisdicția în care se află entitatea auditată); audituri ale componentelor individuale ale situațiilor financiare, elementelor specifice, conturi sau aspecte ale situațiilor financiare; și, misiuni de raportare cu privire la situații financiare simplificate. În cazul acestora se păstrează, în sens profesional, utilizarea termenului de auditor. De asemenea, acestor misiuni le este specific și faptul că pentru formularea concluziei se utilizează termenul „opinie”.

Pe lângă aceste misiuni care se referă în mod direct la situațiile financiare, practicienii de audit pot furniza clienților grade de asigurare (rezonabilă sau limitată) cu privire la alte informații decât situațiile financiare, precum alte informații financiare, performanțe non-financiare, sisteme și procese sau comportamentul entității (observăm că în acest caz se utilizează termenul „practician”) . Există o arie largă de acțiune a practicianului în cadrul acestor misiuni, cu condiția ca problema pusă în discuție să fie identificabilă și capabilă de o evaluare adecvată și să se preteze la obținerea de probe suficiente și adecvate care să susțină o concluzie de asigurare (în cazul acestor misiuni se utilizează în raportul de asigurare termenul „concluzie”). Aceste misiuni sunt normalizate, sub aspect general, de un standard specific: International Standard on Assurance Engagements – ISAE 3000 „Misiunile de asigurare altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice”.

În cadrul acestor misiuni de asigurare, altele decât auditurile și revizuirile, regăsim însă și misiuni specifice de asigurare, normalizate prin standarde specifice și a căror particularitate este că utilizează în sens profesional termenii de auditor și de opinie. Este vorba despre standardele ISAE 3400 „Examinarea informațiilor financiare previzionate” și ISAE 3402 „Rapoartele de asigurare privind controalele la o organizație prestatoare de servicii”. Pe lângă aceste două standarde care se aplică efectiv, altele două așteaptă data de intrare în vigoare: ISAE 3420 „Misiuni de asigurare privind raportul asupra compilatiei unor informații financiare pro forma incluse în prospecte”, cu termen de intrare în vigoare 31 martie 2013 și ISAE 3410 „Misiuni de asigurare privind declarațiile de emisie de gaz de seră”, cu termen de intrare în vigoare 30 septembrie 2013, (cu mențiunea că în cazul acestora utilizarea termenilor auditor și opinie este diferită).

Pentru a asigura un răspuns corespunzător din partea profesiei la diferitele solicitări de servicii profesionale, misiunile practicienilor de audit cuprind și misiuni care nu oferă asigurare dar care pun în valoare competența acestora. Aceste misiuni se numesc servicii conexe deoarece practicianul folosește aceleași proceduri de investigare ca în cazul misiunilor de asigurare însă nu furnizează nici un grad de asigurare. Standardele de referință pentru aceste misiuni sunt Standardul Internațional pentru Servicii Conexe (International Standard on Related Services) - ISRS 4400 „Misiuni pentru efectuarea procedurilor convenite privind informațiile financiare” și ISRS 4410 „Misiuni de compilare a situațiilor financiare”.

Din punct de vedere al vocabularului profesional utilizat, în ISRS 4400 se utilizează termenul „auditor” iar în procedura de raportare auditorul prezintă concluziile sale ca urmare a aplicării procedurilor convenite, iar în ISRS 4410 se utilizează termenul „contabil” (sau profesionist contabil) iar în procedura de raportare se identifică informațiile financiare compilate.

Aceste misiuni nu oferă asigurare deoarece, în cazul ISRS 4400 procedurile de investigare nu sunt stabilite în mod exclusiv de către practician ci se stabilesc de comun acord cu beneficiarul (sunt situații în care le stabilește doar beneficiarul), iar în cazul ISRS 4410 practicianul pune în valoare competențele sale de factură contabilă (cum ar fi întocmirea situațiilor financiare pe baza informațiilor puse la dispoziție de către entitate).

### **Concluzii**

Stăpânirea vocabularului profesional specific este o cerință și o necesitate pentru fiecare profesionist în domeniul auditului. Utilizarea acestuia și identificarea cu exactitate a misiunii profesionale corespunzătoare serviciului cerut sunt referințele pentru stabilirea responsabilității sale și a întinderii misiunii.

### **Bibliografie**

1. 2012 IAASB Handbook Part I\_Web.pdf
2. 2012 IAASB Handbook Part II\_Web.pdf
3. Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate. Audit financiar 2009, Editura Irecson, București, 2009

## CONTROLUL CALITĂȚII LUCRĂRILOR DE PLANIFICARE A UNUI AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

*Conf. univ., dr., Anatolie Iachimovschi, ASEM*

*This article describes how to perform quality control work planning an audit of financial statements. The author proposes to apply a series of questions to verify compliance with ISA 300 in developing an audit plan.*

Controlul calității lucrărilor de planificare constituie partea indispensabilă a sistemului de control intern din cadrul firmei de audit, totodată fiind și în atenția supravegherii de stat al activității de audit cât și al inspecției din partea organizațiilor profesionale. Potrivit ISQC 1 „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe” firmele de audit trebuie să asigure respectarea cerințelor standardelor profesionale, inclusiv prevederile ISA 300 „Planificarea unui audit al situațiilor financiare”:

- implicarea membrilor echipei misiunii în planificarea auditului;
- identificarea și evaluarea evenimentelor sau circumstanțelor care ar putea afecta negativ capacitatea de a planifica și efectua auditul;
- stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit care urmează a fi efectuate de către membrii echipei misiunii de audit.

Conform prevederilor ISA 300, în procesul de planificare a unei misiuni de audit al situațiilor financiare trebuie să se implice toți membrii echipei misiunii întrucât este necesară experiența și viziunea fiecăruia pentru stabilirea și coordonarea lucrărilor de audit. În acest scop conducerea firmei de audit trebuie să aplice proceduri, care să asigure:

- a) informarea tuturor membrilor echipei misiunii privind necesitatea implicării fiecăruia în procesul de planificare;
- b) convenirea asupra unui program al întâlnirilor legate de realizarea procesului de planificare;
- c) înțelegerea activităților care urmează a fi realizate în teren de către toți membrii echipei misiunii de audit.

La exercitarea controlului respectării acestor condiții, se consideră necesar de a fi revizuite următoarele documente:

- minuta ședinței de informare în cadrul căreia se anunță despre inițierea procesului de planificare a lucrărilor misiunii de audit;
- programul întâlnirilor legate de realizarea procesului de planificare;
- acordul de planificare, care trebuie să conțină semnătura fiecărui membru al echipei misiunii ca dovadă că au înțeles activitățile ce urmează a fi realizate în teren.

Pe baza acestor documente se analizează discuțiile dintre membrii echipei misiunii, se stabilește dacă au fost efectuate precizări despre munca ce urmează a fi depusă la realizarea misiunii, se examinează detaliile legate de bugetul de timp și costuri și dacă acestea au fost coordonate cu membrii echipei misiunii și sunt menționate în dosarul de audit.

Ținând cont de aceste cerințe, se propune de a fi aplicate următoarele întrebări pentru verificarea implicării membrilor echipei misiunii în planificarea auditului:

**Tabelul 1**

### Chestionarul privind controlul implicării membrilor echipei misiunii în planificarea auditului

<i>Întrebările supraveghetorului sau inspectorului calității</i>	<i>Răspunsurile firmei de audit</i>		
1. Implicarea membrilor echipei misiunii în planificarea muncii:			
1.1. Toți membrii echipei misiunii au fost informați prin convocarea unei ședințe (documentarea ședinței)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
1.2. Membrii echipei misiunii au convenit asupra unui program al	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>

întâlnirilor legate de realizarea procesului de planificare (elaborarea unui program al întâlnirilor)			
1.3. Toți membrii echipei misiunii au înțeles activitățile care urmează a fi realizate în teren (semnarea acordului de planificare de către membrii echipei misiunii)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
2. Discuții dintre membrii echipei misiunii:			
2.1. Au fost efectuate discuții despre munca ce urmează a fi depusă la realizarea misiunii (detaliile legate de bugetul de timp și costuri sunt coordonate cu membrii echipei misiunii și sunt menționate în dosarul de audit)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
2.2. Îndrumări suplimentare din partea membrilor echipei misiunii cu experiență avansată (programul întâlnirilor membrilor echipei misiunii conține teme ce vor fi discutate, de exemplu referitor la sisteme și controale specifice entităților din această ramură)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
2.3. Discuții despre cadrul legislativ și normativ aplicabil entității auditate (dosarul de audit conține o revizuire și actualizare a cadrului legislativ și normativ)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>

De asemenea, în cadrul etapei de planificare ISA 300 prevede să se țină cont de evenimentele sau circumstanțele care ar putea afecta negativ capacitatea de a realiza auditul. De aceea, la exercitarea controlului calității se consideră necesar de a se verifica modul de aplicare a procedurilor ISA 220 „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare” privind continuitatea relației cu clientul, precum dacă:

- la începutul misiunii curente de audit, auditorul a obținut informații despre integritatea proprietarilor principali, a conducerii cheie și persoanelor însărcinate cu guvernarea entității auditate;
- auditorul, la această etapă, a avut posibilitatea de a se convinge de măsura în care membrii echipei misiunii sunt competenți pentru a desfășura misiunea, dispun de experiență privind cerințele de raportare și de reglementare, cunosc domeniile în care clientul își desfășoară activitatea;
- auditorul și membrii echipei misiunii a avut posibilitatea la această etapă să verifice dacă nu există neînțelegeri cu clientul în privința termenilor misiunii, de asemenea se vor convinge că au fost respectate procedurile la acceptarea misiunii și că concluziile la care s-au ajuns în această privință sunt adecvate.

Aceste aspecte necesită a fi revizuite în procesul controlului calității, documentate și îndosariate, astfel ca dosarul misiunii de audit la finalizarea etapei de planificare să conțină referințe și mențiuni despre:

a) identitatea și reputația profesională a proprietarilor principali, a conducerii cheie și persoanelor însărcinate cu guvernarea entității auditate, atitudinea față de interpretarea standardelor de contabilitate și de control intern;

b) misiuni similare în cadrul cărora membrii echipei misiunii au acumulat experiență, disponibilitatea experților și a persoanelor de a efectua revizuirea controlului calității.

În conformitate cu ISA 220, la această etapă nu trebuie neglijate cerințelor etice relevante, precum independența. Auditorul trebuie să formuleze o concluzie referitoare la conformitatea cu cerințele de independență, este obligat să identifice și evalueze circumstanțele și relațiile care reprezintă amenințări la adresa independenței și totodată trebuie să i se ofere dreptul să ia măsuri adecvate pentru a le reduce sau a le elimina.

Ținând cont de aceste cerințe, în procesul controlului calității se consideră necesar de a se verifica existența concluziei respective în dosarul misiunii de audit, includerea prevederii de evaluare a amenințărilor în cadrul acordului încheiat cu auditorul, precum și confirmarea auditorului semnată înainte de începerea misiunii, potrivit căreia membrii echipei misiunii sunt la curent cu prevederile acordului de planificare, sunt independenți în raport cu cei auditați și vor respecta Codul



Etic al IFAC. Totodată, se consideră necesar de a se revizui dacă confirmările inițiale, menționate anterior sunt în continuare valabile la derularea și finalizarea auditului și documentația de confirmare a independenței membrilor echipei misiunii conține avizul de revizuire.

Capacitatea de a planifica și efectua auditul este, de asemenea, determinată și de înțelegerea termenilor misiunii de audit. Termenii în cauză, potrivit ISA 210 „Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit” trebuie coordonați cu auditorul. Prin urmare, procedura de întocmire a scrisorii misiunii, contractului sau altă modalitate de acord scris trebuie să prevadă coordonarea termenilor misiunii de audit cu auditorul. Astfel încât auditorul să fie la curent cu termenii conveniți cu privire la misiunea de audit, iar scrisoarea de misiune, contractul sau altă modalitate de acord scris să fie confirmată sau să conțină viza acestuia.

Controlul identificării și evaluării evenimentelor sau circumstanțelor care ar putea afecta negativ capacitatea de a planifica și efectua auditul poate fi realizat cu ajutorului următorului chestionar:

**Tabelul 2**

**Chestionarul de identificare și evaluare a evenimentelor sau circumstanțelor care ar afecta capacitatea de a planifica și a realiza auditul**

<b>Întrebările supraveghetorului sau inspectorului calității</b>	<b>Răspunsurile firmei de audit</b>		
<b>1. Au fost aplicate procedurile ISA 220 privind continuitatea relației cu clientul:</b>			
2.1. La începutul misiunii curente de audit, auditorul a obținut informații despre integritatea proprietarilor principali, a conducerii cheie și persoanelor însărcinate cu guvernanta entității auditate (dosarul de audit conține menționări despre identitatea și reputația profesională, atitudinea față de interpretarea standardelor de contabilitate și de control intern)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
2.2. Auditorul, la această etapă, a avut posibilitatea de a se convinge de măsura în care membrii echipei misiunii sunt competenți pentru a desfășura misiunea, dispun de experiență privind cerințele de raportare și de reglementare, cunosc domeniile în care clientul își desfășoară activitatea (dosarul de audit conține referințe la misiuni similare în cadrul cărora membrii echipei misiunii au acumulat experiență, este mențiunea privind disponibilitatea experților și a persoanelor de a efectua revizuirea controlului calității)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
2.3. Auditorul și membrii echipei misiunii a avut posibilitatea la această etapă să verifice dacă nu există neînțelegeri cu clientul în privința termenilor misiunii, de asemenea se vor convinge că au fost respectate procedurile la acceptarea misiunii și că concluziile la care s-au ajuns în această privință sunt adecvate (această verificare este documentată și există în dosarul de audit)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
<b>2. Respectarea cerințelor etice relevante, inclusiv independența în conformitate cu ISA 220:</b>			
<b>2.1. Conformitatea cu cerințele de independență:</b>			
a) auditorul trebuie să formuleze o concluzie referitoare la conformitatea cu cerințele de independență (dosarul misiunii de audit conține concluzia auditorului referitoare la conformarea misiunii cerințelor de independență)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b) auditorul este obligat de a identifica și evalua circumstanțele și relațiile care reprezintă amenințări la adresa independenței (acordul cu auditorul prevede această cerință)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
c) auditorului i se oferă dreptul să ia măsuri adecvate pentru a reduce sau a elimina amenințările la adresa independenței misiunii de audit (acordul încheiat cu auditorul și procedura internă prevede acest drept)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
<b>2.2. Înainte de începerea misiunii, membrii echipei misiunii au confirmat:</b>			
a) că Acordul de planificare a fost citit (semnarea Acordului de planificare	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>

de către toți membrii echipei misiunii)			
b) că sunt independenți în raport cu auditul și că vor respecta Codul Etic al IFAC (dosarul misiunii de audit conține documentul de confirmare)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
2.3. S-a revizuit dacă confirmările inițiale, menționate la punctul precedent sunt în continuare valabile la derularea și finalizarea auditului (documentația de confirmare a independenței membrilor echipei misiunii conține avizul de revizuire)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
3. Auditorul trebuie să înțeleagă termenii misiunii de audit:			
3.1. Termenii misiunii de audit au fost coordonați cu auditorul (procedura de întocmire a scrisorii misiunii, contractului sau altă modalitate de acord scris prevede coordonarea termenilor misiunii de audit cu auditorul)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
3.2. Auditorul este la curent cu termenii conveniți în final cu privire la misiunea de audit (scrisoarea de misiune, contractul sau altă modalitate de acord scris este confirmată sau conține viza auditorului)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>

În cadrul etapei de planificare, conform ISA 300 preventiv elaborării planului de audit, auditorul stabilește strategia generală de audit – ceea ce presupune identificarea riscurilor legate de alocarea resurselor în anumite domenii specifice ale auditului și necesitatea de a atenționa conducerea firmei de audit în privința implicării auditorilor cu experiență adecvată pentru domeniile de risc avansat și a experților pentru anumite aspecte complexe. La exercitarea controlului calității, se recomandă de a se verifica aplicarea procedurii de argumentare a necesității implicării auditorilor cu calificare specială și a experților din exterior.

De asemenea, se consideră necesar de a se verifica dacă la stabilirea și documentarea strategiei generale au fost luate în considerare:

a) caracteristicile misiunii, cadrul general de raportare financiară, acoperirea preconizată a auditorului, măsura în care componentele sunt auditate de alți auditori, natura segmentelor de afaceri auditate;

b) obiectivele de raportare, plasarea în timp a auditului și natura comunicărilor, calendarul de raportare al entității auditate, organizarea de întâlniri cu entitatea pentru a discuta aspectele principale ale desfășurării activității de audit;

c) factorii semnificativi, activități preliminare misiunii și cunoștințe dobândite în urma altor misiuni, inclusiv determinarea pragului de semnificație, identificarea domeniilor de denaturare semnificativă;

d) natura, plasarea în timp și amploarea resurselor, selectarea echipei misiunii, distribuirea activității de audit între membrii echipei misiunii, stabilirea bugetului misiunii de audit.

În conformitate cu cerințele ISA 300, planul de audit conține o descriere a naturii procedurilor de audit. Prin urmare, la documentarea planului de audit se consideră necesar de a controla dacă sunt precizate următoarele lucrări de audit:

- interogări ale conducerii și ale altor categorii de personal orientate pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă privind: întocmirea situațiilor financiare; funcționarea controlului intern; inițierea, procesarea, sau înregistrarea tranzacțiilor neobișnuite sau complexe; litigiile, conformitatea cu legile și reglementările în vigoare; cunoștințe despre fraudă sau fraudă suspectă; garanțiile oferite terților (cumpărătorilor, clienților etc); obligațiile post-vânzare; acorduri cu parteneri de afaceri, asocierile în participație;

- proceduri analitice ca proceduri de evaluare a riscurilor, inclusiv: proceduri analitice bazate pe informații financiare cît și nefinanciare; proceduri analitice orientate pentru identificarea tranzacțiilor sau evenimentelor neobișnuite; proceduri analitice de stabilire a valorilor, ponderilor și tendințelor ce ar indica aspecte cu implicații semnificative pentru audit; proceduri analitice care pot ajuta auditorul să identifice relații neobișnuite sau neașteptate;

- observarea și inspecția ca proceduri pentru a susține interogările conducerii și ale altor părți: proceduri de observare și inspecție a operațiunilor economice; inspecția documentelor, inclusiv a planurilor și strategiilor de afaceri; observarea și inspecția evidențelor; observarea controlului intern

și inspecția manualelor de control intern; inspecția rapoartelor conducerii, situațiilor financiare și proceselor-verbale ale ședințelor consiliului de directori; inspecția sediului entității auditate; observarea modului de aplicare a facilităților de producție ale entității.

Pentru exercitarea controlului calității lucrărilor de elaborare a planului de audit se recomandă utilizarea următorului chestionar:

**Tabelul 3**

**Chestionarul privind controlul calității lucrărilor  
de elaborare a planului de audit**

<i>Întrebările supraveghetorului sau inspectorului calității</i>	<i>Răspunsurile firmei de audit</i>		
1. Determinați și utilizați pragul de semnificație la etapa planificării auditului:			
a) metodologia de calculul a pragului este justificată	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b) se documentează procedura de determinare a pragului de semnificație	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
c) rezultatele obținute la determinarea pragului de semnificație se aplică la eșantionare	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
d) rezultatele obținute la determinarea pragului de semnificație se aplică la evaluarea riscului	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
2. Aplicați revizuirea analitică preliminară asupra situațiilor financiare:			
a) utilizând un formular anumit	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b) se ține cont de orice relație neobișnuită sau neașteptată indicată de revizuirea preliminară analitică și de riscul de fraudă	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
3. La etapa planificării efectuați:			
a) evaluarea riscului inerent și a riscului de control	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b) evaluarea acestor riscuri se documentează și se aplică la eșantionare	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
4. Legile și reglementările specifice clientului, la această etapă:			
a) sunt clar identificate, în special care se referă la afacerea clientului	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b) s-a efectuat o evaluare a impactului pe care aceste legi și reguli îl au asupra auditului	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
5. Evaluarea impactului capacității clientului de a-și continua activitatea este clar prevăzută:			
a) ați obținut copii ale previziunilor, bugetelor, altor informații disponibile cu privire la fluxurile de trezorerie și s-a luat în considerare:			
a.1) aplicabilitatea principiilor de bază și ale ipotezelor utilizate	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
a.2) că aceste previziuni/ bugete oferă probe adecvate cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b) dacă există dubii întemeiate cu privire la capacitatea entității auditate de a-și continua activitatea, v-ați asigurat dacă sunt prezentate adecvat următoarele informații:			
b.1) declarația entității auditate potrivit căreia situațiile financiare au fost întocmite aplicând principiul continuității activității	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b.2) declarația entității auditate cu privire la cele mai importante evenimente care afectează continuitatea activității	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b.3) natura dubiilor cu privire la capacitatea entității auditate de a-și continua activitatea	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b.4) implicațiile pe care le are faptul că nu s-a aplicat principiul continuității activității	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b.5) declarația entității auditate cu privire la planurile pe care le au pentru a remedia problemele care au dat naștere acestor dubii	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b.6) acțiunile relevante întreprinse în acest sens de către conducerea entității auditate	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
c) dacă există un risc ca presupunerea de continuitatea activității nu este	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>

potrivită v-ați asigurat că acest fapt să fie discutat cu clientul pentru a minimiza riscul ca raportul de audit să fie modificat sau calificat			
6. La planificarea lucrărilor auditului luați în considerare și documentați:			
a) deplasările la oficiul entității auditate și contactele principale cu personalul acesteia	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b) scrisorile de confirmare adresate debitorilor și creditorilor entității auditate, de regulă se rezervează trei săptămâni pînă la finalizarea auditului	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
c) aranjamentele necesare pentru a participa la procesul de inventariere	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
d) supravegherea procesului de obținere a confirmărilor de la debitorii și creditorii entității auditate (controlul asupra procesului de selectare a debitorilor și creditorilor cărora li se expediază confirmarea, verificarea adresei folosite, pregătirea și trimiterea confirmărilor, examinarea răspunsurilor la acele solicitări)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
e) obținerea unei scrisori de la avocatul / juristul entității auditate	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
f) aranjamente pentru a discuta cu experți, alți auditori, inclusiv cu auditorii interni	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
7. La etapa planificării ați obținut confirmarea faptului că personalul cu pregătirea necesară și cu abilitățile corespunzătoare a fost desemnat și că detaliile legate de bugetul de timp și costuri sunt menționate în dosarul de audit	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>

### Bibliografie

1. Legea privind activitatea de audit nr.61 din 16.03.2007 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.117-126 din 10.08.2007.
2. Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate. Codul etic al profesioniștilor contabili ... / Federația Intern. a Contabililor (IFAC). – Ch. : Moldpres, 2012.
3. Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova nr.1450 cu privire la unele măsuri de executare a legii nr.61-XVI din 16.03.2007 privind activitatea de audit // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.203-206/1493 din 28.12.2007.
4. Indicațiile metodice aferente întocmirii și prezentării Informației privind respectarea procedurilor de control al calității lucrărilor de audit, stabilite de Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova în anexa 1 la ordinul nr.115 din 26.12.2008 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.237-240 din 31.12.2008.

### АУДИТ В БЕЛАРУСИ: СОСТОЯНИЕ, ПРОБЛЕМЫ, ПЕРСПЕКТИВЫ

*Коротаев Сергей, д.э.н., доцент,  
профессор УО «Белорусский государственный экономический университет»,  
директор аудиторской компании ЗАО «АудитКонсульт», г. Минск*

#### **Аннотація**

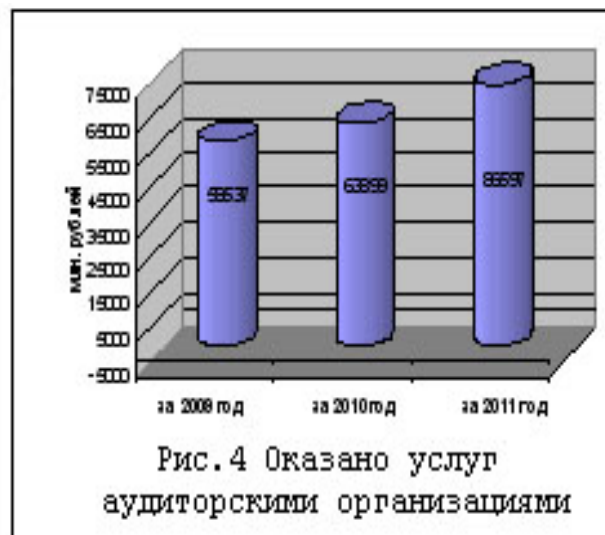
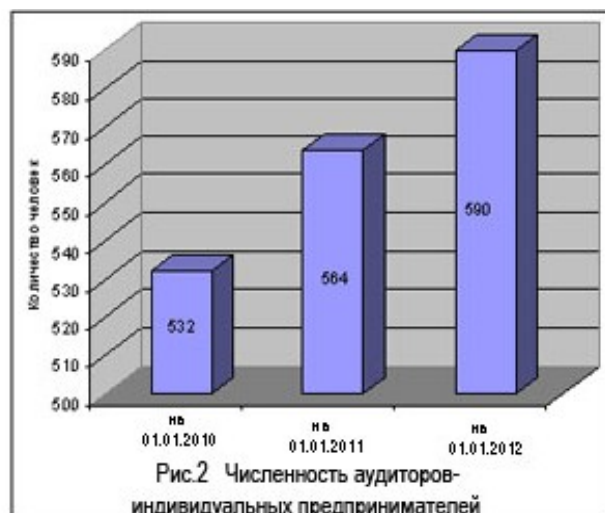
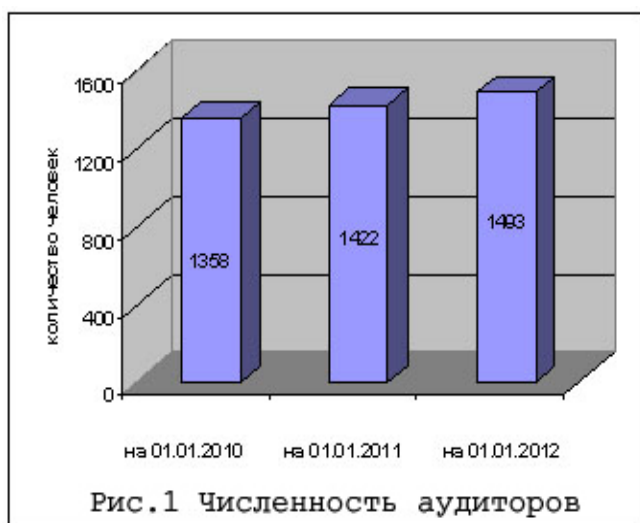
*Проведен анализ состояния аудита в Республике Беларусь, обозначены ключевые проблемы, мешающие его развитию, определены перспективы и направления дальнейшего совершенствования аудиторской деятельности.*

#### **Abstract**

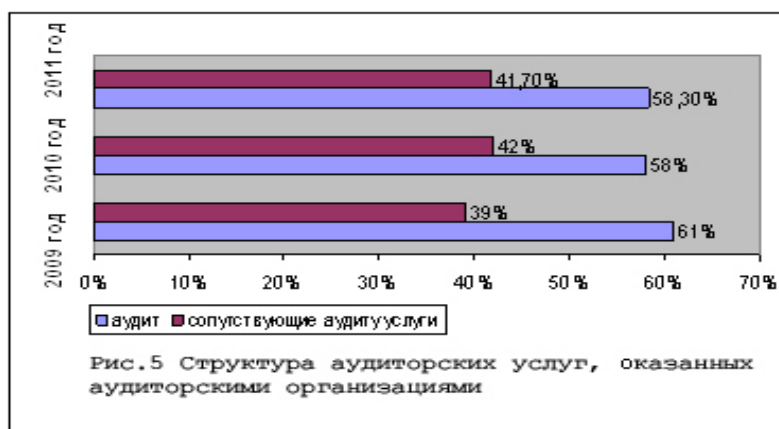
*The audit analysis is made in the Republic of Belarus, the main problems preventing its development are identified; the perspectives and the course of a further audit enhancement are determined.*

Показатели, характеризующих аудиторскую деятельность в Республике Беларусь за 2009-2011 годы по численности аудиторов, количеству аудиторских организаций и аудиторов-

индивидуальных предпринимателей, а также оказанным ими объемам аудиторских услуг, представлены на рис. 1-4 [1, 2, 3].



Структура оказанных аудиторскими организациями услуг за последние три года представлена на рис. 5 [1, 2].



В 2011 году аудит был проведен в 5628 организациях, в 2010 году – в 5617, в 2009 году – в 5269. В среднем нарушения в ведении бухгалтерского учета и составлении финансовой отчетности выявляются более чем у 50 % аудируемых организаций.

В целом следует констатировать, что рынок аудиторских услуг в Беларуси уже сложился, и аудиторская деятельность, регулируемая Законом Республики Беларусь № 3373-

ХП от 08.11.1994 г. «Об аудиторской деятельности» (в ред. от 22.12.2011 г.) [4], является достаточно эффективной.

Вместе с тем в сфере аудита имеется немало серьезных проблем, в частности:

- демпинг стоимости аудита со стороны целого ряда компаний (расценки за 1 ч/дн. аудита различаются в разы). Демпинг, как правило, обеспечивается за счет низкого качества аудита, что по факту нередко подтверждается результатами проверок организаций, которые ранее проходили аудит, налоговыми и иными контрольными органами;

- наличие значительного количества малочисленных аудиторских компаний (средняя численность аудиторов в компаниях составляет чуть более 4 человек) и большое количество аудиторов-предпринимателей (почти 40 % от общего количества аудиторов);

- разрозненность аудиторского сообщества, ориентация на решение локальных задач внутрифирменного характера.

Созданные общественные организации слабы, в них идет борьба за сферы влияния, и в силу этого они не способны решать «общаудиторские» проблемы;

- недостаточно эффективная система внутреннего контроля качества аудиторских проверок и др.

В конце мая 2012 года парламентом в первом чтении был принят Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» (далее – проект Закона), который, как нам представляется, будет способствовать решению некоторых имеющихся проблем. Вместе с тем проект содержит ряд принципиальных норм, принятие которых может привести к серьезным проблемам в сфере аудиторской деятельности.

Одна из таких норм предусматривает, в частности, 5-кратное увеличение (с 600 тыс. до 3 млн. евро) критерия (показателя) «объем выручки от реализации товаров (выполненных работ, оказанных услуг) за предыдущий отчетный год», превышение которого обуславливает необходимость проведения обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Введение данной нормы, как показывает анализ, уменьшит объемы аудиторских услуг минимум на 40% и, соответственно, приведет к уходу с рынка многих аудиторских организаций и аудиторов-предпринимателей.

По нашей оценке, возможные потери аудиторского корпуса могут составить в ближайшие 2-3 года около 500 специалистов.

Представляется, что в такой ситуации существенно усилят свое влияние на отечественном рынке международные аудиторские организации и их представители. Они традиционно проверяют банки и крупные предприятия, у которых уже сегодня объем выручки значительно превышает 3 млн. евро. Так что их изменение критериев обязательного аудита не затронет.

Сокращение объемов обязательного аудита означает ослабление внимания к правильности ведения бухгалтерского учета и исчисления налогов, что в условиях проводимой либерализации экономики, сопровождающейся отменой обязательных форм первичной учетной документации, гармонизацией национальной системы учета и отчетности с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), с нашей точки зрения, недопустимо.

Изменения в системе бухгалтерского учета и налогообложения, произведенные в последнее время, настолько существенны, что требуют их системного осознания работниками бухгалтерских служб.

Так, с 1 января 2012 года введены в действие новый Типовой план счетов бухгалтерского учета, а также инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, полностью изменившие ранее действовавшую группировку расходов и порядок их учета. С учетом норм МСФО введены такие новые объекты учета, как отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, инвестиционная недвижимость, изменен порядок учета государственной поддержки, безвозмездной помощи, уточнены формы бухгалтерской отчетности и т.д.

С 1 января 2013 года вступили в силу новые инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, нематериальных активов, а также долгосрочных активов, предназначенных для реализации, подготовленных с учетом принципов и норм МСФО.

Кроме того, значительные изменения предусматриваются новым проектом Закона «О бухгалтерском учете и отчетности», планируемого к введению с 1 января 2014 года. Все это создает значительные сложности в организации и ведении учета, что, без сомнения, приведет на данном переходном этапе к значительным ошибкам в формировании финансовых результатов и, соответственно, к ошибкам в исчислении налогов и неналоговых платежей.

Очевидно, что в такой ситуации значимость аудита, как независимой системы контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, должна не уменьшаться, а расти.

В перспективе – по мере развития частной собственности, становления рыночных отношений - количество организаций, подпадающих под обязательный аудит, должно сокращаться. Однако сегодня, когда уменьшается количество проверок государственными контрольными органами, когда осуществляются системные меры по реформированию экономики, предусматривающие кардинальные изменения в налогообложении, ценообразовании, бухгалтерском учете, значительное сокращение количества организаций, подпадающих под обязательный аудит, с нашей точки зрения, преждевременно.

Еще одно новшество, предусмотренное проектом Закона, - увеличение минимальной численности аудиторских организаций с 3 до 5 человек.

По нашему мнению, в условиях планируемого уменьшения объемов обязательного аудита и, соответственно, объемов аудиторских услуг в целом увеличение минимальной численности аудиторских компаний является нецелесообразным. Следует отметить, что в соответствии с п. 2 ст. 18 Федерального закона Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» «численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех» [5].

Другое новшество, предусмотренное проектом Закона, – введение обязанности аудиторов предоставлять в случаях, предусмотренных законодательством, имеющуюся у них информацию о деятельности аудируемого лица, а также получаемые в ходе проведения аудита или составляемые при оказании аудиторских услуг документы органам Комитета государственного контроля, госбезопасности, налоговым и таможенным органам. Как справедливо отмечают некоторые специалисты [6], такой подход ведет к нарушению принципа конфиденциальности, который является одним из определяющих в работе аудиторских организаций.

В ходе обсуждения проекта Закона, принятого в первом чтении, контрольными (надзорными) органами республики было предложено усилить ответственность аудиторских организаций за результаты их деятельности. В частности, на аудиторские организации предлагается возложить обязанности по возмещению убытков, связанных с применением мер ответственности к заказчику аудиторских услуг контролирующими (надзорными) органами, в случае выявления этими органами фактов неуплаты или неполной уплаты заказчиком услуг сумм налогов, сборов (пошлин) и иных обязательных платежей в бюджет за аудируемый период, не отраженных в аудиторском заключении.

С нашей точки зрения, установление такой ответственности аудиторских компаний приведет к тому, что свою вину за неуплату или неполную уплату налогов, сборов (пошлин) субъекты хозяйствования будут стремиться переложить на аудиторскую организацию. Вместе с тем необходимо иметь в виду, что аудит отчетности, и это подчеркивается в самом проекте Закона, - это услуга по независимой оценке отчетности аудируемого лица в целях выражения аудиторского мнения о ее достоверности. Соответственно, аудиторские организации могут отвечать за выражение своего мнения, но никак не за ошибки хозяйствующего субъекта.

Необходимо также учитывать, что аудит, как правило, является выборочным, в силу чего не может гарантировать безусловную правильность исчисления соответствующих налоговых и неналоговых платежей.

Особо отметим, что международные аудиторские организации, руководствующиеся при проведении аудита Международными стандартами аудита (МСА), не подпадают под действие национального законодательства по аудиту и, соответственно, не несут ответственности, которая предусмотрена этим законодательством в отношении национальных компаний.

Очевидно, что в вопросах развития аудита приоритет должен отдаваться не международным, а национальным аудиторским компаниям. Тем более, что в ходе аудита крупных национальных структур (банки, нефтепереработка, машиностроение и т.п.) международные аудиторские компании нередко получают всю экономическую информацию о деятельности аудируемых субъектов, что без сомнения ставит под угрозу экономическую безопасность страны.

В настоящее время в Республике Беларусь осуществляется комплекс системных мер по гармонизации национальной системы бухгалтерского учета с МСФО. В числе этих мер – установление нормы, в соответствии с которой в формат МСФО должна в обязательном порядке трансформироваться консолидированная отчетность соответствующих коммерческих организаций. Очевидно, что в таких условиях аудиторские организации должны владеть как навыками трансформации отчетности в формат МСФО, так и механизмами проверки правильности такой трансформации и ее аудиторского подтверждения. К сожалению, национальные компании такими знаниями не обладают, что существенно сокращает рынок аудиторских услуг в пользу международных аудиторских организаций.

#### **Библиография**

1. Итоги аудиторской деятельности за 2011 год [Электронный ресурс] / <http://www.minfin.gov.by/rmenu/auditing/osnpok/itogi2011/> Дата доступа: 27.01.2013 г.
2. Итоги аудиторской деятельности за 2010 год [Электронный ресурс] / <http://www.minfin.gov.by/rmenu/auditing/osnpok/itogi2010/> Дата доступа: 27.01.2013 г.
3. Рынок аудита СНГ: мы все такие разные // Нов. экон. газ. – 2012. – № 80. – С. 4.
4. Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности», 08.11.1994 г., № 3373-ХП (в ред. от 22.12.2011 г.) / КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
5. Федеральный закон Российской Федерации «Об аудиторской деятельности», 30.12.2008 г., № 307-ФЗ [Электронный ресурс] // <http://www.consultant.ru/popular/auditor/> Дата доступа: 02.11.2012 г.
6. Фридкин Л.Б. Аудит: полезный и качественный / Л.Б. Фридкин // Нов. экон. газ. – 2012. – № 80. – С. 4.

#### **INDICATORS OF ENVIRONMENTAL MANAGEMENT'S AUDIT IN TRANSBOUNDER ECONOMICAL ACTIVITIES**

*Vladimirov, Lyubomir  
DSc, PhD, Associate Professor  
Department of Ecology and Environmental protection,  
Angel Kanchev University of Ruse, Ruse, Bulgaria*

#### **Abstract**

*The present paper describes a new set of criteria which has been established and tested in researches of cross-border environmental security in the border areas of the Republic of Bulgaria. The system includes risks and criticalities of five levels. Each level degree formalizes their factors, indicators and components of the integrated cross-border environmental danger. The system has a high degree of accuracy and detail, high resolution and selective ability.*



**Key words:** *transboundary environment, risk, criticality, hazard.*

Cross-border environmental security is a particular problem, which requires the introduction of unconventional methods and criteria for analysis and assessments. To solve it, a new set of criteria is introduced. It is based on our experience in assessing the environmental safety of the national territory, which is a prerequisite for border security. The system is made up of risks and identification of this critical environmental security for the border. It is based on factors, indicators, components, differential and integral risks. They are presented at

Unlike the currently used temporal risks in our studies [1,2,3], in this work the real time is used. Thus becomes an objective illustration of the dynamics in change of the studied variables - risk, criticality, environmental vulnerability and environmental security.

On the first level factor risks - *Factor Risks* reflect the probability vectors  $\vec{R}_{Factor}$  and the time of occurrence of danger environmental factors. On their base it is able to define the critical factors - *Factor Crit.* On the second level there are risk indicators *Ind Risks*, which are vectors  $\vec{R}_{Indic}$  of the formation of the dangers. Risks in this paper, unlike the previously formulated in our studies [1,3] have been more detailed formalized and more precisely defined. A system of three sub-groups of indicator risks is adopted: I Subgroup. Transboundary environmental risks of dangerous phenomena: 1)  $\vec{R}_{Cau}$  - causes of environmentally danger events  $F_1$ , 2)  $\vec{R}_{Proc}$  - the processes of generating of impact factors  $F_2$ , 3)  $\vec{R}_{Sour}$  the sources of the effects on the environment  $F_3$ , 4)  $\vec{R}_{Prot}$  preventive protective measures  $F_4$ , 5)  $\vec{R}_{Emfac}$  for emission factors of environmental impacts  $F_5$ , 6)  $\vec{R}_{Emprot}$  for precautionary protective actions in the source  $F_6$ , 7)  $\vec{R}_{Em}$  emission factors of environmental effects  $F_7$ , 8)  $\vec{R}_{Emproc}$  the process of emitting from the environment of the origin country  $F_8$ , 9)  $\vec{R}_{Emmid}$  for the medium of spreading of the impact factors  $F_9$ , 10)  $\vec{R}_{Emspa}$  for the spatial and surface distribution of the emissions  $F_{10}$ , 11)  $\vec{R}_{Emnorm}$  for the emission ratings in the country of origin  $F_{11}$ , 12)  $\vec{R}_{Imfac}$  for the impacts factors  $FF_{1...n}$ . II Subgroup. Transboundary environmental risks of dangerous impacts on the territory of the origin country and the territory of the affected country: II.A. On the territory of the countries of danger's origin: 1)  $\vec{R}_{Imfac}$  for the imission of the impact factors  $I1$ , 2)  $\vec{R}_{Immid}$  for the sphere of the distribution of the immissions  $I2$ , 3)  $\vec{R}_{Im}$  for the immissions of the impact  $I3$ , 4)  $\vec{R}_{Imnorm}$  for standardization of the immissions  $I4$ , 5)  $\vec{R}_{Imspa}$  for the spatial and surface distribution of the immissions  $I5$ , 6)  $\vec{R}_{Imnature}$  for the process of immissions  $I6$ , 7)  $\vec{R}_{Imobj}$  for the impact objects  $I7$ , 8)  $\vec{R}_{Imcom}$  for the space and time overlapping of the objects and immissions  $I8$ , 9)  $\vec{R}_{Imvulnerability}$  the vulnerability of the sites of impacts in the country of origin  $I9$ , 10)  $\vec{R}_{Improt}$  for the immission protection  $I10$ , 11)  $\vec{R}_{Imharm}$  for the immission damages  $I11$ , 12)  $\vec{R}_{Reprot}$  for compensative protection  $I12$ , II.B. On the territory of the affected country: 1)  $\vec{R}_{Imtrans}$  for cross-border dispersion  $I13$ , 2)  $\vec{R}_{TransIMFAC}$  for the trans-imission factors  $Itr1$ , 3)  $\vec{R}_{TransIMMID}$  for distribution environment  $Itr2$ , 4)  $\vec{R}_{TransIMMISION}$  for the transmission of impact factors  $Itr3$ , 5)  $\vec{R}_{TransIMSPAC}$  for the spatial and surface distribution of the trans-imissions  $Itr4$ , 6)  $\vec{R}_{TransIMNORM}$  for ratings of the trans-imissions  $Itr5$ , 7)  $\vec{R}_{TransIMMISSIONNATURE}$  for the trans-imission process  $Itr6$ , 8)  $\vec{R}_{TransIMMISSIONOBJECT}$  for the impacts objects of the trans-imissions  $Itr7$ , 9)  $\vec{R}_{TransIMCOM}$  for the space and time overlapping of the objects and trans-imissions  $Itr8$ , 10)  $\vec{R}_{TransIMVULN}$  for the vulnerability of the affected subjects  $Itr9$ , 11)  $\vec{R}_{TransIMPROT}$  for the trans-imission protection  $Itr10$ , 12)

$\bar{R}_{Transbor\ dim}$  for the range of impacts  $Bim_{1..m}$ . III Subgroup. Transboundary environmental risks of danger effects: 1)  $\bar{R}_{Im\ harm}$  for the imission injuries in the country of origin  $I11$ , 2)  $\bar{R}_{Re\ prot}$  for a compensative defence at the country of origin  $I12$ , 3)  $\bar{R}_{TransIMHARM}$  for trans-imission loss in the affected country  $Itr11$ , 4)  $\bar{R}_{TransRETPROT}$  for compensative defense of the affected country  $Itr12$ . The risks presented in the above three subgroups form the second level indicator criticalities *Indicator Criticality*. On the third level the component risks *Ingredient Risks* -  $\bar{R}_{Inged}$  reflect the simultaneous occurrence of indicator groups risks of cross-border environmental danger phenomena, environmentally danger impacts and environmentally danger effects. They form and their criticalities - *Phenomenon Criticality*, *Impact Criticality*, *Harm Criticality*. At Level IV the differential risks *Differential Risks* -  $\bar{R}_{Differ}$  are criteria for the criticalities appeared from the common appearance of the components of the integrated dangers - *Phenomenon & Impact Criticality*, *Phenomenon & Harm Criticality*, *Impact & Harm Criticality*. At the V level the integral risks- *Integral Risks* -  $\bar{R}_{Integ}$  combine differential risks for both occurrence of the component criticality *Phenomenon Criticality*, *Impact Criticality*, *Harm Criticality*. To apply a vector calculation method it was built models of the three taxonomic groups of risks *Phenomenon Risks*, *Impact Risks*, *Harm Risks* and corresponding criticalities *Phenomenon Criticality*, *Impact Criticality*, *Harm Criticality*. They are presented in a coordinate system with y-axis -  $P$  - probability of occurrence and the abscissa  $T$  - time to appear. The evaluation procedure includes: 1) Determination of the likelihood and timing of occurrence of the elements of the scenario; 2) Calculation of the basic vectors of risks; 3) Formation of areas of points with the meanings of basic risks; 4) Determination of the center of the field of meanings; 5) Calculation of the vector of factor indicator, component, differential and integral criticalities; 6) Determination of the component, differential and integral environmental security. Probabilities  $P$  are established by examining the statistical laws of distribution. Based on the probability and the timing are calculated magnitudes of the risks  $\bar{R}$ . A vector calculus is used. Taking into account of the protective actions is a specific element. They are not represented as vectors in the negative quadrant values  $P$  of probabilities, since they reduce the risk of occurrence of each danger element. Some values corresponding to their protective effect are assigned. Coefficients that determine the influence of the probability of occurrence or time of occurrence are introduced for the first time. We assign them "ratios of impact" and determine them by the relationship  $KV_{Pheno} = P_{Pheno} / T_{Pheno}$ ,  $KV_{Im\ pact} = P_{Im\ pact} / T_{Im\ pact}$ ,  $KV_{Harm} = P_{Harm} / T_{Harm}$ . The larger the coefficient values, the greater frequency of occurrence of danger is. Conversely for small values of the coefficients  $KV_{Pheno}$ ,  $KV_{Im\ pact}$ ,  $KV_{Harm}$ , the influence of the time of appearance of the cross-border threats is stronger. The specific here is that a set of points is resulted. Each point corresponds to one cross a dangerous situation. The field of dots forms area of risk alternations with their elements of danger. Based on all developed areas sequential vectors are determined. Similarly is proceeded to determine the combined differential risks of criticalities *Phenomenon & Impact Criticality*, *Phenomenon & Harm Criticality*, *Impact & Harm Criticality*. Our experience has shown that valuable information aspect is to determine the effects of three types of component risks on the integral risk. It can determine the degree of significance of the three component risk - *Phenomenon Risks*, *Impact Risks*, *Harm Risks*. It was introduced "coefficients of determination, which are defined by the following relations:  $KZ_{Pheno} = \bar{R}_{Pheno} / \bar{R}_{Integral}$ ,  $KZ_{Im\ pact} = \bar{R}_{Im\ pact} / \bar{R}_{Integral}$ ,  $KZ_{Injury} = \bar{R}_{Harm} / \bar{R}_{Integral}$ . These factors are peculiar normalization for the risk of occurrence of transboundary environmental danger phenomena, environmentally dangerous effects and impacts. The standardization is done by the integral importance of cross-border risk. As a result, the described approach is receiving extensive database that describes all aspects of cross-border risk. For its systematization it is appropriate to introduce a grading and ranking carried out according to the ranges of variations.

It is suitable to introduce five degrees [1,2,3]. The numerical values of the risk are quantitative measures of the possibilities of occurrence as a function of time. The entered influence ratios and factors of importance introduced a new analytical perspective. They allow detailed insight into the nature and development of cross-border environmental risks for the security. The criticalities in the border environment are represented by sets of risks. Five critical categories are introduced: I Category. Transboundary factors of criticalities  $CR\langle fact \rangle$  in the border environment. They describe all the risks of occurrence of specific danger factors in the source of their occurrence in the country of origin of the danger factors. In cortege type they are recorded as:  $CR\langle fact \rangle = \bar{R}_{Fact*1}, \dots, \bar{R}_{Fact*k}$  where  $\bar{R}_{Fact*1}$  is the risk for appearance, for example, immissions of noise,  $\bar{R}_{Fact*n}$  - the risk of occurrence of emissions of nitrogen oxides, etc. II Category. Transboundary indicator criticalities  $CR\langle ind \rangle$  in the border environment. They introduce the common risks of occurrence of basic indicators of environmentally danger phenomena, impacts and effects of cross-border risks:  $CR\langle ind \rangle = \bar{R}_{Indic*1}, \bar{R}_{Indic*2}, \dots, \bar{R}_{Indic*l}$  where  $\bar{R}_{Indic*1}$  is the risk of occurrence of natural or artificial danger phenomena,  $\bar{R}_{Indic*2}$  - the risk of occurrence of danger processes,  $\bar{R}_{Indic*3}$  - the risk of occurrence of sources of dangerous activities, etc. III Category. Transboundary component criticalities in the border environment. They are an indicator of risk for individual emergence of environmentally danger phenomena, impacts and effects of cross-border threats:  $CR\langle comp * phen \rangle = \bar{R}_{Pheno}$ ,  $CR\langle comp * imp \rangle = \bar{R}_{Im pact}$ ,  $CR\langle component * effect \rangle = \bar{R}_{Effect}$ , where  $\bar{R}_{Pheno}$ ,  $\bar{R}_{Im pact}$ ,  $\bar{R}_{Effect}$  are the risks of occurrence of events, effects and impacts. IV Category. Cross-border differential criticalities  $CR\langle diff \rangle$  in the border environment. They are an indicator of all the risks common appearance on: 1) an environmentally danger phenomena and environmentally danger impacts -  $\bar{R}_{Phen/ Imp}$ , 2) dangerous impacts and effects -  $\bar{R}_{Im/ Eff}$ , 3) dangerous phenomena and effects -  $\bar{R}_{Phen/ Eff}$ . V Category. Integral cross-border criticalities  $CR\langle int \rangle$  in the border environment. It unifies both the risks of the occurrence of dangerous phenomena, effects and impacts  $CR\langle int egral \rangle = \bar{R}_{Pheno}, \bar{R}_{Im pact}, \bar{R}_{Effect}$ , where  $\bar{R}_{Pheno}$ ,  $\bar{R}_{Im pact}$ ,  $\bar{R}_{Effect}$  are the risks for the common appearance of danger phenomena, effects and impacts. Based on the aggregated dependencies it is imperative to determine the numerical values of each of criticalities  $CR\langle fact \rangle$ ,  $CR\langle ind \rangle$ ,  $CR\langle comp \rangle$ ,  $CR\langle dif \rangle$ ,  $CR\langle int \rangle$ . By meanings of the received criticality, two states -  $State_{Vulner}$  a state of vulnerability and  $State_{Insec}$  - state of uncertainty [2,3] are determined. The state of vulnerability  $State_{Vulner}$  is determined by phenomena, impacts and effects of environmental dangers in the country of origin and in the affected country, without applying of a protection. Therefore, the risk-model consists of only "pure elements", reflecting the nature of the hazards. Indicator of this condition is vulnerability  $Vul_{Unprotect}$ . Its numerical value is equal to the integral criticalities  $CR_{Integ/Unprotect}$ . The state of uncertainty  $State_{Insec}$  is established by the values of criticality using protection. The status indicator is uncertainty  $Insec$ . Its numerical value is equal to the integral criticality  $CR_{Integ/Protect}$ . As a result of the introduction of the conditions and criteria and their border security will be two basic meanings.

### Conclusion

The proposed analytical apparatus is used by the author in the generated catalog of methods for assessing the risk of transboundary environmental security. It contains recommendations from two classes that help practical usage of multiple methods included in the catalog. As it is applied the graphical method. It can be seen as a complement and extension methods for assessment in the international standard ISO 14001:2004. Environmental Management Systems and ISO 31010:2009 Risk management. Risk assessment techniques.

Our experience of the application of those criteria showed that they enable high-precision, resolution and selective opportunity. These properties may contribute to a more detailed and objective reproduction of transboundary environmental hazards and is able to solve many problems in international relations.

### **Bibliography**

1. Vladimirov, L. Riskmetrics in environmental security. Monograph. Varna, Varna Free University "Chernorizets Hrabar", 2009. 279 pp.
2. Vladimirov, L. A method for modeling the criticalities in crisis situations. Varna University of Economics. The global crisis and economic development. Proceedings of the Jubilee International Conference, Volume 2, 2010. p.432-443.
3. Vladimirov, L. Theory of the cross-border environmental security. Monograph. Varna: Varna Free University. 2012.

### **ГОТОВНОСТЬ РОССИИ К ВНЕДРЕНИЮ МСА**

Татьяна Захарова  
Кандидат экономических наук  
Федеральное Государственное  
Автономное Образовательное Учреждение  
Высшего Проффессионального Образования  
«Северо-Кавказский Федеральный Университет»  
Институт Экономики и Управления  
Кафедра «Бухгалтерский Учет»

*В работе проведен сравнительный анализ готовности российских аудиторов к реализации международных стандартов аудита. Оценена позиция мирового сообщества к внедрению МСА.*

*The comparative analysis of the readiness of Russian auditors to the implementation of international auditing standards. Assess the position of the international community to implement ISA.*

В России аудиторская деятельность в очередной раз подвергается изменениям. Так, Минфином разработан очередной порядок введения в России международных стандартов аудита, т.е. для российских аудиторских фирм и индивидуальных аудиторов становится обязательным работа по международным стандартам, которые впоследствии станут обязательными для них. Так, в Российской Федерации уже нашли практическую реализацию в деятельности аудиторов международные стандарты, которые Международная федерация бухгалтеров приняла к одобрению в соответствии с порядком, установленным Правительством Российской Федерации. Анализируя содержание проекта перехода на МСА, мы видим, что не позднее 1 августа 2014 года порядок признания международных стандартов аудита для применения на территории Российской Федерации должен быть утвержден Правительством Российской Федерации. Что дает переход на международные стандарты российским аудиторским организациями?

Можно с уверенностью говорить об укреплении позиций российских аудиторских фирм, и ранее достаточно было только эту деятельность стандартизировать. Сегодня экономическая ситуация на рынке дает свободу не только предпринимательской деятельности, но и инвестиционной, расширяя границы привлечения средств не только на федеральном уровне, но и на мировом. Конечно, привлекая иностранные заемные средства, предприятие дает максимальные гарантии инвестору, предоставляя ему необходимую

информацию В то же время эта информация не всегда ему понятна. Вот с чем и связана необходимость перехода российских аудиторов на международные стандарты. В то же время российские организации, привлекающие средства от российских инвесторов также обязаны быть проверены по международным стандартам, что противоречит цели введения международных стандартов аудита в России. Мы считаем, что внедрение международных стандартов аудита на территории Российской Федерации должно не навязываться государством, а быть правом выбора организации, желающей привлечь западный капитал в производство.

Мы провели анализ отношения мирового сообщества к проблеме перехода на международные стандарты аудита, результат обобщен нами в таблице 1.

**Таблица 1**

**Мировая практика применения МСА**

Наименование стран (ы)	Применение МСА
Канада, Великобритания, Ирландия, США (высокий уровень развития аудита)	Принимают к сведению
Австралия, Бразилия, Индия и Голландия	Используют МСА для разработки национальных стандартов аудита
Малайзия, Нигерия, Фиджи и другие	Применяют МСА в качестве национальных
Россия	Самостоятельная разработка на базе МСА

Нами проведен сравнительный анализ российских и международных стандартов аудита, результаты представлены в таблицах 2-4.

