



Universitatea
Ștefan cel Mare
Suceava

Conferința Științifică Internațională Studentească

PROVOCĂRILE CONTABILITĂȚII ÎN VIZIUNEA TINERILOR CERCETĂTORI

17 martie 2017

Culegere de articole științifice



Chișinău, 2017



Universitatea
Ștefan cel Mare
Suceava

Conferința Științifică Internațională Studentească

PROVOCĂRILE CONTABILITĂȚII ÎN VIZIUNEA TINERILOR CERCETĂTORI

17 martie 2017

Culegere de articole științifice

Chișinău, 2017

CZU 657:378(082)

P 95

Machetare și tehnoredactare:

Svetlana MIHAILA, dr., conf. univ., ASEM

Galina BĂDICU, dr., conf. univ., ASEM

DESCRIEREA CIPA CAMEREI NAȚIONALE A CĂRȚII:

"Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători", conferință științifică internațională studențească (2017 ; Chișinău). Conferința Științifică Internațională Studențească "Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători", 17 martie 2017 : Culegere de articole științifice / com. șt.: Grigoroș Lilia [et al.]. – Chișinău : ASEM, 2017. – 140 p. : fig., tab.

Antetit.: Acad. de Studii Econ. din Moldova, Univ. Ștefan cel Mare Suceava. – Rez.: lb. engl. – Referințe bibliogr. la sfârșitul art. și în subsol.

ISBN 978-9975-75-859-8.

1 disc optic (CD-ROM) : sd., col.; în container, 15 x 15 cm.

Cerințe de sistem: Windows 98/2000/XP, 64 Mb hard, Adobe Reader.

ISBN 978-9975-75-859-8.

COMITETUL DE ORGANIZARE AL CONFERINTEI:

**Academia de Studii Economice din Moldova
Universitatea Ștefan cel Mare, Suceava, România**

GRIGOROI Lilia, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
HLACIUC Elena, dr., prof. univ., Universitatea Ștefan cel Mare, Suceava, România
LAZARI Liliana, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
GROSU Veronica, dr., prof. univ., Universitatea Ștefan cel Mare, Suceava, România
MIHAILA Svetlana, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
BĂDICU Galina, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
SOCOLIUC Marian, dr., conf. univ., Universitatea Ștefan cel Mare, Suceava, România
CARAMAN Stela, drd., lect. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
MIHALCIUC Camelia, dr., conf. univ., Universitatea Ștefan cel Mare, Suceava, România
COJOCARI Ala, lect. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
BRAGOI Diana, drd., lect. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
BUGAN Corneliu, drd., lect. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
GUDIMA Galina, lect. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei

COMITETUL ȘTIINȚIFIC AL CONFERINTEI:

*GRIGOROI Lilia, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei - **copreședinte***
*HLACIUC Elena, dr., prof. univ., Universitatea Ștefan cel Mare, Suceava, România- **copreședinte***
ȚURCANU Viorel, dr. hab., prof. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
GROSU Veronica, dr., prof. univ., Universitatea Ștefan cel Mare, Suceava, România
MATEȘ Dorel, dr., prof. univ., Universitatea de Vest, Timișoara, România
LAZARI Liliana, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
GRAUR Anatol, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
SOCOLIUC Marian, dr., conf. univ., Universitatea Ștefan cel Mare, Suceava, România
MIHAILA Svetlana, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
MIHALCIUC Camelia, dr., conf. univ., Universitatea Ștefan cel Mare, Suceava, România
BĂDICU Galina, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
CHIRILOV Nelea, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
BAJAN Maia, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
ERHAN Lica, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
MUNTEAN Neli, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
CUȘMĂUNȘĂ Rodica, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
CURAGĂU Natalia, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
BARBĂNEAGRĂ Oxana, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei

CUPRINS:

<p>Factoringul ca formă modernă de comerț: realități, tendințe, soluții Factoring as a form of modern commerce: realities, trends, solutions <i>GRIGOROI Lilia, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei</i> <i>COVALIOV-RUSU Gheorgeta, drd., Academia de Studii Economice a Moldovei</i></p>	8
<p>Controllingul - sistem de avertizare timpurie a crizelor din organizație Controlling - an early warning system for organisational crises <i>HLACIUC Elena, dr., prof. univ., Universitatea Ștefan cel Mare, România</i> <i>AILOAIEI Rodica, drd., Universitatea Ștefan cel Mare, România</i> <i>MĂCIUCĂ Geanina, drd., Universitatea Ștefan cel Mare, România</i></p>	13
<p>Abordări privind activitatea și controlul de gestiune în instituțiile medico-sanitare publice Approaches on the activity and management control in public medical – sanitary institutions <i>ȚURCANU Viorel, dr. hab., prof. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei</i> <i>FRUMUSACHI Ludmila, drd., Academia de Studii Economice a Moldovei</i></p>	20
<p>Harta fluxului de valoare. Instrument modern de analiza a pierderilor interne Value stream mapping. Modern tool for analyzing internal losses <i>GROSU Veronica, dr., prof. univ., Universitatea Ștefan cel Mare, România</i> <i>LAURENȚIU Anisie, drd., Universitatea Ștefan cel Mare, România</i></p>	26
<p>Raportarea financiară: realitatea Republicii Moldova și perspective ale integrării în spațiul european Financial reporting: the reality and future of Moldova integration into the european <i>LAZARI Liliana, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei</i> <i>CUCOȘ Nelea, masterandă, Academia de Studii Economice a Moldovei</i></p>	31
<p>Calitatea activității de audit în aprecierea sistemului de guvernanză corporativă The quality of audit in appreciating the corporate governance system <i>HLACIUC Elena, dr., prof. univ., Universitatea Ștefan cel Mare, România</i> <i>CIOBAN (LUCAN) Alexandra Narcisa, drd., Universitatea Ștefan cel Mare, România</i></p>	39
<p>Eficiența indicatorilor KPI în dezvoltarea durabilă a întreprinderii Efficiency of kpi indicators in sustainable development of enterprise <i>GRAUR Anatol, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei</i> <i>JIERI Nicolai, masterand, Academia de Studii Economice a Moldovei</i> <i>MIHAILA Anastasia, drd., Universitatea de Stat din Moldova</i></p>	46
<p>Raportarea financiară versus raportarea voluntară. O analiză a cadrului de raportare în țările UE Financial reporting vs. Voluntary reporting. An analysis of the legal framework in the UE <i>GROSU Veronica, dr., prof. univ., Universitatea Ștefan cel Mare, România</i> <i>TANASĂ (BRÎNZARU) Simona-Maria, drd., Universitatea Ștefan cel Mare, România</i> <i>TIMOFTE (COCA) Cristina, drd., Universitatea Ștefan cel Mare, România</i></p>	54

<p>Unele aspecte privind raportarea integrată și perspective de dezvoltare în Republica Moldova Some aspects regarding integrated reporting and development perspectives in the Republic of Moldova <i>MIHAILA Svetlana, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei</i> <i>BĂRBIERU Ana-Carolina, studentă, Academia de Studii Economice a Moldovei</i></p>	60
<p>Active intangibile emergente și riscul de audit Emerging intangibles and the audit risk <i>HLACIUC Elena, dr., prof. univ., Universitatea Ștefan cel Mare, România</i> <i>LELIUC (COSMULESE) Cristina Gabriela, drd., Universitatea Ștefan cel Mare, România</i></p>	66
<p>Concepții cu privire la obiectul de studiu al contabilității Conceptions regarding the subject of accounting <i>BĂDICU Galina, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei</i> <i>PÎSLARU Aliona, studentă, Academia de Studii Economice a Moldovei</i></p>	72
<p>Particularități ale contabilității contractelor de societate civilă Specific characteristics of accounting for partnerships <i>CUȘMĂUNSAȘ Rodica, dr., conf. univ. Academia de Studii Economice a Moldovei</i> <i>POPOVICI Mihai, drd., Academia de Studii Economice a Moldovei</i></p>	78
<p>Aspecte ale contabilității veniturilor conform IFRS 15 Aspects of revenue accounting under the IFRS 15 <i>CURAGĂU Natalia, dr., conf. univ. Academia de Studii Economice a Moldovei</i> <i>ȚURCANU Ștefan, masterand, Academia de Studii Economice a Moldovei</i></p>	86
<p>Particularități ale analizei rentabilității unei acțiuni Particularities of shares profitability analysis <i>CHIRILOV Nelea, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei</i> <i>MISTREAN Sabina, studentă, Academia de Studii Economice a Moldovei</i></p>	90
<p>Conceptul și aplicarea principiului lungimii de braț Concept and application of the arm's length principle <i>ERHAN Lica, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei</i> <i>EFIMENCO Olesea, studentă, Academia de Studii Economice a Moldovei</i> <i>DARANUȚA Inga, studentă, Academia de Studii Economice a Moldovei</i></p>	95
<p>Contabilitatea – furnizor de informații în mediul economic Accounting – information provider for economic environment <i>BAJAN Maia, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei</i> <i>CAZACU Olga, studentă, Academia de Studii Economice a Moldovei</i></p>	100
<p>Analiza stabilității financiare în industria hotelieră după metoda de credit scoring The analysis of financial stability of the hotel industry using credit scoring method <i>MUNTEAN Neli, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei</i> <i>PLATON Cătălina, studentă, Academia de Studii Economice a Moldovei</i></p>	106
<p>Tratamente contabile și fiscale privind activitatea cazinourilor în Republica Moldova și România Accounting and fiscal treatment in casino activity in Republic of Moldova and Romania <i>CARAMAN Stela, lector universitar, Academia de Studii Economice a Moldovei</i> <i>MORARU Mădălina, studentă, Academia de Studii Economice a Moldovei</i></p>	112

Analiza și aprecierea corelației dintre costurile și cheltuielile unei entități, clasificate după natură și destinație conform SNC Correlation between company's costs and expenses, classification by nature and destination of costs and expenses according to the National Accounting Standards <i>COJOCARI Ala, lector universitar, Academia de Studii Economice a Moldovei</i> <i>SAMSON Ina, studentă, Academia de Studii Economice a Moldovei</i>	119
Stocurile - importanța și gestiunea efectivă a acestora Stocks - their importance and the effective management <i>BUGAN Corneliu, drd. Academia de Studii Economice a Moldovei</i>	125
Contabilitatea fondurilor de bibliotecă Library fund accounting of library funds <i>GUDIMA Galina, lector universitar, Academia de Studii Economice a Moldovei</i> <i>URSACHI Victoria, studentă, Academia de Studii Economice a Moldovei</i>	129
Competitivitatea - atribut al competiției interne Competitiveness - attribute of internal competition <i>BARBĂNEAGRĂ Oxana, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei</i> <i>BARBĂNEAGRĂ Grigore, student, Academia de Studii Economice a Moldovei</i>	136

FACTORINGUL CA FORMĂ MODERNĂ DE COMERȚ: REALITĂȚI, TENDINȚE, SOLUȚII

FACTORING AS A FORM OF MODERN COMMERCE: REALITIES, TRENDS, SOLUTIONS

GRIGOROI Lilia, dr., conf. univ.
Academia de Studii Economice a Moldovei
lilia@grigoroii.com

COVALIOV-RUSU Georgeta, drd., Școala Doctorală
Academia de Studii Economice a Moldovei
georgetacovaliovrusu@yandex.com

Abstract. *Throughout history, commercial exchanges developed in a medium characterized by harsh economic times, which in result created a barrier in the normal way of carrying activities between economic agents. Overcoming these shortfalls determined innovation of new techniques for commercial operations, new means of purchasing money equivalents offered the possibility to ease the process of economic activities.*

Recent Data shows that factoring is also present in Moldova, representing an easy method, which entities can use to obtain funding in a quicker way. Proof of this being the use of factoring by companies involved in international trading as well as apparition of factoring companies. However, the gap between Moldova and EU Countries is still enormous. According to the data published by the FCI Marketing Committee in their annual statistical book for 2016 Moldova recorded a turnover of 17 mil. Euro for 2015 including a turnover of 10 mil Euro for factoring inside the country. Simultaneously in 2014 in Moldova 13 new factoring companies were opened, while in 2015 this number reaching 17 companies, representing an increase of 31%.

Even though factoring didn't yet reach its juridical maturity, it fully meets the requirements of modern trade. Existence of Chapter III „Cession of debt and assumption” and Chapter XXV „Factoring” in the Civil Code, which regulate the factoring contract, is already an advantage in using this type of credit.

Key words: *factoring, factoring contract, adherent, factor, factoring commissions, factoring costs.*

Introducere. De-a lungul istoriei, schimburile comerciale internaționale s-au dezvoltat și intensificat într-un mediu caracterizat printr-o luptă tot mai accentuată, un risc de insolvabilitate, o criză de lichiditate. Toate acestea au determinat inovarea în domeniul tehnicilor de finanțare a operațiunilor comerciale externe, fiind introduse noi modalități de procurare a unor mijloace bănești care să ofere fluiditate activității economice.

Diversificarea și dezvoltarea contractelor comerciale transfrontaliere, amploarea schimburilor internaționale de bunuri și servicii pune, primordial în prim plan, problema nevoii de mijloace financiare. Se știe, că din totdeauna comerțul s-a făcut „cu banii altuia”. În principal, finanțarea oricărei activități de comerț se realizează prin intermediul creditului care este apanajul instituțiilor de credit, și tradițional, al băncilor.

Este rațiunea pentru care, practicile de comerț au imaginat și, de cele mai multe ori, legiuitorul a reglementat alte tehnici de finanțare a operațiunilor de comerț, inclusiv a operațiunilor de comerț internațional. Specific acestor tehnici de finanțare a comerțului este faptul că ele au ca esență acordarea unui credit de tip particular, după caz, pe termen scurt, mediu sau lung, fără ca acest credit să fie însoțit de garanțiile clasice, solicitate de bănci pentru acordarea creditelor bancare de tip clasic. Având ca bază acordarea unui credit, aceste tehnici presupun costuri specifice creditului. Întrucât nu este vorba de un credit bancar, în sensul clasic al termenului, aceste tehnici de finanțare pot fi practicate nu numai de bănci, ci și de alte structuri financiare care nu sunt supuse rigurilor de constituire și funcționare a instituțiilor de credit.

Rezultatele cercetării. Cele mai utilizate tehnici de finanțare a comerțului intern și internațional, fără a avea calitatea de credit bancar, în principal, sunt operațiunile de leasing și operațiunile de factoring, alături de care, ca tehnici bancare propriu zise, de astă dată, se adaugă, cu aceeași finalitate și scontul, forfetarea sau creditul cu mobilizare de creanțe. După cum am afirmat, printre aceste tehnici moderne se numără și factoringul, ca tehnică de finanțare marcată de dinamism și flexibilitate. În cei peste 400 de ani de la nașterea sa, această tehnică s-a răspândit rapid în țările occidentale care o utilizează pe scară largă, dar a rămas încă relativ necunoscută în Republica Moldova, unde aplicabilitatea ei cunoaște niveluri destul de reduse.

Din această cauză, studiul propus va oferi o explicație referitoare la ceea ce reprezintă factoringul de fapt și motivele care stau la baza măsurii în care el este răspândit în lume.

O entitate poate obține fondurile necesare din două surse:

✓ prima dintre ele, ar fi **sursele proprii ale entității**, precum și fondurile rezultate din activitatea economică a acesteia (*de exemplu profit, fonduri, rezerve, avansuri primite de la clienți*).

✓ a doua categorie, ar fi reprezentată de **sursele atrase sau externe**, de la diferite instituții financiare, fie ele naționale sau internaționale, bănci sau consorții bancare. În acest ultim caz, finanțarea activității este bazată pe o relație de creditare.

Astfel, „finanțarea reprezintă totalitatea mecanismelor, tehnicilor și a instrumentelor prin care sunt procurate mijloacele bănești necesare pentru realizarea unor activități economico – sociale, în particular, a afacerilor” [1].

Modul în care se desfășoară, astăzi, schimburile economice internaționale, rapiditatea cu care se încheie anumite afaceri sunt datorate în mare parte dezvoltării relațiilor de creditare, dar și a tehnicilor financiar – bancare. Deși finanțarea comerțului internațional este structurată pe o relație de creditare, ea presupune „o serie de elemente care țin de tehnica propriu-zisă de finanțare, fie de politica economică a țărilor” [2].

Rolul jucat de băncile comerciale în cadrul mecanismelor de finanțare a comerțului exterior, în contextul dezvoltării economiei mondiale din ultimul deceniu, este deosebit de relevant deoarece băncile comerciale, care sunt „adevărate motoare ale creșterii economice” [3] se confruntă cu necesitatea adaptării la noile condiții, chiar prin schimbarea unora dintre funcțiile lor.

Una dintre modalitățile de finanțare a schimburilor economice internaționale care cunoaște o răspândire tot mai largă în cadrul economiei contemporane este factoringul.

Contractul de **factoring** sau **facturaj** este un contract comercial de creditare la care participă o societate specializată în încasarea de facturi, denumită **factor**, și o societate comercială furnizoare de produse sau servicii, denumită **aderent**. Aderentul urmărește să-și încaseze prețul facturilor înainte de termenul de scadență, iar factorul urmărește să obțină un beneficiu, de regulă un anumit procent din facturile pe care le decontează în avans.

Factoringul evită primirea plății la diferență de câteva săptămâni sau chiar luni după livrare. Această tehnică bancară are **avantajul** că determină creșterea vânzărilor pe piețele străine prin oferirea unor termeni competitivi de vânzare. De asemenea, ea **oferă** un nivel de protecție adecvat în vederea diminuării beneficiului nerealizat pentru clienții din străinătate. Comisioanele plătite factorului **se bazează** pe volumul de vânzări, astfel încât costul fluctuează în funcție de vânzări, scăzând costurile de operare în timpul perioadelor de vânzări reduse. Prin intermediul factoringului, **se asigură** lichiditatea pentru mărirea capitalului rulant, importatorii nu trebuie să deschidă o

scrisoare de credit și se oferă o putere mărită de cumpărare fără blocarea liniilor de credit existente.

În activitatea de factoring iau parte: factorul, aderentul și beneficiarul (clientul). Beneficiarul va fi notificat de necesitatea achitării facturii la scadență factorului. Schema desfășurării unui contract de factoring poate fi vizualizată în figura 1.

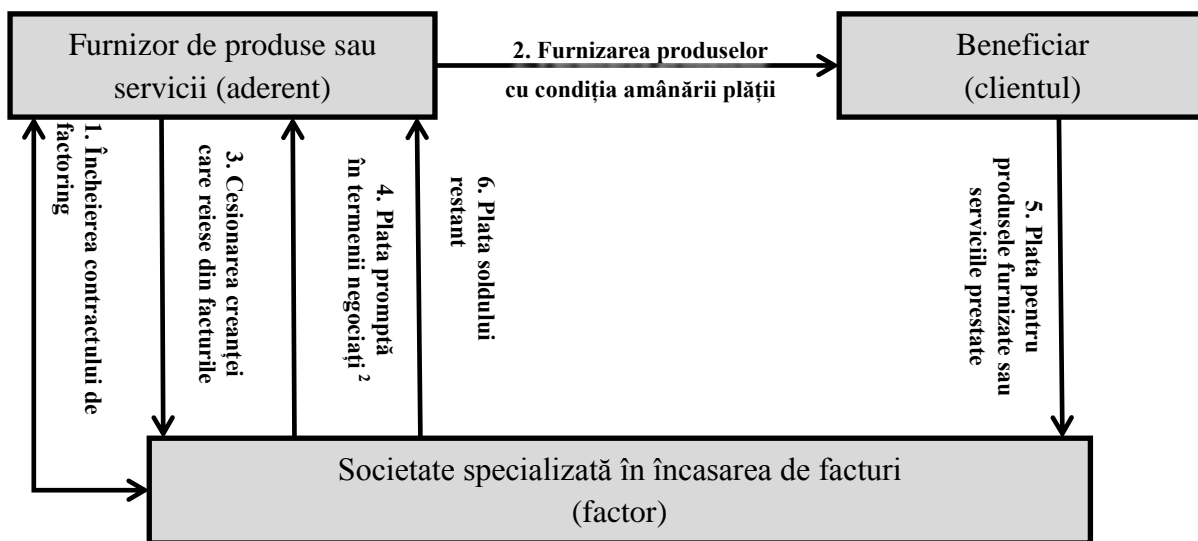


Figura 1. Schema contractului de factoring¹

Sursa: elaborat de autori

Multe din caracteristicile de bază ale factoringului [4] sunt valabile atât pentru factoringul intern, cât și pentru cel internațional, ca de exemplu: finanțarea acordată pentru creanțe, controlul creditelor și acceptarea riscului de credit, menținerea registrelor de vânzări, colectarea facturilor de vânzare, criteriile de acceptare, dar cu toate acestea există câteva diferențe, iar acestea sunt descrise în tabelul 1, prezentat mai jos.

Tabelul 1. Factoringul intern și factoringul internațional

Factoring intern	Factoring internațional
Participanții la operațiunile de factoring național sunt: <i>factorul, furnizorul, și cumpărătorul, toți trei fiind domiciliați în aceeași țară.</i>	Participă patru părți: <i>furnizorul-exportator și factorul de export aflați în țara exportatorului, precum și cumpărătorul-importator și factorul de import din țara importatorului.</i>
Operațiunea de finanțare este efectuată de către factor în favoarea exportatorului în moneda națională.	Factorul de export efectuează operațiunea de finanțare în moneda în care este realizată facturarea mărfurilor, respectiv prestarea serviciilor de către exportator.
Deoarece finanțarea se realizează în moneda națională, <i>factorul nu este supus riscului valutare.</i>	Factorul de export, expus riscului fluctuațiilor valutare, <i>se poate proteja împotriva acestui risc prin operațiuni de hedging.</i>
Factorul poate fi responsabil atât pentru controlul creditului, cât și pentru acceptarea riscului de credit.	În cadrul sistemului dublu-factor, în timp ce factorul de export asigură vânzătorului protecție împotriva riscului de creditare, acesta este garantat la rândul său de către factorul de import, care este responsabil totodată pentru controlul local al creditului.
Factorul urmărește atât furnizorul, cât	Factorul de export urmărește strict exportatorul,

¹ Cifrele din schemă reprezintă ordinea efectuării operațiunilor

² De obicei, imediat după furnizarea produselor, dar poate fi și în orice altă zi

și cumpărătorul, gestionând în același timp creanțele furnizorului și obligațiile de plată ale cumpărătorului. El cunoaște ambii parteneri, precum și piața internă.	factorul de import urmărindu-l strict pe importator. Ambii factori cunosc piața locală și legislația țării în care activează, colaborând pe baza unui cod de reguli privind factoringul.
Factorul este responsabil cu colectarea fondurilor de la cumpărător.	Doar factorul de import este responsabil de încasările de la importator și urmărirea acestuia.
Calitatea serviciilor oferite vânzătorului depinde doar de bonitatea și profesionalismul factorului.	Calitatea serviciilor este influențată nu doar de profesionalismul factorului de export, ci și de profesionalismul și mai ales bonitatea factorului de import care evaluează riscul de credit aferent operațiunii, iar la scadență colectează încasările.

Sursa: prelucrare după FCI Marketing Committee, 1999, p.4 [4]

Conform datelor prezentate de către FCI Marketing Committee, în anuarul statistic pentru anul 2016 [5] aferent studiilor efectuate cu privire la cifra de afaceri pentru operațiunile de factoring în diferite țări se poate regăsi și informația pentru situația în Republica Moldova. Astfel, în anul 2015 a fost înregistrat o cifră de afaceri de 17 milioane de euro, inclusiv pentru factoringul intern în mărime de 10 milioane de euro. Totodată, în anul 2014 au fost înregistrate 13 companii de factoring, pe când în anul 2015 atingând numărul de 17 companii, realizând o creștere în mărime de 31 la sută.

Pentru a avea sens și pentru a asigura supraviețuirea societății, operațiunile de factoring trebuie să fie activități profitabile pentru factor, date fiind riscurile pe care acesta trebuie să și le asume. De aceea, nivelul veniturilor din afacerile de factoring trebuie să depășească pe cel al costurilor pentru ca societatea să-și poată încheia exercițiul cu un rezultat materializat în profit. Dar pentru a realiza toate acestea conform principiilor generale de rentabilitate și în condițiile concurențiale existente pe piață, factorul este nevoit să facă eforturi pentru a găsi soluțiile cele mai bune, legate de realizarea unor venituri cât mai mari din comisioanele de factoring și a unor costuri de factoring cât mai reduse.

În încercarea de a înțelege mecanismul realizării profitului din cadrul unei societăți de factoring este foarte importantă analiza veniturilor ce rezultă din operațiunile de factoring, pe de o parte, iar pe de altă parte prețul de cumpărare al creanțelor și valoarea taxelor și comisioanelor aferente operațiunilor de factoring.

Pentru a putea determina baza de calcul a veniturilor ce se obțin din operațiunile de factoring, trebuie să amintim că operațiunile de factoring sunt caracterizate de trei funcții principale:

- ✓ *funcția de finanțare,*
- ✓ *funcția de delcredere,*
- ✓ *funcția de servicii.*

Plecând de la aceste trei funcții, factorul realizează venituri prin perceperea de dobânzi în cadrul funcției de finanțare (*dobânzi percepute pe perioada creditării finanțării*), impunerea de taxe pentru risc de răspundere delcredere și, nu în ultimul rând, perceperea de taxe pentru funcția de servicii (*taxă pentru consultanță, taxă pentru verificarea bonității debitorilor de factoring, taxă cu încasarea creanțelor de factoring, taxă pentru prelucrarea și conducerea contabilității debitorilor, taxă cu somația debitorilor de factoring, taxă cu acțiuni judiciare pentru încasarea creanțelor*). Însușind toate aceste dobânzi, taxe și comisioane obținem totalul veniturilor din afacerile de factoring [6].

Internațional, contractul de factoring cunoaște o reglementare uniformă legală specială, realizată prin efortul UNIDROIT și materializată în Convenția de la Ottawa din 1988 [7] privind contractul internațional de factoring (*denumită în continuare Convenția de la Ottawa din 1988*), intrată în vigoare în 1995. Nu se poate realiza însă o abordare completă și corectă a reglementărilor uniforme legale existente pe plan internațional dacă nu se analizează și Convenția Națiunilor Unite

(UNCITRAL) adoptată la New York în 2001 privind cesiunea de creanță în comerțul internațional [8] (denumită în continuare Convenția de la New York din 2001), convenție care, în perspectivă, ar urma să prevaleze, în materie, Convenției de la Ottawa din 1988.

Concluzii. Studiul efectuat asupra pieței internaționale de factoring și a celei din Republica Moldova și accesibilitatea întreprinderilor mici și mijlocii la finanțarea prin factoring reușește să reliefeze importanța acestui fenomen atât la nivel global cât și național. Date recente arată faptul că, pe măsura dezvoltării economiei, factoringul își va face simțită prezența din ce în ce mai pregnant și în țara noastră. Cu atât mai mult cu cât pe o piață lipsită de lichidități, din cauza accesului tot mai dificil la creditele bancare sau la alte tipuri de finanțare, factoringul reprezintă o metodă la îndemână și ușor de aplicat pentru cei care au nevoie de finanțare rapidă.

Dovada ar fi utilizarea lui pe scară din ce în ce mai largă de către întreprinderile performante angajate în comerțul internațional și apariția unor instituții financiare specializate în acest domeniu, cum ar fi compania de factoring. Cu toate acestea, decalajele dintre Republica Moldova și țările dezvoltate europene sunt încă foarte evidente, însă se preconizează creșteri importante, odată cu sporirea gradului de informare al agenților economici autohtoni.

Deși instituția factoringului nu și-a atins încă pragul de maturitate juridică, ea corespunde întru totul exigențelor unui comerț modern. Existența Capitolului III „Cesiunea de creanță și preluarea datoriei”, precum și Capitolului XXV „Factoringul” în Codul Civil [9], ce reglementează contractul de factoring, precum și unele drepturi ce apar în cadrul realizării acestui contract, precum și cesiunea de creanță și preluarea datoriei, deja constituie un avantaj în aplicarea acestui tip de creditare. Este importantă descrierea și analiza acestei modalități de finanțare, deoarece prin avantajele pe care le comportă și prin beneficiile pe care le oferă poate contribui în mod esențial la fluidizarea schimburilor comerciale internaționale și la îmbunătățirea substanțială a rezultatelor activităților desfășurate de agenții economici ai lumii.

Mai ales în condițiile economice actuale când blocajul financiar și scăderea vânzărilor au determinat companiile să caute surse alternative de finanțare la creditele bancare clasice, băncile sunt mai ușor de înduplecat să acorde împrumuturi sub forma serviciilor de factoring, care presupun oferirea de lichidități în schimbul preluării creanțelor. Cât timp piața era pe o tendință ascendentă, multe companii considerau inoportun ca banca să le colecteze facturile. Dacă un client întârzia, nu era o problemă. Odată cu resimțirea tot mai acută a efectelor crizei financiare și economice percepția s-a schimbat brusc, însă mulți antreprenori s-au hotărât prea târziu, când afacerile lor erau deja afectate, când debitorii lor deja nu mai plăteau facturile.

Referințe bibliografice:

1. POPA, I. (coord.) *Programul de pregătire a specialiștilor vamali. Cursul 2 -Tehnica operațiunilor de comerț exterior*”, București: Editura Economică, 2001.
2. NEGRUȘ, M. *Finanțarea schimburilor internaționale. Politici. Tehnici*. București: Editura Humanitas, 1991.
3. MIHAI, I., MIHAI, T.I. *Trade Finance – Finanțarea comerțului*. București: Editura Economică, 2002.
4. Factors Chain International. *Marketing and Sales Handboo*, Originally issued at Amsterdam, June 1999.
5. Factors Chain International, *Annual Review FCI Marketing Committee*, 2016.
6. MUSCHELLA, D. , *The Italian Factoring Industry*. Polonia, Varșovia, 2003.
7. *Convenția UNIDROIT de la Ottawa din 1988 privind contractul internațional de factoring*;
8. *Convenția Națiunilor Unite de la New York din 2001 privind cesiunea de creanță în comerțul internațional*.
9. *Codul Civil* art. 1290-1300.

CONTROLLINGUL - SISTEM DE AVERTIZARE TIMPURIE A CRIZELOR DIN ORGANIZAȚIE

CONTROLLING - AN EARLY WARNING SYSTEM FOR ORGANISATIONAL CRISES

HLACIUC Elena, dr., prof. univ.
Universitatea Ștefan cel Mare, România
elenah@seap.usv.ro
AILOAIEI Rodica, drd., Școala Doctorală
Universitatea Ștefan cel Mare, România
ailoaiiei_rodica@yahoo.com
MĂCIUCĂ Geanina, dr.
Universitatea Ștefan cel Mare, România
geaninsth@yahoo.com

Abstract. *The action to improve managerial accounting must be directed towards its transformation from a record that registers and reports past events, and that has a reduced informative power, into a necessary management tool for prompt and accurate information. This improvement requires a professional tool that provides assistance to the management, called **controlling**.*

Controlling provides the management of the organisation with information on the health of the business and helps making strategic and tactical decisions. In addition, controlling allows for the creation of early warning systems that alert when certain limits are exceeded (such as costs, periods of time, etc.) and allow for the development of protective scenarios."

Controlling is contributing, through the support provided to the management of the organisation, to the creation, preservation, and affirmation of its capacity for action.

Keywords: *controlling, controller, managerial accounting, information, performance.*

Introducere. Noțiunea de controlling în practica societăților s-a dezvoltat foarte tare în ultimii două zeci de ani (*în special în spațiul german*) și a devenit parte componentă în conducerea organizațiilor moderne.

În România, dacă navigăm pe site-uri de recrutare vom vedea că, în multe companii unde este prezentă funcția de controlling, în atribuțiile acesteia intră mai mult sarcini de raportare contabilă decât de analiză (*ne referim la atribuțiile prevăzute în fișa postului*). În unele sunt precizate ca atribuții chiar și raportarea financiară (adică, întocmirea situațiilor financiare) sau chiar probleme financiare (*cum ar fi, urmărirea clienților, furnizorilor*). Acest lucru este valabil doar pentru entitățile mici care nu au prevăzut în organigramă un asemenea departament de analiză și planificare iar, aceste nevoi sunt transmise serviciului de contabilitate, care există deja. Altfel, stă situația în companiile mari, unde este necesară implementarea sistemului de controlling, sistem dedicat managementului care să-i ajute să „traducă” rezultatele companiei și să-și planifice obiectivele, având informații clare și adevărate la dispoziție. „Sarcina controllerului nu este să asigure corectitudinea rezultatelor ci, interpretarea lor” menționa un senior controller într-un articol².

Principalul obiectiv al acestei lucrări este de a informa cititorii (*atât studenții aflați în diferite stadii de studiu -licență, master, doctorat, cât și managerii care doresc să conducă eficient și durabil o afacere*) cu privire la acest concept. În vederea obiectivului amintit ne-am bazat pe documentare, analiză și sinteza informațiilor.

² http://www.e-controlling.ro/articles_24_Controllingul---atunci-si-acum-.html

Pentru a cunoaște acest fenomen „controlling-ul”, este necesar a-i cunoaște istoria. Ca și evoluție, în 1880 a fost prezentat pentru prima dată, în literatura de specialitate controllerul firmei „Atchinson, Topeka and Santa Fe Railroad Company”. Apoi, în anul 1882, „General Electric Company” a fost prima mare organizație care avea în organigramă un post de controller. Cu toate acestea, controlling-ul a rămas un domeniu necunoscut până în 1920. În anul 1931, controllerii au înființat „The Controller's Institute of America”, și tot atunci, apare prima ediție a ziarului „The Controller”. În această perioadă, funcția de controlling este prezentă în mai toate organizațiile americane. Anii '50 sunt dedicați apariției controlling-ului în Europa, mai exact în organizațiile franceze și engleze. Abia în anii '60 este cunoscut și în Germania unde este implementat în mai toate domeniile. După 1990, sistemul de controlling este recunoscut ca suport de susținere a managementului firmelor din Ungaria și Polonia.

De ce controlling? Atât în teorie, cât și în practică există diferențe majore de opinie în ceea ce privește termenul de controlling. Pentru a înțelege mai bine acest termen vom pleca de la o noțiune simplă care se numește informație. *Informația ca produs al gândirii omului poate fi ușor transportabilă și poate fi ușor transmisă fără pierderi*³. Deoarece surprinde o realitate, informația este valabilă timp îndelungat. O informație bine documentată poate înlocui materie, energie, dar și o altă informație. Conducerea oricărei organizații are nevoie de informații, iar acele informații le sunt oferite permanent de controlling.

Există mai multe argumente în favoarea *integrării* abordărilor conceptuale privind controlling-ul ca și servicii pentru management. În ceea ce privește abordarea conceptuală este necesară o integrare a cunoștințelor relevante din punctul de vedere al controlling-ului, de economie a întreprinderii, de sociologie și de psihologie, ceea ce conduce la o abordare chiar *interdisciplinară*.

Conceptul de controlling. Numeroasele definiții, ca cele enumerate în continuare, demonstrează încercările făcute în literatură, de a integra mai multe aspecte ale controlling-ului.

„Controlling-ul reprezintă întregul proces de stabilire a obiectivelor, de planificare și de control în domeniile financiar și operațional. Controllerii oferă managementului servicii complementare de administrarea afacerilor în vederea planificării orientate spre obiectiv și control, și poartă astfel responsabilitatea comună cu managementul pentru atingerea obiectivelor”. (*International Group of Controlling (IGC) -Das controller leitbild, Stuttgart, 2005, pp.56*).

”Controlling-ul este procesul prin care managerii se asigură că resursele sunt alocate și utilizate eficace și eficient în vederea îndeplinirii obiectivelor organizației”. (*Anthony, Robert-Sisteme de planificare și control, Boston, 1965, pp.17*).

Link și alții, vorbesc despre „coparticipare la conducere” atunci când controlling-ul participă, prin consultanță și discuții la procesul decizional al managementului⁴.

Ca noțiune, cuvântul „controlling” derivă din *verbul englezesc „to control”* care are diferite sensuri, cum ar fi:

- 1) a dirija, a comanda, a conduce, a ghida;
- 2) a regulariza, a regla, a deservi;
- 3) a controla, a verifica;

³ Rolf Eschenbach și Helmut Siller. *Controlling profesional, Concepte și instrumente*, București: Economică, 2014-Recenzie a prof. univ. dr. Constantin Roman de la ASE București în prefața lucrării.

⁴ Link, Jörg, Gerth, Norbert, Voßbech, Eckart. *Marketing-controlling*, München, 2000, p.11.

4) a stăpâni, a supraveghea;

5) a planifica.

Aceasta, explică deja, de ce conceptul modern de controlling are atâtea fațete. Dar, Wikipedia punctează corect: controlling-ul vine de la englezescul: *a regla, a conduce și nu, a controla*.

Din abordările menționate mai sus, se pot contura o multitudine de caracteristici, care formează **controlling-ul integrat** (fig. nr.1).

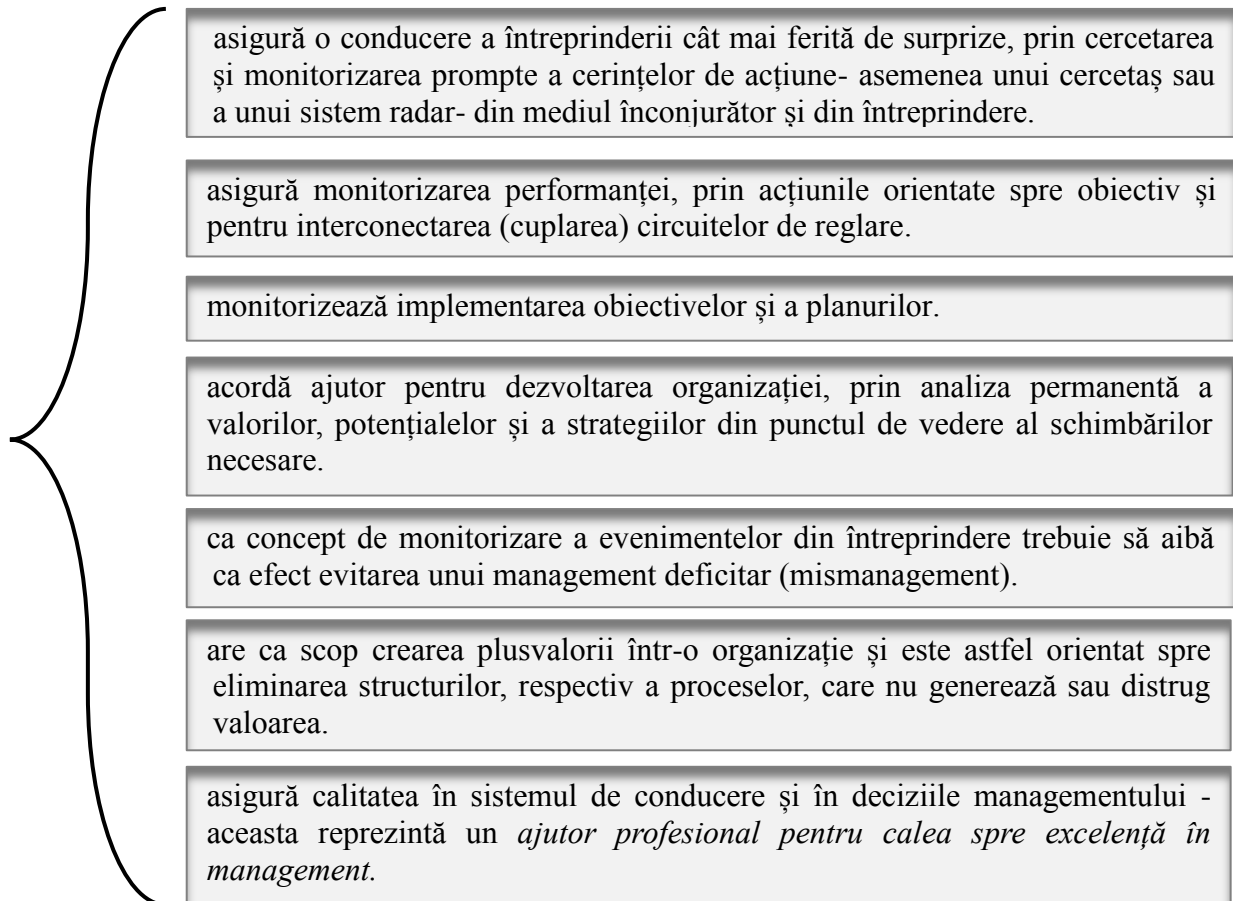


Figura nr.1. Controlling-ul integrat

Sursa: *elaborare proprie*

Controllerul profesionist are de jucat față de management și de angajați rolurile de navigator (*în direcția îndeplinirii obiectivelor*), inovator (*în direcția unei rezolvări sustenabile a problemelor*) și de moderator, în procesul de comunicare și de rezolvare a problemelor.

Specifice pentru controlling sunt *preocuparea pentru transparența* analizelor, considerațiilor și evaluărilor situațiilor și *perspectiva economică* asupra unor probleme, situații și inițiative din organizație. Prin evaluarea situațiilor se pot evita din timp multe abateri, nereguli din organizații.

Controlling-ul acționează conform unor principii de bază transparente ale profesiei. Legătura permanentă dintre management și controlling duce la o diviziune a muncii între acești doi, manager și controller. Managerii au responsabilitatea de a obține informații rezultate în cadrul întreprinderi, iar controllerii au responsabilitatea de a asigura transparența în ceea ce privește rezultatele, strategiile, procesele și bugetele. De altfel, cei doi se completează reciproc (tab. nr.1).

Tabelul 1. Diviziunea muncii între management și controlling

Conducere (management)	Controlling
Este căpitanul care acceptă controlling-ul ca partener cu responsabilitate managerială.	Activează ca cercetaș, monitor și consultant intern.
Caută perspectivele și vederea de ansamblu cu privire la alternativele de acțiune.	Caută informații în vederea pregătirii deciziilor conducerii și le prelucrează.
Vrea să îndeplinească obiective și să realizeze planuri.	Analizează condițiile de realizare a planului.
Stabilește norme, strategii obiective bugetare și măsuri de realizare.	Supraveghează și coordonează procesele de planificare și implementare.
Adaptează norme, strategii, obiective și măsuri la schimbările mediului înconjurător.	Informează conducerea cu privire la oportunitățile, riscurile posibile, abateri sau modificări din mediul înconjurător și din organizație.
Stabilește măsuri de reglare în cazul abaterilor de la obiectiv.	Informează conducerea cu privire la valoarea și cauzele abaterilor de la obiectiv.

Sursa: elaborat după Eschenmbach, R., Siller, H., Controlling profesional, p.86

O diviziune a atribuțiilor nu poate fi realizată clar în practică, aceasta demonstrează că, acțiunea de controlling reprezintă și presupune o comunicare permanentă între cei doi parteneri. Un controller pleacă de la ideea că rezultatele pregătite de contabilitate sunt corecte și complete și corespund realității, iar procedurile și politicile contabile sunt respectate. În cadrul departamentului de controlling se urmăresc rezultatele întregii organizații, pe fiecare activitate, pe departamente, pe produse și pe servicii. Rezultatele înseamnă tot: *costuri, vânzări, productivitate, marje comerciale, profit net, profit operațional*⁵. Controllerul dispune de toate instrumentele necesare să-i explice managerului **performanța firmei din punctul de vedere al celor 3E: economie (rentabilitate), eficiență și eficacitate**. Altfel spus, controlling-ul compară tot ce s-a consumat cu ce s-a obținut și în urma analizei poate recomanda variante de optimizare.

O altă particularitate, care vizează controlling-ul este implicarea sa în planificarea acțiunilor viitoare. Pe baza concluziilor trase în analiza rezultatelor, controllerii dispun de suficiente cunoștințe pentru a face estimări pe termen lung, așa cum vom vedea în „Persoana controllerului”.

Persoana controllerului. Calitatea și modul în care sunt îndeplinite atribuțiile ce le revin celor cu funcții în controlling depind în mare măsură de persoana controllerului. Pe de-o parte persoanele influențează activitatea de controlling. Pe de altă parte, și profesia influențează persoana (*ca purtătoare de atribuții*). Practica arată amploarea atribuțiilor controlling-ului, atât din punct de vedere al cerințelor firmelor aflate în căutarea de controlleri, cât și din punct de vedere al profilului competențelor profesionale ale controllerilor căutați. Pentru această profesie nu mai sunt suficiente doar competențe de specialitate. Sunt necesare de calitate, un plus, așa cum este prezentat în „tabloul” sintetizat în fig.nr.2.

⁵ *Profitabilitatea operațională este explicată dincolo de cifre, prin argumentele care țin de poziția firmei pe piață, de cerere și ofertă, de ciclul de viață al produselor.*

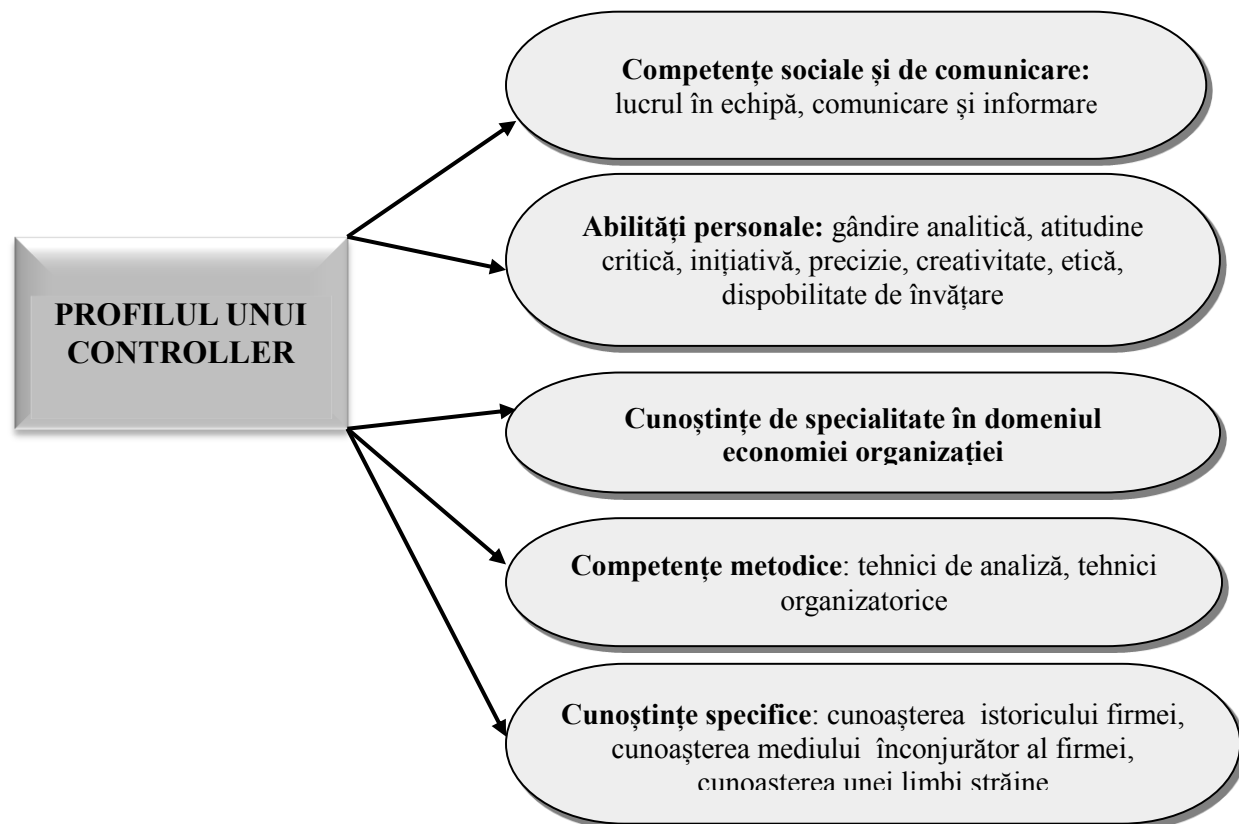


Figura nr. 3. Profilul unui controller

Sursa: *elaborare proprie*

De menționat este faptul că, în nicio situație concretă nu vor fi căutate toate competențele și aptitudinile enumerate. La fel ca întreprinderile sau ca produsele, controllerii au nevoie și chiar au un USP (Unique Selling Proposition)⁶.