**Таблица 2**

**МСА, близкие к российским**

МСА	РСА
200 "Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности"	"Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности"
210 "Условия договоренностей об аудите"	"Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита", "Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг"
220 "Контроль качества аудиторской работы"	"Внутрифирменный контроль качества аудита"
230 "Документация"	"Документирование аудита"
250 "Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности"	"Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита"
300 "Планирование аудита"	"Планирование аудита"
310 "Знание бизнеса"	"Понимание деятельности экономического субъекта"
320 "Существенность в аудите"	"Существенность и аудиторский риск"
400 "Оценка рисков и система внутреннего контроля"	"Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита»"
401 "Аудит в условиях компьютерных информационных систем"	"Аудит в условиях компьютерной обработки данных"
520 "Аналитические процедуры"	"Аналитические процедуры"
540 "Аудит оценочных значений"	"Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете"
550 "Связанные стороны"	"Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита"

560 "Последующие события"	"Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности"
580 "Заявления руководства"	"Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта"
600 "Использование результатов работы другого аудитора"	"Использование работы другой аудиторской организации"
610 "Рассмотрение работы внутреннего аудита"	"Изучение и использование работы внутреннего аудита"
620 "Использование работы эксперта"	"Использование работы эксперта"
720 "Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность"	"Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность"
810 "Проверка прогнозной финансовой информации"	"Проверка прогнозной финансовой информации"
1007 "Контакты с руководством клиента"	"Общение с руководством экономического субъекта"
1008 "Оценка рисков и система внутреннего контроля - характеристики КИС и связанные с ним вопросы"	"Оценка риска и внутренний контроль. Характеристика и учет среды компьютерной и информационной систем"
1009 "Методы аудита с использованием компьютеров"	"Проведение аудита с помощью компьютеров"

**Таблица 3**

**МСА, отличающиеся от российских**

МСА	РСА
110 "Глоссарий"	"Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности"
240 "Мошенничество и ошибки"	"Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности"
500 "Аудиторские доказательства"	"Аудиторские доказательства"
530 "Аудиторская выборка и другие процедуры выборочной проверки"	"Аудиторская выборка"
700 "Аудиторское заключение по финансовой отчетности"	"Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности"
800 "Отчет аудитора по специальному аудиторскому заданию"	"Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям"
920 "Задания по выполнению согласованных процедур"	"Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним"
1005 "Особенности аудита малых предприятий"	"Особенности аудита малых экономических субъектов"

**Таблица 4**

**Документы МСА, среди российских правил (стандартов)**

МСА, не имеющие аналогов среди РСА	РСА, не имеющие аналогов среди МСА
100 "Предисловие к международным стандартам аудита и сопутствующим услугам"	"Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита"
120 "Концептуальная основа международных"	"Образование аудитора"

стандартов"	
402 "Аудит субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций"	"Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов"
501 "Аудиторские доказательства" - дополнительное рассмотрение особых статей"	"Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций"
910 "Задания по обзору финансовой информации"	"Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами"
930 "Задания по подготовке финансовой информации"	
1000 "Процедуры межбанковского подтверждения"	
1001 "Среда КИС - автономные микрокомпьютеры"	
1002 "Среда КИС - интерактивные компьютерные системы"	
1003 "Среда КИС - системы баз данных"	
1004 "Взаимодействие инспекторов по банковскому надзору и внешних аудиторов"	
1006 "Аудит международных коммерческих банков";.	
1010 "Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности"	

Таким образом мы видим, что большая часть стандартов аудита находятся в близком соответствии, есть стандарты, имеющие существенные отличия при видимом сходстве, что связано с особенностями российского национального законодательства (аудиторское заключение по финансовой отчетности, отчет аудитора по специальным аудиторским заданиям, сопутствующие аудиту услуги), изменениями в самих МСА, которые появились в то время, пока велась работа над российскими документами (аудиторская выборка, аудит предприятий малого бизнеса), но в том числе и субъективными взглядами тех, кто готовил и обсуждал соответствующие документы (мошенничество и ошибки, аудиторские доказательства). Указанные расхождения нужно будет устранить в будущем, как при совершенствовании российского законодательства об аудите, так и при подготовке последующей версии правил (стандартов). Большинство российских правил (стандартов) аудиторской деятельности представляет собой более подробный и адаптированный для российских специалистов вариант МСА. Таким образом, выполняя требования российских правил (стандартов), российские аудиторы одновременно выполняют и большинство требований МСА.

Обобщая вышеизложенное можно с уверенностью говорить о том, что это сравнение поможет внедрению в практику аудиторских организаций международных стандартов аудита, а для российских предпринимателей станет понятным процесс осуществления проверок по МСА.

## МОНЕТАРНЫЙ ОТБОР – СПЕЦИАЛЬНЫЙ СПОСОБ ИЗВЛЕЧЕНИЯ ВЫБОРОК В АУДИТЕ

*И. М. Балан,  
д.э.н., старший преподаватель, УЛИМ*

### **Abstract**

*One of the most effective methods of providing sufficient and relevant auditing information, aimed at reaching the targets of testing and building founded conclusions, is in our view, the auditing sample. Most simple method of sample formation in audit is random selection, whose main and only requirement is to provide for equality of their probability to be comprised in the sample. In order to provide for this requirement, especially for auditing, two methods are envisioned, one of whom is — **monetary selection**. The advantage of this method consists in, that when applied the attention of the auditor is focused mostly on accounting books with highest figure characteristics, which allows to considerably diminish the risk of non-observance of error significance, and also allows to increase the figures coverage of the tested aggregate, without increasing the size of the sample.*

**Key words:** *Audit sampling, Kinds of data carriers, Monetary selection, Population, Random selection, Statistical sampling, Volume of the sampling, Way of selection.*

В целях формирования обоснованных выводов, на которых основывается выраженное в аудиторском заключении мнение, аудитор должен получить уместные и адекватные аудиторские доказательства. Аудиторские доказательства включают информацию первичных документов и учетных регистров, на основе которых составлена финансовая отчетность, а также подтверждающую информацию из других источников [4, с.38]. Для их сбора при разработке конкретных аудиторских процедур аудитор должен определить соответствующие методы выбора элементов для тестирования. Одним из наиболее эффективных методов в предоставлении достаточных и уместных аудиторских доказательств для достижения целей тестирования является, по нашему мнению, аудиторская выборка.

Аудиторская выборка – применение аудиторских процедур в отношении менее чем 100 % элементов тестируемой совокупности таким образом, что все элементы выборки имеют равную возможность быть отобранными [4, с.38].

Основная цель аудитора при применении данного метода выбора элементов для тестирования является получение представительной выборки (характерные особенности которой такие же, как и у всей совокупности). Необходимо отметить, что на практике, даже после завершения всего тестирования, аудиторы не знают, является ли выборка представительной. Однако они всегда имеют рычаги повышения ее представительности (например, тщательное определение объема выборки, адекватность использования конкретного метода, качественный отбор элементов и оценка результатов) [1, с. 357].

Согласно положениям МСА 530 «Аудиторская выборка» аудиторская выборка может быть применена с использованием статистического или нестатистического метода [3, с. 553].

Использование статистического метода может применяться аудитором для достижения следующих целей:

- 1) обнаружение искажений или отклонений, проявляющихся в совокупности с определенной частотой и в определенном количестве;
- 2) оценка масштабов распространения обнаруженных искажений или отклонений.

Для определения искажений или отклонений аудитору требуется не вся находящаяся в его распоряжении информация, а только та ее часть, которая позволит ему получить, а затем и оценить доказательства некоторых характеристик рассматриваемой выборки.

Использование нестатистического метода может применяться аудитором для выяснения, сколько раз не сработали процедуры, осуществляемые структурой внутреннего



управления. Основываясь на повторяемости этого явления в выборке, аудитор оценивает риск контроля. Проверка без применения выборочного метода осуществляется в тех случаях, когда используются процедуры, к которым выборочный метод не может быть применим. Например, в случае тестирования внутреннего контроля анализ характера и причин ошибок, проведенный аудитором, часто важнее статистического анализа наличия ошибок. В такой ситуации нестатистическая выборка может быть наиболее уместной.

Решение о том, использовать ли статистический или нестатистический подход к осуществлению выборки, является вопросом суждения аудитора [3, с. 554].

Однако необходимо отметить, что применение статистических выборочных методов является одним из сложнейших элементов аудиторской практики, так как требует знания статистических методов анализа, а также использования теории вероятности, но во многом повышает точность анализа и способствует уменьшению риска проверки.

Наиболее простой метод извлечения выборки в аудите является случайный отбор, главное преимущество которого состоит в том, что он не требует предварительного упорядочения единиц наблюдения (например, первичных документов, учетных регистров и др.), а единственное предъявляемое требование — это обеспечение равенства вероятностей их попадания в выборку. Для обеспечения данного требования специально для аудита разработаны два метода, одним из которых является — **монетарный отбор**.

Сущность монетарного отбора состоит в отборе, пропорциональном стоимостным характеристикам документа. Данный способ извлечения выборок в аудите основывается на принципе – чем больше стоимостная величина, содержащаяся в документе, тем больше должна быть вероятность для него оказаться в выборке. Например, если стоимость, указанная на одном первичном документе из совокупности, равна 100 тыс. леев, а на другом – 10 тыс. леев, то вероятность оказаться в выборке у первого документа при данном методе в 10 раз выше, чем у второго.

На первый взгляд представляется, что здесь не соблюдается основной принцип случайного отбора – обеспечение равенства вероятностей попадания в выборку единиц наблюдения. Однако, данный принцип здесь не нарушается, он просто переносится с единиц наблюдения (например, первичных документов, учетных регистров, балансовых счетов и др.) на денежную единицу – каждый лей в документах тестируемой совокупности должен иметь равную вероятность попадания в выборку. Каждый лей отобранный случайным образом соответствует конкретному документу совокупности, который и проверяется аудитором.

Монетарная выборка по своим результатам близка стратифицированному отбору (когда исследуемая совокупность первоначально делится на слои (группы, страты), а затем из каждой группы в случайном порядке производится извлечение выборочных единиц наблюдения). Однако в стратифицированном отборе шанс попасть в выборку зависит от того, в какую страту (группу, интервал) по стоимости попадает документ. В монетарной выборке этот шанс непосредственно связан со стоимостной характеристикой каждого документа.

При монетарном отборе единиц наблюдения в выборочную совокупность целесообразно применять систематический отбор. При стандартном систематическом отборе вся совокупность делится на сколько групп или интервалов сколько единиц наблюдения необходимо отобрать в выборку. Далее из каждой группы отбирают по одной единице. Например, если исследуемая совокупность охватывает 1000 единиц и из нее необходимо отобрать 40 документов, то в выборку попадают единицы наблюдения с интервалом, или шагом отбора, равным 25. Первый номер такой последовательности (в пределах 1-25) выбирают из первого интервала случайным образом (систематический отбор со случайным началом). Если таким номером оказалось 4, то последовательно отбирают документы с номерами 29, 54, 79 и т.д. [2, с.85-88]

При монетарной систематической выборке отбирают те единицы наблюдения (документы совокупности), на которые указывают порядковые номера денежных единиц (лей, тыс. леев). Например, отбирается каждый десятитысячный лей в последовательно накопленной сумме. Шаг отбора (стоимостной интервал отбора) определяется делением общей

денежной суммы документов совокупности на объем выборки. Необходимо отметить, что если на один документ совокупности пришлось более одного лея при принятом шаге отбора, то данная единица наблюдения попадает в выборку только один раз.

Далее на условном примере рассмотрим практическое применение метода монетарного отбора извлечения выборок в аудите.

**Пример.** Предположим, что согласно программе аудиторской проверки ООО «Белшуг» аудитору необходимо проверить совокупность из одной тысячи банковских документов, имеющие порядковые номера от 0001 до 1000, которые не связаны со стоимостными характеристиками документов.

Аудитор принял решение проверить данную совокупность единиц наблюдения с помощью аудиторской выборки, отобрав из нее 100 документов на основе монетарного механического отбора.

Общая сумма совокупности банковских документов за отчетный период составляет 2500 тыс. леев. Соответственно стоимостной интервал отбора (шаг отбора) равен 25 тыс. леев. Номер первого документа отбирается случайным образом из первого стоимостного интервала. Пусть это десятитысячный лей из первых 25 тыс. леев последовательно накопленной суммы. Первый документ не попадает в выборку, так как его сумма меньше 10 тыс. леев. На второй документ приходится сумма (последовательно накопленная) в 8000 леев (5000 + 3000), что также меньше 10 тыс. леев. Последовательно накопленная сумма документов, включая третий документ, составляет 12 тыс. леев (8000 леев + 4000 леев). Таким образом, десятитысячный в последовательно накопленной сумме оказывается лей, приходящийся на банковский документ с порядковым номером 0003. Этот банковский документ и попадает в аудиторскую выборку.

Следующие последовательно накопленные тысячи леев, на основе которых производится отбор документов, равны 35 (10 + 25), 60 (35 + 25), 85 (60 + 25) и т.д. Далее, согласно этим величинам и отбирают необходимое количество банковских документов по соответствующим им порядковым номерам.

### **Выводы**

1. Одним из наиболее эффективных методов выбора элементов для тестирования при разработке аудиторских процедур является аудиторская выборка. Одновременно наиболее простой метод извлечения выборки в аудите является случайный отбор, главное преимущество которого состоит в том, что он не требует предварительного упорядочения единиц наблюдения.

2. Случайный отбор по своей сущности свободен от субъективных суждений аудитора и предполагает равную вероятность для каждой единицы наблюдения. Для обеспечения данного требования специально для аудита разработан метод монетарного отбора, который основывается на принципе – чем больше стоимостная величина, содержащаяся в документе, тем больше должна быть вероятность для него оказаться в выборке.

3. При осуществлении отбора посредством данного метода внимание аудитора акцентируется в большей мере на документах с более высокими стоимостными характеристиками, что в свою очередь позволяет существенно уменьшить риск необнаружения значительной погрешности. Более того, монетарная выборка позволяет увеличивать охват по стоимости тестируемой совокупности без увеличения размера выборки.

### **Библиография**

1. Аренс А., Лоббек, Дж. Аудит. Москва: Финансы и статистика, 1995. 560 р. ISBN 5-279-01213-0.
2. Балан И., Малай Э. Практикум по аудиту: Учебное пособие. Кишинэу: "Impressum" S.R.L., 2011. 167 с. ISBN 978-9975-4215-2-2.
3. Сборник международных стандартов аудита и контроля качества. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров. Chişinău: Moldpres, 2012. 1178 р. ISBN 978-9975-4171-6-7.
4. Balan I., Romanciuc A. Dicţionar explicativ de audit financiar / Толковый словарь по финансовому аудиту. Chişinău: UASM, 2008. 79 р. ISBN 978-9975-64-144-9.

## RAȚIONAMENTE ALE AUDITULUI CONFORMITĂȚII APLICATE ÎN CADRUL SALARIZĂRII PERSONALULUI

*Alic Bîrcă, dr. în ec., conf. univ., ASEM,  
Aliona Bîrcă, dr. în ec., conf. univ., ASEM*

*Personnel salary system audit is done to assess the efficacy, ability to add value to current and future conditions of the organization. The audit must include an analysis of opinions from employees on the remuneration which would allow a diagnosis of the strengths and weaknesses of the system, plus a picture of what needs to be done. In this case, the auditor should consider the following aspects: the minimum wage per economy, minimum wage tariff granted to employees, to ensure pay equity, wage fixation legal process, senior managers wage determination, salary policy of the organization.*

Auditarea sistemului de salarizare a personalului se face cu scopul de a evalua eficacitatea, capacitatea de a adăuga valoare pentru condițiile actuale și viitoare ale organizației. Auditul trebuie să includă și o analiză a opiniilor asupra sistemului de salarizare din partea angajaților ceea ce ar permite obținerea unui diagnostic al avantajelor și deficiențelor sistemului, plus o imagine referitoare la ceea ce trebuie de făcut.

Auditul conformității are misiunea de a aprecia în ce măsură metodele și instrumentele folosite de organizație corespund normelor legale aplicate la nivel național.

În procesul de evaluare a modalității de fixare a salariilor auditorul trebuie să pornească de la analiza legislației naționale privind fixarea salariilor și a regulilor interne ale organizației care nu trebuie să contravină legislației actuale. Libertatea salariilor se înscrie în respectarea obligațiilor legale și a dispozițiilor contractuale. În cazul dat, auditorul trebuie să ia în considerație următoarele aspecte:

- nivelul salariului minim pe economie;
- existența salariilor minime tarifare acordate angajaților;
- asigurarea echității salariilor;
- procedura legală de fixare a salariilor;
- stabilirea salariilor managerilor superiori;
- politica salarială a organizației.

### ***Salariul minim pe economie***

Salariul minim pe economie reprezintă mărimea minimă stabilită de către stat pentru o muncă simplă, necalificată, sub nivelul căreia angajatorul nu este în drept să plătească activitatea angajatului. Potrivit legislației Republicii Moldova, menținerea cuantumului salariului minim este obligatorie pentru toți agenții economici, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare. Acest cuantum nu poate fi diminuat nici prin contractul colectiv de muncă, nici prin contractul individual de muncă. În prezent, salariul minim pe economie este în mărime de 600 lei/lunar. Auditorul are misiunea de a determina dacă salariile aplicate angajaților nu sunt sub nivelul salariului minim pe economie, ceea ce contravine legislației în vigoare fapt pentru care aceasta ar putea fi penalizată de organizațiile guvernamentale.

### ***Salariile minime tarifare acordate angajaților***

Potrivit Hotărârii Guvernului Republicii Moldova nr. 260 din 25 04 2012, începând cu 1 mai 2012 salariul minim garantat în organizațiile din sectorul real este în mărime de 1300 lei/lunar. Convențiile (contractele) colective de muncă încheiate între patron și salariați fixează salariul minim tarifar care nu trebuie să fie inferior celui prevăzut de legislația în vigoare pe care auditorul trebuie să-l cunoască. De obicei, convențiile colective fixează salariul minim pentru prima categorie de calificare. Salariile tarifare ale angajaților încadrați în categoriile următoare se calculează prin înmulțirea salariului tarifar pentru prima categorie de calificare cu coeficientul tarifar corespunzător fiecărei categorii de calificare. De asemenea, auditorul trebuie să analizeze dacă în convențiile colective de muncă sunt specificate nivelurile minime ale diferitor sporuri de salariu, cum ar fi spor

de vechime în muncă, spor pentru condiții nefavorabile de muncă și a stabili dacă acestea nu sunt aplicate sub nivelul minim admisibil.

#### **Asigurarea egalității salariilor**

Potrivit principiului „salariu egal pentru muncă egală”, salariul se stabilește fără nici un fel de discriminare pe motive de sex, vârstă, apartenență de rasă și națională, convingeri politice, confesiune și stare materială. Aplicarea acestui principiu în sistemul de recompensare a personalului se reflectă prin faptul că nu sunt prevăzute salarii, stabilite pe astfel de criterii, ci numai după timpul lucrat, nivelul de pregătire profesională și condițiile de muncă. Potrivit principiului, două persoane de sex diferit care prestează aceeași muncă, atât din punct de vedere cantitativ cât și calitativ, primesc același salariu.

Respectarea egalității salariilor între femei și bărbați necesită din partea auditorului o analiză corectă și obiectivă a posturilor care sunt ocupate, în același timp, de bărbați și femei. Analiza acestor posturi poate fi efectuată în urma aplicării mai multor **metode și tehnici**: analiza fișei posturilor, observarea directă, observarea instantanee, chestionarul etc.

Dacă în urma acestei analize auditorul a obținut rezultate identice pentru posturile respective atunci salariile acordate bărbaților și femeilor pe aceste posturi trebuie să fie egale.

#### **Fixarea salariilor**

Fixarea salariilor depinde de politica salarială elaborată de organizație care reprezintă, de fapt, o parte componentă a politicii sociale a acesteia. În cazul dat, auditorul trebuie să solicite pentru a i se prezenta principiile politicii de recompensare a personalului, dacă acestea sunt formalizate, și regulile de acțiune ale acesteia.

În vederea unei mai bune cunoașteri a regulilor de fixare a salariilor în cadrul organizației, auditorul elaborează un chestionar care este aplicat salariaților (tabelul 1).

**Tabelul 1**

#### **Exemplu de chestionar pentru punerea în evidență a regulilor interne de fixare a salariilor**

Întrebări	Variante de răspuns		Observații
	da	nu	
1. În momentul angajării în organizație Vi s-a aplicat: - salariul minim pe economie? - salariul conform rețelei interne de salarizare?			
2. Organizația aplică aceleași reguli și principii de fixare a salariilor pentru: - muncitori; - agenți de vânzări; - specialiști; - personal de conducere.			
3. Organizația fixează nivelul salariilor: - în funcție de salariile practicate de organizațiile concurente? - în funcție de salariile practicate de organizațiile învecinate? - în funcție de salariile aplicate de alte organizații din aceeași ramură de activitate?			
4. Există unele variații admise privind fixarea salariilor?			
5. Dacă organizația nu dispune de o rețea internă de salarizare sau de reguli precise, care sunt elementele ce sunt luate în considerație pentru fixarea salariilor? - formarea profesională; - experiența în muncă;			

- vechimea în muncă pe un anumit post;			
- personalitatea titularului postului;			
- altele.			

În vederea asigurării echității în fixarea salariilor, auditorul trebuie să identifice, în primul rând, riscurile probabile care pot face diferențierea salariilor. În condițiile în care există o nepotrivire a salariilor, auditorul examinează diferențele salariale luând în considerație mai multe **elemente**.

În primul rând, este vorba de **vechimea în muncă** pentru care se calculează un spor la salariul de bază în funcție de numărul de ani lucrați în organizație. Pentru aceasta, auditorul trebuie să analizeze dacă, în Contractul (Convenția) colectiv de muncă sau în Regulamentul intern de salarizare, sunt clar stipulate tranșele de vechime și mărimea sporului, în procente de la salariul de bază, pentru fiecare tranșă de vechime. Aceasta determină diferențierea salariilor a doi angajații care activează în aceleași condiții, însă numărul de ani lucrați în organizație este diferit.

În al doilea rând, auditorul trebuie să ia în considerație **timpul desfășurării activității** care, la fel, poate diferenția salariile angajaților. În acest sens, auditorul analizează programul de muncă și odihnă din cadrul organizației. Dacă organizația activează în mai multe schimburi, atunci angajații acesteia vor beneficia de spor pentru munca prestată în mai multe schimburi. Potrivit legislației în vigoare, mărimea minimă a acestui spor este de 20%, respectiv – 40% din salariul de bază pentru munca realizată efectiv în schimbul II, respectiv – schimbul III. În cazul dat, auditorul trebuie să verifice dacă în organizație se face o evidență strictă a timpului efectiv de muncă realizat de fiecare angajat pentru a se asigura corectitudinea calculării mărimii acestui spor care face diferența salariului global lunar al angajaților. De asemenea, diferențierea salariului global o poate rezulta în urma desfășurării activității în zilele de odihnă sau de sărbătoare legală.

Al treilea element care determină diferențierea salariilor îl constituie **condițiile nefavorabile de muncă** în care angajații își desfășoară activitatea. Deoarece condițiile de muncă diferă de la un loc de muncă la altul, conform Hotărârii Guvernului Republicii Moldova nr. 1335 din 10 octombrie 2002, angajaților din unitățile cu autonomie financiară și din sectorul bugetar care prestează munca în condiții nefavorabile li se stabilesc, în funcție de starea reală a condițiilor de muncă, sporuri de compensare (tabelul 2). Mărimile minime ale sporurilor de compensare pentru munca prestată în condiții nefavorabile se calculează în procente din salariul minim pe economie.

*Tabelul 2*

**Mărimea sporului de compensare pentru munca prestată  
în condiții nefavorabile**

Numărul de puncte în funcție de gradul de nocivitate al locului de muncă	Mărimea sporului, %
0,5-2,0	25
2,1-4,0	30
4,1-6,0	35
6,1-8,0	40
8,1-10,0	45
mai mult de 10,0	50

Având în vedere faptul că munca desfășurată în condiții nefavorabile poate conduce la diferențierea salariului lunar, auditorul trebuie să analizeze cât de corect acesta se aplică în organizație. Pentru aceasta, auditorul trebuie să analizeze dacă în organizație a fost realizată de facto evaluarea stării reale a condițiilor de muncă. Aceasta se efectuează în baza datelor atestării locurilor de muncă sau a măsurărilor instrumentale speciale ale nivelurilor factorilor mediului de producție, care se reflectă în fișa condițiilor de muncă la locul de muncă. Prin urmare, auditorul trebuie să verifice dacă locul de muncă a fost atestat în baza fișei condițiilor de muncă pentru care a obținut un anumit punctaj ce a servit drept temei pentru calcularea sporului pentru condiții nocive de muncă.

Al patrulea element ce conduce la diferențierea salariilor lunare ale angajaților ține de **prezența la locul de muncă și de numărul de ore lucrate suplimentar**. Potrivit legislației în vigoare, primele două ore lucrate suplimentar peste programul normal de lucru se plătesc în plus cu cel puțin 50% din salariul de bază. Pentru orele următoare de lucru peste orele de program normal se stabilește un spor în mărime de 100% din salariul de bază. În cazul dat, auditorul trebuie să verifice numărul de ore lucrate suplimentar peste programul normal de muncă indicate în Foaia de pontaj al angajatului în baza căreia s-a calculat sporul respectiv. De asemenea, în Foaia de pontaj sunt arătate și absențele de la locul de muncă, ceea ce va determina un salariu inferior față de al celorlalți angajați care au realizat pe deplin programul de muncă.

#### ***Stabilirea salariilor managerilor superiori***

În multe cazuri, modalitatea de stabilire a salariilor managerilor superiori nu este reflectată în sistemul unic de salarizare aplicat de organizație. Mărimea salariilor managerilor superiori se stabilește după alte criterii care trebuie să fie clar stipulate într-un regulament separat. Totodată, în procesul de stabilire a salariilor managerilor superiori trebuie de luat în considerație salariile pentru celelalte categorii de angajați din organizație pentru ca discrepanța salarială să nu fie destul de mare, fapt ce ar conduce la demotivarea angajaților de la nivelele inferioare.

#### ***Politica salarială a organizației***

Diagnosticul sistemului de salarizare trebuie să prevadă și evaluarea politicii salariale aplicată de organizație. În condițiile modificării politicii de salarizare din cadrul organizației această procedură este necesară pentru:

- a determina doleanțele angajaților în materie de remunerare;
- a identifica eventualele modificări în stilul de viață al angajaților;
- a anticipa eventualele modificări legislative cu referire la salarizare etc.

De asemenea, în cazul în care organizația practică individualizarea salariilor, prin acordarea unor prime de merit, auditorul trebuie să verifice dacă aceste măsuri nu sunt discriminatorii și anume:

- mărimea primei de merit acordată bărbaților nu este mai mare decât cea acordată femeilor?
- criteriile utilizate sunt obiective (performanță, prezență la serviciu, calitatea muncii) și aplicate fără discriminări?

În vederea implementării politicii de salarizare a personalului, organizațiile elaborează o multitudine de proceduri care trebuie să fie formalizate sub formă de regulamente interne. În acest sens, auditorul studiază:

- metodologia de fixare și revizuire a salariilor;
- procedurile de negociere a salariilor în cadrul organizației;
- organizarea controlului intern privind corectitudinea fixării salariilor;
- formele de plată a salariilor;
- respectarea principiului echității în fixarea salariilor;
- participarea la profit a salariaților etc.

#### **Concluzie**

În timpul efectuării auditului conformității, auditorul trebuie să ia în considerație anumite riscuri care pot influența sistemul de recompensare a personalului și anume: riscul de necorespondere a politicii de salarizare cu așteptările salariaților, riscul de nepotrivire a politicii de salarizare cu nevoile angajaților și riscul de nerespectare a politicii de salarizare de către managementul superior al organizației. De asemenea, auditorul trebuie să aprecieze în ce măsură este respectat cadrul normativ și legal de către organizație în materie de recompensare a personalului, iar în cazul depistării unor abateri de la cadrul legal, acestea să fie aduse imediat la cunoștința managementului superior al organizației sau a departamentului de resurse umane pentru a fi eliminate în cel mai scurt timp.

## Bibliografie

1. Codul muncii al Republicii Moldova nr.154 din 28.03.2003. În: Monitorul Oficial nr. 159-162 din 29.07.2003.
2. Legea salarizării nr. 847 – XV din 14 februarie 2002. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 50-52/336 din 11. 04. 2002.
3. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la salarizarea angajaților din unitățile cu autonomie financiară nr. 743 din 11 iunie 2002. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 79 – 81/841 din 20. 06. 2002.
4. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 1335 din 10 octombrie 2002 “Cu privire la salariul tarifar pentru categoria I de calificare a angajaților din unitățile cu autonomie financiară și cuantumul sporului de compensare pentru munca prestată în condiții nefavorabile.”
5. Armstrong Michael, Managementul resurselor umane. București: Editura CODECS. 2003.
6. Bîrcă Alic, Salarizarea personalului. Note de curs. Chișinău: Editura ASEM. 2001.
7. Nickell S., Nicolitass D., Wages, restrictive practices and productivity. London: The School of Economics and Political Science. 1994.

## ASPECTE PRIVIND EȘANTIONAREA UNITĂȚII MONETARE ÎN CADRUL AUDITULUI CICLULUI DE PROCURĂRI-PLĂȚI

*Svetlana Slobodeanu,  
drd., ASEM, contabil certificat CIPA*

*The audit practice knows different sampling methods, statistical and non-statistical. One of them is the monetary unit sampling method. This technique is a result of the hyper geometric probability theory, mathematical practices and audit procedures. The method has the advantage of increasing the efficiency of the audit work due to the reduction of the sample size and the time needed to obtain qualitative audit evidences. The method allows to perform tests of controls and tests of details, and evaluate the results from the sample. Also, the auditor has the possibility to evaluate the value errors and to consider the effect of the errors smaller than the sampling interval value, over the estimated error value at the population level.*

Auditul reprezintă o activitate de asigurare și consultanță obiectivă, menită să aducă un plus de valoare organizației. Punctul culminant în arta auditării ar putea fi considerată emiterea raportului de audit, care nu reprezintă altceva decât materializarea prin text a opiniei profesionale a auditorului vis-a-vis de autenticitatea datelor prezentate în rapoartele financiare, această opinie având în spatele său o cantitate impunătoare de probe de audit suficiente și adecvate. Obținerea acestor probe este un proces laborios și de mare responsabilitate, necesitând un raționament profesional profund și adecvat din partea membrului echipei de audit.

Metodele de obținere a probelor de audit sunt diverse, fiecare din ele dispunând de anumite tehnici de executare practică.

Una dintre problemele esențiale ale aplicării procedurilor de audit constă în imposibilitatea verificării întregului set de operațiuni desfășurate la întreprindere sau a tuturor documentelor ce certifică aceste operațiuni pe motive obiective, cum ar fi faptul că foarte rar există posibilitatea de a obține încredere absolută că colectivitatea generală auditată nu conține erori, precum și faptul că cercetarea a 100% elemente ce constituie un post de bilanț este inefficientă din punct de vedere economic.

Este unanim cunoscut că tehnicile de eșantionare pe larg sunt utilizate pentru colectarea probelor de audit. Auditorul trebuie să apeleze la raționamentul profesional pentru a decide câtă informație este necesară și dacă informația respectivă oferă o bază fermă pentru concluziile adoptate.

Eșantionarea în audit (eșantionare) reprezintă „aplicarea procedurilor de audit pentru mai puțin de 100% din elementele din cadrul unei populații cu relevanță pentru audit, astfel încât toate

unitățile de eșantionare să aibă posibilitatea de a fi selectate, cu scopul de a furniza auditorului o bază rezonabilă în funcție de care să formuleze concluzii cu privire la întreaga populație” [1, p.460].

Aplicarea procedurilor de eșantionare este argumentată atât de necesitatea eficientizării costurilor de exercitare a auditului, cât și de realitatea populațiilor de dimensiuni mari, care fac aproape imposibilă examinarea exhaustivă a acestora.

Eșantionarea reprezintă, de fapt, un rezultat al îmbinării metodelor și procedurilor statistice și matematice, care, de rând cu aplicarea procedurilor de audit, generează, în final, obținerea unor probe suficiente și adecvate pentru formularea opiniei de audit.

Atunci când se efectuează teste de detaliu, poate fi eficientă identificarea unității de eșantionare ca fiind reprezentată de unitățile monetare individuale care alcătuiesc populația. Această tehnică este binevenită la auditarea ciclurilor de operațiuni și soldurilor, fiind numită, de asemenea, „eșantionare prin valoare”.

În cadrul ciclului de procurări-plăți, după ce selectează unitățile monetare specifice din cadrul populației (de exemplu, rulajul conturilor de datorii comerciale), auditorul poate examina elementele specifice, de exemplu, rulajele pe conturile individuale ale furnizorilor, care conțin acele unități monetare.

Eșantionarea prin valoare comportă un șir de caracteristici, și anume:

✓ Un beneficiu al acestei abordări de definire a unității de eșantionare este că efortul auditorului este direcționat către elementele cu valoare mai mare, deoarece ele prezintă o probabilitate mai mare de a fi selectate, și aceasta poate avea drept rezultat dimensiuni mai reduse ale eșantioanelor [1, p.469];

✓ Această tehnică poate fi utilizată în paralel cu metoda sistematică de selectare, în special selectarea aleatorie/probabilistică;

✓ În cadrul acestei metode dimensionarea eșantionului, selectarea și evaluarea au drept consecință logică exprimarea unei concluzii în termeni de valori monetare.

Punctul de plecare în aplicarea eșantionării unității monetare rezidă în teoria probabilităților.

Să presupunem că ne interesează apariția unui anumit eveniment  $A$ . Pentru aceasta efectuăm  $n$  experimente independente. În fiecare din aceste experimente probabilitatea să aibă loc  $A$  o notăm cu  $p$ . Ne punem întrebarea dacă putem prevedea frecvența relativă cu care are loc evenimentul  $A$  în aceste experimente. Un răspuns afirmativ la această întrebare ni-l dă **teorema lui Bernoulli**, care a primit numele de legea numerelor mari și a pus bazele teoriei probabilităților ca știință.

**Teorema lui Bernoulli:** Dacă se fac  $n$  experimente independente, în fiecare experiment probabilitatea evenimentului  $A$  fiind  $p$ , cu  $k$  notăm numărul de apariții ale evenimentului  $A$  în cele  $n$  experimente, iar  $\varepsilon > 0$  este un număr arbitrar de mic, atunci:

$$\lim_{n \rightarrow \infty} P \left( \left| \frac{k}{n} - p \right| < \varepsilon \right) = 1$$

(1)

Problema care se pune este de a determina probabilitatea de apariție a evenimentelor de tipul  $(n; k)$  și anume ca din cele  $n$  elemente selectate pentru eșantion,  $k$  să posede caracteristica (pentru auditor – abaterea) presupusă.

Acest experiment probabilistic poate fi utilizat în domeniul concret al eșantionării aplicate în cadrul auditului ciclului de procurări-plăți, dacă ne imaginăm cazul unei populații de  $N=100$  elemente, care conține  $E=25$  erori, din care este extras un eșantion de  $n=10$  elemente care conține  $k \leq 4$  erori.



$$P(k \leq 4; 100; 10; 25) = p(k=0; 100; 10; 25) + p(k=1; 100; 10; 25) + p(k=2; 100; 10; 25) + p(k=3; 100; 10; 25) + p(k=4; 100; 10; 25) = 0,04789 + 0,18139 + 0,29239 + 0,26372 + 0,14715 = 0,93254$$

Astfel, probabilitatea ca printr-o extragere aleatorie să fie obținute cel mult 4 erori constituie 0,93254.

Dimensiunea cantitativă a eșantionului ( $n$ ) este o funcție de patru factori – dimensiunea populației ( $N$ ), eroarea tolerabilă ( $TDR^{31}$ ), riscul acceptat de încredere maximă față de controlul intern ( $ARO^{32}$ ) și eroarea așteptată la nivelul eșantionului ( $EPDR^{33}$ ) – care poate scrisă în felul următor:

$$n = f(N; TDR; ARO; EPDR) \leq N \quad (2)$$

De menționat, că primul factor – dimensiunea populației – are o influență cea mai nesemnificativă asupra stabilirii dimensiunii eșantionului, deaceia, în cele mai multe cazuri, el poate fi ignorat.

Dimensiunea inițială a eșantionului pentru o cercetare selectivă calitativă poate fi determinată cu ajutorul unor tabele speciale, ce reprezintă matrici-funcție de eroarea tolerabilă ( $TDR$ ) și eroarea așteptată la nivelul eșantionului ( $EPDR$ ) pentru un nivel dat al  $ARO$  (de obicei, 5% și 10%).

Vom ilustra aspectul practic al metodei eșantionării unității monetare în baza unui exemplu:

**Exemplu.** Se presupune existența unei liste de 178 solduri de datorii comerciale în valoare totală de 17 313 750 lei. Eroarea tolerabilă la nivelul acestei populații este de 10 %, ceea ce corespunde unui număr de 8 conturi ( $8 = 78 \times 10\%$ ); eroarea așteptată la nivelul eșantionului, estimată pe baza experienței din misiunile de audit precedente, este de 1%, iar nivelul de încredere acceptat este de 95%.

Dimensiunea eșantionului, determinată cu ajutorul tabelului pentru  $ARO=5\%$ , constituie 46 unități monetare. La acest nivel al dimensiunii eșantionului avem o probabilitate cumulată (pentru  $0 \leq k \leq 1$ ) de 0,02726 (sau 2,73%) și este mai mică decât nivelul de 5% ce reprezintă limita de eroare suportabilă.

Intervalul de eșantionare se determină prin calcul direct și constituie 376 386 lei = 17 313 750 lei / 46. Acest interval poate fi utilizat la aplicarea cercetării selective sistematice.

**Tabelul 1**

**Lista soldurilor de datorii comerciale (populația auditată)**

Denumire furnizor	Nr.cont	Valoare sold (lei)	Valoare cumulată (lei)	Unități monetare selectate
A	1	21 667	21 667	
B	2	392 613	414 280	1
C	3	1 369 852	1 784 132	3
D	4	700 100	2 484 232	3
E	5	26 900	2 511 132	
F	6	500 000	3 011 132	1
G	7	1 027	3 012 159	
H	8	653	3 012 812	
I	9	92 360	3 105 172	1
J	10	101 000	3 206 172	
K	11	399 012	3 605 184	1
L	12	120 000	3 725 184	
M	13	63 523	3 788 707	

<sup>31</sup> Tolerable deviation rate [2, p.374]

<sup>32</sup> Acceptable risk of overreliance [2, p.374]

<sup>33</sup> Estimated population deviation rate [2, p.375]

Denumire furnizor	Nr.cont	Valoare sold (lei)	Valoare cumulată (lei)	Unități monetare selectate
N	14	815 630	4 604 337	2
O	15	99 001	4 703 338	1
...	...	...	...	...
Xn	178	382 634	17 313 750	1
<b>Total populație</b>		<b>17 313 750</b>		

Sursa: elaborată de autor

Metoda selecției sistematice se poate dovedi uneori neobiectivă, însă se poate afirma cu siguranță că probabilitatea unei erori în acest caz este mică, deoarece sunt selectate unități monetare aleatoare, și nu unități observate. Este puțin probabil ca întreprinderea auditată să plaseze intenționat sau neintenționat elementele colectivității într-un mod care ar influența aria de repartizare a erorilor pentru diferite unități monetare.

Următoarea etapă în procesul de audit este aplicarea procedurilor de audit vis-a-vis de elementele selectate și identificate, în conformitate cu cerințele ISA 500 „Probe de audit”. Procedurile de audit permit determinarea dacă unul sau altul element al eșantionului conține sau nu erori. În cazul auditului conturilor de datorii comerciale, auditorul poate utiliza metoda confirmării prin expedierea agenților economici identificați de eșantion acte de verificare cu rugămintea de a confirma soldul la o anumită dată.

Un moment ce necesită atenție deosebită și raționament profesional din partea auditorului este extrapolarea rezultatelor obținute în procesul aplicării procedurilor de testare. La evaluarea rezultatelor metodei eșantionării în funcție de valoare trebuie de avut în vedere următoarele aspecte:

**Tabelul 2**

**Tipuri de erori, ce pot fi obținute în rezultatul eșantionării în funcție de valoare, și modalități de interpretare a acestora**

Modul de manifestare a erorii	Concluzia
Nici o eroare nu a fost depistată	Pentru un nivel de încredere de 95%, se poate afirma că populația nu conține erori mai mari decât eroarea tolerabilă stabilită (în exemplu – 1 731 375 lei)
Eroarea este mai mică decât mărimea intervalului de eșantionare (376 386 lei)	Este necesară folosirea raționamentului profesional de tip statistic și de extrapolat eroarea depistată la nivelul valorii intervalului
Eroarea este mai mare decât mărimea intervalului de eșantionare (376 386 lei)	Nivelul acestui tip de eroare este cunoscut, deoarece, cu ajutorul metodei eșantionării, au fost identificate toate elementele care conțin acest tip de erori
Erorile de supraevaluare și subevaluare sunt cercetate separat	
Formula clasică de extrapolare a erorii determinate prin audit la nivelul întregii populații poate fi prezentată în felul următor: <b>Total eroare = Interval de eșantionare x (Eroare eșantion / Eșantion)</b> (2)	

Sursa: elaborat de audot în baza [2] și [3].

Metoda eșantionării prin unități monetare, abordată sub aspectul auditului financiar, denotă, fără îndoială, unele avantaje, și anume: această metodă îmbină în sine simplitatea unei cercetări calitative și cuantificarea valorică (în unități monetare) a rezultatului statistic, precum și majorează, în mod iminent, probabilitatea selecției din totalul colectivității auditate a elementelor monetare cu valoare mare, ceea ce conduce, în final, la reducerea costurilor de auditare.

Evident, ca oricare altă tehnică, metoda discutată în prezentul comunicat comportă și anumite dezavantaje, care se conturează sub două aspecte majore:

- Valorile finale ale erorii, bținute la extrapolare, se pot dovedi a fi mult prea mari. În acest caz, auditorul este nevoit să majoreze volumul eșantionului.
- Pot apărea dificultăți la obținerea eșantionului în cazul unor colectivități foarte mari în cazul în care nu există posibilitate de aplicare a tehnicii de calcul.

De asemenea, considerăm că metoda dată poate fi cu ușurință utilizată nu numai la confirmarea soldurilor conturilor de furnizori, dar și la confirmarea rulajelor acestora, dat fiind faptul că unele solduri cu valori mici pot fi generate de rulaje foarte semnificative.

### **Bibliografie**

- 1) International Federation of Accountants-IFAC. Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate audit financiar 2009. București : Irecson, 2009. 876 p.
- 2) Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит.: Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов. Москва: изд. «Финансы и статистика», 2001. 560 с.;
- 3) Coracioni A. Metoda eșantionării în funcție de valoare – aspecte practice. În: Audit financiar, 2010, nr.8/2010, p.47-54;
- 4) Barbăcioru I.C. Teoria probabilităților și statistică matematică. [www.utgjiu.ro/math/cbarbacioru/book/.../c07.pdf](http://www.utgjiu.ro/math/cbarbacioru/book/.../c07.pdf);
- 5) Barbăcioru I.C. Matematici financiare-teorie și aplicații. București: Editura Didactică și Pedagogică, 2004. 276 pag.

## **PROBLEMELE ORGANIZĂRII AUDITULUI ÎN CONDIȚIILE PRELUCRĂRII AUTOMATIZATE A DATELOR**

*Lector superior, dr.*  
**Dumitru GRUMEZA, ASEM**

*The audit process for a computerized accounting system involves five main steps: conducting the initial review (planning the audit); reviewing and assessing internal controls; compliance testing (testing the internal controls); substantive testing (testing the detailed data); and reporting (conclusions and findings). The auditor(s) should reach an understanding with the client concerning the scope and limitations of the audit from the very beginning. This will facilitate the accomplishment of the audit objectives in an effective and efficient manner.*

Un progres semnificativ în activitatea de audit poate fi realizat prin utilizarea tehnicii de calcul, ce crește substanțial productivitatea la auditori. Utilizarea acestei tehnici oferă o eficiență mai mare și o exactitate foarte înaltă a procedurilor de audit. Diversele programe în domeniul contabilității utilizate, de exemplu, oferă posibilitatea pentru a verifica rapid corectitudinea operațiilor în sistemul de salarizare, care este dependentă de complexitatea și calitatea muncii prestate, precum și de a stabili nivelul de competență a personalului.

Cu toate acestea, lipsa unor cercetări științifice corespunzătoare, a literaturii de specialitate cu privire la metodele de control și de audit într-o contabilitate informatizată afectează eficiența controalelor și a procedurilor de audit.

Scopul acestui articol este de a examina problemele și soluțiile care pot apărea în timpul auditului prin utilizarea tehnicii de calcul pentru prelucrarea datelor.

Utilizarea de către entitate a programelor informatice pentru prelucrarea datelor afectează în mod semnificativ metodele de testare aplicate de auditor, astfel încât auditorul, în momentul planificării lucrărilor trebuie să decidă cu privire la activitățile tehnico-organizatorice de a utiliza serviciile unui expert în domeniu.

Practica a arătat că, în cele mai multe cazuri, denaturarea informației este cauzată de erorile soft-ului și bineînțeles eroarea operatorului.

Tipurile de riscuri de audit care rezultă din utilizarea sistemelor informatice de prelucrare a datelor:

- ✓ *tehnice* – acestea sunt legate de aspectele tehnice, aceste riscuri sunt cauzate de performanța slabă a hardware-ului, decalajul dintre hardware și software, lipsa de întreținere corespunzătoare și de monitorizare;
- ✓ *legate de sistemul de procesare a datelor* - pot fi asociate cu erori în proiectarea sistemului, tiraj mic de programe, utilizat într-un mod necorespunzător, utilizarea de programe (software) fără licență. Nu sunt excluse și cazuri de utilizări de programe care nu sunt proiectate pentru contabilitate;
- ✓ *referitoare la organizarea contabilității și controlului* - cauzate de nepregătirea corespunzătoare a personalului care lucrează cu sistemul de procesare a datelor de contabilitate, nemulțumirea operatorilor față de organizarea sistemului de control intern, un sistem slab de protecție împotriva accesului neautorizat la baza de date, sau lipsa acesteia, pierderea de date;
- ✓ *referitoare la calificarea auditorului* - ar putea apărea ca urmare a aprecierii incorecte a sistemului informațional contabil, a testelor incorect construite, interpretarea eronată a rezultatelor.

Diverse situații sau condiții duc la majorarea sau la diminuarea riscului. Există factori care afectează direct nivelul riscului de audit în ceea ce privește prelucrarea automatizată a datelor:

1) riscul apariției erorilor și denaturărilor în contabilitate crește în următoarele cazuri:

- ✓ descentralizarea rețelei de calculatoare;
- ✓ depărtarea mare a calculatoarelor de server;
- ✓ lipsa cunoștințelor în domeniul tehnologiei informaționale a personalului din contabilitate;
- ✓ lipsa controalelor interne asupra funcționării sistemului de date informatice.

2) riscul apariției erorilor și denaturărilor în contabilitate scade în următoarele cazuri:

- ✓ utilizarea sistemelor de prelucrare a datelor licențiate;
- ✓ utilizarea de software moderne;
- ✓ folosirea unui singur sistem de prelucrare a datelor în cadrul entității economice, inclusiv de filialele sale, diviziuni, birouri, filiale.
- ✓ operarea unui software special adaptat pentru entitatea respectivă;
- ✓ există posibilitatea de a consolida anumite forme de control prin utilizarea de programe de calculator special concepute pentru auditor;
- ✓ existența în cadrul entității a politicii adecvate de gestionare a informațiilor;
- ✓ existența în cadrul entității a unui plan pe termen lung și a strategiei privind dezvoltarea continuă a sistemului de prelucrare a datelor informatice.

Cunoașterea sau determinarea erorilor posibile în practică, permite auditorului să identifice cauza originii lor, să se concentreze asupra acestor probleme, să elimine influența acestor erori asupra corectitudinii informațiilor.

Pentru a îndeplini aceste sarcini, auditorul trebuie să dispună de cunoștințe suficiente în domeniul prelucrării automatizate a datelor. Cerințe minime pentru aceasta este de a cunoaște terminologia și abilități de a înțelege secvența operațiilor.

Unii auditori consideră că abilitatea lor de a lucra direct cu tehnica de prelucrare a datelor nu este necesară în cazurile în care sunt implicați experții în acest domeniu. Însă lipsa acestor competențe poate conduce la o formulare greșită a cerințelor pentru tehnicieni și interpretarea eronată a rezultatelor acestora. Experiența practică cu sisteme diferite de prelucrare a datelor e necesară auditorului pentru ca acesta să poată argumenta corect evaluarea utilizării sistemului concret.

Important este răspândirea de client a sistemelor electronice de prelucrare a datelor. În sistemul multifuncțional, utilizat pe scară largă, de obicei, erorile apărute în timpul proiectării sunt eliminate pe parcursul utilizării acestor sisteme datorită avizării proiectantului de către alți operatori.

Sistemul proiectat și dezvoltat într-un singur exemplar la cerințele contabilului-șef al unei entități concrete, de regulă, prezintă un risc ridicat în ceea ce privește posibilele erori și este confuz atât pentru programator cât și pentru contabilul-șef.

Proiectanții sistemelor nu intervin doar pentru a remedia erorile constatate pe parcurs, dar, de asemenea, intervin pentru a actualiza sistemul de prelucrare a datelor la modificarea cerințelor legislației, care variază.

De aceea, factorul important este posibilitatea entității să contacteze în mod operativ proiectantul programului.

Printre aspectele negative ale pieței de software internă a produselor în domeniul contabilității, ar trebui să includă circumstanțele în care proiectarea și dezvoltarea lor se efectuează fără o expertiză independentă corespunzătoare cu privire la modalitățile de îmbunătățire a operațiunilor de control și, practic, nici o coordonare a pieței de software-ul de contabilitate. Soluția este văzută în faptul că toate programele legate de prelucrarea automatizată a datelor în domeniul contabilității, trebuie să se supună unei expertize (examen) independentă, precum și certificarea acestor programe de către autoritățile competente. Doar în urma emiterii de către acest organism a documentului confirmativ programul poate fi utilizat în practică. Această procedură, de asemeni, va facilita legalizarea software-ului intern de contabilitate pe piață, pentru a identifica posibilitățile de operațiuni de control într-un program special, se va reduce riscul de erori de către proiectanții de aplicații și programatori. În plus, această abordare oferă oportunitatea de a face o pregătire reală a auditorilor de a pune în aplicare activități de control în condițiile prelucrării automatizate a informațiilor, deoarece va fi posibil de a planifica procedurile de control, aplicând acestea la un program concret.

#### **Bibliografie**

1. Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI din 16.03.2007 republicată M.O. nr.72-75/230 din 13.04.2012.
2. International Standard on Auditing // Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control;
3. Iachimovschi A., Audit financiar.
4. Ion Florea, Ionela-Corina Macovei, Radu Florea, Maria Berheci. Introducere în expertiza contabilă și în auditul financiar. Editura CECCAR, București, 2008;
5. Grand, B., Verdalle, B., Audit comptable et financier, Ed. Economica, Paris, 1999.
6. Articole de specialitate de pe website-urile IASB ([www.iasb.org](http://www.iasb.org)) și FASB ([www.fasb.org](http://www.fasb.org));
7. Federation des Experts Comptables Europeens // pagina oficială: [www.fee.be](http://www.fee.be).

#### **AN OVERVIEW OF THE IMPLEMENTATION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING AND AUDITING STANDARDS IN AZERBAIJAN**

*Gunel Poladova, Azerbaidjan*

#### **Abstract**

*This article examine the role of auditing in developing markets, presents an overview of the development and the obstacles to implementation of the International Auditing and Accounting Standards in Azerbaijan. The rapid growth of investing and raising capital in the global markets has put new emphasis on the development of international accounting, auditing and ethical standards. The worldwide accountancy profession, together with preparers, users, regulators, and other bodies, has been engaged in the development of high quality standards that can be implemented in the global as well as in the domestic capital markets. The factors that influenced the development are disclosed and analysis of the level of compliance with those standards in Post-Soviet Union countries is considered. The purpose is to gain insight into social expectations for the audit function and the*

*nature of the auditor/client relationship in Azerbaijan. Discussed perceptions that Western style auditing approaches and their appropriate in the Azerbaijan context. The article provides a description of the most common categories of obstacles encountered and a perspective on what should be the focus for successful implementation of International Auditing Standards based on a clear analysis. Also, the paper addresses the challenges to the successful implementation of International Accounting and Auditing Standards based on the comparative analysis.*

Accounting and auditing reforms in transition economies is not a very well explored area. There is always a need for the further research that would go deeper in finding out the degree of compliance and implementation of IFRS and ISA in development. Azerbaijan like all other Post Soviet Union countries is in the process of changing from a command Soviet economy to a market economy. Following the collapse of the Soviet Union and until the mid 1990s, Azerbaijan's economy suffered a dramatic reduction in GDP of about 60 % accompanied by hyperinflation, sharp currency depreciation and rapidly dwindling foreign exchange reserves. The causes of these difficult initial market conditions were the collapse of the Soviet Union and related trade and transport links, sharp negative terms-of-trade shock as suppliers moved to market pricing, the military conflict over the Nagorno-Karabakh issue, and large fiscal deficits financed by money creation.

Accounting in the Soviet Union, which included Azerbaijan, catered to the needs of statistical and tax authorities. It did not provide the information required by securities markets or company managers in a market economy. Nor did it support an economically rational system of enterprise taxation, since many production costs were not deductible for tax purposes (e.g., certain payroll and interest expenses). Located at the crossroads of Eastern Europe and Western Asia, Azerbaijan is a country with an emerging economy and striking contrasts between traditional and modern ways of life. Bounded by the Caspian Sea to the east, Russia to the north, Georgia to the northwest and Iran to the south, Azerbaijan is currently undergoing major structural reforms, and recently established its own stock exchange.

In common with other former Soviet Union countries, Azerbaijan has little history or tradition of using market-based accounting concepts such as going concern, accrual basis, consistency and substance over form. In particular, the Soviet accounting system strictly applied the historical cost convention to record assets – assets that were never revalued. Moreover, provisions for doubtful debts or obsolete inventories were not estimated – doubtful accounts were written off only when they were clearly not collectable. In essence, a risk-free environment was assumed where no thought need be given to valuation of assets or determination of profit. Goods were not bought and sold in a free market and there was no risk of a decline in value. Enterprises did not answer to investors, bankers, or regulators for their performance. Accounting consisted of adhering to a prescribed chart of accounts that was designed to meet the requirements of the central planning system. The primary function of accounting was to record the factual data necessary to assess plan accomplishments, rather than to assess an enterprise's financial situation. The focus of Soviet accounting was more on bookkeeping than on the process of accounting. In fact, they were considered the same thing. Accounting, however, involves much more than bookkeeping. Bookkeeping only entails the recording of economic events while the accounting process includes application of generally accepted accounting standards to identify, measure, record, and report those events and their effect on an enterprise.