Obiectivele și principiile controlling-ului. Controlling-ul, prin suportul acordat conducerii firmei, își aduce aportul la formarea, păstrarea și afirmarea capacității de acțiune. Această contribuție ar putea avea următoarele forme:

- ✓ **capacitatea de anticipare:** controlling-ul trebuie să avertizeze timpuriu posibile modificări viitoare ale mediului înconjurător (*ne referim la competitori, piață etc.*);
- ✓ **capacitatea de adaptare:** controlling-ul trebuie să fie disponibil cu informații corecte și actuale ce privesc modificările apărute deja în mediul înconjurător;
- ✓ **capacitatea de coordonare:** controlling-ul trebuie să asigure coordonarea între obiectivele și acțiunile din subsistemele unei entități,
- ✓ **capacitatea de realizare a planurilor:** controlling-ul trebuie să asigure implementarea planurilor strategice, respectiv operative.

În scopul atingerii obiectivelor, controllerii trebuie să acorde atenție unor principii de comportament și profesionale. Pentru numeroase discipline există anumite principii sau standarde.

Cui se adresează controlling-ul? În ultimele decenii, controlling-ul s-a putut stabili în

⁶ **Unique selling proposition** reprezintă o caracteristică unică, ce-i individualizează ca persoane pe controlleri și care este concret descriabilă, prin intermediul structurii punctelor tari și slabe, a aptitudinilor și competențelor.

aproape toate domeniile. Departamentele de controlling nu se regăsesc numai în societățile industriale clasice, ci și în firmele de comerț, prestatorii de servicii financiare sau în administrația publică, chiar și în instituțiile sanitare. Unele organizații non-profit din Germania dețin un departament de controlling.

Contabilitatea - sursă de informare a controllerilor. Planificarea în cadrul organizației și sistemul de raportare pe baza datelor contabile reprezintă unele dintre cele mai importante domenii de activitate ale controlling-ului. Contabilitatea este instrumentul primar de informare al controllerului. În contabilitatea firmelor ne confruntăm cu câteva probleme clasice:

- ✓ contabilitatea este orientată după registrele contabile;
- ✓ ea servește la justificări ulterioare și mai puțin la susținerea deciziilor;
- ✓ aceasta nu oferă informații referitoare la nevoi;
- ✓ calculul costurilor se situează pe primul loc, în timp ce calculul produselor, precum și calculul veniturilor sunt situate pe locul doi.

Soluția la această problemă este transformarea contabilității într-o contabilitate orientată spre conducere, respectiv, contabilitate managerială.

Spre deosebire de contabilitatea clasică, contabilitatea managerială susține deciziile conducerii și nu se limitează la documentația activității trecute⁷. Pentru obținerea informațiilor necesare susținerii proceselor de planificare, comandă și control este importantă structurarea corespunzătoare a contabilității manageriale. Astfel, o contabilitate managerială eficientă cuprinde următoarele componente⁸:

- ✓ contabilitatea costurilor și a randamentului orientate spre conducere;
- ✓ contabilitatea investițiilor;
- ✓ contabilitatea financiară.

Din această structură se poate distinge o împărțire a contabilității în **contabilitate externă**, care ilustrează în primul rând procedurile financiare care se derulează între firmă și mediul său, și o **contabilitate internă** care pe lângă înregistrarea, reprezentarea și planificarea bunurilor, are în vedere supravegherea rentabilității.

Față de separarea dintre contabilitatea externă și scopurile interne de informare (*necesară și logică de altfel*), în ultimii ani s-a dezvoltat o tendință în sens invers: contabilitatea externă și cea internă se dezvoltă împreună. Aceasta deoarece, armonizarea contabilității interne și externe este orientată spre prevederile contabile internaționale, de globalizarea piețelor de mărfuri și servicii, precum și opiniile referitoare la rentabilitate și politica firmelor orientată din ce în ce mai mult spre piețele de capital⁹. Măsurile ce vizează această adaptare depind de strategiile individuale de standardizare ale firmei.

Concluzii. Procesul decizional al managementului este din ce în ce mai complex în momentul de față, caracterizat de varietatea din ce în ce mai mare a produselor, cicluri de viață mai scurte a produselor, schimbări mai rapide ale tehnologiei și un număr mai mare a piețelor de desfacere. În aceste condiții, o firmă nu poate evolua fără un sistem de controlling eficient.

⁷ Tulvinschi, Mihaela, Universitatea „Ștefan cel Mare”, Suceava, *Costurile relevante pentru decizie într-un sistem de controlling eficient*. Revista Economie teoretică și aplicată. Volumul XVII (2010), No. 5(546), pp. 27-37

⁸ Horvath, Peter & Parteners. *Controlling. Sisteme eficiente de creștere a performanței firmei*. București: Editura C.H. Beck, 2009, pp.79.

⁹ Horvath, Peter & Parteners. *Op. citată*, p.34.

Controllingul nu se referă la caracteristicile afacerii, ci la concordanța dintre activitățile planificate și progresul implementării lor, folosind suportul financiar și contabil al organizației. Rolurile pe care le au controllerii în organizație (*navigator* în îndeplinirea obiectivelor, *inovator* în rezolvarea problemelor și *moderator* în comunicarea problemelor) contribuie la bunul mers în organizație iar preocuparea pentru transparența analizelor și evaluarea situațiilor au ca rezolvare în evitarea crizelor (*și aici ne referim de la simple abateri până la probleme grave care duc organizația la eșec*).

În lucrarea prezentată, am abordat câteva aspecte din „bazele controlling-ului” începând cu definirea controlling-ului în viziunea unor autori, rolul controlling-ului în organizație, calitățile persoanei-controller, obiectivele unui controlling, cui se adresează controlling-ul (*în ce domenii poate fi aplicat*), și nu în ultimul rând, instrumentul primar de informare - contabilitatea.

Referințe bibliografice:

1. ALEXA, V. *Controlling-ul în mediul de afaceri internațional*. Timișoara: Editura Mirton, 2012.
2. ESCHENBACH, ROLF, SILLER, HELMUT. *Controlling profesional. Concepte și instrumente*. București: Editura Economică, 2014.
3. ESCHENBACH, Rolf/Kreuzer, Christian/Kriegler-Lenz, Antonie/Haschka, Anita/Kast, Judith. *Controlling macht Schule!*, Eisenstadt, 2007.
4. HORVATH, PETER & Parteners. *Controlling. Sisteme eficiente de creștere a performanței firmei*. București: Editura C.H. Beck, 2009;
http://www.e-controlling.ro/articles_24_Controllingul---atunci-si-acum-.html
5. LINK, JÖRG/GERTH, NORBERT/VOßBECH, ECKART, *Marketing-controlling*, München, 2000.
6. TULVINSCHI, M. *Costurile relevante pentru decizie într-un sistem de controlling eficient*. În: Revista Economie teoretică și aplicată, Volumul XVII (2010), No. 5(546), pp. 27-37, descărcat de pe adresa <http://www.ectap.ro/relevant-costs-for-decision-in-an-effective-controlling-system-mihaela-tulvinschi/a466/>
7. WEBER, JÜREGEN/SCHÄFFER, UTZ - *Einführung in controlling*, ediția a 12-a, Stuttgart, 2008.
http://www.e-controlling.ro/articles_24_Controllingul---atunci-si-acum-.html
8. <http://www.amcor.ro/menu/Comisii-profesionale/Professional-Corner/Sistemul-de-Controlling-Matematika-afacerii.html>
9. <http://www.businessdictionary.com/definition/controlling.html>
10. <https://ro.wikipedia.org/wiki/Controlling>
11. <http://www.dailybusiness.ro/stiri-companii/controlling-sisteme-eficiente-de-crestere-a-performantei-firmei-4754/>
12. <http://www.icv-controlling.com/enews>
13. https://www.igc-controlling.org/fileadmin/pdf/technical_terms_e.pdf
14. <http://www.controllerakademie.de/>

ABORDĂRI PRIVIND ACTIVITATEA ȘI CONTROLUL DE GESTIUNE ÎN INSTITUȚIILE MEDICO-SANITARE PUBLICE

APPROACHES ON THE ACTIVITY AND MANAGEMENT CONTROL IN PUBLIC MEDICAL – SANITARY INSTITUTIONS

ȚURCANU Viorel, dr. hab., prof. univ.
Academia de Studii Economice a Moldovei
vturcanu@mail.ru

FRUMUSACHI Ludmila, drd, Școala Doctorală,
Academia de Studii Economice a Moldovei
lfrumusachi@mail.ru

Abstract: *In consequence of health care reform in the Republic of Moldova and alignment with European standards, the management control has emerged as a necessity for managers of public medical – sanitary institutions to increase the established objectives and providing the highest quality medical services. However, we find timely the analysis of PMSI budget as the main instrument of management control, with the aim of finalizing development and execution of its peculiarities.*

Cuvinte-cheie: *medical - sanitary institutions, public funds, management control, budget, medical services, founder.*

Introducere. În Republica Moldova, începând 1 ianuarie 2004 au fost introduse asigurările obligatorii de asistență medicală. Implementarea acestora are următoarele avantaje: *calitatea mai bună a serviciilor medicale furnizate, flexibilitatea financiară, relația transparentă între contribuțiile plătite și serviciile medicale.* În urma reformei, instituțiile medicale bugetare au fost transformate în instituții medico-sanitare publice (IMSP), care sunt entități la autofinanțare, non-profit. La ținerea contabilității, IMSP se conduc de reglementările contabile: Legea contabilității, Standardele Naționale de Contabilitate, Planul general de conturi contabile, Politica de contabilitate, cu aplicarea sistemului contabil în partidă dublă. Ținându-se cont de specificul statutului juridic al IMSP, implementarea controlului de gestiune, care intervine la toate nivelurile de decizie este actual. Controlul de gestiune este considerat drept un sistem de informare, care captează și tratează în permanență informații trecute și prezente pentru măsurarea performanței instituției [12, p.177]. Instrumentul de bază al controlului de gestiune în IMSP este bugetul (devizul de venituri și cheltuieli). Bugetul este folosit pentru obținerea fondurilor, și de aceea nu se urmărește în primul rând o bună previziune a activității, ci mai degrabă obținerea unor sume cât mai mari de bani [2, p.257]

Rezultatele cercetării. Pentru o imagine de ansamblu referitor la instituțiile medico-sanitare publice din RM și rolul controlului de gestiune în acestea trebuie luate în considerare următoarele aspecte:

- ✓ participanții sistemului ocrotirii sănătății RM;
- ✓ sursele fondului asigurărilor obligatorii de asistență medicală;
- ✓ particularitățile sistemului contabil aplicat în instituțiile medicale;
- ✓ structura serviciilor medicale în dependență de sursa finanțării a IMSP;
- ✓ bugetul - un instrument de bază al controlului de gestiune în IMSP.

Componentele principale ai sistemului de ocrotire a sănătății sunt evidențiate în figura 1:

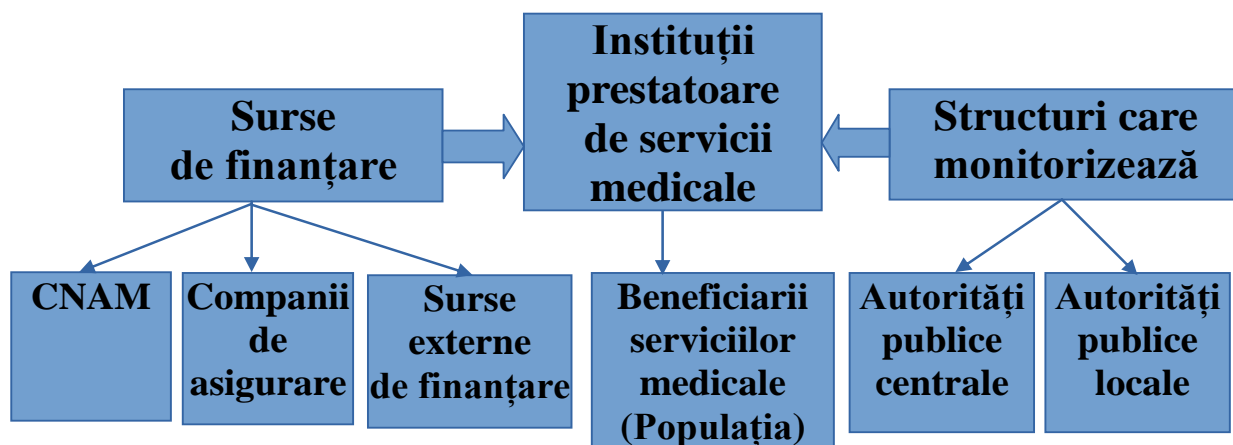


Figura 1. Participanți sistemului ocrotirii sănătății

Sursa: elaborat de autor

În sistemul asigurărilor obligatorii de asistență medicală din Republica Moldova consumatorii se divizează în persoane angajate și neangajate în câmpul muncii, ceea ce determină particularități specifice privind finanțarea sistemului. Resursele financiare destinate ocrotirii sănătății sunt colectate din mai multe surse: impozite generale directe și indirecte acumulate la bugetul de stat; impozite locale acumulate la bugetul autorităților publice locale; contribuțiile salariaților și angajatorilor; contribuțiile persoanelor cu libera practică acumulate la fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală; plăți directe a serviciilor medicale de către pacienți; fondurile asigurărilor medicale facultative.

În România, sistemul de sănătate public beneficiază în plus de așa venituri din contribuția de „claw-back” (taxa pe viciu) și din accizele pe tutun și băuturi alcoolice [3, p.3]

În conformitate cu art. 4 din Legea ocrotirii sănătății [4], instituțiile medico-sanitare, după forma de proprietate, pot fi publice sau private, cu excepția celor care, conform legislației în vigoare, nu pot fi decât publice (figura 2).

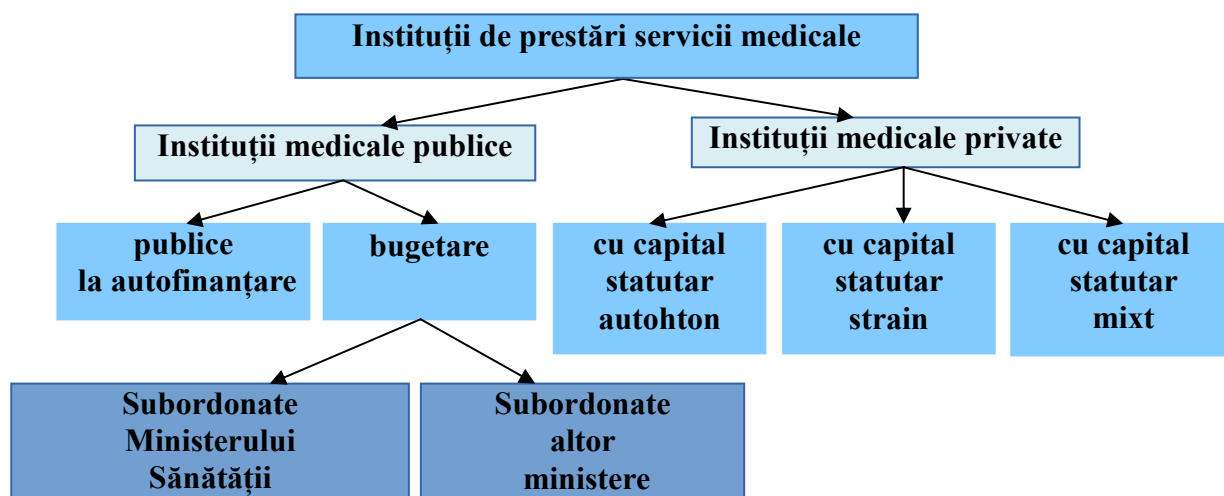


Figura 2. Clasificarea instituțiilor medicale după forma de proprietate

Sursa: elaborat de autor

În România, conform prevederilor Legii nr. 95 din 14.04.2006 privind reforma sănătății, după forma de proprietate instituțiile pot fi publice, private dar există și publice unde funcționează secții private spre deosebire de Republica Moldova.

Normele contabile și planurile de conturi contabile sunt un cadru și instrument al normalizării contabilității (figura 3).

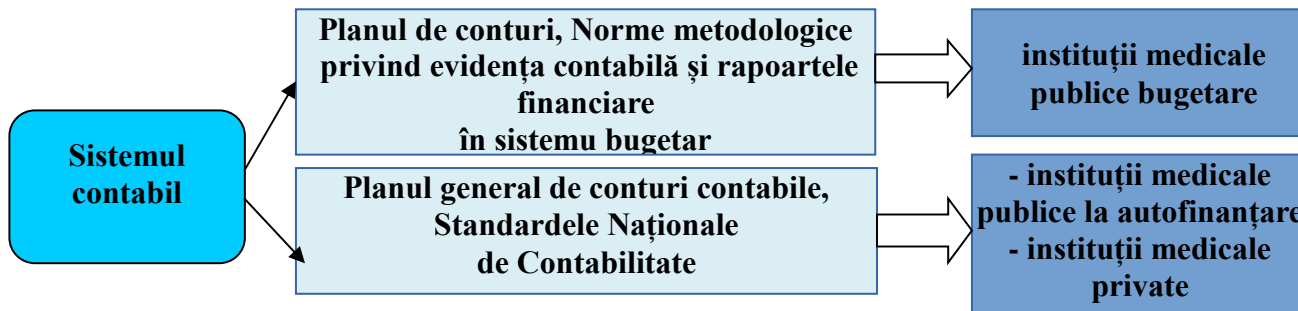


Figura 3. Aplicarea normelor contabile în instituțiile medicale în dependență de categoriile acestora

Sursa: elaborat de autor

Pentru îmbunătățirea contabilității serviciilor medicale este necesar soluționarea problemei în vederea clasificării serviciilor medicale prestate de către instituțiile medico-sanitare, care poate interpretată astfel (figura 4):

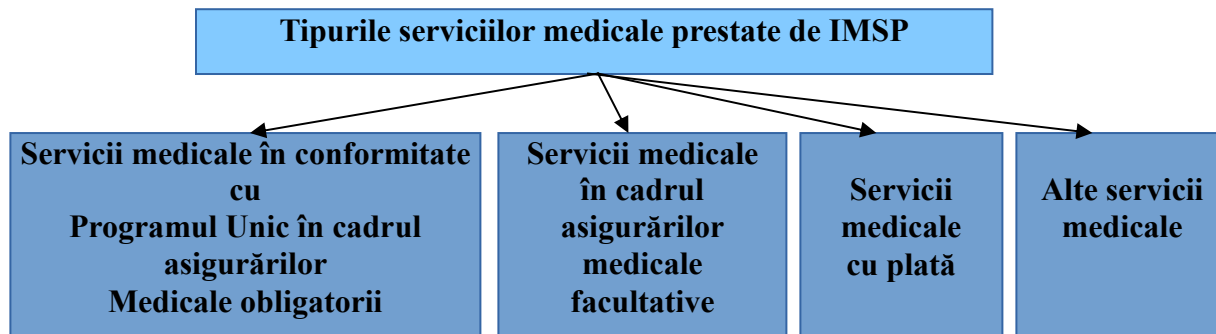


Figura 4. Clasificarea serviciilor medicale în dependență de sursa de finanțare

Sursa: elaborat de autor

În rezultatul studiilor, am observat că, normele legislative în vigoare nu stipulează exact controlul de gestiune în cadrul instituțiilor medico-sanitare publice; este reglementat doar controlul financiar care este executat de Curtea de Conturi.

Controlul de gestiune este privit ca un sistem de integrare, care îmbină reușit procesul de planificare (bugetare), control și previziune a obiectivelor entității, precum și procesul de luare a deciziilor manageriale și de stabilire a unor strategii de acțiune pe viitor

Un obiectiv principal, pe care îl are controlul de gestiune este, depistarea la timp a punctelor slabe cât și a celor puternice ale activității entităților, precum prevenirea riscurilor și oportunităților. Pentru aprecierea performanței activității IMSP, controlul de gestiune se realizează cu ajutorul unor instrumente, cum ar fi (figura 5):

Bugetul ca instrument al controlului de gestiune poate fi definit ca un plan care indică modul de alocare și consum de resurse și angajarea responsabilităților de către diferiți manageri [13, p.97].

Acesta permite compararea previziunilor la nivelul întregii activități cu realizările, permițând

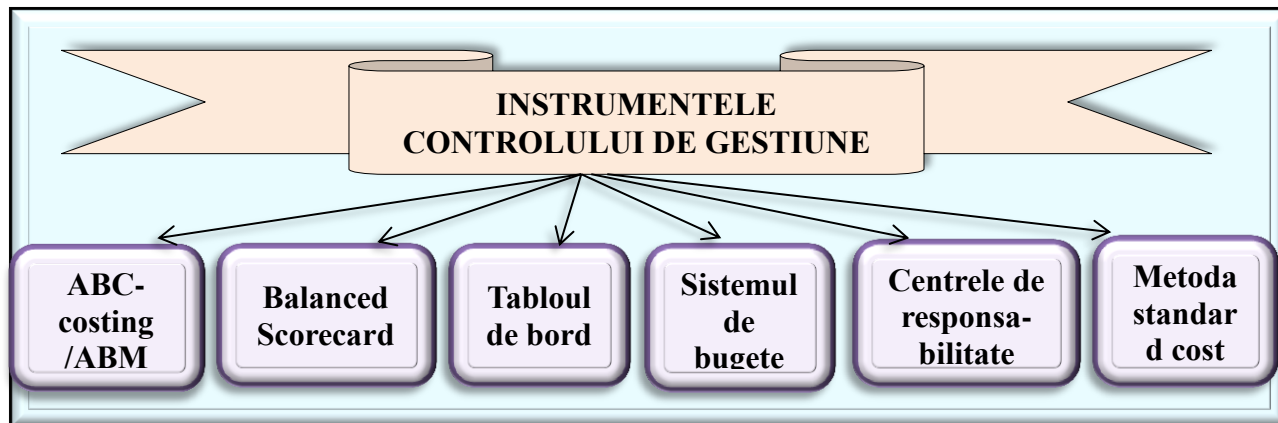


Figura 5. Instrumentele controlului de gestiune

Sursa: elaborat de autor

totodată calculul costului serviciilor medicale; abaterile constatate fac obiectul adoptării de noi decizii la nivel de management. Acesta permite compararea previziunilor la nivelul întregii activități cu realizările, permițând totodată calculul costului serviciilor medicale; abaterile constatate fac obiectul adoptării de noi decizii la nivel de management.

În cadrul instituțiilor medico - sanitare publice, conform ordinului Ministerului Sănătății nr.396/209 din 27.05.2015, bugetul (devizul de venituri și cheltuieli) din fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală este documentul în care este stabilit volumul veniturilor provenite din fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală (FAOAM), conform contractului de acordare a asistenței medicale (de prestare a serviciilor medicale) încheiat cu CNAM și destinația de utilizare a acestora.[10]

Elaborarea bugetului (devizul de venituri și cheltuieli) presupune parcurgerea mai multor etape și anume (figura 6).

Devizul de venituri și cheltuieli este format din trei compartimente și se întocmește în felul următor:

- ✓ „**Venituri**” - se completează conform contractului încheiat între IMSP și CNAM, pe tipuri de asistență medicală.
- ✓ „**Cheltuieli**” - se completează ținând cont de următoarele criterii:
 - în mod prioritar și necondiționat să acopere cheltuielile în volumul necesar pentru procurarea medicamentelor și consumabilelor, pentru alimentarea pacienților, achitarea salariilor, contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de AOAM.
 - în cazul în care, după acoperirea cheltuielilor prioritare și datoriilor, IMSP dispun de mijloace financiare nerepartizate, acestea pot fi planificate în deviz pentru procurarea obiectivelor de mică valoare și scurtă durată, inventarului moale, serviciilor de reparație curentă și procurarea aparatajului medical, altor mijloace fixe, serviciilor de reparație capitală.
- ✓ „**Soldurile bănești**” formate la conturile bancare ale IMSP din mijloacele FAOAM și neutilizate până la finele anului (31 decembrie), se indică în devizul anului următor în rubrica „Soldul la începutul anului”. Mijloacele date se includ în partea de cheltuieli în anul gestionar.

Una din probleme majore la crearea devizului IMSP, la articolul „*Medicamente și consumabile*” pot apărea divergențe deoarece conform „*metodologia de contractare a*

medicamentelor, consumabilelor și produselor para farmaceutice” aplicată de Agenția

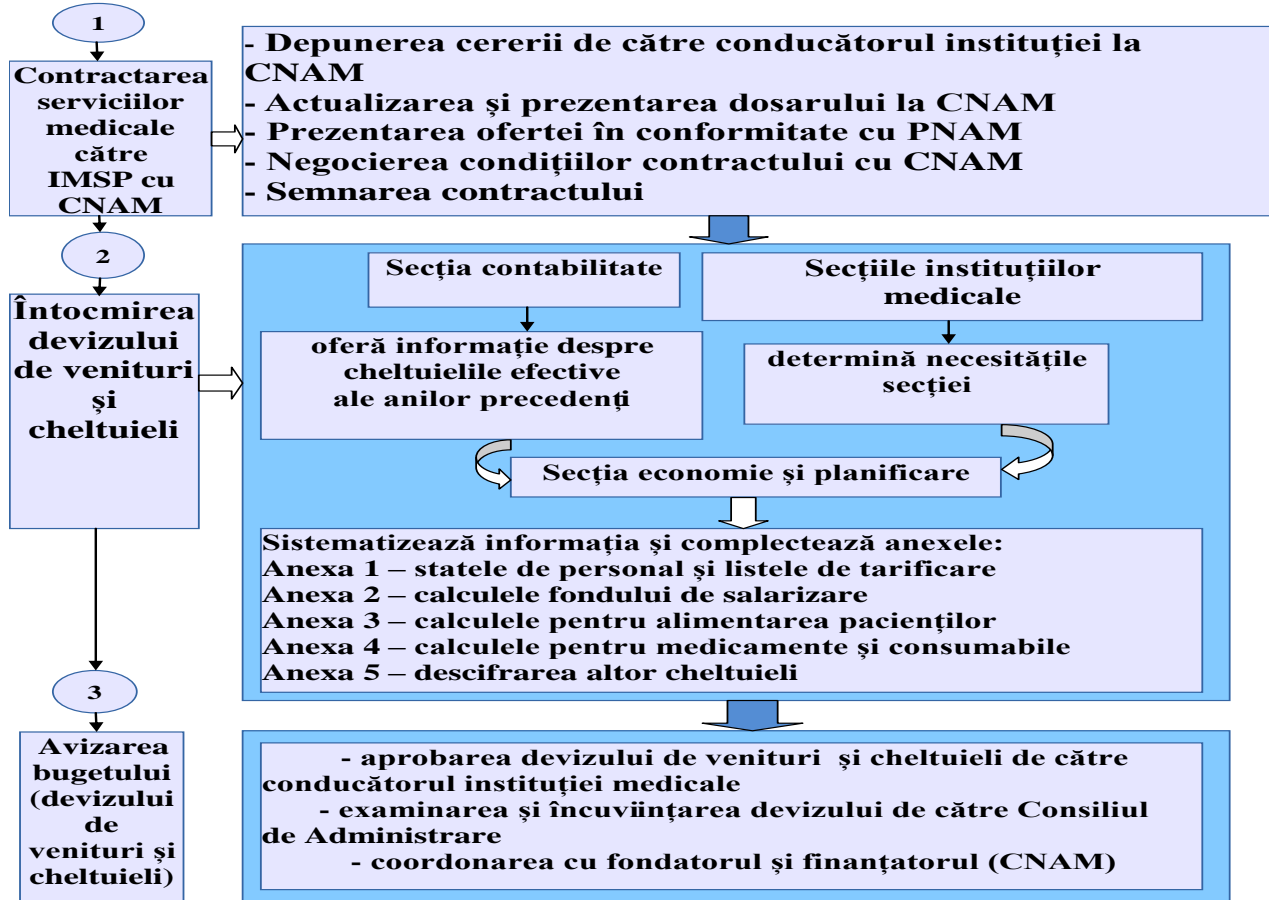


Figura 6. Etapele de elaborare a bugetului (devizul de venituri și cheltuieli)

Sursa: elaborat de autor

Medicamentului, la momentul înaintării listei privind necesitățile secțiilor către AM, în vederea includerii acestora ca obiect al licitațiilor publice și al contractelor de achiziționare pentru anul următor, nu se cunoaște suma care va fi contractată. Ca rezultat, suma contractată cu CNAM nu acoperă financiar contractele de achiziționare a medicamentelor, consumabilelor și produselor para farmaceutice.

Darea de seamă despre îndeplinirea devizului de venituri și cheltuieli (business-plan) din mijloacele FAOAM se întocmește conform formularului 1-16/d, aprobat prin Ordinul Ministerului Sănătății și CNAM nr.205/94-A din 19 martie 2015 și se prezintă CNAM (agenției teritoriale): *semestrial, până la data de 25 a lunii următoare de gestiune; anual, până la 10 februarie a anului următor.*

Concluzii: În IMSP din Republica Moldova, cât și România controlul de gestiune nu se aplică frecvent, cu toate că complexitatea activității IMSP necesită organizarea și exercitarea acestui control. Astfel elaborarea unui buget cât mai exact reprezintă un imperativ al procesului decizional.

Bugetului IMSP se elaborează în baza Normelor metodologice, conform devizului de venituri și cheltuieli, care se întocmește în termen de 10 zile după încheierea contractului cu CNAM, în baza datelor cu privire la volumul mijloacelor financiare acordate din FAOAM. Prestatorii de servicii medicale sunt obligați conform condițiilor contractuale la elaborarea bugetului să fie incluse strict numai acele venituri și cheltuieli care pot fi acoperite de contractul semnat. Modalitatea existentă de

planificare nu oferă posibilitatea asigurării entității cu date complete și reale privind necesarul de mijloace financiare pentru desfășurarea unei activități continuă, cu asigurarea acoperirii riscurilor.

În cadrul controlului de gestiune ar fi util ca managerii IMSP să aplice instrumente moderne cum ar fi tabloul de bord și Balanced Scorecard, ceea ce ar oferi informații mai complete și relevante în procesul decizional.

Luând în considerare experiența instituțiilor sanitare din România propunem:

✓ introducerea în sistemul public plus de venituri sub forma de taxa pe viciu „claw-back” din accizele pe tutun și băuturi alcoolice.

✓ contractul încheiat între fondator și IMSP să prevadă 4 categorii de indicatori de performanță și anume: *management al resurselor umane; utilizare a serviciilor; privind activitatea economico-financiară; indicatori de calitate*. Acești indicatori vor evalua eficiența și eficacitatea managementului instituției, în baza cărora se va măsura performanța realizată, iar în cazul nerealizării indicatorilor de performanță, contractul de management încetează.

Referințe bibliografice:

1. COPĂCEANU C. *Eficiența mecanismului de finanțare a sistemului ocrotirii sănătății în Republica Moldova*. Autoreferat la teză de doctor în economie, Chișinău, 2015. 31p.
2. IONAȘCU I., FILIP S., STERE M. *Control de gestiune*. București: Economică, 2006. 271 p.
3. ILIESCU ANA-MARIA. *Finanțarea sistemului de sănătate în România prin venituri publice*. Revista Management în sănătate nr. XVI/4/2012, p.3-5.
4. *Legea ocrotirii sănătății Republicii Moldova nr.411-XII din 28.03.1995*. În: Monitorul Oficial nr. 034 din 22.06.1995 cu modificările ulterioare.
5. *Legea nr.95 din 14 aprilie 2006 privind reforma în domeniul sănătății României*. În: Monitorul Oficial nr.372/28 din aprilie 2006.
6. *Legea contabilității României 82/1991*, actualizată în 2016;[www.contabil.manager.ro/legea-contabilității-actualizată](http://www.contabil.manager.ro/legea-contabilitatii-actualizata) (vizitat pe 10.03.2017)
7. *Legea cu privire la asigurarea obligatorie de asistență medicală*, nr. 1585-XIII din 27.02. 1998. Monitorul Oficial nr. 38-39 din 30.04.1998.
8. MIHAILA S. *Contabilitatea și controlul de gestiune la întreprinderile de prelucrare a cărnii*. Chișinău, Teză de doctor în economie, Chișinău, 2013. p.222.
9. *Ordinul Ministerului Sănătății nr.76 din 04.02.2015 cu privire la aprobarea regulamentului – cadru al instituțiilor medico-sanitare publice*. www.ms.gov.md (vizitat pe 01.02.2017)
10. *Ordinul Ministerului Sănătății nr.396/209 din 27.05.2015 cu privire la aprobarea normelor metodologice de formarea devizului de venituri și cheltuieli (business-plan) și gestiunea surselor financiare provenite din fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală de către instituțiile medico-sanitare publice încadrate în sistemul asigurării obligatorii de asistență medicală*. În: Monitorul Oficial nr.150-159 din 19.06.2015
11. TOMESCU C. *Inovația socială în serviciile de sănătate*. Revista Calitatea vieții, XX, nr.1-2, p.100-109
12. TABĂRĂ N. *Contabilitatea și controlul de gestiune*. Iași: Editura TipoMoldova, 2004. 265 p.
13. ȚURCANU V, MIHAILA S. *Contabilitatea de gestiune & Control de gestiune*. Chișinău: Editura ASEM, 2015, 231 p.
14. www.ms.ro/documente/contract%20management_390_834.doc

HARTA FLUXULUI DE VALOARE. INSTRUMENT MODERN DE ANALIZA A PIERDERILOR INTERNE VALUE STREAM MAPPING. MODERN TOOL FOR ANALYZING INTERNAL LOSSES

GROSU Veronica, dr., prof. univ.
Universitatea Ștefan cel Mare, România
veronicag@seap.usv.ro
LAURENȚIU Anisie, drd., Școala Doctorală,
Universitatea Ștefan cel Mare, România
alautentiu@gmail.com

Abstract. *Many production companies, distribution and trade does not address issues of productivity in terms of loss of business processes. Many of those does not develop business processes in terms of value perceived by the customer.*

Economic entities must develop management models that provide solutions to questions like:

- *How to design our system cost?*
- *What forms takes process efficiency?*
- *What are and how to manage the constraints?*
- *What is the optimal amount of stock every sort-type-size product?*
- *What is the most important delays?*
- *What part of the process reveals scrap?*
- *What are the performance indicators of productivity?*

Keywords: *Value Stream Mapping, productivity, business processes, efficiency.*

Introducere. La începuturile anilor 80, Toyota a fost recunoscută ca fiind creatoarea unui nou sistem de producție ce reducea dramatic stocul de marfă, costurile de operare, îmbunătățește calitatea produselor și reducea timpul de livrare.

Sistemul implementat de către Toyota a suferit 40 de ani de încercări și eșecuri, fiind total diferit de sistemele tradiționale de producție și livrare. Deși SUA a fost inițial reticentă în a implementa filozofia Kaizen, totuși aceasta a răspuns acestui val îmbrățișând filozofia numită Lean Manufacturing.

Diferit de procesele comune acesteia (SMED, Poka - Yoke, Kanban, tragerea producției), aplicarea filozofiei Lean poate însemna diverse lucruri pentru cei care o implementează (manageri, supervizor, muncitori etc.)

Rezultatele cercetării. Tot timpul vor fi diferențe notabile între manierele în care diferite firme privesc procedurile de operare de bază, dar totuși există un anumit nivel comun fundamental de compatibilitate. Orice entitate are drept scop producerea și distribuirea bunurilor la prețuri acceptabile rămânând în același timp atentă la orice presiune competitivă apărută.

Întrebarea care se pune, este cum se introduc aceste schimbări necesare în maniera în care să eficientizeze procesele, dar să și implementeze un mecanism care să încurajeze directă participare a întregii forțe se muncă.

O firmă va dori permanent să facă față criteriilor de competitivitate cu utilaje mai bune sau cu un design modern al produselor, dar din păcate, aceste avantaje nu rezistă în timp. Totuși, încorporarea unui sistem superior de producție a generat în cel mai fericit caz un răspuns timid din partea competitorilor.

Dezavantajul sistemelor clasice este acela că este orientat spre a produce cantități mari de

produse. Pe parcursul vieții sistemelor acestea vor fi influențate tot mai mult de spații de stocare sofisticate, sisteme de manipulare noi, linii de producție tot mai complexe, toate acestea fiind implementate să răspundă la orice problemă ar apare.

O altă problemă o reprezintă costul cu munca. Utilizarea acestor sisteme complexe aduce cu ea și o creștere a așteptărilor referitoare la remunerare.

Kaizen este o filozofie îndreptată spre îmbunătățirea continuă a producției, distribuției sau a altor activități productive. *Scopul Kaizen* accede simpla îmbunătățire a productivității. Dacă este implementat corect, va umaniza spațiul de lucru, va elimina munca inefficientă oferind posibilitatea lucrătorilor să-și folosească abilitățile și creativitatea în a elimina pierderile și a eficientiza continuu procesele. Chiar dacă *Kaizen* este de regulă îndreptat către îmbunătățiri zilnice și de mică anvergură, cultura acestora va rezulta într-o modificare cumulativă la nivelul întregului business.

Obiectivul principal al oricărui efort de tip Lean ar trebui să determine organizația să fie mai atentă la cerințele clienților, dar în același timp, să-și reducă pierderile care vor mări costuri și implicit va reduce flexibilitatea¹⁰, tabelul 1.

Tabelul 1. Principii și unelte utilizate

Principii	Unelte utilizate
Organizarea spațiului de lucru	5-S, Visual Controls, U-Cell
Flux neîntrerupt	Producție de tip pull, Kanban, VSM
Schimbări insignifiante	SMED, 5-S
Procesare fără erori	Poka-Yoke, TPM

Sursa: elaborare proprie

În continuare, se prezintă descrierea uneltelor prezentate în tabelul de mai sus.

Metodologia 5S

Este o metodologie de organizare, curățenie și disciplină la locul de lucru, cu efecte benefice: creșterea siguranței și a productivității muncii, condiții mai bune de mentenanță, calitate mai bună, care include:

1S (Seiri) Sortare și Filtrare (*Organizare*);

2S (Seiton) Stabilizare (*Ordine*);

3S (Seiso) Strălucire (*Curățenie*);

4S (Seiketsu) Standardizare (*Respectare*);

5S (Shitsuke) Susținerea schimbării (*Auto-disciplină*)¹¹.

Kanban

Este un control al producției pe flux, prin *carduri, semne, containere, cutii, stocuri tampon*, care declanșează mișcarea pe fluxul de proces în aval a produselor între posturile de lucru¹².

Harta fluxului de valoare înseamnă reprezentarea grafică a fluxurilor de materiale, oameni și informații care duc la realizarea unei familii de produse. **Ea este o tehnică avansată de management operațional, care face legătura dintre fluxul de informații și fluxul de materiale, având ca scop identificarea pierderilor existente într-un sistem de afaceri bazat pe gândirea Lean**¹³.

Harta fluxului de valoare este o modalitate populară de identificare a deșeurilor în procesele unei companii – activitățile care nu adaugă valoare la produsul final.

¹⁰ John W. Davis, *Progressive Kaizen. The key to gaining a global competitive advantage*, CRC Press, 2011

¹¹ Masaaki Imai, *Gemba Kaizen: A Commonsense, Low-Cost Approach to Management*, Mcgraw-hill, 1997

¹² Masaaki Imai, *Gemba Kaizen: A. Op. cit.*

¹³ Roman L. Weil, Michael W. Maher, *Handbook of Cost Management*, John Wiley & Sons Inc, New York, 2005

Mai jos, este reprezentată harta fluxului de valoare, în vederea scoaterii în evidență a activităților creatoare de valoare (verde), cât și a pierderilor identificate într-un flux operațional (roșii), figura 1.

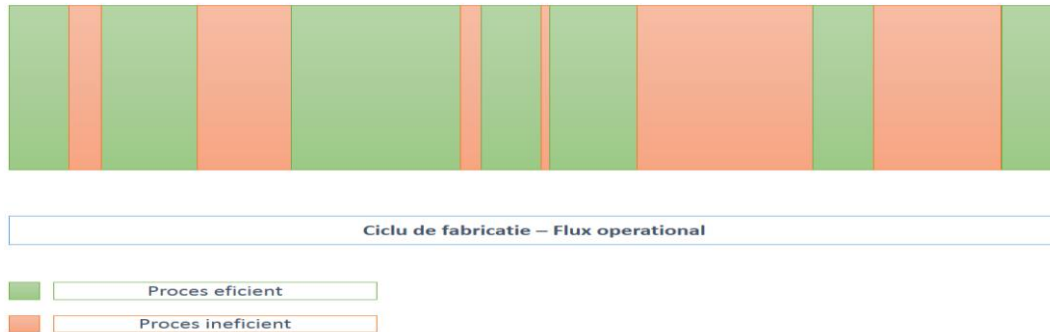


Figura 1. Ciclu de fabricație

Sursa: *elaborare proprie*

VALUE STREAM MAPPING este un procedeu pentru îmbunătățirea ciclurilor și a productivității prin separarea vizuală a activităților cu valoare adăugată de acele activități non-valorice. Procesul este destul de simplu de implementat și urmează următoarele etape:

1. Stabilirea tuturor etapelor proceselor;
2. Creionarea diagramelor procesului;
3. Evidențierea temporală a proceselor;
4. Identificarea proceselor ce nu adaugă valoare;
5. Studiarea acestora și găsirea de soluții pentru eliminare sau ameliorare.

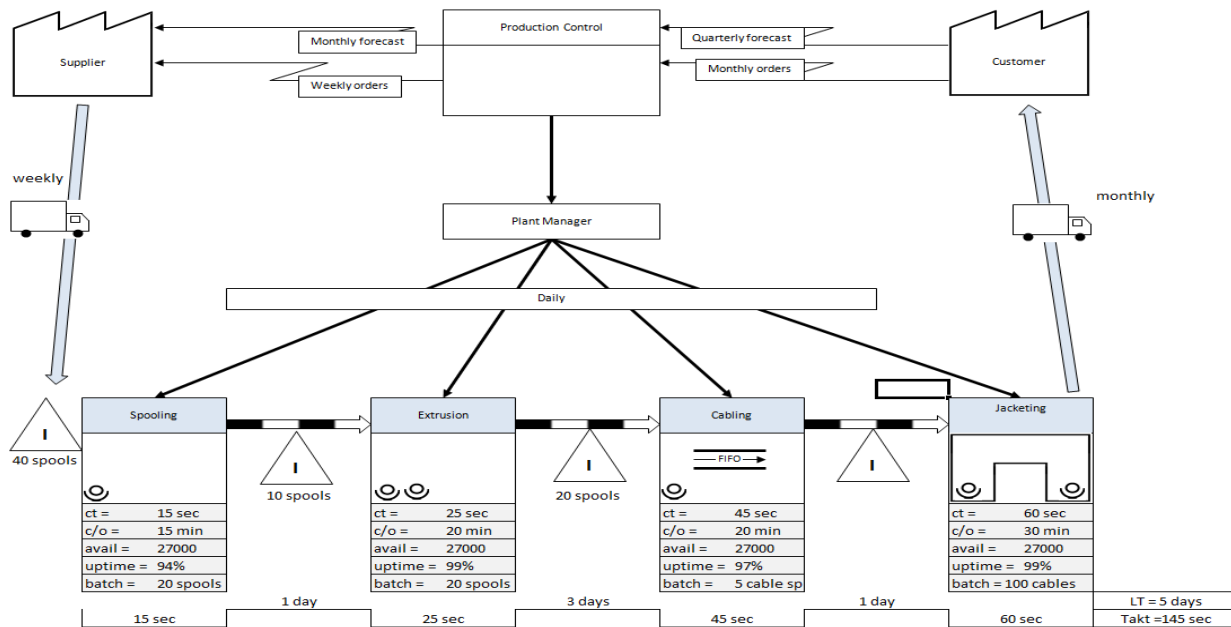


Figura 2. Value Stream Mapping

Sursa: preluat de pe <http://www.breezetrree.com/images/vsm-present-state.png>

SMED = Single Minute Exchange of Die¹⁴

Reprezintă timpul de schimbare de fabricație de la produsul de tip „A” la produsul de tip „B” la un anumit post de lucru - intervalul de timp de la ultima piesă bună de tip „A” până la prima piesă bună de tip „B”. Schimbarea de fabricație include mai multe componente:

- ✓ activitățile realizate propriu-zis pe echipamentul de lucru pentru înlocuirea unor dispozitive sau efectuarea unor reglaje;
- ✓ activitățile de pregătire pentru a putea face schimbarea de fabricație, reglajele la nivel de linie de producție.

Poka-Yoke (Error Proofing, Mistake Proofing) - zero defecte

Este un proces rezistența la eroare, implică o metodologie structurată de asigurare a calității și a lipsei de erori în mediul de producție, prin utilizarea de dispozitive și de metode care să nu permită transmiterea pe flux în aval a unor produse defecte sau neconforme. Totodată, un mecanism utilizat pentru a preveni apariția unei erori sau pentru a evidenția imediat producerea a unei erori.

One-piece Flow (Single-Piece Flow) – U-Cell¹⁵

Este un proces unitar sau tip de producție, care implică procesarea și mișcarea componentelor pe flux de la un post de lucru la următorul, bucată cu bucată. Se poate aplica și în servicii – *de exemplu*, se poate organiza procesul de tratare a unei cereri de despăgubire de la asigurator, pentru a realiza în flux continuu activitățile necesare de la primirea cererii și până la satisfacerea clientului. Situația opusă este producția în loturi, ceea ce înseamnă că pe fluxul de tratare a cererilor, un om execută o anumită operație pentru mai multe cereri, pe care apoi le transmite pe toate la un post următor pe fluxul de proces, unde se execută alte părți ale operațiilor necesare, și așa mai departe. La ieșirea de pe flux, vor fi satisfăcute cererile mai multor clienți, care vor fi așteptat pentru finalizarea întregului lot de cereri, nu numai pentru a lor. Procesul unitar se poate desfășura pe linii de producție sau în celule.

Muda – cele 7 pierderi

Pentru a determina și controla nivelul dorit al performanțelor cu care se realizează procesele într-o organizație, trebuie să pornim de la identificarea clară a celor trei tipuri de activități din orice întreprindere:

1. **Activități care adaugă valoare** – sunt acele activități care, din punctul de vedere al clientului, fac un produs sau un serviciu mai valoros;
2. **Activități care nu adaugă valoare** – sunt acele activități care, din punctul de vedere al clientului, nu fac un produs sau un serviciu mai valoros. Totuși, din punctul de vedere al furnizorului, nu toate activitățile care nu adaugă valoare pentru client pot fi complet eliminate; astfel, ele se pot împărți în:
 - ✓ activități care nu adaugă valoare, dar care sunt indispensabile (*produc pierderi evidente*)
 - ✓ activități care nu adaugă valoare și care sunt necesare (*produc pierderi ascunse*).

În general, cele șapte tipuri de pierderi stabilite în teoria Lean sunt:

1. **activitățile care consumă resurse fără să adauge valoare;**
2. **greșelile care trebuie corectate;**
3. **produsele sau serviciile realizate fără să fie cerute de cineva;**

¹⁴ John W. Davis, *Progressive Kaizen. The key to gaining a global competitive advantage*, CRC Press, 2011

¹⁵ John W. Davis, *Op. cit.*

4. operațiile inutile incluse în procesele de lucru;
5. mișcarea inutilă a materialelor și a oamenilor;
6. capacitatea disponibilă neutilizată – așteptarea cuiva sau a ceva atunci când cineva a cerut ceva;
7. produse sau servicii neconforme cu cerințele clientului;

Sistemul Kaizen/Lean care a apărut după mulți ani de încercări și erori a fost perceput ca opusul sistemului tradițional de satisfacere a nevoilor clienților. Tabelul de mai jos, denotă diferențele filozofice între cele două sisteme¹⁶.

Tabelul 2. Diferențe conceptuale de abordare

Sisteme clasice	Sistemul Lean
Părțile din fabrică lucrează independent	Părțile din fabrică lucrează la unison
Producția este „împinsă” în următoarea fază	Părțile sunt „trase” de către utilizator
Modificări majore de structură	Modificări minore de structură
Stocuri mari	Stocuri reduse la minim
Secțiunile sunt împânzite în toată entitatea	Secțiunile sunt compacte și flexibile
Atenția îndreptată înspre evitarea problemelor	Atenția îndreptată înspre rezolvarea problemelor
Motivare redusă pentru idei de îmbunătățire	Ideile de îmbunătățire sunt puternic încurajate
Costuri de operare ridicate	Costuri de operare extrem de competitive
Fluxurile operaționale oprite deseori	Fluxurile nu suferă întreruperi
Reguli sărace de organizare a spațiului de lucru	Organizare superioară a locului de muncă
Procese pline de erori	Procese îndreptate spre eliminarea erorilor

Sursa: *elaborare proprie*

Concluzii. Valoarea unui produs sau serviciu este dată de ceea ce este dispus clientul pentru el. Pornind de la această premisă, entitățile economice trebuie să conceapă modele de management care să ofere soluții eficiente de proiectare și urmărire a sistemului de costuri, să analizeze procesele economice și să le optimizeze atât prin prisma orizontului de timp cât și prin prisma fluxurilor valorice conținute. Astfel, harta fluxurilor valorice devine un instrument indispensabil pentru dezvoltarea viitoare a entității.

Referințe bibliografice:

1. JOHN W. DAVIS, *Progressive Kaizen. The key to gaining a global competitive advantage*, CRC Press, 2011.
2. MASA AKI IMAI, *Gemba Kaizen: A Commonsense, Low-Cost Approach to Management*, McGraw-hill, 1997.
3. ROMAN L. WEIL, MICHAEL W. MAHER, *Handbook of Cost Management*, John Wiley & Sons Inc, New York, 2005.
4. <http://www.breezetre.com/images/vsm-present-state.png>

¹⁶ John W. Davis, *Op.cit.*

RAPORTAREA FINANCIARĂ: REALITATEA REPUBLICII MOLDOVA ȘI PERSPECTIVE ALE INTEGRĂRII ÎN SPAȚIUL EUROPEAN

FINANCIAL REPORTING: THE REALITY AND FUTURE OF MOLDOVA INTEGRATION INTO THE EUROPEAN

LAZARI Liliana dr., conf. univ.
Academia de Studii Economice a Moldovei
lilianalazary@gmail.com
CUCOȘ Nelea, masterandă,
Școala Masterală de Excelență în Economie și Business
Academia de Studii Economice a Moldovei
nelea95@mail.ru

Astract: *This study will examine the importance and significance of the financial reporting that are performed by entities. Although financial situations may be very similar from one country to another, there are differences that might have been caused by a variety of social, economic and legal factors, as well as the fact that different countries when were setting the national provisions have considered the needs of different users of the financial statements. In this context, the research will focus on the financial reporting made by the entities of the Republic of Moldova, but also its perspectives on the integration into the European space and making appropriate changes in accounting regulation.*

Key words: *reporting, financial statements, users of information, quality of information requirements, National Accounting Standards, International Financial Reporting Standards.*

Întroducere. Societatea modernă nu mai poate fi concepută fără informație, aceasta devenind elementul primordial. Evoluțiile actuale ale societății moderne impun perfecționarea continuă a informației economico-financiare. Ea trebuie construită astfel încât să răspundă atât cerințelor conducerii pentru fundamentarea deciziilor, cât și nevoilor informaționale ale partenerilor entității.

Sistemul contabil al entității are menirea de a pregăti informația utilă elaborării situațiilor financiare. În condițiile actuale când informația pentru utilizatori este de o imensă valoare, pe prim plan se plasează informațiile prezentate de situațiile financiare. Unii autori consideră, că nu contabilitatea, dar raportarea financiară este „un limbaj al oamenilor de afaceri”. Nu întâmplător și Standardele Internaționale de Contabilitate au fost redenumite în Standarde Internaționale de Raportare Financiară. Iar în fiecare SNC și IFRS se prezintă modul de recunoaștere, evaluare și prezentare în situațiile financiare a fiecărui element patrimonial. Considerăm necesar de menționat, că întotdeauna au existat divergențe între conținutul situațiilor financiare din diferite țări, chiar și în cazurile când se consideră că contabilitatea se ține conform IFRS. Prin furnizarea și, ulterior utilizarea informațiilor din situațiile financiare se realizează obiectivul general al raportării financiare, deci de conținutul și calitatea acestora depinde fundamentarea deciziile economice ale utilizatorilor. Iar, obținerea unei imagini fidele asupra poziției și performanței financiare reprezintă obiectivul fundamental al contabilității.

Diversitatea sistemelor contabile în lume este un fapt ușor de constatat. Evoluția economică marcată de internaționalizarea piețelor și de activitatea întreprinderilor, mai ales creșterea investiției internaționale directe, va determina tot mai mult națiunile să apropie sistemele contabile. Această apropiere este cerută deja cu insistență de investitorii internaționali, care vor să compare, garantat și după criterii echivalente, oportunitățile plasării capitalului, mai ales că mai multe studii comparative au arătat că, după metodele diferite folosite de la o țară la alta, rezultatele aceleiași entități erau

sensibil diferite. Deși situațiile financiare pot părea similare de la o țară la alta, există diferențe care probabil au fost cauzate de o varietate de factori sociali, economici și juridici, precum și de faptul că diferite țări, în momentul stabilirii dispozițiilor naționale, au avut în vedere necesitățile unor utilizatori diferiți ai situațiilor financiare.

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate s-a angajat să reducă aceste diferențe, urmărind să armonizeze reglementările, standardele contabile și procedurile referitoare la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare. Acesta consideră că armonizarea se poate realiza cel mai bine punându-se accent pe întocmirea de situații financiare care să furnizeze informații utile pentru luarea deciziilor economice [1, pag. 4].

Consiliul consideră că situațiile financiare întocmite cu acest scop răspund nevoilor comune ale majorității utilizatorilor. În fapt, aproape toți utilizatorii iau decizii economice, de exemplu, pentru:

- ✓ a hotărî când să cumpere, să păstreze sau să vândă o investiție în capitalurile proprii.
- ✓ a evalua capacitatea de gestionare sau răspunderea conducerii.
- ✓ a evalua capacitatea entității de a-și plăti personalul și de a oferi alte beneficii angajaților săi.
- ✓ a evalua garanția pe care entitatea o poate oferi pentru creditele ce i-au fost acordate.
- ✓ a determina politicile fiscale.
- ✓ a determina profitul și dividendele care pot fi distribuite.
- ✓ a elabora și utiliza date statistice privind venitul național.
- ✓ a reglementa activitățile entităților.

Consiliul recunoaște totuși că guvernele pot stabili, în particular, dispoziții diferite sau suplimentare pentru scopurile proprii. Totuși, aceste dispoziții nu ar trebui să influențeze în niciun caz situațiile financiare publicate pentru a satisface interesele altor utilizatori, decât în măsura în care răspund și nevoilor acestora.

În acest context, cercetarea se va axa pe raportarea financiară efectuată de către entitățile Republicii Moldova, dar și perspectivele acesteea în legătură cu intergrarea în spațiul european.

Rezultatele cercetării. Noțiunea de raportare financiară este de obicei folosită în literatura contabilă americană, aceasta cuprinzând situațiile financiare și alte informații relevante despre activitatea economico-financiară a entității. O altă definiție întâlnită în literatura de specialitate americană este că raportarea financiară este procesul de producere a situațiilor care descriu statutul financiar al unei entități.

Remarcăm faptul că în RM nu se vorbește despre raportarea financiară ca o situație prezentată anterior, însă conform prevederilor SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [8], este vorba de un set de rapoarte care conțin informații privind poziția financiară, performanța financiară, modificările capitalului propriu și fluxurile de numerar ale entității pe o perioadă de gestiune. La fel, IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” [9] definește *situațiile financiare cu scop general* (numite „situații financiare”) sunt acelea menite să satisfacă nevoile utilizatorilor care nu sunt în situația de a impune unei entități să întocmească rapoarte adaptate nevoilor lor specifice de informații. Obiectivul raportării financiare cu scop general constituie baza *Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară* [1].

Practica de contabilitate urmează un parcurs de la culegerea datelor din documentele primare și pînă la sistematizarea informațiilor în situațiile financiare. Deci, raportarea financiară fiind

produsul final al muncii contabile care se prezintă utilizatorilor-clienți. Obținerea unei imagini fidele asupra poziției financiare, performanței și modificărilor poziției financiare reprezintă obiectivul fundamental al contabilității. În doctrina contabilă a ultimelor decenii raportarea financiară a evoluat sub diferite denumiri, precum: dări de seamă, rapoarte financiare, situații financiare. Însă, reprezentând sistematizarea informațiilor financiare de către contabilitate în scopul raportării. Denumirea de *situații financiare* este utilizată atât de Legea contabilității RM [6], de Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) [8], cât și de Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS 1) [9], și Directiva 2013/34/UE privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi.

Informațiile contabilității financiare se fac publice prin situațiile financiare a căror reglementare în Republica Moldova și în lume este una foarte strictă, având în vedere impactul asupra deciziilor pe care urmează să le ia utilizatorii. Caracteristicile calitative ale informațiilor financiare ajută la identificarea tipurilor de informații care pot fi utile pentru investitorii existenți și potențiali, împrumutători și alți creditori în deciziile pe care aceștia le iau cu privire la entitatea raportoare pe baza situațiilor financiare ale acesteia (informații financiare). În acest context, utilitatea informațiilor conținute în situațiile financiare depinde de următoarele caracteristici calitative prezentate în figura 1:

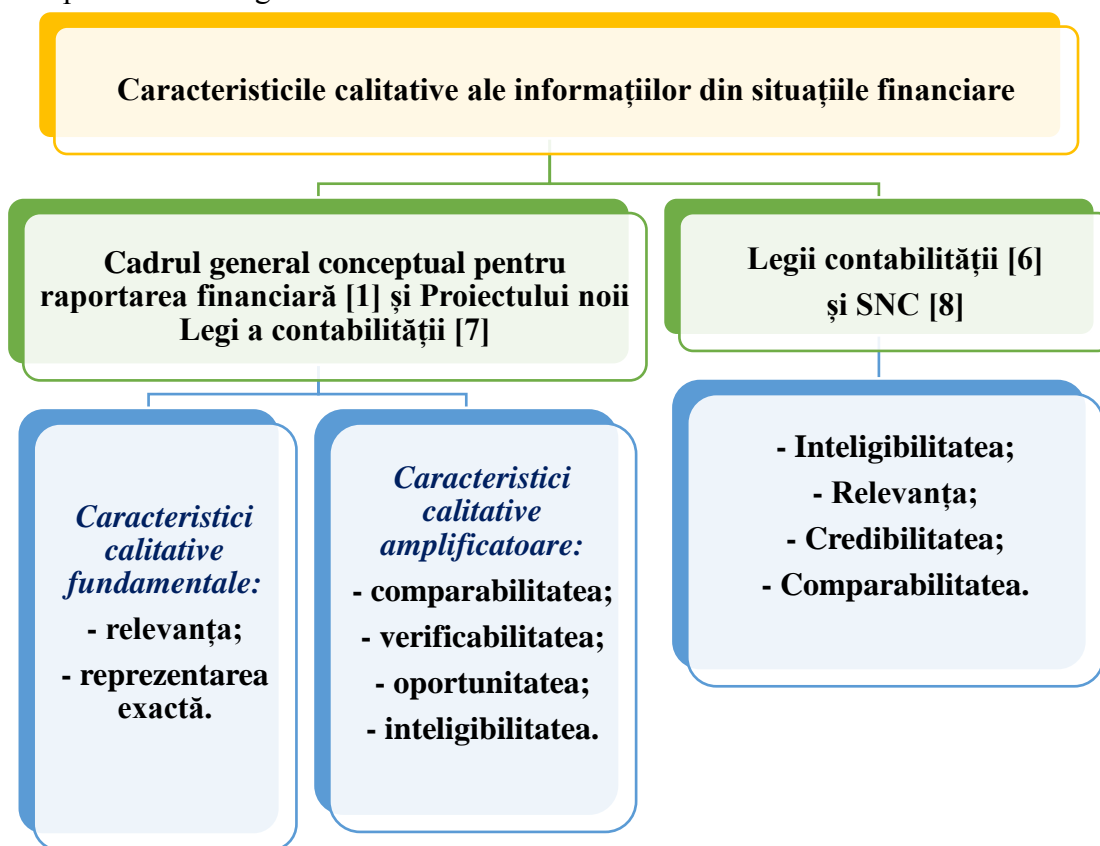


Figura 1. Caracteristicile calitative ale informațiilor din situațiile financiare

Sursa: elaborat de autori

Deci, caracteristicile calitative sunt atributele care determină utilitatea informației oferite de situațiile financiare, deaceia proiectul noii legi a contabilității presupune o apropiere a acestora de Cadrul general conceptual prin ierarhizarea pe două niveluri a caracteristicilor calitative. Distanța o

face nu doar ierarhizarea dar și includerea de noi cerințe precum: reprezentarea exactă, verificabilitatea, oportunitatea și excluderea credibilității.

În prezent, reglementarea situațiilor financiare în RM se face prin capitolul 5 „Situații financiare” al Legii contabilității [6], SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [8], IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” [9] – pentru entitățile de interes public și Ghidul metodologic de întocmire a situațiilor financiare.

În continuare, se vor expune aspectele generale privind obligativitatea întocmirii și prezentării situațiilor financiare în RM în funcție de cerințele reglementatorului prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1. Forme de prezentare a situațiilor financiare

Obligativitatea prezentării situațiilor financiare		Categoriile de entități	Formele situațiilor financiare	Reglementarea formularului
Fără prezentarea situațiilor financiare		Gospodăriile țărănești, Întreprinzătorii individuali, până la înregistrarea acestora ca contribuabili ai TVA și persoanele fizice care prestează servicii profesionale conform Indicațiilor metodice [6, art. 15 alin.1]	-	-
Cu prezentarea situațiilor financiare	Situații financiare simplificate	<p><i>Entitățile care corespunde următoarelor criterii pentru perioada de gestiune precedentă:</i> [6, art. 15 alin.2]</p> <p>a) Numărul mediu scriptic al salariiților nu depășește 9 persoane;</p> <p>b) Veniturile din vânzări nu depășesc 3 milioane lei;</p> <p>c) Valoarea contabilă totală a activelor la data raportării nu depășește 3 milioane lei</p> <p><i>Entitatea care are dreptul să prezinte situații financiare simplificate poate prezenta situații financiare complete.</i></p>	Situațiile financiare simplificate cuprind: - Bilanțul, - Situația de profit și pierdere, - Nota explicativă. [6, art. 29]	Conform formularelor stabilite în anexele la SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [8]
	Situații financiare complete	<p><i>Alte entități decât cele menționate mai sus, inclusiv</i> [6, art. 15 alin.3]:</p> <p>a) Entitățile în al căror capital social cota proprietarului persoană juridică, care nu este subiect al sectorului întreprinderilor mici și mijlocii, depășește-te 35%;</p> <p>b) Companiile fiduciare;</p> <p>c) Entitățile importatoare supuse accizelor;</p>	Situațiile financiare complete cuprind [6, art. 29]: - Bilanțul, - Situația de profit și pierdere, - Situația modificărilor capitalului propriu, - Situația fluxurilor de numerar, - Notele la situațiile financiare.	Conform formularelor stabilite în anexele la SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [8]

		<p>d) Organizațiile de microfinanțare, asociațiile de economii și împrumut și alți participanți la piața financiară nebancară;</p> <p>e) Casele de schimb valutar și lomardurile;</p> <p>f) Entitățile din domeniul jocurilor de noroc.</p>		
		<p><i>Entitățile de interes public</i> (care au o importanță deosebită pentru public datorită domeniului de activitate și care reprezintă o instituție financiară, un organism de plasament colectiv în valori mobiliare, o societate de asigurări, un fond nestatal de pensii, o societate comercială ale cărei acțiuni se cotează la bursa de valori) și alte entități care aplică IFRS [6, art. 4]</p>	<p>Un set complet de situații financiare include [9, IAS 1]:</p> <p>(a) o situație a poziției financiare la finalul perioadei;</p> <p>(b) o situație a profitului sau pierderii și altor elemente ale rezultatului global pe perioadă;</p> <p>(c) o situație a modificărilor capitalurilor proprii pe perioadă;</p> <p>(d) o situație a fluxurilor de trezorerie pe perioadă;</p> <p>(e) note cuprinzând politicile contabile semnificative și alte informații explicative;</p>	<p>Conform cerințelor stabilite de IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” [8]</p>
	Situații financiare	<i>Organizațiile necomerciale</i>	<p>Situațiile financiare cuprind:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) bilanțul; 2) situația de venituri și cheltuieli; 3) situația modificărilor surselor de finanțare; 4) notă explicativă. 	<p>Conform prevederilor Indicațiilor metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale</p>
Situații financiare	<i>Instituții bugetare (publice)</i>	<p>Conform Normelor metodologice privind evidența contabilă și raportarea financiară în sistemul bugetar</p>		

Sursa: elaborat de autori

Conform Proiectului Legii contabilității care se prezintă a fi aplicat din 1 ianuarie 2018 [7], ce transpune Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi și Regulamentul (CE) nr 1606/2002 al Parlamentului European și a Consiliului din

19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate, în elaborarea și prezentarea situațiilor financiare se vor include un sir de modificări atât ca conținut, structură dar și mod de prezentare pe categorii de entități. Ținem să menționăm că aceste modificări vor interveni la entitățile ce aplică contabilitatea în partidă dublă cu aplicarea Standardelor Naționale de Contabilitate, celelalte categorii de entități precum: entitățile de interes public și alte entități ce țin contabilitatea conform IFRS; instituțiile bugetare; organizațiile necomerciale necomerciale nu vor fi afectate de aceste modificări normative.

Noile reglementări aferente întocmirii și prezentării situațiilor financiare în RM sunt prezentate în tabelul 2.

Tabelul 2. Raportarea financiară prevăzută de Proiectul Legii Contabilității [7]

Obligativitatea prezentării situațiilor financiare		Categorii de entități	Formele situațiilor financiare	Notă
Fără prezentarea situațiilor financiare		Persoanele fizice care desfășoară activitate: - de întreprinzător, până la înregistrarea acestora în calitate de plătitori ai TVA, - independentă, - profesională în sectorul justiției și birourile înființate de aceștea.	- Țin contabilitatea în partidă simplă conform Indicațiilor metodice [7, art. 5 alin.6]	Are dreptul să țină contabilitatea în partidă dublă începând cu următoarea perioadă de gestiune [7, art. 5 alin.7]
Cu prezentarea situațiilor financiare	Situații financiare prescurtate	<i>Entitățile micro-</i> care la data raportării, nu depășește limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii: a) totalul activelor: 5 600 000 lei, b) veniturile din vânzări: 11 200 000 lei, c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune: 10 [7, art. 5 alin.1, art.4 alin. 1]	Situațiile financiare prescurtate includ [7, art. 21, al.2]: - Bilanțul prescurtat, - Situația de profit și pierdere prescurtată, - Nota explicativă.	Are dreptul să întocmească situații financiare simplificate sau complete [7, art. 5 alin.8]
	Situații financiare simplificate	<i>Entitățile mici-</i> care la data raportării, nu depășește limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii: a) totalul activelor: 63 600 000 lei, b) veniturile din vânzări: 127 200 000 lei, c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune: 50 [7, art. 5 alin.2, art.4 alin. 2]	Situațiile financiare simplificate cuprind [7, art. 21, alin.3]: - Bilanțul simplificat, - Situația de profit și pierdere, - Nota explicativă.	Are dreptul să întocmească situații financiare complete [7, art. 5 alin.9]
	Situații financiare	<i>Entitățile mijlocii</i> - care la data raportării, nu depășește limitele a cel puțin două dintre	Situațiile financiare complete cuprind	Conform formularelor stabilite în

	complete	următoarele trei criterii: a) totalul activelor: 318 000 000 lei, b) veniturile din vânzări: 636 000 000 lei, c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune: 250 <i>Entitățile mari-</i> care la data raportării, depășește limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii prezente pentru entitățile mijlocii. [7, art. 5 alin.3, art.4 alin. 3,4]	[7, art. 21, alin.4]: - Bilanțul, - Situația de profit și pierdere, - Situația modificărilor capitalului propriu, - Situația fluxurilor de numerar, - Notele la situațiile financiare.	anexele la SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [8]
		<i>Entitățile de interes public</i> (care au o a cărei valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, o instituție financiară, o societate de asigurări, un fond nestatal de pensii, o entitate mare care este o întreprindere de stat sau o societate pe acțiuni în care cota statului depășește 50% din capitalul social [7, art. 3, art.5, alin.4]	Un set complet de situații financiare conform IAS 1	Conform cerințelor stabilite de IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” [8]
	Situații financiare	Organizațiile necomerciale	Nu intervin modificări	
	Situații financiare	Instituții bugetare (publice)	Nu intervin modificări	

Sursa: elaborat de autori

Deci, structura și dimensiunile situațiilor financiare vor fi diferite, în funcție de încadrarea entității raportoare, iar noua Legea a contabilității va genera modificări în raportarea financiară pentru entitățile ce țin contabilitatea conform Standardelor Naționale de Contabilitate,

Concluzii. Într-o lume a modificărilor în timp relativ scurt, contabilitatea – ca limbaj al afacerilor – trebuie să se adapteze cerințelor în continuă schimbare. Deciziile financiare care se bazează direct sau indirect pe acuratețea și relevanța informațiilor prezentate de contabilitate sunt luate zilnic. Cu siguranță putem menționa că menirea contabilității în cadrul unei entități este de a furniza situații financiare care să ofere o imagine fidelă a patrimoniului și a performanței financiare. Deaceia, reglementarea corectă a conținutului acestora va duce la satisfacerea informațională a utilizatorilor și luarea deciziilor corecte de către aceștea. Esențială în acest sens fiind transpunerea reglementărilor europene și internaționale în reglementările naționale ale fiecărei țări. Totuși, situațiile financiare nu oferă toate informațiile necesare utilizatorilor, deoarece exprimă informații doar financiare ale unor evenimente trecute și nu conțin informații nonfinanciare necesare pentru luarea anumitor decizii. Corespunzător raportarea financiară include nu numai situațiile financiare ci și alte informații cu caracter nefinanciar. În acest context, sursa de bază informațională pentru luarea deciziilor fiind situațiile financiare.

Referințe bibliografice:

1. Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară. Disponibil pe adresa: <http://www.mf.gov.md/ro/actnorm/contabil/standartraport>
2. Ghid metodologic de întocmire a situațiilor financiare, ordinul Ministerului Finanțelor Nr. 28 din 06.03.2015. Disponibil pe adresa: <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=357367&lang=1>
3. ISTRATE, C. *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili*. București, 2009, pag. 334.
4. ISTRATE, C. *Contabilitate și raportări financiare individuale și consolidate*. București, 2016, pag. 309.
5. HOROMNEA, E. *Fundamentele științifice ale contabilității. Doctrină. Concepte. Lexicon*. Iași, 2010, pag. 394.
6. Legea contabilității RM nr. 113-XVI din 27.04.2007. Disponibilă pe adresa: <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=351443&lang=1>
7. Proiectul Legi contabilității RM. Disponibil pe adresa: http://www.mf.gov.md/proiect_lege_contabilitatehttp://www.mf.gov.md/files/files/Standardele%20Na%C8%9Bionale%20de%20Contabilitate.pdf
8. Standardele Naționale de Contabilitate. Disponibile pe adresa: <http://www.mf.gov.md/files/files/Standardele%20Na%C8%9Bionale%20de%20Contabilitate.pdf>
9. Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Disponibile pe adresa: <http://www.mf.gov.md/ro/actnorm/contabil/standartraport>
10. TABĂRĂ, N. *Sisteme contabile comparate*. Iași, 2014, pag.384.

CALITATEA ACTIVITĂȚII DE AUDIT ÎN APRECIEREA SISTEMULUI DE GUVERNANȚĂ CORPORATIVĂ THE QUALITY OF AUDIT IN APPRECIATING THE CORPORATE GOVERNANCE SYSTEM

HLACIUC Elena, dr., prof. univ.
Universitatea Ștefan cel Mare, România
elenah@seap.usv.ro

CIOBAN (LUCAN) Alexandra Narcisa, drd., Scoala Doctorală
Universitatea Ștefan cel Mare, România
alexandrac@seap.usv.ro

Abstract: *In a changing society, the direction of all organizations must be channeled towards evolution, development and growth. This cannot be achieved without a good governance. In our study we intend to prove that through an internal audit based on independence, objectivity and competence, the corporate governance of the entity can be improve. For this purpose, we analyzed the most representative empirical studies conducted in the field carried out at national and international level. The evolution of corporate governance principles in Europe and the entire world underlines the close connections between internal audit, governance and enterprise business continuity. The easiest way to convince someone of the importance and the purpose of internal audit is to demonstrate the value that it brings to the organization. The conclusion we reached is that we cannot talk about corporate governance without internal audit and we cannot talk about internal audit without three pillars: independence, objectivity and competence.*

Keywords: *audit, corporate governance, independence, objectivity, competence, principles of corporate governance.*

Introduction. As we cannot build a strength building without a strong foundation, so we cannot achieve good governance unless we respect a number of requirements and essential features. Through our article, we want to emphasize the importance of internal audit in improving corporate governance. The assurance and the counseling services provided by auditors derive their value and credibility from the fundamental assumptions of independence of mind and independence in appearance. Many researchers had examined auditor independence and objectivity, but this has been predominantly in the context of external audit. In the recent years, there has been heightened interest in issues associated with the independence and objectivity of internal audit. We believe that aren't enough only these two features and we propose the adding of the concept of competence of the audit. Our argument is that without a hard training, without good analyzer and consultant features we cannot speak about an efficient audit. The motivation for this growth in research is related to the evolving and expanding role of internal audit as a key corporate governance mechanism as well as an internal consultancy service. This triple role has generated significant debate as it has the potential to place the internal auditor in a situation of conflict, but nothing is impossible. As research directions, we propose to carry out a study to quantitatively numerically, point out the improvement of governance.

Corporate governance, the road to success. At the beginning of our research, we considered necessary to present first the notion and meaning of corporate governance. In order to deepen the current state of knowledge we have developed a conceptual delimitation of the term corporate governance by studying specialized national and international literature and also the regulations and

recommendations of the best practices in corporate governance, followed by analysis of corporate governance models.

So, we can say that the concept of corporate governance was brought up in discussion around 1932 by Adolf Berle and Gardiner Means. Through these works, they first proposed the theory of separation of property by control, constituting the agency theory that led to the appearance and development of large corporations.

Corporate governance appear in developed countries as a response to the failures of large companies (Ghita M. & all, 2010), a situation that led to the loss of confidence of investors to receive remuneration for the funds provided.

Following research in the literature, we believe the Organisation for Economic Co-operation and Development explain best the term as the system through which companies are directed and controlled and refers to how the responsibilities and rights are shared between the main actors of an entity.

The concept of corporate governance has experienced various modeling over time, but the concept has been emphasized after financial events that affected the finances and the world economy. Currently, corporate governance is seen as a system that protects shareholders but also respond to the society expectations by sustainable growth and increased confidence. Organization for Economic Co-operation and Development established the principles to be followed for effective corporate governance principles that we have gathered in figure no. 1.



Figure 1. Corporate governance principles - OECD

Source: own processing

An efficient structure requires strict and completely observance of each principle to ensure market transparency information provided to define the role of the Board of Directors and managerial leadership. Lately, in order to attract investors, emerging economies have been and are concerned with the implementation of corporate governance practices. We believe that it is necessary to highlight the corporate governance principles set out by the Organisation for Economic

Co-operation and Development (OECD). In this sense, we made the figure where we presented succinctly the levers of each principle and tried through images to capture their essence.

The corporate governance aims at increasing the company performance and harmonization of various interest groups. After the major financial scandals that rocked big companies like WorldCom or Enron governments and supervisory authorities have focused attention on establishing a more effective system of corporate governance. This cannot be achieved if the principle stated are not strictly followed by all members of the company.

Audit of the 21st Century. We cannot talk about an efficient corporate governance without the existence of audit, especially internal audit. The concept is a very debated lately, because it is supposed to be a certification activity and insurance entity in terms of the degree of control over operations, a guide to improve operations. In addition, internal audit services bring benefit to the company through consultancy offered. Internal audit is carried out based on the engagement plan established in accordance with the company's objectives.

The IIA (1999) definition of internal auditing is now familiar and well accepted: Internal auditing is an independent, objective, assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance processes". If we look at the definition given above, we can observe the three essential elements that must have internal audit: independence, objectivity and competence we have said, involving insurance and counseling.

The pillar characteristics of the internal audit for effective corporate governance. In any business, effective corporate governance is essential. In this sense, the focus is on ensuring transparency and decision-making methods. Now we raise the question: for whom and how we ensure transparency? In addition, the answer is obvious: to protect users from information found at any level through audit entities. Therefore, the audit has a very important role because it is one of the main mechanisms for monitoring. Studies in field (Allegrini, D'Onza & all, 2009) identify that audit is a set of three components: internal audit, external audit and audit committees that are the foundation of corporate governance.

Good corporate governance can be achieved with the support of the internal auditor fundamental because it plays an important role in assisting the reorganization of the internal control system and general management advice. In practice, every organization wants to implement the following ideals: corporate governance; risk management and internal control and internal audit is the key component that evaluates, and advises them secure. Now we have to see through which characteristics of the audit is improved corporate governance, more specifically the benefit created.

Independence and objectivity. Following research in the field, we can say that internal audit provides independent and objective advice to help mid-level management entity to improve risk management, control and governance. Entities are using the internal audit to assess policies and procedures used to accomplish those goals, thought auditors recommendations.

IIA included these two characteristics in international standard internal audit: 1100-Independence and Objectivity: The internal audit activity must be independent and internal auditors must demonstrate objectivity in carrying out their responsibilities.

Dobroteanu and R. carry out a representative study, which concerns the independence of the

Auditors in the context of corporate governance. They analyze the code of corporate governance issued by The Bucharest Stock Exchange in correspondence with existing national regulations in order to examine the impact that they have on the independence of the Auditors. The result of this study shows that the establishment of audit committees ensure the security of the independence of Internal Auditors, and the legislative horizon gives a strong degree of security of the external auditors.

A latest research in the field is done by Moldovan and Pop presenting how companies listed on the BSE were managed in the context of globalization and new trends in the context of corporate governance. The author's state that responsible for and transparency of information revealed by the internal auditors are key factors not only for shareholders but also for creditors, investors, suppliers. The conclusion obtained after achieving this study is that companies listed in the first category pays more attention to the independence of audit committees as promoter of corporate governance than companies do in the second category.

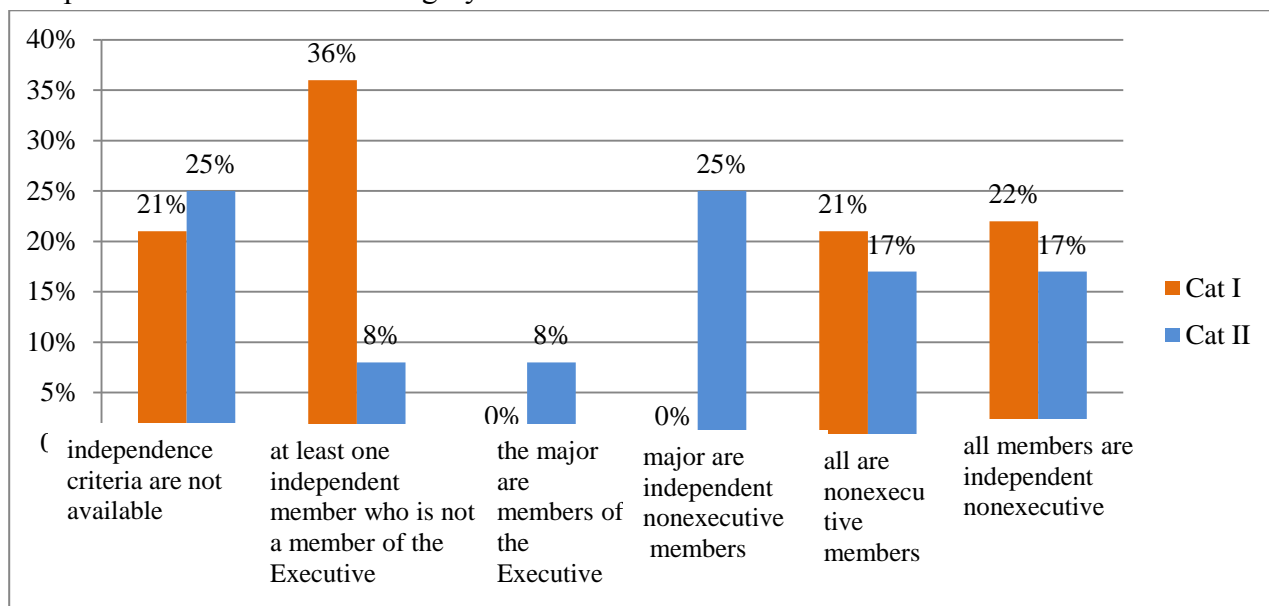


Figure 2. The independence of audit at the listed company's category I and II

Source: Moldovan A., Pop A.D., 2014

In percentages is about 45% of companies with foreign participation on the social capital and 65% have only Romanian capital. Among those with foreign participation 88.99% (16 of 18 companies with foreign capital) applied corporate governance code, while for those with only Romanian capital speaking about 52.55% (12 of 22 companies with Romanian capital) of companies are providing importance to corporate governance.

Therefore, the system of corporate governance leads to improved economic efficiency of the entity, by expanding the responsibilities of internal audit and the establishment of audit committees, organizing internal control, understanding the meaning of financial transparency and quality of information, management improvement.

Internal auditing provides to the departments from the organization, to the board of director and board of administrators, an independent and objective opinion on risk management, control and governance, measuring and evaluating their effectiveness in achieving the targets of the organization. Therefore, we can say that the internal audit has become a part of risk management,

close to those dealing with monitoring activities (Ungureanu G.F., 2010).

Any entity aims at obtaining quantitative and / or qualitative benefits. Therefore, the financial support of internal audit must bring benefits that benefit and provide an improvement of their activities.

Stewart and Subramiam (2010) evidence Independence and objectivity impact through a study. They review the evolving literature on internal auditors' independence and objectivity in order to highlight gaps in knowledge and make recommendations for future research. They have focused their review on issues associated with the organizational status of internal audit, the internal auditor's dual role as a provider of both assurance services and consulting activities, internal audit's involvement in risk management, outsourcing of internal audit activities and the use of internal audit as a training ground for managers. In addition, the analysis reveals that a multitude of individual and organizational-related factors potentially affect and are affected by internal auditors' independence and objectivity.

Competence. The role of internal audit in the organization, taking into account its influence on management control and risk management takes a spotlight importance in the field of corporate governance. But we raise the following problem: characteristics of independence and objectivity are sufficient to achieve effective internal auditing and consequently an improvement in corporate governance? The answer is of course not! We also need the competence.

What competency is? IIA define it as follows: the ability of an individual to perform a job or task properly, being a set of defined knowledge, skills and behavior. In addition, the organization has developed Internal Audit Competency Framework¹⁷, which defines the competencies needed to meet the requirements of the International Professional Practices Framework (IPPF) for the success of the internal audit profession. Internal auditors need to be competent in "Communication", "Persuasion and Collaboration", and "Critical Thinking" in order to deliver internal audit engagements, and drive improvement and innovation in an organization.

According to Arens. Elder. Beasley (2012) „Competence is the knowledge and skills Necessary to Accomplish tasks that define an individual's job.” Based on the definition above can be defined Competence is the knowledge and skills necessary to complete the job tasks that define the individual in this case the individual an internal auditor.

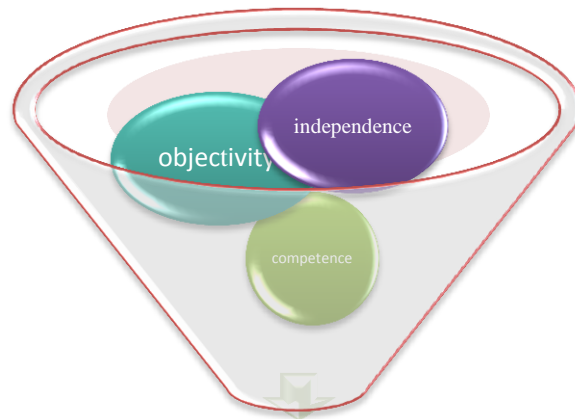
Novyarni N. (2014) realized a study which highlighted the the influence of competence and independence of the internal auditor on the quality of financial results. This study proves that the competence of internal auditors affect the quality of financial reporting. 0.379 R square figures. R Square is also called the coefficient of determination coefficient, which in this case means that 37.9% of the variation in the quality of financial reporting can be explained by the variable financial competence of internal auditors.

In conclusion, we can say that the independence, objectivity and competence of internal audit taken as a whole positively influence corporate governance. Suggestive, we made the following figure 3.

These three features and Corporate Governance Centre Abu Dhabi evidence improving corporate governance. They show that, first, it provides an independent, objective of the

¹⁷ Available online at: <https://global.theiia.org/about/about-internal-auditing/pages/competency-framework.aspx>.

organization's activities, and secondly advice on activities to improve the skills acquired entity.



Efficient corporate governance

Figure 3. Internal audit characteristics for good governance

Source: own processing

So the good governance pillar elements are found and confirmed also here.

Conclusions: Through this paper, we reviewed the recent literature on audit objectivity independence and competency in the current professional environment. We have focused our review on issues associated with the organizational status of internal audit, the internal auditor's triple role as a provider of both assurance services and consulting activities, internal audit's involvement in enhancing corporate governance. We can say that internal auditing provides independent and objective advice to help the entity to improve risk management, control and governance. Therefore, entities use internal audit to assess policies and procedures used to achieve the objectives, by making recommendations auditors. Therefore, we conclude that an improved corporate governance system leads to increased economic efficiency entities, information transparency and trust their users by cumulating the characteristics of internal audit: independence, objectivity and competence.

References:

1. ARENS, A., ELDER, R. & BEASLEY, M., *Auditing and Assurance Services*, 12th ed., Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey. 2008.
2. ALLEGRINI M., D'ONZA G., PAAPE L., MELVILLE R., SARENS G., The European literature review on internal auditing, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 Issue 8, 2006. pp. 845 – 853.
3. BERLE A. MEANS G., *The modern corporation and private property*, New York: Macmillan, NY. 1932.
4. BOSTAN I, GROSU V. *Rolul auditului intern în optimizarea guvernantei corporatiste la nivelul grupurilor de întreprinderii*. În: *Economie teoretică și aplicată*, Vol. XVIII, no. 2. 2010.
5. CHAMBERS A. D., ODAR M., *A new vision for internal audit*, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 Issue 1, 2015. pp. 34 – 55.
6. DOBROTEANU C.L., DOBROTEANU L, RAILEANU A.S. *Independenta auditorilor în contextul guvernantei corporative*, *Audit financiar*, nr. 3, 2010. pp.18-22.
7. GHIȚĂ M., HLACIUC E., BOGHEAN G., GHIȚĂ R. *Guvernanța corporativă și auditul intern*. Iași: Editura Tipo Moldova, 2010.

8. MOLDOVAN A., POP A.D. *Analiza practicilor de audit intern și a comitetului de audit în contextul guvernăreii corporative la societăți listate la Bursa de Valori*. București, 2014. available at <https://www.academia.edu>.
9. NOVYARNI N. *Influence of internal auditor competence and independence on the quality of financial reporting by municipal/provincial government*. International Journal of Economics, Commerce and Management, United Kindom, Vol. II, Issue 10. 2014.
10. UNGUREANU G.F. *Audit intern în guvernăreia corporativă*. Romanian Statistical Review, no.3, 2010. p. 6.
11. SARENS G. AND DE BEELDE I. *Internal auditors' perception about their role in risk management: Comparison between Belgian and US companies*, Managerial Auditing Journal, vol. 21, no. 1, and 2006. pp. 63-80.
12. STEWART J., SUBRANIAM N. *Internal audit independence and objectivity: Emerging research opportunities*. Managerial auditing journal, vol. 25, no. 4, MCB University Press (Emerald), Bradford, England, 2010. pp. 328-360.
13. <http://www.bvb.ro>
14. <http://oecd.org>
15. <http://www.theiia.org>

EFICIENȚA INDICATORILOR KPI ÎN DEZVOLTAREA DURABILĂ A ÎNTREPRINDERII

EFFICIENCY OF KPI INDICATORS IN SUSTAINABLE DEVELOPMENT OF ENTERPRISE

GRAUR Anatol, dr., conf. univ.,
Academia de Studii Economice a Moldovei
contprof@yahoo.com
JIERI Nicolai, masterand, Școala Masterală,
Academia de Studii Economice a Moldovei
jierinicolai@gmail.com

MIHAILA Anastasia, drd., Școala Doctorală, USM
Mihaila.anastasia@yahoo.com

Abstract: *In the article, authors have propose to reveal more detail indicators KPI (Key Performance Indicators), implementation of this system within the economic entity, and not at least the benefits that their calculation can bring. At the final there is present a study case, in order to create the possibility of assessing the cost versus effectiveness of this system.*

Keywords: *key performance indicators, risk, management, strategy, evaluation, objectives, efficiency, improvements, development, implementation, goals, income statement, balance sheet.*

Introducere. În ultimii ani, lumea afacerilor a asistat la o adevărată explozie a conceptului de performanță. Majoritatea entităților, angajate într-o competiție acerbă, afirmă că vor să-și îmbunătățească performanța și să implementeze metode de măsurare a nivelului de performanță obținută.

Performanța activității unei entități se reflectă în rezultatele pe care le obține aceasta, eficiența fiind măsurată față de obiectivele strategice și operaționale. Managementul performanței este ceea ce fac entitățile pentru a avea mai mult succes și pentru a se poziționa în fața concurenților.

Reieșind din obiectivele și strategiile pe care o entitate și le stabilește performanța poate fi:

- ✓ **performanța cantitativă** în toate exprimările sale posibile (*profit, cifra de afaceri, piața, vânzări, lichiditate, costuri, numărul de contracte etc.*) sau
- ✓ **performanța calitativă** - comportamente solicitate pentru atingerea performanței (*nivel de atingere a gradului de satisfacție a clienților, calitatea produselor etc.*).

Rezultatele cercetării. În literatura de specialitate au fost prezentate de mai mulți autori definiția noțiunii de performanță. După Tannenbaum, R., Shimdt, H. „Gradul în care o entitate, ca un sistem social, cu anumite resurse și mijloace, își realizează obiectivele”¹⁸, în viziunea autorilor Lavalette G., Niculescu M. performanța este „o stare de competitivitate a entității, atinsă printr-un nivel de eficacitate și eficiență care îi asigură o prezentă durabilă pe piață”¹⁹, iar Lebas, M., în lucrarea „*Revue Française de Comptabilité*” definește performanța astfel „ansamblul etapelor logice elementare ale acțiunii, de la intenție la rezultat”²⁰.

¹⁸ Tannenbaum, R., Shimdt, H., *How to choose a leadership pattern, Harvard Business Review, 2009, p.133*

¹⁹ Lavalette G., Niculescu M., *Les strategies de croissance, Editura d'Organization, Paris, 1999, p.228*

²⁰ Lebas, M., *Oui, il faut définir la performance, Revue Française de Comptabilité, No.226, 1995, pp.67-68.*

Indicatorii de performanță sunt definiți generic ca măsurători prin care conducerea, managementul și investitorii pot să evalueze performanța afacerii pe termen mediu și lung și care asigură comparabilitate între diverse industrii, în dinamică.

În figura 1 sunt prezentați tipurile indicatorilor de performanță în funcție de nivelul la care aceștia sunt aplicați.



Figura 1. Structura indicatorilor de performanță după nivelurile de aplicare

Sursa: elaborat de autori

Performanța strategică, operațională, la nivel de echipă sau individuală este un obiectiv major al oricărei entități. Pentru a putea aprecia în ce măsură obiectivele entității sunt atinse și strategiile de afaceri sunt eficiente, este absolut necesar definirea unui sistem integrat de indicatori de performanță care să ne poată caracteriza, în orice moment, dacă afacerea merge în direcția dorită sau nu.

Indicatorii operaționali oferă informații asupra performanțelor individuale relaționate de procese, activități, produse, specificații, proceduri, eficiența.

Indicatorii manageriali oferă informații managementului cu referire la disponibilitatea resurselor, planificare vs. efort, cost la venit vs. buget.

Indicatorii strategici oferă informații conducerii unei entități referitor la raportul profit vs. capitalul investit, risc vs. oportunitate, profit la active utilizate, cifra de afaceri, cota de piață, preț acțiuni, satisfacția angajaților și satisfacția clienților.

Performanța nu este un scop în sine, ci vectorul care duce la rezultate. Rezultatele depind de nivelul de performanță la care evoluează angajații oricărei entități.

Indicatorii KPI sunt instrumente ce oferă posibilitatea de cuantificare a realizării unui rezultat, oferind vizibilitate în raport cu performanța indivizilor, echipelor, departamentelor și entităților, permițând factorilor de decizie să ia măsuri în vederea realizării obiectivelor dorite. Alegerea indicatorilor KPI relevanți pentru o entitate ține cont de numeroși factori:

- ✓ **obiectivele strategice** (cifra de afaceri, profit, costuri – dezvoltare intensivă sau extensivă);
- ✓ **temporizarea activității** (orientare pe termen lung sau „quick win”- obținere de profit imediat);
- ✓ **profilul entității** (servicii, producție, distribuție);
- ✓ **situația actuală pe curba dezvoltării entității** (creștere, maturitate, declin), inclusiv stilul de management practicat în entitate.

În acest context, menționăm faptul realizat prin studiul întreprins de James Henderson (profesor Management strategic IMD Laussane), precum că entitățile aflate în faza de organizare vor urmări cu precădere indicatori cheie de performanță legați de creșterea cifrei de afaceri, gradul

de penetrare pe piețe noi, numărul de clienți activi, dezvoltarea canalelor de vânzări și distribuție, dezvoltarea personalului²¹.

Entitățile aflate în faza de dezvoltare își vor orienta setul de indicatori cheie de performanță în zona profitului pe capitalul investit, a profitului operațional și marginal, a valorii economice adăugate.

În cele din urmă, entitățile mature se vor concentra asupra indicatorilor legați de fluxul de numerar, capacitatea de plată, investiții/dezinvestiții, gradul de creștere organică.

În figura de mai jos, delimităm câteva constatări purtătoare de avantaje în ceea ce privește aplicarea KPI.

<i>Perspectivă</i>	<ul style="list-style-type: none"> • indică starea de sănătate, progresul și/ sau succesul strategiei organizației, proiectelor acesteia, proceselor în desfășurare sau departamentelor de furnizare de servicii
<i>Focus</i>	<ul style="list-style-type: none"> • se concentrează pe un anumit aspect, sunt relevanți, măsurabili, repetabili și consistenți
<i>Evaluare</i>	<ul style="list-style-type: none"> • măsurarea factorilor critici de succes
<i>Management</i>	<ul style="list-style-type: none"> • contribuie la procesul decizional pentru managementul performanței
<i>Strategia de implementare</i>	<ul style="list-style-type: none"> • dezvoltă o legătură puternică între strategia concepută și inițiative / activități

Figura 2. Obiecte de avantaje ale implementării sistemului de KPI

Sursa: *elaborat de autori*

Dacă e să ne întrebăm de ce este nevoie implementarea sistemului de KPI și care sunt punctele tari ale acestora în comparație cu alți indicatori și metode de stabilire a performanței, atunci conchidem următoarele **avantaje**:

- ✓ Angajații și managerii entității **pot vedea strategiile generale de grup** - înțelegând modul în care obiectivele lor individuale se încadrează în obiectivele de afaceri ale entității, astfel în cât angajații se simt plini de energie, aducând plus valoare și succes entității;
- ✓ **Crearea sistemului de împărțire a responsabilității**, prin „cascadarea” obiectivelor stabilite cu alte persoane;
- ✓ **Se îmbunătățește nivelul de comunicare între manageri și angajați** - prin evaluarea îndeplinirii indicatorilor KPI, angajatul va primi sfaturi și indicații referitoare la modalitățile de realizare a indicatorilor stabiliți;
- ✓ **Crearea unui mediu deschis și comunicativ**, inclusiv feedback-ul de calitate în ceea ce privește obiectivele și progresul.