The most important fact is that under the Soviet Accounting system, there was no requirement for professional accountants nor an accountancy profession as the Gosplan bookkeeping system of accounting prescribed everything. However the transition of Azerbaijan to a market economy has necessitated the establishment of professional bodies to represent accountants and auditors. The Chamber of Auditors was thus established with legislative support in 1995 while more recently the Association of Certified Accountants was established in 2000. The government of Azerbaijan recognizes the importance of providing quality financial information to attract international investors, and adopted a new accounting law in 2004, mandating the use of International Financial Reporting Standards for public entities effective January 1, 2008.

To support this important change, and as part of its ongoing efforts to assess financial sector vulnerability and development needs, the World Bank commissioned a report on the current state of accounting and auditing standards and practices, and approached CGA-Canada at the beginning of 2005 to participate as an international consultant on the project.

The Accounting Methodology Department (AMD) of the Ministry of Finance (MOF) administers the Law on Accounting 1995, which regulates the maintenance of accounting records and the preparation of balance sheets by business entities and organizations in both the private and public sectors. It also sets out financial reporting requirements. Other relevant laws include the Joint Stock Companies Law 1994, the Enterprises Law 1994, the Banking Law 1996 and the Tax Code 2000. In certain places particularly as regards accounting and reporting arrangements, these laws conflict. For example, the prescriptive nature of the Civil Code 1999 conflicts with the more flexible provisions of the Tax Code 2000. The main reporting requirements for Azeri legal entities are the annual tax return and statutory accounting annual reports that are filed in March-April

This assessment of accounting and auditing practices in Azerbaijan is part of a joint initiative of the World Bank and International Monetary Fund (IMF) to prepare Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSC). The assessment focuses on the strengths and weaknesses of the accounting and auditing environment that influence the quality of corporate financial reporting. The ROSC involves a review of both mandatory requirements and actual practice. It uses International Financial Reporting Standards (IFRS)<sup>1</sup> and International Standards on Auditing (ISA)<sup>2</sup> as benchmarks, and draws on international experience and good practices in the field of accounting and auditing regulation.

The Auditing Law 1995 governs auditing activities in Azerbaijan describing the 'audit conclusion' as an 'estimation of an organization's financial state'.

As of April 2001, 160 individuals and 32 firms were licensed to conduct audits in Azerbaijan (five of these firms being foreign).

As auditing in the former Soviet Union reflected the highly prescriptive nature of the underlying system, it was primarily a verification and checking exercise, with the final accounts being compared to the bookkeeping records.

The Chamber of Auditors began operations in 1996 in accordance with the provisions of the Law on Audit Service 1995. Under these provisions, the Chamber is responsible for overseeing auditing activities in Azerbaijan; licensing individual auditors and auditing firms; issuing auditing instructions, standards and guidance; considering complaints against individuals and auditing firms; consulting the profession on relevant legislative issues; reviewing the compliance of foreign individuals and foreign audit firms with the 'Law on Audit Service 1995'; conducting audits. The Chamber of Auditors may also establish auditing firms. The Chamber of Auditors issues renewable five-year licenses to individuals and firms. Auditing firms must comprise at least three qualified individuals who must be citizens of Azerbaijan although the Chamber of Auditors may accept the qualifications of foreigners, who are licensed to practice in their own countries.

Nowadays, Azerbaijan still has a cash based economy where many transactions between enterprises and individuals are unrecorded, valued and measured. The accounting methods applied often do not fulfill basic standards as conceived in a market economy resulting in impaired economic growth and an underperforming economy.

Azerbaijan must increase its domestic and foreign direct investment in order to achieve the levels of economic growth necessary to revive the economy. One of the main reasons for the reluctance to invest in Azerbaijan is that the system of financial reporting currently used by Azeri enterprises seldom allows potential investors to fully and correctly evaluate the assets, liabilities and performance of the enterprises. Foreign investors often presume that the financial accounting that is done in accordance with Azeri rules, provides limited and distorted information about the real financial condition of the enterprise.

At the same time, many Azeri enterprises require considerable restructuring to become financially viable. There are many enterprises, which are unable to pay employees and creditors due to ineffective management. Many of these enterprises could, however, with some restructuring or

capital raising, become economically viable. The access to timely and accurate information of the individual enterprise is a vital element, not only for the raising of new capital, but also in restructuring exercises.

Finally, the mutually incompatible demands of the accounting and tax systems create a system which results in an over burdensome accounting system which discourages transparency and accountability. The overall transparency and disclosure levels of Azerbaijan's top companies are still low and, in general, bankers and other potential users of financial information do not feel they can "trust" the financial statements presented by potential borrowers.

There are following suggestions for the actions:

- The Chamber of Auditors of Azerbaijan (CoAA) should play an important role in monitoring and enforcing legal requirements pertaining to the role of the auditor as a guarantor of the quality of financial information. This will foster the creation of a profession able to meet the new needs of the reformed economy. To achieve this, the CoAA's operational focus should be revamped, ensuring that it endorses and follows its mandate. A comprehensive quality assurance system, able to effectively monitor and enforce auditor compliance with relevant auditing and ethical standards and independence requirements, should be developed and implemented as part of this effort. The CoAA should have adequate resources to achieve its objectives.
- The monitoring and enforcement functions of the State Committee for Securities (SCS) should be strengthened. The SCS is one of the main financial reporting regulators for companies which issue securities. In 2004, the SCS issued a "Regulation on preparation and presentation of the annual reports of issuers of securities," requiring all such companies to include audited financial statements in their annual report. This is a significant step towards strengthening financial reporting requirements; however, its importance would be lost without proper implementation, including the application of enforcement mechanisms when needed. It should be ensured that the SCS has adequate resources to meet its responsibilities.

There is a strong need to improve the capacity of the accounting and audit professions so that they are able to enhance the quality of financial statements and statutory audits, and promote public trust. The genuine understanding and adoption of these new accounting and auditing requirements is dependent on adequate education and training for preparers, auditors, and regulators. Although there will continue to be the need for training in the requirements of Azerbaijani tax reporting, there must be a greater focus on general purpose financial reporting. There should be made a number of recommendations to address capacity issues, including:

- Encouraging "chief accountants" and other preparers of financial statements in Azerbaijani companies to improve their understanding and application of accrual accounting and IFRS.
- Assisting vocational and academic education institutions with the development of an IFRS and ISA compliant syllabus and training materials, and enhancing the relationships between the accounting profession and universities.
- Strengthening the professional qualification requirements for all individuals who wish to obtain the right to conduct statutory audits in Azerbaijan, drawing upon International Education Standards.

As evidenced by the foregoing, local governments in Azerbaijan are lacking in an internal audit system. The best example for the internal institution is the banking sector. Since the document "Standards on Internal Audit (SIAs)" approved by Protocol #24. of the National Bank of Azerbaijan envisages the formation of internal audit structures in all banks regardless of the type of property. According to the document, the internal audit department in the banks oversees the bank's activity to ensure compliance with the effective legislation as well as normative acts issued by the National Bank of Azerbaijan, the bank's risk adjustment and management, high quality procedures in preparing and applying bank operations, adequacy and precision of accounting information.



But today Azerbaijan lacks appropriate tools required for forming of internal audit of local governments. The point is about the system encompassing the education of internal auditors in the Regulations about internal control over local governments, adoption of professional norms and standards and development of administrative procedures required for internal auditors. Therefore, when speaking about audit requirements, the focus once again will be external audit. External auditors need to act independently in accordance with established auditing standards.

One of the important steps toward implementation of international accounting and auditing standards is new national cooperation plan. This plan has been recently signed on September 5, 2012. That is 5 year anti-corruption plan. It includes: transparency in different spheres of economy and overall human life's. Here are some very important aspects such as prudence and integrity in the issue of licenses, improving the auditing standards, asset recovery, supporting of entrepreneurs activities, perfection of ethics, increasing the professionalism and education for the government employees, and etc. The dramatic changes should be in the sphere of Education and Health. Doubtless, that is the long and complicated process so there is a need to change radically for whole the system. There are all the possibilities for Azerbaijan successfully overcome this process.

The introduction of the national accounting standards (NAS) which were developed mostly from International Financial Reporting Standards (IFRS) and IFRS remains one of the major prerequisites for Azerbaijan on its way to a successful integration into the global economy. The progress in the adoption of the NAS/IFRS has been remarkable during the recent years. According to the data provided by the Ministry of Finance in February 2011 about 87 of 115 public interest entities have already completed a process of adoption of the IFRS, with 4,500 budget organizations and 1,717 municipalities being in process of transition. Change in minds: NAS/IFRS adoption is not merely a technical exercise and requires a change in minds of the stakeholders and even a cultural change. The application of IFRS may frequently lead to the change in financial position and the performance of an entity as compared to previous basis of accounting. The introduction of fair value financial reporting approach may result in a volatile balance sheet and income statement. For instance, the impairment losses and revaluations changes might boost or diminish the equity of an entity and along with that significantly impact the value of assets and liabilities. This volatility might present extra difficulties in the making relevant decisions for the management and shareholders who were not previously exposed to IFRS.

These considerations should shape the arrangements for corporate sector accounting and auditing in Azerbaijan, which need to be reorganized to meet the new needs of an economy undergoing radical transformation. Azerbaijan is moving away from state interventions in the economy (with most enterprises being state-controlled, offering very little accountability to other stakeholders) to one in which the market plays a much greater role. Where hyperinflation once distorted the mobilization of domestic savings in Azerbaijan, greater price stability, controlled inflation, and fiscal discipline, have brought the benefits of the financial markets to the private sector. Currently, Azerbaijan is increasingly integrated itself into the global economy. This means greater needs and opportunities in terms of financial, technical, and intellectual cooperation. This increased access to global financial markets will set new standards in quality of financial information, requiring much greater transparency and consistency with international standards. The accounting and auditing professions will need to change radically to adequately serve the needs of providers and users of financial information and help the market economy grow.

Finally, The road to accounting and auditing transition is challenging but rewarding. Despite of the shortcomings of the transition process described above, the key players in both governmental and private sectors of the Azerbaijani economy have quickly realized that once properly adopted and implemented a new accounting model will help to gain substantial long-term benefits.

## ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МАЛОГО БИЗНЕСА

*Людмила Лапицкая, др.,  
конференциар кафедры  
«Бухгалтерский учет и аудит» МЭА*

Следует отметить, что Международная федерация бухгалтеров (IFAC) уделяет особое внимание бухгалтерскому учету и аудиту финансовой отчетности на малых предприятиях. Об этом прежде всего, свидетельствует разработка МФБ (IFAC) Гада по применению Международных стандартов аудита для малых и средних предприятий. Следует отметить, что это уже третье издание. Первое было разработано в 2007 году Канадским институтом сертифицированных бухгалтеров. Третье издание - в 2011 году.

Прежде чем перейти к аудиту финансовой отчетности малых предприятий, следует рассмотреть критерии отнесения предприятий к сфере малого и среднего бизнеса.

**Таблица 1**

**Критерии отнесения предприятий к сфере малого и среднего бизнеса**

В Республике Молдова в соответствии с законом №. 206 «О поддержке сектора малых и средних предприятий» от 07.07.2006	Согласно критериям, принятым в Европейском союзе	Согласно положениям Международных стандартов аудита
<p><b>Микропредприятием</b> является хозяйствующий субъект, соответствующий следующим критериям: годовая среднесписочная численность работников не более 9 человек, годовая сумма доходов от продаж не более трех миллионов леев, общегодовая балансовая стоимость активов не более трех миллионов лей.</p> <p><b>Малым предприятием</b> является хозяйствующий субъект, соответствующий следующим критериям: годовая среднесписочная численность работников не более 49 человек, годовая сумма доходов от продаж не более 25 миллионов леев, общегодовая балансовая стоимость активов не более 25 миллионов леев,</p> <p><b>Средним предприятием</b> является хозяйствующий субъект, соответствующий следующим критериям: годовая среднесписочная численность работников не более 249 человек, годовая сумма доходов от продаж не более 50 миллионов леев, общегодовая балансовая стоимость активов не более 50 миллионов леев</p>	<p>Комиссией ЕС предложены следующие критерии отнесения фирм к малым : число занятых работников не должно превышать 100 человек ; размер собственного основного капитала должен быть менее 75 млн евро при условии, что доля крупных компаний в уставном капитале фирмы не превышает одну треть.</p>	<p>Малое предприятие представляет собой предприятие, которое отвечает следующим характеристикам:</p> <p>1)малое число собственников и менеджеров (на микропредприятиях собственник и администратор могут быть одним лицом),</p> <p>2)один или несколько признаков:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-повторяющиеся или несложные операции;</li> <li>-простая система учета;</li> <li>-небольшое количество видов деятельности или выпускаемой продукции;</li> <li>-незначительное количество видов внутреннего контроля;</li> <li>-несколько уровней менеджмента с широкой ответственностью в системе внутреннего контроля или же небольшое количество менеджеров с очень большим спектром обязанностей.</li> </ul>

Хотелось бы подчеркнуть, что в Международных стандартах аудита, практически в каждом из них имеются параграфы, относящиеся к особенностям проведения аудита на малых предприятиях. Рассмотрим основные, наиболее важные особенности.

МСА 315 «Идентификация и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды» устанавливает 5 компонентов внутреннего контроля:

1. Среда контроля,
2. Процесс оценки риска предприятием;
3. Информационная система;
4. Процедуры контроля релевантные для аудита;
5. Мониторинг внутреннего контроля

В данном стандарте указывается, что система внутреннего контроля малых предприятий может быть упрощена, не все 5 элементов могут быть ярко представлены, или же некоторые из них могут быть совмещены. Процедуры, оценка и мониторинг внутреннего контроля малого предприятия могут быть оформлены небольшим количеством приказов, инструкций или другой документации. Вместе с тем, стандарт говорит о том, что в случае, если персонал не поменялся и процедуры, информационная система осталась та же, то допускается тестирование оперативного контроля один раз в три года. Так же в данном стандарте уделяется внимание утверждениям руководства по поводу составления финансовой отчетности, остаткам по счетам и транзакциям (наличие, полнота, права и обязанности, классификация, оценка и раскрытие). Международный стандарт предусматривает, что по данным утверждениям аудитор может высказать мнение по каждому виду утверждений отдельно, либо как в случае с малыми предприятиями комбинировано.

МСА 320 «Существенность в планировании и выполнении аудита» определяет, что на уровне финансовой отчетности аудитор должен определить общий уровень существенности, а также производительный уровень, а для остатков по счетам и транзакциям – специфический уровень существенности и специфический производительный уровень. Данные термины (общий и производительный уровень) применяются только в Гиде и не конкретизируются в Международных стандартах аудита.

Достаточно много внимания в МСА уделяется аудиторским процедурам, а также обязанностям аудитора в отношении мошенничества в финансовой отчетности. Этому посвящены следующие стандарты: 240 «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности», 520 «Аналитические процедуры», 530 «Аудиторская выборка».

Следует обратить внимание на особенности планирования аудита для малых предприятий. Так в стандарте 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» указано, что при проведении аудита на крупных предприятиях аудитор должен составить план и программу аудита. Для малых предприятий при планировании аудита достаточно составить меморандум.

Очень важный момент при проведении аудита – документирование. Этому посвящены положения стандарта 230 «Аудиторская документация». Однако следует отметить, что практически в каждом международном стандарте аудита присутствуют параграфы, которые рассматривают вопросы документации в преломлении тех стандартов, где они фигурируют.

С практической точки зрения очень важно содержание таблицы, в части документации, которая представлена в Гиде по применению Международных стандартов аудита для малых и средних предприятий.

**Таблица 2**

**Общие вопросы по применению документации при проведении аудита в соответствии с Международными стандартами аудита**

вопрос	Разъяснения в соответствии с МСА
Кто является собственником и	Собственником является аудиторская фирма, если законодательными актами стран или юрисдикций

<p>может пользоваться аудиторской документацией?</p>	<p>предусматривается, то данные рабочие документы должны быть представлены в соответствующие органы и пользователям</p>
<p>Нужно ли делать копии бухгалтерских документов, или же регистров учета, предприятия, на котором проводится аудит финансовой отчетности?</p>	<p>Нет. Информация по таким документам должна присутствовать в рабочих документах аудитора при проведении выборки или аналитических процедур, или же при обзоре документов. В этом случае в них должна быть включена следующая информация о регистрах учета (дата, исполнитель, номер документа и др.) Вместе с тем, такие важные документы как регистрационные, или же контракты долгосрочные должны быть ксерокопированы</p>
<p>Нужно ли чтобы каждая страница рабочего документа аудитора была подписана его исполнителем или проверяющим со стороны аудиторской фирмы?</p>	<p>Нет. Так как рабочие файлы аудитора должны быть объединены в модули, или же секции, на которых должна быть указана данная информация. А проверяющий со стороны аудиторской фирмы может проверить наиболее важные модули и непосредственно на этих документах поставить подпись о том, что он проверил данные документы.</p>
<p>Должны ли абсолютно все аудиторские суждения быть задокументированы?</p>	<p>Нет. Должны быть задокументированы наиболее важные аудиторские суждения, расчеты, заключения и выводы. Почему именно к такому суждению пришли аудиторы.</p>
<p>Должны ли быть приложены предварительные версии финансовой отчетности, в случае, если они значительно отличаются от окончательного варианта финансовой отчетности?</p>	<p>Нет. Нет требований в сохранении документации в случае, если документация была исправлена до утверждения финансовой отчетности.</p>
<p>Нужно ли документировать не соответствие с требованиями МСА в случае, когда Стандарты МСА не применяются?</p>	<p>Нет. МСА четко в данном случае указывают, что их положения не релевантны тогда, когда их выполнения не требуются или отсутствуют условия их применения.</p>

## ASPECTE PRIVIND AUDITUL MANAGERIAL ÎN CADRUL SISTEMULUI INFORMAȚIONAL ECONOMIC AL ENTITĂȚII

*lect. sup., Iuliana Țugulschi*

*In this article are examined the necessity of the implementation of the managerial audit within the entities that will serve as a basis for exercising the internal control and are described the main components of this system: management accounting and strategic management.*

Gestiunea eficientă a activității unei entități de producție depinde de asigurarea managementului entității cu informații relevante și oportune în procesul decizional. Un rol important în furnizarea informațiilor privind starea și gradul de utilizare a factorilor de producție, rezultatele financiare pe sectoare îi revine contabilității, analizei, controlului și auditului. O atenție prioritară în procesul de management trebuie acordat controlului, deoarece de eficiența acestuia depinde nu doar integritatea bunurilor patrimoniale, dar și gradul de solvabilitate, dat fiind faptul că riscul de faliment este un fenomen destul de răspândit în condițiile economiei de piață.

De regulă, semnificația controlului se prezintă sub forma a două concepții de bază:

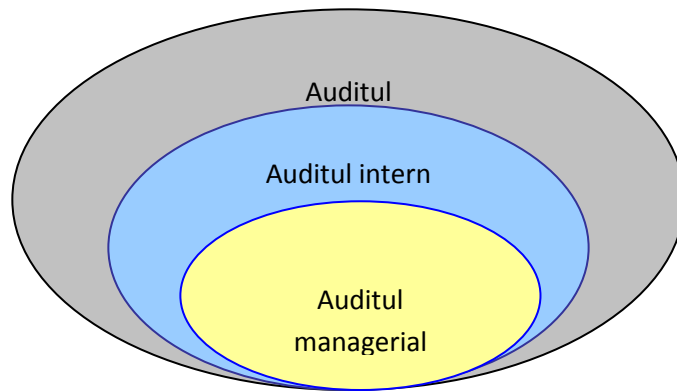
- 1) ca o funcție a gestiunii realizând „legătura inversă” a oricărui proces de management și reprezentând etapa finală și obligatorie în procesul de luare a deciziilor;
- 2) se exercită la fiecare etapă a procesului de gestiune. Potrivit acestei concepții, fondatorul căreia se consideră F. Besta, controlul se divizează în preliminar, curent și ulterior, având un caracter continuu de exercitare la fiecare etapă de realizare a deciziilor manageriale.

Controlul ca element a sistemului de gestiune se manifestă în funcție de scopurile prestabilite. Odată cu modificarea scopurilor, trebuie să se modifice și elementele controlului. Totodată pentru ca controlul să corespundă cerințelor de eficiență definirea scopurilor trebuie să succeadă cu implementarea unui șir de măsuri organizatorice de exercitare a acestuia în sistem. În acest context, o atenție sporită trebuie acordată metodicii de organizare a controlului în scopuri interne și anume controlului intern.

La momentul actual la majoritatea entităților de producție persistă problema evaluării corespunderii controlului intern al entității cerințelor informaționale al diferitor utilizatori ai informației contabile. În literatura de specialitate această problemă nu este dezvoltată pe deplin și din aceste considerente în practică se resimte insuficiența metodicilor ce ar permite evaluarea controlului intern din punct de vedere al plenitudinii și eficienței acestuia.

Entitățile deseori se confruntă cu problema utilizării iraționale a factorilor de producție, dat fiind faptul că informația utilizată în procesul de gestiune în mare parte nu corespunde cerințelor operativității și oportunității. Ca rezultat, managerii de diferite nivele nu pot reacționa în mod operativ în vederea înlăturării lacunelor depistate, căutarea rezervelor interne de majorare a eficienței sistemului de control intern, precum și luare la timp a deciziilor. În practică, în cadrul entităților de producție de funcțiile controlului intern, de regulă, este împuternicit personalul anumitor subdiviziuni, însă pentru ca controlul intern să fie eficient și adecvat scopurilor propuse de management acesta trebuie organizat în sistem.

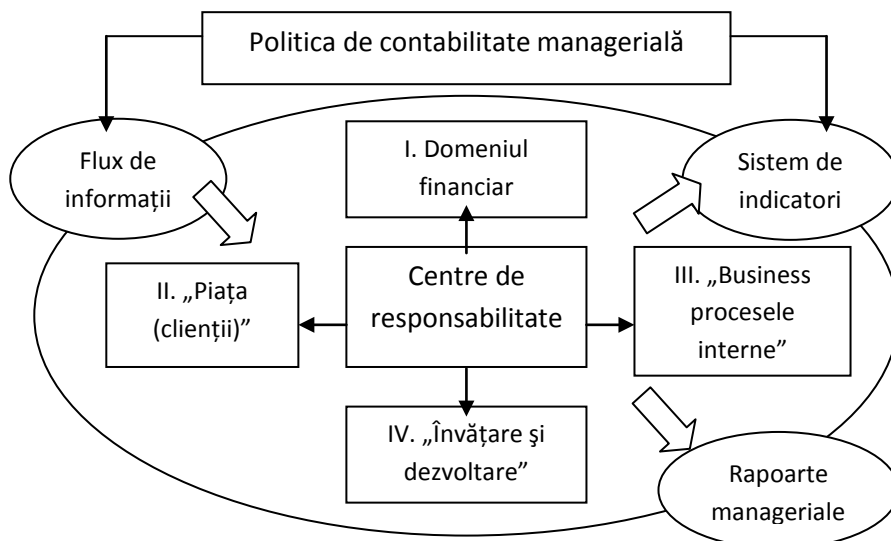
Eficiența controlului intern este testată de auditul extern și intern. În RM normele metodologice privind exercitarea auditului intern sunt stipulate în SNA și SNAI. Potrivit prevederilor SNA 110 auditul intern reprezintă unul din serviciile agentului economic ce efectuează expertiza activității acestuia și deține așa funcții ca: examinarea, evaluarea și monitorizarea adecvării și eficienței sistemelor contabil și de control intern [1]. Obiectul auditului intern îl reprezintă entitatea în ansamblul ei, iar auditul procesului de producție reprezintă o parte componentă a acestuia. Considerăm că în cadrul auditului intern trebuie evidențiat auditul managerial. Locul acestuia în cadrul auditului poate fi prezentat în felul următor:



**Figura 1. Interacțiunea diferitor tipuri de audit în cadrul sistemului informațional economic**

Din figura prezentată se observă că auditul managerial reprezintă o parte componentă a auditului intern. Este de menționat că pentru practica autohtonă auditul managerial este un termen nou. Din acest motiv, un prim pas în implementarea acestuia îl reprezintă recunoașterea rolului și sferei de cuprindere a acestuia de către managementul entității. La etapa actuală se consideră că sarcinile auditului contabilității manageriale sunt conforme cu cele ale auditului extern. Acestuia i se atribuie așa sarcini ca: determinarea și contrapunerea indicatorilor social-economici și financiari efectivi cu cei normativi; elaborarea recomandărilor privind diminuarea abaterilor constatate în vederea atingerii scopului scontat. În practica autohtonă unele funcții ale auditului contabilității manageriale sunt exercitate fragmentar de către economiști sau analiști.

În opinia noastră, la temelia auditului managerial trebuie să se afle concepția managementului strategic, care presupune gestionarea eficientă a entității în vederea realizării perspectivei de lungă durată. Implementarea concepției date în practica contabilă impune crearea unei subdiviziuni distincte - secției de management strategic, care în opinia savanților americani Caplan R. și Norton D. [3] trebuie să aibă drept scop prioritar adecvarea activității entității scopurilor strategice prin exercitarea unui control permanent la nivelul diferitor subdiviziuni structurale (centre de responsabilitate), luând ca bază metoda Balanței Scorecard (BSC). Componentele de bază ale metodei sunt prezentate în figura de mai jos.



**Figura 2. Organizarea evidenței pe centre de responsabilitate prin prisma BSC**

După cum se observă din figura prezentată atingerea scopurilor strategice ale entității potrivit metodei BSC are la bază următoarele direcții: domeniul financiar, piața, procesele interne și posibilitățile de învățare și dezvoltare. În acest context, considerăm că monitorizarea aspectelor date trebuie pusă în sarcina auditului managerial.

Obiectivele de bază ale auditului managerial trebuie să-l constituie procesul de gestiune a entității în concordanță cu scopurile strategice și în opinia noastră trebuie să cuprindă următoarele componente:

1) *contabilitate managerială* având drept direcții prioritare:

- auditul sistemului existent de evidență a costurilor în conformitate cu exigențele informaționale ale conducerii;
- evaluarea corespunderii metodelor de ținere a contabilității manageriale metodologiei prevăzute de politica de contabilitate;
- standardizarea terminologiei aplicate în scopuri manageriale;
- optimizarea sistemului bugetar și de exercitare a controlului bugetar;
- elaborarea propunerilor de raționalizare a rapoartelor manageriale în procesul de fundamentare a deciziilor;
- formularea recomandărilor privind perfecționarea procedeelelor contabilității manageriale;
- monitorizarea procesului de implementare a recomandărilor de audit managerial;
- informarea managementului entității în cazul descoperirii pe parcursul realizării misiunii de audit managerial a indiciilor potențialelor fraude.

2) *management strategic* având drept direcții prioritare:

- elaborarea și gestionarea strategiilor de dezvoltare a activității entității;
- evaluarea continuă a stării controlului intern în vederea adecvării acestuia scopurilor strategice și tactice, formularea recomandărilor de îmbunătățire a acestuia;
- verificarea actualității strategiilor adoptate și corectarea acestora în funcție de modificările survenite pe piață;
- coordonarea implementării strategiei prin aducerea la cunoștință a prevederilor acesteia tuturor subdiviziunilor structurale ale entității;
- acordarea asistenței subdiviziunilor entității la elaborarea hărții indicatorilor metodei BSC în concordanță cu scopurile strategice;
- analiza indicatorilor financiari și non-financiari ai metodei BSC pe subdiviziuni, centre de responsabilitate;
- petrecerea ședințelor ce vizează aspectele strategice, stabilirea noului plan de acțiuni și urmărirea realizării acestuia;
- acordarea sprijinului solicitat de management în pregătirea informațiilor Consiliului de administrație;
- realizarea măsurilor legate de dezvoltarea strategiilor pe termen scurt și lung.

După cum reiese din informația prezentată sfera de cuprindere a auditului managerial constă nu doar în evaluarea corespunderii metodelor de ținere a contabilității manageriale metodologiei prevăzute de politica de contabilitate; gestionarea sistemului de bugete și rapoarte manageriale, perfecționării procedeelelor interne ale contabilității manageriale, dar și în exercitarea unor funcții specifice managementului strategic. După cum arată practica contabilă internațională succesul unei afaceri este posibil nu doar prin stabilirea strategiei de dezvoltare a entității, ci prin monitorizarea continuă a procesului de implementare a acesteia. Aceasta este posibil prin urmărirea indicatorilor ce stau la baza implementării strategiei, și anume a hărții indicatorilor metodei BSC. Totodată acești indicatori trebuie revăzuți cel puțin o dată pe an în vederea corespunderii obiectivelor entității.

Din cele expuse mai sus, propunem următoarea definiție a auditului managerial – *unul din serviciile agentului economic ce efectuează expertiza sistemului contabilității manageriale și deține așa funcții ca: examinarea, evaluarea și monitorizarea adecvării și eficienței sistemului de evidență a costurilor și a strategiilor stabilite la nivel de entitate.*

Dat fiind faptul că auditul managerial reprezintă o parte componentă a auditului intern al entității considerăm că la exercitarea acestuia se va ține cont de procedeele și metodele recomandate de standardele naționale de audit, standardele naționale de audit intern și alte acte legislative în vigoare, precum și de procedeele și metodele proprii. În vederea organizării adecvate a auditului managerial, selectarea procedeelelor de audit necesare și suficiente pentru obținerea dovezilor de audit trebuie respectate caracteristicile calitative prevăzute de SNC, standardele naționale de audit, precum

și de a ține cont de principiul raționamentului profesional. Un model de caracteristici calitative inerente auditului costurilor și calculării costului de producție este prezentat în figura de mai jos.



Auditului managerial îi revin și unele funcții de bază inerente auditului financiar cum ar fi: formularea concluziilor și recomandărilor de audit privind autenticitatea datelor auditate; aprecierea plenitudinii și oportunității înregistrării operațiunilor economice înregistrate. În același timp, spre



deosebire de auditul financiar, scopul principal al căruia este de a confirma autenticitatea situației economico-financiare, auditul managerial are ca scop de a comunica conducerii propuneri de îmbunătățire a eficienței activității entității bazate pe propuneri concrete de optimizare a sistemului de calculare a costului și asigurarea sprijinului în procesul de implementare a scopurilor strategice a entității. Din categoria beneficiarilor auditului managerial fac parte proprietarii afacerii, membrii consiliului de supraveghere, comisiei de cenzori ș.a. care doresc să dispună de o evaluare obiectivă și independentă a activității.

#### **Bibliografie**

1. Caraiani C. Contabilitate de gestiune și control de gestiune. București: Editura Universitară, 2008, 419 p.
2. Standardul Național de Audit 110 “Terminologia folosită în standardele naționale de audit”, <http://www.afamaudit.md>;
3. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. [www.coso.org](http://www.coso.org);
4. Kaplan R. Norton P. Creating the Office of Strategy Management. [www.hbs.edu](http://www.hbs.edu).

# SECȚIA III. MODERNIZAREA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE ȘI ANALIZEI FINANCIAR-CONTABILE ÎN CONDIȚIILE ECONOMIEI CONCURRENTIALE

## CONSIDERAȚII PRIVIND ANALIZA ECHILIBRULUI FINANCIAR AL ÎNTREPRINDERII

*Nicolae Balteș, prof. univ., dr., Universitatea „Lucian Blaga” din Sibiu  
Alina Teodora Ciuhureanu, conf. univ., dr., Universitatea „Româno-Germană” Sibiu*

### **Abstract**

*The financial balance of the enterprise appears as the equality between needs and financial resources. Financial needs are divided into categories of priority, which means that the microeconomic financial balance should be a structural balance reflecting a state at a given moment, thus being the static financial balance. However, since the enterprise is regarded as a system, a mechanism where various connections are established between the different structures, the financial balance should also be regarded as a dynamic and a functional equilibrium.*

### **1. Generalități privind obiectivele analizei echilibrului financiar**

Realizarea obiectivului major al unei întreprinderi (maximizarea valorii sale) poate avea loc numai în condițiile unei activități profitabile și de menținere a echilibrului financiar, respectiv a unei egalități dintre sursele financiare și mijloacele economice necesare desfășurării activității de exploatare pe termen lung și scurt. Analiza financiară evidențiază modalitățile de realizare a echilibrului financiar având ca obiective:

- echilibrul pe termen lung – se compară capitalul permanent (resurse permanente) cu activele imobilizate nete (utilizări permanente) rezultând fondul de rulment (FR);
- echilibrul pe termen scurt – se compară activele circulante (utilizări temporare) cu obligațiile pe termen scurt (surse temporare), prin intermediul indicatorului necesar de fond de rulment (NFR);
- echilibrul curent – se compară fondul de rulment cu necesarul de fond de rulment, rezultatul fiind trezoreria netă (T).<sup>34</sup>

### **2. Analiza echilibrului financiar pe baza corelației fond de rulment - necesar de fond de rulment - trezorerie netă**

**Fondul de rulment** reprezintă un concept des utilizat de către analiștii financiari întrucât permite aprecierea condițiilor echilibrului financiar. Echilibrul financiar rezultă din comparația dintre lichidități și exigibilitatea datoriilor, cu respectarea regulii tradiționale a echilibrului financiar potrivit căreia, utilizările trebuie să fie finanțate din sursele rămase la dispoziția întreprinderii o perioadă de timp egală cu durata de viață a acestor utilizări.

În teoria economică s-au impus două concepte ale fondului de rulment, funcție de tipul bilanțului utilizat pentru calculul său. Aceste concepte se referă la :

- fondul de rulment financiar (FRF) sau net, calculat pe baza bilanțului financiar;
- fondul de rulment net global (FRNG), calculat pe baza bilanțului funcțional.

Fondul de rulment net (financiar) se calculează în baza bilanțului financiar care prezintă atât activul cât și pasivul sub forma a două mari mase compacte :

- o masă relativ permanentă, cu o durată de utilizare mai mare de 1 an, pentru activ, reprezentată de activul imobilizat iar pentru pasiv de capitalul permanent;

<sup>34</sup> Stark Lorent, Pantea Ioan Marius, *Analiza situației financiare a firmei. Elemente teoretice și studiu de caz*, Editura Economică, București, 2001, pag. 151.

- o masa mobilă cu durată de utilizare mai mică de 1 an, formată din activul circulant în partea de activ și de obligațiile pe termen scurt în partea de pasiv.

Partea de sus a bilanțului financiar reflectă structura financiară prin stabilitatea componentelor sale iar partea de jos reflectă conjunctura, ciclul de activitate al întreprinderii.

Se pun în evidență două reguli principale ale finanțării:

- nevoile permanente de alocare a resurselor financiare, să fie acoperite din surse permanente (capitaluri permanente), îndeosebi din capitaluri proprii;
- nevoile temporare să fie acoperite din surse temporare.

Modul de calcul al fondului de rulment, are în vedere cele două părți ale bilanțului financiar:

a. partea de sus a bilanțului financiar, formată din resurse și utilizări permanente. Se calculează ca diferență între capitalul permanent și activele imobilizate nete. În acest caz fondul de rulment exprimă excedentul de resurse permanente care asigură finanțarea nevoilor permanente. Excedentul de resurse permanente degajat din partea superioară a bilanțului este utilizat pentru acoperirea nevoilor din partea de jos a bilanțului, fiind destinat reînnoirii activelor circulante.

b. partea de jos a bilanțului financiar, formată din surse și utilizări temporare. Se calculează ca diferență între activele circulante și datoriile totale pe termen scurt. În această accepțiune, fondul de rulment evidențiază surplusul de active circulante în raport cu datoriile temporare, respectiv partea din activele circulante finanțate de resursele temporare.

Determinarea fondului de rulment prin cele două modalități evidențiază două aspecte complementare:

- stabilirea mărimii fondului de rulment pe baza părții de sus a bilanțului reflectă modul cum structura financiară a întreprinderii influențează procesul de formare a surselor de finanțare aferente procesului de exploatare;
- stabilirea mărimii fondului de rulment pe baza părții de jos a bilanțului reflectă în termeni concreți problema solvabilității viitoare a întreprinderii, indicatorul căpătând semnificația unui excedent de lichidități potențiale sau marja de siguranță care poate atenua riscurile activității de exploatare.

**Necesarul de fond de rulment** reprezintă partea din necesarul de exploatare care nu este asigurată din sursele de exploatare și este expresia realizării echilibrului financiar pe termen scurt, dintre necesarul și sursele curente.

Asemenea fondului de rulment, necesarul de fond de rulment se poate calcula pe baza celor două tipuri de bilanț: financiar și funcțional. Relația de calcul a necesarului de fond de rulment este diferită, funcție de tipul de bilanț utilizat, astfel:

a) Pentru bilanțul funcțional:

$$NFR = \left[ \text{Active circulante} - \left( \begin{array}{c} \text{Disponibilități} \\ + \\ \text{Plasamente} \end{array} \right) \right] - \left[ \text{Datorii pe termen asurt} - \left( \begin{array}{c} \text{Credite de} \\ \text{trezorerie} \\ + \\ \text{Sold creditor} \\ \text{al contului} \\ \text{curent} \end{array} \right) \right]$$

b) Pentru bilanțul financiar.

Bilanțul financiar permite reflectarea separată a activului și pasivului de exploatare pe de o parte, și a activului și pasivului în afara exploatării pe de altă parte, ceea ce conduce la evidențierea necesarului de fond de rulment sub două aspecte: necesar de fond de rulment din exploatare (NFRE) și necesar de fond de rulment din afara exploatării (NFRAE)

Necesarul de fond de rulment din exploatare se determină ca diferență între necesitățile ciclice și resursele ciclice de exploatare. Necesitățile curente de exploatare sunt direct legate de ciclul de exploatare și cuprind: stocuri de materii prime și materiale consumabile; stocuri în curs de aprovizionare; producție în curs de execuție; produse; stocuri aflate la terți; animale; mărfuri;

ambalaje; avansuri acordate furnizorilor; clienți și conturi asimilate; cheltuieli efectuate în avans privind activitatea de exploatare. Resursele ciclice de exploatare cuprind datoriile de exploatare și anume: furnizori și conturi asimilate; avansuri primite de la clienți; datorii fiscale și sociale; alte datorii de exploatare cu bugetul statului; venituri înregistrate în avans din exploatare.

Necesarul de fond de rulment din afara exploatării este reprezentat de partea din necesarul de fond de rulment care nu este în legătură cu activitatea de exploatare. Se determină ca diferență între necesitățile ciclice în afara exploatării și resursele ciclice din afara exploatării. Așadar, necesarul de fond de rulment este reprezentat de suma celor două componente ale sale:

În activitatea unei întreprinderi pot apărea următoarele situații în ceea ce privește necesarul de fond de rulment:

a)  $NFR > 0$ ; Active ciclice  $>$  Pasive ciclice.

Această situație semnifică un surplus de nevoi temporare în raport cu resursele temporare. Poate fi considerată o situație normală dacă este determinată de politica de investiții a întreprinderii sau dacă este datorată creșterii volumului vânzărilor sau măririi ciclului de fabricație ca urmare a creșterii complexității produselor fabricate. Poate fi considerată o situație necorespunzătoare dacă este determinată de existența unui decalaj între lichiditatea activelor circulante și exigibilitatea datoriilor din exploatare sau de existența unor stocuri fără mișcare sau cu mișcare lentă.

b)  $NFR < 0$ ; Active ciclice  $<$  Pasive ciclice.

Necesarul de fond de rulment fiind negativ semnifică un surplus de resurse temporare în raport cu nevoile temporare. Este considerată o situație pozitivă, normală dacă se datorează accelerării vitezei de rotație a stocurilor și creanțelor sau angajării unor datorii de exploatare cu termene de plată mai relaxate.

c)  $NFR = 0$ ; Active ciclice = Pasive ciclice.

Acest caz apare foarte rar în practica economică, sunt rare situațiile în care nevoile temporare ale întreprinderii să fie egale cu resursele temporare, având în vedere caracterul permanent dinamic al activităților desfășurate de entitățile economice.

Dacă se are în vedere modul de calcul al necesarului de fond de rulment, nivelul acestuia este influențat de volumul nevoilor temporare și al resurselor temporare, altfel spus de nivelul activității de exploatare a întreprinderii, nivel care determină în mare măsură volumul cifrei de afaceri.

**Trezoreria** la nivelul unei întreprinderi reprezintă imaginea numerarului și echivalentelor de numerar apărute din evoluția curentă a încasărilor și plăților, respectiv din plasarea excedentului monetar. Analiza trezoreriei presupune determinarea echilibrului financiar pe termen scurt, rezultat din comparația unei mărimi relativ constante (fondul de rulment) cu o mărime fluctuantă (necesarul de fond de rulment). Printre modalitățile de determinare a trezoreriei, distingem:

a. ca diferență între fondul de rulment și necesarul de fond de rulment. Această modalitate de calcul arată că nivelul trezoreriei depinde de: fondul de rulment și anume de factorii de influență ai acestuia, respectiv capitalurile permanente și activele imobilizate nete; necesarul de fond de rulment care este influențat în principal de factorii ce acționează asupra activității de exploatare, respectiv activele de exploatare și pasivele de exploatare. Calculată astfel, trezoreria permite la un moment dat, determinarea echilibrului financiar între fondul de rulment și necesarul de fond de rulment.

b. ca diferență între trezoreria de activ și trezoreria de pasiv. Trezoreria de activ cuprinde disponibilitățile bănești în conturile de la bănci și în casierie, în lei și valută iar trezoreria de pasiv cuprinde creditele curente și soldul creditor al conturilor de la bănci.

Trezoreria este expresia desfășurării unei activități eficiente sau ineficiente a întreprinderii, putându-se înregistra următoarele situații:

a)  $T > 0$  (trezorerie pozitivă);  $FR > NFR$

Este rezultatul echilibrului financiar curent al întreprinderii și reflectă nivelul superior al fondului de rulment față de necesarul de fond de rulment. Trezoreria pozitivă se concretizează în disponibilități bănești în conturi la bănci și/sau în casierie, adică în existența de lichidități care-i permit întreprinderii rambursarea datoriilor pe termen scurt și efectuarea de plasamente, altfel spus creșterea autonomiei financiare pe termen scurt.

b)  $T = 0$  (trezorerie nulă);  $FR = NFR$

Stricta egalitate dintre fondul de rulment și necesarul de fond de rulment nu poate fi decât o situație pasageră. Practica demonstrează că în fapt, o trezorerie nulă poate oricând să devină pozitivă sau negativă.

c)  $T < 0$  (trezorerie negativă);  $FR < NFR$

Această situație evidențiază un dezechilibru financiar, întrucât nevoia de fond de rulment nu poate fi finanțată în întregime din resurse permanente, apelându-se la împrumuturi și credite bancare care conduc la creșterea gradului de îndatorare. Reflectă o situație nefavorabilă pentru întreprindere, concretizată într-un nivel mai scăzut al lichidității. Se impune o monitorizare atentă a influențelor factorilor care au condus la această stare și diminuarea sau eliminarea acestor influențe.

### 3. Concluzii

O apreciere a echilibrului financiar al unei întreprinderi și o evaluare a stării acestuia se poate baza nu doar pe analiza fondului de rulment, a necesarului de fond de rulment și a trezoreriei, ci trebuie completată cu analiza indicatorilor de lichiditate, solvabilitate, profitabilitate, îndatorare – considerați indicatori de bonitate financiară, dar și cu alți indicatori ce exprimă modul de gestionare a întreprinderii.

### Bibliografie

1. Balteș Nicolae, Analiză și diagnostic financiar, Editura Universității “Lucian Blaga” din Sibiu, 2010
2. Ciuhureanu Alina, Management financiar, Editura Universității “Lucian Blaga” din Sibiu, 2009
3. Stark Lorent, Pantea Ioan Marius, Analiza situației financiare a firmei. Elemente teoretice și studiu de caz, Editura Economică, București, 2001

## АНАЛИЗ ЗАТРАТ В ГОСТИНИЧНОМ БИЗНЕСЕ–НЕПРЕМЕННОЕ УСЛОВИЕ ДЛЯ ПРИНЯТИЯ ОПТИМАЛЬНЫХ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

*Конф.унив., Людмила Гаврилюк, МЭА, Кишинэу  
Доцент Галина Воронцова, СПбГЭУ, Санкт-Петербург*

*Il s'agit de l'analyse des coûts et des charges des unités hôtelières et leur classement entre coûts fixes et coûts variables, ainsi que charges relevantes et non-relevantes avant de prendre des décisions ayant trait aux prix de chambre, pour élaborer un système de motivation du personnel.*

Основной источник доходов гостиницы является функцией от числа занятых номеров и от достижимой цены номера. Следовательно, определяющим фактором размера дохода гостиницы являются применяемые цены. Поэтому от верно принятых решений относительно цены номера зависят многие показатели деятельности гостиницы.

Номерной фонд (вместимость) имеет фиксированный размер и является одной из ключевых характеристик. Это неотъемлемый экономический показатель работы отеля, который используется при расчете коэффициента загрузки, номерных тарифов и т.д.

Главная трудность в гостиничном бизнесе состоит в том, что гостиницы не могут подстраиваться под изменения спроса, увеличивая или уменьшая предложение. Поэтому менеджерам гостиниц приходится особенно внимание уделять спросу и величине переменных затрат. Невозможность увеличения числа мест в гостинице в пиковые периоды и уменьшения в низкий сезон характеризует слабую эластичность предложения, в связи с чем, возникает необходимость управления спросом и одним из его основных инструментов выступает цена. При этом задача гостиниц состоит не только в том, чтобы создать продукт высокого качества, но и суметь реализовать его по цене, обеспечивающей целесообразность его создания.

Ценообразование представляет собой инструмент позволяющий осуществлять рыночную стратегию на предприятии. На большинстве предприятий ценообразование строится по принципу «затраты плюс», поэтому политика ценообразования включает в себя систему учета затрат и информационную базу предприятия.

Менеджеры гостиниц, используя знания прошлых тенденций и умение предвидеть будущие изменения, должны прилагать усилия для подбора наиболее оптимального варианта возможных уровней цен для различных категорий постояльцев[1]. Это приведет к наиболее высокой средней цене за номер. Данная деятельность требует оценки конкурентоспособности гостиницы и сочетания уровня загрузки и средней цены номера, которые можно достичь при ожидаемых рыночных условиях. Только таким образом, для данного уровня заполняемости гостиница может обеспечить более высокие возможные доходы с номерного фонда.

Следует отметить, что загрузка и средняя цена за номер весьма значительно различаются в зависимости от сезона и структуры спроса. Это приводит к тому, что многие гостиницы прогнозируют загрузку и цены отдельно для каждого сезона, а иногда и для отдельных дней предстоящего года. Например, по данным таблицы 1 можно видеть, что в Санкт-Петербурге пик цен, приходится на «разгар» белых ночей и праздник «Алые паруса» [3]

*Таблица 1.*

**Цены на проживание (рублей) в Courtyard by Marriott St. Petersburg Vasilievsky Hotel на 2012 год**

Даты заезда Номера	01.01 - 03.04 15.10 – 31.12	04.04 – 15.05 16.07 – 14.10	16.05 – 15.07	15.06 – 18.06
Deluxe	4500	6500	8500	19000
Studio	7000	9000	11000	25000
Junior Suite	9500	11500	13500	35000
Suite	12000	14000	16000	45000

Прогноз загрузки отеля, который включает ожидаемое количество гостей за каждый день, представляет ожидаемый объем продаж гостиницы на следующий период.

В зависимости от загрузки, поступает доход от других услуг, предлагаемых гостиницей, так называемых дополнительных услуг. Например, степень занятости номеров и число гостей оказывают прямое влияние на то, сколько завтраков служба обслуживания номеров должна будет доставить, и сколько посетителей можно будет ожидать вечером в ресторане. Отсюда следует, что для того, чтобы точно подсчитать расходы на необходимый объем питания требуется точный прогноз загрузки и числа гостей.

Гостиницы с хорошо поставленным управлением уделяют повышенное внимание связи доходов и расходов. После первоначального прогноза объема бизнеса (загрузка, количество гостей и количество заказов) следующим процессом является расчет затрат[2].

Управление затратами - это один из элементов управления доходами гостиницы, так как ценообразование в гостиничном бизнесе строится по принципу «затраты плюс»

Между нижней, равной сумме переменных (прямых) расходов, и верхней ценой существует целый спектр "возможных" цен, и искусство менеджеров по продажам и маркетингу состоит в том, чтобы установить реальную конкурентоспособную цену на пакет услуг.

Гостиница стремится установить такую цену, которая покрывала бы все затраты на производство, распределение и продвижение продукта. Кроме покрытия затрат, цена должна быть достаточно велика, чтобы обеспечить соответствующую норму прибыли для инвесторов.

Примерное относительное соотношение расходов на единицу дохода в процентах средневропейской гостиницы следующее[4]:

- заработная плата – 35-40%;

- закупка провизии для ресторана – 10%;
- закупка напитков – 2-5%;
- процент по кредиту – 4-6%;
- амортизация – 6-7%;
- маркетинг и реклама – 3-5%.

Затраты в свою очередь определяют уровень и структуру себестоимости гостиничного продукта. На гостиничном рынке особенно важным для исследования с точки зрения управленческого учета представляется вопрос определения переменных затрат в себестоимости, так как величина постоянных затрат в релевантном диапазоне не подвержена влиянию управленческих процессов и решений.

К переменным затратам относятся переменная часть заработной платы (премии, выплачиваемые в зависимости от процента загрузки), а также другие расходы, которые меняются в зависимости от уровня деятельности.

К постоянным затратам можно отнести фиксированную часть заработной платы персонала с начислениями, которая относится к постоянной части, т.е. должностному окладу, амортизационные отчисления, управленческие расходы и т.п.

Эксплуатационные расходы по содержанию и ремонту номерного фонда, а также коммунальные услуги содержат в себе как постоянную, так и переменную часть, которая варьируется в зависимости от заполняемости гостиницы.

На наш взгляд, наиболее важным моментом для любой гостиницы является детализированный анализ всех затрат и расходов и классификация их на переменные и постоянные для каждого определенного периода. Например, оплата труда и закупки продуктов питания меняются в зависимости от уровня активности в гостинице. Уровень активности гостиничного бизнеса (т.е. число занятых номеров, число гостей и количество оплаченных счетов) влияет на число горничных, клерков, официантов, количество постельного белья, которое необходимо будет сдать в стирку и многое другое[5].

Анализ затрат, с их разбивкой на переменную и постоянную составляющие, и взаимосвязи с объемом деятельности и прибылью позволяет ответить на следующие вопросы:

- какова минимальная цена за номер при определенной степени загрузки гостиницы,
- сколько номеров необходимо продать при определенном уровне затрат для достижения точки безубыточности,
- сколько номеров необходимо продать при определенном уровне затрат для достижения желаемой прибыли и т.д.

Анализ затрат с их разбивкой по центрам затрат (в соответствии с международной или собственной классификацией предприятия) позволяет оценить эффективность деятельности отдельных подразделений гостиницы, разработать систему материального поощрения ответственных за тот или иной центр.

Управленческие решения в процессе деятельности гостиницы принимаются на основе плановой, учетной, аналитической и других видов информации. Основные функции управления – это контроль и регулирование. Они осуществляются при сопоставлении плановых данных и сведений оперативного учета. А планирование, контроль и анализ затрат являются ключевыми в условиях рыночной экономики.

### **Библиография**

1. КАБУШКИН И.И., БОНДАРЕНКО Г.А. Менеджмент гостиниц и ресторанов. - Минск: Новое знание, 2009.
2. ОГВОЗДИН В.Ю. Управление качеством. Основы теории и практики. - М.: Изд-во «Дело и Сервис», 2008.
3. Российские гостиницы в цифрах // Турбизнес. - 2012. - №07.
4. [www.spbgid.ru](http://www.spbgid.ru) – интернет-журнал "Saint Petersburg Business Guide".
5. [www.tourbus.ru](http://www.tourbus.ru) – интернет-журнал "Турбизнес".
6. [www.unwto.org/ru](http://www.unwto.org/ru) – сайт Всемирной Туристской Организации.

**ABORDAREA ORGANIZĂRII MANAGERIALE PE BAZĂ DE SISTEM.  
REPERE TEORETICO-PRACTICE PRIVIND FONDURILE  
BUGETARE ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE DIN ROMÂNIA**

*Demidov N., drd., România  
Ștahoșchi A., dr., conf.univ., ASEM*

**Abstract**

*Financial management is seen both by the producers and users of information in the accounts as market financial and accounting information to meet the demand and supply of such goods. Producers accounting information is tender and is property entities, after the financing is divided into business units, public institutions and non-governmental organizations.*

*Management organizations, regardless of their typology - size, industry, and so on, have their own management system. Management system is that institutional framework where there is realization management process, facilitating or hindering its development. Efficient management process depends to a decisive extent on how it is designed and institutionalized management system within the organization.*

Organizațiile manageriale, indiferent de tipologia acestora - dimensiune, domeniu de activitate, etc., își au propriul *sistem de management*. Sistemul de management reprezintă acel cadru instituțional unde are loc realizarea procesului de management, facilitând sau îngreunând derularea acestuia. Eficientizarea procesului managerial depinde în măsură decisivă de modul în care este proiectat și instituționalizat sistemul managerial în cadrul organizației [1, p.7].

De regulă, peste 85% din probleme în orice organizație apar din cauză defectelor sistemului, dar nu din cauza greșelilor admise de unele persoane. În realitate (tradițional), însă, *aceste deficiențe se atribuie comportamentului (greșelilor) unor indivizi, dar nu imperfecțiunii sistemului* [11, p.201]. În felul acesta, una dintre etapele de bază necesare a fi parcurse de către echipa managerială superioară a unei organizații care tinde spre performanță rezidă în conștientizarea, elaborarea, documentarea și implementarea unui *sistem eficient de management*.

În cadrul acestei etape, problema cheie constă în *proiectarea sistemului de management*, adică determinarea acelor principii care vor fi puse la baza sistemului de management pentru care va pleda organizația. Identificarea corectă și amplă a principiilor reprezintă, în opinia noastră, punctul – cheie de pornire pentru proiectarea sistemului de management, sistem care ar orienta organizația spre calitate, performanță, poziție de lider în domeniul său de activitate, etc [8, p.50].

În literatura de specialitate sunt întreprinse multiple încercări de a conceptualiza noțiunea de sistem de management al organizației. Cercetătorii în management români – O. Nicolescu și I. Verboncu definesc *sistemul de management al organizației* drept ansamblul elementelor cu caracter decizional, organizatoric, informațional motivațional, etc., prin intermediul căruia se exercită ansamblul proceselor și relațiilor de management, în vederea obținerii unei eficiențe cât mai mari [9, p.49].

La baza sistemului de management la nivel organizațional se află un complex de principii, reguli, cerințe care asigură modelarea sa, corespunzător preceptelor teoriei managementului. În procesul de concepere, proiectare și implementare a sistemului managerial trebuie luate în considerare elementele specifice fiecărei organizații, în special *profilul, dimensiunea și structura resurselor umane, materiale și financiare, potențialul și mentalitatea personalului, precum și filozofia, misiunea și viziunea în domeniul de activitate*. În conformitate cu această abordare teoretică, sistemul de management al unei organizații cuprinde mai multe componente, și anume: *subsistemul organizatoric; subsistemul informațional; subsistemul decizional; subsistemul metode și tehnici de management; alte elemente ale sistemului de management*.

O altă tratare a noțiunii de sistem de management o regăsim în cadrul standardelor internaționale din familia ISO 9000. În conformitate cu acestea, *sistemul de management constituie*



*ansamblul de elemente corelate sau în interacțiune, prin care se stabilesc politica și obiectivele și prin care se realizează acele obiective* [10].

Un sistem de management al unei organizații poate include diferite sisteme de management cum ar fi: *un sistem de management al calității; un sistem de management financiar; un sistem de management al mediului*. În felul acesta, în conformitate cu standardele internaționale ISO, o parte componentă semnificativă al unui sistem de management este constituit de către sistemul de management al calității.

*Sistemul de management al calității* – reprezintă un sistem de management, prin care se orientează și se controlează o organizație în ceea ce privește calitatea. Sistemul de management al calității reprezintă *structura organizatorică, procedurile, procesele și resursele necesare pentru implementarea managementului calității*.

Baza pentru implementarea unui sistem de management al calității o constituie claritatea și transparența structurii organizatorice și a proceselor organizației. Un sistem eficient de management al calității este o premisă importantă pentru competitivitatea organizației, pentru asigurarea *avantajelor concurențiale*:

- Prin documentarea și ținerea sub control a fluxurilor de lucru crește eficiența activității și *calitatea produselor sau serviciilor oferite*.
- Crește gradul de responsabilizare și încredere a personalului, oferind un cadru clar de desfășurare a atribuțiilor.
- Existența procedurilor accelerează integrarea noilor angajați.
- Procedurile permit implementarea unor aplicații informatice de management al documentelor și fluxurilor de lucru, precum și a aplicațiilor de management integrat.
- Existența unui sistem de management al calității (SMC) este aproape obligatorie în relațiile cu partenerii externi, demonstrând înscrierea organizației în tendința mondială din domeniul calității. De multe ori, certificatul ISO 9001 este o cerință expresă a acestor parteneri.
- Manualul Calității este un document prețios pentru promovarea imaginii organizației.
- Certificatul ISO 9001 reprezintă cartea de vizita a organizației, mărinđ încrederea partenerilor în *calitatea produselor sau serviciilor oferite*.
- Certificatul ISO 9001 este un argument puternic în cazul participării la licitații sau concursuri de oferte, în cele mai multe cazuri fiind cerința obligatorie exprimată în caietele de sarcini.
- Certificatul ISO 9001 este un argument pentru accesul organizației la programe de finanțare [11, p.73].

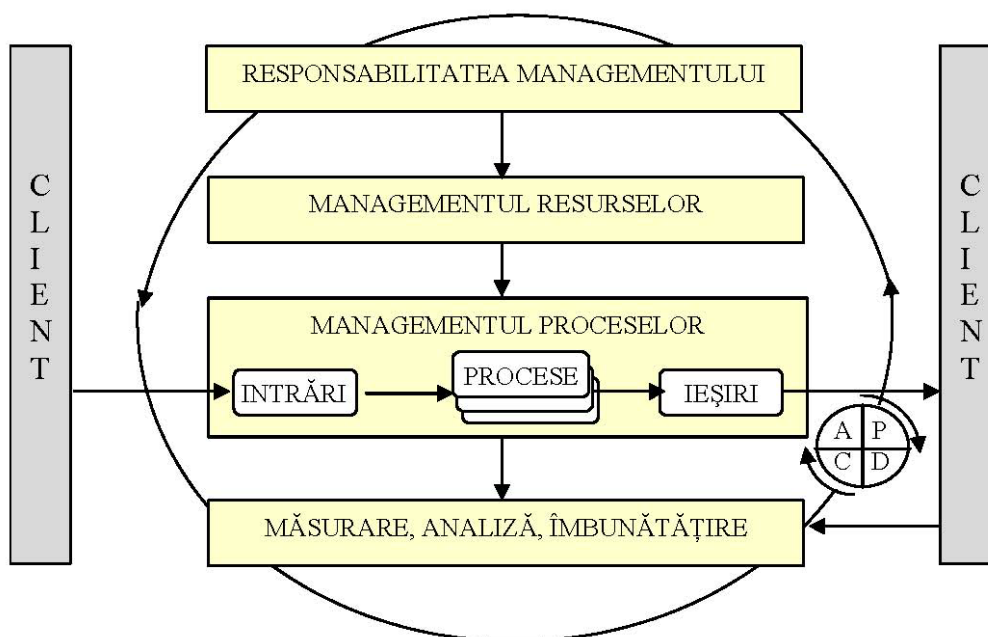
La momentul actual, sistemul de management al calității constituie obiectul standardelor internaționale în domeniul calității din familia ISO 9000, care explicit determină principiile managementului calității. Acestea asigură o bună adaptare la cerințele diferitelor categorii de utilizatori, inclusiv *prestatori de servicii și produse bancare*. Mai mult, standardele internaționale au fost elaborate cu scopul de a sprijini organizațiile, indiferent de tipul și dimensiunile lor, în demersul lor spre calitate. Standardele ISO oferă echipei manageriale interesate, inclusiv conducerii de vârf a unei *instituții bancare*, criterii clare în baza cărora poate fi implementat și aplicat sistemul de management al calității.

Potrivit exigențelor *sectorului financiar*, o importanță deosebită trebuie acordată abordării procesuale a *sistemului de management al calității*, prin integrarea proceselor care intervin în *relația cu clienții*, cu cele corespunzătoare activităților din interiorul *entităților*, începând cu definirea cerințelor referitoare la conducere, identificarea și asigurarea resurselor necesare, desfășurarea proceselor, până la evaluarea și analiza rezultatelor obținute.

Acest punct de vedere corespunde cu viziunea strategică promovată de *politica Uniunii Europene în domeniul calității* și cu orientarea la standardele internaționale din familia ISO 9000, referitoare la managementul calității (fig. 1).

Într-o asemenea perspectivă, elaborarea unei *documentații referitoare la sistemul de management al calității a unei entități* este esențială pentru evaluarea acestui sistem, astfel încât să

poată fi stabilite măsurile necesare în vederea îmbunătățirii continue a proceselor, în scopul satisfacerii integrale a *cerințelor clienților externi și interni* cu privire la rezultatele acestor procese.



**Fig. 1.3.** Modelul de abordare procesuală a sistemului de management al calității în viziunea standardelor internaționale ISO 9000

Sursa: Olaru M., Șavga L., ș. a. Ghid pentru implementarea unui sistem de management al calității în cadrul instituțiilor de învățământ superior. Chișinău: Iunie-prim, 2005. p. 6.

Documentația sistemului de management al calității permite evaluarea desfășurării activităților curente și, în mod corespunzător, a rezultatelor acestor activități, facilitând identificarea măsurilor corective sau de îmbunătățire necesare. Astfel, în cazul efectuării unor audituri ale sistemului de management al calității, documentarea procedurilor reprezintă o dovadă tangibilă că procesele au fost definite, procedurile au fost aprobate, iar modificările sunt ținute sub control. Numai dacă există asemenea dovezi poate fi corect evaluată conformitatea sistemului de management al calității cu cerințele specificate și se poate aprecia dacă acest sistem este efectiv implementat.

Managementul trebuie privit atât prin prisma producătorilor, cât și prin cea a utilizatorilor de informații financiare, deoarece pe piață informațiile financiare se întâlnesc cu cererea și oferta de asemenea bunuri.

Producătorii informațiilor financiare reprezintă oferta și sunt entitățile patrimoniale care, după modul de finanțare se împart în:

- unități economice;
- instituții publice;
- organizații non-guvernamentale.

*Unitățile economice* reprezintă orice formă de organizare a unei activități economice, autonomă patrimonial și autorizată potrivit legilor în vigoare să facă acte și fapte de comerț, în scopul obținerii de profit prin realizarea de bunuri materiale, respectiv prestări de servicii, din vânzarea acestora pe piață, în condiții de concurență. [ 2, p. 72]

În categoria *instituții publice* (bugetare) sunt cuprinse instituțiile de stat create pentru realizarea unor activități social-culturale. Ele nu îndeplinesc o activitate economică direct productivă și se pot grupa după cum urmează :

- ✓ unități din domeniul învățământului, cercetării științifice, tineretului și sportului ;
- ✓ unități subordonate Ministerului Sănătății și Familiei ;
- ✓ unități din domeniul culturii și cultelor ;
- ✓ organele puterii și administrației de stat : președinția, parlamentul, guvernul,

- ✓ parchetul, organele de justiție, prefecturile și primăriile ;
- ✓ armata și alte instituții din sistemul de apărare, ordine publică și siguranță națională;

Caracteristica esențială a instituțiilor bugetare o constituie faptul că activitatea lor nu generează venituri care să le asigure în întregime autofinanțarea, ele fiind finanțate de la buget .

Din punct de vedere financiar principalele categorii de *organizații non-guvernamentale* sunt: partidele politice, sindicatele, asociațiile profesionale, cultele, societățile de caritate, fundațiile [ 3, p. 69] .

Organizațiile non-guvernamentale sunt constituite pe principiul asocierii sau participării libere și desfășoară activității politice, social-culturale, religioase, precum și anumite activități economice. Ele își acoperă cheltuielile de funcționare din contribuția membrilor acestora și din unele venituri proprii obținute din activitatea economică. Utilizatorii informațiilor financiar-contabile sunt cei care pe piața de profil reprezintă cererea.

Managerii au o mare nevoie de informații financiar - contabile. Contabilitatea este principala sursă de informații la nivelul unității patrimoniale. Managerii utilizează, din situațiile financiare, informațiile referitoare la poziția financiară, rezultatele obținute și modificarea poziției financiare a entității patrimoniale.

Pentru entitățile care au un scop lucrativ, obiectivul unic l-ar constitui maximizarea profitului. Acest obiectiv se consideră atins când se realizează egalizarea dintre încasările marginale și costul marginal [ 4, p. 53].

Această viziune a maximizării profitului comportă cel puțin trei *neajunsuri* :

- ❖ nu este posibilă maximizarea în același timp a profitului pe termen scurt cu cel pe termen lung;
- ❖ maximizarea profitului presupune o situație de monopol, pe când într-o economie de piață concurențială se tinde spre o egalizare a ratei profitului ;
- ❖ obiectivul maximizării profitului nu ține seama de riscurile economice (riscuri de exploatare) și riscurile financiare (ce decurg din maniera de finanțare mai ales din credite bancare și împrumuturi obligatare).

O viziune modernă a optimului microeconomic presupune nu maximizarea profitului ci maximizarea valorii agentului economic. Unii specialiști în finanțe consideră că pentru marii agenți economici acest obiectiv vizează maximizarea valorii de piață a acțiunilor sale iar pentru agenții economici mici și mijlocii obiectivul substanțial este asigurarea independenței și a rentabilității. Mai mult , valoarea este reprezentată de prețul pieței care se va reflecta în deciziile de investiții, de finanțare și de dividende [ 5, p. 73].

Profitul total nu este atât de important cât valoarea agentului economic. Adoptarea criteriului maximizării valorii entității patrimoniale ca obiectiv al managementului este motivată de cel puțin trei aspecte :

- agentul economic aparține acționarilor sau asociațiilor, care au tot interesul să maximizeze valoarea investiției efectuate ;
- obiectivul maximizării valorii agentului economic ține seama de incertitudinile și riscurile care planează în timp asupra acestuia ;
- obiectivul este operațional, în sensul că orice decizie urmărește maximizarea valorii de bursă.

Fără a considera ceilalți utilizatori ai informațiilor financiare mai puțin importanți, ținând seama de tema referatului, voi prezenta interesul instituțiilor publice față de informațiile financiare.

Statul și instituțiile sale sunt interesate de activitatea unităților patrimoniale. Statul face apel la informațiile contabile ale agenților economici pentru realizarea funcției fiscale. Datele din contabilitate sunt folosite de organele fiscale pentru stabilirea bazei de impozitare, pentru determinarea unor impozite și taxe (impozitul pe profit, TVA, impozitul pe dividende, impozitul pe venit etc.).

În țările în care contabilitatea este conectată la fiscalități, informațiile din contabilitate sunt folosite în activitatea de control a organelor fiscale. Pe baza informațiilor furnizate de unitățile

patrimoniale, statul își determină politicile fiscale, calculează PIB, venitul național și elaborează previziunea macroeconomică [ 6, p. 72].

Datorită faptului că informațiile din domeniul financiar au la bază documente justificative, acestea reprezintă un mijloc de probă în litigii economice. În cazul unor asemenea litigii, între participanții la activitatea economico-socială, organele de urmărire penală sau instanțele de judecată pot apela la expertiza contabilă judiciară. Prin intermediul ei se urmărește stabilirea adevărului și o soluționare corectă a cauzei, pornind de la cercetarea documentelor justificative și a registrelor contabile.

Sintetizând, am putea spune că interesul fiecărui utilizator al informațiilor financiar-contabile vizează următoarele [ 7, p. 82] :

- managementul entității patrimoniale consideră aceste informații ca unul din instrumentele de gestiune sau ca un mijloc de comunicare ;
- acționarii vor să știe prin intermediul acestor informații dacă mai au interesul să-și mențină încrederea în plasamentul lor ;
- bancherii vor să evalueze prin intermediul acestor informații rentabilitatea agentului economic, să aprecieze riscurile pe care și le asumă, creditând sau nu entitatea ;
- furnizorii vor să știe pe baza informațiilor financiar-contabile dacă solvabilitatea pe termen de scurt le permite să continue, fără riscuri, livrările ;
- statul determină impozitul pe profit și celelalte impozite și taxe pe care trebuie să le achite contribuabilii, pe baza informațiilor financiar-contabile ;
- salariații pretind și ei o analiză a rezultatelor contabile.

Acestea reprezintă o parte din multitudinea de aspecte care fac din informațiile financiar-contabile un produs extrem de căutat în complexul proces managerial ce se desfășoară la diferite paliere economico-sociale.

Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice cu scop lucrativ au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității. Această obligație o au și instituțiile publice, asociațiile și celelalte persoane juridice, cu și fără scop lucrativ, precum și persoanele fizice autorizate să desfășoare activități independente.

Instituțiile publice la care contabilitatea nu este organizată în compartimente distincte sau care nu au personal încadrat cu contract individual de muncă, potrivit legii, pot încheia contracte de prestări de servicii, pentru conducerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare trimestriale și anuale, cu societăți comerciale de expertiză contabilă sau cu persoane fizice autorizate, conform legii. Încheierea contractelor se face cu respectarea reglementărilor privind achizițiile publice de bunuri și servicii. Plata serviciilor respective se face din fonduri publice cu această destinație.

Contabilitatea instituțiilor publice finanțate din credite bugetare, fonduri speciale și venituri extrabugetare asigură înregistrarea plăților de casă și a cheltuielilor efective, pe subdiviziunile clasificăției bugetare, potrivit bugetului aprobat.

Pentru finanțarea cheltuielilor în limita prevederilor din bugetele aprobate, instituțiile publice au obligația organizării și conducerii evidenței angajamentelor bugetare în conformitate cu normele metodologice elaborate de Ministerul Finanțelor Publice în acest scop.

Managementul modern implică un mare număr de abilități și orientări, dintre care multe presupun abilități legate de statistică, utilizarea tehnologiei informației, contabilitate și matematică. Managementul pune accent pe rezolvarea rațională a problemelor și pe gândirea logică. Cum managementul implică în mod necesar oameni, este de o mare importanță deținerea de abilități interpersonale – abilitatea de a lucra cu indivizii, dar și cu echipe de lucru. Pentru a avea succes, un manager trebuie să îndeplinească mai multe roluri și funcții.

Cunoașterea sistemului patrimonial, a capacității acestuia de a genera profit la un moment dat este asigurat cu ajutorul unui management eficient și printr-un *control* exigent și eficient. Se poate spune că atât la nivel macroeconomic cât și microeconomic controlul reprezintă o funcție eficientă și necesară a conducerii.

## Bibliografie

1. Certan S.,ș.a. Management. Modalități de eficientizare. Chișinău: CEP USM, 2007. 239 p.
2. Cibert A. Comptabilité générale. Paris: Edition nr. 4, 1993. 233 p.
3. Drăcea M., Toba D. Finanțe publice – manual universitar. București: Sitech, 2005. 235 p.
4. Drenuța E. Administrarea veniturilor bugetului public. Bacău: Agora, 1991. 292 p.
5. Drucker P. Management strategic. București: Editura Teora, 2001. 183 p.
6. Herciu M. Fiscalitate, metode, tehnici, lucrări aplicative. Sibiu: Alma Mater, 2002. 222 p.
7. Hoanță N. Finanțele firmei. Sibiu: Continent, 1996, 235 p.
8. Lapușin R., Jalencu M. Abordarea conceptuală a tipologiei structurilor organizatorice de management. În: Buletin științific (ediție jubiliară). Chișinău: UCCM, 2003, p. 104-110.
9. Nicolescu O., Verboncu I. Fundamentele managementului organizației. București: Tribuna Economică, 2001. 357 p.
10. Toma M., Alexandru F. Finanțe și gestiune financiară de întreprindere. București: Economică, 2003. 415 p.
11. Văcărel I. Finanțe publice. București: Didactică și Pedagogică, 1992. 331 p.

## СИСТЕМА ПОКАЗАТЕЛЕЙ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА К КОНТЕКСТЕ ТРЕБОВАНИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО И СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА

*Михайлова Галина Васильевна, к.э.н., доцент кафедры Бухгалтерский учет  
Павлов Александр Степанович, к.э.н., доцент кафедры Бухгалтерский учет  
ФГАОУ ВПО «Северо-Кавказский федеральный университет», г.Ставрополь*

*Now a lot of attention paid to the modernization of the business performance in order to improve the quality and efficiency of business management. In recent years, foreign economic literature often its criticism of traditional financial indicators, the source of which is the system of accounting and financial reporting as a basis for decision-making. The possibilities of the widespread introduction of the BSC Russian companies.*

Показатели - это способ выражения, описания, измерения, количественной оценки и анализа хозяйственной деятельности организаций. Состав показателей постоянно обогащается по мере возникновения новых объектов и задач анализа, изменения общей экономической ситуации, внешних и внутренних условий хозяйственной деятельности предприятий.

Некоторые экономисты ставят под сомнение ценность ретроспективного характера аналитических показателей, утверждая, что их ценность для принятия стратегических управленческих решений не велика. На протяжении 80-90-х годов об этом писали К. Мерчант, Б.С. Чакраварти, Дж. Деарден, Р.С. Каплан и Д.П. Нортон. Кроме того, показатели, формируемые в среде традиционного бухгалтерского учёта, в последние годы в значительной мере утратили ценность для менеджмента и внешних инвесторов. Причина этому ввод в экономический оборот целого ряда так называемых «фиктивных активов». По мнению западных теоретиков, бухгалтерская отчетность может быть полезной, когда балансовая стоимость компании коррелирует с рыночной стоимостью. Однако, эта корреляция невозможна, так как балансовая стоимость исторична по своей природе, а рыночная – перспективна, направлена в будущее.

Увеличение «разрыва» между рыночной и балансовой стоимостями объясняется увеличением роли нематериальных активов, таких как интеллектуальный капитал, репутация, незавершенные научно-исследовательские разработки и т.д.

Первые западные модели измерения и оценки результатов деятельности предприятий, которые появились в 1920-х годах и в последствие распространились практически во всех странах с рыночной экономикой, были довольно простыми для расчёта и строились исключительно из финансовых показателей (например, мультипликативная модель Дюпона

или показатель ROI). В 70-90-х годах появились другие концепции оценки стоимости и эффективности работы предприятий, среди которых наиболее популярными в последние годы являются сбалансированная система показателей (BSC) и экономическая добавленная стоимость (EVA).

Манифестом новой теории и нового управленческого подхода стала статья «The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance» («Сбалансированная система показателей - показатели, ведущие к эффективности»), опубликованная в 1992г. в журнале Harvard Business Review, открывшей бизнесу информационной эры пути к совершенствованию и оптимизации правил традиционной экономики. Д. Нортон и Р. Каплан оба инженеры-электромеханики по образованию.

ССП состоит из двух частей:

1) Диагностические показатели - до 20% от общего количества показателей (большинство традиционных рестроспективных финансовых показателей);

2) стратегические показатели - не менее 80% от общего числа показателей, дающие возможность заранее узнать о том, что развитие предприятия идет не в том направлении, и принять корректирующие меры, в том числе изменить стратегию.

Технология построения ССП достаточно трудоемка, и требует специальных знаний и навыков. ССП можно рассматривать как инструмент налаживания горизонтальных связей внутри организации. Таким образом, сбалансированная система показателей дает возможность связать стратегию компании с набором показателей, индивидуально разработанных для различных уровней управления и связанных между собой.

Популярность ССП среди зарубежных компаний имеет своеобразный «пик», который приходится на 2006год. Среди российских компаний аналогичный «пик» приходится на 2009г. Концепция ССП в России приобретает широкое распространение на четыре года позже. Это время было затрачено на популяризацию и адаптацию методологии ССП к российским условиям. После максимума число и российских, и зарубежных компаний, внедряющих ССП, начинает уменьшаться. Это снижение можно объяснить тем, что значительное число компаний, имеющее интерес к внедрению ССП и достаточное для этого количество ресурсов, уже использует сбалансированную систему показателей. Кроме того, возможно происходит некоторая потеря интереса к концепции, связанная либо с трудностями внедрения, либо с неполной удовлетворенностью полученными результатами.

Отчеты консалтинговых фирм о результатах внедрения ССП для своих клиентов, годовые отчеты компаний, находящиеся в свободном доступе на сайтах, а также данные рейтингового агентства Эксперт говорят о том, что зачастую перспективные управленческие технологии, разработанные на Западе, достаточно сложно эффективно применить в российских компаниях. На результативность адаптации управленческих технологий к российским условиям влияют исторические и национальные особенности ведения бизнеса, различия в корпоративной культуре, подходы к стратегическому управлению. Сказанное в полной мере можно отнести и к сбалансированной системе показателей.

Среди основных особенностей, ограничивающих возможности применения ССП отечественными компаниями можно назвать следующие.

Концепция ССП разрабатывалась для западных компаний, ведущих свою деятельность на насыщенных рынках, характеризующихся незначительными темпами роста. В таких условиях конкуренты работают в достаточно близких условиях. В данной ситуации использование ССП является дополнительным преимуществом, позволяющим повысить конкурентоспособность компании через повышение эффективности ее управления. Развивающийся российский рынок до недавнего времени характеризовался высокими темпами роста, особенно в некоторых отраслях (строительство, нефтяная и газовая отрасли и пр.). Условия конкуренции на нем различны для разных компаний в силу ряда причин (монопольного положения, наличия или отсутствия административных ресурсов и т.д.). В данных условиях не всегда эффективное стратегическое управление является ключевым фактором конкурентоспособности компании, на первое место могут выйти факторы,

имеющие другую, подчас неэкономическую природу. В то же время кризисные условия будут являться серьезным стимулом для использования современной методологии стратегического управления российскими компаниями.

Наиболее серьезные проблемы при разработке и внедрении ССП чаще всего касаются внешних и внутренних факторов:

- отсутствие полных и достоверных данных управленческой отчетности, необходимой для проведения управленческого анализа, для принятия решений по каждой из четырех перспектив;

- в системе сбалансированных показателей существует четкая иерархия перспектив. Основными, доминирующими показателями по Нортону–Каплану являются показатели перспективы Финансы, позволяющие управлять максимизацией стоимости для акционеров. В российских компаниях показатели отвечающие стратегическим целям практически не используются, вместо них рассчитывают показатели краткосрочного или среднесрочного периода (выручка, прибыль);

-существующие системы финансового учета и анализа не позволяют оценить прибыльности отдельных сегментов, затраты, связанные с построением и функционированием каналов распределения, продвижением продуктов и услуг, поскольку нет соответствующей маркетинговой информации;

- так же следует критически подходить к вопросу целесообразности внедрения ССП в контексте соотношения предполагаемых затрат на внедрение ССП и возможных выгод ее использования;

-ССП не учитывает всех заинтересованных лиц – органы власти, налоговые органы, общество, и проч. В данном случае могут использоваться дополнительные перспективы: «Русская тройка» (финансы; внутренние бизнес-процессы; внешний мир).

### **Библиография**

1. Внедрение сбалансированной системы показателей/ Horvath&Partners. Перевод В. Толкача, С. Данишевич, М. Гавриша. М.: Альп. Бизнес Букс, 2008.- 478с.
2. Интерактивные системы управления- предтеча систем сбалансированных систем управления // код доступа [atp.am/economics/articles/PamyatiGusakova.pdf](http://atp.am/economics/articles/PamyatiGusakova.pdf)
3. Универсальная система показателей/ Х.К. Рамперсад, К. Тоуминен. М.: Альп. Бизнес Букс, 2006.-352с.
4. Шишкина Н.П. Проблемные вопросы экономического анализа хозяйственной деятельности организаций: учеб. пособие -Самара: Изд-во Самар. гос. экон. ун-та, 2010. - 144с.

## **ОЦЕНКА И УПРАВЛЕНИЕ КАЧЕСТВОМ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ПРЕДПРИЯТИЯ**

*Тамара Шаровская*

*к.э.н., ст. преподаватель*

*Одесский национальный экономический университет*

*The author analyzed the approaches to the assessment of management and internal control system, identified their strengths and weaknesses. The quality of any activity can be assessed the quality of its results, including internal controls. Quality information management system has a direct impact on the quality of the system of internal control. In practice, management becomes important to identify and study the main factors that determine the intensity of the use of information managers. Quality management should include both personal and organizational changes in the structure of companies.*

Проанализировав имеющиеся в научной литературе подходы к оценке управления вообще и контроля, в частности, можно сделать следующие выводы: исследуемые концепции оценки не являются приемлемыми для системы внутреннего контроля [1, с. 30-48; 2, с. 265]; учеными выделены явные причины, которые должны побуждать к созданию методики оценивания контроля [3, с. 189]; в отечественной науке имеются фундаментальные работы относительно определения и оценивания качества системы внутреннего контроля [4].

Все, кто так или иначе проводит исследование качества, указывают, что она, как философская категория, отображает неотъемлемую от существования объекта его сущностную определенность, благодаря которой он обладает именно тем, а не другим качеством [5, с. 551; 4, с. 317].

Аудиторами качество оценивается на соответствие того, способная ли имеющаяся система внутреннего контроля проявить существенные нарушения [6]. Но как такая, оценка качества не проводится.

Для оценки чего-нибудь необходимо выделение качественных характеристик, в соответствии с которыми и будет проходить процесс оценивания.

При оценке качества по обыкновению используют нерегламентированную шкалу оценок, которая определяет: удовлетворяет ли определенный критерий необходимым требованиям, или нет, и на каком уровне (низкий, средний, высокий). Но такой шкале присущие некоторые недостатки, среди которых можно выделить нечеткое определение (отсутствующая количественная характеристика), неполноту и субъективность.

Контроль качества независимо от совершенства методик, которые используются для его оценки, допускает, прежде всего, разделение качественных и некачественных изделий.

Тем не менее, качество изделия не повышается за счет выбраковки некачественных. Отметим, что на предприятиях электронной промышленности из-за миниатюрных размеров изделий часто недостаток исправить вообще невозможно. Поэтому современные фирмы сосредотачивают внимание не на выявлении недостатка, а на его предупреждении, на тщательном контроле производственного процесса и осуществляют свою деятельность соответственно концепции «регулирования качества».

Качество продукции, по мнению ученых, - это комплекс ее потребительских свойств, каждое из которых, или подлежит физическому измерению, или устанавливается путем сравнения. Объектом сравнения является определенный эталон, но его использование не возможно при оценке качества деятельности, которой и является внутренний контроль, так как это деятельность, для которой эталона не существует.

Качество любой деятельности может быть оценено качеством ее результата. Результатом деятельности системы внутреннего контроля является информация, которая получена в процессе функционирования интегрированной информационной системы. Таким образом, можно сказать, что качество информационного обеспечения системы имеет прямое влияние на качество всей системы внутреннего контроля. Для того, чтобы оценить качество, необходимо, прежде всего, определиться с понятием «качества информационного обеспечения» - как совокупности свойств, которые обеспечивают удовлетворение информационных потребностей субъектов системы внутреннего контроля. Указанная характеристика дает возможность выделить определенные свойства и характеристики информации, а также сформировать определенные подходы к оцениванию качества и разработать его методику.

Прежде всего, целесообразно сделать несколько замечаний относительно подходов к оцениванию качества информационного обеспечения: во-первых, отсутствуют методы определения необходимого и достаточного количества оценочных показателей, во-вторых, необходимо определить возможность однозначно оценивать заданные свойства и требования, т.е. применять один способ, меру и шкалу оценивания.

Определенные проблемы обусловлены наличием значительного количества разных, не всегда связанных между собой показателей и отсутствие системной классификации этих



показателей, а также представлением относительно того, каким образом может быть представленный расчет оценки.

При отсутствии четко установленных эталонов оценивания и с учетом имеющихся разработок, а также высказанных нами обоснований и предположений представляется вероятным утверждение, что оценка качества информационного обеспечения представляет собой процедуру соотношения результатов измерения (оценивание) с информационными потребностями пользователей и их представлениями о качестве.

Необходимо обязательно учитывать, что оценку качества системы внутреннего контроля необходимо проводить с целью определения соответствия достигнутого результата определенным целям в начале создания такой системы.

Поскольку все составные системы это, прежде всего, информация, то в основу определения критериев для оценивания качества необходимо положить требования к ней.

В практике управления важное значения приобретает выявление и изучение основных факторов, которые определяют интенсивность использования информации менеджерами.

Первым из таких факторов является организационная культура. Будут ли данные, которые содержатся в информационных потоках, правильно восприняты, понятны и воплощаются ли в практические действия менеджера, большей частью зависит от его организационной культуры. В системах оценки работников управленческой сферы, как и в прежние времена, чаще всего употребляются такие критерии, как пунктуальность, ответственность и умения сотрудничать, а не способность быстро и квалифицированно отыскать и использовать новую информацию, необходимую для успешного решения задач, которые стоят перед данной организацией.

Второй фактор, который влияет на использование менеджером полученных данных, касается содержания информационных потоков, которые поступают в сферу управления. Они должны помогать, направлять и концентрировать внимание руководителей на существенных и текущих проблемах управленческой работы, тем самым мотивируя их на более активную и эффективную деятельность.

В конце концов, следует иметь в виду, что использование информации управленческими кадрами требует поддержки и содействия должностных лиц на верхнем звене управленческой иерархии. В этом - основное понятие соответствия получаемой информации сферой деятельности, компетентности и полномочием субъекта управления, которое ее использует.

Оценка качества информационного обеспечения зависит, в первую очередь, от интересов пользователей. Поэтому не представляется возможным выделение одного универсального критерия качества, которое побуждает к использованию определенных характеристик, которые смогут максимально охватить все требования к информации.

Качество целесообразно определять как соответствие ожиданиям потребителей, в нашем случае потребителями выступают руководители и собственники предприятий.

Управление качеством должно включать в себя как личностные, так и организационные изменения в структуре предприятий.

Поддерживая идею успешного внедрения в практику общего управления качеством Хьюберта Рамперсада [6], хотелось бы отметить необходимость использования в этом процессе междисциплинарного подхода, в том числе и в отношении управления качеством систем внутреннего контроля. Что касается самого понятия «междисциплинарного подхода», то целесообразно использовать следующее определение, данное в глоссарии к «Теории личности» Л. Хьюла и Д. Зиглера [7]: «Междисциплинарный подход (Interdisciplinary approach). Подход к личности, подчеркивающий важность взаимодействия различных отраслей науки». Т.е. речь идет о знакомстве со смежными областями данных для наилучшего достижения поставленной цели, что является неотъемлемой частью повышения качества системы внутреннего контроля и, как следствие, принятие эффективных управленческих решений.

## Библиография

1. Крамаровский Л. М. Оценка качества бухгалтерського учета на предприятиях / Л. М. Крамаровский, В. Ф. Максимова. – М. : Финансы и статистика, 1990. – 191 с.
2. Сініцина Т. А. Проблеми оцінки ефективності системи управління : результати, невіршені питання / Т.А. Сініцина // Вісник ЖІТІ. – Вип. 3 (25). Житомир : ЖТУ, 2003. – С. 260-266.
3. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Калюга Є. В. — К. : Фірма "Ельга" : Ніка-Центр, 2002. — 355 с.
4. Максимова В. Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством : дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Валентина Федорівна Максимова. — О., 2006. — 581 с.
5. БСЭ. – М. : Советская энциклопедия, III-е издание. – Т. II. – 1973.
6. Рамперсад Хьюберт К. Общее управление качеством: личностные и организационные изменения / Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. – 256с.: ил.
7. Междисциплинарный подход [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://vocabulary.ru/dictionary/38/word/mezhdisciplinarnyi-podhod>— Назва з екрану.

## INFLUENȚA INFORMAȚIILOR DE TIP COST ASUPRA REZULTATULUI FINANCIAR ȘI IMPORTANȚA LOR ÎN LUAREA DECIZIILOR

*Bădicu Galina, ASEM*  
*Mihailă Svetlana, ASEM*

*Research question aims to assess the cost impact on financial results and their importance in making management decisions. Any entrepreneur, before a specific productive activity, a calculation is made relatively simple, closely related to the following question: what is the yield of production and sale of goods or services which it intends to offer buyers? The fundamental objective of the entity is represented by minimizing costs and maximizing profits. Type information can be used to estimate cost and profit on ways to increase performance. Respective underlying costs should be relevant decisions.*

Cercetarea în cauză are ca scop de a evalua influența costurilor asupra rezultatului financiar și importanța acestora în luarea deciziilor manageriale. Orice întreprinzător, înainte de a începe o anumită activitate productivă, recurge la un calcul relativ simplu, strâns legat de următoarea întrebare: ***care va fi profitul adus de producerea și desfacerea bunului sau serviciului pe care intenționează sa-l ofere cumpărătorilor?*** Obiectivul fundamental al entității este reprezentat de minimizarea costurilor și de maximizarea profitului. Ca urmare, compararea periodică a costurilor efective cu cele bugetare va permite analiza abaterilor de la buget și luarea deciziilor corective. În acest context, a controla costurile devine o problemă primordială pentru manager și ceilalți factori responsabili dintr-o entitate. ***Cel mai bun cost*** pentru o entitate ***nu este neapărat cel mai scăzut***, ci acela care apare în locul și la momentul oportun și care oferă utilizatorului precizia dorită de acesta. În această situație se poate vorbi de relevanța costurilor, care diferă de la o entitate la alta putând determina alegerea metodei optime de calculație. Costurile pertinente se referă la costurile viitoare asupra cărora se poate acționa și care pot fi folosite în luarea deciziilor. Luarea deciziei este o sarcină dificilă, costurile fiind un factor de bază al deciziei:

- ✓ pe baza costului se decide achiziționarea, fabricarea sau renunțarea la un produs și este influențată natura relațiilor cu cumpărătorii;
- ✓ costurile pot reprezenta o bază pentru fundamentarea prețurilor;
- ✓ prin analiza costurilor se identifică nevoile de îmbunătățire a produselor, a designului sau a procesului de producție.

O cerință de bază pentru contabilitatea managerială este existența unui sistem informațional al costurilor, capabil să furnizeze date fundamentale. Astfel informațiile de tip cost pot fi utilizate pentru estimarea profitului și privind căile de creștere a performanței. Respectiv costurile care stau la baza luării deciziilor trebuie să fie **relevante**. Un cost este relevant, dacă este elaborat la momentul potrivit, pentru decidentul potrivit și cu o precizie satisfăcătoare pentru acesta. Informațiile relevante de tip cost pot servi mai multor scopuri:

- ✓ utilizarea lor în contabilitatea financiară (costul de achiziție, costul vânzărilor);
- ✓ utilizarea lor în contabilitatea managerială (cost de producție, cost variabil, cost constant, cost direct, cost indirect);
- ✓ utilizarea în luarea deciziilor (cost de oportunitate, cost relevant, cost ireversibil);
- ✓ măsurarea și gestionarea performanței (costuri ascunse, costuri controlabile, costuri externalizare).

Luarea unei decizii presupune alegerea unei soluții în detrimentul alteia. Orice decizie constituie un sacrificiu și orice sacrificiu reprezintă un cost de oportunitate. Costul de oportunitate este, astfel, sacrificiul în termeni reali pe care îl suportă un subiect economic care procedează la o alegere între mai multe acțiuni posibile.

Diversitatea părerilor privind noțiunile de cost precum și de rezultat pune în evidență faptul că definirea acestora se realizează diferit în funcție de cerințele utilizatorilor informațiilor contabile. În practică, se utilizează diferite calificative pentru a exprima importanța costului, deoarece contează semnificația acestuia într-o situație concretă. Analiza detaliată a costului de producție, identificarea pierderilor, estimarea eficienței muncii depuse oferă o bază bună pentru contabilitatea managerială. Managerii ca atare sunt preocupați nu numai de datele înregistrate privind costurile activității trecute, ci și de costurile care vor apărea în viitor, nivelul acestora stând la baza unor decizii de aprovizionare și de producție, precum și a unor politici de prețuri. Rezultă, că sistemului informațional al costurilor trebuie să fie cât mai eficient. **Astfel, dacă informația oferită de acesta nu este utilă pentru luarea deciziilor, sau pentru control ori planificare, atunci care este valoarea ei?**

Varietatea mare de costuri impune o clasificare a lor în funcție de necesitățile managementului și sarcinile contabilității manageriale. În ceea ce privește clasificarea costurilor după comportamentul lor față de evoluția volumului fizic al producției, se împart în *variabile* și *constante*, cu scopul de a analiza comportamentul acestor costuri în funcție de volumul producției fabricate. Clasificarea în costuri variabile și constante, acordă o atenție majoră comportamentului lor față de evoluția volumului total de producție și pe unitate de produs. Odată cu modificarea volumului fizic al producției se modifică în aceeași direcție și costurile variabile totale, iar costurile variabile unitare vor rămâne nemodificate indiferent de variația volumului fizic al producției. De exemplu, pentru un volum al producției egal cu zero, **costurile variabile totale** sunt nule și **cresc**, mai mult sau mai puțin **în mod proporțional, odată cu creșterea volumului de producție**. Termenul de **cost variabil** se referă la costurile care se modifică, **pe total**, direct și proporțional cu volumul activității.

La fel, costurile constante totale rămân nemodificate indiferent de variația volumului fizic al producției, pe când consumurile constante unitare se vor modifica invers proporțional față de variația volumului fizic. Astfel, costurile constante, se caracterizează prin faptul că **nu variază** în funcție de creșterea sau descreșterea unităților produse sau al timpului folosit în producție. De regulă, **ele sunt generate de capacitatea de producție a entității**. Un lucru este clar, că o delimitare corectă a costurilor în costuri constante și variabile este utilă în efectuarea de previziuni și nemijlocit în procesul adoptării deciziilor.

O importanță considerabilă în gestiunea costurilor o are sistemul de control, care asigură plenitudinea și corectitudinea acțiunilor în viitor, îndreptate spre reducerea costurilor și creșterea eficacității producerii. Pentru asigurarea sistemului de control asupra costurilor ele se grupează în: *costuri controlabile* - aplicate centrelor de responsabilitate, care sunt supuse controlului de o persoană responsabilă și *costuri necontrolabile* - costuri care nu pot fi supuse controlului pe centre de responsabilitate și nu depind de activitatea persoanei responsabile. Ca exemplu poate servi decizia luată de management privind modificarea prețului la materia primă. În acest caz prețul la materia

primă procurată devine un indicator necontrolabil. După gradul de control acestea pot fi divizate în *costuri total controlabile, parțial controlabile și slab controlabile*.

Clasificarea costurilor în procesul de producere și de vânzare a produselor, lucrări și servicii prestate, prevede gruparea lor în funcție de sarcinile propuse (gestiune, contabilitate, bugetarea, control și luarea deciziilor). Acest scop trebuie să ajute managerilor în luarea deciziilor corecte și raționale, luând în considerație posibilele cheltuieli și venituri ce vor apărea ulterior.

Dacă analizăm influența informațiilor de tip cost asupra rezultatului financiar, putem constata următoarele momente. O dată cu trecerea la IFRS un rol important asupra rezultatului financiar îl au politicile contabile, deoarece ele prevăd variante alternative de constatare, evaluare și contabilizare a costurilor, cheltuielilor și veniturilor. Astfel, *utilizarea unor sau altor politici contabile nu exclude posibilitatea ca ele să influențeze rezultatul financiar al entității*. Alegerea din gama variantelor permise, a acelor care vor fi aplicate de entitate, devine în contextul flexibilității admise IFRS, factorul de o importanță deosebită în prezentarea poziției și performanței financiare a entității. Indiferent de impactul mai mare sau mai mic asupra rezultatului financiar, politicile contabile trebuie selectate și aplicate într-o manieră care să conducă la reflectarea în situațiile financiare a imaginii fidele a entității. În ceea ce privește impactul costurilor asupra rezultatului financiar, prin prisma politicilor contabile, constă în faptul că sunt afectate de metoda de calculare a amortizării și uzurii, metoda de evaluare a stocurilor, modalități de evaluare a producției în curs de execuție, recunoașterea, modalități de contabilizare, metode de repartizare a costurilor, etc.

Prin realizarea acestui articol am urmărit să scoatem în evidență o serie de aspecte referitoare la caracteristica costurilor și influența lor asupra rezultatului financiar, precum și rolul acestora în luarea deciziilor:

- ✓ Pentru luarea deciziilor se calculează și se utilizează **mai multe categorii de costuri**;
- ✓ Și costul și rezultatul financiar reprezintă **o categorie economică**;
- ✓ Costul **reprezintă expresia bănească** a resurselor utilizate, însă aici putem aborda două poziții: *prima* – când costul este privit ca o **expresia bănească** a resurselor necesare obținerii produselor; *a doua* – ca un mod de grupare și repartizare a tuturor costurilor de producție (*aplicarea unei anumite metodologii*) prin **care acesta trebuie să conțină** totalitatea costurilor generate de un proces economic;
- ✓ Atât costul cât și rezultatul activității sunt **indicatori ce ne exprimă eficiența**;
- ✓ Costul este **obiectul** contabilității manageriale și are **un scop bine determinat**, producerea și vânzarea produselor (serviciilor).
- ✓ Rezultatul favorabil al activității **are un caracter de a asigura îndeplinirea tuturor funcțiilor** atribuite entității și **contribuie la satisfacerea intereselor financiare** generale ale acesteia.

### Bibliografia

1. *Contabilitatea aprofundată*. Mihai Ristea, Corina Graziella Dumitru. Editura Universitară, 2005. Pag. 512
2. *Contabilitatea întreprinderii*. Lilia Grigoroii, coordonator. Editura Cartier, 2011. Pag. 508
3. *Contabilitatea managerială aprofundată*. Florinel Marian Sgârdea. Editura ASE București, 2009. Pag. 277
4. *Contabilitatea managerială*. Chirața Caraiani, coordonator. Editura ASE București, 2010. Pag. 239
5. *Contabilitatea managerială*. Paul Diaconu. Editura ASE București, 2006. Pag. 341

## NECESITATEA PERFEȚIONĂRII METODELOR DE CALCULAȚIE A COSTURILOR LA ENTITĂȚILE PRODUCĂTOARE DE MOBILĂ

*Drd., Maia BAJAN, ASEM*

*Pour renforcer la compétitivité de l'entreprise et lui permettre de répondre au plus près aux besoins des clients, la mission des méthodes consiste à perfectionner en permanence les processus de fabrication des produits : amélioration des méthodes de travail, bonne organisation des postes, optimisation des coûts, amélioration du taux de disponibilité et de fiabilité des équipements...*

Dezvoltarea economică, în general, și a entităților producătoare de mobilă, în particular, trebuie să aibă ca efect sporirea eforturilor pentru găsirea celor mai raționale mijloace de perfecționare a contabilității de gestiune și calculației costurilor, în vederea identificării și mobilizării la maximum a rezervelor interne existente pe linia creșterii economice.

Perfecționarea contabilității de gestiune și a calculației costurilor ca element de bază al sistemului contabil, fără de care nu se poate realiza o conducere eficientă a activității interne de gestiune, are ca vector principal perfecționarea metodelor de contabilitate de gestiune și calculație a costurilor aplicate de entitățile producătoare de mobilă.

Această perfecționare a metodelor de calculație a costurilor aplicate în entități se impune cu atât mai mult în condițiile economiei de piață, deoarece informațiile legate de eficiența producției dețin principalul loc în conducerea activității întreprinderii.

Organizarea eficientă a unei entități, presupune reconsiderarea metodelor de calculație a costurilor, care, trebuie să devină capabile de a furniza informații corespunzător cerințelor conducerii eficiente a producției în condițiile economiei de piață. Considerăm că, o conducere eficientă este de neconceput fără asigurarea unui sistem informațional corespunzător cerințelor producției moderne, care să ofere posibilitatea adoptării unor decizii și măsuri operative, temeinic fundamentate și la momentul oportun.

O problemă care se ridică pe linia perfecționării metodelor de calculație a costurilor în industria mobilei, ține de creșterea gradului de responsabilitate al managerilor centrelor de costuri în obținerea de informații operative cu privire la desfășurarea procesului de fabricație și valorificarea lor în deciziile ce se impun pentru conducerea eficientă a centrelor respective și a entității în ansamblu.

Detalierea informației trebuie să reflecte operațiile determinate de activitatea internă de fabricație, care este dominată de particularitățile tehnologiei și organizării producției, de structura tehnico-productivă și organizatorico-administrativă a entității și de eșaloanele ierarhiei. Fluxul și circuitele documentelor, modul și momentul de culegere și înregistrare a datelor primare etc. sunt influențate și legate de particularitățile activității.

În condițiile re tehnologizării producției, a progresului tehnic în general, conducerea entităților are nevoie de informații utile pentru aprecierea desfășurării procesului de fabricație, pentru controlul încadrării consumurilor de producție în standardele stabilite, care să-i permită, adoptarea deciziilor la momentul oportun și aplicarea corecțiilor pentru a asigura atingerea obiectivelor prestabilite prin bugete.

Atingerea acestui obiectiv se poate realiza prin perfecționarea metodelor de bugetare, evidență și calculație a costurilor de producție, care trebuie să fie mai detaliate, să descompună fenomenele și produsele economice pe elementele componente semnificative și să informeze operativ despre abaterile acestor elemente de la desfășurarea normală.

Prin aceasta trebuie să se înțeleagă adoptarea unor sisteme, metode și tehnici de bugetare, urmărire și calculație a costurilor, care să permită operativitate, simplitate, economicitate, prevedere, etc., toate fiind însoțite în final de creșterea calității rezultatelor obținute.

Luarea în considerare a acestor cerințe cu privire la perfecționarea metodelor de calculație a costurilor, poate conduce la o metodă de calculație ce va răspunde exigențelor conducerii eficiente a entității în condițiile economiei de piață. De asemenea, pentru creșterea eficienței metodei de

calculație a costurilor, de o importanță majoră este și selectarea acelor informații utile activității de conducere în anumite condiții, momente sau perioade din activitatea entității.

O schimbare de concepție ar fi aplicarea anumitor sisteme, metode și tehnici de lucru, în funcție de nevoile conducerii eficiente a producției și entității în ansamblul ei. Aceste sisteme, metode și tehnici noi de calculație a costurilor trebuie să fie izvorâte din analiza situației reale actuale și având în față perspectiva cerințelor viitoare referitoare la obiectivele ce se impun a fi atinse, astfel încât, să se perfecționeze poziția funcțională pe care o deține contabilitatea în general și cea managerială în special, în cadrul activității de conducere a entității. În consecință pe baza unor analize critice a situației existente, de la care este necesar să fie păstrate elemente pozitive, trebuie promovate metode noi, care să ofere informații utile conducerii pentru adoptarea deciziilor.

Conducerea eficientă a unei activități impune aplicarea unor metode moderne prin care să nu se aștepte pentru a vedea rezultatele activității (costul efectiv), iar informațiile furnizate să nu se refere numai la perioadele trecute și să aibă o eficiență invers proporțională cu durata de timp în care sunt oferite. Metodele utilizate trebuie să ofere informații operative și previzionale despre gradul de utilizare a mijloacelor și timpului de producție care determină nivelul costurilor de producție.

Metodele de calculație trebuie să permită fiecărui compartiment de activitate să poată aprecia corect rezultatele activității proprii, pentru a adopta decizii corecte și măsuri de îmbunătățire a muncii, în scopul îndeplinirii optime a obiectivelor din bugete, de remediere și de prevenire a abaterilor, nu doar de constatare a faptelor trecute (de multe ori tardive), ceea ce implică scăderea la maxim a valorii informației. Aceasta a determinat că metodele tradiționale de calculație a costurilor să nu corespundă exigențelor unei conduceri eficiente a producției, deoarece ele sunt, în general, descriptive și nu sunt orientate spre analiză în scopul unei cercetări metodice a optimului.

Necesitatea obiectivă a pregătirii temeinice și a luării deciziilor cu privire la costurile de producție în mod rațional, impune perfecționarea metodelor și tehnicilor de calculație și, implicit a contabilității de gestiune, care să permită valorificarea superioară a informațiilor în activitatea de conducere a entității.

Sistemul și metodele adoptate permit contabilității de gestiune să contribuie la creșterea eficienței producției, iar în locul unei simple constatări a faptelor petrecute să aducă în prim plan tendința de dezvoltare viitoare a fenomenelor.

Contabilitatea generală clasică nu mai este suficientă, iar contabilitatea de gestiune îmbracă rolul unui instrument de conducere și a unei tehnici de organizare. Contabilitatea de gestiune este cea mai „rapidă” și contribuie la stabilirea consumurilor ce se pot considera ca „normale” și la determinarea abaterilor între consumurile reale și cele prestabilite, aceste abateri semnalând imperfecțiunile, localizând anomaliile și permițând entității în cunoștință de cauză să acționeze pentru eliminarea lor.

În vederea furnizării cu operativitate a informațiilor referitoare la costurile de producție pe de o parte, iar pe de altă parte pentru dezvoltarea laturii previzionale a contabilității de gestiune, este necesar să se promoveze diferite metode de calculație a costurilor, bazate pe consumuri prestabilite. Toate aceste calități sunt oglindite de metoda standard-cost care oferă informații cu privire la costurile de producție cu caracter operativ, previzional și funcțional, arată dacă costurile actuale se încadrează în liniile bugetate, precum și răspunde cel mai bine necesităților conducerii în vederea luării deciziilor cu privire la eficiența economică.

Adoptarea în munca de evidență și calculație a costurilor la entitățile producătoare de mobilă, a metodelor operative și previzionale, bazate pe consumuri prestabilite, care creează posibilități de comparații între standard și efectiv, de evidențiere a cauzelor etc., permite efectuarea unor serii de analize pe locuri de consumuri, pe cauze, pe responsabili. Reflectarea în detaliu a proceselor economice oferă posibilitatea caracterizării lor sub multiple aspecte și sporește în felul acesta capacitatea și aportul contabilității, în general, și a celei de gestiune, în special, la pregătirea deciziilor pentru conducere.

Contabilitatea de gestiune trebuie să controleze rezultatele activității, să stabilească cauzele lor, măsurile de corectare și responsabili acestora. Astfel, metodele moderne de calculație permit o imputare cât mai exactă a consumurilor de producție pe purtătorii finali.

Calcularea unui cost efectiv complet pe produs, ca putător final de consumuri, are un caracter istoric. Metodele prin care se calculează un astfel de cost furnizează informații care servesc în special la evaluarea stocurilor pe produse finite și semifabricate, la decontarea producției obținute, la determinarea producției în curs de execuție și la stabilirea în final a rezultatului financiar global și a rentabilității pe produs.

Controlul costurilor se realizează prin calculul și analiza pe entitate, pe secții, pe produse și articole de calculație, a abaterilor costurilor efective de la cele standard. Aceste abateri se calculează la nivelul structurilor organizatorice, atât pe total articol de calculație, cât și pe cauze de apariție.

Din cele prezentate, rezultă că, perfecționarea metodelor de calculație a costurilor, presupune o muncă de studiu și de analiză a nevoilor și condițiilor, a avantajelor concrete oferite de diferite metode, tehnici avansate, cu luarea în considerare, bineînțeles, a criteriului de eficiență. Acest lucru este reclamat de faptul că una din principalele insuficiențe ale metodelor clasice, constă în aceea că nu reușesc să ofere informațiile necesare unei analize mai detaliate, determinată de complexitatea proceselor de fabricație ce se desfășoară în cadrul entităților.

### **Bibliografie**

1. Caraiani C., Dumitrana M. Contabilitate și control de gestiune. Ediția a II-a, Editura Universitară, București, 2008.
2. Călin O. Contabilitatea managerială. Editura Didactică și Pedagogică, București, 2008.
3. Ocneanu L. Perfecționarea organizării contabilității manageriale în industria prelucrării lemnului. Tehnopress, Iași, 2009.
4. Tabără N., Briciu S. Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune. TipoMoldova, Iași, 2012.

### **НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ**

*Eudochia Bajerean*  
*Conf.univ., dr., ASEM*  
*Ruslan Dumbravă, contabil-sef*  
*“Maconst-Prim”SRL*

*This article examines the problems of implementation and the methods of improvement of the internal control system. The internal control deals with the all spheres of company's activity – from the aims of business, including the efficiency and profitability, to the safety of resources and fraud protection. The internal control system of the enterprises not always provides the necessary efficiency and safety. The investigation revealed that the internal control should be improved. The improvement of separate parts of the internal control system will allow us to provide the reduction of the possibility of abuse and the safety of the company's property, as well as the improvement and reduction of labour-intensiveness of the control work, which will raise the efficiency of the internal control.*

В современных условиях нестабильности финансового рынка, а также высокого уровня конкуренции повышается необходимость совершенствования системы внутреннего контроля предприятия. Присутствие и активное развитие предприятий с иностранным капиталом, которые зачастую более опытни в вопросах управления, ставит перед отечественными руководителями задачу поиска новых путей повышения эффективности контрольных процедур. С развитием бизнес-среды меняются и потребности в контроле.

Внутренний контроль - процесс, осуществляемый советом директоров, руководством и другим персоналом предприятия, по обеспечению разумной уверенности в том, что будут достигнуты цели предприятия по:

- эффективности и экономичности операций;
- достоверности финансовой отчетности;
- соответствию деятельности, действующему законодательству.

На первое место выходит достоверность информации, которая является базой для принятия управленческих решений.

Внутренний контроль направлен на обеспечение достоверности информации на всех этапах ее движения. Эффективная деятельность системы внутреннего контроля обеспечивается посредством обеспечения взаимодополняемости составляющих её элементов: контрольной среды, системы бухгалтерского учета, процедур контроля.

Как показало исследование, до настоящего времени комплексного исследования фактов, влияющих на уровень эффективности системы внутреннего контроля как позитивных, так и негативных не проводилось.

Следует учесть, что накопленный рядом молдавских предприятий позитивный опыт организации системы внутреннего контроля не известен другим предприятиям.

Сформировавшаяся на предприятиях система внутреннего контроля не всегда обеспечивает необходимую эффективность и надежность. А в большинстве предприятий не сформированы определенные требования, которым должен соответствовать специалист службы внутреннего контроля: его образование, профессиональная квалификация, отсутствуют стандарты внутреннего контроля.

Современная методика внутреннего контроля находится на стадии развития.