În același timp, implementarea sistemului de indicatori KPI poate constitui un **dezavantaj** pentru întreprindere în cazul în care nu este urmărit procesul de îndeplinire/realizare a acestora.

²¹ <https://books.google.md/books?id=James+Henderson+management+strategic>

Astfel, trebuie să se evalueze dacă indicatorii sunt îndepliniți de către angajați la nivel de entitate sau în comparație cu concurenții. Indicatorii trebuie periodic revizuiți și adaptați la condițiile existente cum ar fi: *modificări în economie, lansare de produse sau din orice alt motiv care influențează capacitatea ca indicatorii să fie îndepliniți.*

În forma sa cea mai simplă, un indicator KPI este o modalitate de măsurare și de înțelegere a nivelului de performanță a entității sau departamentului. Un bun indicator KPI ar trebui să acționeze ca o busolă, ajutând managementul și echipa sa să înțeleagă dacă sunt pe calea de ași atinge obiectivele strategice. Pentru a fi eficient, un indicatorii KPI trebuie să îndeplinească următoarele cerințe:

- ✓ să fie bine definiți și măsurabili;
- ✓ să fie detaliați comunicați în cadrul întreprinderii;
- ✓ să fie esențiali întru atingerea obiectivelor;
- ✓ să fie aplicabili pentru activitatea desfășurată.

În figura 3, sunt prezentate etapele de implementare a acestui sistem în cadrul entității.

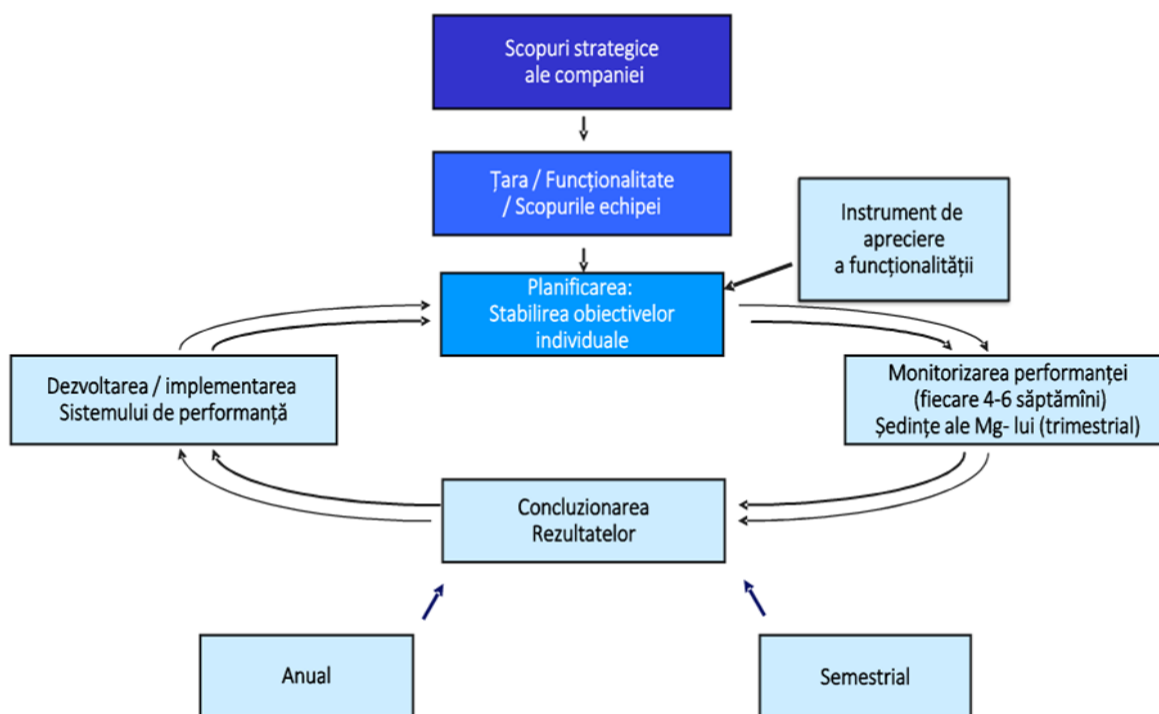


Figura 3. Etapele de implementarea a indicatorilor KPI în cadrul entității

Sursa: elaborat de autori

Analizând figura de mai sus, constatăm importanța majoră și implicarea personalului la fiecare etapă de implementare a indicilor KPI în cadrul entității. În cele mai multe entități, anume angajații reprezintă cea mai mare cheltuială, dar în același timp, și cel mai valoros activ. Cele mai multe obiective nu sunt atinse prin eforturile unei singure persoane, ci de mai multe persoane într-o varietate de departamente, în întreaga entitate. Specialiștii în domeniul managementului performanței susțin că anume împărțirea responsabilității realizării indicatorilor aleși între diferite nivele ale entității creează efectul de „responsabilitate comună”, care este vital pentru succesul acesteia. Astfel,

entitatea folosește indicatorii de performanță cheie ce sunt fundamentali pentru a analiza și de a urmări performanța bazată pe decizii strategice esențiale în ceea ce privește personalul și resursele.

În economia durabilă, indicatorii KPI își extind efectul și sunt aplicabili în diferite departamente, cum ar fi: *producere, logistică, marketing, vânzări, resurse umane, financiar etc.* Însă problema apare în momentul în care entitatea trebuie să aleagă din multitudinea de indicatori, pe cei potriviți activității desfășurate. Cel mai bun mod de a realiza acest lucru este prin cercetarea și înțelegerea unora dintre cei mai importanți KPI indicatori. În acest fel, vom putea avea o mai bună înțelegere a acelor care sunt specifici industriei și cei care nu ne vor fi de folos.

În tabelul de mai jos, sunt prezentate câteva tipuri de obiective ale departamentelor de logistică și producere din cadrul entității, în baza cărora urmează stabilirea indicatorilor KPI.

Tabelul 1. Obiective stabilite în cadrul departamentelor de producere și logistică

Producere		Logistică	
1.	Asigurarea calității produselor fabricate	1.	Distribuirea comenzilor fără întârzieri
2.	Suplinirea volumelor necesare	2.	Gestionarea efectivă a stocurilor
3.	Controlul costurilor (fixe, variabile)	3.	Control asupra costurilor de distribuire

Sursa: elaborat de autori

Astfel, analizând obiectivele de mai sus, entitatea va încerca să-și identifice KPI-urile relevante. Este evident faptul că ceea ce ține de costuri, ca obiectiv major va fi reducerea acestora, prin optimizarea costurilor. Însă este important de menționat că în practica economică, această optimizare trebuie să aibă loc prin respectarea condițiilor principiului „ceteris paribus”, adică să nu se modifice alți indicatori în același timp cu costurile, cum ar fi volumul produselor fabricate sau indicatori de calitate ai acestora. Distribuirea comenzilor trebuie să fie efectuată la timp, în condiții contractuale prestabilite, în cantitățile corespunzătoare. Gestionarea stocurilor ține de eficiența evidenței, dar și funcționalitatea procedeele de evaluare și desfacere.

Principiul de bază în selectarea indicatorilor KPI în cadrul grupului este „cascadarea” acestora, prin impunerea, în primul rând, a unor indicatori generali la nivel de entitate, după care are loc desfășurarea acestora pe diverse nivele. Prin stabilirea indicatorilor generali se permite alinierea tuturor entităților din cadrul grupului și comparabilitatea acestora între ele sau cu alte entități concurente.

Având în vedere importanța majoră a sistemelor de indicatori de performanță pentru succesul unei afaceri, în conformitate cu cele expuse anterior, autorii au efectuat o cercetare în cadrul entității Efes Vitanta Moldova Brewery (*în continuare EVMB*) cu scopul identificării tipurilor de KPI utilizați, calculul acestora, precum și urmărirea realizării acestora la nivel individual, de departament și entitate.

Principalul obiectiv al studiului a fost acela de a identifica proporția în care entitatea definește, implementează și utilizează sistemul de management al performanței, astfel încât să beneficieze de un instrument managerial în luarea deciziilor.

Deci, pentru anul 2015 și anul 2016, entitatea EVMB a avut stabilite la nivel de entitate patru indicatori KPI, fapt prezentat în următorul tabel:

Tabelul 2. Indicatorii KPI ai EVMB

KPI	Mod de calcul	Nivel de apreciere
1. Volumul vânzărilor	Mii litri vândute	Maxim
2. EBITDA (<i>Earnings before interest, tax, depreciation and amortization</i>)	Operational Profit + Interest + Income Tax + Depreciation + Amortization	Maxim
3. EBIT (<i>Earnings Before Interest and Tax</i>)	Operational Profit + Interest + Income Tax	Maxim
4. FCF (<i>Free cash flow</i>)	Net Income + Depreciation - Change in Working Capital – Capital Expenditures + Proceeds from sales of PPE	Maxim

Sursa: elaborat de autori

Rezultatele studiului sunt prezentate în tabelul 3.

Tabelul 3. Realizarea Indicatorilor KPI, în perioada 2015-2016

KPI	Unitate de măsură	Buget		Efectiv		Realizare efectivă		Abatere absolută	
		2015	2016	2015	2016	2015	2016	Buget	Actual
Volume	mii litri	79.535	68.523	79.624	70.048	100,11%	102,23%	-11.012	-9.576
EBITDA	mii MDL	-	151.338	-	173.679	-	114,76%	-	-
EBIT	mii MDL	50.077	-	55.956	-	111,74%	-	-	-
Free Cash Flow	mii MDL	117.439	82.628	135.826	117.444	115,66%	142,14%	-34.811	-18.382

Sursa: elaborat de autori în baza Rapoartelor privind calcularea KPI - Efes Vitanta Moldova Brewery

Analizând datele prezentate concluzionăm, că pentru perioadele 2015 - 2016, entitatea și-a îndeplinit obiectivele strategice ce țin de indicatorii KPI planificați spre realizare. Cu toate acestea, observăm o scădere semnificativă a volumului vânzărilor planificat și respectiv pentru indicatorii rezultativi planificați. *Factorii ce au influențat asupra acestor rezultate planificate au fost migrația intensă din Republica Moldova în ultimii ani, apariția noilor producători de bere, ceea ce a dus la creșterea competitivității, dar și majorarea importului de bere.*

Dacă e să ne referim la importanța utilizării indicatorilor, de mai sus, cu siguranță unul din criteriile principale de selecție este **asigurarea comparabilității** între entitățile ce activează în același gen de industrie. Anume, așa indicatori ca **EBITDA** sau **EBIT**, permit înțelegerea capacității unei entități de a genera fluxuri de numerar pentru acționarii săi și nemijlocit pentru evaluarea performanței operaționale a entității analizate.

Free Cash Flow-ul sau Fluxul net de mijloace bănești este un indicator ce permite efectuarea analizelor cu privire la intrările și ieșirile de mijloace bănești din entitate și să găsim cauzele pentru care acestea au fost mai mari sau mai mici decât sumele așteptate.

Indicatorii descriși mai sus au devenit foarte populari, pe plan internațional și actuali pentru grupul Anadolu Efes, din care face parte și entitatea analizată. Anume acești indicatori permit

consolidarea și compararea rezultatelor și performanțelor obținute de către entitățile din cadrul grupului.

După cum s-a mai menționat anterior, urmând principiul de „cascadare” a obligațiilor, pe lângă indicatorii KPI generali ai entității, aceasta își mai stabilește și KPI pe departamente și pe angajați individual.

În tabelul de mai jos, este oferită informația privind indicatorii KPI pe departamente, la rândul lor, aceștia pot fi detaliați și repartizați pentru fiecare angajat în parte. În mod normal se va considera realizat un KPI al managerului de departament și al întreg departamentului atunci când fiecare angajat va contribui la realizarea indicatorului planificat, ceea ce denotă ideea de echipă și de realizare a obiectivelor în grup.

Rezultatele studiului relevă fără dificultate modul de determinare a indicatorilor KPI atribuiți departamentelor.

Tabelul 4. Lista indicatorilor KPI pe departamente (fragment)

NR	KPI indicatori - Contul de Profit și Pierderi	2016 Actual	Buget	Realizarea	Financiar	Resurse Umane	Marketing	Dep. Tehnic	Vânzări
1	Volume (mLt)	70,0	74,7	● -6,3%					✓
2	Net sales, mMDL	640,7	702,1	● -8,7%					✓
3	Net sales/per Lt, MDL	9,1	9,4	● -2,6%			✓		
4	COGS, mMDL	342,3	415,2	● -17,6%				✓	
5	COGS/per Lt, MDL	4,9	5,6	● -12,0%				✓	
6	OPEX, mMDL	212,12	223,5	● -5,1%	✓				
7	OPEX Margin	34,1%	31,8%	● 2,3 pp	✓				
8	Sales OPEX, exc. Salary, Vehicles mMDL	29,5	29,4	● 0,3%					✓
9	HR OPEX + Total vehicles, mMDL	21,0	22,0	● -4,7%		✓			
10	Salary Expenses, mMDL	91,8	100,6	● -8,7%		✓			
11	Marketing OPEX excl. Salary, mMDL	32,6	32,8	● -0,5%			✓		
12	Supply Chain OPEX+COGP, mMDL	101,8	108,8	● -6,4%				✓	
13	EBITDA Margin, %	27,1%	24,3%	● 2,8 pp	✓				
Indicatori KPI - Balanța Contabilă									
14	Account Receivables, mMDL	69,0	76,6	● -9,9%					✓
15	Inventories turnover days (YE)	92,3	77,9	● -14,5				✓	
16	Account Payables, mMDL	63,3	63,1	● 0,2				✓	
17	Vacation pay liability, mMDL	-446,9	1.124,0	● -139,8%		✓		✓	

Sursa: elaborat de autori în baza Rapoartelor privind calcularea KPI - Efes Vitanta Moldova Brewery

Descifrarea indicatorilor prezentați în tabel se regăsește Anexa 1

Privind sistemul implementat și politica la nivel de grup a EVMB, acești indicatori sunt stabiliți direct pentru managerii departamentelor. Observăm, că indicatorii stabiliți pot fi calculați, atât în baza Contului de Profit și Pierdere (*Situația de profit și pierdere*), cât și în baza Bilanțului. Indicatorii sunt selectați și atribuiți ținând cont de specificul fiecărui departament în parte, cât și de gradul în care o persoană poate influența modificarea acestuia.

De exemplu, dacă e să ne referim la indicatorul *Inventories turnover days (YE)* – Numărul de zile de rotație a stocurilor (la sfârșitul anului), acest indicator a fost atribuit directorului departamentului tehnic, deoarece anume acest departament gestionează nivelul și volumul stocurilor. Astfel, obiectivul de bază fiind asigurarea unei gestiuni eficiente a acestora, asigurând disponibilitatea de materiale pentru entitate, dar și evitarea acumulării în exces a acestora.

Concluzie. Este necesar de reținut, că oricât de capabil ar fi un angajat, el nu poate să ocupe toate funcțiile și să-și asume toate obligațiile posibile. În acest context, subliniem ideea și principiul „responsabilităților în cascadă”, unde, de exemplu, acei 3 KPI ai managerului departamentului financiar, vor fi preluați de subalternii acestuia, care într-un mod direct sau indirect vor contribui la realizarea KPI-ilor departamentului, ca în final, toți indicatorii comasați să genereze

realizarea acelor indicatori KPI ai entității EVMB: *Volume, EBIT și Free cash flow*.

Anume împărțirea obiectivelor entității permite alinierea și concentrarea întregului personal spre atingerea strategiei generale. Acest lucru asigură și faptul ca toți angajații să fie axați pe obiectivele cheie. Traducerea obiectivelor strategice la nivel înalt în obiective clare pentru fiecare angajat în parte creează o linie de vizibilitate transparentă - de sus în jos și de jos în sus, astfel încât fiecare individ înțelege modul în care acțiunile lor de zi cu zi contribuie la succesul de ansamblu al entității. Acest lucru permite angajaților să dezvolte obiective care se leagă de strategiile acesteia, înțelegerea strategiei de conducere, generatoare de angajament și insuflarea responsabilității personale.

Din cercetarea realizată, în acest articol, am încercat să confirmăm importanța indicatorilor KPI, modul de implementare, precum și beneficiile ce deriva din existența unui sistem de măsurare a performanței. Cu toate acestea, nu trebuie de exclus acea condiție eternă a economiei durabile, că la implementarea unui nou procedeu, unei noi tehnici trebuie mereu de avut în vedere că acest fenomen să poarte mai multe avantaje economice, decât costuri.

Referințe bibliografice:

1. Tannenbaum, R., Shimdt, H. *How to choose a leadership pattern*. Harvard Business Review, 2009;
2. Lavalette G., Niculescu M. *Les strategies de croissance*, Editura d'Organization, Paris, 1999;
3. Lebas, M. *Oui, il faut définir la performance*. Revue Française de Comptabilité, No.226, 1995;
4. Hendersaon J., *Strategic Management*, Lausanne University, disponibil: <https://books.google.md/books?id=James+Henderson+management+strategic>;

Anexa 1

Lista Abrevierilor

1. **Net sales** - Venit din vânzări;
2. **COGS** - Costul produselor vândute;
3. **OPEX** - Total cheltuieli operaționale;
4. **OPEX margin** - Total cheltuieli operaționale/Venit din vânzări;
5. **Sales OPEX, exc. Salary, Vehicles** - Cheltuieli ale departamentului de vânzări, excluzând salariile și cheltuielile de transport;
6. **HR OPEX + Total vehicles** - Cheltuieli ale departamentului resurse umane, incluzând cheltuielile de transport;
7. **Salary Expenses** - Cheltuieli salariale;
8. **Marketing OPEX excl. Salary** - Cheltuieli de Marketing, excluzând salariile;
9. **Supply Chain OPEX+COGP** - Cheltuielile departamentului Tehnic, incuznd costurile produselor vândute;
10. **Account Receivables** - Creanțele;
11. **Inventories turnover days (YE)** - Numărul de zile de rotație a stocurilor (la sfârșitul anului);
12. **Account Payables** - Datoriile curente;
13. **Vacation pay liability** - Rezerve privind concediile.

RAPORTAREA FINANCIARĂ VERSUS RAPORTAREA VOLUNTARĂ. O ANALIZĂ A CADRULUI DE RAPORTARE ÎN ȚĂRILE UE FINANCIAL REPORTING VS. VOLUNTARY REPORTING. AN ANALYSIS OF THE LEGAL FRAMEWORK IN THE UE

GROSU Veronica, dr., prof. univ.
Universitatea Ștefan cel Mare, România
veronicag@seap.usv.ro

TANASĂ (BRÎNZARU) Simona-Maria, drd., Școala Doctorală,
Universitatea Ștefan cel Mare, România,
brinzarusimona@gmail.com

TIMOFTE (COCA) Cristina, drd., Școala Doctorală,
Universitatea Ștefan cel Mare, România,
cristinat.coca@gmail.com

Abstract. *This paper presents the accounting normalization process as captured in a European and international context, with emphasis on Romania's legal accounting framework, in relation to national and transnational regulations on financial reporting and on voluntary reporting.*

Key words: *accounting normalization process, financial reporting, and voluntary reporting.*

Introducere. În ceea ce privește raportarea financiară și cea voluntară, studierea cadrului legal actual de reglementare contabilă la nivelul țărilor din Uniunea Europeană evidențiază două direcții de dezvoltare a normalizării contabile, respectiv una care se aliniază contextului internațional și una aplicabilă la nivel regional, respectiv european.

Astfel, instrumente deosebit de importante pentru procesul de armonizare contabilă la nivel regional și internațional sunt în prezent Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi [1], Directiva 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea de informații nefinanciare și de informații privind diversitatea de către anumite întreprinderi și grupuri mari [2], și Regulamentul (CE) nr. 1.606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate, care reglementează modul de aplicare a acestor standarde [3].

Implementarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară în Uniunea Europeană în 2005, a avut consecințe considerabile asupra formei și conținutului situațiilor financiare ale companiilor obligate să le aplice. Însă, deși s-a trecut la utilizarea aceluiași standarde contabile de către toate companiile europene ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, practica contabilă națională și diferențele culturale au condus la aplicarea uneori neunitară a acestora [4].

Alte aspecte posibile care conduc la formularea paradigmei conform căreia standardele nu pot încorpora specificitatea practicilor contabile naționale sunt și denaturarea conținutului acestora sau neînțelegerea anumitor prevederi cauzată de traducerea nespecializată a acestora, educația specialiștilor contabili care aplică respectivele standarde, care poate conduce la interpretări diferite precum și subiectivismul în ceea ce privește luarea anumitor decizii sau divulgarea anumitor

informații.

Pe de altă parte, există numeroase avantaje ale standardizării precum creșterea comparabilității informațiilor contabile, asigurarea colaborării comerciale transnaționale mai facile, o transparență mai ridicată, creșterea credibilității și calității informațiilor furnizate de sistemul contabil etc.

Raportarea financiară și raportarea voluntară în context european. Raportarea financiară reprezintă etapa finală a procesului contabil prin intermediul căruia sunt prezentate informații privind poziția și performanța financiară, variațiile capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie ale unei entități, unei game cât mai variate de utilizatori.

Raportarea voluntară din partea unei entități presupune includerea în raportul financiar sau în al tip de raport, informații non-financiare legate de mediul înconjurător și de partea socială a unei activități economice. Raportarea voluntară se regăsește sub mai multe forme, precum: rapoartele de responsabilitate socială, bilanț social, bilanț de mediu, raport de sustenabilitate sau prin includerea unei serii de informații non-financiare în cadrul rapoartelor anuale sau printr-o declarație non-financiară. La nivel internațional, există mai multe referențiale privind raportarea voluntară, precum: *Versiunea G4 Sustainability Reporting Guidelines*, GRI (2013); *The International IR Framework*, IIRC; *Reporting guidelines for UK Business*; ISO 26000 – *Ghid privind responsabilitatea socială* (2010), etc.

Contabilitatea financiară tradițională și raportarea financiară nu asigură în mod corespunzător informații pentru măsurarea impactului social și de mediu asupra activității unei entități, drept urmare este necesară o raportare mai amănunțită. Entitățile economice trebuie să informeze propriile riscuri și oportunități create de schimbările sociale și de mediu, iar raportarea acestora trebuie să cuprindă impactul legislației și al reglementărilor, standardelor și acordurilor internaționale și naționale [5].

Raportarea financiară tradițională are tendința de a avantaja unele categorii de utilizatori implicați în luarea unor decizii de natură financiară și acest lucru conduce la ignorarea unor utilizatori afectați de impactul entității asupra mediului înconjurător, asupra comunității locale precum clienți, salariați, societatea în general, etc. dar raportarea financiară poate fi completată prin prezentarea, în mod voluntar, a unor informații financiare și non-financiare legate de mediu, de condițiile de muncă, de sănătatea și siguranța angajaților, etc. în cadrul notelor explicative[6].

Raportarea voluntară presupune, pe de altă parte, identificarea și implicarea tuturor categoriilor de stakeholderi ținând cont de interesele și așteptările lor în raport cu o companie, pe când raportarea financiară are tendința de a se adresa mai mult stakeholderilor ce au o implicație financiară, precum manageri, investitori, acționari. Raportarea voluntară creează prin informațiile furnizate o imagine cât mai clară, mai completă și transparentă asupra activității unei entități și a impactului acesteia asupra mediului și asupra dimensiunii sociale față de raportarea financiară care prezintă unele informații de mediu sau sociale incomplete.

Raportarea financiară tradițională nu a fost construită pentru a reflecta impactul social și de mediu al activității economice al unei organizații, punându-se accent pe maximizarea performanței economice în defavoarea performanței sociale și de mediu, pierzând teren în fața altor tipuri de rapoarte, precum raportul de sustenabilitate sau raportul integrat deoarece cele din urmă oferă o imagine mult mai completă și transparență asupra activității unei entități și reprezintă, totodată, o dorință a utilizatorilor informațiilor.

Cadrul de raportare în țările din U.E. La nivelul Uniunii Europene, raportarea financiară este reglementată prin Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi care este transpusă în legislația națională a fiecărei țări membre U.E.

Până la emiterea și transpunerea prevederilor Directivei 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014, în lipsa unei obligații legale, raportarea nefinanciară a reprezentat la nivelul UE mai degrabă un proces de proiectare externă a acțiunilor companiei, de creștere a vizibilității acesteia, devenind un vehicul de promovare și comunicare cu mediul extern, contribuind astfel la asigurarea transparenței informaționale.

Potrivit prevederilor Directivei 2014/95/UE din anul 2014 se introduce un caracter de obligativitate a raportării sociale. Astfel prin modificările aduse Directivei europene 2013/34/UE, întreprinderile din statele membre au obligația de a redacta o Declarație nefinanciară. Aici sunt incluse întreprinderile mari care la data bilanțului depășesc criteriul de a avea un număr mediu de 500 de angajați în cursul exercițiului financiar și întreprinderile-mamă ale unui grup care la data bilanțului, pe baza consolidării, depășesc același criteriu menționat. Această declarație trebuie să conțină, în măsura în care acestea sunt necesare pentru înțelegerea dezvoltării, performanței și poziției întreprinderii și a impactului activității sale, informații privind cel puțin aspectele de mediu, sociale și de personal, respectarea drepturilor omului și combaterea corupției și a dării de mită, inclusiv politicile adoptate în acest sens și rezultatele obținute. Această prevedere se aplică pentru întreprinderile care îndeplinesc criteriul stabilit pentru exercițiul financiar de la 1 ianuarie 2017 sau în cursul anului calendaristic 2017 [7]. Se așteaptă ca peste 6000 de companii europene mari să aibă, din 2017, obligația legală de a asigura raportarea informațiilor nefinanciare [8].

În Franța, Noua Reglementare Economică (2002) prevede obligativitatea raportării în cazul entităților cotate la bursă a impactului societăților asupra mediului. În Germania nu există o reglementare specifică prin care să se impună măcar obligativitatea rapoartelor de mediu. Există, totuși un ghid privind raportările de mediu care stabilește un minim de informații ce trebuie cuprinse în raportările anuale. În Suedia, companiile care operează cu certificate de emisie sunt obligate să raporteze autorităților performanțele de mediu. Mai mult, din 1999, diferite grupuri de entități trebuie să prezinte performanțele de mediu în cadrul situațiilor financiare anuale, similar și în Olanda [9].

În Marea Britanie, în anul 2005, s-a prevăzut în legea Societăților publicarea informații de mediu, sociale și de interes pentru comunitate, legea fiind aplicată și societăților necotate la Bursă [10].

Cadrul contabil legal de reglementare la nivel național în context european. În România, cadrul contabil actual este reglementat de Legea contabilității nr. 82/1991 republicată cu modificările și completările ulterioare, potrivit prevederilor căreia, întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale se efectuează de către operatorii economici care aplică următoarele reglementări:

a) Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare [11].

Reglementările contabile prevăd conținutul și formatul situațiilor financiare anuale în funcție

de mărimea entității, principiile contabile și regulile de recunoaștere, evaluare, scoatere din evidență și prezentare a elementelor în situațiile financiare anuale individuale, regulile de întocmire, aprobare, auditare sau verificare, potrivit legii, și publicare a situațiilor financiare anuale, planul de conturi general, precum și conținutul și funcțiunea conturilor contabile.

În contextul reglementărilor contabile, pentru scopuri de raportare contabilă, sunt introduse trei categorii de entități, respectiv: microentități; entități mici; entități mijlocii și mari. Categoriile menționate au obligații diferite și în ceea ce privește cerințele de auditare.

Pentru a răspunde obiectivelor cuprinse în directiva comunitară 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului, reglementările contabile cuprind prevederi care rezultă din transpunerea directivei, dar și unele prevederi distincte, determinate fie de necesitatea precizării unui tratament contabil explicit pentru anumite operațiuni, fie de necesitatea asigurării unui tratament comparabil cu cel prevăzut de Standardele Internaționale de Raportare Financiară, în situațiile în care directiva nu cuprinde referințe la acel tratament.

În ceea ce privește raportarea voluntară, prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1938/2016 privind modificarea și completarea unor reglementări contabile, se transpune în legislația română prevederi din Directiva nr. 95/2014 privind obligația unor categorii de entități de a declara informații nefinanciare sau informații diversificate.

Modificările vizează entitățile de interes public care la data bilanțului, depășesc un număr de 500 salariați și se va aplica de la 1 ianuarie 2017, așa cum am menționat anterior. Declarația nefinanciară poate fi întocmită și ca raport distinct al entității disjunct de Raportul administratorului.

b) Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2844/2016 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, cu modificările și completările ulterioare [12].

Reglementările contabile prevăd faptul că situațiile financiare anuale individuale, respectiv situațiile financiare anuale consolidate ale societăților ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, sau ale entităților care au optat potrivit legii pentru aplicarea ordinului, au componentele prevăzute de IAS 1.

Potrivit prevederilor stipulate la pct. 39, alin (1) din cuprinsul Capitolului 7, Informații nefinanciare și informații privind diversitatea din ordinul menționat, entitățile care, la data bilanțului, depășesc criteriul de a avea un număr mediu de 500 de salariați în cursul exercițiului financiar includ în raportul administratorilor o declarație nefinanciară care conține, în măsura în care acestea sunt necesare pentru înțelegerea dezvoltării, performanței și poziției entității și a impactului activității sale, informații privind cel puțin aspectele de mediu, sociale și de personal, respectarea drepturilor omului și combaterea corupției și a dării de mită.

Concluzii. Așadar, se poate observa că tendința la nivel european și internațional este de a crește complexitatea, volumul, comparabilitatea și transparența informațiilor financiar-contabile și non-financiare raportate de entități. În acest moment comunicarea companiilor cu stakeholderii nu se realizează doar pe baza raportelor financiare, ci, se pune accent pe rapoartele de mediu, rapoartele de responsabilitate socială sau sustenabilitate și rapoartele integrate care oferă atât informații financiare cât și sociale, de mediu, de personal, etc prezentate sub formă descriptivă care ajută la o mai bună

înțelegere din partea unei game mai vaste de utilizatori.

În multe dintre țările lumii s-au adoptat diverse reglementări, standarde sau ghiduri privind aplicarea responsabilității sociale atât europene, cât și internaționale, care au condus la obligativitatea entităților de a raporta informații financiare și non-financiare legate de dimensiunea socială și cea de mediu. De asemenea, remarcăm că obligativitatea raportării a fost introdusă, cu precădere, în aspectele legate de mediul înconjurător.

Totuși se observă o dispersie a aplicării reglementărilor care vizează normalizarea în domeniul raportării financiar-contabile și a celei voluntare, ca o consecință firească a specificității culturii naționale și a celei ce vizează mediul organizațional privat.

Referințe bibliografice:

1. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi [1] - Publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 182 din data de 29 iunie 2013. Disponibil la adresa:
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=ro>
2. Directiva 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014 - Publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 330 din data de 15 noiembrie 2014. Disponibilă la adresa:
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=RO>
3. Regulamentul (CE) nr. 1.606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate. Disponibil la adresa:
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2002R1606:20080410:RO:PDF>
4. KPMG & von Keitz, I. (2006) The application of IFRS: choices in practice, London: KPMG. Disponibil la adresa:
http://www.kpmg.com.br/ifrs/publicacoes/Accounting_guidance/The_Application_of_IFRS/The_Application_of_IFRS_Choices_in_Practice.pdf
5. LUNGU, C., CIMPOERU, V., CARAIANI, CH. *Riscurile sociale și de mediu: de la raportarea responsabilității corporative la strategii moderne de afaceri*. În: revista Audit Financiar, nr.1/2011, p. 25.
6. IENCIU, I.-A. *Relevanța Informațiilor de mediu prin prisma standardelor și reglementărilor contabile*. În: revista Audit Financiar, 6/2012, pp. 41-42. Disponibil la adresa:
<http://revista.cafr.ro/ArticolRO?CodArticol=9188>.
7. Directiva 2014/95/UE a Parlamentului european și a Consiliului din 22 octombrie 2014, Disponibilă la adresa:
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=RO;>
8. BUNEA, Ș., *Mizele divulgării de informații nefinanciare și informații privind diversitatea. De la divulgare voluntară la obligație legală*. În: revista „Contabilitate, expertiză și auditul afacerilor”, iunie 2015, p. 16.
9. IENCIU, I., POPA, I., E., IENCIU, N. *Aspecte privind responsabilitatea socială a entităților din România din perspectiva raportărilor de mediu*, În: revista Audit financiar, 6/2013, p. 31. Apostol, C., *Reflectarea politicilor de mediu în situațiile financiare anuale*, Lucrări științifice-Vol. 51. Disponibil la adresa:
http://www.revagrois.ro/PDF/2008_3_359.pdf, p. 361
10. Reglementările transpun parțial prevederile următoarelor directive:- Directiva 2013/34/UE, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de

abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 182 din data de 29 iunie 2013;- Directiva 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 330 din data de 15 noiembrie 2014. Disponibil la adresa:

https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_1802_2014.pdf

11. Ordinul transpune parțial prevederile următoarelor directive: - Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 182 din data de 29 iunie 2013; - Directiva 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE. Disponibil la: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_2844_2016.pdf

UNELE ASPECTE PRIVIND RAPORTAREA INTEGRATĂ ȘI PERSPECTIVE DE DEZVOLTARE ÎN REPUBLICA MOLDOVA

SOME ASPECTS REGARDING INTEGRATED REPORTING AND DEVELOPMENT PERSPECTIVES IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA

MIHAILA Svetlana, dr., conf. univ.,
Academia de Studii Economice a Moldovei
sv_mihaila@yahoo.com
BĂRBIERU Ana-Carolina, studentă
Academia de Studii Economice a Moldovei
carolinabarbieru@gmail.com

***Abstract:** Nowadays, investors require more data about a company's activity. Only financial data are not sufficient for making investment decisions, it needs more information and data in various areas of the company, which were not reported before. The concept of integrated reporting is catching scale all over the world, becoming an imperative of a social involved company, focusing on sustainability. The purpose of this note is to present in an intelligible form the matters of integrated reporting, implementation experiences in other countries, and the prospects for development in Republic of Moldova.*

***Key words:** integrated reporting, sustainability, key performance indicators, financial and non-financial information, integrated thinking.*

Introducere. Crizele economico-financiare la nivel global reprezintă un punct de reper pentru mediul economic, schimbând perspectivele asupra desfășurării activității entității, cât și asupra tendințelor de raportare corporativă. Asupra dezvoltării activității entității influențează atât factorii interni cât și cei externi, astfel mediul de afaceri consumă informații continuu și în cantități mari. În primul rând, această informație este consumată de cei ce finanțează (investitorii) afacerile urmărind obținerea de beneficii și avantaje. Totodată, de informațiile produse și publicate de anumite întreprinderi sunt interesate și alte grupuri de persoane, fiecare cu scopurile și interesele sale.

Având în vedere lărgirea și diversificarea piețelor financiare internaționale, dezvoltarea entităților multinaționale la nivel global, creșterea investițiilor străine directe, necesită un sistem de întocmire și publicare a informațiilor referitoare la entitate, pe înțelesul tuturor la nivel internațional, ceea ce la etapa actuală poartă numele de „raportare financiară”.

Acest proces are scopul să stabilească un limbaj comun al afacerilor, astfel încât informațiile financiare ale entităților să fie înțelese și comparabile la nivel internațional [1, p.23].

În circumstanța provocărilor globale, au apărut multe discuții între specialiștii din domeniu, ce au pus în evidență necesitatea unui sistem de raportare mai cuprinzător, care să prezinte modul în care activitatea entităților influențează interesul public, mediul și societatea. Pentru a răspunde mai multor întrebări la nivel internațional, apare un instrument nou **raportarea integrată**. Raportarea integrată, presupune sustenabilitate, responsabilitate socială, responsabilitate pentru mediu, precum și rapoarte financiare într-un singur raport, integrat, anual.

Prin urmare, alegerea temei pentru cercetare este motivată prin necesitatea de a aduce un aport în cunoașterea acestui domeniu care a intrat în sfera de cercetare destul de recent, totodată răspunde unor provocări care afectează nu numai prezentul, dar și viitorul unei entități. Astfel, unii profesioniști în investiții sunt de acord că percepția lor asupra calității managementului este afectată de calitatea rapoartelor entității. Investitorii dispunând de o informație relevantă, clară și concisă,

pot avea mai multă încredere în analizele care le efectuează.

Rezultate cercetării. Ideea raportului integrat a fost concepută de către *International Integrated Report Council (IIRC)*, în anul 2010. Această instituție are ca misiune să stabilească raportul integrat și gândirea integrată ca un curent nou în practicile de afaceri și ca normă primordială la prezentarea raporturilor către sectorul public și privat. Viziunea IIRC este prin urmare nu numai gândirea tradițională de obținere a beneficiilor, ci și alinierea alocării capitalului cu comportamentul corporativ [4].

În opinia economistului autohton Grigori L., „raportarea integrată este un proces în urma căruia rezultă o comunicare periodică și concisă asupra modului în care strategia entității, guvernanta ei corporativă, performanța ei și perspectivele duc la crearea de valoare pe termen scurt, mediu și lung. Raportul integrat este o combinație de informații, care, în prezent, sunt dispersate în diferite domenii: rapoarte financiare; raportul conducerii; raportul privind guvernarea corporativă și remunerarea; raportul de sustenabilitate” [2, p. 9].

Opinii similare expune și cercetătorul român Botez D., care menționează că, „raportarea integrată pune în evidență informațiile relevante pentru evaluarea valorii din perspectiva investitorilor pe termen lung în scopul luării deciziilor și încurajării alocării resurselor financiare pentru susținerea creării valorii pe termen lung. Interesul major este creșterea rezultatului și aprecierea capitalului pe termen lung atât în ceea ce privește evaluarea sa inițială, cât și interacțiunea continuă cu investițiile [1, p. 23].

Astfel, Directorul adjunct al IIRC, Peuch-Lestrade P., în publicațiile sale, vorbește despre schimbarea pe care o poate aduce raportarea integrată în stilul de management al unei entități, „raportarea integrată încearcă să determine o schimbare în stilul de management, să ducă la o abordare dinamică și holistică a unei afaceri. O astfel de abordare înseamnă ca oameni cu diferite funcții, orizonturi și provenind din unități diferite să coopereze, să intre într-un dialog din care să rezulte decizii interconectate și un tablou complet, cu mai mulți indicatori de performanță conectați” [5].

La rândul său și, Dobre F., Directorul general executiv al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, susține că, „prin raportarea integrată, se urmărește ca profesioniștii contabili să aibă o contribuție cât mai mare la crearea valorii adăugate obținute de companii. Acesta este cadrul general în care se cere desfășurată formarea profesională în vederea îndeplinirii exigențelor unei raportări integrate cu adevărat eficiente. Identificarea corectă a scopului permite și alegerea celor mai potrivite căi și mijloace atât în ceea ce privește formarea profesională, cât și obținerea unor rezultate economico-financiare tot mai bune” [6].

Frîncu C., Director CSR, BRD – Groupe Société Générale, menționează în unul din discursuri, că, „elaborarea rapoartelor integrate trebuie să fie bazate pe trei piloni: capacitatea entităților economico-sociale de a se dezvolta sustenabil, impactul activității lor asupra mediului, exercitarea funcțiilor de responsabilitate socială” [6].

Conform Cadrului conceptual al Consiliului Internațional pentru Raportare Integrată, abordarea conceptuală a raportării integrate are la bază trei elemente: capitalul, modelul de afacere și procesul de creare și menținerea valorii. Combinarea acestor elemente, valorificarea capitalului și crearea valorii adăugate, având ca bază strategia de dezvoltare riscurile și oportunitățile, creează un flux de informații expuse în raportul integrat (figura 1).

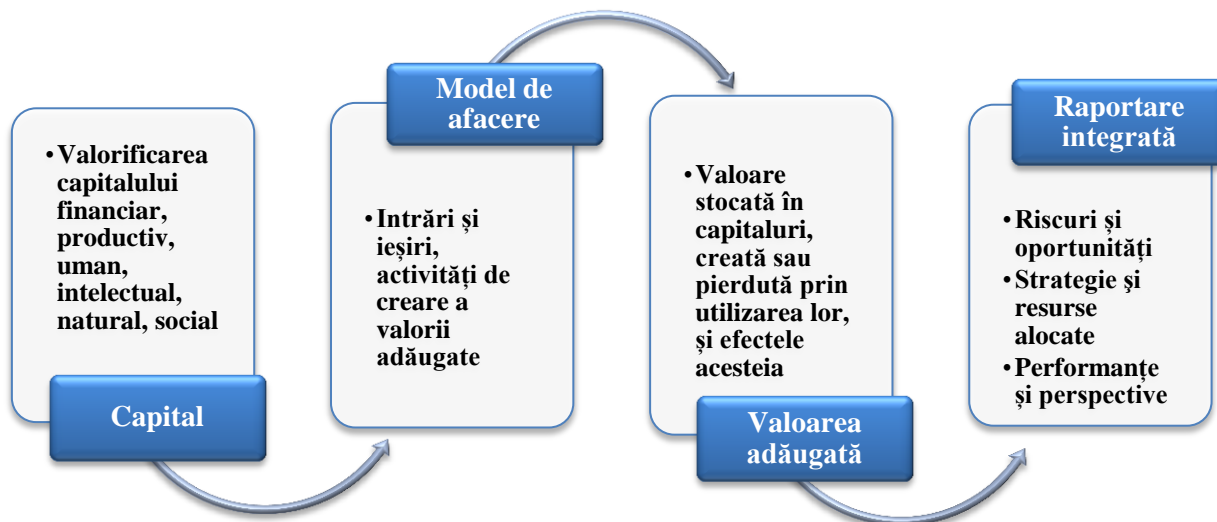


Figura 1. Elemente de concept ale raportării integrate

Sursa: elaborat de autori după Cadrul legal al CCIRI [7]

Capitalul este privit drept capacitatea sa de a produce alte bunuri prin intrări și ieșiri de resurse care afectează toate activitățile organizației de creare a valorii adăugate. Modelul de afaceri este definit ca un sistem de intrări, activități de creare a valorii adăugate și ieșiri cu scopul de a crea și menține valoarea pe termen scurt, mediu și lung [3, p.43].

Acest raport evidențiază, în general, stabilitatea și sustenabilitatea unei entități, cu perspective pe termen lung. Astfel, se orientează spre: îmbunătățirea calității informației disponibile pentru furnizorii de capital și terțe persoane în general; promovarea abordării de informații mai integrate care să implice nu numai aspectele financiare; să dezvăluie pârgurile sau indicatorii de valoare adăugată pe termen lung a unei entități.

Sunt elemente variate care se includ într-un raport de acest gen, precum: contextul și ambianța organizațională, modelul negocierilor, riscuri și oportunități, strategiile și alocarea resurselor, performanța și rezultatele înregistrate. Scopul raportului se extinde mai larg decât numai prezentarea veniturilor într-o perioadă sau evoluția lor în dinamică, în raport cu perioada precedentă, exprimând și gradul de implicare a entității în societate [8].

Potrivit Chartered Global Management Accountant, în raportul Integrated Thinking, 2014 (*Gândirea Integrată, 2014*), 80% din valoarea de piață a companiilor incluse în S&P 500 (Standard & Poors 500 Index) se datorează valorii imobilizărilor necorporale a entităților. Valoarea imobilizărilor necorporale se datorează, în esențial, informației nefinanciare: eforturile depuse, investiții cu perspective de viitor, marca, clienții, proiecte spre realizare, contracte semnate, etc. Mai mult decât atât, potrivit Association of Chartered Certified Accountants (*Asociația Experților Contabili Certificați*) și Eurosif, în anul 2011, un total de 10,5 miliarde de euro au fost investite pentru modele care conțin informații nefinanciare. Prin urmare, din această cauză informațiile nefinanciare devin la fel de importante pentru investitori [9].

Deoarece Spania, la etapa actuală, se află în proces de desfășurare a platformei tehnologice „Integrated Suite” (Suita Integrată) pentru elaborarea și analiza rapoartelor integrate, având la bază modelul AECA (Asociația Spanioală) despre raportarea integrată, considerăm că ne poate servi ca exemplu pentru Republica Moldova.

Astfel, în concordanță cu modelul de raportare integrată și cu cadrul conceptual propus de organizația IIRC, anual se emite raportul integrat AECA, compus din:

- ✓ *Conturi anuale prescurtate;*
- ✓ *Raportul auditorului;*
- ✓ *Imaginea integrată a indicatorilor financiari, de mediu, sociali și a guvernantei corporative este prezentată în figura 2;*
- ✓ *Raportul de verificare.*

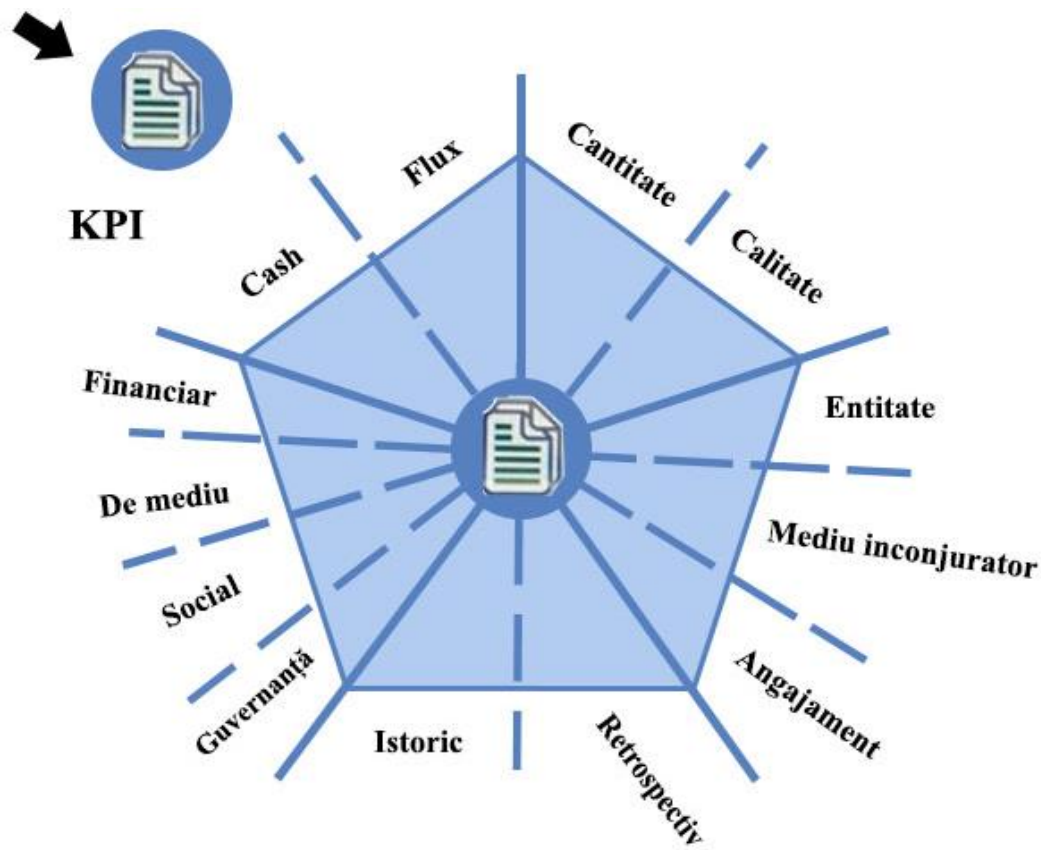


Figura 2. Indicii cheie de performanță KPI

Sursa: elaborat de autori după [10]

În figura 2, sunt prezentați indicatorii cheie de performanță, care sunt grupați după mai multe criterii:

- a) **După caracterul lor:** *cantitativi și calitativi;*
- b) **După perioada:** *de perspectivă și retrospectivă;*
- c) **După rolul lor:** *financiari; de mediu; sociali; de guvernare;*
- d) **După fluxurile vizate:** *fluxuri de numerar și fluxuri în cadrul entității;*
- e) **După locul implicării:** *în entitate; în mediul înconjurător; a angajamentului social.*

Asociația Spaniolă de Contabilitate și Administrare a Entităților aplică doctrina care este emisă de aceștia pentru prezentarea unei informații transparente, atât pe plan financiar-contabil, cât și pe plan nefinanciar cu caracter social, de mediu și de guvernare. Raportul anual și raportul integrat selectează informații financiare și nefinanciare, precum informații cu caracter legal și voluntar, în corespundere cu cele mai avansate dispoziții și tendințe naționale și internaționale în materie de contabilitate [9].

Conform informației furnizate de Asociația Spaniolă de Contabilitate și Administrare a Entităților, primele companii care au adoptat realizarea rapoartelor integrate au fost companiile:

- ✓ *BBVA* este un grup financiar de nivel global care prestează servicii în 30 de țări și are 53 mln de clienți. Posedă o poziție esențială în Spania și este prima bancă din Mexic. Se poziționează pe primele locuri a celor mai eficiente și performante bănci din zona Euro.
- ✓ *ENAGAS* este responsabil de partea tehnică a sistemului de gaze din Spania și principala companie de transport a gazului natural în Spania.
- ✓ *INDITEX* este unul din principalii distribuitori de haine din lume, cu multe mărci comerciale, precum: *Zara*, *Pull&Bear*, *Massimo Dutti*, *Bershka*, *Stradivarius*, care numără 5 887 unități comerciale în 87 de piețe de desfacere.
- ✓ *TELEFONICA* este unul din operatorii integrați de telecomunicații, lider la nivel mondial în furnizarea de soluții de comunicare, informare și divertisment, ce activează în Europa și America Latină. Această întreprindere își desfășoară activitatea în 25 de țări și o medie de 126 500 de angajați.

Aceste companii ne demonstrează faptul că succesul unei afaceri nu depinde numai de aspectele financiare, ci și de cele nefinanciare și servesc drept model pentru entitățile din Republica Moldova, care ar putea să-și revizuiască modalitatea de raportare. La nivel național conceptul de raportare integrată este unul de noutate, un element de inovație în domeniul contabilității și al științelor economice, atât în mediul academic, cât și în mediul de afaceri. Lipsesc cercetări, studii empirice și lucrări publicate în domeniu.

Sunt entități autohtone, în special cele multinaționale, care publică pe lângă informațiile financiare și informații nefinanciare, dar fără corelații între aceste informații. Viziunea raportării integrate este, însă, de a le conecta, de a arăta care este legătura dintre strategia companiei și partea de cercetare și dezvoltare, cum este influențată politica riscurilor de problemele de mediu, cum e condusă strategia comercială de către principiile drepturilor omului etc.

Pentru a avea o imagine mai clară, vom prezenta unele deosebiri între raportarea curentă și raportarea integrată:

Tabelul 1. Deosebirile între raportarea curentă și raportarea integrată

Caracteristică	Raportare curentă	Raportare integrată
Încredere	Dezvăluire limitată	Transparență crescută
Administrare	Financiară	Toate capitalurile
Abordare (Reflecție)	Izolată	Integrată
Focalizare	Trecut, Financiar	Trecut și viitor, conectare, strategie
Orizont de timp	Termen scurt	Termen scurt, mediu, lung
Adaptabilitate	Limitată la reguli	Răspuns la cerințe individuale
Tehnologie		Utilizarea tehnologiei

Sursa: elaborat de autori după Botez D. [1, p.25]

Din tabelul de mai sus, rezultă că sunt nenumărate avantaje a utilizării raportării integrate și implementarea gândirii integrate, în general. Directorul adjunct a CIRI Peuch-Lestrade P. [5], susține câteva dintre acestea, precum:

- ✓ Crearea gândirii integrate - conducerea unei companii trebuie să se ocupe nu numai de rapoartele financiare, ci și de gestionarea și preocupările umane și cerințele clienților;

- ✓ Dincolo de conceptul integrator, poți să explici mai bine ceea ce piața financiară numește „valoarea intangibilelor” și anume relația cu clienții, implicarea în acte sociale;
- ✓ Raportarea integrată susține sloganul „Less is more”, ceea ce înseamnă o viziune completă și holistică a afacerii, dar în același timp, prezentarea într-un mod scurt și concis, pentru a fi cât mai bine înțeleasă și citită.

Concluzie. Corectitudinea în materie de raportare permite identificarea punctelor forte și a punctelor slabe ale fiecărei companii, astfel încât resursele – în primul rând, cele umane – să fie alocate pentru diminuarea factorilor de risc și valorificarea celor care permit o dezvoltare sustenabilă, o reală protecție a mediului și manifestarea responsabilității sociale, nu ca un exercițiu de imagine, ci ca un scop intrinsec al activității fiecărei entități.

Raportarea Integrată trebuie să producă schimbări în comportamentul organizațional, în scopul luării deciziilor pe termen scurt, mediu și lung; să informeze cu privire la alocarea resurselor de către investitori; să inducă o abordare unitară și cuprinzătoare a raportării corporative care să conducă la comunicarea lanțului complet al factorilor care afectează semnificativ abilitatea unei organizații de a crea și menține valoarea în timp; să promoveze responsabilitate și utilizarea optimă a tuturor capitalurilor întreprinderii (incluzând capitalul productiv, uman, intelectual, natural și social), precum și interconexiunea dintre ele.

Colaborarea cu toți partenerii entității permite stabilirea corectă a oportunităților care determină dezvoltarea și eficientizarea afacerilor. Pe baza acestor considerații au fost relevate și câteva legături dintre raportarea integrată și guvernanta corporativă. Mai ales elementele de ordin social sunt de natură a fructifica informațiile incluse în raportarea integrată, toate acestea depinzând în cea mai mare măsură de activitatea profesioniștilor contabili a căror pregătire se cere orientată tocmai în direcțiile caracteristice societății bazate pe cunoaștere, cerințelor erei digitale.

Referințe bibliografice:

1. BOTEZ D. *Raportarea integrată – sfârșit sau un nou început pentru raportarea financiară?* În: Audit financiar, anul IX, nr. 98-2/2013, București 2013, pp. 23-30.
2. GRIGOROI L., DUMITRU M. *Raportarea integrată – perspectivă pentru entitățile din Republica Moldova*, În: Conferința științifică internațională "Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale", Ed. a 5-a, 1 aprilie, ASEM, Chișinău, 2016. p. 9-15.
3. MIHAILA S. *Controllingul - instrument în dezvoltarea gestiunii entităților din Republica Moldova*, Economie și Sociologie, Ediție specială, nr.3/2016, Chișinău 2016, 57 p.
4. <https://www.ifac.org/publications-resources/enhancing-organizational-reporting-integrated-reporting-key>
5. <http://www.responsabilitatesociala.ro/editoriale/interviu-philippe-peuch-lestrade-despre-raportarea-integrata.html>
6. <http://www.ceccarbusinessmagazine.ro/printeaza-articolul-1233/>
7. <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2012/11/23.11.12-Prototype-Final.pdf>
8. http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/N/noti_0110201402_el_reporte_integrado/noti_0110201402_el_reporte_integrado.asp
9. http://media.directio.it/WCOA/Multimedia/CGMA_briefing-Integrated_Thinking-The_next_step_in_integrated_reporting.pdf
10. <http://is.aeca.es/es/what-is-an-integrated-scoreboard/>

ACTIVE INTANGIBILE EMERGENTE SI RISCUL DE AUDIT

EMERGING INTANGIBLES AND THE AUDIT RISK

HLACIUC Elena, dr., prof. univ.
Universitatea Ștefan cel Mare, România
elenah@seap.usv.ro

LELIUC (COSMULESE) Cristina Gabriela, drd,
Școala doctorală, Universitatea Ștefan cel Mare, România
c.gabrielacosmulese@gmail.com

Abstract. *Through the article, we would like to identify the audit procedures of intangible assets that can reduce audit risk to an acceptable level. Therefore, we intend to present a brief side palpable and complexity of a financial audit fragment. We opted for immobilized assets called intangible assets because they represented a challenge both for accounting and financial audit.*

Key words: *audit procedures for intangible assets, audit evidence, value drivers, and substantive procedures.*

Introducere. Printre factorii care vin în asigurarea adevărului contabil se numără și verificarea datelor de către audit. Obiectivul principal *auditului* îl constituie reprezentarea exactă a informațiilor din situațiile financiare și a rezultatului global obținut de către entitate urmărindu-se în ce măsură informațiile înregistrate în contabilitate reflectă evenimentele economice care au avut loc într-o anumită perioadă. Pentru a identifica eventualele manipulări ale informațiilor furnizate de sistemul financiar, eforturile auditorului sunt intensificate.

Activele intangibile sunt caracterizate în primul rând prin lipsa tangibilității (*a consistenței fizice, materiale*), fiind capabile să genereze beneficii economice viitoare, ce pot fi controlate sau cel puțin influențate de entitate, și care au fost obținute ca urmare a unor evenimente sau operațiuni anterioare, putând fi vândute sau nu, separat de alte active [9].

Atenția acordată activelor intangibile a apărut odată cu sesizarea diferențelor semnificative dintre valoarea de piață a unei entități și valoarea netă contabilă a acesteia. Practic, cei implicați încercau să identifice motivul care făcea ca entitățile, care aveau în fond aceleași resurse fizice, financiare și umane, să obțină rezultate divergente [6, p. 60].

Activele intangibile deși nu apar în bilanț, sunt principalii generatori de valoare, iar controlul fiscal aplicat acestora este deosebit de important. Acesta impune asigurarea punerii în aplicare, monitorizarea continuă și adaptarea sistemelor de raportare, informare și control care fac parte dintr-un program solid de gestionare a riscurilor de întreprindere.

În prezent, auditul financiar efectuat în cadrul entităților economice nu are o viziune de ansamblu asupra legalității și conformității tuturor activităților desfășurate de entități supuse verificării, din cauza faptului că nu are o bază de referință la care să se raporteze. Revizuirile efectuate au în vedere doar părți din activitatea economică fără a se ajunge însă la substanța lucrurilor, adică la proveniența reală a surselor de bani prin intermediul cărora se finanțează o persoană fizică, juridică sau o afacere [10, p. 192].

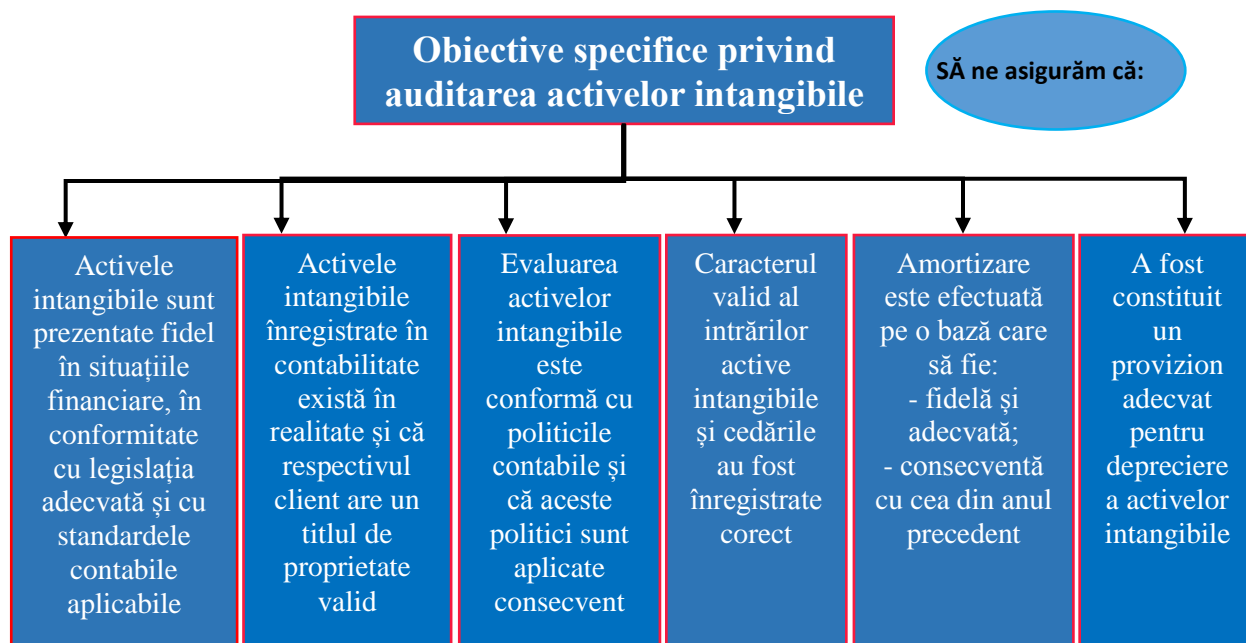
Mediul informatizat în care își desfășoară astăzi activitatea orice entitate exercită o influență în mod continuu asupra muncii auditorilor, prin faptul că el creează noi oportunități dar și altfel de riscuri, reguli suplimentare în ceea ce privește securitatea, corectitudinea și marjele de eroare acceptabile [3, p. 242].

Metodologia cercetării. Metodologia pe care am utilizat-o are la bază cercetarea teoretică

privind conceptele și reglementările în domeniu, asistată de aplicarea metodelor specifice de cercetare (*observarea pe teren, analiza informațiilor financiar-contabile*). Identificând și explicând conținutul celor mai importante mecanisme de control intern, se scot în evidență anvergura, dificultatea și riscurile asociate întregului, respectiv cele ale auditării activelor intangibile. Metodologia cercetării a avut în vedere o cercetare calitativă de tip exploratoriu și o cercetare cantitativă de tip descriptiv. Metodele utilizate în această cercetare s-au concretizat în: studierea literaturii de specialitate, analiza legislației în domeniul cercetat, studierea Standardelor Internaționale de Audit și a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară și surprinderea aspectelor specifice auditării activelor intangibile.

Procedura auditării activelor intangibile. O etapă cheie în aplicarea procedurilor de audit în cazul imobilizărilor constă în evaluarea structurii și a eficienței controlului intern. Prin acțiunile de control intern, managementul trebuie să se asigure că, după achiziție, activul achiziționat a fost înregistrat ca activ imobilizat și nu sub forma cheltuielilor de reparații/întreținere.

Prezentăm, în figura nr. 1, câteva obiective specifice, în ceea ce privește acțiunea de auditare a activelor intangibile.



Sursă: *elaborare proprie*

Pentru majoritatea entităților, procedurile de audit pentru fondul comercial, alte intangibile și cheltuieli de cercetare-dezvoltare vor fi efectuate pe parcursul testelor și examinării documentației. În timp ce managementul are responsabilitatea principală pentru înregistrarea și evaluarea periodică a acestor active intangibile, auditorul are responsabilitatea pentru determinarea caracterului rezonabil al proceselor de management și evaluărilor acestor active. În mod realist, managementul entităților mici sau de mărime medie de multe ori nu au pregătirea sau experiența necesară pentru a face astfel de evaluări. În aceste cazuri, serviciile specialiștilor din exterior poate fi necesară. Pentru a evita afectarea independenței auditorului, evaluarea de către auditor a activelor intangibile trebuie să fie supravegheată și aprobată de către un salariat al clientului care posedă o adecvată calificare cunoștințe și experiență.

Activele intangibile comune întâlnite în timpul unui audit.

Drepturile de autor (*copyright*): atunci când un client deține un drept de autor, nimeni altcineva nu poate utiliza fără permisiune operele sale literare, muzicale sau cinematografice.

Mărcile comerciale (*trademarks*): elemente principale în strategia entităților, având rolul de a distinge produsele și serviciile unei entități de cele ale concurenților. De exemplu, **eMAG** este **marca comercială** a celui mai mare retailer online din România, firma **Dante International** și nici o altă companie care activează în acest domeniu nu mai poate folosi acest nume.

Brevetele (*patents*): acestea furnizează licență pentru invenții (unui produs, procedeu sau metodă) și conferă titularului său un drept exclusiv de exploatare, pe durata de valabilitate a acestuia. Elementele care pot fi protejate prin brevete se învârt în jurul gamei de produse farmaceutice, circuitelor auto și modelelor unice de bijuterii.

Fondul comercial (*goodwill*) apare numai în timpul achiziționării unei afaceri de către o altă afacere, pentru un preț mai mare decât valoarea justă de piață a activelor nete dobândite în timpul vânzării.

Îmbunătățiri locație închiriată în engl. *leasehold improvements*: apare atunci când o entitate închiriaza o locație de afaceri și renovează spațiul cu diferite facilități, iar la sfârșitul contractului de leasing nu le poate lua înapoi, prin urmare proprietarul ia dreptul de proprietate asupra îmbunătățirilor. Aceste modernizări pot presupune: construirea spațiilor de birouri, înlocuirea corpurilor de iluminat, refacerea pereților interiori și a plafoanelor, îmbunătățiri electrice și sanitare, mochete și gresie. Ele nu includ cheltuieli de reparații și întreținere, cum ar fi zugrăvirea pereților sau fixarea ferestrelor sparte. Din punct de vedere tehnic, *leasehold improvements* sunt active intangibile, dar majoritatea dintre entitățile auditate le includ în categoria activelor fixe. Entitățile recurg la amortizarea acestor îmbunătățiri pe scurta lor durata de viață sau pe durata contractului de leasing [5, p. 239-260].

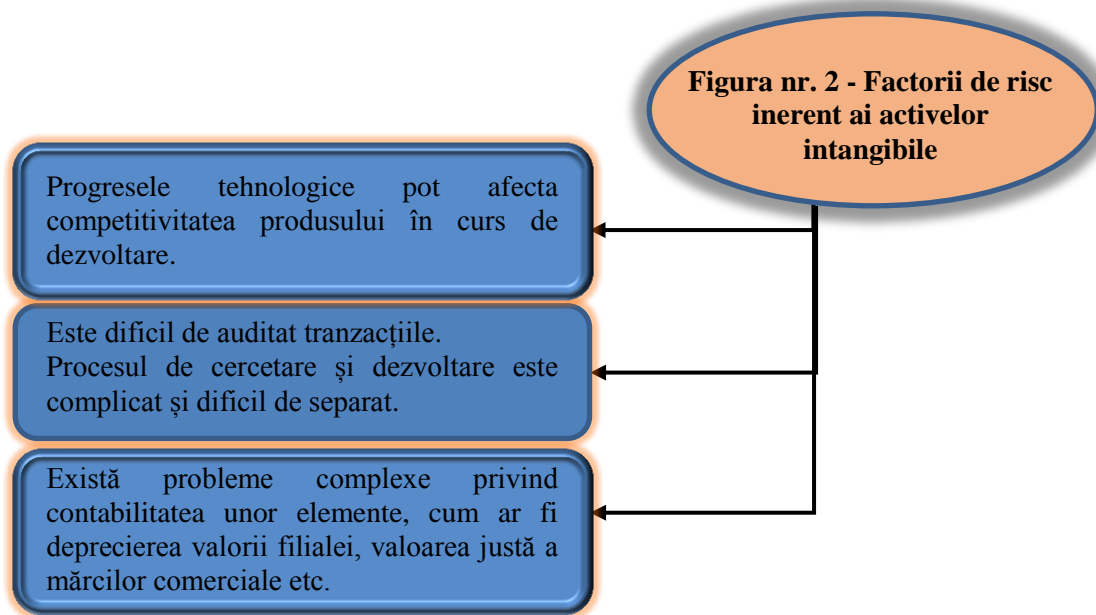
Cele mai multe dintre aceste elemente provin din interacțiuni contractuale și combinații de afaceri. Ca atare, entitățile ar trebui să aibă o documentație substanțială legată de proprietatea lor. Auditorii vor solicita documente suplimentare și validări încrucișate ale informațiilor cu alte informații contabile auditate.

Riscuri în auditarea activelor intangibile.

Auditul financiar ar trebui să adauge valoare tuturor activităților organizației, facilitând identificarea și evaluarea riscurilor existente la toate nivelurile [1, p. 74].

Raționamentul profesional al auditorului trebuie să funcționeze și pentru a stabili natura riscului:

- ✓ riscul este un risc de fraudă;
- ✓ riscul este legat de evoluții sau modificări recente semnificative de natură contabilă;
- ✓ riscul se datorează volumului și complexității tranzacțiilor;
- ✓ riscul este legat de o marjă sporită de incertitudine a evaluării;
- ✓ riscul presupune tranzacții semnificative care nu se regăsesc în activitatea obișnuită a entității [7, p. 3-13].



Sursă: elaborare proprie

Atunci când auditorul consideră că riscul de control este minim, el se poate aștepta ca cel puțin următoarele segmente să fie supuse controlului intern: achizițiile, reevaluarea și pierderile de imobilizări necorporale; aprobarea metodelor, continuitatea lor și calculul cheltuielilor privind amortizarea etc.

Linii directe pentru auditarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare, fondului comercial și a altor active intangibile. În cazul achiziției unei afaceri, auditorul poate să verifice cu ajutorul acordului încheiat cu vânzătorul, care este prețul plătit pentru fondul comercial. Cu toate acestea, în cazul în care valoarea fondului comercial nu este menționată în mod specific, acesta trebuie să fie tratat ca diferența dintre prețul de achiziție plătit pentru afacere și activele nete preluate.

În cazul reevaluării activelor, care a modificat contul fondului comercial în registrele unei companii, auditorul trebuie să facă referire la baza pe care au fost reevaluate activele. În timp ce în cazul fondului comercial, care a fost amortizat, dar apoi adus înapoi pentru a anula o pierdere de capital sau soldul debitor al contului de profit și pierdere, ar trebui să se investigheze perioada în care fondul comercial a fost anulat.

În cazul firmei de parteneriat, ar trebui să verifice contractului de asociere. De asemenea, se pot verifica modificările efectuate în contul fondului comercial din când în când, pe baza prevederilor făcute în contractului de asociere. Pentru majoritatea entităților, procedurile de audit pentru cheltuieli de cercetare-dezvoltare, fondul comercial și alte intangibile vor fi efectuate pe parcursul testelor și examinării documentației.

Procedurile de audit pentru cheltuielile de cercetare dezvoltare:

- ✓ confirmarea că costurile de dezvoltare îndeplinesc criteriile stabilite de IAS/IFRS prin discuții cu managerii tehnici pe baza unor inspecții a detaliilor cu privire la proiecte;
- ✓ recalcularea cotei de amortizare;
- ✓ examinarea facturilor pentru a verifica cheltuielile efectuate cu privire la proiecte de cercetare-dezvoltare;

- ✓ confirmarea fezabilității și viabilitatea prin inspectarea bugetelor.

Concluzii: Lipsa unei tradiții pe termen lung în auditarea de active tangibile și intangibile contabilizate prin sisteme de probă integrate face ca auditorul modern, să fie principala referință și garanție a investitorului în ceea ce privește activele intangibile.

Principalele *probe de audit* în ceea ce privește activele intangibile sunt facturi, chitanțe, acorduri, protocoale de predare-primire, confirmări de la terți, documente primare obținute din observațiile fizice, evaluări parțiale sau totale, registrul mijloacelor fixe, cartea activelor imobilizate, bilanțurile centralizate, note de conversații cu managerii sau cu personalul din entitate.

În legătură cu *procedurile de fond și testele de audit* cele mai semnificative privind auditarea activelor intangibile, sunt reprezentate de:

- ✓ reexaminarea lucrărilor de planificare ale auditului în ideea de a stabili dacă evaluarea riscurilor inerente și riscurile de control aferente activelor intangibile necesită sau nu ajustată;
- ✓ se analizează politicile contabile elaborate de entitatea auditată pentru conducerea contabilității activelor intangibile; se întocmește ”tabelul principal” al activelor intangibile;
- ✓ se întocmește ”situația intrărilor de active intangibile”;
- ✓ se întocmește ”situația ieșirilor de active intangibile”, se inspectează titlurile de proprietate în vederea asigurării că un titlu valid este deținut de client;
- ✓ se verifică corectitudinea ajustărilor pentru depreciere etc.

Principalele obiective cu privire la acțiunea de auditare a activelor intangibile fac referire la aspecte precum:

- ✓ delimitarea corespunzătoare a costurilor înregistrate după natura bunurilor achiziționate, înregistrate în cheltuieli aferente exercițiului curent sau cheltuieli imobilizate de recuperat în mai multe exerciții;
- ✓ evidența exactă a intrărilor de imobilizări, din perspectiva contului, categoriei, codului de clasificare, valorii de înregistrare și datei de punere în funcțiune, conform documentelor anexate la Procesele verbale de punere în funcțiune;
- ✓ contabilizarea corectă și completă în ansamblu a cheltuielilor de investiții în regie proprie;
- ✓ evidența analitică a imobilizărilor pe gestiuni cu atestare din partea factorilor răspunzători cu statut de gestionari numiți prin decizie managerială autorizată și capabilă.
- ✓ evidențierea secționată potrivit legislației contabile a fluctuațiilor din reevaluare pe fiecare element de imobilizare în parte.

Referințe bibliografice:

1. BOSTAN I., GROSU V. *Rolul auditului intern în optimizarea guvernantei corporatiste la nivelul grupurilor de întreprinderi*. În: Economie teoretică și aplicată Volumul XVII, No. 2(543), 2010. p. 74
2. CATHY L. R., KOSSOVSKY N. *Importance of understanding value and risks of intangibles*, 2011. p. 2.
3. DOMNIȘORU S., VÎNĂTORU S. S. *Atenuarea impactului riscurilor asupra auditării imobilizărilor corporale în condițiile utilizării sistemelor de evidență integrate*, În: Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale, Ediția a V-a, 1 aprilie 2016, mun. Chișinău, 2016. p.242.

4. LENGHEL RADU D. *Some considerations regarding the auditing of intangible assets*, Revista Quaestus, nr.3, Timișoara, 2013. pp. 69-80. <http://www.quaestus.ro>.
 5. LOUGHRAN M. *Auditing Fixed and Intangible Assets*, Financial Accounting For Dummies, 2011. pp. 239-260.
 6. MATEȘ D., COSMULESE C., G., ANISIE L. *Abordări și metode de evaluare a activelor intangibile*. În: Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale, Ediția a V-a, 1 aprilie, mun. Chișinău, 2016. p.60.
 7. MUNTEANU V. et al. *Unele considerații privind auditul imobilizărilor corporale și necorporale*, Revista Audit financiar, Volumul XI, Nr. 88-4/2012, 2012. p.p. 3-13.
 8. SERGIU P. *Emerging Intangibles*. În: Revista Audit Financiar, Volume XI, Issue 88-4/2012. 2012. pp. 24-30.
 9. *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) emise la 1 ianuarie 2013*, Fundația IFRS. - Ediția a 6-a, rev.- București: Editura CECCAR, 2013.
 10. URSACHE A., HLACIUC E. *Aspecte particulare privind combaterea evaziunii fiscale la nivelul entităților economice*, În: Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale, Ediția a V-a, 1 aprilie 2016, mun. Chișinău, 2016. p.192.
1. <http://dexonline.ro>;
 2. <https://erm.ncsu.edu>
 3. <http://www.cafr.ro>
 4. <http://www.ase.md>
 5. www.dummies.com

CONCEPȚII CU PRIVIRE LA OBIECTUL DE STUDIU AL CONTABILITĂȚII

CONCEPTIONS REGARDING THE SUBJECT OF ACCOUNTING

BĂDICU Galina, dr., conf. univ.
Academia de Studii Economice a Moldovei
gbadiku@mail.ru

PÎSLARU Aliona, studentă
Academia de Studii Economice a Moldovei
pislaru.aliona1995@gmail.com

Abstract. *As a scientific discipline, accounting has its own object of research. There were many discussions and controversies about the subject of accounting and there are many concepts, which will be investigated forwards in this study.*

Key words: *the subject, accounting, economic conception, legal conception, assets, rights, obligations*

Întroducere. Definirea obiectului de studiu al unei științe precizează locul și poziția acesteia în ansamblul științelor, relațiile cu alte discipline înrudite, importanța și relevanță disciplinei în procesul cunoașterii umane.

De la primele lucrări publicate în domeniul contabilității de către Luca Paciolo în anul 1494 și până în zilele noastre, istoria contabilității poate fi privită ca o istorie a curentelor de gândire contabilă, ca o istorie a teoriilor și conceptelor contabilității. Despre contabilitate și profesia contabilă, s-a scris și se vor mai scrie, probabil...

Contabilitatea desemnează știința care studiază efectele tranzacțiilor și a altor activități a unei entități. Ea a apărut și a evoluat pe măsura dezvoltării activității de producție și de comercializare a bunurilor.

Inițial, contabilitatea s-a manifestat ca un instrument de informare doar a proprietarului. La acea vreme, nu exista o delimitare strictă dintre patrimoniul entității și patrimoniul proprietarului, nu existau standarde conform cărora să fie organizată contabilitatea și nu exista noțiunea de perioadă de gestiune. *Treptat*, odată cu dezvoltarea manufacturilor și a industriei, s-a lărgit cercul de utilizatori, s-au diversificat metodele și procedeele contabile, iar contabilitatea a căpătat titlul de știință economică, independentă, cu metodă și obiect de cercetare propriu și totodată a apărut o nouă profesie - profesia contabilă. *Actualmente*, lumea afacerilor, este un univers al valorilor aflate în continuă mișcare și transformare, iar resursele controlate de entitate au devenit semnificativ de scumpe. În condițiile amplificării activității economice a entităților, sistemul de norme, standarde și reglementări contabile se află și el în continuă schimbare.

Deși, practica a anticipat drumul parcurs de contabilitate influențând cercetarea aplicată în domeniul contabilității, pe baza acestor aspecte practice au fost conturate funcții, concepte, principii, procedee și instrumente științifice acestei discipline, care-i conferă caracter științific. Definiția modernă a contabilității pornește de la funcția de bază a acesteia, adică furnizarea de date și informații cu caracter financiar-economic despre entitate, utilizate în procesul decizional.

Prin prezenta cercetare, s-a încercat evidențierea diferențelor de abordare a obiectului de studiu al contabilității, în baza surselor investigate și definirea obiectului.

Rezultatele cercetării. Abordarea obiectului unei științe trebuie să pornească, în mod logic,

de la sensul generic al acestei noțiuni.

Conceptul de obiect reprezintă „elementul, materia unei discipline de studiu, asupra căreia e îndreptată gândirea, activitatea intelectuală a omului” [6, p. 706].

În acest context, apare necesitatea clarificării: *ce studiază contabilitate și cu ce se ocupă ea*, în vederea poziționării contabilității în procesul general al cunoașterii, pentru evitarea identităților care privesc statutul științei contabile.

O primă definiție a obiectului contabilității este realizată de Luca Paciolo, în celebra sa lucrare „Summa di Arithmetica, Geometria, Porportioni et Proportionalita”, care prezintă dovada că obiectul contabilității a fost studiat încă din anul 1494. Potrivit părintelui contabilității, contabilitatea studiază „*tot ceea ce după părerea negustorului îi aparține pe lume, ca avere mobilă și imobilă, precum și toate afacerile mari și mărunte, în ordinea în care au avut loc*” [8, p. 23].

Literatura contabilă este bogată în păreri ce diferă de la o perioadă la alta. O serie de autori au considerat contabilitatea - o ramură a matematicii, al cărei obiect îl constituie *studiul conturilor*. Alți autori germani, au privit contabilitatea ca o *știință a patrimoniului*, privit din punct de vedere juridic. În concepția administrativă a reprezentanților școlii italiene, obiectul de studiu al contabilității constă în *reflectarea și controlul valoric al faptelor administrative în vederea obținerii cu eforturi minime de efecte economice maxime*. Concepția economică care cunoaște o largă răspândire în școlile din Europa, definește obiectul contabilității ca *circuit al capitalului privit sub aspectul destinației lui și a modului de dobândire* [7, p. 55-89].

Analiza critică a literaturii de specialitate au permis identificarea doctrinelor contabilității care conțin numeroase puncte de vedere privind obiectul de studiu al acestei științe: *concepția juridico-patrimonială, concepția economică, concepția financiar-contabilă*.

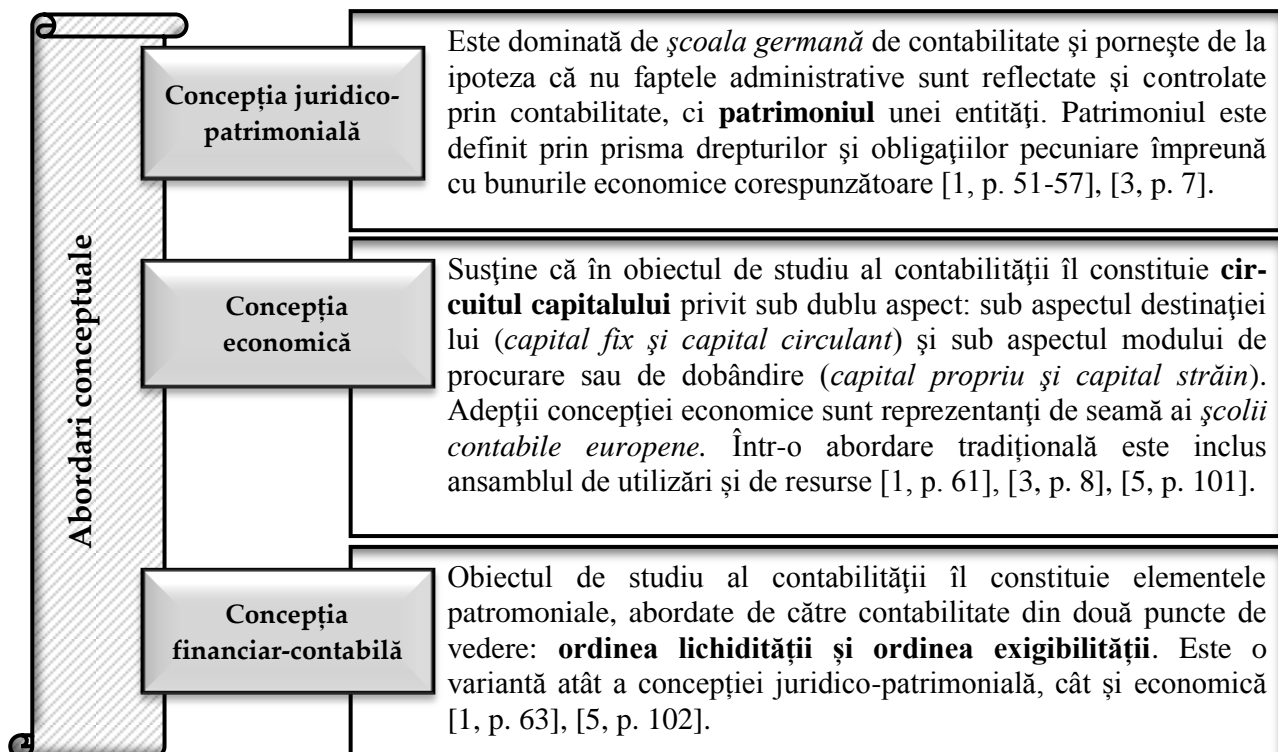


Figura 1. Abordări conceptuale privind obiectul de studiu al contabilității

Sursa: elaborat de autori în baza surselor menționate

Suținătorii **concepției juridico-patrimonială** prezintă realitatea economică prin prisma raporturilor juridice, subordonând economicul față de juridic, deși faptele economice determină relațiile juridice. Această concepție consideră că, contabilitatea elaborează și aplică principiile, normele și procedeele cu ajutorul cărora se asigură evidența, calculul, analiza și controlul în expresie valorică a existenței și stării, precum și a mișcării și transformării patrimoniului. Elementele patrimoniale sunt reflectate în contabilitate: *în expresie monetară, pe titulari de patrimoniu, pe perioade de gestiune și pe bază de documente justificative*. Pentru ca un patrimoniu să existe sunt necesare două elemente interdependente: o persoană fizică sau juridică ca subiect de drepturi și obligații și bunurile economice, ca obiecte de drepturi și obligații.

Conform art. 284 al Codului Civil, patrimoniul reprezintă totalitatea drepturilor și obligațiilor patrimoniale (*care pot fi evaluate în bani*), privite ca o sumă de valori active și pasive strâns legate între ele, aparținând unor persoane fizice și juridice determinate [4].

În acest context, *valorile active* în calitatea lor de obiecte de drepturi și obligații formează substanța materială a patrimoniului - *bunuri economice*. Ele se prezintă sub formă de terenuri, clădiri, construcții, mașini, utilaje și instalații, mijloace de transport, mobilier, stocuri, numerar, creanțe etc. Cea de-a doua componentă a patrimoniului, *valorile pasive* în calitatea lor de drepturi și obligații cu valoare economică exprimă raporturile de proprietate în cadrul cărora se procură și gestionează bunurile. Ele capătă forma de *drepturi* în situația în care titularul de patrimoniu are calitatea de proprietar și, ca urmare, nu trebuie să acorde nici un echivalent pentru bunurile aflate în posesiunea și folosința sa. Raporturile de proprietate iau forma de *obligații* atunci când pentru bunurile care formează obiectul patrimoniului titularul trebuie să dea un echivalent valoric sau să îndeplinească o anumită prestație.

Din cele expuse, ecuația patrimoniului definit în sens juridic are forma de mai jos:

Valori active (Bunuri economice) „ce posedă titularul de patrimoniu”	=	Valori pasive (Drepturi + obligații) „ce datorează titularul de patrimoniu”
--	---	---

La nivelul obiectului contabilității, primul termen al raportului de schimb specific patrimoniului, bunurile economice, este delimitat prin structura calitativă *de activ*, iar cel de-al doilea, drepturile și obligațiile, prin cea *de pasiv*.

Concepția economică se îndepărtează de concepția juridică prin faptul că include în câmpul de cuprindere a contabilității toate bunurile utilizate în scopuri economice (*care aduc un avantaj economic în viitor*) și nu numai bunurile asupra cărora entitatea are un drept de proprietate. Potrivit acestei concepții bunurile sunt studiate de către contabilitate din două puncte de vedere: al modului în care ele se utilizează, investesc și se consumă - *capital fix și capital circulant*; al modului de procurare și dobândire - *capital propriu și capital străin*. Suținătorii concepției economice folosesc tot mai frecvent, în ultimii decenii, noțiunile de utilizări și de resurse. Menționăm că termenul „resurse” nu este suficient definit și delimitat în limbajul contabil.

În acest context, concepția economică referitoare la obiectul contabilității conține elemente ale concepției juridico-patrimonială și ale concepției financiare, fapt prezentat în relația următoare.

Utilizări „capital fix și capital circulant”	=	Resurse „capital propriu și capital străin”
--	---	---

Folosirea noțiunii de capital pentru a desemna atât elementele de activ (*a structurii bunurilor economice, a utilizărilor*), cât și pentru delimitarea elementelor de pasiv (*a originii sau a surselor de*

proveniență) are o utilizare limitată în teoria și practica contabilă.

Capitalul fix este format din bunurile investite care participă la mai multe cicluri de exploatare și care se înlocuiesc după un număr de ani de utilizare (mașini, utilaje, mobilier etc.). Acestea se consumă treptat, iar recuperarea valorii acestora se face pe baza procesului de amortizare. *Capitalul circulant* sunt formate din bunurile economice care se consumă sau își schimbă forma de existență și funcțională după fiecare ciclu de exploatare finalizat. *Capitalul propriu* corespunde drepturilor pe care le au proprietarii asupra entității. *Capitalul străin*, denumit și capital împrumutat și atras, cuprinde datoriile față de bănci, furnizori, creditorii, salariați, bugetul statului etc.

Astfel, pentru a elimina confuziile care ar putea să apară dacă prin același termen s-ar defini atât elementele de activ, cât și elementele de pasiv se utilizează termenul de capital numai pentru delimitarea capitalurilor proprii.

Concepția financiar-contabilă este o variantă a concepției juridico-patrimoniale, cât și o variantă a concepției economice cu privire la obiectul contabilității. Această concepție își propune să răspundă la întrebarea: *entitatea este capabilă, datorită structurii activelor sale, să facă față datoriilor sale, atunci când acestea ajung la scadență?* Pentru a răspunde la această întrebare situațiile financiare întocmite pe baza informațiilor din contabilitate prezintă structura activelor patrimoniale în funcție de lichiditatea lor, iar pasivele în ordinea exigibilității lor.

Lichiditatea se referă, în primul rând, la intervalul de timp necesar ca un element de activ să fie convertit în numerar. În al doilea rând, lichiditatea se referă la posibilitățile unei entități de a-și achita datoriile scadente într-un viitor apropiat, spre deosebire de *solvabilitate*, care se referă la posibilitatea onorării obligațiilor scadente într-o perioadă mai mare de timp.

Exigibilitatea indică perioada de timp în care o datorie devine scadentă și ca urmare trebuie achitată.

În prezent, ordonarea elementelor de activ și de pasiv se face în funcție de două criterii:

- ✓ *criteriul principal* - conținutul economic: natura și destinația activelor sau natura și proveniența pasivelor;
- ✓ *criteriul secundar* - lichiditatea activelor și exigibilitatea pasivelor.

Concepția financiară cu privire la obiectul contabilității poate fi prezentată astfel:

Active „active imobilizate și active circulante”	=	Pasive „capital propriu, datorii pe termen lung, datorii curente”
--	---	--

În contabilitate, discursul despre patrimoniu, în sens financiar-contabil, este conciliat prin noțiunile *de activ* și *de pasiv*.

În funcție de gradul de lichiditate, activele se divizează în [9, pct. 24].:

- a) *active circulante*, care reprezintă activele ce se așteaptă să fie consumate în ciclul normal de activitate, vândute sau primite în termen de 12 luni sau care reprezintă numerar;
- b) *active imobilizate*, care cuprind toate celelalte active, cu excepția celor circulante

În funcție de gradul exigibilității, datoriile se împart în [9, pct. 26].:

- a) *datorii curente*, care includ datoriile ce se așteaptă să fie achitate sau decontate în termen de 12 luni din data raportării;
- b) *datoriile pe termen lung*, care cuprind toate celelalte datorii, cu excepția celor curente

Așa cum reiese din legislația contabilă, elementele definite, descrise, evaluate și recunoscute

în situațiile financiare sunt cele de active, datorii, capital propriu, venituri, cheltuieli și rezultate.

Pentru a fi informați, în continuare se vor prezenta accepțiile elementelor abordate de SNC. Astfel [9, pct. 21]:

- ✓ **un activ** - resursă economică identificabilă și controlabilă de către entitate ce provine din fapte economice trecute din a căror utilizare se așteaptă obținerea unor beneficii economice
- ✓ **o datorie** reprezintă o obligație actuală a entității provenite din fapte economice trecute a căror stingere contribuie la o reducere a resurselor, purtătoare de beneficii economice.
- ✓ **capitalul propriu** reprezintă mărimea rămasă în activele entității după scăderea datoriilor.

Definițiile de mai sus fundamentează elementele descrise în situațiile financiare pe categoria de **resurse**. Astfel, *activul* reprezintă o resursă economică identificabilă și controlabilă, *datoria* o angajare a resursei, iar *capitalul propriu*, resursele controlabile care rămân după deducerea tuturor datoriilor.

Analizând prevederile legislației contabile putem deduce că relația dintre activele, capitalul propriu și datoriile entității, prezentate în bilanț, se numește **poziție financiară** [9, pct. 5]. O entitate poate avea o poziție financiară pozitivă în cazul în care capitalul propriu este mai mare sau cel puțin egal cu datoriile. Această condiție indică faptul că entitatea, ca subiect de drept, are posibilitatea să plătească datoriile față de creditori, atât pe parcursul desfășurării activității, cât și la lichidarea sa.

Continuând excursul în același cadru contabil, veniturile, cheltielile și rezultatele, sunt definite astfel [9, pct. 81]:

✓ **veniturile** - creșteri ale beneficiilor economice înregistrate în cursul perioadei de gestiune, sub forma intrărilor de active sau majorării valorii acestora sau a diminuării datoriilor care au drept rezultat creșteri ale capitalului propriu, cu excepția celor legate de contribuțiile proprietarilor;

✓ **cheltuielile** - diminuări ale beneficiilor economice înregistrate în perioada de gestiune sub formă de ieșiri sau reduceri ale valorii activelor sau de creșteri ale datoriilor care contribuie la diminuări ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestuia proprietarilor;

✓ **rezultatele financiare** - profitul (pierderea) calculat ca diferență dintre veniturile și cheltuielile perioadei de gestiune.

Bazându-ne pe fundamentarea elementelor descrise în situațiile financiare pe categoria de **resurse**, definițiile de mai sus, reprezintă creșteri (*venituri*) și diminuări (*cheltuieli*) de resurse. În contextul legislației contabile, relația dintre veniturile și cheltuielile entității prezentate în situația de profit și pierdere reprezintă **performanță financiară** [9, pct. 5].

Conform unei abordări succinte putem sintetiza astfel:

Conceptia juridico-patrimonială este susținută în țările europene și dă prioritate prezentării situației juridice a patrimoniului cu ajutorul Bilanțului. Ea include în sfera de cuprindere a contabilității numai bunurile asupra cărora entitatea exercită un drept de proprietate sau de creanță, indiferent dacă acestea sunt utilizate sau nu în activitatea economică.

Conceptia economică este susținută de țările anglo-saxone și dă prioritate prezentării rezultatelor obținute în urma tranzacțiilor și operațiunilor efectuate, cu ajutorul Situației de profit și pierdere. Ea include în obiectul contabilității toate bunurile care aduc avantaje economice viitoare, indiferent de proprietate.

Conceptia financiar-contabilă este o variantă a concepțiilor economice și juridico-patrimonială. Ea acordă prioritate prezentării fluxurilor de numerar cu ajutorul Situației fluxurilor de

numerar. Această concepție este susținută de SUA și țările cu o piață de capital dezvoltată.

Concluzie. Fiecare din aceste concepții favorizează sau răspunde cerințelor particulare ale unui anumit grup de utilizatori. Din punct de vedere al terminologiei, distincțiile care se fac sunt uneori suficient de nerelevante. Spre exemplu, termenul de resurse poate fi folosit atât pentru a desemna originea, proveniența, cât și pentru a delimita alocările, utilizările.

În intenția de a satisface necesitățile de informații ale unui număr cât mai mare de utilizatori, considerăm necesară combinarea abordărilor, spre exemplu: *economico-juridico-financiare*.

Legislația contabilă națională prevede drept scop al situațiilor financiare - „prezentarea informațiilor utile în luarea deciziilor economice pentru o gamă largă de utilizatori” [9, pct. 6], evitând să precizeze care situație: economică, financiară sau juridică. Or, „situațiile financiare oferă informații despre: active, capital propriu, datorii, venituri și cheltuieli, fluxuri de numerar” este un răspuns la întrebarea noastră...

În urma analizei abordărilor referitoare la obiectul de studiu al contabilității, s-a ajuns la propunerea unei definiții mai aprofundate a conținutului acestuia. Astfel, **obiectul de studiu al contabilității îl reprezintă consemnarea, cuantificarea și prezentarea informațiilor referitoare la poziția financiară a entității, într-o perioadă de timp determinată, respectiv ansamblul operațiilor care modifică permanent această structură, prezentat prin performanța financiară.**

Această definiție, cuprinde următoarele aspecte aferente contabilității:

- ✓ reprezintă o formă de cunoaștere sistematică a *poziției financiare* a entității, inclusiv a operațiilor care modifică permanent mărimea și structura acesteia;
- ✓ din obiectul contabilității fac parte exclusiv elementele conținute în structura situațiilor financiare: *active, capital propriu, datorii, venituri și cheltuieli, rezultate* [2, p. 89];
- ✓ cercetează poziția financiară într-o dublă reprezentare, ca active și pasive;
- ✓ dubla reprezentare asigură menținerea echilibrului valoric permanent: active = pasive;
- ✓ studiază mișcările și transformările elementelor patrimoniale a unei entități [2, p. 90], prin prisma *performanței financiare*.