Перечисленные факторы замедляют распространение опыта эффективного контроля, снижают темпы совершенствования его методики.

Проведенное исследование показало, что внутренний контроль нуждается в совершенствовании по следующим направлениям.

В первую очередь рассмотрим влияние контрольной среды на качество внутреннего контроля. Она отражает условия работы механизмов внутреннего контроля. Ее определяют как внутренние факторы, т.е. особенности организации деятельности конкретного предприятия (организационная структура, степень формализации процедур, управленческая философия руководства, ресурсная база), так и внешние факторы.

Для эффективной работы внутреннего контроля необходим качественный уровень формализации деятельности предприятия. Причем, чем больше предприятие и сложнее его структура, тем существеннее влияние данного фактора на результаты его деятельности. Формализация деятельности начинается с утверждения организационной структуры предприятия. Как показало исследование, зачастую документ, описывающий, организационную структуру утвержден, но степень детализации информации в нем недостаточна. Это является серьезным препятствием для эффективного распределения функций между структурными подразделениями. В итоге, неправильно выстроены функциональные связи по вертикали управления, имеют место дублирование и пропуски в выполнении службами определенных функций, невозможность возложения ответственности за результат работы на конкретных лиц.

Приведем несколько рекомендаций, связанных с формированием организационной структуры организации:

1) задача разработки организационной структуры должна носить приоритетный статус. Без этого нельзя выстроить полноценную систему управления и внутреннего контроля. Следует отметить, что наличие не до конца отработанного документа с описанием организационной структуры предпочтительнее, нежели его полное отсутствие;

2) документы, устанавливающие организационную структуру, должны содержать данные обо всех структурных формированиях всех уровнях управления, показывать административную, функциональную и методическую подчиненность звеньев управления, описывать основные функции структурных единиц.

Следующей составной частью контрольной среды являются документы, регламентирующие деятельность подразделений отдельных специалистов, а именно положения, регламенты и инструкции. Исследование показало, что часто регламенты носят формальный



характер. Часть регламентов не разработана и не утверждена, отсутствует единообразие в стандартах изложения информации, регламенты не увязаны между собой. Таким образом, в организации нет четкого движения документооборота.

Для того чтобы правильно организовать работу по устранению недостатков в регламентации деятельности предприятия, на наш взгляд, целесообразно:

1) ввести в штатное расписание специалиста по вопросам стандартизации, возложив на него обязанности (функции) сопровождения процедур разработки и утверждения внутренних нормативных документов, координации действий подразделений по регламентации деятельности, а также контроля за соблюдением правил работы с документами предприятия;

2) объединить действующие положения, регламенты и инструкции в единую комплексную систему. Уточнить статус документов, оценить их на предмет соответствия организационной структуре, целям и задачам предприятия, обеспечить их взаимодополняемость. Структурировать регламенты целесообразно в разрезе отдельных процессов и направлений;

3) в обязательном порядке регламентировать процедуры взаимодействия функциональных подразделений по линейным связям и на стыке функций;

4) детально описать контрольные процедуры и процедуры работы с информационными базами.

На первом этапе составляющие регламента внедрить в виде временных правил.

Совершенствование качества контроля осуществляется также путем анализа действий руководства предприятия с целью установления и поддержания внутреннего контроля. Следует отметить, что для любого руководителя контроль - важная составляющая процесса управления. Эффективность деятельности руководителя в данном направлении обусловлена тем фактором, насколько глубоко ощущает руководитель процесс контроля, в какой степени он и его подчиненные владеют технологиями контроля, какую приоритетность в организации имеют задачи, связанные с постановкой и функционированием внутреннего контроля. Любая составляющая внутреннего контроля, в конечном счете, является следствием видения руководителем предприятия особенностей построения системы управления.

В данной ситуации необходимо обратить внимание на следующие моменты:

1) система внутреннего контроля должна разрабатываться и функционировать строго в пределах утвержденной организационной структуры и в рамках выполняемых подразделениями функций;

2) неадекватное увеличение объема контролируемых параметров ведет к потере контроля над стратегически важными объектами контроля, такими, как продуктовая стратегия, стратегия заимствований, реструктуризации, развития информационной инфраструктуры и некоторым другим;

3) контролируемые центром ответственности параметры должны соответствовать приемлемым для такого центра ответственности критериям существенности. Критерии существенности должны использоваться аналитиками предприятия в практической деятельности для ограничения количества контролируемых параметров.

Следующий путь совершенствования внутреннего контроля это автоматизация учета и контроля как основного инструмента снижения затрат на проведение контрольных процедур.

При осуществлении автоматизации целесообразно поэтапно переходить на новые качественные программные технологии, в том числе полнофункциональные, реализованные на основе единого информационного пространства. Это позволит:

- устранить проблемы несогласованности загрузки мощностей и заказов клиентов;
- повысить производительность контрольной деятельности работников;
- обеспечить режим управления предприятием в реальном масштабе времени;
- обеспечить эффективное и согласованное взаимодействие между подразделениями, исключая дублирование информации.

Реализация основных направлений совершенствования отдельных сторон системы внутреннего контроля, позволит обеспечить как снижение возможности злоупотреблений и

сохранность имущества предприятия, так и совершенствование и снижение трудоёмкости контрольной работы, что повысит эффективность внутреннего контроля.

Таким образом, повышение эффективности внутреннего контроля на предприятии может быть обеспечено за счет:

1. Достоверности и быстроты получения информации об изменениях условий внешней и внутренней среды (надежные каналы связи и накопители информации).
2. Оперативного регулирования и функционирования внутреннего контроля, что может быть обеспечено в результате создания специального структурного подразделения контроля.
3. Высокого уровня профессиональной подготовленности работников, из готовности переключаться с одного вида работ на другой.
4. Быстрой переориентации методов контроля.

Следовательно, основная проблема на современном этапе развития внутреннего контроля - обеспечить сбалансированность всех элементов внутреннего контроля предприятия таким образом, чтобы наиболее эффективно использовать потенциал предприятия и повышать его конкурентоспособность.

Построение эффективного внутреннего контроля предполагает определение наиболее существенных рисков (которые могут повлечь за собой финансовые потери), разработку контрольных процедур, а также создание системы тестирования эффективности контрольных процедур.

#### **Библиография**

1. *Закон о бухгалтерском учете nr. 113-XVI din 27.04.2007 (Monitorul Oficial nr.90-93/399 от 29.06.2007).*
2. *Макеев Р.В.* Постановка системы внутреннего контроля: от проверок отчетности к эффективности бизнеса.- М. : Вершина, 2008.-296с.
3. *Бурцев В.В.* Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. - М.: Экзамен, 2000. - 320 с.
4. *Кулинина Г.В.* Внутренний контроль и аудит: Учебное пособие. -М.: Финансовая академия, 2000.
5. *Tabara N., Briciu S.* Cercetari privind modernizarea in contabilitate si control de gestiune, Editura TipoMoldova, Iasi, 2011

#### **ASPECTE ALE ANALIZEI ECONOMICO-FINANCIARE A INSTITUȚIILOR DE ÎNVĂȚĂMÎNT MEDIU DE SPECIALITATE (în baza datelor Colegiului Industrial-Pedagogic din Cahul)**

**Zbîrciog Tatiana, gr. did. II,  
Podbegli Anatol - profesor,  
Colegiul Industrial - Pedagogic din Cahul**

*L'économie de la République Moldavie est affectée par la crise financière qui a appelé à la réorientation des fonds disponibles pour répondre aux besoins actuels du système éducatif. Étant en recherche de nouvelles sources de financement, les établissements d'enseignement initier de nouvelles spécialités, mais ignorant l'offre et la demande d'emploi.*

*Les gestionnaires des établissements d'enseignement doivent établir leurs propres stratégies de développement de l'institution, à savoir:*

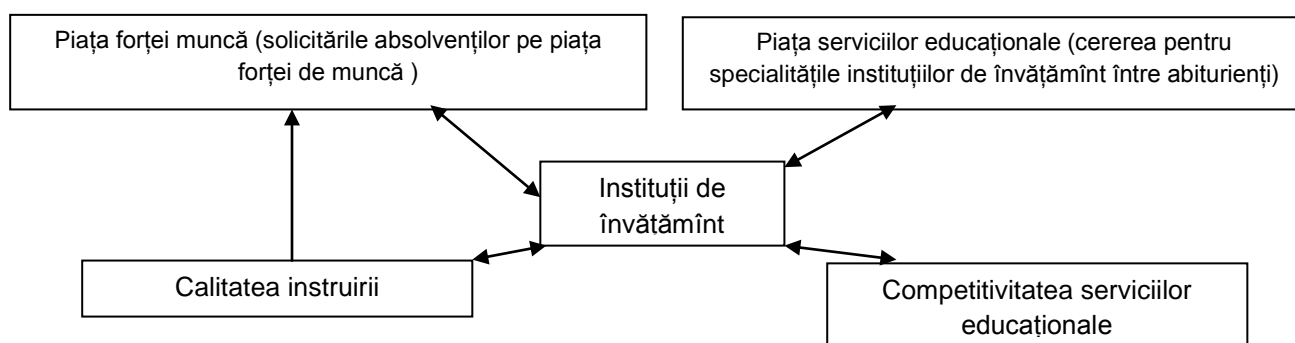
1. *L'adaptation de l'offre aux exigences du marché.*
2. *L'augmentation de l'efficacité d'utilisation de facteurs disponibles – propriété et le personnel.*

Economia Republicii Moldova s-a dovedit a fi vulnerabilă în fața crizei ceea ce a impus necesitatea redirectionării mijloacelor financiare disponibile pentru satisfacerea necesităților curente ale sistemului de învățământ. Fiind în căutarea unor surse suplimentare de finanțare, instituțiile de învățământ inițiază specialități noi, unde numărul celor înscriși, planurile de învățământ, programele, deseori se dovedesc a fi nechibzuite. În consecință, mulți absolvenți nu se pot angaja la serviciu, iar investițiile pentru învățământ, deseori, sunt iraționale. Situația creată a determinat o discordanță între cererea și oferta pe piața muncii.

Pentru a echilibra cererea și oferta pe piața serviciilor educaționale este necesar de studiat câți specialiști și în ce domeniu trebuie de pregătit astăzi și în perspectivă, ce cunoștințe și aptitudini trebuie să poseze, pentru a se încadra în activitatea profesională. Apreciind obiectiv situația, managerii instituțiilor de învățământ trebuie să-și stabilească strategiile proprii de dezvoltare a instituției, orientându-și activitatea spre două direcții prioritare:

### ***I. Adaptarea ofertei la cerințele pieței muncii, însă nu la popularitatea unor specialități.***

Scopul primordial devenind satisfacerea maximală a necesităților diferitor segmente de piață pentru a-și asigura o poziție fermă pe piața serviciilor educaționale. Orice subiect al relațiilor de piață î-și desfășoară activitatea pe o anumită piață. Specific pentru instituțiile de învățământ este faptul că ele își desfășoară activitatea pe două piețe simultan: piața serviciilor educaționale și piața forței de muncă. (Fig. 1)



**Figura 1. Interdependența pieței serviciilor educaționale și pieței forței de muncă.**

### ***II. Sporirea eficienței utilizării factorilor de care dispune - patrimoniu, personal.***

Eficiența reprezintă un termen de evaluare, un concept valoric, ce se măsoară prin obținerea efectelor maxime cu eforturi minime. În cadrul instituțiilor de învățământ ca **efect** obținut este absolventul, care dispune de specialitatea, cunoștințele și aptitudinile specifice ei și este solicitat pe piața muncii. **Efortul** îl reprezintă mijloacele financiare alocate pentru pregătirea unui specialist și întreținerea bazei tehnico-materiale a instituției.

Aprecierea eficienței activității instituțiilor de învățământ este dificilă, ea presupune calcularea, analiza și interpretarea unui sistem de indicatori economico-financiar. În continuare autorii propun câțiva indicatori economico-financiar, care dau o caracteristică eficienței activității instituțiilor de învățământ:

- **gradul de utilizare a spațiului** destinat atât pentru activitate didactică cât și a celui pentru cazarea elevilor în camine. Acest indicator poate fi calculat prin raportul dintre numărul mediu anual de elevi care și-au făcut studiile în timpul unui an, sau cei cazați în camine și numărul de locuri conform capacităților de proiect. Se apreciază pozitiv situația în care acest indicator este egal cu 1, deoarece cu cât valoarea acestui coeficient este mai aproape de 1, cu atât sînt mai mici cheltuelile legate de întreținerea unui m<sup>2</sup> de suprafață utilă.

- **numărul de elevi ce revin la un post de personal**, calculat prin raportul dintre numărul mediu anual al elevilor și numărul mediu de posturi de personal. Aprecierea acestui indicator poate fi efectuată prin compararea lui în dinamică sau față de nivelul programat, stabilind nivelurile și ritmurile de dezvoltare a acestuia, precum și cauzele ce le-au determinat (Tabelul1). Creșterea acestui indicator în dinamică se apreciază pozitiv și permite diminuarea cheltuelilor privind retribuirea

muncii. La analiza acestui indicator este rațională examinarea evoluției numărului de posturi în concordanță cu dinamica numărului de elevi.

**Tabelul 1**

**Aprecierea evoluției numărului de elevi la un post de personal**

Categoriile de unități de personal	Anul precedent	Anul de gestiune		Ritmul creșterii,% (+;-)		
		program	efectiv	program / precedent	efectiv / precedent	efectiv / program
Unități (posturi) de personal –total, <i>inclusiv</i>	180,1	174,4	180,2	-3,16	0,05	3,32
Numărul de elevi, persoane	848	930	873	9,67	2,95	-6,12
Numărul de elevi la un post de personal.	4,7	5,3	4,8	12,76	2,12	-9,43

**Sursa: Elaborat de autor în baza rapoartelor nr. 3-2 și 3-5b**

Reieșind din informația prezentată în tabel rezultă că instituția de învățământ analizată, în anul de gestiune a înregistrat o creștere a numărului de posturi atât față de anul precedent cât și de nivelul programat, respectiv cu 0,05 și 3,32%. Evoluția numărului de elevi denotă o creștere a acestora față de anul precedent cu 2,95% și o reducere față de nivelul programat cu 6,12%. Faptul că ritmul de creștere a numărului de elevi (2,95%) în dinamică depășește ritmul de creștere al numărului de posturi (0,05%) a determinat creșterea numărului de elevi revinit la un post de personal față de anul precedent cu 2,12%, situație ce se apreciază pozitiv și denotă majorarea eficienței utilizării factorului uman în cadrul instituției. Examinând concordanța dintre acești indicatori în raport cu nivelul programat se poate constata o relație inversă, adică în condițiile reducerii numărului de elevi față de nivelul programat cu 6,12% , numărul de posturi crește cu 3,32%, astfel determinând reducerea numărului de elevi revenit la un post de personal cu 9,43% și implicit majorarea cheltuielilor de întreținere a unui elev. Situația creată a fost determinată de faptul că unele grupe nu au fost completate, fie deoarece nu a fost îndeplinit planul de admitere, fie că și-au retras actele în timpul anului de studii din diferite motive.

- **gradul de profesionalism al personalului didactic și celui administrativ** obținut prin calcularea ponderii profesorilor (inclusiv al celor cu posturi de conducere) ce dețin diverse grade didactice și evoluția acestora în dinamică (Tabelul 2). Acest indicator are două efecte pozitive: contribuie la majorarea gradului de performanță a instituției și la creșterea veniturilor profesorilor și implicit cointeresarea acestora în desfășurarea unei activități eficiente.

**Tabelul 2**

**Aprecierea dinamicii și structurii gradului de profesionalism**

Indicatori	Anul precedent		Anul de gestiune		Abatere absolută(+;-)	
	Număr, persoane	Pondere, %	Număr, persoane	Pondere, %	Număr, persoane	Pondere, %
Personal pedagogic - total	109	100,0	110	100,0	1	x
Persoane ce dețin grade didactice, inclusiv superior	77	70,64	76	69,09	-1	-1,55
I	8	7,34	8	7,27	0	-0,07
II	23	21,10	23	20,91	0	-0,18
	46	42,20	45	40,90	-1	-1,3

**Sursa: Elaborat de autor în baza listelor tarifare**

Datele reflectate în tabel atestă o structură relativ stabilă a profesorilor ce dețin grade didactice. Astfel în anul de gestiune ponderea lor a constituit 69,09%, ceea ce reprezintă o diminuare de 1,55% față de anul precedent. Examinînd componența pe categorii se poate menționa că cea mai mare pondere o dețin profesorii cu gradul didactic II care în anul de gestiune înregistrează o cotă de 40,90% și care înregistrează o diminuare de 1,3% comparativ cu perioada precedentă.

Analiza asigurării instituției cu personal didactic mai poate fi efectuată prin calcularea și aprecierea *vechimii medii în muncă, vârstei medii, stabilității personalului în cadrul instituției*. Aceste aspecte sînt foarte importante reieșind din actualitatea problemei referitor la plasarea tinerilor specialiști în cîmpul muncii, precum și pentru caracteristica calitativă a instituției.

Un aspect foarte important în aprecierea activității instituțiilor de învățămînt îl reprezintă analiza indicatorilor ce țin de formarea și utilizarea resurselor bugetului de stat, atît a cheltuelilor de bază cît și a mijloacelor speciale provenite din taxe de studii, taxe de cazare, locațiunea încăperilor, etc. La acest capitol pot fi calculați și interpretați o serie de indicatori ce țin de:

- calcularea și aprecierea în dinamică a cheltuielilor pentru instruirea unui elev, precum și a cheltuielilor de întreținere a unui loc în cămin.

- analiza volumului, structurii și dinamicii cheltuelilor de bază și celor din mijloace speciale pe articole. La această etapă de analiză se examinează ponderea căror categorii de cheltueli predomină în suma totală a acestora, precum și evoluția cheltuelilor efective în raport cu planul aprobat inițial și planul precizat cu indicarea cauzelor ce au determinat nivelul de executare a cheltuelilor.

- aprecierea structurii și dinamicii veniturilor provenite din mijloace speciale, permite identificarea structurii pe categorii de mijloace speciale, precum și evoluția acestora în raport cu planul aprobat inițial și planul precizat, factorii care au influențat nivelul de incasare a veniturilor.

- determinarea și aprecierea ponderii cheltuelilor de bază și a celor provenite din mijloace speciale în suma totală a cheltuelilor efective.

**Tabelul 3**

**Structura cheltuielilor pe surse de finanțare**

Articolele si alineatele de cheltuieli	Articol	Cheltueli din mijloace de baza		Cheltueli din mijloace speciale		Total efecti v	Pondere%	
		efectiv	%	efectiv	%		mijloace bugetare	mijloace speciale
Total cheltuieli inclusiv:		8103,1	100,0	1646,1	100,0	9749,2	83,12	16,88
Retribuirea muncii	111	4985,8	61,53	831,6	50,52	5817,4	85,70	14,3
Contribuții de asigurări sociale de stat	112	1106,3	13,65	184,2	11,19	1290,5	85,73	14,27
Plata mărfurilor și serviciilor	113	277,6	3,43	356,4	21,65	634,0	43,79	56,21
Deplasările în interes de serviciu.	114			13,8	0,84	13,8	0,00	100,0
Asigurarea medicala	116	168,2	2,08	28,0	1,70	196,2	85,73	14,27
Transferuri catre populatie (burse)	135	1565,2	19,32			1565,2	100,0	0,00
Procurarea mijloacelor fixe	242			48,3	2,93	48,3	0,00	100,0
Reparatii capitale	243			183,8	11,17	183,8	0,00	100,0

*Sursa: Elaborat de autor în baza rapoartelor Formularul nr. 2 și Formularul nr.4*

Analiza informației prezentate în tabel denotă că principala direcție de utilizare a mijloacelor bănești pentru categoria cheltueli de bază o constituie retribuirea muncii care deține 77,26% (61,53+13,65+2,08) din totalul cheltuelilor, pentru achitarea burselor se cheltuie 19,32% din alocații, iar pentru plata mărfurilor și serviciilor 3,43%. Cheltuelile provenite din mijloace speciale se fac la nivel de 63,41% (50,52+11,19+1,7) pentru retribuirea muncii, 21,65% pentru procurarea mărfurilor și serviciilor, 0,84% pentru deplasări în interes de serviciu, 2,93% pentru procurarea mijloacelor fixe și 11,17% pentru efectuarea reparațiilor capitale.

Examinând pondrea cheltuelilor de bază și a celor provenite din mijloace speciale în totalul cheltuelilor se constată că preponderent sumele alocate din bugetul public se fac pentru activitatea vitală a instituției cum ar fi retribuirea muncii și achitarea burselor, iar ceea ce ține de îmbunătățirea bazei tehnico-materiale, efectuarea reparațiilor curente și celor capitale, procurarea mijloacelor fixe, achitarea serviciilor se face din sursele proprii.

Din aceste considerente, orice instituție de învățământ trebuie să-și utilizeze eficient resursele de care dispune și să găsească surse alternative de finanțare a instituției, astfel încât nu numai să reziste în condițiile actuale, însă și să progreseze.

## ABORDĂRI CONCEPTUALE ALE COSTURILOR

*Stela Caraman, lector superior, ASEM*

*This article examines the economic content of the term "cost" based on IFRS. The author motivated the necessity to use this term and presented the main characteristics typical to it. Finally, the author explained some differences between production costs and cost of production to avoid any confusion that may arise in specifying the content of these terms.*

Costurile rezultate în urma desfășurării activității economico-financiare a entității reprezintă unul din aspectele economice principale studiate în cadrul contabilității manageriale. Managerii entității de toate nivelele au nevoie de informații privind costurile în vederea determinării rezultatelor financiare, marjei de contribuție, costului bunurilor fabricate (serviciilor prestate, lucrărilor executate) etc. În acest context, o atenție sporită trebuie îndreptată spre cunoașterea conținutului costurilor.

În practica economică există tendința de utilizare a unei game variate de termeni, cum ar fi „consumuri”, „costuri”, „costuri de producție”, „costul producției sau costul produselor fabricate”, al căror conținut economic necesită, după părerea noastră o explicație mai amplă, pentru evitarea confuziilor ce pot să apară în interpretarea acestora.

Conceptul de la care se va pleca este „consumul”. În prezent, sub impactul prevederilor SIFR, noțiunea de „consumuri” se vrea substituită cu cea de „costuri”. Totuși, trebuie de înțeles, că noțiunea de „costuri” nu va avea un înțeles (conținut economic) identic cu cea de „consumuri”, dar nici cu cea de „cost al producției”, așa cum sunt cunoscute la moment.

De ce apare necesitatea categoriei economice numite „costuri”? După cum se știe, desfășurarea oricărei activități economice, în special de producție, presupune consum de factori de producție, iar pentru fiecare factor producătorul cheltuiește o sumă de bani, deci consumul de factori îl costă. Prin urmare, consumul factorilor ca urmare a utilizării lor preventive constituie baza costurilor.

Costul este o categorie economică universal acceptată și are la origine verbul latin „consto - constare”, care înseamnă a stabili, a fixa ceva, din care s-a desprins noțiunea de „costă”, pentru a exprima cât s-a consumat sau s-a plătit. Ulterior, de la această noțiune s-a ajuns la noțiunea de cost al cărui conținut este legat de un consum de resurse.

În sens larg, costurile reprezintă consumul de resurse (materiale, de muncă, financiare, informaționale etc.) în activitatea economico-financiară a entității pentru atingerea diverselor

scopuri. Astfel, consumul de resurse este prezent în orice domeniu, deci putem spune despre cost că este o categorie universală.

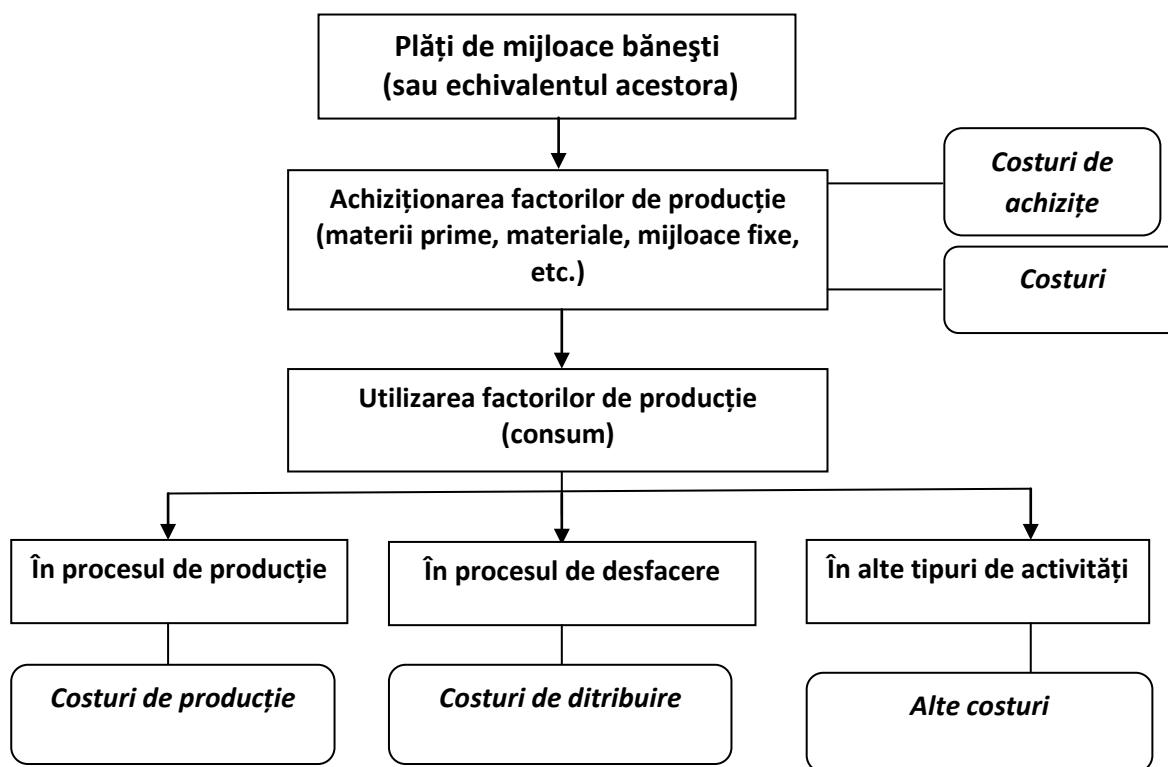
În legătură cu costurile, trebuie de menționat că componența lor este variată în funcție de direcția utilizării resurselor, unele dintre ele sunt nemijlocit legate de procesul de producție, iar altele sunt folosite în alte tipuri de activități: achiziție, comercializare, administrare etc.

Abordarea mai amplă a noțiunii și conținutului economic al costurilor are ca punct de plecare circuitul economic al entității care presupune înlănțuirea următoarelor procese: aprovizionare, producție și desfacere. Parcurgerea fazelor circuitului economic presupune utilizarea resurselor alocate, dar și obținerea venitului, ca rezultat al factorilor de producție sacrificați, în urma obținerii și vânzării produselor. Astfel, că achiziționarea factorilor de producție presupune în prima fază a circuitului economic, efectuarea unor plăți. Aceste plăți sunt numite *costuri de achiziționare* și marea majoritate rămân asupra stocurilor achiziționate până la darea lor în consum.

În stadiul următor al circuitului economic – producția – are loc utilizarea factorilor de producție achiziționați și transformarea lor în bunuri destinate vânzării sau pentru necesitățile entității. În această fază, consumurile de factori de producție devin *costuri de producție*.

În ultima fază, resursele sunt utilizate în procesul de comercializare a produselor rezultate din faza anterioară, devenind *costuri de distribuire*.

Circuitul economic de transformare a resurselor în costuri este prezentat schematic în figura 1.



**Figura 1.** Circuitul economic de transformare a resurselor în costuri

Din cele expuse, rezultă că consumul factorilor localizați în cadrul procesului de aprovizionare formează costurile de achiziție, în procesul de desfacere – costurile de distribuire, în activitatea de gestionare a activității entității – costuri de administrare etc., iar în cadrul procesului de producție formează conținutul costurilor de producție. În înțelesul restrâns al cuvântului, costurile de producție cuprind numai acele costuri strict necesare, fără de care nu se poate obține un produs, presta un serviciu sau executa o lucrare. Acestea sunt costurile de materii prime și materiale, costuri privind utilizarea forței de muncă (costuri cu manopera), costurile privind utilizarea mijloacelor de muncă (costuri indirecte). Deci, ele cuprind numai consumul de factori de producție necesari pentru fabricarea bunurilor (prestarea serviciilor).

Generalizând, **costurile** reprezintă expresia bănească a tuturor resurselor utilizate în activitatea economico-financiară a entității pe parcursul unei perioade de gestiune. Ele pot fi atribuite

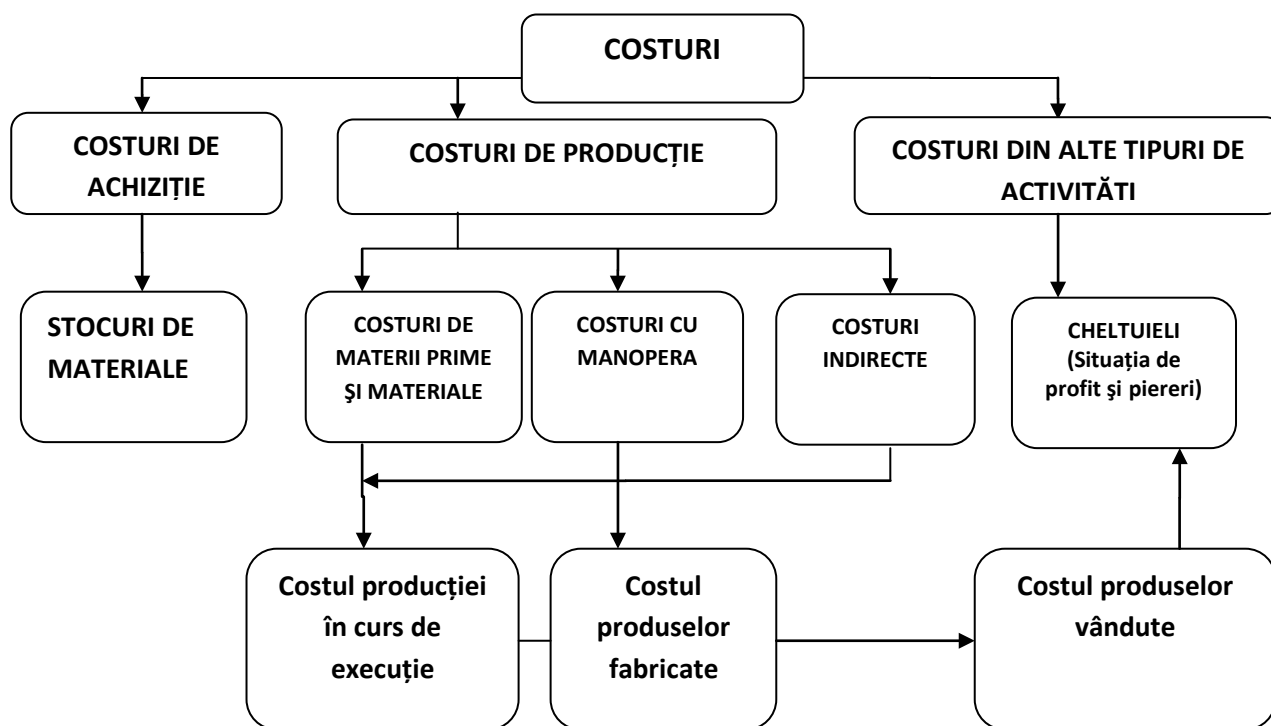
fie la la active, fie la cheltuieli. La rândul lor, *costurile de producție* reprezintă expresia bănească a unei părți din resursele productive ale entității utilizate pentru fabricarea produselor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor în cursul unei perioade de gestiune. Prin urmare, noțiunea de „costuri” este mai largă decât noțiunea de „costuri de producție”.

Trebuie de menționat, că pe lângă consumul de resurse care stă la baza costurilor de producție, entitățile mai efectuează unele plăți de mijloace bănești pentru telefon, apă, salubritate etc. care reprezintă echivalentul unor servicii efectuate în favoarea procesului de producție și, deci, vor fi regăsite în componența costului producției. De asemenea, entitățile mai calculează și efectuează o serie de plăți, care se recunosc costuri de producție nu prin aceea că depind în mod științific de conținutul economic al acestora, ci prin efectul unor reglementări economice. Din această categorie menționăm: contribuțiile pentru asigurări sociale, primele de asistență medicală etc.

Pentru delimitarea corectă a costurilor de producție nu trebuie să ignorăm și faptul că într-o entitate au loc și consumuri de mijloace de producție și plăți bănești a căror rezultat nu este un produs sau o lucrare, ci acestea se datorează unor consumuri suplimentare de materiale și plățile de salarii provocate de abateri de la procesul tehnologic, utilizarea unor materiale de calitate necorespunzătoare sau de altă dimensiune decât cea prevăzută, consumuri datorate deșeurilor sau recondiționarea rebuturilor, lipsuri de valori materiale peste normele de perisabilitate, pierderi din întreruperi din cauze interne etc. Chiar, dacă aceste au un conținut similar cu cele efectuate în vederea obținerii bunurilor sau serviciilor, în sensul că apar în timpul desfășurării procesului de producție, totuși, ele sunt cheltuieli neproductive și nu se recunosc în calitate de costuri de producție. Le regăsim în componența costurilor perioadei.

Când costurile de producție afectează direct o anumită categorie de bunuri fabricate, lucrări executate sau servicii prestate se poate vorbi de *costul producției* sau *costul produselor fabricate*, *costul serviciilor prestate* etc. Așadar, *costul producției* reprezintă expresia bănească a resurselor de producție utilizate pentru fabricarea unui anumit tip de produse, prestarea unui anumit tip de servicii și/sau executarea unei anumite lucrări, a cărui mărime din punct de vedere metodologic este determinată în baza unui anumit mod de grupare și regroupare a costurilor care stau la baza formării acestuia, în funcție de anumite criterii.

Schematic, deosebirea dintre costuri de producție și costul producției (costul produselor fabricate), dar și fluxul determinării costului producției este prezentat în figura 2.



**Figura 2.** Fluxul determinării costului producției (costului produselor fabricate)



Prin urmare, noțiunile de „cost de producție” și „cost al producției” nu se suprapun. Costurile de producție se referă la procesul de producție, în general, indiferent de finalitatea acestuia și caracterul legăturii cu producția, iar costul producției (costul produselor fabricate) subînțelege sfârșitul procesului de producție și identificarea acelei părți a costurilor care se referă la produsele fabricate și/sau produsele nefinisate.. Astfel, noțiunea de „costuri de producție” fiind mai largă decât cea de costul producției (costul produselor fabricate).

### Bibliografie

1. Horngren C., Datar M., Foster G. Contabilitatea costurilor: o abordare managerială, editura Arc, Chișinău, 2006.
2. Olariu C. V. Costul și calculația costurilor, editura Didactică și pedagogică, București, 1977.
3. Nederița A., Panuș V. Aspecte generale privind calculația costurilor de producție. În: Contabilitate și audit, 2012, nr.8, p.61-65.
4. Șteliac N. Cheltuielile și costurile de producție – abordări conceptuale. <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/820061/35.pdf>.
5. Гущина И. Э., Балакирева Н. М. Управленческий учет: основы теории и практики. – М.: КНОРУС, 2004.
6. Ленчевская Н. В. Затраты», «расходы», «издержки» – ключевые понятия управленческого учета и проблемы их разграничения. <http://law.admtymen.ru/noframe/nic?d&nd=466201321&prevDoc=466201310>.
7. Шебек С.В. Что такое «затраты». [http://www.costkiller.ru/index/ves\\_ars/s\\_chem\\_na/chto\\_tako/at\\_product/42/index.htm](http://www.costkiller.ru/index/ves_ars/s_chem_na/chto_tako/at_product/42/index.htm)

## PARTICULARITĂȚILE ANALIZEI REZULTATULUI PE ACȚIUNE – DILUAT ȘI IMPACTUL ACESTEIA ASUPRA PROCESULUI DECIZIONAL

*Nelea CHIRILOV, lector superior, ASEM*

*The paper is dedicated to the analysis of diluted earnings per share and its impact on decision making. There are presented arguments in favor of the importance of diluted earnings per share analysis in decision making of domestic stock companies. Special attention was given to the economic content and the calculation of diluted earnings per share according to IAS 33. Also there is presented a detailed analysis of diluted earnings per share and the possible economic decisions based on the obtained results.*

Analiza performanței unei societăți pe acțiuni cotate constă în calcularea și interpretarea unuia dintre cei mai importanți indicatori bursieri la nivel de acțiune, și anume, rezultatul pe acțiune.

Atragerea investitorilor autohtoni și străini se bazează pe oferirea unor informații relevante, inteligibile și comparabile privind mărimea rezultatului pe acțiune, care trebuie să fie prezentată într-un limbaj contabil universal înțeles.

În acest context, pentru a răspunde cerințelor investitorilor autohtoni și străini care doresc să înțeleagă informația despre rezultatul pe acțiune ale societăților pe acțiuni autohtone ale căror acțiuni ar dori să cumpere, vândă sau să păstreze, este necesar și util de aplicat IAS 33 „Rezultatul pe acțiune” la nivel național. În viziunea noastră, avantajul utilizării IAS 33 la nivel național este resimțit mai evident de societățile pe acțiuni autohtone care doresc să aibă acces la finanțare internațională și de investitorii care doresc să compare rezultatul pe acțiune ale unor societăți localizate în țări diferite, și să se asigure că informațiile sunt relevante, și autentice.

În conformitate cu cerințele IAS 33, se deosebesc două modalități de calculul a rezultatului pe acțiune, și anume, *rezultatul pe acțiune – de bază* și *rezultatul pe acțiune – diluat*.

Potrivit, prevederilor paragrafului 10 din IAS 33, rezultatul pe acțiune – de bază se calculează împărțind profitul sau pierderea atribuibil(ă) acționarilor ordinari ai societății pe acțiuni la media ponderată a numărului de acțiuni ordinare în circulație pe parcursul perioadei. Totodată trebuie de menționat, că conform paragrafului 12 din IAS 33, profitul sau pierderea atribuibil(ă) acționarilor ordinari ai societății pe acțiuni se ajustează cu valorile după impozitare ale dividendelor preferențiale, cu diferențele care rezultă din decontarea acțiunilor preferențiale, precum și cu alte efecte similare ale acțiunilor preferențiale clasificate drept capitaluri proprii. În conformitate cu prevederile paragrafului 14 al IAS 33, valoarea dividendelor preferențiale după impozitare care este dedusă din profit sau pierdere este următoarea: valoarea după impozitare a oricăror dividende preferențiale, aferente acțiunilor preferențiale necumulate, declarate pentru perioadă; și valoarea după impozitare a dividendelor preferențiale, aferente acțiunilor preferențiale cumulate, prevăzute pentru perioada respectivă, indiferent dacă asemenea dividende au fost declarate sau nu. De menționat, că valoarea dividendelor preferențiale pentru perioadă nu include valoarea oricăror dividende preferențiale aferente acțiunilor preferențiale cumulate, plătite sau declarate pentru perioada curentă cu privire la perioadele anterioare.

Rezultatul pe acțiune – diluat se calculează pe lângă rezultatul pe acțiune – de bază în cazul când societatea pe acțiuni dispune de acțiuni ordinare potențiale.

În acest context, trebuie să menționăm că una din problemele destul de controversate în teoria și practica economică este calculul și analiza rezultatului pe acțiune – diluat. Atenția necesară pentru cercetarea și soluționarea problemei date reiese din faptul că societățile pe acțiuni intră uneori în angajamente de emisiune de acțiuni în viitor, care va avea ca rezultat o modificare a rezultatului pe acțiune – de bază. Astfel, pentru adoptarea unor decizii economice eficiente, deținătorii de acțiuni ordinare cât și deținătorii de acțiuni ordinare potențiale, doresc să cunoască influența acțiunilor ordinare potențiale asupra evaluării rezultatului pe acțiune – de bază.

Așa cum se desprinde din paragrafului 5 al IAS 33, o acțiune ordinară potențială este un instrument financiar sau alt contract care îi poate da deținătorului dreptul la acțiuni ordinare. Conform, paragraful 7 al IAS 33, acțiunile ordinare potențiale sunt: datoriile financiare sau instrumentele de capitaluri proprii, inclusiv acțiunile preferențiale, convertibile în acțiuni ordinare; acțiunile care vor fi emise numai după îndeplinirea anumitor condiții care rezultă din angajamente contractuale, cum ar fi cumpărarea unei întreprinderi sau a altor active.

Trebuie să menționăm, că rezultatul pe acțiune – diluat se calculează în concordanță cu metoda de calcul al rezultatului pe acțiune – de bază, în același timp luându-se în considerare influența tuturor acțiunilor ordinare potențiale diluate, aflate în circulație. În acest context, potrivit paragrafului 31 al IAS 33, în scopul calculării rezultatului pe acțiune diluat, o entitate trebuie să ajusteze profitul sau pierderea atribuibil(ă) acționarilor ordinari ai societății pe acțiuni și media ponderată a numărului de acțiuni în circulație cu efectele tuturor acțiunilor ordinare potențiale diluate. În conformitate cu prevederile paragrafului 32 al IAS 33, profitul sau pierderea atribuibil(ă) acționarilor ordinari ai societății pe acțiuni se majorează cu valoarea după impozitare a dividendelor recunoscute în cursul perioadei, aferentă acțiunilor ordinare potențiale diluate, și sunt ajustate în funcție de orice alte modificări ale veniturilor sau cheltuielilor care ar rezulta din conversia acțiunilor ordinare potențiale diluate. În același moment se ajustează și media ponderată a numărului de acțiuni ordinare în circulație, și anume, este majorată cu media ponderată a numărului de acțiuni ordinare suplimentare care s-ar fi aflat în circulație în cazul conversiei tuturor acțiunilor ordinare potențiale diluate.

În această ordine de idei, conform paragraful 41 al IAS 33, acțiunile ordinare potențiale trebuie tratate drept diluante atunci, și numai atunci, când în urma conversiei lor în acțiuni ordinare, ar scădea profitul pe acțiune sau ar crește pierderile pe acțiune. Dacă conversia lor în acțiuni ordinare mărește profitul pe acțiune sau diminuează pierderea pe acțiune, atunci acestea sunt acțiuni ordinare potențiale antidiluante și efectul lor nu se ia în considerare în calculul rezultatului pe acțiune – diluat.

Atunci când se analizează dacă acțiunile ordinare potențiale sunt diluante sau antidiluante fiecare emisiune sau clase de acțiuni ordinare potențiale se ia în calcul separat, și nu în totalitatea lor. Ordinea în care se examinează acțiunile ordinare potențiale nu poate fi întâmplătoare, deoarece,

aceasta poate influența calitatea lor de a fi sau nu diluante. De aceea, pentru maximizarea diluării rezultatului pe acțiune – de bază, fiecare emisiune sau clase de acțiuni ordinare potențiale se iau în calcul în ordine, de la cele mai diluante la cele mai puțin diluante.

Considerăm, că orice diluare potențială este foarte importantă pentru acționarii existenți, pentru că indică reducerea posibilă a câștigurilor curente, ce le pot fi distribuite în viitor prin intermediul dividendelor și posibila creștere a numărului de acțiuni la care se împarte valoarea totală de piață a societății pe acțiuni.

Modul de calculul și analiză a rezultatului pe acțiune – diluat, este prezentat în următorul exemplu.

*În anul 2009 societatea pe acțiuni „Moldpresa” S.A. dispune de următoarele informații:*

1. *Acțiuni preferențiale nominative de clasa I în număr de 9999 acțiuni. În anul 2009 mărimea dividendelor pe acțiunile preferențiale nominative de clasa I au constituit 58480,24 lei, revenind fiecărei acțiuni câte 5,85 lei dividende.*

2. *Acțiuni preferențiale nominative de clasa II în număr de 6666 acțiuni. Mărimea dividendelor pe acțiunile preferențiale nominative de clasa II în anul 2009 au constituit 188267,22 lei, revenind fiecărei acțiuni dividende egale cu 28,24 lei.*

*Fiecare acțiune preferențială nominativă de clasa I și clasa II poate fi convertită în două acțiuni ordinare.*

În baza datelor din acest exemplu, calculăm în tabelul 1 rezultatul pe acțiune suplimentar, care poate fi obținut după fiecare conversie potențială a acțiunilor preferențiale. Acest calcul se efectuează în scopul identificării ordinii în care se vor examina acțiunile ordinare potențiale la calculul rezultatului pe acțiune – diluat.

**Tabelul 1**

**Calculul rezultatului pe acțiune suplimentar atribuit deținătorilor acțiunilor ordinare în urma conversiei acțiunilor preferențiale**

<b>Nr. crt.</b>	<b>Indicatori</b>	Modificarea rezultatului financiar net, lei	Creșterea numărului de acțiuni ordinare, acțiuni	Rezultatul pe acțiune suplimentar, lei
<b>1</b>	<b>2</b>	3	4	5=3 ÷ 4
<b>1</b>	Conversia acțiunile preferențiale nominative de clasa I	<b>58480,24</b>	19998 = 9999 × 2	<b>2,92</b>
<b>2</b>	<b>Conversia acțiunile preferențiale nominative de clasa II</b>	<b>188267,22</b>	13332 = 6666 × 2	<b>14,12</b>
<b>3</b>	<b>Total</b>	<b>246747,46</b>	<b>33330</b>	<b>x</b>

Din datele tabelului 1, putem menționa, că după conversia acțiunilor preferențiale, numărul acțiunilor ordinare poate crește cu 33330 acțiuni, dar profitul net atribuit acționarilor ordinari se poate majora cu 246747,46 lei, deoarece, dividendele pe acțiunile preferențiale rămân la dispoziția societății. Modificarea rezultatul pe acțiune convertită în cazul cu acțiunile preferențiale nominative de clasa I constituie 2,92 lei, dar în cazul cu acțiunile preferențiale nominative de clasa II – 14,12 lei. Observăm, că conversia acțiunilor preferențiale nominative de clasa I va duce la modificarea mai mică a rezultatul pe acțiune convertită. Aceasta înseamnă, că luând în considerație principiul prudenței, adică având scopul să arătăm investitorului cea mai rea situație din toate posibile, vom calcula în primul rând, rezultatului pe acțiune – diluat în condițiile conversiei acțiunilor preferențiale nominative de clasa I și în al doilea rând, în condițiile conversiei acțiunilor preferențiale nominative de clasa II.

În baza datelor „Moldpresa” S.A., calculăm rezultatului pe acțiune – diluat în anul 2009.

## Calculul rezultatului pe acțiune – diluat în anul 2009 la „Moldpresa” S.A.

Nr. crt.	Indicatori	Profit net (pierdere netă), lei	Acțiuni ordinare în circulație, acțiuni	Rezultatul pe acțiune, lei	
1	2	3	4	5=3 ÷ 4	
1	Calculul rezultatul pe acțiune – de bază	5735707,00	159903	34,33	
2	Conversia acțiunile preferențiale nominative de clasa I	58480,24	19998		
3	Total după conversia acțiunile preferențiale nominative de clasa I, [ind.1+ind.2]	5794187,24	179901	32,21	diluat
4	Conversia acțiunile preferențiale nominative de clasa II	188267,22	13332		
5	Total după conversia acțiunile preferențiale nominative de clasa I și clasa II, [ind.3+ind.4]	5982454,46	193233	30,96	diluat

Din calculele efectuate în tabelul 2, putem menționa, că rezultatul pe acțiune – diluat după conversia acțiunilor preferențiale nominative de clasa I constituie 32,21 lei, dar rezultatul pe acțiune – diluat după conversia acțiunilor preferențiale nominative de clasa II constituie 30,96 lei. Luând în considerație principiul prudenței, din cele două rezultate se alege mărimea cea mai mică. Prin urmare, rezultatul pe acțiune – diluat în anul 2009 la „Moldpresa” S.A. constituie 30,96 lei.

În opinia noastră, pentru deținătorii de acțiuni ordinare și deținătorii acțiuni preferențiale prezintă importanță comparațiile dintre:

- 1) rezultatul pe acțiune – de bază și rezultatul pe acțiune – diluat, deoarece, arată diminuarea maximă de profit (pierdere) pe acțiune pe care o pot înregistra deținătorii de acțiuni ordinare în cazul în care toți posesorii de acțiuni ordinare potențiale diluate optează pentru conversia lor în acțiuni ordinare.
- 2) remunerarea pentru un anumit tip de acțiune ordinară potențială (dividende) și rezultatul pe acțiune – diluat:
  - 2.1) dacă remunerarea pentru un anumit tip de acțiune ordinară potențială este mai mare ca rezultatul pe acțiune – diluat, atunci nu se justifică din punctul de vedere al rezultatului pe acțiune conversia acțiunilor ordinare potențiale în acțiuni ordinare, deoarece s-ar înregistra pierderi față de situația existentă.
  - 2.2) dacă remunerarea pentru un anumit tip de acțiune ordinară potențială este mai mică ca rezultatul pe acțiune – diluat, atunci se justifică conversia acțiunilor ordinare potențiale în acțiuni ordinare, deoarece, investitorii pot obține venituri din conversie.

Din analiza datelor exemplificate, se observă că posibilitatea maximală a micșorării profitului pe acțiune ordinară în urma conversiei acțiunilor preferențiale constituie 3,37 lei (34,33 – 30,96). Luând în considerație mărimea dividendelor pe acțiunile preferențiale și rezultatul pe acțiune – diluat, putem constata, că conversia acțiunilor preferențiale în acțiuni ordinare este rentabilă pentru deținătorii de acțiuni preferențiale, deoarece, este posibilă obținerea veniturilor suplimentare. De exemplu, pentru fiecare acțiune preferențială de clasa I investitorii obțineau dividende în mărime de 5,85 lei. Dacă are loc conversia, atunci fiecare acțiune preferențială este convertită în două acțiuni ordinare, ceea ce înseamnă, că venitul suplimentar din conversia unei acțiuni preferențiale de clasa I poate constitui 56,67 lei ( $30,96 \times 2 - 5,85$ ), în situația repartizării profitului net sub formă de dividende pe acțiunile ordinare.

Generalizând cele expuse, considerăm, că informația despre rezultatul pe acțiune – diluat, este necesară pentru fundamentarea deciziilor economice privind păstrarea sau conversia acțiunilor ordinare potențiale, planificarea actualilor și potențialilor acționari ai societății pe acțiuni, planificarea tranzacțiilor de vânzare-cumpărare a acțiunilor, de asemenea, pentru a înțelege politica conducerii societății pe acțiuni privind respectarea și apărarea intereselor acționarilor, etc.

## ESTIMĂRI ANALITICE PRIVIND FUNCȚIONAREA SECTORULUI MICULUI BUSINESS ÎN REPUBLICA MOLDOVA

Asist. univ., drd., Erhan Lica, ASEM

*This paper deals with the function of small and medium-sized enterprises (SMEs) sector. We point out the positive moments of SMEs function, as well as the negative moments that restrict the development of this segment of economy in our country.*

*We also suggest solutions in order to overpass these problems in the activity of national SMEs.*

În țările cu o economie de piață funcțională sectorul micului business este perceput drept principala sursă a creșterii economice și creării noilor locuri de muncă. În R. Moldova activitatea sectorului întreprinderilor mici și mijlocii (IMM) a început să prindă contur ca fenomen al dezvoltării social-economice a țării aproximativ cu 14-15 ani în urmă, după finalizarea privatizării în masă și conturarea proprietarilor reali. În pofida faptului că micul business autohton s-a format și a crescut în condiții economice nefavorabile și incerte ale perioadei de tranziție, acesta a reușit să se dezvolte atât din punct de vedere cantitativ, cât și calitativ.

Scanarea situației actuale a IMM-urilor din R. Moldova, ne-a permis să evidențiem că, sectorul micului business autohton deține o impunătoare cotă din totalul agenților economici de pe piața locală atingând nivelul de 97,7%, ceea ce echivalează cu 45,6 mii IMM-uri și reprezintă circa 13 IMM-uri la 1 000 de locuitori.

Totuși, informația atât despre creșterea, cât și numărul de IMM-uri în R. Moldova, prezentată oficial de organul de statistică trebuie interpretată cu un grad de scepticism, deoarece Biroul Național de Statistică (BNS) are posibilitatea să determine numărul de IMM-uri doar în baza datelor generalizate din rapoartele financiare prezentate anual de către agenții economici. În realitate însă, nu toate formele organizatorico-juridice de IMM-uri sunt obligate să prezinte rapoarte financiare, aici facem referire la întreprinderile individuale și la antreprenorii ce activează pe bază de patentă, care în fond nu sunt nimic altceva decât subiecți ai micului business. Prin această neobligativitate de prezentare, numărul real de întreprinderi din sector ajunge să devieze substanțial de cel determinat oficial de organul de statistică, de unde putem deduce, că IMM-uri sunt de facto mult mai multe în R. Moldova decât numărul oficial prezentat.

O altă dificultate în determinarea numărului real de IMM-uri de către BNS, constă în aceea că nu toate întreprinderile care prezintă rapoarte financiare anuale către organul de statistică își desfășoară activitatea sa de facto. În prezent, mulți agenți economici ai sectorului dat preferă să prezinte rapoarte financiare anuale la zero, decât să treacă prin procedura de lichidare a entității, care este prea anevoioasă.

Considerăm, că în vederea corectării acestui aspect se impune necesitatea unui set de măsuri la nivel de stat ce ar viza, în primul rând simplificarea procedurii de lichidare, cât și dreptul oferit BNS de a nu mai include în calculul agregat pe sector IMM-ul care trei ani consecutiv a prezentat raportul său financiar anual la zero.

Urmărind per general evoluția dezvoltării IMM-urilor autohtone, constatăm, că mastabele dezvoltării sectorul micului business în R. Moldova în comparație cu alte state cu o economie funcțională au fost destul de modeste. Concluzia dată este fundamentată pe faptul, că dacă în anul 2007 la 1000 de locuitori le reveneau 11 IMM-uri, iar în anul 2011 cifra a crescut la 13 IMM-uri, în țările din Uniunea Europeană acest indicator oscilează între valori mult mai înalte ajungând chiar și la 70 de IMM-uri la 1 000 de locuitori. Concluzia este evidentă, creșterea sectorului dat este semnificativă doar la nivel național, pe arena internațională a economiilor de piață funcționale numărul IMM-urilor din R. Moldova rămâne a fi unul extrem de mic.

Un alt indicator generalizator care în opinia noastră caracterizează poate cel mai bine nivelul de dezvoltare a sectorului micului business dintr-un stat este cota producției IMM-urilor în Produsul Intern Brut. Dacă în majoritatea țărilor cu o economie de piață funcțională acest indicator depășește

50%, iar în unele state ajunge chiar și până la 70%, apoi în R. Moldova pe seama IMM-urilor se creează circa 28% din PIB.

Nivelul redus al acestui indicator încă o dată ne dezgolește rezervele și necesitățile acute de susținere pe care le are sectorul dat pentru o dezvoltare eficientă.

Analiza micului business nu poate fi lipsită de aprecierea structurii sectorului dat pe categorii de mărime. Astfel, din datele prezentate în tabelul 1 rezultă că în perioada anilor 2007-2011 ponderea dominantă în suma totală a IMM-urilor le revenea întreprinderilor micro în proporție de peste 75%, contrar multor state dezvoltate economic în care categoria micro de IMM-uri deține o cotă nesemnificativă. Această situație poate fi explicată prin faptul că întreprinderile micro din R. Moldova, întâmpină cele mai mari dificultăți în dezvoltarea activității sale, fără a fi capabile să atragă o susținere financiară stabilă și permanentă, care le-ar putea asigura o creștere durabilă pe viitor, spre categoria întreprinderilor mici sau mijlocii.

**Tabelul 1**

**Aprecierea structurii IMM-urilor din R. Moldova în perioada anilor 2007-2011  
pe categorii de mărime**

Indicato ri	În procente la numărul total de IMM-uri, %					Ritmul creșterii față de anul, %			
	Anul 2007	Anul 2008	Anul 2009	Anul 2010	Anul 2011	2007	2008	2009	2010
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Numărul de IMM- uri din care:	100,00	100,00	100,00	100,00	97,5	120,97	115,09	108,24	103,73
întreprin- deri mijlocii	4,35	4,14	3,66	3,51	3,1	88,24	88,24	93,75	93,75
întreprin- deri mici	19,69	20,19	18,99	19,96	18,9	119,48	110,84	110,84	101,10
întreprin- deri micro	75,96	75,67	77,35	76,53	75,5	123,23	117,68	108,28	104,87

Sursa: elaborat de autor în baza datelor BNS

Creșterea lentă a numărului de întreprinderi micro și mici în ultimii ani a fost însoțită de reducerea numărului celor mijlocii. Acest fapt poate fi explicat prin aceea, că întreprinderile mijlocii și-au extins suficient afacerea pentru a migra spre categoria celor mari, pe când cele micro și mici nu au încă condițiile necesare pentru a acumula un capital de creștere.

Dacă privim evoluția dezvoltării micului business, luând în calcul repartizarea teritorială a acestor întreprinderi, remarcăm existența unor arii cu grade diferite de concentrare a IMM-urilor în țară. Cota dominantă a IMM-urilor în proporție de circa 70% este concentrată în municipiul Chișinău, urmat în clasament de regiunea de centru cu 13%, cea de nord cu 12% și cea de sud cu 5%. Totodată, antreprenorii micului business din toată țara au dat preferință următoarelor sectoare economice de activitate, prezentate în tabelul 2.

Tabelul 2

**Structura IMM-urilor din R. Moldova pe principalele sectoare economice de activitate  
în anii 2007-2011**

Indicatori	În procente la numărul total de IMM-uri, %				
	Anul 2007	Anul 2008	Anul 2009	Anul 2010	Anul 2011
1	2	3	4	5	6
Total	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
inclusiv pe principalele sectoare economice de activitate:	5,37	5,11	5,26	5,04	5,07
• agricultura, economia vânatului și silvicultura					
• industria prelucrătoare	12,79	12,17	11,67	10,97	10,15
• energia electrică, gaze și apă	0,25	0,24	0,46	0,44	0,42
• construcții	6,14	6,08	5,72	5,48	5,50
• comerț cu ridicata și amănuntul	40,92	41,12	41,19	41,01	41,01
• transport, depozitare și comunicații	7,16	7,05	6,87	6,80	6,77
• tranzacțiile imobiliare, închirieri și activități de servicii prestate întreprinderilor	13,30	14,60	15,10	16,01	16,70
• alte activități	14,07	13,63	13,73	14,25	19,59

Sursa: elaborat de autor în baza datelor BNS

Din datele prezentate în tabelul 2 se observă, că cele mai atractive domenii de activitate pentru IMM-urile din R. Moldova sunt „comerțul cu ridicata și amănuntul” (cu o cotă impunătoare de peste 41%), „tranzacțiile imobiliare, închirieri și activități de servicii prestate întreprinderilor” (13-16%) și „industria prelucrătoare” (11-12%). Explicația acestei evoluții deosebite în comerț, dar și în domeniul serviciilor o regăsim în flexibilitatea IMM-urilor din domeniu, majoritatea încadrându-se în clasa micro întreprinderilor cu activități de comerț, care îndeplinesc funcția de intermediari pe piață. Activitățile nominalizate generează și cele mai multe venituri pentru IMM-urile naționale.

Concluzia este evidentă, micul business din R. Moldova se dezvoltă mai bine în acele ramuri, care nu necesită semnificative resurse umane, materiale, intelectuale și, în special, financiare, adică sectorul comerțului și cel al serviciilor.

Formula succesului în desfășurarea unei activități economice eficiente este ca veniturile din vânzări, generate de întreprindere, să fie suficiente pentru acoperirea tuturor cheltuielilor și formarea profitului. Analiza repartției profitului pe categorii de IMM-uri denotă, că contribuția cea mai importantă la realizarea profitului sectorului micului business în anul 2011 le-a revenit întreprinderilor mici, acestea au cumulat peste 50% din profitul sectorului, fiind urmate de întreprinderile mijlocii și micro, contrar faptului, că în sectorul IMM-urilor, din punct de vedere numeric, predomină categoria întreprinderilor micro.

Concludent este, că chiar dacă numeric în sectorul micului business predomină categoria micro de întreprinderi, acestea aduc cel mai mic profit sectorului, de unde se impune necesitatea de susținere și dezvoltare, în primul rând, a acestor entități.

Realizând funcția socială a micului business, exprimată prin crearea locurilor de muncă am urmărit evoluția populației angajate în sectorul micului business pentru ultimii cinci ani, în baza datelor prezentate în tabelul 3 am constatat o reducere a numărului total de salariați angajați în întreprinderile mijlocii cu 42 mii persoane (91,1 -133,1) sau cu 31,56%, în condițiile creșterii

ne semnificative a personalului angajat în întreprinderile mici și micro. Relaționând numărul de IMM-uri constant în creștere cu reducerea permanentă a numărului de persoane angajate în aceste întreprinderi, pentru aceeași perioadă de timp, putem deduce existența unor IMM-uri „fictive” în economia autohtonă, care nu activează de facto.

**Tabelul 3**

**Evoluția numărului de salariați pe categoriile de IMM-uri din R.Moldova  
în anii 2007-2011**

Indicatori	Numărul de salariați				
	Anul 2007	Anul 2008	Anul 2009	Anul 2010	Anul 2011
1	2	3	4	5	6
Total	327,4	328,1	316,2	309,4	294,2
• întreprinderi mijlocii	133,1	125,5	115,1	108,8	91,1
• întreprinderi mici	115,1	120,2	117,1	121,0	116,2
• întreprinderi micro	79,2	82,4	84,0	79,6	86,9

*Sursa: elaborat de autor în baza datelor BNS*

După două decenii, în care Guvernul R. Moldova cu eforturile sale proprii, cât și, în special, în ultimii ani, cu suportul financiar din partea Uniunii Europene și a altor donatori și instituții financiare internaționale, a inițiat în practică o serie de măsuri menite să accelereze creșterea sectorului micului business – acestea au început să dea roade. Măsurile de susținere întreprinse s-au valorificat într-un șir de rezultate pozitive, remarcate și în cadrul articolului dat: sporirea aportului sectorului micului business în PIB; creșterea numărului de IMM-uri și a forței de muncă angajate în aceste întreprinderi.

Totuși, în cadrul analizei s-a observat, că aceste rezultate raportate la țările cu o economie de piață funcțională sunt cu mult inferioare, iar dezvoltarea sectorului micului business reprezintă încă o mare provocare pentru R. Moldova. Această concluzie și mai acut evidențiază carențele, dar totodată și necesitatea susținerii acestui sector în R. Moldova, fapt care ne-a impulsionat spre promovarea propunerilor în vederea diminuării acestora.

- Dezvoltarea IMM-urilor este încă concentrată în sectorul comerțului cu amănuntul și serviciilor și doar, în mică măsură în sectorul productiv. Totodată, activitățile productive din sectorul IMM-urilor sunt cele ce constituie esența creșterii economice și a progresului dintr-un stat. Astfel, considerăm absolut necesară reorientarea IMM-urilor spre activități inovative și concentrarea susținerii statului, în primul rând, spre aceste entități cum ar fi, spre exemplu, domeniul tehnologiei informației și comunicațiilor (TIC).
  - Caracteristic pentru R. Moldova este și lipsa cooperării dintre întreprinderile mari și sectorul micului business, de aceea IMM-urile contribuie, în primul rând, la saturarea pieții de consum, dar nu a celei de producere, cum ar și fi normal. Colaborarea IMM-urilor inovative din R. Moldova cu întreprinderile mari poate debloca potențialul economic al sectorului contribuind astfel la creșterea economică.
- Dominarea întreprinderilor de dimensiuni micro pe piața micului business din R. Moldova, ne subliniază acut necesitatea susținerii acestora spre acumularea unui potențial financiar de creștere. Suntem ferm convinși, că accesul la surse de finanțare este un aspect cheie al dezvoltării sectorului dat în R. Moldova, iar pentru întreprinderile de dimensiuni micro este cel mai greu de a atrage această finanțare. Cauza este nu doar cea, cel mai frecvent invocată, aferentă lipsei gajului, dar deseori și o instruire slabă a managerilor, reflectată într-o calitate scăzută a planurilor de afaceri.
- Analiza în profil teritorial, atât din punct de vedere al ponderii în formarea PIB-lui, cât și sub aspectele calității vieții umane, denotă discrepanțe vădite dintre municipiile Chișinău și Bălți, și restul Republicii.



În contextul problemei date, venim cu recomandarea promovării unei politici a statului focusate pe dezvoltarea regională a IMM-urilor. Împărtășim opinia, că în vederea dezvoltării infrastructurii rurale, beneficiarii tuturor proiectelor de finanțare a IMM-urilor de tip parteneriat public-privat, ar trebui primordial să fie antreprenorii care au inițiat o afacere de dimensiuni micro, mici sau mijlocii în zonele rurale ale țării. Concomitent, se resimte o nevoie acută de instruire a antreprenorilor din zonele rurale ale țării. Instruirea, informarea și transferul de cunoștințe fiind primele premise absolute necesare pentru extindere micului business spre zonele rurale a Republicii.

### **Bibliografie**

1. Politici Publice „Finanțarea IMM-urilor în Republica Moldova”, Nr.1, 2011, Institutul pentru Dezvoltare și Inițiative Sociale (IDIS) „Viitorul”.
2. Strategia de dezvoltare a sectorului întreprinderilor mici și mijlocii pentru anii 2012-2020.
3. [www.statistica.md](http://www.statistica.md)

## **UNELE ASPECTE VAMALE LA ÎNTREPRINDERILE DIN ZONELE ECONOMICE LIBERE – ABORDĂRI ȘI OBSTACOLE**

*Angela Mihalachi,  
drd., auditor*

*The motivation to create Free Economic Zones in Republic of Moldova appeared in 1990-1993. This idea was much older, but remains in the offices of the new leadership of the newly independent state, and at 25 May 1993 was adopted the first law no.1451-XII regarding Free Enterprise Zones.*

*With the adoption of this law, has laid the foundation work of Free Economic Zones in Moldova. Later this law was replaced by the Law of Free Economic Zones nr. 440-XV from 27.07.2001, which is currently in force.*

*Changes in legislation have occurred as a result of experience gained by the residents of Free Economic Zones.*

*Facilities and restrictions provided for FEZ were divided in several parts: customs, fiscal and commercial. Each category represents a special regulation, in parallel with common right, which continues to be applied, in its own integrity, in the rest of the territory, namely customs zones.*

*The purpose of this study is to develop the "customs regime", barriers and trends observed in particularity by residents of Free Economic Zones. They refer to the system of obligatory customs declaration of goods (services) imported and exported from this zones; regime of circulation of goods (services) between residents of Free Economic Zones, procedure of supervision waste processing; prohibiting of import in free zones of goods and other objects, which are forbidden by law of Republic of Moldova or/and international agreements; presentation to Customs Service of reports by residents of free zones, which describe the flow of materials and finished goods.*

**Zonele economice libere** sunt părți ale teritoriului vamal al Republicii Moldova, separate din punct de vedere economic în care pentru investitorii autohtoni și străini sunt permise, în regim preferențial, anumite genuri de activități de întreprinzător.

În prezent, conform criteriilor economiei de piață, zonele economice libere (în continuare ZEL) constituie structuri teritorial-economice ce dispun de un potențial enorm al antreprenoriatului care asigură creșterea nivelului de dezvoltare a regiunilor unde sunt amplasate, creșterea nivelului de ocupare și a veniturilor populației, soluționarea problemelor prioritare de ordin economic și social.

**Zonele economice libere din Republica Moldova** propun investitorilor:

- protecția juridică a statului pentru investițiile de pe teritoriul zonelor libere;
- statut juridic al zonelor libere reglementat prin lege adoptată și/sau modificată doar de Parlament;

- garanția aplicării timp de 10 ani a legislației în vigoare la momentul înregistrării în calitate de rezident al zonei libere;
- posibilitatea de a transfera profitul în străinătate;
- forță de muncă ieftină și calificată;
- posibilitatea folosirii infrastructurii existente;
- regimuri preferențiale de stimulare a activității de întreprinzător;
- imposibilitatea exproprierii, naționalizării, rechiziționării și confiscării bunurilor din zonele libere, decât doar prin hotărâre judecătorească;
- scutirea de plata drepturilor de import și neaplicarea măsurilor de politică economică în cazul importului mărfurilor străine și autohtone în zona liberă;
- neaplicarea regimului de contingentare și licențiere la importul și exporturilor mărfurilor (serviciilor);
- regim de circulație liberă a mărfurilor și serviciilor aflate în zona liberă;
- posibilitatea transmiterii mărfurilor (serviciilor), aflate în zona liberă, de la un rezident la altul fără perfectarea declarației vamale;
- regim fiscal special;
- regim vamal preferențial;
- regim de decontări în valută națională și străină.

În Republica Moldova există câteva zone economice libere și anume:

- Zona economică liberă Expo-Business Chișinău;
- Zona economică liberă Ungheni-Business;
- Zona economică liberă Tvardița;
- Zona economică liberă Otaci-Busines;
- Zona economică liberă Valkaneș;
- Zona economică liberă Taraclia;
- Zona economică liberă Portul Internațional Liber Giuguiești;
- Zona economică liberă Aeroportul Internațional Liber „Mărculești”;
- Zona economică liberă Bălți.

Conform prevederilor Legii nr.440-XV din 27 iulie 2001 ”Cu privire la zonele economice libere” (Monitorul Oficial al RM, 2001, nr. 108-109, art. 834 din 06.09.2001) (cu modificările și completările ulterioare), de către rezidenți pot fi desfășurate următoarele genuri de activitate:

a) producția industrială a mărfurilor de export, cu excepția alcoolului etilic (alcoolului etilic rafinat, alcoolului etilic cu tăria mai mare de 80% vol, alcoolului etilic cu tăria mai mică de 80% vol, alcoolului tehnic, alcoolului denaturat, distilatorilor de vin crude și învechite, altor derivați din alcool etilic) și a producției alcoolice;

b) sortarea, ambalarea, marcarea și alte asemenea operațiuni cu mărfurile tranzitate prin teritoriul vamal al Republicii Moldova;

b1) activitate comercială externă;

c) genuri auxiliare de activitate, cum ar fi serviciile comunale, de depozitare, de construcții, de alimentație publică etc., necesare desfășurării activităților indicate la lit. a) și b).

S-ar părea că varietatea nu este foarte mare, ținând cont ca numai unele din genurile de activitate sunt admise, dar important e ca zona oferă facilități companiilor mari producătoare, care și-au propus să-și extindă piețele de desfacere în afara țării.

Vom menționa că prin Hotărârea despre aprobarea Concepției privind crearea și dezvoltarea zonelor economice libere nr.783 din 17.06.2002 (Monitorul Oficial al R.Moldova nr.91-94/884 din 27.06.2002) a fost stabilit că, la soluționarea problemei privind crearea zonei libere, se va acorda prioritate proiectelor, legate de dezvoltarea întreprinderilor industriale, îndeosebi celor de construcție a mașinilor și aparatelor, precum și proiectelor, care asigură prelucrarea mai deplină a materiei prime agricole, produsă în Republica Moldova.

Dar, marele interes față de ZEL este dat însă evident de regimul fiscal și vamal, care se deosebește mult de cel aplicat pe restul teritoriului țării, nu pentru ca ar lipsi unele taxe ci pentru că la majoritatea dintre ele se aplică ”reduceri” permanente sau de lungă durată.

Ne vom axa pe componentul “Regim Vamal” care este o parte a reglementării juridice prevăzută de lege a activității rezidenților Zonelor Economice Libere din țara noastră și prevede unele aspecte desfășurate mai jos din practică:

***Pe teritoriul zonelor libere regimul vamal este asigurat de către organul vamal al Organului Vamal a cărui activitate este coordonată sub aspect organizatoric cu Administrația.***

Ideea de coordonare în sine nu este criticabilă, întrucât activitățile, diferite și simultane, care se desfășoară în ZEL, necesită cât de cât un anumit grad de coordonare. Importantă este modalitatea prin care se coordonează. În practică, această idee, există ca pericol de subpretextul coordonării, Ca de obicei în practică ea se aplică invers - Administrația zonelor economice libere sub aspect vamal se coordonează de organul vamal din teritoriu. O astfel de aplicare practică a ideii de coordonare poate afecta diversitatea regimurilor juridice a zonelor libere. Supravegherea vamală în porturile și zonele libere se efectuează prin: - ținerea operativă a evidenței mărfurilor și bunurilor supuse regimului vamal prin înscrierea lor în registrul sau documentele vamale; - aplicarea de sigilii vamale la mărfurile, bunurile și mijloacele de transport supuse regimului vamal, precum și la accesul în spațiile în care acestea se găsesc; - efectuarea de verificări selective, inopinate, la mijloacele de transport încărcate cu mărfuri nevămuite sau aflate în tranzit; - stabilirea de posturi permanente sau temporare, fixe sau mobile, la locul de acces al persoanelor în porturi și aeroporturi, la scara navelor și aeronavelor, în depozite sau în alte locuri unde se află mărfuri și alte bunuri supuse vămuirii, precum și la mijloacele de transport; - efectuarea, în cazuri de indicii de fraudă vamală, de verificări totale la mărfurile sau bunurile care trec frontiera în anumite perioade sau pentru categorii.

***În termen de o lună de la data intrării în vigoare a Legii cu privire la crearea unei zone libere Serviciul Vamal va elabora regulamentul organului vamal din zona respectivă, mecanismul și modul de asigurare tehnică a funcționării acestuia, va înainta propuneri Guvernului privind numărul de personal și finanțarea activității organului în cauză.***

Ținem să menționăm că la momentul actual prin Hotărârea Guvernului RM cu privire la aprobarea efectivului-limită și a Regulamentului privind organizarea și funcționarea Serviciului Vamal (denumirea în redacția Hot.Guv. nr.403 din 13.06.2012, în vigoare 15.06.2012) nr.4 din 02.01.2007 (Monitorul Oficial nr.3-5/15 din 12.01.2007) a fost aprobat regulamentul Serviciului Vamal, unde nu este prevăzut mecanismul și modul de asigurare tehnică a funcționării organului vamal în ZEL. În practică acest mecanism se înfăptuiește în baza ordinelor interne al birourilor vamale, fapt care se admit niște acțiuni care se referă și la acces, monitorizare și prezență în teritoriile agenților economici - rezidenți ai ZEL, pătrunderea la accesul informațiilor cu caracter comercial secret al rezidenților, fapt care de multe ori constituie un obstacol, o nedumerire din partea investitorilor străini, proprietarilor întreprinderilor din ZEL.

***Pe teritoriul zonelor libere se stabilește regimul de declarare obligatorie în vamă a mărfurilor (serviciilor) introduse pe și scoase de pe acest teritoriu. Introducerea zilnică în zona liberă a mărfurilor autohtone în scopuri necomerciale, având valoarea totală indicată în documentele de însoțire a acestora, care nu va depăși 500 de euro inclusiv, se realizează fără completarea declarației vamale. Plasarea mărfurilor autohtone în zona liberă se realizează doar prin completarea de către rezident a declarației vamale de import în zona liberă, fără obligativitatea furnizorului (vânzătorului) de a completa alte declarații vamale.***

Conform art.183 al Codului vamal al Republicii Moldova, adoptat prin Legea nr.1149-XIV din 20 iulie 2000 (republicat în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, ediție specială din 1 ianuarie 2007) (cu modificările și completările ulterioare) și a instrucțiunii cu privire la procedura declarării periodice a mărfurilor autohtone exportate în zonele economice libere, aprobate prin ordinal Serviciului Vamal RM nr. 396-O din 19.09.2012 (Monitorul Oficial nr.216-220/1224 din 19.10.2012) dacă una și aceeași persoană livrează periodic în zona economică liberă (ZEL), în temeiul unui contract încheiat cu rezidentul zonei respective, același tip de mărfuri (încadrate la aceeași grupă tarifară), organul vamal în raza de activitate a căruia se găsește zona economică liberă respectivă poate să-i permită depunerea unei singure declarații vamale pentru toate loturile de mărfuri care sînt plasate sub regim vamal de export (cod 1800) într-o anumită perioadă de timp (declarația vamală periodică). La expirarea a cel mult 30 de zile după efectuarea primei livrări,

agentul economic depune declarația vamală în detaliu (cumulativă), care va cuprinde informația despre toate mărfurile livrate pe parcursul perioadei respective.

Aplicarea modalității respective întâlnește obstacole în cazul când un nou rezident la începutul activității se ocupă cu construcția, amenajarea, lucrările pregătitoare de amplasare a viitoarei produceri industriale (acordare de servicii), deoarece sunt implicați un număr mare de furnizori și pe parcursul zilei nu se poate de apreciat valoarea de introducere a mărfurilor, numai la sfârșitul ei pentru a beneficia sau nu de această facilitate.

***Se permite rezidenților zonei libere scoaterea din zona liberă a deșeurilor fără depunerea declarației vamale în scopul distrugerii sau depozitării (înhumării) acestora conform legislației în vigoare. Serviciul Vamal va asigura supravegherea procedurii de distrugere sau de depozitare (înhumare) și va asigura evidența simplificată a operațiunilor în cauză.***

La momentul actual modalitatea respectivă, măcar că are o istorie de mulți ani în șir, nu se respectă și anume, pentru a scoate de la evidență vamală deșeurile urmează a efectua calculele și aritmetica de plus și minus, adică ce a fost introdus, minus ce a fost produs și exportat, minus soldul la zi, va fi egal cu deșeurii. În practică activității economice mai sunt și alte operațiuni economice legate de procesul de producție (tehnologic) cum ar fi perasabilități naturale, reziduri, factori climaterici. De asemenea, perioada de acordare a permisiunii de distrugere din partea Serviciului Vamal durează de la o lună de zile la șapte - opt luni.

***Pe teritoriul zonelor libere nu se aplică regimul de contingentare și licențiere la importul și exportul mărfurilor (serviciilor).***

Nu este prea înțeles această prevedere, sau are practică de aplicare numai la mărfuri, deoarece pentru activitățile legate de acordarea lucrărilor de construcții licențiată nu sunt prevăzute aceste facilități (scutiri) la darea în exploatare a clădirilor, imobilelor și înregistrarea lor la organele de stat-oficiul cadastral, arhitectura, serviciul stării excepționale ș.a.

***Autoturismele importate pe teritoriul zonei libere pentru necesitățile Administrației și rezidenților se impun conform legislației.***

Este un paradox, că locațiunea mijloacelor de transport de la fondatorii străini-persoane juridice pentru activitățile de producere nu este reglementat nici cum de prevederile legislației. Această situație impune ca rezidenții ZEL să procure sau să ea în locațiune automobile de pe teritoriul RM.

***Mărfurile (serviciile) aflate în zona liberă până la momentul traversării frontierelor ei au regim de circulație liberă și se transmit de la un rezident la altul fără perfectarea declarației vamale.***

Acest aspect întâlnește și unele neclarități atunci când rezidenții având o activitate de exemplu de producere a fibrelor în anumite perioade de producere au necesitatea de a depozita (a lăsa la păstrare) într-o încăpere arendată (în locațiune) - ulterior o sub-diviziune a rezidentului, cantități produse de producție pentru ulteriorul export sau realizare în interiorul ZEL. De către serviciul vamal se impune un mod de reglementare – “regim vamal 2” în “regim vamal 1”.

***La încetarea activității zonei (subzonei) libere, precum și în cazul revocării statutului de rezident până la încetarea activității zonei (subzonei) libere, rezidentul sau fostul rezident plasează mărfurile, introduse anterior, sub alt regim vamal sau destinație vamală în conformitate cu legislația în vigoare. Stocurile de mărfuri aflate în depozitare se plasează la valoarea în vamă indicată în declarațiile vamale de plasare sub destinația de zonă liberă, iar mărfurile aflate în folosință (activele materiale pe termen lung) – la valoarea inițială, corectată sau reevaluată, diminuată cu uzura acumulată (valoarea de bilanț).***

La acest compartiment avem situația cu valoarea mărfurilor și bunurile din categoria de obiecte de mică valoare care fiind antrenate în activitatea de producție. Pe parcursul utilizării au fost trecute ca valoare în componența costului de producție, dar ca unitate sunt la evidență pentru plasare în vamă la cazul de revocare a statutului de rezident. Aceste evenimente se produc în situațiile de înstrăinare a imobilelor de către rezidenții ZEL, cu revocarea statutului său, având un sold neînstrăinat de obiecte de mică valoare care fost antrenate în activitatea de producție.

***Rezidenții zonelor libere prezintă trimestrial Serviciului Vamal rapoarte de evidență a fluxului de materiale, mărfuri și produse finite, în forma stabilită de Guvern.***

La prezentarea rapoartelor de evidență Serviciului Vamal sunt probleme legate de atribuirea codurilor la mărfuri și servicii pentru cele nedeclarate prin declarația vamală. Ca de obicei atribuirea acestor coduri se efectuează de către rezidenți în baza Nomenclatorului mărfurilor al RM, aprobat prin HG nr.1525 din 29.12.2007.

## **ANALIZA – EXPRES A CREȘTERII ECONOMICE ȘI A STABILITĂȚII FINANCIARE A ÎNTREPRINDERII**

*conf. univ., dr., ASEM,  
Neli Muntean*

*In this article is described and proposed an applicative model of economic growth and financial stability express-analysis. This model is applied in order to increase the efficiency of the entire process of taking decisions. It will contribute to the growth of information accuracy and effectiveness regarding financial stability of the enterprise.*

Analiza stabilității financiare este o problemă destul de importantă și actuală atât la nivel de întreprindere, cât și la nivel de țară.

Este evident faptul că stabilitatea financiară a unei țări presupune în primul rând stabilitatea financiară a fiecărei întreprinderi în parte. Astfel, problema respectivă poate fi formulată în felul următor: ***de la o întreprindere financiar stabilă, spre o țară financiar stabilă.***

Analiza stabilității financiare a oricărui agent economic este cea mai de vază caracteristică a activității și a bunăstării financiar – economice a acestuia, presupune analiza rezultatului dezvoltării sale curente, și de perspectivă, conține informația necesară pentru investitor, concomitent reflectă capacitatea întreprinderii de a face față datoriilor și obligațiilor sale și stabilește mărimea surselor necesare pentru o dezvoltare durabilă.

Totodată, posibilitatea întreprinderii de a face față datoriilor și obligațiilor sale la un anumit moment se deosebește esențial de existența unei lichidități echilibrate în timp.

Astfel, pentru atingerea stabilității financiare este necesară o valoare bine determinată a capitalului propriu, o corelație admisibilă între capitalul propriu și împrumutat, între activele financiare și nefinanciare. În acest caz se respectă condiția existenței unei activități rentabile și a unei stabilități financiare. În așa mod, structura capitalului propriu va corespunde unei creșteri economice, iar sursele proprii sub formă monetară vor fi suficiente pentru a face față datoriilor și obligațiilor.

Drept sursă de informație pentru efectuarea analizei respective servesc datele Bilanțului Contabil sau datele Balanței de verificare. Deoarece Bilanțul Contabil este cea mai disponibilă și răspândită sursă de informație, analiza – expres este, uneori, singura modalitate de evaluare a activității economico-financiare a întreprinderii. În cazul unei astfel de analize, prioritate i se acordă tendințelor și direcțiilor de dezvoltare a activității întreprinderii.

Ținând cont de acea circumstanță, că situația economico – financiară a întreprinderii sau a proiectului este legată nemijlocit de valoarea capitalului propriu, inclusiv componentele lui monetare și nemonetare, devine clar, că dezvoltarea durabilă și financiar stabilă condiționează o creștere economică și în felul acesta, determină direcțiile, tendințele și posibilitățile de dezvoltare a activității. Prin urmare, odată ce există o sporire nenegativă a capitalului propriu, există, deci, și o creștere economică.

Evident, că creșterea economică și stabilitatea financiară sunt noțiuni destul de apropiate. Totodată, dacă creșterea economică este reflectată prin ritmurile de creștere, atunci stabilitatea financiară – prin punctul de echilibru financiar.

*De aceea, pentru o dezvoltare durabilă a întreprinderii este necesară o asemenea creștere economică, care ar păstra și chiar consolida stabilitatea financiară a acesteia.*

De aici reiese, că creșterea economică reprezintă stabilitatea financiară echilibrată în timp. Cu alte cuvinte, dacă corelațiile dintre ritmurile de creștere a indicatorilor sunt îndeplinite în perioada

curentă, ceea ce garantează o dezvoltare durabilă, atunci aceste corelații, echilibrul și stabilitatea financiară se vor păstra și în perioada ulterioară.

În rezultat, condiția creșterii economice apare în calitate de funcție cu destinație specială a stabilității financiare a întreprinderii sau a proiectului, iar în calitate de restricții participă sursele sub formă monetară și nemonetară. Totodată restricțiile de utilizare a acestor surse se stabilesc pentru fiecare direcție de întrebuițare a lor.

În final se impun restricții stringente, care presupun ca stabilitatea financiară să fie asigurată, doar în caz dacă cheltuielile vor fi reglementate, direcțiile de utilizare - condiționate, iar veniturile și sursele acestora - garantate.

De aceea, pentru determinarea tendințelor de dezvoltare economică vom construi lanțuri de indicatori, la baza cărora stau ritmurile de creștere (R). Aceste ritmuri de creștere arată modificarea unui indicator la sfârșitul perioadei de gestiune în comparație cu valoarea lui la începutul perioadei de gestiune sau compararea valorii programate cu cea efectivă.

Fără îndoială, că ritmul de creștere a capitalului propriu trebuie să fie de o valoare maximă, care ar depăși valoarea celorlalți indicatori, iar ritmul de creștere a datoriilor, invers, de o valoare minimă. De aici reiese, că tot patrimoniul trebuie să se dezvolte cu ritmuri mai înalte în comparație cu datoriile totale, dar nu atât de repede, ca capitalul propriu.

$$\mathbf{R_{CPr} > R_{TA} > R_{TD}}, \text{ unde:} \quad (1)$$

$\mathbf{R_{CPr}}$  reprezintă ritmul de creștere a capitalului propriu;

$\mathbf{R_{TA}}$  - ritmul de creștere a patrimoniului întreprinderii (total activ);

$\mathbf{R_{TD}}$  - ritmul de creștere a total datorii (capitalul împrumutat).

În același timp capitalul propriu se află într-o legătură strânsă cu activele nefinanciare și patrimoniul sub formă nemonetară, iar datoriile – cu activele financiare și patrimoniul sub formă monetară:

$$\mathbf{R_{CPr} > R_{ANF} > R_{ANM}} \quad (2)$$

iar

$$\mathbf{R_{TD} < R_{AF} < R_{AM}}, \text{ unde:} \quad (3)$$

$\mathbf{R_{ANF}}$  - ritmul de creștere a activelor nefinanciare (activele pe termen lung cu excepția investițiilor pe termen lung, stocurile de mărfuri și materiale, creanțele pe termen scurt și alte active curente);

$\mathbf{R_{ANM}}$  - ritmul de creștere a activelor sub formă nemonetară (activele pe termen lung, stocurile de mărfuri și materiale, creanțele pe termen scurt și alte active curente);

$\mathbf{R_{AF}}$  - ritmul de creștere a activelor financiare (investițiile pe termen lung și scurt, cât și mijloacele bănești);

$\mathbf{R_{AM}}$  - ritmul de creștere a activelor monetare (investițiile pe termen scurt, și mijloacele bănești).

*Prin urmare, modelul general al creșterii economice poate fi reprezentat în formă desfășurată luând în considerare că corelațiile și tendințele dezvoltării sunt distribuite de la valoarea maximă spre valoarea minimă, iar fiecare dintre indicatorii examinați obține un loc strict determinat în lanțul general:*

$$\mathbf{R_{CPr} > R_{AM} > R_{AF} > R_{TA} > R_{ANF} > R_{ANM} > R_{TD}} \quad (4)$$

Acest model al creșterii economice îmbină temeinic patrimoniul propriu cu cel împrumutat, activele financiare cu cele nefinanciare, atât sub formă monetară, cât și cele sub formă nemonetară. Un loc deosebit i se atribuie surselor proprii sub formă monetară și respectării condiției echilibrului financiar, precum și a scopului inițial de consolidare a situației financiare a întreprinderii.

*Implicit, stabilirea valorilor concrete ale ritmurilor de creștere economică este sarcina serviciului financiar al întreprinderii. Totuși, nu mai puțin semnificativ este respectarea ordinii corelațiilor dintre ritmurile de creștere (ordinii etalon a indicatorilor).*

Pentru ilustrarea modelului creșterii economice vom expune valorile efective ale ritmurilor de creștere ale indicatorilor, calculate în perioada de gestiune, apoi le vom distribui. În rezultat vom obține un lanț de indicatori, fiecare dintre care ocupă un loc bine determinat. În acest sens lanțul dat formează ordinea etalon a indicatorilor. Totodată fiecărui indicator îi corespunde un rang etalon.

Într-adevăr, dacă ritmurile creșterii economice sunt amplasate într-o anumită consecutivitate, care asigură stabilitatea financiară, atunci valorile lor efective, de asemenea, ar trebui să fie amplasate de la valoarea cea mai mare până la valoarea cea mai mică. Celui mai mare ritm de creștere (ritmului de creștere al capitalului propriu) i se va atribui și rangul cel mai mare (nr.1), iar celui mai mic ritm (ritmului de creștere al datoriiilor) i se va atribui rangul cel mai mic (nr.7). Analogic, pentru determinarea rangurilor efective este necesar de calculat valorile efective ale ritmurilor de creștere, vezi tabelul 2, iar apoi de le aranjat.

Pentru comoditate lanțul etalon al indicatorilor și valorile efective ale rangurilor se pot prezenta sub formă de tabel șah (7x7). În acest tabel rangurile etalon (R) sunt amplasate pe diagonală, de la stânga în ordine descrescătoare, de la rangul cel mai mare spre cel mai mic, iar rangurile efective (E) – în corespundere cu valoarea lor. (vezi tabelul 3).

*De aici reiese, că orice deviere a rangului efectiv de la cel etalon permite de a ne face o concluzie evidentă despre depășirea sau întârzierea ritmului efectiv de creștere al indicatorului de la valoarea lui etalon.*

Deși, valorile ritmurilor etalon ale creșterii economice în lanțul dat nu sunt stabilite, comparațiile consecutive ale rangurilor efective cu cele etalon permit în formă simplificată a conchide despre situația economico – financiară prosperă sau nefavorabilă a întreprinderii sau a deciziei de investiție.

Modelul prezentat poartă, într-o măsură oarecare, un caracter destul de „standard”, invariant, și poate servi drept bază pentru analiza și evaluarea complexă a creșterii economice și a stabilității financiare în condițiile dezvoltării relațiilor de piață.

În continuare (vezi tabelele 1, 2 și 3) vom examina implementarea în practică a acestui model, destinat analizei stabilității financiare și determinării creșterii economice, elaborat nemijlocit pentru datele unei întreprinderi ce desfășoară o activitate de producție în baza datelor inițiale din *Bilanțul Contabil*.

**Tabelul 1**

**Ritmul de creștere a indicatorilor de bază incluși în modelul creșterii economice al întreprinderii în dinamică**

Indicatori	Anul precedent	Anul de gestiune	Ritmul de creștere (coef.),puncte
A	1	2	3
Capital propriu	235071163	287973363	1,2250
Total datorii	103905634	68657421	0,6608
Total activ	338976797	356630784	1,0581
Active nefinanciare (activele pe termen lung cu excepția investițiilor pe termen lung, stocurile de mărfuri și materiale, creanțele pe termen scurt și alte active curente)	337042507	355058547	1,05345
Active sub formă nemonetară (activele pe termen lung, stocurile de mărfuri și materiale, creanțele pe termen scurt și alte active curente)	337260082	355276122	1,05342
Active financiare (investiții pe termen lung și scurt, cât și mijloacele bănești)	1934290	1572237	0,8128
Active monetare (investițiile pe termen scurt și mijloacele bănești)	1716715	1354662	0,7891

După ce s-a determinat ritmul de creștere a indicatorilor nominalizați în tabelul 1, se va proceda la evidențierea propriu-zisă a rangurilor etalon și efective pentru întreprinderea analizată în dinamică.

Tabelul 2

## Determinarea rangurilor efective

Ritmul etalon	$R_{CPr}$	$R_{AM}$	$R_{AF}$	$R_{TA}$	$R_{ANF}$	$R_{ANM}$	$R_{TD}$
Rangul etalon	1	2	3	4	5	6	7
Ritmul efectiv	1,2250	0,7891	0,8128	1,0581	1,05345	1,05342	0,6608
Rangul efectiv	1	6	5	2	3	4	7

Tabelul 3

## Prezentarea grafică a rangurilor etalon și efective

Ritmurile creșterii	Rangurile						
	1	2	3	4	5	6	7
$R_{CPr}$	R=E						
$R_{AM}$		R				E	
$R_{AF}$			R		E		
$R_{TA}$		E		R			
$R_{ANF}$			E		R		
$R_{ANM}$				E		R	
$R_{TD}$							R=E

Comparația în dinamică a rangurilor etalon cu cele efective în exemplul nostru arată, că ritmul cel mai mare de dezvoltare, iar împreună cu el și rangul efectiv, obține capitalul propriu, ceea ce corespunde ordinii etalon și se apreciază pozitiv.

Totuși, activele sub formă monetară și cele financiare, valorile cărora trebuie, de fapt, să fie cele mai mari, rămân în urmă în dezvoltarea sa, iar activele totale, activele nefinanciare, cât și cele sub formă nemonetară primesc o dezvoltare devansatoare în comparație cu valorile lor etalon.

Circumstanța dată mărturisește despre existența riscului aferent unei structuri neeficiente a activelor întreprinderii conform gradului de lichiditate, despre zona intensității economico – financiare, despre necesitatea aducerii ritmurilor efective de creștere în corespundere cu rangurile lor etalon.

În condițiile dezvoltării relațiilor de piață existența unei structuri neeficiente a activelor întreprinderii conform gradului de lichiditate se poate răsfrânge negativ asupra solvabilității și reputației întreprinderii și chiar poate să ducă la faliment. Astfel, cu cât mai inadecvată este această structură, cu atât stabilitatea financiară a întreprinderii este mai redusă și este mai înalt nivelul riscului acesteia.

Prin urmare, orice încălcare a corelațiilor stabilite duce nemijlocit la înrăutățirea situației economico – financiare a întreprinderii, la creșterea intensității, insuficienței surselor proprii. Dimpotrivă, respectarea severă a corelațiilor impune garantează îmbunătățirea situației economico – financiare, atingerea zonei de stabilitate financiară și consolidarea tendințelor pozitive de dezvoltare.

## Bibliografie

1. Balanuță Vladimir, Diagnosticul financiar al activității firmei.// Editura departamentului Editorial-poligrafic ASEM, 2001.- 55 p.
2. Niculescu M., Diagnostic financiar – vol.2.// Editura Economica, București, 2005. -384 p.
3. Țiriulnicova N., Analiza rapoartelor financiare:[manual]/ Natalia Țiriulnicova, Valentina Paladi, Ludmila Gavriiliuc, etc.// Ch.:F.E.-P.”Tipogr. Centrală”, 2004. – 384 p.
4. Erich A. Helfent, Techniques of financial analysis, 6th edition.// IRWIN, 1987, Homewood, Illinois, pp. 161-235.
5. Грачев А.В., Анализ и управление финансовой устойчивостью предприятия.// М.: Изд-во «Финпресс», 2002. – 208 p.
6. Савицкая Г.В., Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб.// М.: Инфра-М, 2004 – 425 с.



## PARTICULARITĂȚILE TEHNOLOGICE ÎN AVICULTURĂ ȘI INFLUENȚA ACESTORA ASUPRA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE

*Lect. sup., Tatiana Țapu, UASM  
Conf. univ., dr., Ludmila Todorova, UASM*

*Aviculture is one of the relevant branches of the livestock sector in the Republic of Moldova, as poultry entities function in the conditions of profound specialization, high level of technology processes concentration and industrialization. There is a coherent symbiosis of agricultural technology processes in poultry companies with the industrial manufacturing base. This factor is crucial and requires enhanced accounting system requirements, which differ significantly from the accounting organization and methodology in both agriculture and industry.*

Avicultura reprezintă una dintre ramurile importante ale sectorului zootehnic din Republica Moldova. Entitățile avicole activează în condițiile specializării aprofundate, gradului înalt de concentrare și industrializare a proceselor tehnologice. Specificul activității acestora generează un șir de particularități și impune sistemului informațional contabil cerințe sporite care diferă esențial de organizarea și metodologia evidenței contabile atât în agricultură, cât și în industrie. Din componența acestor particularități principalele sunt:

1. În cadrul întreprinderilor avicole cu bază industrială de producție are loc o simbioză coerentă a proceselor tehnologice agricole cu cele industriale. Factorul dat este decisiv. Grație acestuia apare necesitatea aplicării în evaluarea contabilă a unor sisteme de calcul speciale care diferă esențial de organizarea și metodologia evidenței contabile atât în agricultură, cât și în industrie și impune sistemului contabil cerințe sporite, fără a ieși din sfera principiilor și etapelor de calcul cunoscute.

Numeroasele tehnologii de întreținere a păsărilor în perioada de creștere sau de exploatare pot fi grupate în trei sisteme: *extensiv, semiintensiv și intensiv (captivitate)*. Însă în aceasta privință, până în prezent n-au fost stabiliți indici siguri pe baza cărora s-ar putea racorda cu precizie orice tehnologie într-una sau alta din grupe. Există numeroase tehnologii care utilizează, într-o măsură mai mare sau mai mică, elemente tehnologice caracteristice altei grupe de sisteme decât celei căreia îi aparține.

Analizând sistemele de întreținere a efectivului avicol marcăm, că:

1. În tehnologiile de reproducție și selecție în scopul obținerii produșilor viabili, rezistenți și de un potențial productiv înalt este mai favorabilă metoda de întreținere liberă a păsărilor (extensiv).
2. În scopurile de producție (ouă, carne, mixtă) rezultate înalte pot fi obținute prin utilizarea metodei de întreținere în captivitate. În acest caz se utilizează la maximum capacitatea de producție a utilajului tehnologic, resursele de producție și potențialul uman ce face posibil randamentul maxim al producției.

Reieșind din experiența practică a entităților avicole autohtone vizând întreținerea păsărilor în captivitate marcăm următoarele priorități proprii acestea:

- densitate mult mai mare a păsărilor la o unitate de suprafață sau de volum construit, întrucât sunt folosite baterii cu 3-4 etaje în consecință sporește randamentul activității de producție atât a încăperilor, cât și a utilajelor exploatare;
- decade necesitatea utilizării așternutului, și prin urmare, sunt mai mici consumurile condiționate de curățirea și înlăturarea așternutului utilizat;
- se ameliorează condițiile de lucru a personalului de deservire ce duce la creșterea productivității muncii avicultorilor;
- sporește calitatea deservirii păsărilor, ce permite micșorarea mortalității și nemijlocit contribuie asupra majorării productivității acestora, cât și micșorării costului de producție;

- se micșorează consumul de energie pentru încălzirea încăperilor, întrucât sporește densitatea păsărilor la o unitate de suprafață.

La rând cu cele menționate acestei metode de întreținere a păsărilor îi sunt proprii și neajunsuri, și anume:

- sporesc pierderile de combi-furaje, care prin plasa podelii se strecoară în transportorul de gunoi;
- sporesc maladiile la păsări, ca urmare a curățirii necalitative a plaselor podelii din partea internă etc.

În funcție de specializarea și complexitatea proceselor tehnologice de producție și entitățile avicole pot fi divizate în formațiuni cu ciclul tehnologic de producție.

- **închis (deplin)** – prevede producerea ouălor de consum și de incubare, producerea și creșterea tineretului avicol, îngrășarea și sacrificarea păsărilor, prelucrarea deșeurilor, de exemplu S.R.L. „Avicola Shaver”.
- **deschis (parțial)** se caracterizează în special printr-o producție îngust specializată (de exemplu: incubarea ouălor, producerea ouălor, cărnii de pasăre, etc.) și este utilizat de marea majoritate de avicultori., de exemplu S.R.L. „Avicola-Fenix”.

2. Procesele tehnologice de producție care derulează în cadrul întreprinderilor avicole se realizează prin intermediul ființelor vii și într-o anumită măsură se bazează pe ele.

Referindu-ne la entitățile avicole atestăm exploatarea ființelor vii drept materie primă și/sau mijloace de producție. În funcție de profilarea activității și tehnologia aplicată în procesul de producție întreprinderile avicole exploatează diferit acest tip de active biologice. Astfel, întreprinderile avicole specializate:

- în reproducerea materialului biologic al păsărilor de rase grele și ușoare – acționează asupra ființelor vii prin întreținere și exploatare cu scopul obținerii ouălor incubabile și puilor de o zi;
- în producția ouălor - își realizează activitatea sa prin întreținere și exploatare ființelor vii cu scopul obținerii produselor agricole și/sau transformarea acestora în produs finit, de exemplu, ouă și alte produse avicole destinate vânzării;
- în creșterea păsărilor pentru carne – își manifestă activitatea sa creșterea și dezvoltarea ființelor vii până la atingerea unor anumiți parametri tehnologici, sacrificării și/sau vânzării de vii etc.

În prezent în Republica Moldova sunt exploatate numai linii parentale de păsări în baza cărora sunt încrucișate și obținute diverse crosuri producătoare utilizate în exploatarea autohtonă.

Pentru organizarea și desfășurarea procesului tehnologic de producere a produselor avicole în Republica Moldova au fost importate diverse linii a raselor de găini:

**grole** – Corniș și Plymouth-PockÎn;

**ușoare** – Leggorn, Rod-Ailend roșu, Rod-Ailend alb, Babolna TETRA-SL (brun) etc.

Crosurile păsărilor de linie se caracterizează printr-un potențial genetic înalt de productivitate. La crosurile păsărilor de linie – rase ușoare potențialul genetic de producție la începutul vârstei introductive în exploatare (18-20 săptămâni de viață) este prezentat în continuare (tabelul 1).

**Tabelul 1**

**Caracteristicile productive a crosurilor păsărilor de linie „Găini rase ușoare” la începutul vârstei introductive în exploatare (18-20 săptămâni de viață)**

Nr. d/o	Indicatorul	Tipul crosului	
		Rod-Ailend alb	Babolna TETRA-SL (brun)
1	Productivitatea 1 cap, buc.	300-335	315-330
2	Greutatea unui ou, gr.	61-63	62-64
3	Consumul de furaje, kg unit. nutr.	21-22	22,0-23,5
4	masa-ou totală, kg	20-20,9	19,5-21
5	Masa vie a găinilor, kg	1,7-1,85	2,0-2,2
6	Gradul de mortalitate,%	5-8%	5-8%

Datele tabelului denotă că din punct de vedere al eficienței economice ambele crosuri posedă potențial de producție înalt. Exploatarea acestor crosuri de găini ouătoare ar permite sporirea producției medii anuale de ouă pe o găină<sup>35</sup> în mediu cu 110 buc în ansamblu pe republică. Totodată exploatarea raselor ușoare de găini brune este mai avantajoasă în aspectul indicatorilor productivității, de exemplu, productivitatea medie anuală a unei găini este mai înaltă cu cinci unități, greutatea medie a unui ou – cu 2 gr., masa vie corporală – cu 325 gr. cu toate că consumul anual de furaje în unități nutritive este mai mare cu 5,8 % sau cu 1,25 kg<sup>36</sup>.

După cum s-a menționat deja întreprinderile avicole se deosebesc de celelalte întreprinderi industriale prin faptul că folosesc elemente de producție diferite de cele ale întreprinderilor industriale, de exemplu exploatarea găinilor ouătoare pentru producția ouălor comparativ cu utilizarea strungurilor, utilajelor, uneltelor etc. În aspectul comparării ființelor vii și a produsului obținut de la acestea cu strungurile, utilajele și uneltele utilizate la întreprinderile industriale tipice se conturează un șir de dificultăți.

3. Calcularea ratelor de amortizarea ale ființelor vii ale căror valoare sporește la o anumită etapă de viață - etapa de transformare biologică (creștere și dezvoltare) și descrește în perioada exploatării. În ansamblu durata productivă de exploatare a găinilor ouătoare variază de la un cros la altul și constituie cu aproximație 52-60 săptămâni (12-14 luni). Studiul particularităților biologice a păsărilor adulte demonstrează că tineretul avicol transferat în efectivul de bază, adică inclus în componența activelor biologice mature producătoare, parcurg în evoluția sa, la fel ca și alte specii de animale<sup>37</sup>, trei etape:

- **prima etapă** – ameliorarea calităților de producție a puicuțelor care se petrece în mod natural însoțită de sporirea atât a productivității, cât și a greutății corporale a păsărilor;

- **etapa a doua** vizează stabilizarea definitivă a calităților de producție a găinilor ouătoare, ceea ce permite obținerea unei cantități maxime de ouă. La finele acestei etape se înregistrează o ușoară descreștere a nivelului de producție ce, în vederea noastră, atestă semne despre începutul îmbătrânirii organismului păsărilor adulte. Acest fenomen mai poate fi numit uzură fizică care în plan economic se asociază cu micșorarea capacității ouatului găinilor;

- **etapa a treia.** La această etapă se conturează diminuarea continuă impetuoasă a nivelului productivității găinilor ouătoare a efectivului de bază, echivalentă cu îmbătrânirea și uzura fizică ascendentă a acestora.

4. Detalierea insuficientă în formularele Raportului financiar a activelor biologice curente și produselor. Cu toate că aceste elemente ale stocurilor de mărfuri și materiale au aceeași semnificație ca și materialele, precum și obiectele de mică valoare și scurtă durată ele sunt dezvoltate doar în Bilanțul contabil fără a realiza careva detalieri în anexa nr. 2.1 la Bilanțul contabil prin analogie cu aceleași materiale și obiectele de mică valoare și scurtă durată. Totodată menționăm că în dezvoltarea contului sintetic 212 „Animale la creștere și îngrășat” de către Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor nu sunt prevăzute conturi de gradul doi cu ajutorul cărora s-ar realiza detalierea acestora în funcție de starea lor (la creștere, la îngrășat etc.) specii sau alte criterii necesare pentru organizarea evidenței acestora.

Cât privește produsele, atunci conturile de gradul doi prevăzute în cadrul acestuia de Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor (produse finite, semifabricate din producție proprie, produse secundare) nu asigură delimitarea produselor înregistrate în aspect ramural (produse agricole, produse industriale etc.).

Specificul activității întreprinderilor avicole permite înregistrarea în cadrul unui și același proces tehnologic atât active biologice adiționale, cât și mai multe feluri de produse agricole cu diferită importanță și valoare, de exemplu în secția:

- de incubare – pui de o zi, ouă separate după I și al II miraj, resturi din incubare;
- efectivul parental – ouă de prăsilă (incubabile), carne, puf, pene, gunoi de coteț etc.

<sup>35</sup> <http://www.statistica.md/pageview.php?l=ro&idc=315&id=2281>

<sup>36</sup> Investigațiile competitorului

<sup>37</sup> Investigațiile competitorului

Ca urmare evidența contabilă trebuie să asigure sistematizarea informației în conformitate cu prevederile art. 6 din S.N.C. 6 „Particularitățile activității la întreprinderile agricole” (S.N.C. 6) în produse de bază, produse conjugate și produse secundare. Cu regret menționăm că Planul de conturi nu vizează în componența contului 216 „Produse” conturi de gradul 2 destinate pentru evidența produselor conjugate cu toate că acestea există și în alte ramuri și subramuri ale economiei naționale.

5. Delimitarea fluxului informației contabile în cadrul conturilor contabilității de gestiune în aspectul centrelor de responsabilitate. La întreprinderile avicole în cadrul activităților de bază fluxul informațional poate fi delimitat pe grupe intercorelate care și formează centrele de responsabilitate: secția de incubare, întreținerea și creșterea tineretului/creșterea și îngrășarea puilor de rase grele, întreținerea cârdului industrial a găinilor ouătoare/întreținerea efectivului parental, abator și prelucrarea păsărilor sacrificate, depozit-frigider, prelucrarea deșeurilor.

Delimitarea centrelor de responsabilitate permite delegarea funcțiilor de responsabilitate aferente componenței și mărimii consumurilor de producție gestionarilor acestor centre. Poate fi implementată metoda de organizare a activităților de producție conform normativelor stabilite în aspectul centrelor de responsabilitate. Aplicarea normativelor asigură gruparea consumurilor și produselor în cadrul centrelor de responsabilitate, precum și în ansamblu pe întreprindere în funcție de posibilitatea monitorizării acestora: în monitorizate, deseori monitorizate și nemonitorizate. O astfel de monitorizare influențează vădit calitatea activității de conducere a gestionarilor, precum și a managerilor la divers nivel ierarhic.

6. Diversitatea și volumul impunător, condițiile multiple de parvenire și caracterul dificil de documentare a informației primare, la rând cu alte particularități indispensabile, generează un șir de impedimente de ordin tehnic și aplicativ în exercitarea etapei inițiale (documentarea) a procesului contabil. În formularele documentelor primare utilizate actual persistă elemente de prisos care nu sunt utilizate atât în activitatea aparatului contabil, cât și a cadrului managerial în ansamblu, se ignorează un șir impunător de elemente, chiar și prevăzute de articolul 19 al Legii contabilității.

Documentarea primară a efectivului trebuie să asigure evidența numerică, cantitativă și valorică a acestuia la toate etapele de mișcarea a păsărilor în cadrul etapelor tehnologice. Totodată, în opinia noastră, acest subiect este insuficient elucidat de cadrul legislativ autohton și nici de realizările științifice ale savanților din domeniu atât autohtoni, cât și din străinătate. O astfel de abordare poate fi explicată prin lipsa unor recomandări metodice cu privire la organizarea evidenței primare a consumurilor de producție și produselor obținute atât în avicultură, cât și agricultură în ansamblu. Prevederile Standardelor naționale de contabilitate vizează aspectele generale ale sistemului informațional contabil fără detalieri aferente unei sau altei ramuri ale economiei naționale. La rând cu acesta managerii subestimează importanța sistemului informațional contabil la gestionarea întreprinderilor avicole ce incontestabil atenuază funcțiile managementului.