Referințe bibliografice:

1. *Bazele contabilității*. Colectiv de autori. Cluj-Napoca: Editura Intelcredo, 2004, 494 p.
2. BĂDICU G. *Concepția privind obiectul contabilității*. În: *Drept, economie și informatică*. Chișinău, 2001. Nr. 6. p.p. 89-92.
3. OPREA C., RISTEA M., *Bazele contabilității*. București: Editura Didactică și Pedagogică, 2004, 364 p.
4. *Codul Civil al RM*. În: *Monitorul Oficial al RM*, 2002, nr. 82-86. din 22.06.2002.
5. COLASSE B. *Contabilitatea generală*. Iași: Moldova, 1995, 418 p.
6. *Dicționarul Explicativ al limbii române*. București: Univers enciclopedic, 1998. 1192 p.
7. EPURAN M., BĂBĂIȚĂ V. *Teoria contabilității*. București: Editura Economică, 2004.
8. HOROMNEA E. ș.a. *Introducere în contabilitate*. Iași: TipoMoldova, 2014, 449 p.
9. SNC „Prezentarea situațiilor financiare”. În: *Monitorul Oficial al RM*, 2013, nr. 233-237 (4551-4555) din 22.10.2013.

PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII CONTRACTELOR DE SOCIETATE CIVILĂ

SPECIFIC CHARACTERISTICS OF ACCOUNTING FOR PARTNERSHIPS

CUȘMĂUNSA Rodica, dr., conf.univ.
Academia de Studii Economice a Moldovei
rcusmaunsa@mail.ru
POPOVICI Mihai, drd., Școala Doctorală,
Academia de Studii Economice a Moldovei
popovicimihai@mail.md

Abstract: *In the conditions of the permanent economic crisis, to which our country is exposed and in the situation when the business environment is continuously searching for resources and investments, the articles of partnership can be a rescue for many entities. In this article the authors have tried to describe the characteristics and the way of implementing the partnership agreement to develop the various accounting and fiscal aspects of this activity.*

Key words: partnership, partnership agreement, contracting parties, common undertaking.

Introducere. În Republica Moldova, contractul de societate civilă nu se bucură de o mare popularitate, dar în condițiile de criză economică permanentă în care se află țara noastră, precum și în situația în care mediul de afaceri este mereu în căutare de resurse și investiții, contractul de societate civilă ar putea deveni o salvare pentru multe entități. Indiferent de forma de organizare, entitățile se pot asocia cu ajutorul contractelor de societate civilă într-o singură structură, în scopul de a-și dezvolta activitatea și de a obține profit.

În prezent, aspectele contabile ale contractului de societate civilă nu sunt studiate suficient și detaliat nici în literatura de specialitate autohtonă și nici în cea străină. În plus, Standardul Național de Contabilitate „Părți afiliate și contracte de societate civilă”, nu dă răspuns la toate întrebările legate de această temă.

Prin urmare, investigarea teoretică și practică sub aspect contabil a contractelor de societate civilă, precum și stabilirea căilor de perfecționare a acestora este actuală și importantă, în special pentru dezvoltarea acestui tip de contract și pentru promovarea lui în mediu de afaceri, în scopul unei dezvoltări economice.

Caracteristica și modul de aplicare a contractelor de societate civilă. Conform SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă”, un contract de societate civilă este un angajament comun de tip exploatare în participație în cadrul căruia două sau mai multe părți desfășoară o activitate economică supusă controlului comun fără a constitui o persoană juridică, împărțind între ele beneficiile (foloasele) și pierderile [5]. Contractul de societate civilă stipulează natura activităților desfășurate de asociați, drepturile la active și obligații aferente activității, precum și alte elemente obligatorii prevăzute în legislație [5]. Contribuțiile asociațiilor la crearea unei societăți civile sînt de natura bunurilor economice aflate în posesia acestora, inclusiv drepturile lor patrimoniale [5].

În standardele internaționale nu există noțiunea de contract de societate civilă, însă în IFRS 11 „Angajamente comune” există noțiunea de angajament comun, iar din definiția contractului de societate civilă, reiese că acesta la fel este un angajament comun.

Un angajament comun este un angajament în care două sau mai multe părți dețin controlul

comun [4]. Un angajament comun are următoarele caracteristici: angajamentul contractual este obligatoriu pentru părți și angajamentul contractual oferă două sau mai multor părți controlul în comun al angajamentului [4]. Un angajament comun este fie o operațiune în participație, fie o asociere în participație [4].

Revenind la SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă”, acest standard este limitat doar la un tip de angajament comun, cel de tip exploatare în participație sau operațiune în participație, cum este denumit în standardele internaționale, ce reprezintă un angajament comun în cadrul căruia părțile care dețin controlul comun al angajamentului au drepturi la activele și obligații privind datoriile aferente angajamentului. Părțile respective se numesc operatori într-o operațiune în participație [4].

În IFRS 11 „Angajamente comune”, putem găsi și alt tip de angajament comun, și anume asocierea în participație, care este un angajament comun în cadrul căruia părțile care dețin controlul comun asupra angajamentului au drepturi la activele nete ale angajamentului. Părțile respective se numesc asociați într-o asociere în participație.

Conform Codul civil al Republicii Moldova nr. 1107 din 06.06.2002, prin contract de societate civilă, două sau mai multe persoane (asociați, participanți) se obligă reciproc să urmărească în comun scopuri economice ori alte scopuri, fără a constitui o persoană juridică, împărțind între ele foloasele și pierderile [1]. Contractul de societate civilă trebuie să aibă un obiect licit, constituit în interesul comun al asociaților [1].

Contractele de societate civilă – Aspecte contabile. Contabilitatea societății civile este condiționată de caracterul operațiunilor efectuate: fără active comune sau cu active comune [5].

Contabilitatea operațiunilor fără active comune poate fi ținută de către asociatul-conducător, desemnat prin contractul de societate civilă, sau de fiecare asociat [5]. În cazul realizării operațiunilor fără active comune fiecare asociat, efectuând o etapă concretă a procesului de producție (fabricare a produselor/prestare a serviciilor), utilizează propriile active și proprii angajați, suportă propriile cheltuieli și își onorează angajamentele asumate [5].

Contabilitatea operațiunilor fără active comune se ține separat de către fiecare asociat al societății civile, pe subconturi analitice distincte, reflectând cheltuielile, veniturile, creanțele și datoriile aferente în conformitate cu standardele de contabilitate și alte reglementări contabile [5].

La finele perioadei de gestiune sau la altă dată stabilită prin contract, fiecare asociat, în baza procesului-verbal sau a altui document prevăzut de contract, transmite asociatului-conducător sau tuturor asociaților informații privind cheltuielile, veniturile, creanțele și datoriile aferente operațiunilor controlate fără active comune [5]. Rezultatele aferente operațiunilor efectuate fără active comune pot fi repartizate între asociați în raport cu venitul din vânzări, rezultatul financiar, sau în alt mod prevăzut în contractul societății civile [5].

În cazul repartizării veniturilor din vânzări, obținut în urma efectuării operațiunilor fără active comune, cota-parte a veniturilor fiecărui asociat a societății civile se determină ca produsul dintre venitul din vânzări și cota-parte a fiecărui asociat. În acest caz veniturile, cheltuielile, bunurile sau rezultatul financiar aferent activității societății civile se contabilizează de fiecare asociat sau de către asociatul-conducător [5].

În continuare, se va prezenta un exemplu de societate civilă încheiat între doi asociați fără active comune.

Exemplul convențional nr.1. Entitatea „X” este o fermă producătoare de lapte, iar entitatea „Y” este o fabrică de ambalare a laptelui și distribuire a lui către magazine. Aceste 2 entități încheie un contract de societate civilă fără active comune, pentru o perioadă nedeterminată, conform căruia, entitatea „X” se obligă să livreze zilnic lapte entității „Y”, iar cea din urmă să îl ambaleze și să îl comercializeze. Repartizarea venitului din vânzarea laptelui va fi astfel: entității „X” – 40 %, entității „Y” – 60%. Prin contractul de societate civilă entitatea „Y” este desemnată în calitate de asociat-conducător.

În primul an, entitatea „X” a livrat entității „Y” 250 000 litri de lapte la un cost de 4 lei/litru. Entitatea „Y” a comercializat integral laptele ambalat la un preț de 12 lei/litru, costul acestuia fiind de 9 lei/litru (70% - costuri directe de producție, 30% - costuri indirecte de producție), cheltuielile de distribuire suportate de entitatea „Y” au fost de 125 000 lei.

În baza datelor de mai sus, în primul an, entitățile au contabilizat aceste operațiuni astfel:

Entitatea „X”:

1. *Reflectarea costului laptelui transmis entității „Y” (înregistrare contabilă internă de evidență a stocurilor) (250 000 litri x 4 lei/l = 1 000 000 lei):*

Debit contul 211 „Materiale”, subcontul 2118 „Materiale transmise temporar terților” – 1 000 000 lei

Credit contul 211 „Materiale”, subcontul 2111 „Materii prime și materiale de bază” - 1 000 000 lei

2. *Contabilizarea veniturilor curente generate din operațiunile efectuate fără active comune (din vânzarea laptelui) (250 000 litri x 12 lei/l x 40% = 1 200 000 lei):*

Debit contul 221 „Creanțe comerciale” – 1 200 000 lei

Credit contul 611 „Venituri din vânzări” - 1 200 000 lei.

3. *Contabilizarea costului vânzării aferente operațiunilor efectuate fără active comune (250 000 litri x 4 lei/l = 1 000 000 lei):*

Debit contul 711 „Costul vânzării” – 1 000 000 lei

Debit contul 211 „Materiale”, subcontul 2118 „Materiale transmise temporar terților” – 1 000 000 lei.

4. *Înregistrarea numerarului încasat din operațiunile efectuate fără active comune (250 000 litri x 12 lei/l x 40% = 1 200 000 lei):*

Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” - 1 200 000 lei

Credit contul 221 „Creanțe comerciale” – 1 200 000 lei.

Entitatea „Y”:

1. *Înregistrarea costului laptelui primit de la entitatea „X” (250 000 litri x 4 lei/l = 1 000 000 lei):*

Debit contul 915 „Bunuri primite spre prelucrare sau reparare” - 1 000 000 lei.

2. *Reflectarea costurilor de ambalare a laptelui (250 000 litri x 9 lei/l = 2 250 000 lei)*

a) costurile directe de producție (2 250 000 lei x 70% = 1 575 000 lei):

Debit contul 811 „Activități de bază” - 1 575 000 lei

Credit contul 211 „Materiale”, 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”, 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale” etc. - 1 575 000 lei;

b) costurile indirecte de producție (2 250 000 lei x 30% = 675 000 lei):

Debit contul 821 „Costuri indirecte de producție” - 675 000 lei

Credit contul 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”, 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată”, 214 „Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată” etc. - 675 000 lei

3. Înregistrarea costului laptelui consumat (250 000 l x 4 lei/l = 1 000 000 lei):

Credit contul 915 „Bunuri primite spre prelucrare sau reparare” - 1 000 000 lei.

4. Reflectarea costului laptelui ambalat (250 000 l x 9 lei/l = 2 250 000 lei):

Debit contul 216 „Produse” - 2 250 000 lei

Credit contul 811 „Activități de bază” - 2 250 000 lei.

5. Reflectarea valorii de vânzare a laptelui ambalat care îi revine entității „X” (250 000 litri x 12 lei/litru x 40% = 1 200 000 lei):

Debit contul 221 „Creanțe comerciale” - 1 200 000 lei

Credit contul 544 „Alte datorii curente” – 1 200 000 lei.

6. Reflectarea valorii de vânzare a laptelui ambalat care îi revine entității „Y” (250 000 l x 12 lei/l x 60% = 1 800 000 lei):

Debit contul 221 „Creanțe comerciale” - 1 800 000 lei

Credit contul 611 „Venituri din vânzări” - 1 800 000 lei.

7. Înregistrarea costului vânzărilor aferente operațiunilor efectuate fără active comune (250 000 l x 9 lei/l x 60% = 1 350 000 lei):

Debit contul 711 „Costul vânzărilor” - 1 350 000 lei

Credit contul 211 „Materiale” - 1 350 000 lei.

8. Reflectarea cheltuielilor de distribuire suportate de entitatea „Y”. Aceste cheltuieli pot fi înregistrate în diferite moduri:

a) dacă entitatea „Y” dispune de o secție auxiliară de transport, se întocmește formula contabilă:

Debit contul 712 „Cheltuieli de distribuire” - 125 000 lei

Credit contul 812 „Activități auxiliare” - 125 000 lei;

b) dacă entitatea nu are o secție auxiliară de transport, dar are un mijloc de transport utilizat la livrarea laptelui la cumpărători:

Debit contul 712 „Cheltuieli de distribuire” - 125 000 lei

Credit contul 211 „Materiale”, 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”, 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale” etc. - 125 000 lei;

c) dacă entitatea apelează la serviciile de transport ale altei entități:

Debit contul 712 „Cheltuieli de distribuire” - 125 000 lei

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” sau 544 „Alte datorii curente” - 125 000 lei;

9. Înregistrarea numerarului încasat de la cumpărători (250 000 litri x 12 lei/l = 3 000 000 lei):

Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” - 3 000 000 lei

Credit contul 221 „Creanțe comerciale” - 3 000 000 lei.

10. Contabilizarea numerarului transferat entității „X”(250 000 litri x 12 lei/l x 40% = 1 200 000 lei):

Debit contul 544 „Alte datorii curente” – 1 200 000 lei

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” - 1 200 000 lei.

În calitate de asociat-conducător, la finele perioadei de gestiune entitatea „Y”, prezintă următoarele informații aferente operațiunilor efectuate fără active comune:

Tabelul 1. Informații aferente rezultatelor operațiunilor efectuate fără active comune pe anul precedent

Nr.	Indicatori	Suma, lei		
		Total	inclusiv, entitatea:	
			„X” - 40%	„Y” - 60%
1.	Venituri din vânzări	3 000 000	1 200 000	1 800 000
2.	Costul vânzărilor	2 250 000	900 000	1 350 000
3.	Profitul brut (rd.1 - rd.2)	750 000	300 000	450 000
4.	Cheltuielile de distribuire	125 000	x	125 000
5.	Rezultatul (profitul) din operațiuni efectuate fără active comune (rd.3 - rd.4)	625000	300 000	325 000

Sursa: elaborat de autori conform SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă”, tabelul 1

Activitatea societății civile cu active comune prevede deținerea comună și controlul comun de către asociați asupra activelor depuse sau achiziționate pentru scopurile comune, inclusiv în obținerea de beneficii economice [5]. Contabilitatea operațiunilor cu active comune este ținută de asociatul-conducător care poartă responsabilitatea pentru executarea obligațiilor fiscale privind operațiunile respective [5].

La sfârșitul perioadei de gestiune (sau la altă dată prevăzută de contract) asociatul-conducător întocmește un proces-verbal de repartizare a veniturilor, cheltuielilor sau a rezultatelor financiare obținute din utilizarea activelor controlate în comun în funcție de cota de participație a fiecărui asociat [5]. Rezultatele aferente activității societății civile cu active comune sunt repartizate între asociați în corespundere cu prevederile din exemplul de mai sus.

În continuare se va prezenta un exemplu de societate civilă încheiat între doi asociați cu active comune.

Exemplul convențional nr. 2: Entitatea „X” și entitate „Y” au procurat în anul 2015 o clădire pentru un spațiu comercial, la un preț de 2 000 000 lei, cu o durată de exploatare de 45 ani. În următorul an, entitățile au încheiat un contract de societate civilă privind posesiunea și controlul în comun asupra acestei clădiri, destinate pentru a fi transmis în leasing operațional pe un termen de un an. Respectiv, entitatea „X” deține 60%, iar entitatea „Y” - 40% din valoarea clădirii. Calitate de asociat-conducător o va deține entitatea „X”, care ține contabilitatea tuturor operațiunilor aferente activului controlat în comun.

Pe parcursul anului 2016, cheltuielile aferente gestionării clădirii au constituit 230 000 lei, din care 110 000 lei - cheltuielile aferente deservirii tehnice curente, 48 000 lei - pentru asigurarea clădirii și 72 000 lei - alte cheltuieli curente. Venitul anual de la transmiterea clădirii în leasing operațional constituie 560 000 lei. Conform contractului rezultatul financiar obținut din transmiterea în leasing operațional a clădirii se repartizează proporțional cu mijloacele depuse de către fiecare asociat la achiziționarea acesteia.

În baza datelor din exemplu, entitățile contabilizează astfel:

Entitatea „X”:

1. *Contabilizarea cotei-parte a asociatului „Y”* ($2\,000\,000 \times 40\% = 800\,000$ lei):

Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” - 800 000 lei

Credit contul 422 „Datorii față de părțile afiliate pe termen lung” - 800 000 lei.

2. *Contabilizarea procurării clădirii:*

Debit contul 123 „Mijloace fixe” – 2 000 000 lei

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” - 2 000 000 lei.

3. *Reflectarea amortizării clădirii* ($2\,000\,000$ lei / 45 ani = 44 444,44 lei/an):

Debit contul 821 „Costuri indirecte de producție” – 44 444,44 lei

Credit contul 124 „Amortizarea mijloacelor fixe” – 44 444,44 lei.

4. *Reflectarea costurilor aferente deservirii tehnice curente, asigurării activului și a altor cheltuieli curente :*

Debit contul 821 „Costuri indirecte de producție” – 230 000 lei

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” - 230 000 lei.

5. *Reflectarea cheltuielilor privind leasingul operațional a clădirii* ($44\,444,44$ lei + 230 000 lei = 274 444,44 lei):

Debit contul 711 „ Costul vânzărilor” - 274 444,44 lei

Credit contul 821 „Costuri indirecte de producție” –274 444,44 lei.

6. *Înregistrarea venitului obținut din transmiterea în leasing operațional a clădirii:*

Debit contul 221 „ Creanțe comerciale” – 560 000 lei

Credit contul 611 „Venituri din vânzări” - 560 000 lei.

7. *Înregistrarea numerarului încasat de la clienți:*

Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” - 560 000

Credit contul 221 „ Creanțe comerciale” – 560 000 lei.

8. *Contabilizarea veniturilor decontate la rezultatul financiar:*

Debit contul 611 „Venituri din vânzării” - 560 000 lei

Credit contul 351 „ Rezultat financiar total” - 560 000 lei.

9. *Contabilizarea cheltuielile decontate la rezultatul financiar:*

Debit contul 351 „ Rezultat financiar total” - 274 444,44 lei

Credit contul 711 „ Costul vânzărilor” - 274 444,44 lei.

10. *Reflectarea cotei-părți a profitului obținut din operațiunile efectuate cu active comune* ($(560\,000$ lei – 274 444,44 lei) $\times 40\% = 114\,222,22$ lei):

Debit contul 351 „ Rezultat financiar total” - 114 222,22 lei

Credit contul 544 „Alte datorii curente” - 114 222,22 lei.

11. *Reflectarea numerarului transferat entității „Y”:*

Debit contul 544 „Alte datorii curente” - 114 222,22 lei

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” - 114 222,22 lei.

Entitatea „Y” va contabiliza operațiunile astfel:

1. *Reflectarea transferului numerarului pentru procurarea clădirii* ($2\,000\,000$ lei $\times 40\% = 800\,000$ lei):

Debit contul 161 „Creanțe pe termen lung” - 800 000 lei

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” – 800 000 lei.

2. Înregistrarea cotei-părți în profitul din operațiunile efectuate cu active comune ((560 000 lei – 274 444,44 lei) x 40% = 114 222,22 lei):

Debit contul 221 „Creanțe comerciale” – 114 222,22 lei

Credit contul 611 „Venituri din vânzării” - 114 222,22 lei.

3. Contabilizarea numerarului încasat de la entitatea „X”:

Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” - 114 222,22 lei

Credit contul 221 „Creanțe comerciale” – 114 222,22 lei.

În situațiile financiare entitatea prezintă cel puțin următoarele informații privind participațiile într-o societate civilă:

- ✓ valoarea contabilă a activelor proprii și datoriilor aferente operațiunilor efectuate fără active comune;
- ✓ modul de ținere a contabilității operațiunilor în societatea civilă;
- ✓ cheltuielile suportate și veniturile sau rezultatele financiare obținute în urma activității societății civile;
- ✓ cota-parte a entității din activele comune, clasificate conform naturii acestora;
- ✓ cota-parte a entității în orice datorie și cheltuială suportată în comun;
- ✓ rezultatul financiar obținut din folosirea cotei-părți a entității din activele comune [5].

Totodată, indiferent de modul de ținere a contabilității, societățile civile nu întocmesc și nu prezintă situații financiare [5].

Contractele de societate civilă – Aspecte fiscale. În conformitate cu Codul fiscal, se numește societate orice organizație, cu excepția societăților pe acțiuni și societăților cu răspundere limitată, care desfășoară activitate de întreprinzător pe bază de parteneriat și se constituie în conformitate cu legislația, care are cel mult 20 de membri rezidenți sau persoane care, în cazul decesului membrilor societății, administrează averea celor decedați și care corespunde cerințelor repartizării proporționale a veniturilor și pierderilor între proprietarii capitalului [2].

Totodată, conform prevederilor articolului 13 din Codul fiscal și a definiției societății din același cod, societățile nu sunt subiect al impunerii cu impozitul pe venit. În realitate societatea civilă în sensul stipulat de legislația civilă nici nu poate fi subiect al impunerii, deoarece, potrivit art. 1339 din Codul civil, societatea civilă nu are statut de persoană juridică. Subiecți ai impunerii pot fi doar persoanele fizice sau juridice înregistrate în modul stabilit.

Concluzii. SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă” se limitează doar la angajamentul comun de tip exploatare în participație, probabil din cauza că contractele de societate civilă nu sunt atât de populare în mediul de afaceri din țara noastră și asta datorită unei legislații pe alocuri neclare sau insuficient de completă. Respectiv, de multe ori se ajunge la încetarea acestor contracte cu consecințe grave privind delimitarea patrimoniului asociaților.

Concomitent, SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă” nu definește mai multe noțiuni cum ar fi: „angajament comun de tip exploatare în participație”, „angajamente sub formă de asociere”, chiar dacă face referire la acestea. Prin urmare, pentru cunoașterea mai aprofundată a acestui subiect, este necesară studierea IFRS 11 „Angajamente comune”.

Nici legislația fiscală nu oferă mai multe informații privind aplicarea acesteia în cazul contractelor de societate civilă, deoarece acest tip de asociere nu reprezintă o persoană juridică. Respectiv, legislația fiscală se aplică direct pe fiecare asociat în contractul de societate civilă.

Referințe bibliografice:

1. Codul Civil al Republicii Moldova nr. 1107 din 06.06.2002. În: Monitorul Oficial Nr. 82-86/661 din 22.06.2002.
2. Codul Fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 24.04.1997. În: Monitorul Oficial Nr. ed. spec. din 25.03.2005.
3. Comunicatul informativ al Ministerului finanțelor nr. (17-02/2-02/1-796)26 din 10.03.2008. În: Monitorul Oficial nr. 63-65/163 din 28.03.2008.
4. IFRS 11 „Angajamente comune”, Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 109 din 19.12.2008. În: Monitorul Oficial Nr. 237-240/692 din 31.12.2008.
5. SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă”. În: Monitorul Oficial Nr. 233-237/1533 din 22.10.2013.
6. Scrisoarea IFPS nr. 26-08/4-3-11/4-8796/3970 din 26.05.2016. Disponibilă pe adresa: <http://www.contabilsef.md/libview.php?l=ro&idc=230&id=14236&t=/Legislatia/Legislatia-fiscala/Scrisori/Scrisorile-principale-cu-privire-la-TVA-si-accize/Obligatii-fiscale-in-cadrul-unui-contract-de-societate-civila-sc-nr-26-084-3-114-87963970-din-26052016>
7. http://jurisprudenta.csj.md/search_col_civil.php?id=19999

ASPECTE ALE CONTABILITĂȚII VENITURILOR CONFORM IFRS 15

ASPECTS OF REVENUE ACCOUNTING UNDER THE IFRS 15

CURAGĂU Natalia, dr., conf. univ.
Academia de Studii Economice a Moldovei
natalia.curagau@yahoo.com

ȚURCANU Ștefan, masterand,
Școala Masterală de Excelență în Economie și Business, ASEM
stefan93@mail.ru

Abstract. *The reform of the accounting system is based not only on the transition to IFRS but also on a study on the future change of the accounting system. The new IFRS 15 Revenue from contracts with customers"represents fundamental changes. This scientific article makes changes that may arise in front of national companies and attempts to systematise contractual obligations arising from contracts on the wholesale energy and energy market. Account may be taken of the possibility of carrying out accounting transactions under these contracts in accordance with the new accounting standards.*

Key terms: *Accounting Harmonization, Profit and Loss Statement. IRSF 15, Transition, New.*

Introducere. Principiile generale ale recunoașterii veniturilor pentru raportarea financiară sunt esențiale pentru sistemul de reguli contabile, precum și în raport cu reglementările contabile internaționale. În cele mai multe cazuri, acestea sunt destul de clar formulate de către standardele internaționale de raportare financiară care sunt simplu de aplicat.

Cu toate că metodologia recunoașterii veniturilor este neschimbată de zeci de ani, totuși utilizarea principiilor generale de recunoaștere a veniturilor în unele cazuri speciale se consideră că favorizează denaturarea informației financiare.

Acest lucru este cauzat, *în primul rând*, de faptul că practicile de a face afaceri devine din ce în ce mai complexe, și există o schimbare evidentă din sfera producției în sectorul serviciilor, ceea ce creează situații când recunoașterea veniturilor este mai dificilă.

În al doilea rând, specialiștii în domeniul formării și analizei informațiilor contabile rețin faptul că există o tendință evidentă ca managerii, a cărui remunerație depinde direct de rata de piață și valoarea acțiunilor companiei, manipulează cu normele contabile în scopul de a raporta profituri cât mai mari.

În al treilea rând, auditorii independenți dispun de suficiente probe justificative pentru a satisface astfel de dorințe ale managerilor, mai ales în lipsa unor norme speciale care interzic aplicarea acestor practici. Aceste tendințe, care în esență sunt semnificative, în multe cazuri duc la consecințe catastrofale, atât pentru companii cât și pentru firmele de audit, iar pentru practica economică este extrem de importantă.

Rezultatele cercetării. Începând cu 1 ianuarie 2017, IAS 18 „Venituri” și IAS 11 „Contracte de construcție” vor fi înlocuite cu noul IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții”. De asemenea, noul IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții” va înlocui și interpretările:

- ✓ IFRIC 13 „Programe de fidelizare a clienților”;
- ✓ IFRIC 15 „Acorduri privind construcția proprietăților imobiliare”;
- ✓ IFRIC 18 „Transferul de active de la clienți”.

IFRS 15 **are ca obiectiv** aplicarea tuturor contractelor cu clienții, cu excepția celor ce fac

obiectul IAS 17 „Contracte de leasing”, IFRS 4 „Contracte de asigurări” și IFRS 9 „Instrumente financiare”, precum și a schimburilor nemonetare între entități din aceeași linie de business în scopul facilitării vânzării către clienți existenți sau potențiali.

Prezintă interes faptul că fostul IAS 18 ”Venituri” **pune accent pe tranzacție**, dar nu o definește și nici nu prevede criterii explicite pentru a diferenția o tranzacție de un schimb care nu reprezintă o tranzacție. Însă, în cazul IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții” accentul se pune nu pe tranzacție ci pe contract. Cu toate că pare o diferență semantică, trecerea de la tranzacție la contract va fi importantă pentru anumite entități la tratarea contabilă a veniturilor.

De exemplu, entitățile pentru care o tranzacție este un serviciu la care au adăugat incidental un bun „gratuit”, cum ar fi un set de telefoane, va găsi dificilă împărțirea contractului între cele două componente livrabile. În această situație, prețul de vânzare va trebui determinat ori estimat și se stabilește separat de cel al bunului sau serviciului care va fi plătit de client.

Recunoașterea veniturilor, conform IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții” trebuie să se țină cont de momentul în care sau pe măsură ce entitatea își îndeplinește respectivele obligații. Principiul de bază constă în faptul că venitul este recunoscut în momentul în care controlul este transferat, fie în timp, fie la un moment dat.

Controlul unui activ este definit ca posibilitatea de a decide utilizarea și de a obține în mod substanțial toate beneficiile aferente activului. Aceasta include și posibilitatea de a împiedica utilizarea activului și obținerea beneficiilor aferente acestuia de către alți terți.

Beneficiile aferente activului reprezintă fluxurile de numerar potențiale ce pot fi obținute direct sau indirect. Acestea includ, dar **nu se limitează** la următoarele:

- ✓ utilizarea activului în scopul producerii de bunuri sau prestării de servicii;
- ✓ utilizarea activului în scopul creșterii valorii altor active;
- ✓ utilizarea activului în scopul stingerii unor datorii sau diminuării unor cheltuieli;
- ✓ vânzarea sau schimbul activului;
- ✓ utilizarea activului în scopul garantării unui împrumut;
- ✓ deținerea activului, de exemplu, în scopul închirierii.

În funcție de caz și de exemplele ce urmează, entitatea va recunoaște venituri treptat în timp, gradual, după următoarele criterii:

Tabel nr.1. Cazuri specifice de recunoaște a veniturilor treptat și în mod gradual

Exemple de situații	Criteriul de recunoaștere a venitului
Clientul este deservit în baza unui contract de tip abonament lunar de servicii	Clientul primește și consumă în mod simultan toate beneficiile furnizate de entitate pe măsură ce aceasta își îndeplinește obligațiile
Implementarea în etape a unui soft sau în cazul finalizării în etape a unui proiect de construcții	Prestația entității creează sau îmbunătățește un activ controlat de către client pe măsură ce acest activ este creat
Entitatea construiește un activ exclusiv pentru un client livrarea efectivă se va face la final, dar clientul plătește etapizat valoarea contractului	Prestația entității nu creează un activ cu utilizare alternativă pentru entitate, iar aceasta are dreptul la plata contravalorii prestației efectuate până la momentul respectiv

Sursa: elaborat de autori în baza IFRS 15

Entitatea va recunoaște venituri treptat în timp, gradual, în cazul în care următoarele

criterii sunt îndeplinite:

- ✓ clientul primește și consumă în mod simultan toate beneficiile furnizate de entitate pe măsură ce aceasta își îndeplinește obligațiile (*de exemplu, în cazul unui contract de tip abonament lunar de servicii*);
- ✓ prestația entității creează sau îmbunătățește un activ controlat de către client pe măsură ce acest activ este creat (*de exemplu, implementarea în etape a unui soft; finalizarea în etape a unui proiect de construcții*); sau
- ✓ prestația entității nu creează un activ cu utilizare alternativă pentru entitate, iar aceasta are dreptul la plata contravalorii prestației efectuate până la momentul respectiv (*de exemplu, în cazul în care entitatea construiește un activ exclusiv pentru un client livrarea efectivă se va face la final, dar clientul plătește etapizat valoarea contractului*).

În cazul în care entitatea își îndeplinește obligațiile punctual, venitul va fi recunoscut în momentul în care controlul este transferat către client. Factorii ce pot indica momentul transferului de control includ, dar nu se limitează la, următoarele:

- ✓ entitatea are un drept prezent de a încasa contravaloarea activului;
- ✓ clientul are dreptul legal de proprietate asupra activului;
- ✓ entitatea a transferat proprietatea fizică a activului;
- ✓ clientul a preluat riscurile și beneficiile semnificative aferente proprietății activului; sau
- ✓ clientul a acceptat activul.

Determinarea prețului tranzacției joacă un rol important în stabilirea valorii venitului. Prețul tranzacției este suma pe care entitatea se așteaptă să o primească în schimbul transferului bunurilor sau serviciilor către client. La determinarea acestei sume, entitatea va lua în considerare istoricul relațiilor cu clienții. Lipsa unui istoric în relația cu clienții impune o abordare prudentială, bazată pe raționamentul profesional al contabilului.

În situația în care un contract conține elemente cu contravaloare variabilă, entitatea va estima suma contravalorii variabile la care va avea dreptul în baza contractului. O contravaloare variabilă poate rezulta în cazul discounturilor, reducerilor, despăgubirilor, bonusurilor de performanță, penalităților sau altor elemente similare.

O contravaloare variabilă este, de asemenea, prezentă în situația în care dreptul entității de a o încasa depinde de un eveniment ulterior, cum ar fi, de exemplu, un criteriu ulterior de performanță a unui activ.

Incertitudinea legată de contravaloarea variabilă este tratată prin limitarea sumei care poate fi recunoscută în legătură cu aceasta. Mai exact, contravaloarea variabilă va fi inclusă în prețul tranzacției dacă și în măsura în care este foarte probabil ca includerea acesteia să nu aibă ca rezultat o reversare semnificativă de venit în viitor, când incertitudinea se va fi rezolvat.

Cu toate acestea, o abordare diferită și mai restrictivă este aplicată în cazul vânzărilor sau a veniturilor din licențe sau proprietate intelectuală. Aceste venituri sunt recunoscute doar în momentul vânzării sau utilizării drepturilor respective.

În procesul determinării venitului se ține cont și de situația când alocarea prețului tranzacției se efectuează pentru fiecare obligație prevăzută de contract. De exemplu, în situația în care un contract prevede îndeplinirea unor obligații multiple, entitatea va alocă prețul contractului pe fiecare dintre aceste obligații, în funcție de prețul lor individual relativ. Dacă un preț individual nu poate fi

identificat în mod direct, entitatea va trebui să procedeze la estimarea acestuia. În acest scop se aplică diferite metode, incluzând:

- ✓ metoda estimării valorii de piață, ajustate în funcție de circumstanțele specifice;
- ✓ metoda costului estimativ plus o marjă;
- ✓ metoda reziduală, respectiv stabilirea mai întâi a valorii obligațiilor identificabile și apoi determinarea valorii celei rămase prin diferență.

Orice discount global comparat cu agregatul prețurilor individuale va fi alocat proporțional între obligații. În anumite circumstanțe, poate fi indicată alocarea discountului doar unora dintre obligațiile contractuale.

În situația în care contravaloarea contractului este încasată în avans sau în rate, entitatea va trebui să ia în considerare dacă contractul include un aranjament financiar semnificativ și, dacă este așa, să țină cont de puterea de cumpărare a banilor în timp. Aceasta nu se aplică în situația în care intervalul între transferul bunurilor și serviciilor către client și plată este estimat a fi mai mic de douăsprezece luni.

Un aspect important în recunoașterea venitului este abordarea legată de transferul proprietății și controlul. Conform IAS 18 „Venituri”, venitul din vânzarea bunurilor va fi recunoscut atunci când riscurile și beneficiile semnificative aferente proprietății au fost transferate clientului. IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții”, însă stipulează faptul că un activ este transferat în momentul în care clientul obține controlul asupra celui activ.

În contextul IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții”, controlul este definit ca „abilitatea de a direcționa utilizarea și de a obține în mod substanțial toate beneficiile rezultate în urma utilizării unui activ. Controlul include de asemenea abilitatea de a împiedica alți terți să utilizeze activul și să obțină în mod substanțial toate beneficiile rămase în urma utilizării acestuia”.

Concluzie. Deși această diferență este mai mult de natură semantică, ea va veni spre exemplu în sprijinul entităților care, în conformitate cu IAS 18 „Venituri”, nu puteau recunoaște venitul în lipsa dovezii de livrare sau a acceptanței clientului. În conformitate cu IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții”, venitul va fi recunoscut în momentul în care transferul controlului asupra activului va putea fi determinat în mod obiectiv, acceptarea de către client fiind considerată o formalitate. În concluzie, se poate de constatat că în comparație cu IFRS „International Reporting Standards, noile SNC nu conțin, de regulă, metodele alternative de recunoaștere și de evaluare a elementelor contabile.

Referințe bibliografice:

1. Ordinul Ministerului Finanțelor privind acceptarea și publicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate: nr.109 din 19.12.2008. Publicat în Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2008, nr.237-240. Disponibil pe adresa: <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=330274&lang=1>
2. Cadrul general conceptual de raportare financiară. Disponibil pe adresa: <http://contabilsef.md/lib.php?l=ro&idc=456&t=/Legislatia/Contabilitate/Standardele-Internationale-de-Raportare-Financiara-IFRS>
3. Standardul Internațional de Raportare Financiară IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții”. Disponibil pe adresa: http://lex.justice.md/UserFiles/File/2016/mo453-458md/standard.15_154.doc.

PARTICULARITĂȚI ALE ANALIZEI RENTABILITĂȚII UNEI ACȚIUNI

PARTICULARITIES OF SHARES PROFITABILITY ANALYSIS

CHIRILOV Nelea, dr., conf. univ.,
Academia de Studii Economice a Moldovei
chirilovnv@gmail.com

MISTREAN Sabina, studentă
Academia de Studii Economice a Moldovei
sabinamistrean@gmail.com

Abstract. *This article contains the reasoning of the necessity to analyze the advantageousness of an action to optimize economical decisions made by different users, like shareholders, potential investors, entity management etc. A special attention was paid to practical aspects, namely, profitability analysis of ordinary shares determined by different methods of calculation and to estimation of the profitability level expected of a share. The article ends with authors' conclusions linked with the advantages offered by the results of profitability analysis of ordinary shares and the influence of those for the behaviors of different users in the decision making process.*

Key words: *profitability of ordinary shares, dividend per share, market price of ordinary shares, actual and potential investors, Gordon-Shapiro model.*

Introducere. Actualmente pentru caracteristica activității societății pe acțiuni pe piața de capital, este foarte importantă analiza rentabilității unei acțiuni. În acest scop este necesară aprecierea particularităților analizei acestui indicator.

Scopul analizei rentabilității unei acțiuni este de a convinge un investitor potențial și circumspect să-și plaseze capitalul prin achiziționarea de acțiuni ale societăților pe acțiuni cotate pe piața de capital. La achiziționarea acțiunilor, investitorul va ține cont atât de nivelul rentabilității unei acțiuni, cât și de valorile indicatorilor publicați de bursa de valori, în corelație cu o analiză economico-financiară aprofundată a societății pe acțiuni.

Scopul acestei analize este identificarea valorii reale a rentabilității unei acțiuni, valoare ce poate fi diferită de cursul acestora, întrucât pe piață acțiunile pot fi subevaluate sau supraevaluate, în funcție de factorii luați în calcul în stabilirea prețurilor acestora.

Necesitatea analizei rentabilitatea unei acțiuni constă în furnizarea de informații utile unei game largi de utilizatori, cum sunt:

- ✓ *proprietarii*, care sunt interesați de nivelul rentabilității unei acțiuni pentru a decide să păstreze sau să retragă investițiile în acțiuni, precum și pentru a adopta hotărârea privind repartizarea profitului net în cadrul adunărilor generale a acționarilor;
- ✓ *investitorii potențiali*, care nu investesc în acțiuni până nu dețin informații despre evoluția rentabilității unei acțiuni și starea economico-financiară a societății pe acțiuni în care investesc;
- ✓ *conducerea entității*, care va utiliza informația pentru a promova corect deciziile privind achitarea dividendelor și majorarea capitalul propriu etc.

Aprecierea modalității de calcul a rentabilității unei acțiuni. În cadrul analizei rentabilității unei acțiuni este foarte importantă alegerea corectă a modalității de calcul, deoarece de nivelul acestui indicator depinde corectitudinea adoptării și fundamentării deciziilor economice privind investirea în acțiuni. De remarcat faptul că, în literatura de specialitate, modalitatea de calcul al

rentabilității unei acțiuni este tratată în mod diferit.

Numeroși economiști români (M. Niculescu [6, p.227], Dr. Marius Gust [4, p.342] și Lucian Bușe [1, p.300] etc.) propun calcularea rentabilității unei acțiuni ca raportul dintre profitul pe acțiune și prețul de piață al acțiunii (cursul unei acțiuni). Această modalitate de calcul, în literatura de specialitate, este denumită randamentul unei acțiuni, randamentul de piață al acțiunilor ordinare, rata de câștig [6, p.227], [4, p.342], [1, p.300], [5, p.138].

În opinia noastră, această variantă de calcul este nejustificată sub aspect metodologic, pentru că profitul nu întotdeauna se repartizează în sumă deplină pentru plata dividendelor. În acest context, savantul Erich A. Helfert, menționează: „cu toate că uneori este utilizat pentru a exprima rata câștigului pentru investitor, acest indicator poate induce în eroare, deoarece profiturile nu sunt plătite integral ca dividend” [5, p.138].

Savanții străini și autohtoni (Gh. Vâlceanu [7, p.301], V. V. Covalev [8, p.267], Erich A. Helfert [5, p.136] etc.) apreciază eficiența acțiunii din punct de vedere al investitorului prin raportul dintre dividende pe acțiune și prețul de piață al acțiunii. În literatura de specialitate, această variantă de calcul, este denumită randamentul dividendelor, rata dividendului, randamentul efectiv al dividendelor, rentabilitatea curentă a acțiunii [7, p.301], [8, p.267], [5, p.136].

La economiștii N. Dardac, C. Basno, I. Costică [3, p.42] întâlnim altă modalitate de calcul, care prezintă eficiența unei acțiuni ca raportul dintre modificarea prețului de piață a acțiunii și prețul de piață al acțiunii la începutul perioadei. Această variantă este denumită „randamentul de capitalizare” (V. V. Covalev [8, p.395]). După părerea noastră această modalitatea de calcul devine importantă în cazul când investitorii vând acțiunile.

O modalitate de calcul a rentabilității unei acțiuni, care îmbină în sine două abordări cercetate mai sus, recomandă analiștii financiari Gh. Vâlceanu [7, p.332] și V. V. Covalev [8, p.395]. Economiștii menționați consideră că rentabilitatea totală a unei acțiuni, estimată ca sumă a modificării prețului de piață al acțiunii și dividendelor pe acțiune raportată la mărimea capitalului investit sau prețului de piață al acțiunii la începutul perioadei (*sau la momentul procurării*), este cel mai bun indicator de măsurare a performanței investițiilor în acțiuni.

Relațiile dintre modalitățile de calcul al rentabilității unei acțiuni se evidențiază în figura 1.

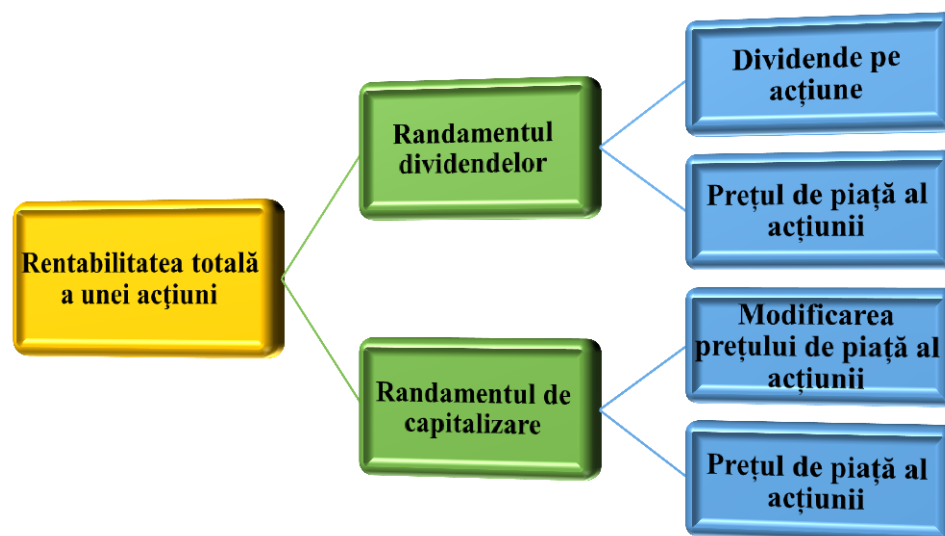


Figura 1. Interdependența dintre modalitățile de calcul al rentabilității unei acțiuni

Sursa: elaborat de autori

În cele ce urmează, va fi prezentat un studiu de caz menit să evidențieze necesitatea alegerii corecte a modalității de calcul al rentabilității unei acțiuni ordinare pentru procesul decizional al societății „Consocivil” SA.

Tabelul 1. Analiza rentabilității unei acțiuni ordinare al societății „Consocivil” SA după diverse modalități de calcul

Nr. crt.	Indicatori	Anul 2015	Anul 2016	Abaterea absolută
1.	Dividende pe acțiune, mii lei	2,26	0,99	-1,27
2.	Prețul de piață mediu ponderat al unei acțiuni ordinare, lei	57	65	+8
3.	Modificarea prețului de piață mediu ponderat a unei acțiuni ordinare față de anul precedent, lei	+10	+8	-2
4.	Randamentul dividendului, % ($ind.1 \div ind.2 \times 100$)	3,97	1,52	-2,45
5.	Randamentul de capitalizare, % ($ind.3 \div ind.2 \times 100$)	17,54	12,31	-5,23
6.	Rentabilitatea unei acțiuni ordinare, % ($((ind.1 + ind.3) \div ind.2 \times 100)$ sau ($ind.4 + ind.5$))	21,51	13,83	-7,68

Sursa: elaborat de autori în baza generalizării datelor din situațiile financiare, hotărârile adunărilor generale a acționarilor și statistica tranzacțiilor la Bursa de Valori a Moldovei.

Din rezultatele prezentate în tabelul 1, se observă că rentabilitatea unei acțiuni ordinare a emitentului „Consocivil” SA, în anul 2016, a constituit 13,837%, micșorând-se cu 7,68 puncte procentuale față de anul 2015. Această situație a fost determinată de scăderea randamentului de capitalizare cu 5,23 puncte procentuale și diminuarea randamentului dividendului cu 2,45 puncte procentuale.

În concluzie, generalizând cele expuse mai sus și prezentate în figura 1 și tabelul 1, conchidem că alegerea modalității de calcul al rentabilității unei acțiuni trebuie să se efectueze în dependență de necesitățile și interesele diferiților utilizatori ai rezultatelor analizei. Totodată, după părerea noastră, rentabilitatea totală a unei acțiuni este cea mai importantă, deoarece oferă un grad mai înalt de amplificare, adică apreciere mai deplină, din punct de vedere al acționarilor, care sunt interesați atât în dividendele pe acțiune, cât și în majorarea prețului de piață al acțiunii.

Prin urmare, se poate sublinia că rezultatele analizei rentabilității unei acțiuni ordinare, după modalitățile de calcul examinate, prezintă interes real și pot fi aplicate în procesul decizional la luarea deciziilor privind cumpărarea, păstrarea sau vânzarea acțiunilor ordinare. În particular, în anul 2016, nivelul rentabilității unei acțiuni ordinare a emitentului „Consocivil” SA a fost de 13,83%, fapt ce încurajează investitorii reali și potențiali să păstreze și să cumpere acțiuni ordinare, deoarece societatea pe acțiuni creează valoare pentru acționari.

Analiza rentabilității anticipate a unei acțiuni. În procesul activității societăților pe acțiuni, apar probleme analitice legate de determinarea rentabilității anticipate a unei acțiuni.

Studierea literaturii de specialitate dovedește că se întâlnesc diverse modele de calcul al rentabilității anticipate a unei acțiuni. În continuare, vom prezenta modalitatea de calcul al rentabilității anticipate a unei acțiuni, căpătată în baza modelului **Gordon-Shapiro**.

Punctul de plecare în elaborarea modelului Gordon-Shapiro este faptul că dividendul aferent

unei acțiuni crește anual, cu o rată constantă, în timp ce rentabilitatea cerută de acționari este considerată în permanență a fi mai mare decât dividendul pe acțiune.

Rezultatul modelului a demonstrat că valoarea unei acțiuni este determinată de raportul dintre dividendele viitoare și diferența dintre rata de rentabilitate cerută de acționari și rata de creștere a dividendului corespunzător unei acțiuni.

Din modelul Gordon-Shapiro obținem că rentabilitatea anticipată (cerută) a unei acțiuni este egală cu suma dintre rata de distribuire a dividendelor (randamentul dividendului) și rata de creștere a dividendelor. Unde, rata de distribuire a dividendelor este determinată ca raportul dintre dividendele anului curent și prețul mediu ponderat al unei acțiuni ordinare aferent anului precedent.