7. Evident că impedimentele sesizate în organizarea contabilității diferă în funcție de natura procesului de producție, de la o entitate la alta, ce face, practic, imposibilă stabilirea unor proceduri contabile echipolente, precum și a unor baze de dimensionare a costului de producție unanim aplicabile, fără a ține cont de distincțiile care vizează însuși natura producției. Influențarea lanțului de proceduri în contabilitatea de gestiune se conturează prin:

- utilizarea documentelor primare specifice după arhitectonică, felul de completare și destinația acestora care vizează atât consumurile, cât și produsele obținute;
- delimitarea corectă a consumurilor în cadrul conturilor analitice în funcție de obiectele de evidență caracteristice profilului de producție;
- determinarea priorității calculării costului de producție în funcție de succesiunea etapelor de producție (fazelor), identică cu ordinea în care se produc și se consumă productiv intermediarii care se interpun între materia primă și produsul finit caracteristice metodei de calculare „pe faze”;
- condiționarea tehnicii de dimensionare a costurilor.

Particularitățile organizării activității de producție și aspectele tehnologice în avicultură influențează nemijlocit și politica de contabilitate a întreprinderilor. Trăsăturile caracteristice ramurii date sunt elucidate insuficient și de S.N.C. 6. În consecință, apare necesitatea elaborării modelelor de documente primare și centralizatoare, precum și a recomandărilor metodice aferente măsurilor de organizare și ținere a contabilității de gestiune în cadrul întreprinderilor din sfera avicolă.

## ASIGURAREA VIABILITĂȚII ECONOMICO-FINANCIARE A ENTITĂȚII PRIN GESTIONAREA EFICIENTĂ A FLUXURILOR DE NUMERAR

*Carolina Tcaci, dr.în econ.  
Catedra de Economie și management,  
U.S.B. „Alec Russo”, Bălți, Moldova*

*Management issues is imperative acute, such as to determine the failure or success of applying an economic mechanism. Viability is actually a scientific way to solve the problems raised in the leadership in terms of complexity, interdependence and changes that characterize the systemic and dynamic modern world.*

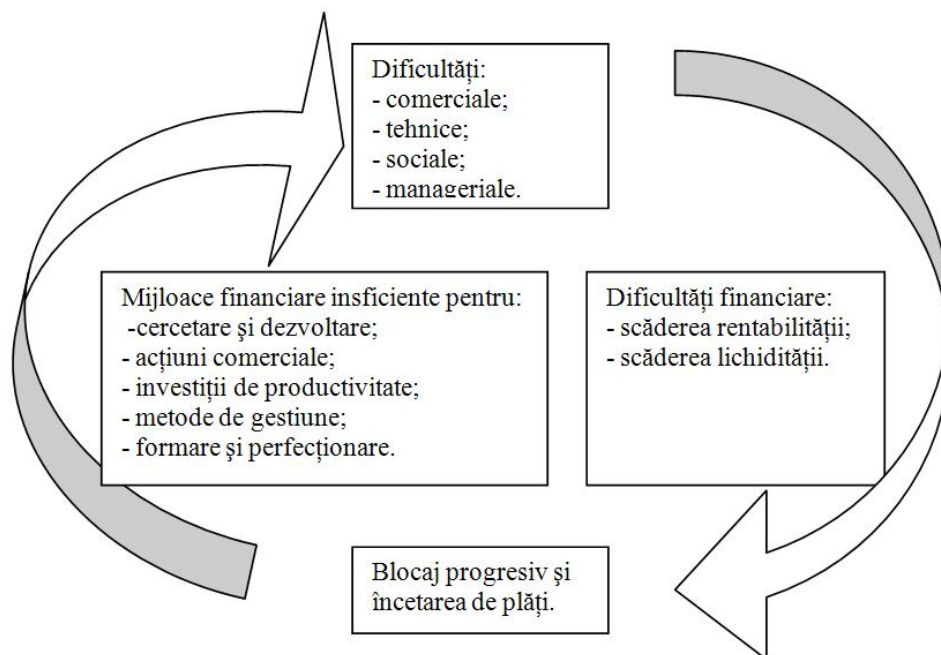
Problemele de management constituie un imperativ acut, de natură să determine eșecul sau succesul aplicării unui mecanism economic. Asigurarea viabilității constituie, de fapt, o cale științifică de rezolvare a problemelor puse în fața conducerii în condițiile complexității, interdependențelor și schimbărilor, care caracterizează lumea modernă sistemică și dinamică.

Astfel, pentru conturarea clară a conceptului de viabilitate și potențial de viabilitate, am considerat oportun să explicăm semnificația noțiunilor după dicționarele explicative. Or: noțiunea de viabilitate are semnificația de: fapt, calitate de a fi viabil, durabilitate, trăinicie, rezistență [3, (vizitat 14.02.2013)]; noțiunea de potențial este mai largă. În contextul cercetării noastre, am selectat semnificațiile: „capacitate a unui sistem de a realiza ceva într-un anumit domeniu”, „care conține toate condițiile esențiale de realizare”, „forță de acțiune, putere lăuntrică”, „capacitate a unui sistem de a produce o manifestare energetică, un lucru mecanic”, „a cărui forță este în stare latentă” [3, (vizitat 14.02.2013)].

Reieșind din cele expuse, propunem următoarea definiție a conceptului de *potențial de viabilitate a entității* – ansamblul forțelor latente și a capacităților unei întreprinderi de a opune rezistență prin adaptare la influențele generate de mediul exterior, cu scopul asigurării durabilității de funcționare a acesteia. *Asigurarea viabilității economico-financiare* are drept scop punerea în acțiune a puterii lăuntrice a entității, pentru ieșirea din declin (dificultate) și excluderea factorilor ce generează vulnerabilitatea economico-financiară a acesteia. Astfel, în procesul de asigurare a viabilității economico-financiare, drept subiect se evidențiază managementul (conducerea) entității, iar în calitate de obiecte – subsistemul economico-financiar, precum și impactul acestuia asupra funcționării entității. Finalitatea procesului de asigurare a viabilității economico-financiare constă în sanarea (însănătoșirea, stabilizarea, redresarea situației) activității entității.

Necesitatea stringentă de asigurare a potențialului de viabilitate economico-financiară apare în situațiile de criză sau declin al activității, atunci când entitatea este în dificultate.

Deprecierea indicatorilor economico-financiar, în special a rentabilității și lichidității, atrage întreprinderile în așa-numita spirală infernală a dificultăților (figura 1).



**Figura 1. Spirala infernală a dificultăților care caracterizează starea de slăbiciune economico-financiară a unei întreprinderi.** Sursa: [3, p.35].

Constantin Bărbulescu susține că în raport cu situația întreprinderii (entității) sub raportul rentabilității și lichidității se poate defini starea de sănătate a acestora, prin gruparea lor în patru categorii, după cum urmează: întreprinderi rentabile și lichide; întreprinderi rentabile și nelichide; întreprinderi nerentabile și lichide; întreprinderi nerentabile și nelichide [3, p.34-35].

Procesul de deteriorare a stării economico-financiare a entității nu este unul spontan, nu apare pe neașteptate. În acest context, afirmăm noi, înrăutățirea indicatorilor economico-financiar are loc atunci, când declinul a afectat deja majoritatea funcțiilor entității: de producție, comercială, administrativă, socială. Dar, ca urmare a declinului în aceste secvențe, apar semnalele deprecierei activității economico-financiare a entității – insuficiență de capital circulant, de cash-flow-uri, reducerea profitului și a rentabilității economice, financiare, comerciale, încetinirea activismului de afaceri, reducerea stabilității financiare. Astfel, una din sarcinile conducerii entității este diagnosticarea sistematică a stării de sănătate economico-financiară a entității pentru a recepționa la timp și a interpreta corect semnalele degradării, făcând posibilă rezolvarea dificultăților apărute.

Evidențiem fazele și etapele procesului de depreciere a activității entității:

**Tabelul 1**

**Fazele și etapele procesului de depreciere a activității entității**

Faza deprecierei	Urmările deprecierei	Etapa deprecierei
1. Reducerea vânzărilor	- reducerea veniturilor din vânzări; - creșterea costurilor, în special, unitare ca urmare a menținerii costurilor fixe la același nivel; - reducerea rentabilității.	I etapă – rigiditatea și centralizarea deciziilor, conducere autocratică, funcționarea deficientă a serviciilor funcționale a entității
2. Creșterea nevoii de fonduri de rulment	- reducerea indicatorilor de rentabilitate a activelor; - scăderea fondului de rulment net; - agravarea stării de solvabilitate.	II etapă – erori în adoptarea deciziilor de conducere, slăbirea puterii de răspuns la fluctuațiile mediului extern, accentuarea riscurilor.
3. „Asfixia” financiară	- deficit de trezorerie; - încetinirea/încetarea plăților; - reducerea activității de producție.	III etapă – accentuarea factorilor de vulnerabilitate, sistem de indicatori specifici entităților în dificultate.

Sursa: elaborat de autor în baza sintezei surselor bibliografice

În literatura economică există modele de analiză previzională elaborate de centre de consultanță și instituții financiare, aplicarea cărora ne permite să efectuăm pre-diagnosticul sau să depistăm semnalele deprecierii activității economico-financiare a entităților: modelul Altman se bazează pe calcularea rotației capitalului și a rentabilității economice; modelul Credit-Men reflectă starea de echilibru a structurii financiare; modelul Conan și Holder pune accent pe echilibrul structurii financiare și rentabilitatea economică; modelul Collongues utilizează drept criteriu de depreciere scăderea profitabilității și rentabilității etc. Sintetizând, în cele patru modele există o coincidență/intersecție a indicatorilor de analiză previzională a stării de depreciere economico-financiară a entității. La utilizarea oricărui din aceste modele este important ca urmărirea indicatorilor să se efectueze în dinamică pentru a exclude concluzii „întâmplătoare” și a depista dacă deprecierea are un caracter cronic.

Entitatea (întreprinderea) modernă își desfășoară activitatea într-un spațiu economic care îi oferă instrumente și posibilități de acțiune specifice, dar care o supune unor constrângeri deosebite. Conținutul și condițiile problemelor economico-manageriale la care trebuie să facă față entitatea, precum și soluțiile care pot fi găsite, sunt influențate, evident, și de propriile sale caracteristici. Un proces de conducere eficientă nu trebuie să se bazeze doar pe intuiție, de altfel, așa procedează o mare parte din conducătorii de întreprinderi, fapt demonstrat de cercetarea efectuată de noi, ci pe cunoașterea în profunzime a situației economico-financiare existente, pe analiza științifică a vulnerabilităților și oportunităților de dezvoltare a entității în raport cu mediul său extern.

În opinia autorului, în calitate de criterii după care urmează să fie apreciată reușita managementului unei întreprinderi poate fi propus un set de obiective care diferă în funcție de gradul de familiarizare și de posibilitățile de evaluare cantitativă: supraviețuirea entității în condițiile de concurență, evitarea falimentului și a unor mari eșecuri financiare, atingerea unei poziții de lider pe piața produselor sau serviciilor, maximizarea valorii de piață a entității, evaluarea și asigurarea unor ritmuri acceptabile de creștere a potențialului economic și managerial al entității, creșterea volumului de producție și a volumului de vânzări, minimizarea costurilor etc.

Ca o sinteză a celor prezentate anterior, se poate concluziona că sarcina de bază a managementului entității, aceea de a pune în valoare performanțele oamenilor, factorul de producție determinant, devine realizabilă numai dacă îmbracă o dimensiune concretă și pozitivă în raportul management – profit – valoare entitate. Ca urmare, latura financiară se regăsește în toate compartimentele activității manageriale.

În condițiile actuale, în procesul de elaborare a politicii financiare entitatea pune în fața sa următoarele sarcini: optimizarea structurii capitalului și asigurarea stabilității financiare; crearea unui mecanism financiar eficient; obținerea transparenței stării economico-financiare a entității pentru investitori, proprietari, creditori; asigurarea satisfacerii intereselor statului (contribuirea la mărirea veniturilor bugetului de stat), a investitorilor și proprietarilor (plata dividendelor) și a angajaților entității (modernizarea tehnică, sisteme de stimulare etc); elaborarea mecanismelor de autofinanțare și de „autosuficiență” financiară prin optimizarea fluxurilor de numerar și politică de creditare (financiară și comercială) coerentă.

Viabilitatea entității în condițiile concurențiale de piață, performanțele acesteia obținute în procesul desfășurării activității economico-financiare depind în mod esențial de oportunitatea și argumentarea deciziilor manageriale. Elaborarea deciziilor economice bine chibzuite neapărat este precedată de etapa analizei informațiilor conținute în diferite surse de date și, în primul rând, în rapoartele financiare.

Gestionarea eficientă a fluxurilor de numerar constituie, de fapt, optimizarea acestora în timp și după volum. Ea va avea la bază următoarele etape: identificarea fluxurilor de numerar; analiza diagnostic a fluxurilor de numerar; determinarea deficitului (proficitului) de numerar și prognozarea fluxurilor de numerar. În procesul identificării și analizei diagnostic a fluxurilor de numerar, la etapele incipiente ale optimizării, se va evalua:

- dinamica fluxului de numerar – separat a fluxului pozitiv și negativ, a soldului mijloacelor bănești, pe surse de proveniență și pe direcții de ieșire;

- structura fluxurilor de numerar – pe tipuri de activități (operațională, investițională, financiară), pe ratele mijloacelor bănești și alți coeficienți;

Prognozarea fluxurilor de numerar se recomandă a se efectua prin balansarea fluxului afluxului de numerar, urmărind obiectivul optimizării acestora.

Optimizarea fluxurilor de numerar a entității poate fi obținută prin balansarea fluxurilor cu divizarea prealabilă a acestora pe tipuri (fluxuri pozitive (intrări de numerar) și fluxuri negative (ieșiri de numerar)) și după durată (pe durată lungă de timp și pe durată scurtă de timp). Astfel, balansarea:

- intrărilor de numerar pe durată scurtă de timp se va realiza prin reducerea perioadei de creditare a cumpărătorilor sau trecerea entității la sistemul de plăți prealabile; urgentarea încasării creanțelor compromise; evaluarea stocurilor cu evidențierea celor nevandabile (sau cu o viteză de rotație mică) și lichidarea acestora; aplicarea diverselor reduceri de preț pentru plăți în avans etc.;

- ieșirilor de numerar pe durată scurtă de timp poate fi obținută prin prelungirea termenului de credit comercial, negociat cu furnizorii; restructurarea portofoliului de credite financiare prin conversiunea creditelor pe termen scurt în credite pe termen lung (la care, de altfel, și dobânda este mai avantajoasă); trecerea la parteneriat cu furnizorii autohtoni (dacă aceștia există) care acceptă creditul comercial drept variantă de conlucrare etc.;

- intrărilor de numerar pe perioadă lungă de timp va avea la bază evaluarea activelor pe termen lung și comercializarea/locatiunea/leasingul celor neutilizate; revizuirea portofoliilor investițional/financiar și optimizarea acestora; atragerea creditelor financiare pe termen lung etc.;

- ieșirilor de numerar pe termen lung se poate atinge prin minimizarea afluxurilor de numerar din contul micșorării volumului de credite financiare (minimizarea ieșirilor din contul sumei de bază a creditului și a dobânzii nerambursabile); limitarea afluxului de numerar în scopuri investiționale/financiare etc.

Asigurarea viabilității economico-financiară a entității în bază de eficiență a gestionării fluxurilor de numerar, ca și orice altă acțiune, trebuie să fie justificată de raportul cost/beneficiu și evaluată în așa fel, ca să asigure obținerea rezultatelor dorite într-un termen determinat, ceea ce presupune prezența programelor de activități concrete cu priorități de lungă și scurtă durată.

### **Bibliografie**

1. Bălănuță V. Poziționarea diagnosticului economico-financiar în sistemul de dirijare a procesului de producție și comercializare. În: Politici economice de integrare europeană: Conferința Științifică Internațională, octombrie 2005. Chișinău, 2005, p. 474-478.
2. Bărbulescu C. Diagnosticarea întreprinderilor în dificultate economică. Strategii și politici de redresare și dinamizare a activității. București: Ed. Economică, 2002. 320 p. – ISBN 973-590-731-3
3. Dicționar Explicativ Român. <http://dexonline.ro> (vizitat 14.02.2013).
4. Tcaci C. Conceptul potențialului viabilității întreprinderilor. În: Studii economice. An.4, nr.3-4, decembrie, 2010. Chișinău, 2010, p. 390-392.
5. Tcaci C. Diagnosticul – fază premergătoare procesului de restructurare a întreprinderii. În: Economia regională: problemele și perspectivele dezvoltării: Materialele Conferinței Științifice Internaționale din 24-25 iunie 2005. Bălți, 2005, p. 105-109.



## UNELE ASPECTE ALE DIAGNOSTICULUI PRAGULUI RENTABILITĂȚII

*Tcaci Natalia, dr., conf. univ., USM*  
*Tcaci Alexandru, dr., conf. univ., USM*

*In this article is described methodology of diagnostic of break-even point basing on the data of 61 agricultural firms from Central region of Republic of Moldova. Our researches have been performed in the base of gross profit margin. The results of diagnostic let us to fix dimensions, when our production becomes profitable, respectively obtaining of somewhat profit. Was observed, that agricultural firms from Ungheni have to rise their sales up to 6106,9 thousand lei or by 7,21% as compared with 2008-2010 average value to ensure an sufficient ratio of profitability of fruits, vegetables, grapes etc.*

Pragul rentabilității este o metodă de diagnosticare a riscului de producție, fiind cunoscută sub denumirea de „punctul critic al rentabilității”, „punct de echilibru” („point mort” în franceză, sau „break-even point” în engleză).

În literatura de specialitate, prin *pragul rentabilității* se subînțelege acea dimensiune a producției la care întreprinderea nu are nici profit, nici pierderi. Veniturile din vânzări în punctul critic sunt egale cu suma totală a consumurilor și cheltuielilor perioadei, iar profitul operațional este nul.

Din multitudinea de metode vizând diagnosticarea pragului rentabilității considerăm, că cea mai oportună este *metoda marjei de contribuție*. În opinia noastră această metodă poate fi utilizată atât în calculul pragului de rentabilitate pe produs, cât și la nivel de activitate operațională (la determinarea levierului operațional).

Diagnosticul pragului rentabilității bazat pe marja de contribuție diferă în funcție de caracterul omogen sau eterogen al producției. La nivel de întreprindere, în cazul unei producții diversificate, diagnosticul pragului rentabilității se efectuează în baza următorilor indicatori valorici: marja de contribuție, rata marjei de contribuție, pragul rentabilității în unități valorice, veniturile din vânzări în punctul critic, indicatorul siguranței, coeficientul securității financiare.

De regulă, întreprinderile agricole au un profil multiramural, și din aceste considerente pragul rentabilității poate fi calculat în unități valorice (PR<sub>v</sub>) conform formulei:

$$PR_v = \frac{CCC}{R_{MC} \div 100} \quad (1)$$

unde: CCC – consumurile și cheltuielile constante;

R<sub>MC</sub> - rata marjei de contribuție

Rata marjei de contribuție exprimă ponderea marjei de contribuție în suma totală a veniturilor din vânzări și formula poate fi prezentată:  $R_{MC} = \frac{MC}{VV} \times 100\%$  (2)

unde: MC - marja de contribuție; VV – venituri din vânzări.

Marja de contribuție se determină după formula:  $MC = VV - CCV$  (3)

unde: CCV – consumuri și cheltuieli variabile.

În cazul întreprinderilor ce produc un tip de produs sau mai multe produse omogene, din punctul de vedere al exprimării în unități fizice, considerăm, că sistemul de indicatori ai diagnosticului pragului de rentabilitate trebuie să includă:

1. Volumul producției în punctul critic (q<sub>cr</sub>):  $q_{cr} = \frac{\sum CC}{P - CV}$  (4)

unde:  $\sum CC$  – suma totală a consumurilor constante;

P – prețul mediu de vânzare;

CV – consumuri variabile pe unitate de produs.

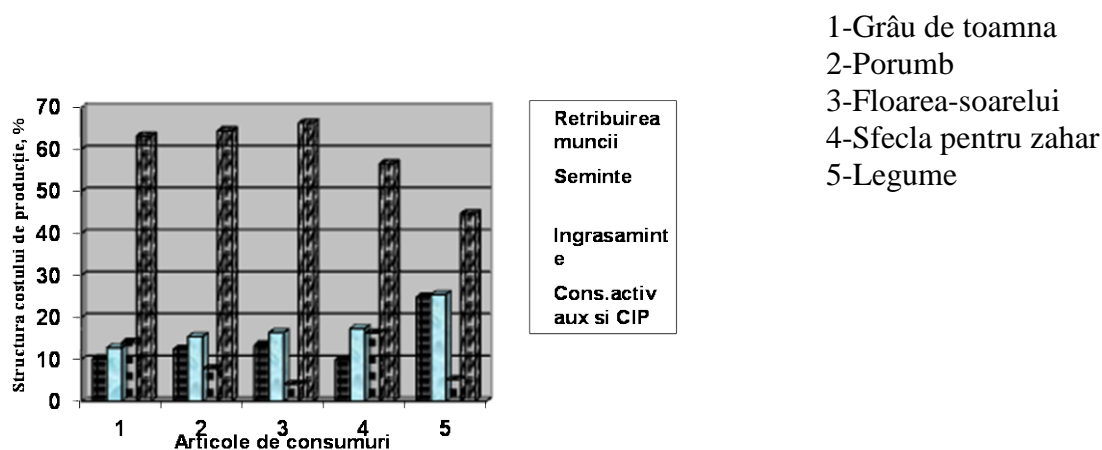
2. Venitul din vânzarea produsului în punctul critic (D<sub>cr</sub>):  $D_{cr} = q_{cr} \times p$  (5)

3. Profitul maxim (B<sub>max</sub>) ce se preconizează a fi obținut din vânzarea produsului:

$$B_{\max} = q_{\max} \times (P - CV) - \sum CC \quad (6)$$

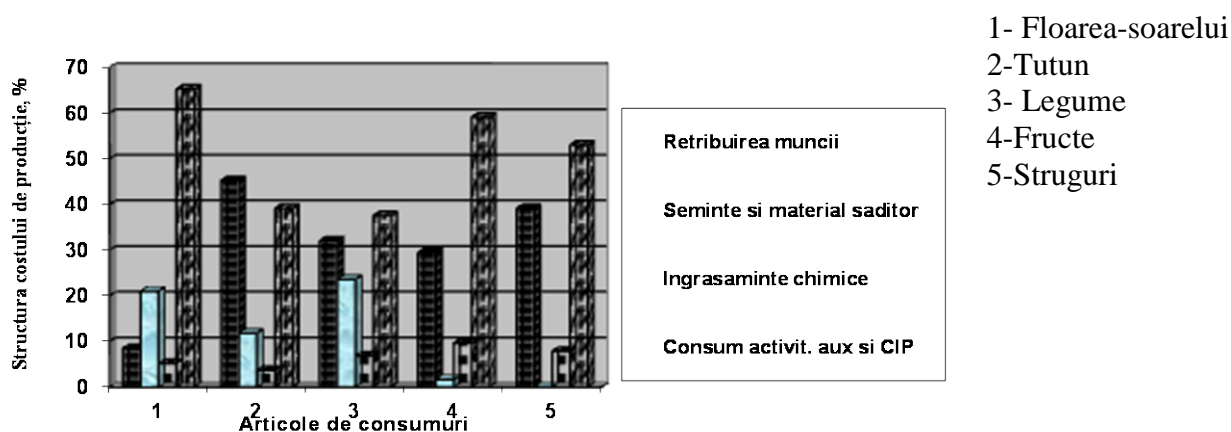
unde:  $q_{\max}$  – volumul maxim al producției vândute reieșind din posibilitățile întreprinderii.

Din formulele prezentate constatăm, că de rând cu veniturile din vânzări elementul formator al pragului rentabilității îl constituie consumurile de producție variabile și constante. În acest context am efectuat studiul privind structura costului produselor agricole în 61 întreprinderi agricole din regiunea de Centru (figurele 1, 2, 3).



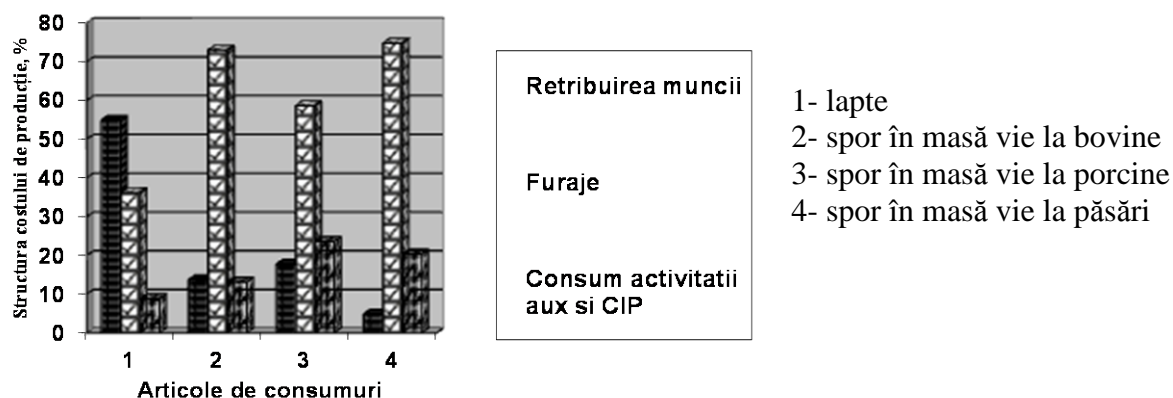
**Figura 1 – Structura costului producției la principalele produse vegetale în întreprinderile agricole din raionul Ungheni în medie pe anii 2008-2010**

Conform informației prezentate în figura 1 am constatat că la produsele de grâu, porumb și floarea soarelui unde procesele tehnologice în fond sunt mecanizate, mai mult de 60% din costul producției revine pe seama consumurilor constante, iar cota consumurilor variabile nu atinge nici 40%. Pentru culturile agricole, care necesită un volum sporit de muncă vie cum sunt sfecla pentru zahăr, legumele, ponderea consumurilor constante comparativ e mai redusă constituind respectiv 55% și 44%. La aceste culturi agricole ponderea consumurilor variabile s-a majorat la 45% și 55% respectiv. Aceeași situație e caracteristică și pentru întreprinderile agricole din raionul Orhei (figura 2). Concomitent, datele prezentate în figura 2 ne atestă, că la tutun cota preponderentă în costul producției o dețin consumurile directe privind retribuirea muncii 45% și consumurile constante 37%.



**Figura 2 – Structura costului de producție la principalele produse vegetale în întreprinderile agricole din raionul Orhei în medie pe anii 2008-2010**

La producția de fructe și struguri cota preponderentă revine consumurilor constante 58% și 52% respectiv și consumurilor privind retribuirea muncii – 30% și 39% respectiv.



**Figura 3 – Structura costului producției la principalele produse animaliere în întreprinderile agricole din raionul Orhei în medie pe anii 2008-2010**

Analizând structura costului produselor animaliere (figura 3) observăm, că la producția de spor în masă vie la bovine, porcine și păsări consumurile de furaje dețin ponderea principală, care în medie pe anii 2008-2010 constituie respectiv 72, 58 și 74%. La producția de lapte ponderea furajelor alcătuiește 36% pe când consumurile privind retribuirea muncii – 55%.

Particularitățile evidențiate în structura costurilor produselor agricole au determinat valorile marjei de contribuție și a pragului rentabilității (tab.1).

**Tabelul 2**

**Analiza marjei de contribuție în profilul produselor agricole din raionul Ungheni în medie pe anii 2008-2010**

Denumirea produselor	Prețul mediu de vânzare, lei	Costul unitar, lei	Consumuri variabile		Consumuri constante, total mii lei	Marja de contribuție		Rata marjei de contribuție, %
			total, mii lei	pe unitate de produs		pentru volumul total al prod., mii lei	pe unitate de produs	
1. Grâu	159,19	122,55	7971,85	45,14	13673,15	20144,15	114,05	71,64
2. Leguminoase-boabe	476,13	284,34	215,67	137,28	231,03	532,33	338,85	71,17
3. Porumb	141,9	110,09	2170,79	39,14	3935,51	5699,91	102,76	72,42
4. Floarea-soarelui	318,29	183,87	4491,43	62,07	8812,57	18538,27	256,21	80,5
5. Tutun	1664,0	1144,0	176,86	707,45	109,14	239,14	956,55	57,48
6. Sfecla pentru zahăr	36,89	28,60	4657,38	12,41	6073,92	9184,92	24,48	66,36
7. Legume	198,44	206,19	1486,36	114,00	1201,94	1100,94	84,44	42,55
8. Fructe și pomușoare	137,75	153,37	900,67	50,61	1826,63	1550,63	87,14	63,26
9. Struguri	157,96	218,31	60,44	39,95	269,86	178,56	118,01	74,71
10. Bovine în masă vie	2138,24	1823,53	59,14	1739,46	2,86	13,56	398,77	18,65
11. Porcine în masă vie	3200,59	2746,27	1287,48	1885,04	588,22	898,52	1315,55	41,10
12. Păsări în masă vie	2456,42	2869,09	2808,69	2197,72	858,01	330,61	258,69	10,53
13. Lapte integral	330,0	247,5	9,26	231,5	0,64	3,94	98,5	29,95
Total	X	X	26296,04	X	37585,46	58415,46	X	68,95

Utilizând datele din tabelul 1 vom determina pragul rentabilității în unități valorice (după formula 1) pentru volumul total al produselor vândute de întreprinderile agricole ale raionului

$$\text{Ungheni: } PR_{(v)} = \frac{37585,48}{0.6895} = 54511,21 \text{ mii lei}$$

Deci, pentru a recupera toate consumurile și cheltuielile aferente producerii și vânzării produselor agricole întreprinderile din raionul Ungheni trebuie să obțină au obținut venituri din vânzări nu mai puțin de 54511,21 mii lei.

Rezultatele calculelor efectuate în tabelul 1 ne atestă că în întreprinderile agricole din raionul Ungheni toate produsele vegetale (cu excepția legumelor) au o contribuție relativ înaltă în obținerea veniturilor. Astfel cel mai înalt nivel al ratei marjei de contribuție (>55%) se constată la floarea soarelui, după care urmează strugurii, produsele cerealiere, sfecla pentru zahăr, fructele și pomușoarele, tutunul. La fel ținem să menționăm, că cu cât este mai redusă ponderea consumurilor variabile în costul produselor agricole cu atât este mai mare rata marjei de contribuție. De exemplu, la floarea soarelui, strugurii, porumb cu cel mai înalt nivel al ratei marjei de contribuție ponderea consumurilor variabile constituie respectiv 33,76%, 18,3% și 35,55%. Însă valoarea absolută a marjei de contribuție pe unitate de produs este mai înaltă la tutun și produsele animaliere unde ponderea consumurilor variabile variază de la 68,64% (porcine în masă vie) până la 95,39% (bovine în masă vie).

Utilizând informația din tabelul 1 vom determina pragul rentabilității, indicatorul siguranței și coeficientul securității financiare în profilul produselor agricole (tab. 2).

**Tabelul 2**

**Calculul pragului de rentabilitate, indicatorului de siguranță și coeficientului securității financiare la produsele agricole din raionul Ungheni în medie pe anii 2008-2010**

Denumirea produselor	Pragul de rentabilitate		Indicatorul siguranței, ± chintale	Coeficientul securității financiare, ± %
	în unități naturale, chintale	în unități valorice, mii lei		
1. Grâu	119887,3	19084,9	+56732,7	+32,12
2. Leguminoase-boabe	681,8	324,6	+889,2	+56,6
3. Porumb	38298,1	5434,5	+171689	+30,95
4. Floarea soarelui	34395,9	10947,9	37959,1	+52,46
5. Sfeclă pentru zahăr	248117,6	9153,1	+127099,4	+33,87
6. Legume	14234,2	2824,6	-1196,2	-9,17
7. Fructe și pomușoare	20985,0	2890,7	-3190,0	-17,93
8. Struguri	2286,8	361,2	-773,8	-51,14
9. Porcine în masă vie	447,1	1431,0,0	+235,9	+34,54
10. Păsări în masă vie	3316,7	8147,2	-2038,7	-159,52

Rezultatele calculelor (tab. 2) ne permit să constatăm, că la majoritatea produselor agricole are loc depășirea volumului efectiv al vânzărilor în raport cu pragul rentabilității. Astfel în cazul reducerii cantității vândute de grâu cu 32,12%, porumb cu 30,95%, sfeclii pentru zahăr cu 33,87% întreprinderile agricole din raionul Ungheni nu vor suporta pierderile. Coeficientul securității financiare la leguminoase-boabe și floarea soarelui constituie respectiv 56,6% și 52,46%, ceea ce atestă o rezervă impunătoare a securității financiare.

Concomitent datele tabelului 2 denotă, că la legume, fructe, struguri și păsări în masă vie volumul efectiv al vânzărilor n-a atins punctul critic, deci aceste produse nu sunt rentabile.

Calcululele efectuate (tab.2) ne demonstrează, că pentru a acoperi toate consumurile de producție și cheltuielile comerciale întreprinderile agricole din raionul Ungheni trebuie să majoreze volumul vânzărilor la legume cu 1196,2 q; la fructe și struguri respectiv cu 3190 q și 773,8 q; la păsări în masă vie cu 2038,7 q. În consecință veniturile din vânzări în ansamblu pe raion se vor majora cu 6106,9 mii lei sau cu 7,21% față de media pe anii 2008-2010.

Diagnosticul pragului de rentabilitate permite cuantificarea profitului optim, care poate fi obținut pe seama creșterii volumului fizic al producției respectiv veniturilor din vânzări, reducerii consumurilor. Concomitent aceste rezultate vizează și corecții operative a eventualelor situații având influențe pozitive la diminuarea efectelor nefavorabile, cum ar fi riscul de faliment.

În continuare vom prezenta rezultatele calcululelor privind pronosticul profitului brut și a ratei rentabilității în profilul produselor agricole (tabelul 3).

**Tabelul 3**

**Pronosticul profitului brut și a ratei rentabilității produselor agricole în raionul Ungheni**

Produse	In medie 2008-2010			Pronostic pentru anul 2013		
	Venituri din vânzări, mii lei	Profitul brut, mii lei	Rata rentabilității, %	Venituri din vinz, mii lei	Profitul brut, mii lei	Rata rentabilității, %
1.Grâu	28116	6471	23,02	30927,6	9282,6	30,02
2.Porumb	7870,7	1764,4	22,42	8657,77	2551,47	29,47
3.Floarea –soarelui	23029,7	9725,7	42,23	25332,67	12028,67	47,48
4.Sfecă pentru zahăr	13842,3	3111	22,47	15226,53	4495,23	29,52
5.Tutun	416	130	31,27	457,6	171,6	37,50
6.Legume	2587,3	-101	-3,90	2846,03	157,73	5,54
7.Fructe	2451,3	-278	-11,34	2696,43	-32,87	-1,22
8.Struguri	239	-91,3	-38,2	262,9	-67,4	-25,63
9.Porcine in masa vie	2186	310,3	14,19	2404,6	528,9	22
10.Lapte integral	13,2	3,3	25,0	14,52	4,62	31,82

Conform calcululelor efectuate în tabelul 3 menționăm că în cazul creșterii venitului din vânzări cu 10% are loc o majorare și a profitului brut și a ratei rentabilității la toate produsele. La producția de grâu se prognozează creșterea profitului brut de la 6471 mii lei până la 9282,6 mii lei, și respectiv rata rentabilității în anul 2013 va atinge nivelul de 30,02%, sau cu o majorare față de media pe anii 2008-2010 cu 7,0 puncte procentuale. Majorând cu 10% cantitatea vândută de legume, producția va deveni rentabilă și profitul brut va alcătui 157,73 mii lei. La producția de fructe și struguri pierderile se reduc cu 245,1 și 23,9 mii lei sau cu 88,2 și 26,2% respectiv.

**Bibliografie**

1. Țiriulnicova Natalia și alții. Analiza rapoartelor financiare (ediția revizuită), Chișinău, ACAP, 2011, 400 p.
2. Bucur I. Diagnostic economico-financiar, Cartea Universitară, 2006, 234 p.
3. Vâlceanu Gh., Robu V., Georgescu N. Analiza economico-financiară, București, Editura Economică, 2005, 447 p.
4. Petrescu Silvia, Sedcău L. Diagnostic economico-financiar: metodologie, studii de caz. Iași, 2004, 303 p.

## SPECIFICUL ANALIZEI CAPITALULUI EMITENTULUI LA PLASAREA ACȚIUNILOR CU SAU FĂRĂ VALORE NOMINALĂ

*Natalia Țiriulnicov, conf.univ., dr., ASEM*

*If the issuer places its common shares with nominal value or without it, that fact influences the mod of statutory capital accounting, of disclosures in financial statements, auditing and analysis of these statements, as well as the reasons for economic decisions on the basis of them.*

Desfășurarea businessului, mai ales în condițiile înăspririi concurenței, necesită atragerea surselor de finanțare pe termen relativ lung. Întrucât în prezent sistemul bancar preferă creditare de scurtă durată, plasarea valorilor mobiliare devine pentru agenți economici o alternativă de obținere a resurselor financiare.

Legislația autohtonă oferă posibilități pentru emiterea valorilor mobiliare de o gamă foarte variată, deși nu toate tipurile cunoscute în practica internațională sunt permise spre plasare în Republica Moldova. Unele grupări prezentate în tabelul 1 ilustrează această afirmație.

**Tabelul 1**

### Clasificarea valorilor mobiliare corporative permise spre emiterea în Republica Moldova

<b>Criteriul de clasificare</b>	<b>Tipuri valorilor mobiliare</b>	<b>Exemple de valori mobiliare permise spre emitere în RM</b>
Aparența surselor de finanțare	De capital (propriu)	Acțiuni
	De creanțe (împrumut)	Obligațiuni
Forma de existență	Nematerializate	Valori mobiliare sub formă de înscrieri în conturi electronice
	Materializate (pe hârtie)	<b>Nu sunt permise spre emitere</b> <sup>38</sup>
Modul de posesiune	Nominative	Valori mobiliare cu înregistrarea deținătorului
	La purtător	<b>Nu sunt permise spre emitere</b> <sup>1</sup>
Ordinea de satisfacere a drepturilor	Superioare	Obligațiuni Acțiuni preferențiale
	Inferioare	Acțiuni ordinare
Prezența valorii nominale	Cu valoare nominală	Obligațiuni Acțiuni cu valoare nominală
	Fără valoare nominală	Acțiuni cu valoare fixată Acțiuni a căror valoare nu este stabilită
Stabilitatea veniturilor	Cu venit fixat	Obligațiuni Acțiuni preferențiale cu dividende fixate
	Cu venit variabil	Acțiuni ordinare Acțiuni preferențiale cu dividende nefixate
Abilitatea convertirii	Cu dreptul de a fi schimbate pe acțiuni	Obligațiuni convertibile
	Fără dreptul de a fi schimbate pe acțiuni	Obligațiuni neconvertibile

De tipul valorilor mobiliare plasate de emitent depinde modalitatea de contabilizare a operațiunilor cu aceste valori, prezentarea informațiilor aferente în rapoartele financiare, exercitarea auditului și efectuarea analizei acestor rapoarte, precum și luarea deciziilor economice în baza lor.

În particular, multe momente specifice apar în dependență de emiterea acțiunilor cu sau fără valoare nominală. Posibilitatea plasării acestor tipuri de acțiuni se oferă de Legea privind societățile pe acțiuni Nr. 1134 din 02.04.1997 (în continuare – Legea S.A.). Majoritatea societăților pe acțiuni

<sup>38</sup> Conform art.7 alin (7) din Legea privind piața de capital Nr. 171 din 11.07.2012.

autohtone optează pentru emiterea acțiunilor cu valoare nominală, dar sunt și cazuri adverse. De exemplu, acțiunile fără valoare nominală sunt plasate de societățile „JLC-INVEST”, „STEJAUR”, „CĂLĂRAȘI”, „ÎNTĂLNIRE”, „REAL-INVEST”.<sup>39</sup> Mai mult ca atât, uneori emitenții decid să modifice tipul acțiunilor deja plasate și se decid de valoare nominală a acțiunilor. Astfel de decizie a societății pe acțiuni „TELEPETROL” a fost aprobată prin hotărârea Consiliului de administrație al Comisiei Naționale a Pieței Financiare din 28.06.2012<sup>40</sup>.

Principalele caracteristici distinctive ale acțiunilor cu sau fără valoare nominală rezultă din următoarele prevederi ale Legii S.A.:

- **Valoarea nominală** a acțiunii aprobată de adunarea generală a acționarilor, se indică în documentele de constituire ale societății și în alte documente prevăzute de legislația (art. 12 alin. (8) din Legea S.A.);
- În cazul plasării acțiunilor a căror valoare nominală nu este determinată, adunarea generală a acționarilor este în drept să fixeze valoarea acțiunii în decizia de emitere a acestora. **Valoarea fixată** a acțiunii nu se indică în documentele de constituire ale societății și se folosește la determinarea mărimii capitalului social (art. 12 alin. (9) din Legea S.A.);
- Toate acțiunile ordinare ale societății trebuie să aibă valoare nominală egală (art. 12 alin. (7) din Legea S.A.). Asemenea cerințe în privința valorii fixate a acțiunilor nu sunt stipulate de legislația.

La prima vedere poate să se creeze o impresie că valoarea fixată pur și simplu substituie cea nominală și toate divergențele poartă mai mult caracter juridic. Această imagine nu corespunde realității pentru că, în primul rând, societatea poate plasa acțiuni a căror valoare (nici nominală, nici fixată) nu a fost stabilită. În acest caz conform art. 40 alin. (5) din Legea S.A capitalul social al societății este egal cu valoarea sumară a aporturilor depuse în contul plății acțiunilor. În al doilea rând, chiar dacă valoarea acțiunii a fost fixată, apar particularități a căror analiza este importantă la luarea deciziilor economice, fapt ce este demonstrat în exemplul 1.

**Exemplul 1.** Fiecare din doi emitenți „Alfa” S.A. și „Beta” S.A. au emis simultan următoarele valori mobiliare:

- 90 000 acțiuni ordinare plasate la prețul de 15 lei/acțiune;
- 6 000 acțiuni preferențiale cu nominalul de 50 lei/acțiune și prețul de plasare egal cu valoarea nominală;
- 10 000 obligațiuni cu nominalul de 100 lei/obligațiune, prețul de plasare egal cu valoarea nominală, termenul de circulație 3 ani și dobânda de 10% anual.

În conformitate cu condițiile de emitere a valorilor mobiliare, acțiunile ordinare ale emitentului „Alfa” au valoare nominală de 10 lei/acțiune, pe când acțiunile ordinare ale emitentului „Beta” sunt emise fără nominal, dar cu valoare fixată de 15 lei/acțiune.

Din datele exemplului 1 rezultă că în ambele cazuri coincide valoarea totală a aporturilor depuse de către acționari în contul plății acțiunilor ordinare. Totodată există anumite deosebiri de formare și contabilizare a capitalului social la acești emitenți, precum și de prezentare a informațiilor aferente în bilanțul contabil. Emitentul „Alfa” înregistrează în creditul contului 311 „Capital statutar” valoarea nominală a acțiunilor ordinare în sumă totală de 900 000 lei (90 000 acțiuni x 10 lei), iar diferența dintre valoarea nominală (10 lei) și valoarea de plasare a acțiunilor (15 lei) va constitui capitalul suplimentar al societății în sumă de 450 000 lei (90 000 acțiuni x 5 lei). Aceste sume se indică pe posturi separate în capitolul 3 „Capital propriu” din bilanț contabil.

La emitentul „Beta” în conformitate cu art. 12 alin. (9) din Legea S.A. mărimea capitalului social va fi determinată cu ajutorul valorii acțiunii care este fixată de adunarea generală a acționarilor în decizia de emitere a valorilor mobiliare. Respectiv, în creditul contului 311 „Capital statutar” se înregistrează valoarea fixată a acțiunilor ordinare în sumă totală de 1 350 000 lei (90 000 acțiuni x 15 lei). Capitalul suplimentar în această situație nu apare.

<sup>39</sup> Monitorizarea dărilor de seamă ale societăților pe acțiuni pentru anul 2011, [www.cnpf.md](http://www.cnpf.md) (vizitat la 9.02.2013).

<sup>40</sup> Buletin informativ lunar 06-2012 al CNPF, [www.cnpf.md](http://www.cnpf.md) (vizitat la 9.02.2013).

Deosebirile formării capitalului social prin emisiunea **acțiunilor ordinare** cu sau fără valoare nominală trebuie luate în considerație la fundamentarea deciziilor cu privire la emisiunea **acțiunilor preferențiale** și **obligațiunilor**. În particular, este necesar de ținut cont de următoarele restricții:

- Conform art. 14 alin. (8) din Legea S.A., cota-parte de acțiuni preferențiale nu poate depăși 25% din capitalul social al societății. De aici rezultă că în condițiile exemplului 1, emitentul „Alfa” are dreptul la emisiunea acțiunilor preferențiale în valoare totală nu mai mare de 300 000 lei ( $900\,000 \text{ lei} \times 25\% : 75\%$ ), pe când pentru emitentul „Beta” valoarea maximă a emisiunii acțiunilor preferențiale constituie 450 000 lei ( $1\,350\,000 \times 25\% : 75\%$ ).
- Potrivit art. 14 alin. (8) din Legea S.A., valoarea nominală a tuturor obligațiunilor plasate ale societății nu trebuie să depășească mărimea capitalului ei social. În baza datelor din exemplul 1 emitentul „Alfa” poate plasa obligațiuni cu valoare nominală totală nu mai mare de 1 200 000 lei ( $90\,000 \text{ acțiuni ordinare} \times 10 \text{ lei} + 6\,000 \text{ acțiuni preferențiale} \times 50 \text{ lei}$ ), iar emitentul „Beta” – 1 650 000 lei ( $90\,000 \text{ acțiuni ordinare} \times 15 \text{ lei} + 6\,000 \text{ acțiuni preferențiale} \times 50 \text{ lei}$ ).

Informația despre componența capitalului social al societăților pe acțiuni sub aspectul tipurilor de acțiuni emise cu sau fără valoare nominală are importanță la analiza informațiilor pentru luarea deciziilor privind plata dividendelor. Acest aspect se examinează în exemplul 2.

**Exemplul 2.** Utilizând datele din exemplul 1, să presupunem că fiecare din doi emitenți a generat în anul 201N profitul net în mărime de 1 500 000 lei. Să admitem, de asemenea, că valoarea activelor nete, conform bilanțului contabil la 31.12. 201N, în ambele cazuri este egală cu 2 300 000 lei.

La fundamentarea propunerilor privind mărimea maxim posibilă a dividendelor este necesar de luat în considerație următoare restricție: conform art. 48 alin. (5) lit. c) din Legea S.A., societatea nu este în drept să ia hotărâre cu privire la plata dividendelor dacă valoarea activelor nete, conform ultimului bilanț al societății, este mai mică decât capitalul ei social sau va deveni mai mică în urma plății dividendelor.

În exemplul nostru suma totală a profitului net care emitentul „Alfa” are dreptul să repartizeze între acționari sub formă de dividende, poate fi nu mai mare decât 1 100 000 lei, ceea ce s-a determinat ca diferența dintre valoarea activelor nete și capitalul social ( $2\,300\,000 \text{ lei} - 1\,200\,000 \text{ lei}$ ). Pentru emitentul „Beta” suma maxim posibilă de dividende spre plată este numai de 650 000 lei ( $2\,300\,000 \text{ lei} - 1\,650\,000 \text{ lei}$ ).

Cum se observă, situația diferă esențial și cauza este faptul că la emiterea acțiunilor ordinare acești doi emitenți au luat decizii adverse în privința valorii nominale.

Există specificul și la stabilirea cuantumului dividendelor pe o acțiune preferențială. Cum rezultă din art. 15 alin. 2 din Legea S.A., societatea este în drept să plaseze acțiuni preferențiale cu dividende fixate sau nefixate. Dividendele fixate se stabilesc într-o sumă fixată pe o acțiune sau în procent fixat față de valoarea nominală a acțiunii. Dar în cazul în care societatea a emis acțiuni preferențiale a căror valoare (nici nominală nici fixată) nu a fost stabilită, atunci a doua variantă de fixare a dividendelor (în procente față de valoarea acțiunii) nu este aplicabilă.

Este de menționat că în funcție de existența sau lipsa valorii nominale a acțiunilor emise pot apărea divergențe și la aprecierea cerințelor legale cu privire la gradul de retragere a acțiunilor plasate, ce se examinează în exemplul 3.

**Exemplul 3.** Utilizând datele din exemplul 1, să presupunem că fiecare din doi emitenți a achiziționat câte 11 500 acțiuni ordinare. Prețul de achiziție în ambele cazuri a fost echivalent cu valoarea de piață a acțiunilor – 16 lei/acțiune.

La exercitarea auditului rapoartelor financiare ale acestor emitenți, auditorul verifică respectarea prevederilor art. 13 alin. (6) din Legea S.A. conform cărora valoarea nominală (fixată) a acțiunilor de tezaur (achiziționate sau răscumpărate de societate de la proprii acționari) nu poate depăși 10% din capitalul social al societății. În cazul nostru ambii emitenți au înregistrat în debitul contului 314 „Capital retras” valoarea acțiunilor achiziționate în sumă de 160 000 lei ( $10\,000 \text{ acțiuni ordinare} \times 16 \text{ lei}$ ). Întrucât prețul de achiziție a acțiunilor de tezaur diferă de valoarea nominală



(fixată) a lor, pentru verificarea respectării restricției indicate mai sus urmează să fie întocmit următorul calcul<sup>41</sup>:

$$\frac{\text{Numărul acțiunilor de tezaur} \times \text{Valoarea nominală (fixată) a acțiunii}}{\text{Capitalul social}} \times 100 \leq 10 \%$$

Cota acțiunilor de tezaur din capitalul social al emitentului „Alfa” în cazul nostru alcătuiește 9,58 % (11 500 acțiuni x 10 lei : 1 200 000 lei x 100 %), ceea ce atestă corespunderea cerințelor legii. Același indicator la emitentul „Beta” constituie 10,45 % (11 500 acțiuni x 15 lei : 1 650 000 lei x 100 %), fapt ce impune auditorul să conchidă despre nerespectarea de către client a cerinței actului legislativ. În această situație societatea pe acțiuni „Beta” este obligată potrivit art. 13 alin. (7) din Legea S.A. să înstrăineze acțiunile de tezaur în cel mult un an de la data încălcării. Acțiunile care nu au fost înstrăinate în acest termen trebuie anulate, societatea fiind obligată să reducă corespunzător capitalul său social.

Ca și în exemplele precedente, situația diferă cardinal din cauza deciziilor aferente plasării acțiunilor ordinare cu sau fără valoare nominală.

Este necesar de atras atenție asupra problemei nerezolvale la moment în legislația autohtonă: de ce Legea S.A. stabilește restricția privind cota acțiunilor de tezaur pentru emitenți care au plasat acțiuni cu valoare nominală sau fixată și nu conține condiții analogice pentru emitenți care au plasat acțiunile a căror valoare (nici nominală, nici fixată) nu a fost stabilită? Această tratare diametral opusă pare absolut neîntemeiată și cere rezolvare la nivel normativ.

## **УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК ОСНОВА СОВРЕМЕННЫХ КОНЦЕПЦИЙ УЧЕТА ЗАТРАТ И СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ КРОЛИКОВОДСТВА**

*Людмила ТОДОРОВА,  
доктор экономики, конференциар университет,  
Государственный аграрный университет Молдовы  
Татьяна ЦАПУ,  
старший преподаватель,  
Государственный аграрный университет Молдовы*

*Such branch as the rabbit breeding, different physiological feature – high efficiency of animals becomes the most perspective for business development in a meat subcomplex. One of the main tools of effective management is the administrative account based on modern concepts of the account of expenses and of the cost price on which formation of final financial result and, on this basis, management of incomes and expenses in the organisations in many respects depends.*

В последние годы в Республике Молдова существенно расширилось разведение кроликов. Кролиководство является отраслью скороспелого продуктивного животноводства по производству диетического мяса, дешевых шкурок и пуха. При правильном выращивании (кормлении и содержании) от каждой крольчихи можно получить от 4 до 6 окролов в год, что в пересчете на количество дает 24–36 и более крольчат или шкурок и 60–90 килограммов мяса в живой массе. В настоящее время теоретические и практические вопросы учета затрат и исчисления себестоимости продукции кролиководства недостаточно исследованы в литературных источниках и методических разработках, что обусловило выбор темы статьи.

Информационная база исследования включает в себя законодательные и нормативные акты Республики Молдова: **НСБУ 3 «Состав затрат и расходов предприятия»** (*Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 1997, nr. 88-91) и **НСБУ 6 «Особенности учета на**

<sup>41</sup> Ghid cu privire la modul de întocmire și publicare a raportului anual al societății pe acțiuni aprobat prin Hotărârea Comisiei Naționale a Pieței Financiare nr. 18/10 din 14.05.2010.

**сельскохозяйственных предприятиях»** (*Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2000, nr. 163-165). Стандарт устанавливает перечень статей затрат, их содержание, объекты учета, способы оценки продукции, методы исчисления себестоимости и др.

В кролиководстве затраты на производство продукции осуществляются в течение года равномерно, поэтому нет необходимости разграничивать их в учете по смежным годам. Все затраты отчетного года, как правило, включаются в состав себестоимости продукции текущего года. При этом все затраты учитывают в целом по подотрасли, но они неоднородны и включают различные виды конкретных материальных, денежных и трудовых ресурсов (корма, медикаменты, износ основных средств, оплату труда, отчисления на обязательное государственное социальное и обязательное медицинское страхование и т.п.).

Первичными документами по учету затрат и выхода продукции кролиководства являются:

- *расчет начисления оплаты труда работникам животноводства* (выписывают при начислении оплаты труда животноводам);
- *табель учета рабочего времени* (используют для учета отработанного времени, явок и неявок на работу, расчета заработной платы);
- *ведомость расхода кормов* (применяют для выдачи (отпуск) кормов и списание их в расход);
- *лимитно-заборные карты на получение материальных ценностей, накладные внутривладельческого назначения* и другие расходные документы (выписывают при расходе прочих материальных ценностей (биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств и т.п.));
- *накопительный акт на оприходование приплода зверей* (заполняют при оприходовании приплода животных);
- *ведомость взвешивания животных* (используют при определении полученного прироста живой массы);
- *расчет определения привеса* (применяют при определении прироста живой массы животных на конец отчетного периода);
- *акт на перевод животных из группы в группу* (заполняют при переводе животных в другие возрастные группы);
- *акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка и падеж)* (используют при убое, падеже, вынужденной прирезки по разным причинам);
- *расчет (ведомость) распределения износа основных средств* и др.

Бухгалтерский учет затрат и выхода продукции кролиководства ведут на калькуляционном счете **811 «Основная деятельность»**, субсчет «Животноводство»<sup>42</sup>. Учет затрат и методика исчисления себестоимости продукции кролиководства зависят от специализации субъекта.

В неспециализированных хозяйствах учет затрат и выхода продукции кролиководства ведут на одном аналитическом счете «Кролики». Объектами калькуляции являются товарная продукция (мясо и шкурки), а так же деловой приплод (молодняк, сохранившийся к концу года), прирост живой массы молодняка и живая масса кроликов.