De remarcat, că modelul Gordon –Shapiro prezintă **avantajul** că este ușor de înțeles, însă marele **neajuns** al său este acela că nu reprezintă realitatea procesului de evaluare suficient de bine. În realitate, cele mai multe companii încearcă să mențină nivelul dividendelor, chiar și atunci când profiturile se reduc, ca urmare a situațiilor de recesiune. Un nivel ridicat al dividendelor este urmărit și de investitori, indiferent de starea de ansamblu a economiei. Ceea ce se așteaptă întotdeauna este ca anii cu rezultate financiare mai slabe să fie compensați de anii cu rezultate financiare bune, indiferent de succesiunea acestora.

Modul de calcul al rentabilității anticipate a unei acțiuni ordinare determinate în baza modelului Gordon-Shapiro este ilustrat în tabelul 2.

Tabelul 2. Calculul rentabilității anticipate a unei acțiuni ordinare a societăților „Ele”S.A. și „Yly”S.A.

Societăți pe acțiuni	Indicatori					
	Dividende pe acțiune ordinare, lei		Prețul mediu ponderat al unei acțiuni ordinare aferent anului 2015, lei	Randamentul dividendului (rata de distribuire a dividendelor), %	Rata de creștere a dividendelor, %	Rentabilitatea anticipată a unei acțiuni ordinare, %
	Anul 2015	Anul 2016				
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	$5 = \frac{3}{4} \times 100$	$6 = \frac{3}{2} \times 100 - 100$	$7 = 5 + 6$
„Ele” SA	10,50	11,40	65	17,54	8,57	26,11
„Yly” SA	3,00	3,12	30	10,40	4,00	14,40

Sursa: elaborat de autori

În baza datelor tabelului 2, se observă că randamentul dividendului, rata de creștere a dividendelor și rentabilitatea anticipată a unei acțiuni ordinare este mai mare la societatea „Ele” SA față de nivelul acestor indicatori la societatea „Yly” SA. Nivelul rentabilității anticipate a unei acțiuni ordinare la societatea „Ele” SA a constituit 26,11% , iar la societatea „Yly” SA a fost 14,40%. Acesta este nivelul așteptat de acționarii potențiali care investesc mijloace, astăzi, pentru achiziția unei acțiuni, de la care așteaptă în viitor dividende crescătoare cu rata constantă. Prin urmare, plasamentul avantajos este în cazul acțiunilor societății „Ele” SA. Observăm că, în condițiile informațiilor furnizate, putem soluționa o problema importantă, și anume, alegerea soluției optime de plasament.

Avantajul acestei modalități de calcul constă în faptul că permite anticiparea nivelului rentabilității unei acțiuni cu acea parte a valorii acționarilor care este căpătată din reinvestirea

profitului. Totodată, pot fi menționate și unele **inconveniente ale modalității în cauză**:

- ✓ în primul rând, se bazează pe presupunerea că reinvestirea reușită a profitului va duce în perspectivă la creșterea suplimentară a lui, și respectiv, la creșterea dividendelor;
- ✓ în al doilea rând, dividendele așteptate și rata de creștere a dividendelor nu sunt cunoscute cu certitudine, se bazează pe informațiile anilor precedenți;
- ✓ în al treilea rând, este imposibilă pronosticarea politicii de dividende care va fi urmată de adunarea generală a acționarilor și modificarea tensiunii sistemului fiscal;
- ✓ în al patrulea rând, alegerea soluției optime de plasament poate fi aplicată doar în condițiile ratei dobânzii constante.

Cu toate inconvenientele menționate, considerăm că această modalitate de calcul a rentabilității anticipate a unei acțiuni ordinare are un caracter de prognoză, și poate fi aplicată în practica analitică a societăților pe acțiuni autohtone pentru:

- ✓ planificarea actualilor și potențialilor investitori ai societății pe acțiuni,
- ✓ planificarea tranzacțiilor de vânzare-cumpărare a acțiunilor,
- ✓ înțelegerea politicii conducerii societății pe acțiuni privind respectarea și apărarea intereselor acționarilor etc.

În concluzie, conchidem că cunoașterea particularităților analizei rentabilității unei acțiuni sunt foarte importante, atât pentru aprecierea strategiei de dezvoltare și organizare a activității economico-financiare a societății pe acțiuni, cât și pentru fundamentarea unor decizii economice optime.

Referințe bibliografice:

1. BUȘE L. *Analiza economico-financiară*. București: Economică, 2005. 424 p.
2. CIORA C. *Analiza performanței prin creare de valoare*. București: Editura Economică, 2013. 203 p.
3. DARDAC N., BASNO C., COSTICĂ I. *Piața primară a titlurilor financiare*. București: Editura Național, 2001. 152 p.
4. GUST M. (coordonator), ș.a. *Analiza economică-financiară*. Pitești: Independența Economică, 2003. 345 p.
5. HELFERT ERICH A. *Tehnici de analiză financiară. Ghid pentru crearea valorii*. Ediția 11. București: BMT Publishing House, 2006. 560 p.
6. NICULESCU M. *Diagnostic global strategic. Vol.2. Diagnostic financiar*. București: Economică, 2003. 384 p.
7. VÂLCEANU GH., ROBU V., GEORGESCU N. *Analiză economico-financiară*. Ediția a 2-a. București: Economică, 2005. 448 p.
8. КОБАЛЕВ В.В. *Введение в финансовый менеджмент*. Москва: Финансы и статистика, 1999. 768 с.

CONCEPTUL ȘI APLICAREA PRINCIPIULUI LUNGIMII DE BRAȚ CONCEPT AND APPLICATION OF THE ARM'S LENGTH PRINCIPLE

ERHAN Lica, dr., conf. univ.
Academia de Studii Economice a Moldovei
lica.erhan@mail.ru
EFIMENCO Olesia, studentă
Academia de Studii Economice a Moldovei
olesia.efimenco@gmail.com
DARANUȚA Inga, studentă
Academia de Studii Economice a Moldovei
inga.daranuta@gmail.com

Abstract: *This article includes the overview of the arm's length principle (ALP), its description, evolution, examples of transactions which are made using such a principle, and the methodologies it applies.*

The arm's length principle is the key for ensuring the transparency of trade affairs. An arm's length transaction is a transaction in which the buyers and sellers of a product act independently and have no relationship to each other. This transaction is concluded at the arm's length price, which would have been determined if such transactions were made between independent entities under the same or similar circumstances.

This principle is a subject of particular interest due to the fact that it is not applied in Moldova, while it is used in international practice, and in the nowadays integration process of the Republic of Moldova in the European Union and more active participation of our country in world trade the study of this principle becomes a necessity.

Key words: *an arm's length transaction; transparency; legislative framework; transfer pricing; double taxation.*

Introduction. The arm's-length principle (ALP) of transfer pricing states that the amount charged by one related party to another for a given product must be the same as if the parties were not related.

An arm's length transaction is a transaction in which the buyers and sellers of a product act independently and have no relationship to each other. An arm's-length price for such a transaction is therefore what the price of that transaction would be on the open market [3].

For commodities, determining the arm's-length price can sometimes be as simple a matter as looking up comparable pricing from non-related party transactions, but when dealing with proprietary goods and services or intangibles, arriving at an arm's length price can be a much more complicated matter.

Investigation results. As the arm's length principle plays a particular role in international transactions, it is relevant to investigate how this principle has developed.

For the first time the „arm's length” term was included in an official document, in the draft multilateral treaty of the League of Nations in 1933, and later in the US Regulations of 1935.

The purpose of the principle was to ensure the correct application of the separate entity or independent enterprise approach, which was qualified as the primary method for the allocation of profits to permanent establishments.

After 70' years, the arm's length principle seems to have reached the limits of its development. The main reason for this is that the emphasis in the legislation and regulations of many countries and in the OECD Guidelines 1995.

The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) has adopted the principle in Article 9 of the OECD Model Tax Convention, to ensure that transfer prices between companies of multinational enterprises are established on a market value basis.

The arm's length principle, despite its informal sounding name, can be also found in the framework for bilateral treaties between OECD countries, and many non-OECD governments, too.

The World Customs Organization (WCO) and World Trade Organization (WTO) have also adopted, in effect, the arm's length principle in Customs valuations [4]. Arm's length principle methodology is presentment in figure below.

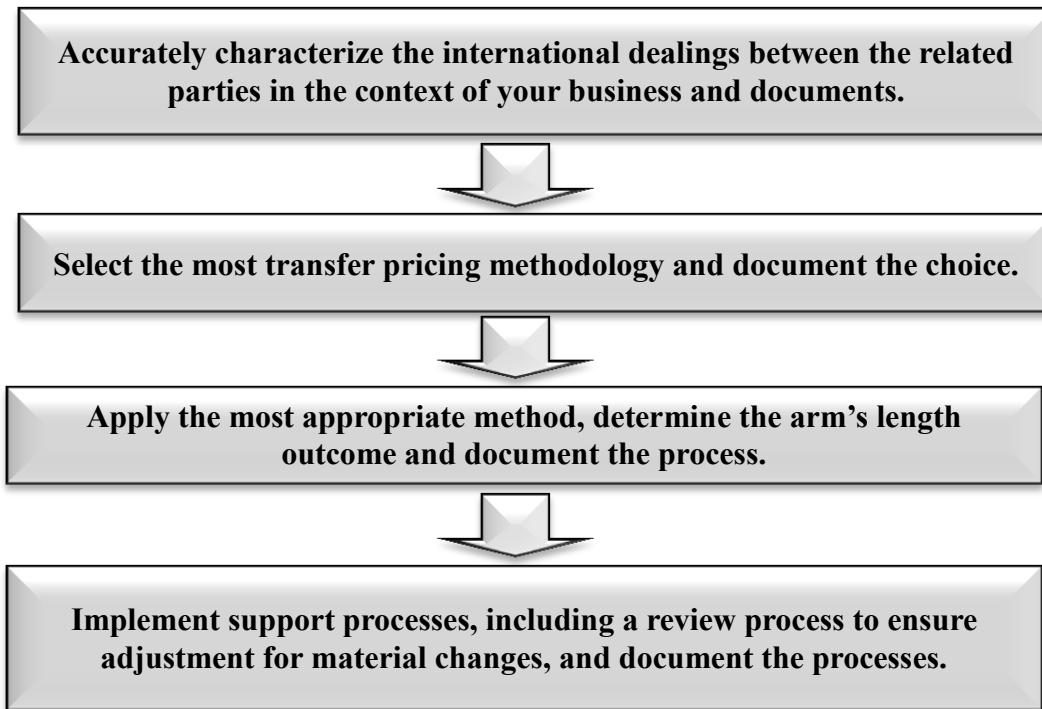


Figure 1. Arm's length principle methodology.

Source: developed by authors based on source number 4.

Transactions subject to Arm's length principle include:

- ✓ purchase at little or no cost,
- ✓ payment for services never rendered,
- ✓ sales below market price
- ✓ purchase above market price,
- ✓ interest free borrowings,
- ✓ exchanging property,
- ✓ selling of real estate at a price different from market price,
- ✓ use of trade names or patents at exorbitant rates even after their expiry.

In order to understand better how the arm's length principle works let us take an example.

Example 1. The British company „Prima Dental” is a medical equipment producer that distributes its equipment through a subsidiary in France. The equipment costs € 900 to make and it costs the French company € 100 to distribute it. The UK company sets a transfer price of € 1 000 and the French part retails the equipment at € 1 100. Overall, the French company has thus made € 100 in profit, on which it expects to pay tax. However, when the French company is audited, the auditors notice that the distributor itself is not showing any profit: the € 1 000 transfer price plus the French unit's € 100 distribution costs are exactly equal to the € 1 100 retail price. The auditors suggested the transfer price should be shown as € 900 so that the French unit shows the company's € 100 profit that would be liable for tax.

But this issue will cause a problem for the UK company, because „Prima Dental” it is already paying tax in Great Britany on the € 100 profit per equipment shown in its accounts. Since it is a group, it is liable for tax in the countries where it operates and in dealing with two different tax authorities it cannot just cancel one out against the other. Nor should it pay the tax twice.

Solution: *in a bid to avoid such problems, current OECD international guidelines are based on the arm's length principle – that a transfer price should be the same as if the two companies involved were indeed two independents, not part of the same corporate structure.*

The OECD Transfer Pricing Guidelines provide a framework for settling such matters by providing considerable detail as to how to apply the arm's length principle.

Yet transfer pricing has gained wider attention among governments and NGOs because of another risk: that it could be used to shift profits into low tax jurisdictions. This leads to trade distortions, as well as tax distortions [1].

While they help corporations to avoid double taxation, they also help tax administrations to receive a fair share of the tax base of multinational enterprises. However, abuse of transfer pricing may be a particular problem for developing countries, as companies might take advantage of it to get round exchange controls and to repatriate profits in a tax free form.

The OECD provides technical assistance to developing countries to help them implement and administer transfer-pricing rules in a broadly standard way, while reflecting their particular situation.

Transfer pricing is the process through which parent companies and/or subsidiaries of the same parent, in different countries, establish a price for goods or services between themselves.

Transfer mispricing is the abusive manipulation of this process for the purpose of avoiding or reducing taxes across all entities.

This takes place when related firms agree to manipulate the price of their internal transactions in order to declare less profit in higher-tax jurisdictions and therefore reduce their total tax payments. It deliberately generates profit and hides or accumulates money in the jurisdiction where the tax bill is low.

The mispricing is said to be based on „*arm in arm*” principle, the opposite of „*the arm's length principle*”.

In order to comply to the last, the companies should identify the appropriate price, using one of the following methodologies [2]:

✓ **Comparable uncontrolled price method (CUP)** - compares the price transferred in a controlled transaction to the price charged in a comparable un-controlled transaction. It is the most direct and reliable way to apply the arm's length principle.

✓ **Resale price method** - begins with the price at which a product is resold to an independent enterprise by an associate enterprise. The focus is on the resale price margin. This margin should ideally be established from comparable transactions between the reseller (involved in the controlled transaction) and other independent parties.

In the absence of such transactions, the resale price margin may be determined from sales by other resellers in the same market. The resale price margin is expected to vary according to the amount of value added by the reseller.

ARM'S LENGTH PRICE = Resale price – (Resale price x Resale price margin)

RESALE PRICE MARGIN = (Sales price – Purchase price) ÷ Sales price

Resale price margin must be comparable to margins earned by other independent enterprises performing similar functions, bearing similar risks and employing similar assets.

✓ **Cost plus method** - first the cost incurred is determined. An appropriate cost plus mark-up is then added to the cost to arrive at an appropriate profit. The resultant figure is the arm's length price. It is useful in the case of semi-finished goods, which are sold between associated parties.

$$\text{ARM'S LENGTH PRICE} = \text{Costs} + (\text{Cost} \times \text{Cost plus mark-up})$$

$$\text{COST PLUS MARK-UP} = (\text{Sales price} - \text{Costs}) \div \text{Cost}$$

Cost plus mark-up must be comparable to mark-ups earned by independent parties performing comparable functions, bearing similar risks and using similar assets.

✓ **Profit split method** - used when transactions are inter-related and is not possible to evaluate separately. The method is based on the concept that profits earned in a controlled transaction should be equitably divided between associated parties involved in the transaction according to the functions performed.

✓ **Transactional net margin method** - the method examines the net profit margin relative to an appropriate base such as costs, sales or assets. Compares the functions in the related party dealings with third party dealings and the arm's length net margins obtained taking into account the assets used and risks assumed.

In the figure presented below, you can see some comparability issues in methodology selection of the arm's length principle provided by OECD.

Comparability issues in methodology selection

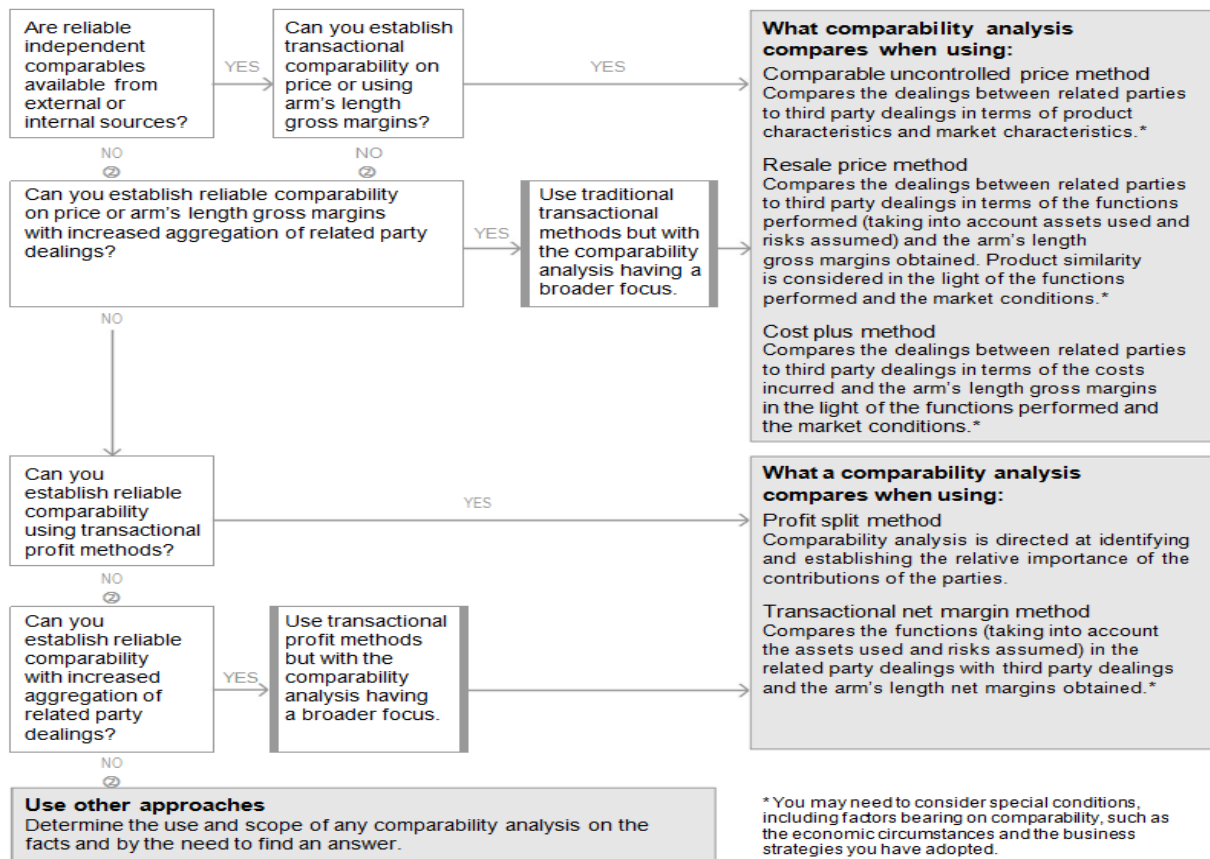


Figure 2. Comparability issues in methodology selection of the arm's length principle.

Source: developed by authors based on source number 5.

No country – poor, emerging or wealthy – wants its tax base to suffer because of transfer pricing. That is why the OECD has spent so much effort on developing its Transfer Pricing Guidelines.

Applying transfer-pricing rules based on the arm's length principle is not easy, even with the help of the OECD's guidelines. It is not always possible – and certainly takes valuable time – to find comparable market transactions to set an acceptable transfer price.

Companies should ensure high levels of corporate transparency, since this allows citizens to hold companies accountable for the impact they have on their communities. Multinationals operate through networks of related entities incorporated under diverse legislation that are interrelated through myriad legal and business connections. Without transparency, many transactions are almost impossible to trace.

Conclusions: Among the barriers why in the Republic of Moldova this principle cannot be adopted in near future we can mention:

- ✓ intervention/influence of prudential regulators,
- ✓ cultural aspects,
- ✓ economic crisis,
- ✓ transparency lack,
- ✓ legislative framework is young and in flux,
- ✓ Implications of state ownership.

The arm's length principle is based on real markets. It is tried and tested, offering governments a single international standard for agreements that avoid double taxation problems. Moreover, it is flexible enough to meet new challenges, such as global trading and electronic commerce. The arm's length principle remain the key for ensuring the transparency of international trade affairs.

References:

1. JOHN NEIGHBOUR, OECD Centre for Tax Policy and Administration, OECD Observer, 3 July 2008, page. 29.
2. <http://www.oecd.org/>
3. <http://www.USTransferPricing.com>
4. <http://www.wcoomd.org/>
5. <http://www.oecd-ilibrary.org/>

**CONTABILITATEA – FURNIZOR DE INFORMAȚII ÎN MEDIUL
ECONOMIC**
**ACCOUNTING – INFORMATION PROVIDER FOR ECONOMIC
ENVIRONMENT**

BAJAN Maia, dr., conf.univ.,
Academia de Studii Economice a Moldovei
mbajan@mail.ru
CAZACU Olga, studentă
Academia de Studii Economice a Moldovei
cazacu04olga@gmail.com

Abstract. *For every company accounting information is deemed, mirror of work. Accounting, through its role of information provides users of external and internal data on position and performance of the entity, which will serve as a knowledge base in making decisions on the future of work. Accounting information addresses much-diversified public users, such as internal users, external users. Based on the information provided by accounting and presented in financial statements can make decisions that are consistent with business reality.*

Keywords: *accounting, accounting information, user information, qualitative characteristics, financial situations.*

Introducere. În economia modernă informația furnizată de contabilitate este extrem de importantă atât pentru utilizatorii interni cât și pentru cei externi. Pe plan primordial, contabilitatea prin scopul său de bază ce ține de prezentarea informațiilor în situațiile financiare se consideră „cheia de succes al oamenilor de afaceri”, prin care acestora li se prezintă drumul de desfășurare și dezvoltare a activității economice.

Relațiile unei entități cu mediul economic în care aceasta își desfășoară activitatea generează nevoia de informații. Actualmente în mediul economic, unde riscurile și incertitudinea sunt întâlnite tot mai des, apare necesitatea de a acorda o importanță deosebită informațiilor furnizate de contabilitate. Contabilitatea, prin rolul său de informare, oferă utilizatorilor externi și interni date cu privire la performanțele entității, care vor servi ca bază informațională în luarea deciziilor de desfășurare a activității pe viitor.

Astfel, în contextul actual al dezvoltării economiei și creșterii gradului ei de complexitate, informația contabilă trebuie să dezvolte corespunzător ca arie, conținut și operativitate, în așa fel, încât aceasta să fie în măsură să furnizeze datele necesare pentru luarea deciziilor.

Contribuția contabilității la realizarea obiectivelor strategice ale managerilor se manifestă și sub forma asigurării informațiilor necesare controlului, determinării gradului de răspundere și efectului, la diferite locuri de muncă, ceea ce permite depistarea rezervelor interne, a supra cheltuielilor și pierderile.

Volumul imens al informațiilor care personalizează și fragmentează elementele ce definesc performanța financiară a entităților, tendința divergenței între teorii, precum și importanța informațiilor furnizate de contabilitate pentru procesul decizional au motivat alegerea subiectului prezentei lucrări.

Rezultatele cercetării. Contabilitatea și-a dezvoltat puterea de cunoaștere a situației

economice și financiare, astfel încât să poată furniza, în condiții optime, informațiile necesare luării celor mai juste decizii. Ca sursă de informații oferite utilizatorilor, ea presupune un proces complex desfășurat în mod organizat, care integrează persoane, proceduri și tehnologie informațională. Deoarece fiecare persoană fizică și/sau juridică este parte integrată a societății, atunci putem afirma ca contabilitatea se realizează în serviciul interesului public și pentru totalitatea utilizatorilor indiferent de scopul fiecăruia.

Contabilitatea și-a dezvoltat puterea de cunoaștere a situației economice și financiare, astfel încât să poată furniza, în condiții optime, informațiile necesare luării celor mai juste decizii. Informațiile contabile oferă utilizatorilor de informații posibilitatea de alegere a programelor optime și fixarea unei anumite linii de politică economică.

Tendința actuală a informației contabile constă în adoptarea permanentă la transformările inerente produse în desfășurarea activității economice, precum și în realizarea obiectivului de conformare cu directivele în domeniul contabilității ale Comunității Economice Europene. Realizările în acest domeniu au fost posibile prin efectuarea numeroaselor adaptări și perfecționări de natură contabilă, care au luat în considerare și modificările permanente ale legislației fiscale.

Activitatea contabililor 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 situațiilor financiare reprezintă mai mult decât simple calcule și formule contabile, ci mai degrabă raționament, logică, creativitate și moralitate [6, p.36].

Valorificarea informației contabile în cadrul comunicării financiare se justifică în condițiile când utilizatorii acesteia o utilizează cu scopul de a vedea realitatea economică a entității și totodată pentru a lua cele mai bune decizii. Pentru adoptarea unor decizii corecte, informația financiar-contabilă trebuie să dispună de anumite trăsături prezentate în figura 1.

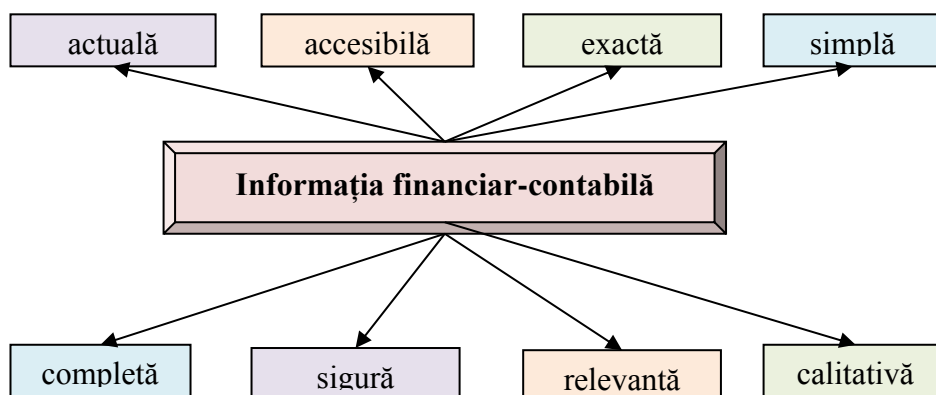


Figura 1. Trăsăturile informației financiar-contabile

Sursa: elaborat de autori după [8]

Pentru luarea deciziilor corecte drept bază servesc informațiile contabile examinate de utilizatori nu doar sub aspect cantitativ, care prezintă multitudinea informațiilor furnizate, ci și sub aspect calitativ - prin care se prezintă credibilitatea oferită informației. Valoarea informației financiar-contabile este analizată în funcție de scopul pentru care este utilizată și de utilizatorul

acesteia. O informație contabilă are valoare, dacă sprijină utilizatorii în obținerea rezultatelor scontate în urma procesului de luare a deciziilor de managementul intern și pentru părțile externe, cum ar fi creditorii, investitorii, autoritățile de reglementare și fiscale [8, p.61].

Sistemul financiar-contabil presupune organizarea și desfășurarea de activități cu privire la colectarea și stocarea datelor referitoare la operațiunile derulate de entitate, prelucrarea acestora și obținerea de informații utile pentru planificarea și realizarea activităților entității, precum și furnizarea informațiilor care asigură interesul utilizatorilor externi. Nevoile informaționale ale utilizatorilor interni și externi sunt prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1. Nevoile informaționale ale utilizatorilor de informații

Utilizatorii de informații	Tipul utilizatorilor	Nevoile informaționale ale utilizatorilor
Managerii entității	interni	interesați de informațiile contabile pentru luarea deciziilor de gestiune
Investitorii	externi cu interes direct față de entitate	interesați de profitul entității și de capacitatea acesteia de a plăti dividendele
Băncile		interesați de capacitatea entității de a rambursa creditul și de a plăti dobânzile
Furnizorii		interesați de solvabilitatea entității și de capacitatea de a-și plăti datoriile
Clienții		interesați de continuitatea activității entității pentru a-și putea onora comenzile
Salariații		interesați de stabilitatea locului de muncă, mărimea salariului entității de a rambursa creditul și de a plăti dobânzile
Serviciul fiscal	externi cu interes indirect față de entitate	interesați de informațiile contabile care permit evaluarea bazei impozabile
Biroul de statistică		interesați de colectarea datelor pentru întocmirea statisticilor naționale

Sursa: elaborat de autori

Deși la prima vedere considerăm că principalii utilizatori de informație contabilă sunt cei interni, atunci trebuie să realizăm că utilizatorii de informații pot fi și cei externi (*investitori, creditorii, furnizori etc.*):

- ✓ managerul are nevoie de informații contabile pentru o organizare mai eficientă și eficace a entității;
- ✓ creditorii, instituțiile financiare și furnizorii cu care colaborează entitatea sunt preocupați dacă aceasta își va onora obligațiile;
- ✓ salariații vor să-și previzioneze viitorul la un loc de muncă stabil, bine plătit și cu unele perspective de dezvoltare profesională și avansare în timp;
- ✓ organele de control care gestionează respectarea obligațiilor fiscale;
- ✓ organele statale și alte autorități publice administrează corect și coerent informațiile furnizate de contabilitate pentru a adopta o politică economică eficientă.

Standardizarea și normalizarea informației contabile, pe de o parte, iar pe de altă parte tendințele spre particularizarea produselor și serviciilor orientează contabilitatea spre o consolidare a sistemelor de informație, deopotrivă informațiile externe și interne.

Atât utilizatorii interni, cât și cei externi au acces la informațiile prezentate de contabilitate.

Utilizatorilor externi le este prezentată informația contabilă în formă standardizată redată prin situațiile financiare, completate anual și semestrial. Totodată, utilizatorilor interni, de exemplu managerii, au acces și la informații nestandardizate, care includ informații cu diferite comparații, completări și detalieri referitoare la aspectele trecute și la acțiunile ce urmează a fi realizate în viitor de entitate.

Informațiile incluse în situațiile financiare sunt obținute prin utilizarea unui limbaj specific, anumitor reguli și principii, care permit codificarea datelor reprezentate, toate acestea asigurând reprezentarea ordonată și inteligibilă a realității economice a entității.

Factorii esențiali ce determina **utilitatea** informațiilor pentru utilizatorii existenți și potențiali în luarea deciziilor sunt reprezentați și de **caracteristicile calitative ale informațiilor financiare**. Rolul acestor caracteristici calitative este de a realiza un echilibru între informațiile generate și îndeplinirea obiectivului situațiilor financiare ale entităților economice. Având în vedere faptul că obiectivul informației contabile constă în satisfacerea nevoilor utilizatorilor de informație contabilă, nevoi ce sunt complexe și, uneori, contradictorii, putem considera că difuzarea informației constituie o sursă de putere, ceea ce impune ca procesul de difuzare a informației contabile să fie rolul unor decizii economice bine argumentate.

În conformitate cu art. 6 (2) al Legii contabilității nr.113 din 27.04.2007 și pct. 11 din SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să corespundă caracteristicilor calitative prezentate în figura 2, care conduc la obținerea unei imagini fidelă a patrimoniului și a situației financiare a entității.

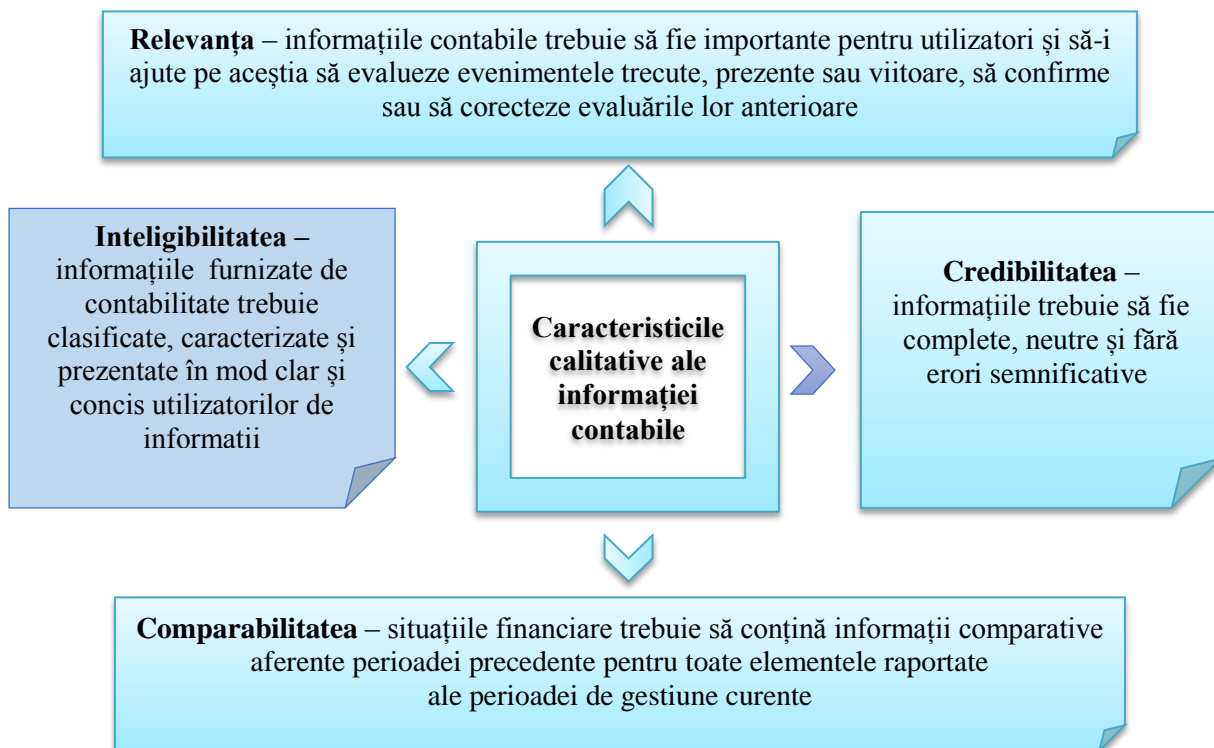


Figura 2. Caracteristicile calitative ale informației contabile

Sursa: elaborat de autori în baza [1,2]

Informația furnizată de contabilitate se distinge față de alte profesii prin asumarea responsabilității față de interesul public, față de toate părțile interesate în activitățile desfășurate de

entitate: acționari, salariați, furnizori, bănci, buget etc. Contabilii livrează nu doar situații sau cifre, ei livrează informații, soluții alternative, management financiar, adică plusvaloare oricărui proiect. Contabilii nu sunt doar în slujba entităților unde sunt angajați, dar și în slujba profesiei contabile de a oferi informații privind poziția și performanța entității în serviciul interesului public.

Contabilitatea ca furnizor de informații are drept scop oferirea datelor necesare pentru efectuarea analizei financiare, care totodată urmărește corectitudinea, calitatea și cantitatea informațiilor prezentate. Indiferent de destinatarii și obiectivele acestora, informațiile contabile trebuie să corespundă anumitor caracteristici calitative, pentru a face distincție dintre informațiile viabile și cele inutile.

Caracteristicile calitative ale informației sunt atributele care determină utilitatea informației oferite de situațiile financiare [3, p.19]. Nu orice informație contabilă reprezintă și un rezultat pentru utilizatori, respectiv aceasta trebuie să parcurgă un șir de etape pentru a fi redată prin indicatori financiari și cu o exactitate mai aprofundată.

În cadrul informării economice, aria informațiilor oferite de contabilitate este foarte extinsă, ele apărând ca informații specifice, particulare, rezultate din interpretarea și prelucrarea prin intermediul logicii contabile a mișcărilor de valori provocate de activitățile creatoare. Fiind considerată principala sursă de date a sistemului informațional economic, contabilitatea se prezintă drept instrument de bază pentru cunoașterea, gestiunea și controlul patrimoniului și al rezultatelor obținute de către entități.

Relevanța informațiilor contabile constă în asigurarea unei dezvoltări stabile, precum și realizarea ciclurilor ce caracterizează finalitatea activităților. Producerea informațiilor contabile la nivelul unei entități este asigurată de practicienii contabili în cadrul sistemului informațional contabil. Aceste informații trebuie să satisfacă nevoile și să prezinte utilitate pentru toți cei care formează categoria utilizatorilor, produselor contabilității, fapt pentru care difuzarea lor trebuie să se constituie într-un proces dinamic și rațional, ca urmare a negocierii și compromisurilor stabilite între entitate și factorii externi.

Menționăm că în timp, informațiile contabile s-au impus atât prin valoarea cognitivă ridicată, cât și prin ponderea ce o dețin în volumul total al informațiilor economice. În prezent informația furnizată de contabilitate are un rol deosebit în cunoașterea și analiza multilaterală a fenomenelor și proceselor constituind baza elaborării deciziilor.

Funcționarea adecvată a unei entități, realizarea obiectivelor previzionate este posibilă prin constituirea un sistem informațional, care oferă materia primă informațională necesară în stabilirea și îndeplinirea obiectivelor manageriale, a sarcinilor, competențelor și responsabilităților atât manageriale, cât și prezentarea reală a poziției și performanței entității în viziunea utilizatorilor externi de informație.

Concluzii. Informația contabilă reprezintă o componentă semnificativă a informației economice și, totodată componenta de bază a sistemului informațional contabil. În linii generale, informațiile furnizate de contabilitate asigură cunoașterea și controlul situației patrimoniale.

Pentru un viitor imprevizibil, informația contabilă va constitui componenta cea mai importantă a sistemului informațional economic la nivelul fiecărei entități și aceasta pentru faptul că fiecare utilizator interesat de mersul entității recurge la informație contabilă, deoarece este singura sursă care poate furniza imaginea reală a activității entității.

Pentru perioada actuală și, totodată, pentru cea viitoare contabilitatea constituie un mijloc sau o metodă de obținere a informațiilor economico-financiare utile atât pentru managementul entității și proprietarii acesteia, cât și pentru o gamă diversă de utilizatori, ceea ce îi conferă un caracter din ce în ce mai social. Dezvoltarea contabilității și implicit creșterea ofertei de informații de această natură a condus la sporirea cererii produselor furnizate de contabilitate, venită din partea unor utilizatori ale căror necesități informaționale depind de mediul economic, politic, juridic, social și cultural în care acționează.

Informațiile contabile se adresează unui public de utilizatori foarte diversificat, precum: utilizatori interni, utilizatori externi (cu interes direct și interes indirect asupra activității entității). În baza informațiilor furnizate de contabilitate și prezentate în situațiile financiare se pot lua decizii care să fie în concordanță cu realitatea mediului de afaceri. Prezentarea unor informații contabile calitative duce la fundamentarea deciziilor economice corecte în scopul asigurării și al desfășurării unei activități eficiente în condițiile actuale de competitivitate și profitabilitate.

Referințe bibliografice:

1. ALBU N., STERE M. *Contabilitate managerială aprofundată*. București: Editura Economică, 2003, 326 p.
2. LAZARI L., ȚURCAN L. *Relevanța informațiilor contabile în procesul decizional*. În: *Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță*. Conferința științifică internațională din 2 aprilie 2015. Chișinău: ASEM, 2015, pp. 12-18.
3. *Legea contabilității nr. 113 din 27.04. 2007*. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 29.06.2007, nr.90-93/399.
4. *Manualul Codului Etic al profesioniștilor contabili. Prezentarea consiliului pentru standarde internaționale de etică pentru contabili*. Disponibil pe: <http://www.mf.gov.md>
5. MUNTEANU P., ISTRATE A. *Raționamentul profesional și credibilitatea informațiilor contabile: probleme și așteptări*. În: *Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări*. Conferința științifică internațională din 5 aprilie 2013. Chișinău: ASEM, 2013, pp. 35-37.
6. *Standardele Naționale de Contabilitate*. Disponibile pe: <http://www.mf.gov.md>
7. STATE V., TĂNASE. L., *Bazele contabilității: de la principii la tehnici și metode*. București: ProUniversitaria, 2016., 229 p.
8. TABĂRĂ N., BRICIU S. (coordonatori) și alții. *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*. Iași: Editura TipoMoldova, 2012, 626 p.

ANALIZA STABILITĂȚII FINANCIARE ÎN INDUSTRIA HOTELIERĂ DUPĂ METODA DE CREDIT SCORING

THE ANALYSIS OF FINANCIAL STABILITY OF THE HOTEL INDUSTRY USING CREDIT SCORING METHOD

MUNTEAN Neli, dr., conf. univ.,
Academia de Studii Economice a Moldovei
nelimuntean8@gmail.com
PLATON Cătălina, studentă
Academia de Studii Economice a Moldovei
catalina.platon@yahoo.com

Abstract. *The analysis of the financial stability of an entity is very important in order to measure the performances of the top management and their ability to control the assets of the company, the owner's equity and the profitability of that company. The present article aims to analyse the evolution of the stability of top 10 hotels from the industry and to propose some solutions for those companies that face problems in administrating their assets and debts. In addition, an interesting fact to be analysed is the correlation between the level of increase of the volume of sales, of the volume of assets and that of the employees of the company. While making the respective calculations, big discrepancies were noticed, and a key moment is to explain why this situation occurred. Going deeper into the made calculations, we will analyse which indicators most affected the level of stability of the analysed companies and the consequences of the irrational use of company's resources that may lead to bankruptcy. Thus, the following study, developed as a fusion of existing knowledge and author's own research, aims to provide a basis for reflection and discussion with theorists, practitioners and analysts within the financial domain.*

Key words: *financial stability, credit-scoring method, entity, hotel industry, evolution, consequences.*

Introducere. Stabilitatea financiară este un domeniu cheie care trebuie să fie studiat în zilele noastre la fiecare entitate, deoarece această analiză oferă informații prețioase despre activitatea companiei și situația în care se regăsește. Dacă entitatea nu este stabilă din punct de vedere financiar, atunci există riscul de apariție a incapacității de plată și respectiv a falimentului. Menținerea în echilibru a indicatorilor de stabilitate rezultă a fi o provocare în zilele de astăzi în special datorită progresului continuu al tehnologiilor, dar și a procesului de globalizare.

Industria hotelieră în Republica Moldova este în strânsă legătură cu industria turismului, care, din păcate nu este una dintre cele mai dezvoltate din țara noastră. În 2015, în țara noastră, în structurile de primire turistică s-au cazat aproximativ 94000 străini, ceea ce este un număr relativ mic. Începând cu anul 2014, a început un amplu proces de promovare a țării noastre, prin lansarea brandului de țară, a sloganului dar și a spoturilor de prezentare. Fiind industrii complementare, dacă ramura turistică va progresa, atunci și industria hotelieră va beneficia substanțial.

La finele anului 2015, pe teritoriul țării se regăseau 126 hoteluri și structuri similare, cu 30 mai mult decât în anul 2011 [11].

Pentru a analiza stabilitatea financiară în sectorul dat am selectat un număr de 10 entități, pentru care am prelucrat situațiile financiare pentru o perioadă de 5 ani (2011- 2015). Entitățile cuprinse în eșantion sunt dispersate pe întreg teritoriul național, sunt entitățile ce au generat cele mai mari venituri din vânzări în această perioadă. Astfel, ele se încadrează în categoria celor mai mari întreprinderi fiind reprezentative pentru sectorul din care fac parte.

La aceste 10 entități analizate, putem remarca că veniturile din vânzări au avut o tendință de micșorare rata cea mai înaltă fiind în anul 2013, cu o creștere de 26 % față de anul 2012, iar în anul

2015, cea mai scăzută, de aproximativ 30 milioane de lei, ea fiind în scădere cu 42 % față de anul de bază 2011. Un motiv principal ar putea fi preferința turiștilor de a se caza în pensiuni turistice din afara orașelor, decât în hoteluri de top.

Analizând volumul activelor din acest sector, putem observa că și ele au înregistrat ușoare tendințe de scădere în perioada analizată, dar au ajuns la cifra de aproximativ 74 de milioane lei în 2015, fiind cu 98,77 % mai mare decât în anul precedent, ceea ce înseamnă o modernizare continuă a structurilor de cazare, lucru apreciat pozitiv pentru dezvoltarea acestei ramuri.

Un alt indicator, și anume numărul mediu de salariați, prezintă ușoare tendințe de creștere, dar, în 2015, el a fost cu 14 % mai redus decât în anul precedent. Acest lucru denotă o creștere a nivelului de tehnologizare a ramurii, respectiv de reducere a cheltuielilor cu personalul, un angajat în industria hotelieră fiind remunerat cu aproximativ 4000 lei lunar, conform statisticilor, dar acest lucru nu este benefic din punct de vedere macroeconomic, deoarece apare fenomenul de șomaj [12].

Tabelul 1. Evoluția vânzărilor, activelor și angajaților

Specificație	2011	2012	2013	2014	2015	Medie anuală
Total venituri din vânzări, mii lei	55 071,02	50 341,63	63 832,65	53 213,09	31 867,67	X
Dinamica veniturilor din vânzări, %	x	-8,59	26,80	-16,64	-40,11	-9,63
Total active, mii lei	49 554,59	61 870,19	51 179,79	37 653,89	74 846,27	
Dinamica activelor, %		24,85	-17,28	-26,43	98,77	19,98
Nr. mediu de salariați, persoane	79,13	73,33	76,22	85,2	73,4	X
Dinamica nr. mediu de salariați, %	x	-7,33	3,94	11,78	-13,85	-1,37

Sursa: prelucrări ale autorilor.

Comparând evoluția acestor 10 entități din sector cu evoluția economiei în ansamblu constatăm că în ultimii ani s-a observat o tendință de micșorare a PIB-ului, ceea ce se răsfânge asupra tuturor industriilor, inclusiv și a celei hoteliere, căci sesizăm o medie anuală negativă atât în evoluția veniturilor din vânzări, cât și a numărului mediu de salariați.

Tabelul 2. Evoluția economiei în ansamblu în corelație cu indicatorii entităților analizate

SPECIFICAȚIE	Anul 2012	Anul 2013	Anul 2014	Anul 2015	Medie anuală
Dinamica PIB	-0,70%	8,90%	4,60%	-0,50%	3,08%
Dinamica VV	-8,59%	26,80%	-16,64%	-40,11%	-9,64%
Dinamica activelor	24,85%	-17,28%	-26,43%	98,77%	19,98%
Dinamica nr. med. salariu	-7,33%	3,94%	11,78%	-13,85%	-1,37%

Sursa: prelucrări ale autorilor.

Metodologia de analiză. Analiza stabilității financiare reprezintă o parte integrată a analizei poziției financiare a entității. Lipsa acestei componente duce la pierderea sensului economic al analizei poziției financiare. Astfel, luând în considerare multitudinea de indicatori de măsurare a stabilității financiare, intervalele de siguranță diferite ale acestora, precum și dificultățile survenite în legătură cu aceasta în aprecierea gradului de lichiditate și solvabilitate al entității am utilizat metoda credit scoring, care a rezultat a fi o metodă destul de actuală și credibilă, datele inițiale fiind preluate din situațiile financiare ale entităților analizate. Esența acestei metode constă în gruparea entităților, în funcție de nivelul riscului, pornind de la valoarea efectivă a indicatorilor de stabilitate financiară și a rating-ului fiecărui indicator exprimat în puncte atribuite în urma evaluării experților.

În analiza efectuată am utilizat datele primelor cinci hoteluri din ramură [9].

Tabelul 3. Gruparea entităților pe clase în funcție de nivelul de solvabilitate

Indicatori	Limitele claselor conform criteriilor				
	Clasa I	Clasa II	Clasa III	Clasa IV	Clasa V
Rata rentabilității activelor	peste 30 (50 puncte)	29,9 - 20 (49,9-35 puncte)	19,9 - 10 (34,9-20 puncte)	9,9 - 1 (19,9-5 puncte)	sub 1 (0 puncte)
Rata lichidității curente	peste 200 (30 puncte)	199 - 170 (29,9-20 puncte)	169 - 140 (19,9-10 puncte)	139 - 110 (9,9-1 puncte)	sub 100 (0 puncte)
Rata autonomiei globale	peste 70 (20 puncte)	69 - 45 (19,9-10 puncte)	44 - 30 (9,9-5 puncte)	29 - 20 (5-1 puncte)	sub 20 (0 puncte)
Limitele claselor	peste 100 puncte	99-65 puncte	64-35 puncte	34-6 puncte	0 puncte

Sursa: adaptat de autori după Савицкая Г.В. [9].

În calculele ce urmează, am utilizat 3 indicatori:

$$\text{Rata rentabilității activelor} = \frac{PPI}{\text{Total active}} * 100\%$$

$$\text{Rata lichidității curente} = \frac{\text{Active circulante}}{\text{Datorii curente}} * 100\%$$

$$\text{Rata autonomiei globale} = \frac{\text{Capital propriu}}{\text{Total active}} * 100\%$$

Am clasificat companiile în 5 clase, după cum urmează:

Clasa 1 - nivel ridicat de stabilitate financiară.