В специализированных хозяйствах учет затрат и выхода продукции кролиководства ведут на отдельных аналитических счетах «Взрослое стадо кроликов» и «Кролики на выращивании и откорме».

Молодых крольчих переводят в основное стадо (взрослое) после отсадки от них крольчат первого окрола, а молодых самцов – в возрасте 5 месяцев.

Во взрослом стаде кроликов содержатся взрослые самки, самцы и молодняк до отсадки. Следовательно, объектами калькуляции по аналитическому счету «Взрослое стадо

---

<sup>42</sup> Согласно части (2) статьи 22 **Закона о бухгалтерском учете** № 113-XVI от 27 апреля 2007 г. Общий план счетов разрабатывается Министерством финансов и содержит только перечень групп счетов бухгалтерского учета и методологию их применения. Следовательно, перечень синтетических счетов и субсчетов может быть установлен каждым субъектом самостоятельно.

кроликов» является 1 голова делового приплода, 1 кг прироста живой массы отсаженных кроликов, 1 голова отсаженных кроликов, 1 кг живого веса отсаженных крольчат. По аналитическому счету «Кролики на выращивании и откорме» определяют 1 кг прироста живой массы и 1 кг живой массы.

Себестоимость одной головы делового приплода определяют делением общей суммы затрат на содержание взрослых самок, самцов и молодняка до отсадки (за вычетом стоимости побочной продукции) на количество голов делового приплода. Затраты на выращивание молодняка после отсадки (за вычетом стоимости побочной продукции) составляет себестоимость прироста живой массы.

Себестоимость живой массы кроликов складывается из стоимости поголовья, имевшегося в хозяйстве на начало года, стоимости приплода и прироста живой массы молодняка, полученных в текущем году. Себестоимость 1 кг живой массы кроликов исчисляют делением их стоимости на количество килограмм живой массы кроликов (реализованных, забитых на мясо и оставленных на конец года).

Расчет этого показателя необходим в связи с тем, что по одному и тому же виду молодняка животных и взрослого скота на откорме применяют разные цены при учете их поступления. Для составления расчета используются данные аналитического учета к счету **212 «Животные на выращивании и откорме»**.

Последовательность осуществления выборки и осуществления расчетов:

1. Перед началом расчетов с соответствующих аналитических счетов синтетического счета **212 «Животные на выращивании и откорме»** выбирают необходимые данные, в соответствии с показателями таблицы 1.

2. Заполняют таблицу 1, путем переноса выбранных данных, а именно:

- количественно-суммовые данные (голова, вес и стоимость) о наличии на начало отчетного периода и о поступивших кроликах, а также их приросте переносят во 1, 2 и 3 графы верхней части таблицы 1;

- количественные данные о выбывших кроликах и наличии на конец отчетного периода переносят во 1 и 2 графы нижней части таблицы 1.

3. Общую стоимость выбывших животных и оставшихся на ферме на конец отчетного периода (пересечение строчки «Всего» верхней части таблицы с колонкой «Стоимость, лев») делят на живую массу выбывших животных и оставшиеся на ферме на конец отчетного периода (пересечение строчки «Всего» нижней части таблицы с колонкой «Живая масса, кг»).

Далее на условном примере рассмотрим порядок исчисления себестоимости 1 кг живой массы кроликов на выращивании и откорме.

*Предположим, что в начале отчетного периода в хозяйстве насчитывалось 9640 голов молодняка кроликов живой массой 11568 кг и стоимостью 630410 лев. В течение года:*

- отсажено 7000 голов живой массой 5600 кг, стоимостью 1171800 лев;

- закуплено у специализированных хозяйств 800 кроликов (700 самок и 100 самцов) общей живой массой 2856 кг и стоимостью 96000 лев;

- валовой прирост живой массы молодняка в отчетном периоде составил 64616 кг стоимостью 2540871,10 лев;

- переведено в основное стадо 1430 голов живой массой 7150 кг;

- реализовано 1320 голов, живой массой 6578 кг;

- забито на мясо 10660 голов живой массой 58630 кг.

- пало 1225 голов молодняка живой массой (по данным последнего взвешивания) – 4289 кг.

*На конец отчетного периода по данным инвентаризации на ферме насчитывалось 2805 голов общей живой массой 7993 кг.*

Все расчеты осуществляют в следующей последовательности:

1. Определяют общую стоимость поголовья животных:

$630410 + 1171800 + 96000 + 2540871,10 = 4439081,10$  лев.

2. Определяют общий живой вес выбывших животных и оставшихся на ферме на конец отчетного периода:

$7150 + 6578 + 58630 + 4289 + 7993 = 84640$  кг.

3. Определяют себестоимость 1 кг живой массы:

$4439081,10 : 84640 = 52,45$  лея.

4. Определяют стоимость выбывших и оставшихся животных на конец отчетного периода:

- переведенных в основное стадо —  $7150 \times 52,45 = 374993,26$  леев,
- реализованных —  $6578 \times 52,45 = 344993,80$  леев,
- забитых —  $58630 \times 52,45 = 3074944,77$  леев,
- павших —  $4289 \times 52,45 = 224943,51$  леев,
- оставшихся на конец отчетного периода —  $7993 \times 52,45 = 419205,76$  леев.

Всего – 4439081,10 лея

В целях проверки правильности расчетов и предотвращения ошибок все первичные и расчетные показатели переносятся в специальную таблицу.

*Таблица 1*

**Определение себестоимости 1 кг живой массы кроликов  
на выращивании и откорме**

Показатель	Количество, голов	Живая масса, кг	Стоимость, леев
А	1	2	3
А. Остаток на начало отчетного периода	9640	11568	630410
Б. Поступило в течение отчетного периода, всего:	7800	73072	3808671,10
из них:			
• отсажено в месячном возрасте	7000	5600	1171800
• прирост живой массы	–	64616	2540871,10
• покупка и прочие поступления	800	2856	96000
<b>В. Итого: (А + Б)</b>	<b>17440</b>	<b>84640</b>	<b>4439081,10</b>
Г. Выбыло с начало отчетного периода, всего	14635	76647	344993,80
из них:			
• переведено в основное стадо	1430	7150	374993,26
• реализовано	1320	6578	344993,80
• забито	10660	58630	3074944,70
• падеж	1225	4289	224943,51
Д. Остаток на конец отчетного периода	2805	7993	419205,75
<b>Е. Итого: (Г + Д)</b>	<b>17440</b>	<b>84640</b>	<b>4439081,10</b>
Себестоимость 1 кг живой массы, леев [4439081,10 : 84640]			52,44661034

По себестоимости 1 кг живой массы оценивают реализованное поголовье, забитое на мясо, остаток поголовья на конец года. После ее исчисления производят корректировку плановой себестоимости живого веса животных, выбывших в течение отчетного периода и оставшихся на конец отчетного периода, до уровня фактической себестоимости методом «красное сторно» или дополнительной записью.

**Библиография**

1. Закон о бухгалтерском учете nr. 113-XVI от 27 апреля 2007 года. În: Contabilitate și audit. 2007, nr. 7, с. 63-79
2. Национальный стандарт бухгалтерского учета 3 «Состав затрат и расходов предприятия». In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 1997, nr. 88-91
3. Национальный стандарт бухгалтерского учета 6 «Особенности учета на сельскохозяйственных предприятиях». In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2000, nr. 163-165

## CONCEPȚIA DE ORGANIZARE A CONTABILITĂȚII MANAGERIALE ÎN AGENȚIILE DE TURIZM

*Țurcan Ludmila, lector superior, ASEM*

*Management accounting in tourism agencies provide data that complement the information in the financial accounts, and they are addressed exclusively to managers. It has the purpose to provide information needed by managers with decision-making basically two purposes: costing products and tourism services and influencing the behavior of those who can act on costs.*

*In the tourism agencies managerial accounting aim and these objectives: increasing the quality of tourism products and services; reduce the time needed for formation and selling products and services; total customer satisfaction.*

Entitățile economice sunt deosebit de complexe, relațiile lor cu alte sisteme fiind foarte diversificate. În multe țări, inclusiv și Republica Moldova, contabilitatea care oferă informații utilizatorilor externi se numește contabilitate financiară, iar cea care oferă informații de utilitate internă este contabilitatea managerială sau contabilitatea de gestiune.

Contabilitatea managerială a devenit, astăzi, cea mai importantă sursă de informații privind activitatea economică atât la nivelul firmei cât și la nivelul economiei naționale. Astfel, apare necesitatea implementării unor metode dezvoltate de contabilitate managerială care să permită obținerea unei informații contabile fiabile și în mod special să favorizeze apariția unor noi sisteme informaționale mai bine adaptate la nevoile utilizatorilor interni.

Una din premisele constituirii contabilității manageriale în Republica Moldova este premisă teoretică: studierea, însușirea și reconștientizarea moștenirii școlii analitico-contabile și economice autohtone, precum și studierea teoriilor și metodelor de gestiune occidentale.

Reorientarea sarcinilor și funcțiilor contabilității firmelor turistice trebuie să se efectueze, pe de o parte, în interesele consumurilor utilizatorilor de informații externi. Pe de altă parte, este necesar să se ia în considerare și interesele utilizatorilor interni de informații care se exprimă în necesitatea creării contabilității manageriale: planului de conturi de lucru, metodologii și organizației contabilității, sistemului de control intern, analizei consumurilor și cheltuielilor.

În practica internațională există patru variante de organizare a contabilității manageriale:

- ✓ contabilitatea managerială în partida simplă;
- ✓ contabilitatea managerială integrată;
- ✓ contabilitatea managerială dualistă;
- ✓ contabilitatea managerială modernă.

Contabilitatea managerială în partida simplă este specifică formelor simple de organizare, entităților cu număr mic de angajați sau cu o complexitate scăzută.

Contabilitatea managerială integrată se bazează pe organizarea fluxului informațional pe două canale, utilizând conturile contabilității financiare.

Contabilitatea managerială dualistă presupune existența unui circuit autonom, distinct, adică a unui sistem de conturi independent.

Conceptiile moderne de organizare a contabilității manageriale s-au dezvoltat cu ajutorul unor modele operaționale de gestiune.

Organizarea contabilității manageriale este realizată de sine stătător în firmele turistice. Administrația acestora rezolvă problemele privind necesitatea și limitele utilizării acestui tip de contabilitate:

- ✓ cum se clasifică consumurile;
- ✓ în ce măsură se detaliază locurile de apariție a consumurilor și cum se corelează cu centrele de responsabilitate a acestora;
- ✓ în cadrul căror tipuri de consumuri se organizează contabilitatea: efective sau normative de producție;
- ✓ cum se organizează interacțiunea contabilității manageriale și financiare etc.

Totodată, în agențiile de turism contabilitate managerială se realizează în raport cu mărimea firmei, nevoile interne de informare și specificul activității. Astfel, turoperatorii își organizează o contabilitate managerială bazată pe proceduri detaliate, dar în cazul agențiilor de turism funcțiile contabilității de gestiune sunt preluate de contabilitate financiară, prin prelucrarea și detalierea informațiilor furnizate de acestea în dependență de nevoile manageriale.

În prezent după tipul de conexiune între contabilitatea financiară și cea managerială, se confruntă 2 concepții generale de organizare a contabilității de gestiune:

- 1) concepția organizării contabilității de gestiune într-un sistem conectat, integrat cu contabilitatea financiară, realizându-se un singur circuit informațional contabil, care integrează cele 2 componente – denumită concepția monistă (integralistă) de organizare a contabilității (monism contabil);
- 2) concepția organizării contabilității de gestiune într-un circuit complet autonom față de contabilitatea financiară – denumită concepția dualistă de organizare a contabilității (dualism contabil).

În agențiile de turism indiferent la ce tip de entitate se atribuie (turoperator sau agenție de turism), contabilitatea managerială și cea financiară se realizează concomitent, fără o scindare riguroasă a acestora. Soluția integrării contabilității de gestiune în contabilitatea financiară este destul de delicată, deoarece presupune combinarea funcționalității sistemelor de conturi specifice contabilității de gestiune cu funcționalitatea conturilor de venituri (clasa 6 „Venituri”) și respectiv de cheltuieli (clasa 7 „Cheltuieli”) ale contabilității financiare.

Adversarii contabilității integraliste susțin ca aceasta soluție este greu de practicat datorită interferării înregistrărilor din contabilitatea financiară cu cele din contabilitatea managerială. Se reproșează acestei concepții faptul că face să dispară, respectiv să soldeze, conturile de cheltuieli și de venituri din contabilitatea financiară, la finele fiecărei perioade de calcul, ceea ce face dificilă întocmirea și prezentarea contului 351 „Rezultatul financiar total” din contabilitatea financiară. Avantajul acestui sistem constă în reducerea volumului de muncă aferent contabilității, dar dezavantajul: scurgerea informațiilor considerate confidențiale.

În opinia noastră, această concepție poate fi practică de către firmele turistice, unde nu se pune problema costului de producție, ci doar determinarea rezultatelor economico-financiare pe tipuri de produse turistice.

Contabilitatea dualistă constă în prelucrarea distinctă a informațiilor de către cele două contabilități, fiecare din ele urmărind validarea obiectivelor sale specifice, putându-se merge până la organizarea și conducerea fiecărei contabilități în birouri distincte.

Această concepție satisface cerințele producției și este orientată spre perfecționarea calculației și a controlului asupra consumurilor. Ea prevede utilizarea unor sisteme de conturi ale contabilității manageriale independente de cele ale contabilității financiare, utilizând conturi-perechi cu aceeași denumire care au o structură opusă și se reflectă „ca într-o oglindă”. Astfel, în contabilitatea financiară, consumurile sunt grupate pe elemente economice, cheltuielile și veniturile sunt urmărite după natura lor economică, iar în contabilitatea managerială consumurile, cheltuielile și veniturile sunt grupate pe centre de consumuri (entitatea, produse, departament) și obiecte de calculație (produse finite, lucrări executate și servicii prestate). Un astfel de subsistem este folosit în țările cu o reglementare strictă a contabilității din partea statului (Franta, Belgia, Romania etc.).

Considerăm că firmele turistice din Republica Moldova pot aplica această concepție pentru a asigura o confidențialitate mai înaltă a informațiilor contabile.

Un element primordial în organizarea contabilității manageriale în cadrul firmelor turistice îl constituie obiectivele acesteia, care pot fi grupate astfel:

- ✓ obiective de evidență analitică a structurilor contabile care iau naștere în urma operațiunilor și activităților derulate de firmele turistice: active, datorii, capitaluri proprii, venituri, cheltuieli și rezultate;
- ✓ obiective de performanță privind calculul unor indicatori parțiali și integrali utilizați în măsurarea rentabilității operațiunilor și activităților firmei precum și a costului acestora;

- ✓ obiective de previzionare și control realizate prin intermediul bugetelor de venituri și cheltuieli detaliate de la nivelul de firmă la nivel de funcție, structură organizatorică, activitate, produs sau serviciu turistic realizat;
- ✓ realizarea unui control de gestiune exercitat asupra activității firmei turistice prin sistemul informațional al costurilor, abaterilor bugetelor și a indicatorilor de monitorizare, masurare și control al performanței.  
Acestea pot fi atinse prin realizarea următoarelor acțiuni:
- ✓ angajarea și combinarea factorilor de producție în activități și proiecte cu rentabilități ridicate;
- ✓ realizarea unui control al calității în mod analitic la nivelul fiecărui produs care consumă resurse;
- ✓ asigurarea politicii de creștere a valorii firmei, prin menținerea și îmbunătățirea indicatorilor de echilibru financiar.

Contabilitatea de gestiune furnizează date care vin să completeze informațiile din contabilitatea financiară și ele se adresează exclusiv managerilor ca beneficiari interni de date. Rezultă că, contabilitatea de gestiune are ca finalitate furnizarea informațiilor necesare luării deciziilor de către manageri având în vedere 2 scopuri:

- calcularea costurilor;
- influențarea comportamentului celor care pot acționa asupra costurilor.

Pentru organizarea corectă a contabilității manageriale este necesar de ținut cont și de principiile de bază, cum ar fi: continuitatea activității, permanența metodelor, contabilitatea de angajamente, separarea patrimoniului și datorii, necompensarea. Toate aceste principii intră în organizarea contabilității, împreună cu factorii principali și specifici care influențează maniera de organizare a contabilității și anume: forma de proprietate, forma juridică de constituire și mărirea firmei.

În concluzie, scopul contabilității manageriale este de a face din informațiile și tehnicile sale un instrument de orientare, un „tablou de bord”, un consilier pentru stabilirea condițiilor în care o firmă turistică își desfășoară activitatea în interior, precum și în contextul macroeconomic. Altfel spus, informațiile contabilității de gestiune constituie sursa cea mai importantă „bază de date” a conducerii în procesul decizional. Informațiile contabilității manageriale oferă managerilor posibilitatea alegerii programelor optime și fixarea unei anumite linii de politică economică. La acestea se adaugă tendința actuală a informației contabile de a deveni mai operativă prin automatizarea calculelor de gestiune. Crearea sistemelor informaționale pentru conducere, raționale și eficiente, permit apropierea informației economice în general, și a celei contabile în special, de cerințele managementului.

### **Bibliografie**

1. Contabilitate managerială. Colectiv de autori: coordonator – A.Nederița. Chișinău:ACAP, 2000.
2. Heslile Chadwick. Contabilitatea de gestiune. Trad. din engl.– București: Editura Teora, 1999.
3. Negruțiu Magdalena. Contabilitatea financiară și de gestiune internă a cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor în comerț-turism. București: Editura didactică și pedagogică.

## SECȚIA IV. COOPERAREA ÎNTRE MEDIUL UNIVERSITAR, ORGANIZAȚIILE PROFESIONALE ȘI MEDIUL DE AFACERI

### CONNECTING ACCOUNTING EDUCATION TO THE NEEDS OF THE EMPLOYERS

*Andreia Stanciu, Head of ACCA South Eastern Europe,  
Association of Chartered Certified Accountants*

#### **Summary**

*To progress the accountancy profession, universities and professional associations need to team up with employers creating innovative synergies that will end up developing the perfect graduate, the one that will stand most chances to being recruited and then becoming a well rounded professional. The articles presents a couple of ideas and research of what the current situation is in terms of education in finance and how we could improve it.*

The topic of education and how we can make it more practical and aligned to business needs is one of ACCA's central concerns and also a very dear subject to me personally. ACCA is very fit to approach this topic as the global international association offering the most in demand international financial and accountancy qualification - with close to six hundred thousand people throughout the world who have either passed or are attempting ACCA exams, we have more than 100 years of experience in offering accountancy qualifications and we are present through our members and students in 170 countries. In Moldova we have some 200 students and 25 members.

We have developed, among others also through a network of 73 Global Accountancy Partnerships, among which I am proud to name ACAP (RM), CAFR and CECCAR (Romania) and our qualifications are taught through 270 ACCA Approved Learning Partners throughout the world.

Our activities not only entail the offering of qualifications but also participating in developing the profession as a whole through many partnerships, assisting in developing and implementing best practices (IFAC SMOs) and promoting its role in the overall economic development.

How best could we do that unless we were very well connected to the economy as a whole? So one of our paramount relations is with companies, employers of our members and students and not only. These are very profound connections that we maintain through constant dialogue, research and cooperation beyond the fact that we offer them a complete qualification for their accounting and finance needs. These connections make us very fit to try and answer one of the questions on which my presentation is based:

#### **What are employers' needs?**

First of all – they definitely need high-skilled, knowledge intensive employees and I am going to use here some predictions for the EU but I think due to the Republic of Moldova's history and context, they are very relevant here as well – there are two studies by CEDEFOP (the European Centre for Vocational Training) that I think are relevant- currently, 38.5% of total EU employment is in knowledge-intensive services, and this percentage is on the increase which comes to prove economic growth is to be anchored in knowledge-intensive and high value-added activities AND employment in high-skilled occupations is not only resisting the crisis but on the increase since 2008! CEDEFOP's forecasts indicate a remarkable employment increase in high-skilled occupations until 2020. In short-term perspective, as well, EU labour force data (2008-10) show that employment in high-skilled occupations is more likely to resist the crisis. **Which means that employees will need our graduates and that is good news!**

#### **Work-ready graduates**

But what have we been hearing that they want to see more from these graduates? They want them to be ready to "swim" when thrown in the employment world, they want to minimize their



training cost at the entry into the job so that they only develop the higher skills of these new employees.

The biggest skills' gaps around the world that employees tell us are not addressed by university education enough are: Team-work; Leadership; Communication – often mentioned as a key gap but rarely addressed; Capacity to network; A commercial mind set; Sharing of knowledge possibly through mentoring relations; Comfort with technology; Dealing with uncertainty and turbulence (use creativity mixed with experience to understand and resolve issues they have never faced before).

### **So what can universities do?**

So how can the Universities better “deliver” to employers the “closer to perfect” graduates? The ones that stand the better chance of being employed on their first job interview? Definitely this is something that undergraduates want themselves - an education that will convert into good career opportunities so *closer cooperation with the students' associations* in this respect could have great results. My personal experience working with them is that although they are volunteers they are very well organised, have a strong sense of what their deliverable is out of an activity and have good relations with their partners.

Also, Universities should realise that their current students are the future employers! Hence maintaining a *strong alumni association* is a great benefit for them and with today's technological developments this should be quite easy to do!

Another point that I think makes much sense – Professional Associations, through their students and their members are somehow closer to companies, as their constituents are already employed. Universities should maintain a *close contact with Professional Associations* as is the case for instance in this Conference, and also by seeking exemptions from Association's exams for their graduates etc.

Employers should also contribute to these efforts of making students more work ready – they should make an investment in *organising internships or at least Open days* for targeted faculties. They should invest their time in coming closer to the university decision process and the university should facilitate that. This will result hopefully in degrees that are more adaptable for certain industries or at least in optional courses that can reveal some industry specifics for interested students.

Last but not least, Universities should *turn around the dissatisfactions* mentioned by employers – involve students in more projects delivered through team-work, take them out of their comfort zone by giving them specific tasks where they can demonstrate leadership skills, introduce more public speaking and argumentation, encourage them and foster volunteer associations that need to raise and administer funds, create opportunities for them to see how a business work (a very good initiative I have seen right here in Moldova where ASEM has developed a Young Entrepreneurs' Centre where students were given a space with all utilities and one computer paid by the university and they could build a real business after presenting their case study – if the business was sustainable in three years' or so they would start paying back the university). Universities should encourage students to use technology more for assignments and also introduce more real scenarios (articles, case studies) in their work. Very important, universities should give employers access to the relevant graduates they want - give them a good useable platform (like ACCA's careers website) but ask something in return so that the relation is a mutually beneficial one.

Universities and professional associations should be equal partners in the relationship with employers – where communication and equality are key. Employers have their demands and needs but so do universities and they both have something to contribute to the relation. One paramount point that universities should make to their graduates and their employers is that **education does not stop after university** – companies need to realize that investment in training, in their human capital is one of the healthiest investments they could make in the long run!

Unfortunately this is not the case in Romania (which is the country for which I have data through the EU centres – however as I said, I think these statistics mirror the situation in the Republic of Moldova as well) – in another study by the CEDEFOP (the European Centre for

Vocational Training) only 3% of Romanian active (or employed) population attended a professional development course as compared to 10% the European average in 2009 –this definitely needs to change if we want to retain and develop a healthy work force!

After universities will do all of the above it is very important that they are clear what they did and *communicate extensively and transparently* to all stakeholders regarding activities for improvement. By constantly giving the message that you are looking for suggestions and by demonstrating how you have implemented some or why you haven't (still) implemented others will encourage business representatives to work closer with the university.

#### **What ACCA does**

And that leads me very nicely into what ACCA does in order to constantly maintain its qualification up to employers' requirements

#### **Online presence**

We offer a transparent qualification with past exams, answers and syllabus freely available online – our website is constantly improved and updated as it is our global business card. People can register online fully and we make it easier for them to see the steps and complete the registration. Many of ACCA's students have also become fully online students – the recording of their experience is through a personalised online platform accessible via password and we deliver to them for free many online seminars. We have also launched a free career website aimed at better connecting our students and members with the business community.

We also extensively use and issue research reports – of which the communications and activities are all posted online we try to be very accountable to stakeholders and in this regards we have also issued our first integrated annual report for the year 2011/2012. Something we know and see around us every day is that information is sourced more and more online so a good updated online presence is of paramount importance.

#### **Competency Framework**

We have developed a competency framework for every rank of employment – we show employers how our qualifications are relevant to their needs in every level of employment in the accountancy and audit area. We consulted with global important employers across a number of countries to get their input at the beginning, to better understand what competencies they value in a newly qualified ASCCA member.

#### **Online Ethics Module**

ACCA is always in pace with the times and stays ahead of developments. After all, the scrutiny the accountancy profession was submitted to, we have introduced an online ethics module to our qualification which is mandatory and also introduced ethics as part of almost every exam's syllabus but most notably made it one of the biggest parts of an advanced exam *Governance, Risk and Ethics*.

#### **E-delivery**

Another way in which we demonstrate that we align with the times: computer based exams – the e-delivery is a project planning to introduce ACCA exams gradually (without compromising quality) on an online platform. We want to offer exams closer to the workplace where employees mostly use computers to deliver projects.

#### **Constantly updating our syllabus**

Almost every 7 years we would radically update our qualification so as to make it even more relevant and up to the times, this despite the constant improvement that happens every exam session. Such a critical update happened last in 2007 - surveys were issued to all members for this, therefore capturing a very wide range of views worldwide of course in all sectors.

#### **ACCA Working with Universities**

We may update our syllabus to be more in touch with the employers, but we realise our members are also graduates of universities so we try to maintain a constant dialogue and various channels of cooperation with them as well, towards a mutual beneficial relationship. This is achieved by our Accreditation Program that is FREE for all interested universities, by helping them set up degrees that teach for the ACCA curricula – thus allowing students to obtain two qualifications at the

end – one masters' degree (for instance) and the ACCA Qualification, after passing the ACCA exams. We support research in the academic environment both by launching our own project calls but also by supporting other research initiatives.

I would like to end in a very positive note and outlook of the future – in Moldova ACCA has some of its brightest students – despite their small number, in the last exam sessions in these very challenging English language exams, Moldovan students have constantly achieved very high positions while competing with hundreds of thousands of other ACCA students around the world, some of the native English speakers. I think this can all reassure us of the solidity of the educational background they receive here.

Last but not least we are honored to partner in such prestigious events such as this and I would like to thank Ms. Lilia Grigori, President of ACAP, Mr. Veaceslav Ciobanu Past President of ACAP and Ms. Marina Şelaru Executive Director of ACAP for their constant cooperation and support! The relation with ASEM is an excellent one too and I would like to express my appreciation for the wonderful work that the excellent professors I have met put in class as well as outside it to increase chances of their students becoming complete professionals!

## COOPERAREA ÎNTRE MEDIUL UNIVERSITAR, ORGANIZAȚIILE PROFESIONALE ȘI MEDIUL DE AFACERI - SIMBIOZA SUCCESULUI

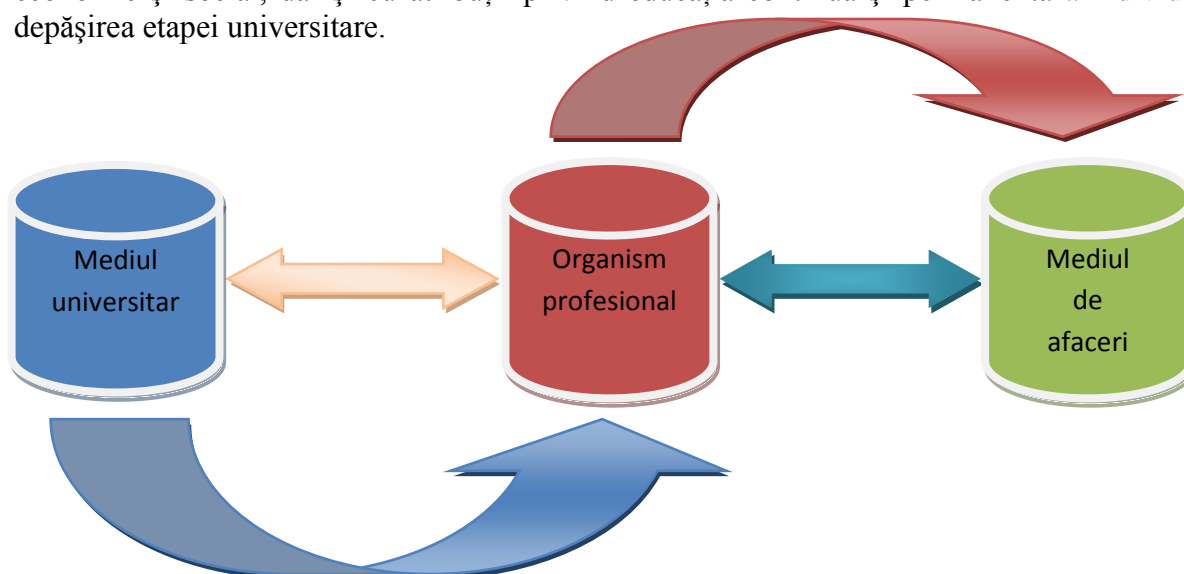
*Necşulescu Ecaterina  
Preşedinte interimar CECCAR*

Parcursul educațional al individului este un drum neîntrerupt, drum ce are ca punct de plecare educația pe care părinții o imprimă în primii ani de viață, și care are ca principal scop deprinderea individului cu principalele noțiuni care stau la baza conviețuirii în societate. Această etapă este urmată de alte etape, care sunt menite să rafineze noțiunile deja acumulate și să dezvolte competențe.

Nu mai este un secret pentru nimeni faptul ca educația continuă reprezintă unul dintre principalii factori generatori de progres economic și social, însă procesul de învățare nu se încheie odată cu absolvirea unei școli, ci continuă pe parcursul întregii vieți.

Deși un bogat set de cunoștințe și competențe sunt asimilate în perioada formării inițiale, provocările din societatea contemporană, ne pun în fața unor situații noi care impun cu necesitate educația continuă și permanentă a individului pentru a se adapta noilor evoluții, situație tot mai des sesizată de toți reprezentanții mediului de afaceri.

Este clar că pentru a răspunde acestor provocări, organismele profesionale, au responsabilități din ce în ce mai clar definite, ele devenind placa turnantă dintre cele două medii, cu un rol bine definit în asigurarea unei comunicări curriculare adaptate la nevoile actuale din punct de vedere economic și social, dar și cu atribuții privind educația continuă și permanentă a individului, după depășirea etapei universitare.



## Rolul Educațional al CECCAR

Potrivit principiului fundamental al Competenței Profesionale, prevăzut în Codul etic național al profesioniștilor contabili, un profesionist contabil are datoria continuă de a-și menține cunoștințele și competențele profesionale la nivelul cerut, astfel încât să se asigure că un client sau un angajator primește servicii profesionale competente, bazate pe progresele curente înregistrate în practică și promovate în legislație; un profesionist contabil trebuie să acționeze în concordanță cu normele tehnice și profesionale aplicabile în toate relațiile sale profesionale sau de afaceri.

Educația a fost și rămâne o preocupare de bază în strategia CECCAR, astfel încât profesioniștii contabili să beneficieze de cele mai bune practici pentru furnizarea serviciilor profesionale de calitate. Având în vedere că unul dintre obiectivele majore îl constituie asigurarea pentru profesioniștii contabili a unui nivel de competență omogen, recunoscut pe plan internațional, în concordanță cu nevoile economiei țării noastre, CECCAR și-a axat preocupările și pe următoarele direcții:

- formarea inițială;
- formarea continuă

### Formarea inițială

Fluxul educațional pentru accesul la profesie se referă la educația contabilă și educația contabilă profesională. Educația contabilă și educația contabilă profesională, în spiritul Standardului Internațional de Educație IES 1, are ca scop să asigure pregătirea generală pentru îndeplinirea cerințelor de admitere într-un program de educație și de experiență practică.

Acest flux educațional pentru accesul la profesie cuprinde 4 etape distincte:

<i>Prima etapă</i>	În această primă etapă, după bacalaureat, are loc educația contabilă la nivelul studiilor universitare economice de licență pe baza programelor de educație care, la momentul actual, nu sunt avizate de către organismele profesionale. Trecerea de la educația contabilă la educația contabilă profesională se face în cadrul studiilor de masterat.
<i>A doua etapă</i>	A doua etapă o reprezintă examenul de acces la stagiu, organizat de către CECCAR. Conform cerințelor IES 2 și IES 4 acesta este un examen scris la șapte discipline care acoperă domeniile educaționale cerute de aceste două standarde, respectiv: contabilitate, audit, fiscalitate, drept, evaluare, expertiză contabilă, doctrină și deontologie profesională.
<i>A treia etapă</i>	După parcurgerea examenului de acces la stagiu, tot în cadrul CECCAR, candidații declarați admiși parcurg un stagiu de trei ani, organizat fie sub îndrumarea unui tutore de stagiu, practicician cu experiență, fie stagiul în sistem colectiv sub asistența lectorilor de stagiu. Lectorii de stagiu sunt abilitați de către CECCAR și sunt fie practicieni fie cadre universitare. Perioada de stagiu presupune lucrări profesionale și acțiuni de pregătire tehnică și deontologică. În cadrul perioadei de stagiu fiecare stagiar este pregătit pe 12 categorii de lucrări profesionale minim 400 ore pe an; Acest stagiu de 3 ani are ca obiective obținerea unei experiențe practice pentru toate misiunile expertului contabil, conform IES 5 și obținerea abilităților prevăzute de IES 3, și ne referim la: abilități profesionale, abilități interprofesionale și de comunicare, abilități intelectuale, abilități manageriale, de organizare și afaceri, abilități tehnice și funcționale.
<i>A patra etapă</i>	Evaluarea finală o reprezintă examenul de aptitudini, care satisface toate cerințele de evaluare din IES 6 și este organizat de către CECCAR, anual. Examenul de aptitudini cuprinde o probă scrisă și o probă orală. Proba scrisă constă în studii de caz care acoperă toate domeniile ce pot face obiectul misiunilor experților contabili și întrebări care presupun judecăți profesionale iar proba orală cuprinde întrebări pe teme profesionale și are drept scop evaluarea

O altă formă de acces la profesie, ca excepție la fluxul educațional de formare inițială, este cea legată de echivalarea calității de expert contabil în baza titlului de doctor în domeniile finanțe/contabilitate și echivalarea calității de expert contabil în baza calificării ACCA, pe baza unui test-interviu, susținut în fața unei Comisii formate din reprezentanți ai profesiei, ai mediului universitar, ai Ministerului Finanțelor Publice și ai Ministerului Justiției.

### **Formarea continuă**

Cunoștințele necesare pentru a funcționa eficient ca profesionist contabil în practica publică (liber-profesionist), în industrie, comerț, educație și sectorul privat continuă să se extindă și să se schimbe rapid. Profesioniștii contabili se confruntă în permanență cu așteptări și exigențe sporite legate de cunoștințele și capacitățile lor.

Dezvoltarea continuă a competenței profesionale și învățarea pe tot parcursul vieții sunt esențiale. CECCAR – în calitatea sa de membru IFAC, este preocupat ca profesioniștii contabili să-și dezvolte și să-și mențină competențele profesionale pentru a putea oferi servicii de înaltă calitate în interesul public.

Profesia contabilă operează într-un mediu în continuă schimbare, ceea ce face necesară revizuirea periodică a politicilor de dezvoltare profesională continuă. În acest sens, CECCAR promovează importanța îmbunătățirii permanente a competențelor profesionale, etica, valorile și abilitățile profesionale câștigate până la momentul calificării precum și angajamentul pentru o învățare pe tot parcursul vieții active în profesie, pentru toți profesioniștii contabili.

CECCAR dezvoltă cerințe și îndrumări pe tipuri de activități, relevante din punct de vedere profesional, care au la bază judecata profesională a membrilor săi de a lua decizii legate de relevanța activităților de dezvoltare profesională continuă și permit totodată membrilor flexibilitatea de a alege activitățile de învățare relevante. CECCAR dezvoltă cerințe de dezvoltare profesională continuă specifice sau adiționale pentru profesioniștii contabili care lucrează în domenii de specializare sau în domenii de risc ridicat pentru public (piața de capital, bănci și asigurări).

CECCAR facilitează accesul tuturor profesioniștilor contabili la oportunitățile și resursele dezvoltării profesionale continue pentru a-i ajuta să își îndeplinească responsabilitatea de învățare pe viață. Astfel, CECCAR oferă direct programe de dezvoltare profesională continuă în cadrul „Programului național de dezvoltare profesională continuă a profesioniștilor contabili” care se elaborează la fiecare 5 ani.

### **Cooperarea Cu Mediul De Afaceri**

CECCAR a stabilit o relație directă bazată pe un dialog interactiv cu reprezentanții mediului de afaceri reușind, în acest fel, să surprindă oportun și nemijlocit nevoile și problemele cu care aceștia se confruntă. Rolul mediului de afaceri în societatea noastră a devenit din ce în ce mai important în calitate de creatori de oportunități de angajare și de actori-cheie ai prosperității colectivităților locale și regionale. Un mediu de afaceri prosper este vital pentru crearea de noi locuri de muncă, pentru coeziunea socială inovația și creșterea economică.

În condițiile actuale, mediul de afaceri, nu are decât o singură opțiune pentru a-și asigura dezvoltarea: creșterea nivelului de profesionalism și asimilarea instrumentelor și tehnicilor moderne de gestiune a propriilor societăți. Însă, soluțiile, nu țin numai de mediul de afaceri, de autorități sau de bănci, ci trebuie să îmbrace forma unui acord între toți participanții la viața economică a țării, inclusiv cu profesia contabilă, prin consultanța acordată.

Mediul schimbător în care-și desfășoară activitatea întreprinderile precum și resursele limitate, pun în evidență rolul profesioniștilor contabili de principali consultanți pentru întreprinderi. Comitetului PMM IFAC are un rol foarte important în susținerea inițiativelor mici și mijlocii în această perioadă dificilă. IFAC, deși nu poate ajuta direct IMM-urile, înțelege importanța acestora și le oferă sprijin prin intermediul organismelor membre.

Dacă în plan internațional se disting preocupări ale principalelor organisme profesionale pentru sprijinirea IMM-urilor, aceste preocupări constituie și unul dintre obiectivele prioritare ale CECCAR. Astfel, în cadrul CECCAR funcționează un comitet pentru PMM, preocupat pentru identificarea nevoilor IMM și stabilirea direcțiilor și strategiilor concrete de operaționalizare a consultanței de afaceri.

Realitățile economiei, ne arată că odată cu dificultățile întreprinderilor, consultanța, trebuie să se dezvolte, ca arie, conținut și operativitate, pentru ca acestea să poată furniza elementele necesare luării deciziilor, să poată reflecta exact situația patrimonială a acestora, și rezultatele activității economico-financiare.

Membrii CECCAR totodată, reprezintă ei înșiși, parte integrantă a mediului de afaceri, acționând ca liber-profesioniști, furnizori de servicii profesionale către ceilalți actori ai mediului de afaceri. Această dualitate, resursă umană bine instruită – furnizor de servicii, poziționează expertul contabil ca unul dintre cei mai fini cunoscători ai ansamblului economic la care participă.

### **Cooperarea Cu Mediul Universitar**

Importanța cooperării între universități și organismele profesionale în domeniile contabilității, și auditului este deosebită, și ea trebuie structurată pe trei niveluri. Primul este la formarea inițială; puțin mai specifică este problema formării continue, pentru că în materie de expertiză contabilă și audit există o schimbare perpetuă și deci formarea continuă este foarte importantă în acest context, iar în al treilea rând este problema cercetării științifice. Spre exemplu, astăzi există întrebări legate de eficacitatea metodelor de audit pentru produsele financiare mai complexe, iar aici colaborarea cu universitățile permite elaborarea de noi metode. Contabilitatea are un viitor strălucit, nu e nimic care să se schimbe în necesitatea acesteia, dimpotrivă, contabilitatea trebuie să se dezvolte pentru a acoperi noi domenii.

Un alt aspect, vizează formarea și pregătirea pe care trebuie să o urmeze un viitor profesionist contabil. Acesta trebuie să acceadă la un program de învățământ adecvat pentru a dispune de o bază de cunoștințe necesare pentru a obține aptitudinile care îi vor permite să fie un bun profesionist. Toate acestea sunt motive suficiente să solicite o relație permanentă și sinalagmatică între organismele profesionale și mediul universitar, în scopul determinării unor standarde comune în ceea ce privește formarea inițială a viitorilor profesioniști contabili, astfel încât să existe o simbioză a parcursului inițial cu rezultatele așteptate de către mediul de afaceri. În acest sens, CECCAR a inițiat mai multe acțiuni.

Au fost încheiate Acorduri de colaborare pentru recunoașterea programelor de master de profil cu marea majoritate a facultăților de științe economice din țară și acest proces este în desfășurare. Aceste acorduri dau posibilitatea absolvenților de master să se înscrie la stagiu. CECCAR, s-a implicat ca partener, în Proiecte Europene, coordonate de către universități, în cadrul cărora se organizează întâlniri între profesioniștii contabili și studenți, pentru inițiere, schimb de experiență în domeniile principale ce fac obiectul CECCAR

În cadrul programelor de educație CECCAR, cadrele universitare participă, în calitate de lectori- formatori având în vedere și faptul că au devenit sau urmează să devină profesioniști contabili, membri ai CECCAR

CECCAR participă activ la viața universităților în calitate de partener în organizarea și desfășurarea conferințelor științifice, organizate de către Facultățile de științe economice din țară, rezultatele cercetării fiind publicate în revista CECCAR; cadrele universitare fac parte din Colectivul de redacție al revistei, după cum și profesioniștii contabili fac parte din Colectivul de redacție al revistelor universitare; CECCAR donează cărți universităților iar cadrele universitare publică cărți la Editura CECCAR.

### **Bibliografie**

1. IFAC – International Federation of Accountants; website <http://www.ifac.org/>
2. IAESB – International Accounting Education Standards Board; website <http://www.ifac.org/education>

3. IESBA – International Ethics Standards Board for Accountants; website <http://www.ifac.org/ethics>
4. IFAC SMPs Committee - Small and Medium Practices (SMP) Committee of the International Federation of Accountants; website <http://www.ifac.org/about-ifac/small-and-medium-practices-committee/about-smp-committee>
5. CECCAR – Body of Expert and Licensed Accountants of Romania; website <http://ceccar.ro/en/>

**ОПЫТ РОССИИ ПО РАЗВИТИЮ СОТРУДНИЧЕСТВА МЕЖДУ  
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫМИ ОБЪЕДИНЕНИЯМИ, УЧЕБНЫМИ  
ЗАВЕДЕНИЯМИ И БИЗНЕС-СООБЩЕСТВОМ В ЧАСТИ  
ГАРМОНИЗАЦИИ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ»**

*Дмитрий А. Яковенко,  
проф., президент СРО «Национальный  
институт профессиональных бухгалтеров,  
финансовых менеджеров и экономистов»,  
руководитель управления финансового контроля  
Администрации города Самары,  
Вице-президент Международной Ассоциации по  
Бухгалтерскому образованию и Исследованиям (IAAER)*

24 января 1980 г. было принято постановление Совета Министров СССР № 59, которым было утверждено Положение о главных бухгалтерях.

Если этот документ привести в соответствие с действующей лексикой, то мы увидим следующее:

- Главный бухгалтер назначается собственником организации
- На должность главного бухгалтера назначаются лица, имеющие высшее профессиональное образование
- Ответственность за достоверность учета и отчетности несет главный бухгалтер.

«В случаях получения от руководителя организации распоряжения совершить действие, которое противоречит законодательству, главный бухгалтер, не приводя его в исполнение, в письменной форме обращает внимание руководителя на незаконность данного им распоряжения. При получении от руководителя повторного письменного распоряжения главный бухгалтер исполняет его. Всю полноту ответственности за незаконность совершенной операции несет руководитель организации, который обязан о принятом им решении немедленно в письменной форме информировать собственника».

В большинстве действующих в мире оффшоров имеет место законодательное требование наличия в штате оффшора бухгалтера (лица, составляющего и представляющего органам власти финансовую отчетность) из «местных».

Персональная ответственность главного бухгалтера закреплена как один из постулатов в «Сарбэйнс-Оксли акте» и других, действующих в настоящее время нормативных актах.

К сожалению, Гражданский кодекс РФ, федеральные законы «Об акционерных обществах», «Об обществах с ограниченной ответственностью» и иные устанавливают, что собственники назначают только исполнительный орган (руководителя) юридического лица.

Вместе с тем, с момента распада СССР в России ведутся работы по изучению и внедрению в практику передовых методов учета и отчетности. Многие из этих начинаний невозможно было бы реализовать без согласованных усилий профессиональных объединений, учебных заведений и бизнес-сообщества.

Автор доклада расскажет об опыте совместной деятельности профессиональных объединений, учебных заведений и бизнес-сообщества по внедрению передовых форм учета и формах поддержки государством этой деятельности.

## SUPRAVEGHEREA IN INTERES PUBLIC A PROFESIEI CONTABILE DIN ROMÂNIA

*Constantin Cucoşel*  
*Conferențiar univ., dr.*  
*Universitatea Tehnică din Cluj-Napoca –*  
*Centrul Universitar Nord Baia Mare*  
*Universitatea de Vest “Vasile Goldiș” din Arad - Filiala Baia Mare*  
*Președinte Filiala Maramureș a CECCAR*

### **Abstract**

*An important step that was taken in the relation between financial audit and the International Accounting Standards as far as regulation is concerned was to impose on certain categories of patrimonial entities to submit their financial statements to audit, as well as to apply the International Accounting Standards.*

*The requirement of using International Accounting and Audit Standards, at least at a European level, would lead to the creation of an international market for accounting and audit services, and therefore ensure mutual and international equivalence between financial audit works.*

### **1. Asigurarea calității activității de audit**

Toți auditorii statutari și firmele de audit fac obiectul unui *sistem de asigurare a calității* care respectă cel puțin criteriile prevăzute de O.U.G. nr. 90/2008, astfel:

a) să fie *organizat* astfel încât să fie *independent* de auditorii statutari și firmele de audit verificate și să facă obiectul supravegherii publice;

b) *finanțarea* sistemului de asigurare a calității să fie realizată *fără* nici un fel de *influențe* din partea auditorilor statutari sau a firmelor de audit;

c) sistemul de asigurare a calității trebuie să *dispună de resurse* corespunzătoare necesare funcționării acestuia;

d) *persoanele* care efectuează verificările de asigurare a calității trebuie să aibă *pregătire profesională adecvată și experiență relevantă* în auditul statutar și în raportarea financiară, combinate cu pregătire specifică în ceea ce privește verificarea asigurării calității;

e) *selectarea persoanelor* care fac verificările pentru misiuni de verificare a asigurării calității specifice se realizează în baza unor *proceduri obiective*;

f) aria de aplicabilitate a verificării de asigurare a calității, susținută de testarea adecvată a dosarelor de audit selectate, include o *evaluare a conformității* cu standardele de audit aplicabile și cu cerințele de independență, a cantității și calității resurselor cheltuite, a onorariilor de audit percepute și a sistemelor interne de control al calității ale firmei de audit;

g) *verificarea asigurării calității* trebuie să aibă ca rezultat un *raport* care conține principalele concluzii ale acestei verificări;

h) *verificările* cu privire la asigurarea calității se efectuează *la un interval stabilit* în funcție de calificativele obținute la verificările anterioare, dar nu mai mult de 6 ani, respectiv 3 ani, în cazul auditorilor entităților de interes public, în condițiile stabilite prin regulament emis de organismul de supraveghere publică;

i) *rezultatele* generale ale activității realizate de sistemul de asigurare a calității *se publică anual*;



j) *recomandările formulate* la încheierea verificărilor pentru asigurarea calității trebuie să fie *puse în practică* de auditorul statutar sau de firma de audit în termenul stabilit de persoanele care efectuează verificările de asigurare a calității.

## **2. Organismul de supraveghere publică**

În România este organizat un *sistem național de supraveghere publică* a activității de audit statutar, în baza principiilor prevăzute de O.U.G. nr. 90/2008.

*Sistemul național de supraveghere publică a activității de audit statutar* este reprezentat de *ansamblul entităților cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității și al auditului statutar, precum și ansamblul relațiilor și procedurilor ce se stabilesc între acestea, în vederea realizării supravegherii în interes public a auditorilor statutari și a firmelor de audit.*

Organismul de supraveghere publică reprezintă principala structură operațională în cadrul sistemului național de supraveghere publică.

Toți auditorii statutari și toate firmele de audit fac obiectul supravegherii publice.

Sistemul de supraveghere publică este guvernat de nepracticieni care au cunoștințe în domenii relevante pentru auditul statutar. Se permite unui grup minoritar de practicieni să fie implicat în guvernarea sistemului de supraveghere publică. Persoanele implicate în guvernarea sistemului de supraveghere publică sunt selectate printr-o procedură de numire independentă și transparentă.

Sistemul de supraveghere publică, prin organismul de supraveghere publică, are dreptul să întreprindă, dacă este cazul, investigații cu privire la respectarea cerințelor O.U.G. nr. 90/2008 de către auditorii statutari și firmele de audit și să adopte măsurile necesare.

*Organismul de supraveghere publică este Consiliul pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar*, (denumit Consiliu), care este autoritatea competentă în domeniul supravegherii publice a auditului statutar.

Consiliul a funcționat pe lângă Ministerul Economiei și Finanțelor până la data de 31 decembrie 2008 și, începând cu data de 1 ianuarie 2009, pe lângă Cancelaria Primului-Ministru.

Consiliul este instituție publică autonomă, cu personalitate juridică, înființată cu scopul de a asigura supravegherea în interes public, potrivit principiilor cuprinse în Directiva 2006/43/CE din 17 mai 2006 a Parlamentului European și a Consiliului privind auditul statutar al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a directivelor Consiliului 78/660/CEE și 83/349/CEE și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului.

## **3. Noutăți privind organizarea supravegherii în interes public a profesiei contabile**

Prin Ordonanța Guvernului nr. 23/2012 au fost aduse o serie de modificări în ceea ce privește auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate cât și referitor la organizarea activității de supraveghere publică a profesiei contabile reglementată de Ordonanța Guvernului nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați din România.

*Organismul de supraveghere publică este Consiliul pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile*, ca autoritate competentă care instituie sisteme eficiente de investigații și sancțiuni pentru a detecta, a corecta și a preveni efectuarea necorespunzătoare a auditului statutar de către membri ai Consiliului Camerei sau alți membri aleși în structurile de conducere ale Camerei. Pentru a asigura transparența activității desfășurate, planul anual de activitate și raportul anual de activitate ale organismului de supraveghere în interes public se publică pe site-ul acestuia. Totodată, Consiliul asigură participarea la lucrările Conferinței Camerei și ale Conferinței naționale a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

Membrii Consiliului superior al Consiliului sunt reprezentanții desemnați de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității, respectiv: Ministerul Finanțelor Publice, Banca Națională a României, Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, de Ministerul Justiției, precum și de Cameră și Corp

Cu excepția reprezentantului Camerei, a reprezentantului Corpului, precum și a auditorului financiar membru al Camerei, toți membrii Consiliului superior trebuie să fie nepracticieni.

Durata mandatului membrilor Consiliului superior este de 3 ani, cu drept de reînnoire a mandatului o singură dată, la propunerea instituției care i-a numit.

Deciziile se adoptă prin vot deschis de membrii Consiliului superior, vot exercitat în mod direct și personal, prin regula majorității simple a celor prezenți. În caz de egalitate de voturi, președintele de ședință are votul hotărâtor.

Finanțarea Consiliului trebuie să fie sigură și în afara oricăror influențe exercitate de auditorii statutari, firmele de audit, experții contabili, contabilii autorizați, societățile de expertiză contabilă sau alte părți interesate. Finanțarea Consiliului se asigură astfel: 22% din totalul cheltuielilor prevăzute în buget prin contribuția Camerei; 38% din totalul cheltuielilor prevăzute în buget prin contribuția Corpului; 40% din totalul cheltuielilor prevăzute în buget din subvenții acordate de la bugetul de stat ce se asigură prin bugetul Ministerului Finanțelor Publice.

Activitatea Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România se desfășoară sub supravegherea Consiliului pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile. Activitatea CECCAR este supusă supravegherii în interes public exercitate de către Consiliu, în principal, în următoarele domenii:

a) autorizarea și înregistrarea membrilor Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România;

b) adoptarea standardelor privind etica profesională și sistemul de control intern al calității din cadrul persoanelor juridice membre ale CECCAR;

c) formarea profesională continuă a membrilor CECCAR;

d) asigurarea calității și efectuarea de revizuri pentru asigurarea calității;

e) asigurarea sistemelor de investigație și disciplină;

f) aprobarea retragerii autorizării membrilor CECCAR.

Supravegherea în interes public constă în avizarea normelor și hotărârilor emise de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, precum și în supravegherea modului de punere în practică a acestora.

Activitatea Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România poate face obiectul unor investigații efectuate de Consiliul pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile, care are dreptul de a adopta măsurile necesare, atunci când se constată nerespectarea legislației.

În vederea exercitării de către Consiliul pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile a atribuțiilor de supraveghere a profesiei contabile, Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România pune la dispoziția acestuia o copie a hotărârilor și deciziilor adoptate, precum și materialele care au fost supuse aprobării în Consiliul superior, Biroul permanent și Conferința națională, precum și, la cererea acestuia, documentele care au stat la baza adoptării hotărârilor și deciziilor, în termen de 7 zile lucrătoare de la adoptarea acestora.

Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România pune la dispoziția Consiliului pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile orice materiale solicitate de acesta, necesare în vederea îndeplinirii atribuției de supraveghere în interes public a activității Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

### **Bibliografie**

1. Viorel Beju, Buget, contabilitate și audit public, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj, 2007
2. Ștefan Crăciun, Auditul intern: evaluare - consiliere, Editura Economică, București, 2006
3. Constantin Cucoșel, Control și audit financiar, Editura Universității de Nord, Baia Mare, 2009
4. Marcel Ghiță, Marin Popescu, Auditul intern al instituțiilor publice: teorie și practică, Editura CECCAR, București, 2006
5. Marin Toma, Inițiere în auditul situațiilor financiare ale unei entități, Editura CECCAR, București, 2005

6. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și situațiilor financiare consolidate, publicată în Monitorul Of. nr.481 din 30 iunie 2008
7. Ordonanța Guvernului nr. 23/2012 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și a Ordonanței Guvernului nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, publicată în Monitorul Oficial nr. 624 din 30 august 2012

Redactor: Lilia Grigori  
Operator: Viorel Dilion  
Procesare computerizată: Viorel Dilion

Bun pentru tipar 23.03.2013. Format 60x84<sup>1/8</sup>  
Hîrtie ofset. Coli de tipar 37.5  
Tirajul 150 ex. Comanda nr. 194

Tipografia SA “**CRIO**”  
4801, or. Criuleni, bd. Biruinței, 14,  
tel/fax (248) 22-7-01

# Partener General



## Sponsor de platina



**MOLDINDCONBANK**  
Succes prin generații

## Sponsori de argint



Rödl & Partner



SOCIETATEA DE AUDIT  
„CONSULTING – MODERN” SRL



## Sponsori



**VICTORIABANK**  
PRIMA BANCĂ DIN MOLDOVA



**BAKER TILLY**



Biroul Asociat de Avocați  
"Durlășteanu & Partners"