Clasa 2 - se înregistrează mici iregularități la plata datoriilor.

Clasa 3 - entități problematice.

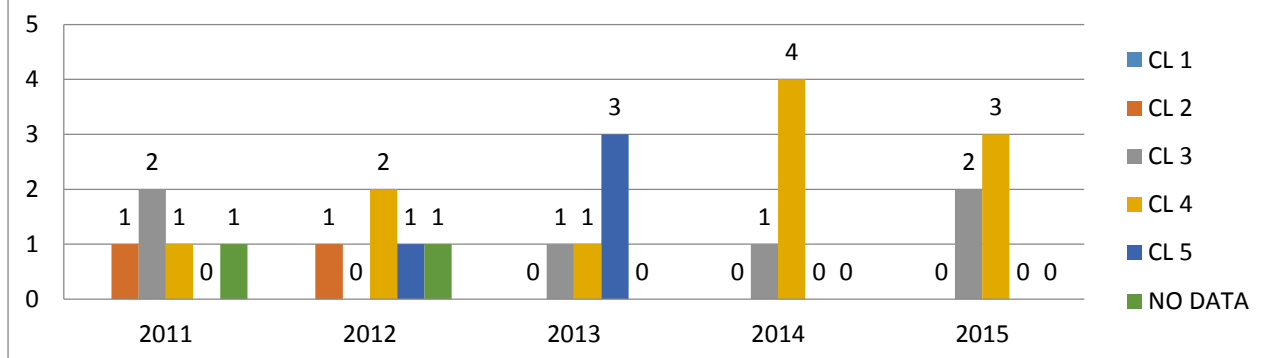
Clasa 4 - nivel ridicat al riscului de faliment.

Clasa 5 - nivel major de risc, entități practic insolvabile.

În continuare, vom determina în care clasă se încadrează fiecare entitate pe parcursul acestei perioade. Se dispune de următoarele informații prezentate în tabelul 4.

Trebuie de menționat faptul că informația de la această etapă de analiză poate fi redată și prin aplicarea metodelor grafice, ce permit prezentarea mai clară într-o formă accesibilă a materialelor analitice. În practica mondială cea mai frecvent folosită formă de prezentare a informației analitice în aceste scopuri este construirea diagramelor. Astfel, gruparea entităților, în funcție de nivelul riscului pe întreaga perioadă 2011-2015 este prezentată în figura 1.

Figura 1. Gruparea entităților pe clase după nivelul de solvabilitate



Sursa: prelucrări ale autorilor.

Tabelul 4. Aprecierea stabilității financiare

	2011		2012		2013		2014		2015	
H1	Nivelul ratei	Nr de puncte	Nivelul ratei	Nr de puncte	Nivelul ratei	Nr. De puncte	Nivelul ratei	Nr de puncte	Nivelul ratei	Nr de puncte
Rata rentab act	5,18	12,00	12,60	23,92	-1,22	0	6,49	14,19	5,85	13,12
Rata lich cure	104,59	0	125,43	5,73	100,07	0	108,03	0	130,02	7,14
Rata auton glob	19,68	0	27,31	4,25	27,11	4,16	30,76	5,26	40,61	8,71
Total puncte	CL 4	12,00	CL 4	33,90	CL 5	4	CL 4	19,45	CL 4	28,97
	2011		2012		2013		2014		2015	
H2	Nivelul ratei	Nr de puncte	Nivelul ratei	Nr de puncte	Nivelul ratei	Nr. De puncte	Nivelul ratei	Nr de puncte	Nivelul ratei	Nr de puncte
Rata rentab act	3,25	8,77	2,68	7,82	0,26	0	0,12	0	3,86	9,7
Rata lich cure	200,98	30	256,94	30	369,28	30	577,88	30	615,86	30
Rata auton glob	93,51	20	91,86	20	93,60	20,00	93,59	20	93,26	20
Total puncte	CL 3	58,77	CL 2	57,82	CL 3	50	CL 3	50	CL 3	59,7
	2011		2012		2013		2014		2015	
H3	Nivelul ratei	Nr de puncte	Nivelul ratei	Nr de puncte	Nivelul ratei	Nr. De puncte	Nivelul ratei	Nr de puncte	Nivelul ratei	Nr de puncte
Rata rentab act	1,32	5,54	0,86	0,00	0,85	0	6,83	14,75	1,75	6,25
Rata lich cure	251,88	30	147,22	12,47	69,82	0	85,32	0	188,61	26,35
Rata auton glob	80,84	20	80,72	20	81,21	20,00	87,47	20	90,52	20
Total puncte	CL 3	55,54	CL 4	32,47	CL 4	20	CL 4	34,75	CL 3	52,6
	2011		2012		2013		2014		2015	
H4	Nivelul ratei	Nr de puncte	Nivelul ratei	Nr de puncte	Nivelul ratei	Nr. De puncte	Nivelul ratei	Nr de puncte	Nivelul ratei	Nr de puncte
Rata rentab act	179,56	50,00	-61,22	0,00	-12,63	0	12,98	24,48	1,25	5,42
Rata lich cure	152,20	14,17	78,22	0	78,18	0	90,98	0	95,15	0
Rata auton glob	44,49	10,07	-9,92	0	-19,11	0,00	-5,08	0	90,52	20
Total puncte	CL 2	74,24	CL 5	0,00	CL 5	0	CL 4	24,48	CL 4	25,42
	2011		2012		2013		2014		2015	
H5	Nivelul ratei	Nr de puncte	Nivelul ratei	Nr de puncte	Nivelul ratei	Nr. De puncte	Nivelul ratei	Nr de puncte	Nivelul ratei	Nr de puncte
Rata rentab act	#DIV/0!	0,00	-1,59	0,00	-3 500,65	0	5,41	12,38	0,29	0
Rata lich cure	#DIV/0!	0	#DIV/0!	0	3,39	0	103,51	0	176,75	22,3
Rata auton glob	#DIV/0!	0	100,00	20	-2849,48	0,00	3,67	0	44,41	10,04
Total puncte	NO DATA	0,00	NO DATA	20,00	CL 5	0	CL 4	12,38	CL 4	32,34

Sursa: prelucrări ale autorilor.

Concluzii. Astfel, vedem că în perioada analizată, preponderent, majoritatea entităților se regăsesc în clasa a 4-a, ceea ce presupune că trebuie luate măsuri urgente de redresare a situației și de achitare a datoriilor la timp. Observăm că în clasa 1, nu se regăsește nici o entitate, deși hotelurile analizate fac parte din top 10 din industrie. Doar în 2011 și 2012, câte unul din hoteluri s-au regăsit în clasa a 2-a, dar nu pentru mult timp. Totodată, doar în anul 2015, nici un hotel nu se regăsește în clasa 5, ceea ce se apreciază pozitiv.

Cea mai stabilă entitate, conform calculelor efectuate, reiese a fi hotelul cu numărul 2, el regăsindu-se preponderent în clasa a 3-a, dar și în a 2-a. Se observă astfel efortul întreprins de managementul companiei pentru a face față datoriilor cu succes, dar și pentru a gestiona cât mai

eficient activele, astfel încât să obțină un avantaj cât mai mare și mai concret sub forma unui profit.

Dacă ar fi să analizăm cauzele includerii companiilor în clasa a 4-a ori a 5-a, în urma calculelor, am observat că cel mai problematic indicator este Rata autonomiei globale. Aceasta înseamnă ca întreprinderile au probleme în finanțarea activelor din capitalul propriu, și recurg la cel împrumutat, ceea ce duce la apariția datoriilor, urmate de eventuala incapacitate de plată și cu iminentul faliment specific entităților din clasa a 4-a și în special a 5-a.

Astfel, celorlalte entități, care au un nivel ridicat al riscului de faliment, li se recomandă să întreprindă măsuri drastice, cum ar fi: reducerea cheltuielilor, dar și a surselor împrumutate. În legătură cu aceasta, entitățile analizată trebuie să determine cauzele diminuării indicatorilor și să ia măsuri privind creșterea acestora. Totodată, conducerea hotelurilor poate suferi unele modificări, prin atragerea unor specialiști mai calificați, cu posibilitatea de a oferi soluții pentru ameliorarea situației.

În concluzie, considerăm analiza efectuată, ca fiind una benefică pentru luarea deciziilor pe termen lung și determinarea strategiei de acționare. Totodată, informația obținută este relevantă atât pentru utilizatori interni cât și externi, care au posibilitatea în egală măsură de a-și face o concluzie cu privire la situația financiară a entității și de posibilitățile de dezvoltare ale acesteia.

Referințe bibliografice:

1. Achim M, Borlea S. *Analiza Financiară actualizată cu prevederile IFRS*. [manual], Cluj-Napoca. 2014.
2. Alain Marion, Arnaud Thauvron, Edouard Chastenet, Pierre Astolfi. *Evaluation d'entreprises: Evaluations des méthodes et des contextes*. 2013.
3. Allen, W., Wood, G. *Defining and Achieving Financial Stability*, în "Journal of Financial Stability", Vol.2, Issue 2, 2006. pp. 152-172.
4. Bătrâncea, I. *Standing financiar în business*, Cluj-Napoca: Risoprint. 2012.
5. Bușe, L., Siminică, M., Cîrciumaru, D., Ganea, M. *Analiză economico-financiară*, Craiova: SITECH. 2009.
6. Grandguillot, Beatrice et Francis. *Analyse financière*, 13 édition 2009-2010, Gualino lextenso éditions, Paris. 2009
7. Muntean, N., Balanuță, V. *Analiza și evaluarea riscurilor la nivel de întreprindere: aspecte teoretice și applicative*, Chișinău: ASEM. 2010.
8. Vasile, Robu, Ion, Anghel, Elena-Claudia, Șerban. *Analiza economico-financiară*, București, Editura Economica. 2014.
9. Савицкая, Г.В. *Экономический анализ: Учебник*. – 14-е изд., М.: ИНФРА-М. 2016.
10. Siminică, M. *Diagnosticul financiar al firmei*, Craiova: Editura SITECH. 2010.
11. <http://www.statistica.md/category.php?l=ro&idc=293&>
12. <http://www.statistica.md/category.php?l=ro&idc=452&>

TRATAMENTE CONTABILE ȘI FISCALE PRIVIND ACTIVITATEA CAZINOURILOR ÎN REPUBLICA MOLDOVA ȘI ROMÂNIA

ACCOUNTING AND FISCAL TREATMENT IN CASINO ACTIVITY IN REPUBLIC OF MOLDOVA AND ROMANIA

CARAMAN Stela, lector universitar,
Academia de Studii Economice a Moldovei
stela@front.ru

MORARU Mădălina, studentă
Academia de Studii Economice a Moldovei
morarumadalina5@gmail.com

Abstract: *Some accounting and fiscal aspects of the activity of casinos in Republic of Moldova and Romania are examined in this article. The juridical aspects of the researched field have been examined in the beginning part of the article. The points of view of the authors on the way of recognition of incomes, on the determining of financial results and on the modality of gaming chips accounting have been laid down in particular. In the final part of this work there have been treated the particularities of taxation on casinos in both countries as well.*

The conclusion drawn is that a casino will always have the chance to gain much more than its gamblers win. For this reason, we should be careful to stop from playing the game at the right moment.

Keywords: *casino, gaming chips, accounting, internal reports, incomes, taxation*

Introducere. Tema jocurilor de noroc a fost foarte controversata din toate timpurile. Unii le consideră drept o modalitate de a se distra, pentru alții însă e o dependență de care nu se pot debarasa și care le distrug viețile.

Exista mai multe tipuri de jocuri de noroc, unul dintre care este jocul de noroc caracteristic cazinoului. Cu siguranță, cea mai importantă și mai atractivă activitate dintr-un cazinou sunt jocurile de noroc. Diferite cazinouri din lume, au diferite tipuri de jocuri și reguli de ale acestora. În principal, într-un cazinou pot fi întâlnite unele sau toate tipurile de jocuri, cum ar fi: *poker, ruletă, slots, bingo, blackjack, zaruri și altele*. În principiu, un cazinou își dorește să aibă o diversitate cât mai mare de jocuri de noroc, pentru a permite fiecărui jucător să participe la jocul preferat. Chiar și pentru același joc de noroc, regulile de joc pot să difere între două cazinouri, chiar dacă sunt situate în aceeași regiune.

Rezultatele cercetării. Trebuie de menționat, că activitatea jocurilor de noroc este, în principal, reglementată de următoarele acte normative:

- ✓ **în Republica Moldova** – *Legea nr. 291 din 16.12.2016 cu privire la organizarea și desfășurarea jocurilor de noroc* (în continuare – *Legea nr. 291 din 16.12.2016*) [6];
- ✓ **în România** – *Ordonanța de urgență nr. 92/2014 pentru reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare și modificarea unor acte normative* (în continuare – *OUG nr. 92/2009*), care aduce noutăți în ce privește organizarea și exploatarea jocurilor de noroc [7].

Conform art.2 al Legii nr. 291 din 26.12.2016, „jocul de noroc este o activitate desfășurată conform regulilor stabilite, bazată pe risc, care **îndeplinește cumulativ următoarele condiții:** permite a câștiga bani, alte bunuri sau drepturi patrimoniale, ca urmare a oferirii publice de către organizator a unui potențial câștig și a acceptării ofertei de către participant, cu perceperea taxei de participare directe (*mizei de joc*) sau indirecte, câștigurile fiind atribuite prin selecția aleatorie a

rezultatelor evenimentelor care fac obiectul jocului (cu excepția, pariurilor pentru competițiile/evenimentele sportive), indiferent de modul de producere a acestora”[6].

Potrivit art. 30, alin.1 al Legii nr. 291 din 26.12.2016, cazinoul este un local de joc special, unde folosind ruleta, mesele pentru jocuri de cărți și jocuri cu zaruri, precum și alte mijloace auxiliare și specifice de joc, se desfășoară jocurile de noroc autorizate, cu anunțarea câștigului în bani sau în alte bunuri [6].

În vederea desfășurării activității de cazinou este necesară obținerea licenței.

În **Republica Moldova**, licența pentru activitatea în domeniu jocurilor de noroc se eliberează pe un termen de 5 ani, fiind achitată în fiecare an. Mărimea taxei achitate este de 600 000 lei pentru fiecare masa de joc și 130 000 lei pentru o ruletă. Forma juridică a cazinourilor este S.R.L. sau S.A., iar capitalul social nu trebuie să fie mai mic de 5 000 000 lei, dintre care cel puțin 70% trebuie să fie sub formă de mijloace bănești.

În **Romania**, taxele privind activitatea cazinourilor se împart în taxe pentru licențiere - 95 000 EURO și taxe pentru exploatarea utilajelor de joc: pentru fiecare masa de joc din municipiul București - 60 000 EURO, iar pentru cele aferente altor localități - 30 000 EURO. Capitalul social nu trebuie să fie mai mic de 1 000 000 RON. **O reglementare legislativa a cazinourilor din Romania, care nu se regăsește în Republica Moldova este taxa de intrare, care nu poate constitui mai puțin de 50 RON.**

În **Republica Moldova**, cazinourile nu pot deține mai puțin de 4-5 mese de joc, dintre care una trebuie să fie ruleta. Utilajele trebuie să aibă semn de identificare (*fișa cu număr, număr de fabricație, data fabricării, țara producătoare*) și să dispună de certificat de conformitate. Automatele de joc trebuie să dețină certificatul GLI-II.

Dotarea minimală pe care trebuie să o posede un mini cazino din **România**, pentru a putea obține avizul de funcționare, este de minimum 8 mese speciale de joc, din care cel puțin 4 mese speciale cu bile (*rulete*), iar un cazino, minimum 12 mese speciale de joc, din care cel puțin 6 mese speciale cu bile. Cutiile din dotarea meselor de joc vor fi prevăzute cu un sistem cu dublă încuietoare, una dintre chei fiind la directorul de cazino (*asistentul manager*), iar cealaltă la directorul de securitate. În afara programului de funcționare, cutiile meselor de joc vor fi așezate pe mese și vor fi deschise, iar mesele de ruleta (*ruletele*) vor fi sigilate, întocmindu-se în acest sens un proces-verbal.

Modul de organizare și tinere a contabilității jocurilor de noroc este strict reglementat de către stat.

În **Republica Moldova**, cazinourile organizează și țin contabilitatea în baza sistemului contabil în partidă dublă, cu prezentarea situațiilor financiare complete.

În **Romania**, organizatorii jocurilor de noroc sunt obligați să țină evidența contabilă separat, până la nivel de balanță, pentru activitățile de jocuri de noroc, inclusiv partea aferentă asociațiilor, în cazul contractelor de asociere în participațiune. Raportarea se face semestrial la Direcția administrarea monopolului de stat din cadrul Ministerului Finanțelor, odată cu raportările contabile. Evidența contabilă va fi ținută zilnic pe baza indexurilor contoarelor electromecanice, care vor fi marcate prin etichetare: *intrări, ieșiri*.

În conformitate cu Lege Contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007 [5], pentru a ține evidența contabilă a jocurilor de noroc în cazinouri, este necesar de a asigura: *confirmarea*

documentară, argumentarea juridică, plenitudinea și continuitatea înregistrării în evidență a tuturor operațiilor la momentul actual.

Toate operațiile legate de evidența jocurilor de noroc în cazinouri se perfectează prin documente, formulare-tip interdepartamentale, aprobate de către Ministerul Finanțelor. Formularele sânt completate de către lucrătorii cazinoului: *casier, administrator, crupier, manager, inspector*.

Pentru punerea în aplicare a reglementărilor contabile, așa cum prevede Legea contabilității, cazinourile trebuie să facă o descriere a operațiunilor economico-financiare, în cadrul politicilor contabile, care apoi se consemnează în documente justificative, care vor sta la baza înregistrărilor în contabilitate. În cazul cazinourilor, printre **principalele aspecte contabile mai problematice** ar putea fi enumerate:

- ✓ *modul de recunoaștere a veniturilor în urma jocurilor desfășurate;*
- ✓ *perfectarea documentară corespunzătoare a rezultatelor financiare obținute la finele fiecărei zile și formarea rapoartelor interne de evidență a acestora;*
- ✓ *contabilizarea mișcării jetoanelor în cadrul cazinoului.*

Recunoașterea veniturilor în contabilitatea cazinourilor se va efectua în momentul în care vor fi îndeplinite simultan următoarele condiții, în conformitate cu SNC „Venituri” [9]:

- ✓ mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;
- ✓ este probabil ca beneficiile economice aferente tranzacției să fie obținute de către entitate;
- ✓ costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil;
- ✓ entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor.

Reieșind din specificul activității cazinourilor, aceste condiții pot fi considerate îndeplinite după momentul primirii numerarului de la jucători și achitarea câștigului acestora.

În acest context, ținem să menționăm, că jocul în cadrul cazinoului începe în momentul în care participanții la joc vor depune sume de bani, în schimbul jetoanelor care le oferă dreptul de participare la joc. Încasarea sumelor de bani de la participanți, de către organizator, se face, în numele acestora, fără a avea loc un transfer al dreptului de proprietate asupra sumelor depuse, participanții primind, în schimbul sumelor depuse – jetoane. Prin urmare, sumele încasate de la jucători pentru jetoane nu pot fi recunoscute în calitate de venituri, deoarece esența economică a operațiunii este un schimb al unei sume de bani pe jetoane. Mai mult ca atât, la momentul unui asemenea schimb nu se pot estima în mod credibil veniturile și cheltuielile din desfășurarea jocului, pentru că nu se cunoaște din start mersul jocului. *În opinia noastră, această operațiune de schimb ar trebui contabilizată ca avans primit.*

Venitul obținut de către cazinou reprezintă diferența dintre valoarea nominală a jetoanelor primite de către jucător și valoarea nominală a jetoanelor returnate de către acesta.

În vederea determinării rezultatelor financiare ale cazinoului pe parcursul unei zile, se întocmește un raport centralizator, și anume **Situația rezultatelor meselor de joc**, forma căruia este prezentată mai jos, figura 1.

În acest raport se înregistrează sumele jetoanelor la deschiderea fiecărei mese, creditele și suplimentările, după care se calculează totalul intrărilor. De asemenea, se mai reflectă datele privind închiderea meselor și a numerarului și se calculează totalul general și rezultatul zilei.

Att- 150

Tips- 0

\$- 20.3125

RESULT SHEET LIVE GAMES

SITUATIA RESULTATELOR LA MESELE DE JOC

DATE 15.03.2017

TABLE MASA DE JOC	OPENING DESCHIDERE	FILLS SUPLIMENTARI	CREDITS CREDITE	TOTAL FLOAT TOTAL INTRARI	CLOSING INCHIDERE	SOFT COUNT NUMERAR	GRAND TOTAL TOTAL GENERAL	TOTAL FLOAT TOTAL INTRARI	RESULT REZULTAT
AR 1	22000	0	13000	9000	17000	8000	25000	9000	16000
AR 2									
AR 3									
AR 4									
TOTAL AR	22000	0	13000	9000	17000	8000	25000	9000	16000

DROP	230
DROP INCL. CASHDESK	25
SM DROP	2500

IG. RESULT	16000
TIPS	0
SM RESULT	10
GENERAL RESULT	16010

MANAGER

CASHIER

Figura 1. Forma și structura Situației rezultatelor meselor de joc

Sursa: *elaborare proprie*

În cazul în care cazinoul dispune și de aparate de joc, suma veniturilor acestora se înregistrează și ea. Astfel, însumând rezultatul la sfârșitul zilei de la mesele de joc și ale aparatelor de joc, se afla rezultatul total pentru ziua respectivă.

Referitor la contabilizarea jetoanelor, autorii recomandă reflectarea acestora în următoarele conturi:

- ✓ contul de bilanț 211 „Materiale”, subcontul 2119 „Alte materiale - Jetoane” - *la costul de achiziție a jetoanelor*;
- ✓ contul extra bilanțier 926 „Jetoane” - *la valoarea nominală a jetoanelor*.

Evidența analitică a jetoanelor se va ține pe locuri de păstrare (*depozit, sală de joc*) și tipuri omogene de jetoane (*de exemplu, după valoarea nominală a acestora*).

În opinia autorilor, pentru facilitarea lucrărilor de evidență a jetoanelor, se pot utiliza următoarele conturi analitice:

- 2119.1 „Jetoane în depozit - *la cost de achiziție*”;
- 2119.2 „Jetoane în sala de joc - *la cost de achiziție*”;
- 926.1 „Jetoane în depozit - *la valoarea nominală*”;
- 926.2 „Jetoane în sala de joc - *la valoarea nominală*”.

Pentru evidența jetoanelor se perfectează *Registrul de evidență a fișelor*, pentru fiecare masă, formă căruia este prezentată mai jos, figura 2.

Acest registru se completează de către casier în momentul eliberării jetoanelor la masă de joc. După completarea mesei cu jetoane, casierul, inspectorul și crupierul semnează formularul, iar managerul îl semnează după ce verifică numerarul jetoanelor la fiecare masă. Se întocmește în două exemplare prin foia indigo. Primul exemplar al formularului se introduce în fantă și se extrage din fantă la închiderea mesei. Dacă în momentul jocurilor este necesară

completarea mesei cu fișe din casa cazinoului, se întocmește un formular suplimentar, primul exemplar al căruia se introduce în fantă și, se extrage la închiderea mesei.

Unitatea "Cazino" S.A

<u>Deschis 20.00, 15.03.2017</u>	<u>Închis 08.00, 16.03.2017</u>
----------------------------------	---------------------------------

Registru de evidență a fișelor la fiecare masă
(Masa BJ1)

<u>Cantitatea(unități)</u>	<u>Valoarea (lei)</u>	<u>Suma (lei)</u>
6	50	300
13	100	1300
20	150	3000
4	500	2000
12	250	3000
7	500	3500
1	1000	1000
Total		14100

Casier _____ Crupier _____
semnătura numele.prenumele semnătura numele.prenumele
Inspector _____ Manager _____
semnătura numele.prenumele semnătura numele.prenumele

Figura 2. Registrul de evidență a fișelor

Sursa: elaborare proprie

La sfârșitul jocurilor, masa este închisă de către crupier și inspector, în prezența managerului și a casierului. După ce formularul este completat de către inspector, verificat și semnat de către casier, crupier și inspector, managerul verifică numerarul fișelor și numai după aceasta semnează formularul. Primul exemplar se introduce în fantă, iar exemplarul doi rămâne la casier împreună cu fișele de la masă.

Analizând practica de impozitare a activității desfășurate de către cazinouri, ținem să precizăm, că rata impozitului pe veniturile cazinourilor în **Republica Moldova** constituie 12%. În ceea ce privește impozitarea câștigurilor jucătorilor, va avea loc o reținere finală a impozitului pe venit. Astfel, articolul **90¹**, aliniatul 3³ din Codul Fiscal stipulează că fiecare plătitor de câștiguri urmează să rețină și să verse la buget un impozit în mărime de 18% din câștigurile de la jocurile de noroc [1].

Potrivit art. 17 și 18 din Codul Fiscal al **României**, cota impozitului pe profit care se aplică cazinourilor este de 16% [2]. Pentru cazinouri, impozitul pe profit datorat nu poate fi mai mic de 5% din veniturile realizate din aceste activități și dacă este mai mic de 5%, contribuabilul este obligat la plata unui impozit de 5% aplicat asupra acestor venituri realizate. În articolul 110 alin. 1 al Codului Fiscal din România, se menționează că veniturile din jocuri de noroc se impun prin reținere la sursă. Impozitul datorat se determină la fiecare plată, prin aplicarea unui barem de impunere asupra fiecărui venit brut primit de un participant, de la un organizator sau plătitor de venituri din jocuri de noroc, după cum se observă din tabelul 1 [2].

În **Republica Moldova**, serviciile legate de jocurile de noroc prestate de către subiecții care desfășoară activitate de întreprinzător, în sfera jocurilor de noroc, sunt scutite de TVA, după cum este stipulat în art.103, alin.14 al Codului Fiscal al Republicii Moldova [1]. De altfel, în Scrisoarea IFPS nr. 17-2/2-02/2-4295 din 22.07.2009 se precizează, că valoarea livrărilor de servicii scutite de TVA, prestate de către subiecții care desfășoară activitatea de întreprinzător în sfera jocurilor de noroc, se va determina reieșind din valoarea achitată de către beneficiarul serviciilor, la procurarea drepturilor de joc (*valoarea fișelor oferite pentru joc, valoarea mizelor etc.*) [8].

De asemenea, serviciile privind jocurile de noroc sunt scutite de TVA și în **România**, după cum este menționat în art.292, alin. 2, lit. c) din Codul Fiscal al României [2].

Generalizarea aspectelor juridice și fiscale aferente activității cazinourilor în Republica Moldova și România este realizată în tabelul 1.

Tabelul 1. Aspecte juridice și fiscale comparative aferente activității cazinourilor în Republica Moldova și România

Republica Moldova	Criteriul de comparare	România
5 ani	Durata licenței	5 ani
600 000 și 130 000 MDL	Taxa de licențiere	95 000, 60 000 și 30 000 EURO
S.R.L. / S.A.	Forma juridică	S.R.L. / S.A.
5 000 000 MDL	Capitalul social	1 000 000 RON
-	Taxa de intrare	50 RON
21 ani	Vârsta minimă	18 ani
4-5	Numărul minim de mese	12
12%	Impozit pe venit, cazinou	16%, <i>5% - din veniturile înregistrate în cazul în care impozitul pe profit datorat este mai mic decât 5% aplicat acestor venituri</i>
18%	Impozit pe venit, reținut de la jucător	<ul style="list-style-type: none"> • 1% - pentru câștigul până la 66 750 lei; • 667,5 + 16% - pentru câștigurile care depășesc suma de 66 750 lei; • 61187,5 + 25% - pentru câștigurile care depășesc suma de 445 000 lei
Scutite	TVA	Scutite

Sursa: *elaborare proprie*

Concluzionând, se poate de menționat faptul, că cazinoul sau casa (*așa cum mai este numit*) va avea întotdeauna șanse de a câștiga mult mai mari decât jucătorii săi. Această caracteristică este numită avantajul casei și se calculează după formule matematice precise. În fiecare joc, în care se joacă împotriva casei, cazinoul va avea de câștigat pe termen lung. În jocuri de genul poker-ului, unde jucătorii joacă unul împotriva celuilalt, casa își va opri un procent din fiecare pariu al jucătorilor. Cele mai multe cazinouri își vor răsplăti jucătorii cei mai loiali prin intermediul unui sistem de bonusuri ce pot consta în băuturi gratuite, cazare gratuită la hotel sau călătorii aeriene. Pentru a se asigura că jucătorii petrec cât mai mult timp alături de pasiunea lor, cazinourile nu vor prezenta niciodată ora precisă și nici nu permit lumina naturală în interiorul cazinoului. Există multe

alte modalități de a determina jucătorii să rămână fideli unui anumit cazinou. De aceea, trebuie să fim cât mai precauți și să înțelegem ca, indiferent de cât divertisment ne-ar aduce, noi mereu vom fi în pierdere și că cei mai de succes jucători sunt cei care se pot opri la timp.

Referințe bibliografice:

1. *Codul fiscal al Republicii Moldova*. <http://www.fisc.md/CodulfiscalalRM.aspx>.
2. *Codul fiscal al României*. <http://www.noulcodfiscal.ro/>.
3. *Comunicat privind regimul de impozitare a câștigurilor din jocurile de noroc*. <http://www.mf.gov.md/newsitem/10645>.
4. *Impozitarea încasărilor din activitatea de cazinou*. <https://www.casino-magazine.ro/impozitarea-incasarilor-din-activitatea-de-cazinou.html>
5. *Legea contabilității nr.113-XVI din 20.04.2007*. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 90-93 din 29.06.2007.
6. *Legea cu privire la organizarea și desfășurarea jocurilor de noroc nr.291 din 16.12.2016*. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 2-8 din 06.01.2016.
7. *Ordonanță de urgență Nr. 92 din 29 decembrie 2014 pentru reglementarea unor măsuri fiscale- bugetare și modificarea unor acte normative*. În: Monitorul Oficial Nr. 957 din 30.12.2014.
8. *Scrisoarea IFPS nr. 17-2/2-02/2-4295 din 22.07.2009 privind aplicarea TVA în sfera jocurilor de noroc*. <http://contabilsef.md/libview.php?l=ro&idc=230&id=3342>.
9. *SNC „Venituri”*. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013. nr. 233-237 (4551-4555) din 22.10.2013.

**ANALIZA ȘI APRECIEREA CORELAȚIEI DINTRE COSTURILE
ȘI CHELTUIELILE UNEI ENTITĂȚI CONFORM SNC**
**CORRELATION BETWEEN COMPANY'S COSTS AND EXPENSES
ACCORDING TO THE NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS**

COJOCARI Ala, lector universitar,
Academia de Studii Economice a Moldovei
cojocari_alla@mail.ru
SAMSON Ina, studentă
Academia de Studii Economice a Moldovei
samson.inna@mail.ru

Abstract: *In this article are examined the costs and expenses of enterprises by destination and character under new accounting legislation of the Republic of Moldova. The main goal of enterprises is to gain maximum revenues with minimum costs and expenses. The analysis of costs is a very important indicator in the company's activity process, because in this area are series of economic phenomes related to the consumption and use of production factors. Reducing production costs is a priority objective of any organization. In this way, companies use a, detailed analysis of the main categories of expenditure, which may result in costs. Expenditures and revenues of an enterprise reflects a wide range of economic and financial phenomes related essentially to the consumption and use of factors of exploitation (production): nature, labor and capital, namely the recovery of resources used. In addition, a comparative analysis regarding the profit or loss statement and the Information Note on revenues and expenses classified by nature under National Accounting Standards.*

Keywords: *financial statements, financial position, financial performance, costs, expenses, character, destination.*

Introducere. În spațiul socio-economic în care activează, entitatea trebuie să-și confirme permanent viabilitatea, capacitatea de concurență și adaptare, performanța economico-financiară. Toate acestea își găsesc reflectarea în eficiența activităților care are la bază determinări cantitative și calitative ale factorilor de producție, randamente maxime ale utilizării acestora.

Problemele fundamentale cu care se confruntă fiecare entitate vizează, în principal, stabilirea și consolidarea locului pe care aceasta îl ocupă în spațiul economic concret, obiectivul major spre care se tinde, costurile implicate și șansele de realizare. În acest context, ea este determinată să se raporteze permanent la cererea de piață, trebuie să anticipeze mișcările concurenței, să-și autoevalueze resursele de care dispune și să acționeze în direcția creșterii performanțelor economice.

Rezultatele cercetării. Activitatea unei entități necesită, totuși cheltuieli, fiecare element al căroră având o destinație aparte.

Cheltuielile reprezintă valoarea resurselor utilizate de o entitate într-o anumită perioadă de timp pentru a realiza anumite performanțe și caracterizează afacerea și activitatea în întregime, servind drept informație pentru calcularea rezultatelor financiare ale acesteia. Divizarea cheltuielilor totale ale entității în costuri de producție și cheltuieli curente are o importanță pragmatică deosebită. *Costul* producției reprezintă valoarea resurselor utilizate pentru realizarea unui proces concret, ce se finalizează cu un produs marfă sau serviciu.

Fluxul costurilor și cheltuielilor totale implicate în activitatea operațională a unei entități sunt prezentate în figura 1.

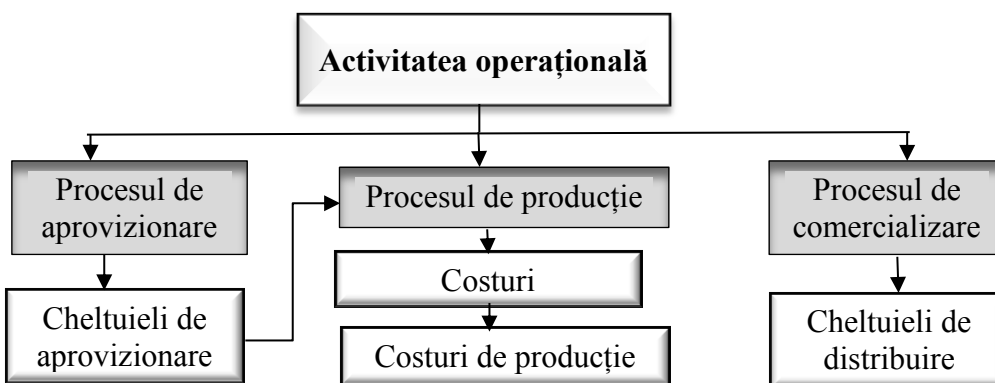


Figura 1. Generarea cheltuielilor și costurilor activității operaționale

Sursa: elaborare proprie

În teoria și practica economică există mai multe criterii de clasificare a costurilor și cheltuielilor în particular:

- ✓ costurile și cheltuielile pot fi clasificate conform caracterului (naturii) acestora, acest tip de clasificare se utilizează pentru întocmirea Anexei 8, la Situațiile financiare și Cercetării statistice 5-CI „Consumurile, cheltuielile și investițiile întreprinderii”
- ✓ costurile și cheltuielile entității pot fi clasificate după destinația (funcția) acestora, în baza căreia se întocmește Situația de profit și pierdere.

Având la bază Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) și Standardele Internaționale de Raportare Financiară (SIRF) s-a elaborat Anexa 8 „Notă informativă privind veniturile și cheltuielile clasificate după natură”, în baza căreia entitatea este obligată să prezinte informația privind clasificarea cheltuielilor și veniturilor după natură, obținute atât din activitatea operațională, cât și din alte activități.

Schimbările reformei contabilității au afectat informația reflectată în Anexa 8 a Situațiilor financiare, aceste modificări contribuie la reducerea aspectului informativ al acestuia, face ca indicatorii să fie mai greu de citit și limitați pentru efectuarea analizei. În special, indicatorul „variația stocurilor” nu se reflectă în totalitate corect deoarece include doar variația stocurilor de producție în curs de execuție și produse. Deoarece conform SNC Stocuri, stocurile includ: materiile prime și materialele de bază, materialele consumabile, obiectele de mică valoare și scurtă durată, producția în curs de execuție, produsele, mărfurile, ambalajele.

Informația poate fi preluată din Cercetarea statistică 5-CI „Consumurile, cheltuielile și investițiile întreprinderii”. Chestionarul se completează pe total entitate, inclusiv și pe subdiviziunile sale structurale. Sursa respectivă are o deosebită importanță și în furnizarea informațiilor privind analiza costurilor și cheltuielilor entității după caracterul sau natura acestora.

Regretabil este și faptul că, în situațiile financiare noi, lipsește dezvoltarea indicatorilor prezentați în situația de profit și pierdere, în particular, a veniturilor din vânzări, a costului vânzării, a cheltuielilor de distribuire, cheltuielilor administrative și a altor cheltuieli operaționale. Din această cauză, practic, este imposibilă analiza structurală a veniturilor din vânzări, precum și a profitului brut pe tipuri de activitate operațională, în baza căreia se putea determina dacă activitatea operațională este îngust specializată sau diversificată, precum și de a stabili care este principalul gen de activitate operațională.

De asemenea, este practic imposibilă, analiza cauzelor creșterii cheltuielilor de distribuire,

cheltuielilor administrative și a altor cheltuieli operaționale, în baza căreia se puteau stabili rezervele de creștere a profitului [2].

Rolul analistului financiar este unul foarte dificil pentru, că de rezultatele raportului de analiză depind o serie de procese decizionale de întreprins de către diversele categorii de utilizatori ca de exemplu: *acordarea unui credit bancar, asigurarea credibilității în fața furnizorilor și a altor parteneri contractuali, atragerea investitorilor.*

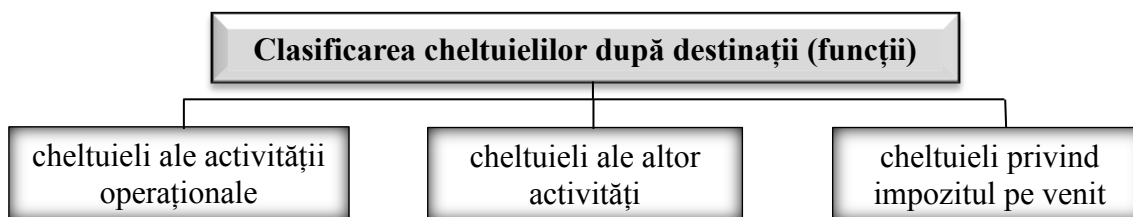


Figura 2. Clasificarea cheltuielilor după destinații (funcții)

Sursa: elaborare proprie, conform [3]

Clasificarea costurilor și cheltuielilor după natură se aplică la nivel microeconomic pentru calcularea valorii adăugate, iar la nivel macroeconomic pentru calcularea produsului intern brut, produsului intern net și a altor indicatori macroeconomici.

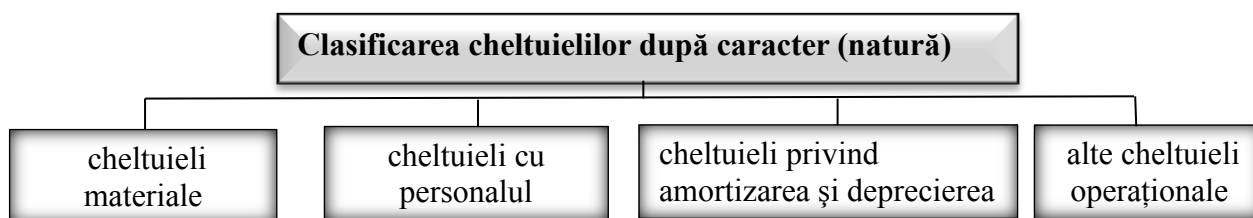


Figura 3. Clasificarea cheltuielilor după caracter (natură)

Sursa: elaborare proprie, conform [3]

Costul de producție reprezintă un indicator economic cu o largă sferă de utilizare. Calcularea lui are loc la nivelul unităților producătoare de bunuri, precum și în cele care prestează servicii. Autonomia economică și financiară a entităților impune și o activitate riguroasă de măsurare și cunoaștere permanentă a costurilor. De asemenea, costul de producție este un indicator economic cu o mare forță de oglindire a calității activității. Prin raportarea rezultatelor la costuri, se poate cunoaște eficiența folosirii resurselor alocate. Costul servește drept criteriu de fundamentare a opțiunilor și deciziilor fiecărui agent economic.

În condițiile economiei de piață, de o deosebită importanță este *minimizarea costului*, adică reducerea cheltuielilor pe unitatea de efect util.

Această cerință este impusă, *în primul rând*, de faptul că resursele economice, în general, sunt limitate, ceea ce îndeamnă la utilizarea cât mai rațională a acestora. *În al doilea rând*, minimizarea costului de producție are un rol esențial în maximizarea profitului. Mărimea acestuia se stabilește ca diferență între prețul de vânzare și costul de producție. Minimizarea costurilor se reflectă și în cadrul schimburilor economice externe. Micșorarea costului pe unitatea de produs în interiorul fiecărei țări reprezintă calea de asigurare a competitivității produselor și de realizare a unor schimburi economice eficiente pe piața internațională.

Este știut faptul că reducerea costurilor și a cheltuielilor numai cu 1% contribuie la majorarea cu mult mai mare atât a profitului brut, cât și a profitului perioadei de gestiune până la impozitare,

decât majorarea cu 1% a venitului din vânzări [1, p. 89].

Evoluția costurilor și cheltuielilor totale și modificarea acestora după structură se află prin intermediul următorului tabel analitic.

Tabelul 1. Analiza structurii cheltuielilor entității „ALFA” SRL pe feluri de activități în dinamică

Indicatori	Anul precedent		Anul raportat		Abaterea (+, -)	
	Suma, mii lei	Ponderea, %	Suma, mii lei	Ponderea, %	mii lei	p.p
<i>A</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5 = 3-1</i>	<i>6 = 4-2</i>
1. Cheltuieli ale activității operaționale-total, inclusiv:	186 664,4	91,01	417 425,6	96,11	+230 761,2	+5,10
1.1. Costul vânzărilor	165 137,4	80,52	374 035,1	86,11	+208 897,7	+5,60
1.2. Cheltuieli de distribuire	4 619,6	2,25	26 236,6	6,04	+21 617	+3,79
1.3. Cheltuieli administrative	10 270,8	5,00	12 478,3	2,87	+2 207,5	-2,13
1.4. Alte cheltuieli din activitatea operațională	6 636,6	3,24	4 675,6	1,08	-1 961,0	-2,16
2. Cheltuieli din alte activități-total, inclusiv:	18 430,6	8,99	16 894,2	3,89	+1 536,4	-5,10
2.1. Cheltuieli cu active imobilizate	3 218,6	1,57	3 467,3	0,80	+248,7	-0,77
2.2. Cheltuieli financiare	15 212,0	7,42	10 971,7	2,53	-4 240,3	-4,89
2.3. Cheltuieli excepționale	-	-	2 455,2	0,56	+2 455,2	+0,56
TOTAL	205 095,0	100	434 319,8	100	+229 224,8	X

Sursa: Situațiile financiare a entității „ALFA” SRL, pentru perioada 2015-2016

În baza calculelor efectuate, la entitatea „ALFA” SRL în anul curent s-a înregistrat o tendință negativă de majorare a cheltuielilor totale în dinamică cu 229 224,8 mii lei. Această abatere a fost determinată de sporirea cheltuielilor activității operaționale în total cu 230761,2 mii lei. Totodată, în urma modificării cheltuielilor activității neoperaționale inclusiv a cheltuielilor excepționale, cheltuielile entității s-au redus cu 1536,4 mii lei.

Examinând ponderea fiecărui compartiment în parte, observăm că cheltuielile activității operaționale s-au majorat relativ față de anul precedent de la 91,01% la 96,11% cu 5,10 puncte procentuale, inclusiv pe seama costului vânzărilor cât și cheltuielilor de distribuire.

Efectuând analiza și evoluția cheltuielilor din alte activități se observă o tendință de micșorare a cheltuielilor financiare de la 7,42% la 2,53% sau cu 4,89 p.p.

Totuși, trebuie de menționat că genul principal de activitate al entității analizate îl constituie activitatea operațională.

Entitatea „ALFA” SRL în cursul anului 2016 a suportat costuri și cheltuieli în sumă totală de 487 509,1 mii lei, care comparativ cu anul precedent au crescut cu 289 253,1 mii lei sau cu 145,89 p.p. [(+289 253,1)/198256] x 100%, tabelul 2.

La această creștere, negativ au contribuit principalul element formator - costurile și cheltuieli materiale cu o pondere de 60,60% din totalul cheltuielilor, care în dinamică au crescut cu 11 p.p. O evoluție pozitivă în cadrul entității se observă prin reducerea altor costuri și cheltuieli operaționale cu 6,30 p.p., costului vânzărilor cu 1,55 p.p., a cheltuielilor cu personalul cu 1,29 p.p.

Totuși, entitatea analizată dispune de rezerve interne esențiale de diminuare a costurilor și cheltuielilor pe viitor.

Tabelul 2. Analiza costurilor și cheltuielilor entității după caracterul acestora și evoluția în dinamică

Articole de cost și cheltuieli	Anul precedent		Anul raportat		Abaterea (+, -)	
	Suma, mii lei	Pondere, %	Suma, mii lei	Pondere, %	mii lei	p.p
<i>A</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5 = 3-1</i>	<i>6 = 4-2</i>
1.Valoarea contabilă a mărfurilor vândute	36 161	18,24	81 352,6	16,69	+45 191,6	-1,55
2.Costuri și cheltuieli materiale	98 325	49,60	295 448,1	60,60	+197 123,1	+11,00
3.Costumuri și cheltuieli aferente serviciilor prestate de terți	32 778	16,53	74 613,6	15,31	+41 835,6	-1,22
4.Amortizarea activelor imobilizate	1 089,8	0,55	1 171,1	0,24	+81,3	-0,31
5.Cheltuieli cu personalul	6 348,3	3,20	7 708,2	1,58	+1 359,9	-1,62
6. Alte costuri și cheltuieli operaționale	23 553,9	11,88	27 215,5	5,58	+3 661,6	-6,30
TOTAL	198 256,0	100	487 509,1	100	+289 253,1	X

Sursa: Situațiile financiare a entității "ALFA" SRL, pentru perioada 2015-2016

Deoarece, cota cea mai mare în totalul costurilor și cheltuielilor operaționale, îi revine costului vânzării, inclusiv din vânzarea produselor, apare necesitatea de a efectua un studiu mai detaliat al acestui indicator în dependență de modificarea veniturilor din vânzări. Pentru aceasta se recomandă următorul tabel analitic.

Tabelul 3. Diagnosticul și analiza costurilor și rentabilității veniturilor din vânzarea produselor

Indicatori	Anul precedent	Anul raportat	Abaterea (+,-)	Ritmul creșterii, %
<i>A</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1.Valoarea contabilă a produselor vândute, lei	112 026 386	237 312 066	+125 285 680	+111,84
2.Venituri din vânzarea produselor, lei	113 929 687	283 003 493	+169 073 806	+148,40
3.Profit brut (pierdere brută), lei	5 172 272	35 197 365	+30 025 093	x
4.Costul la 1 leu venit din vânzări, bani	98,33	83,85	-14,48	x
5. Rentabilitatea veniturilor din vânzări, %	4,54	12,44	+7,90	x

Sursa: Situațiile financiare a entității "ALFA" SRL, pentru perioada 2015-2016

$$\text{Costul la 1 leu venit din vânzări, bani} = \frac{\text{Costul vânzărilor}}{\text{Venitul din vânzări}} \times 100 \quad (\text{indicatorul } 4)$$

$$\text{Rentabilitatea veniturilor din vânzări, \%} = \frac{\text{Profit/pierdere}}{\text{Venitul din vânzări}} \times 100 \quad (\text{indicatorul } 5)$$

Din calculele efectuate rezultă că la entitatea „ALFA” SRL în anul curent, costul la un leu venituri din vânzări constituie 83,85 bani. Acest indicator demonstrează o evoluție favorabilă, diminuându-se cu 14,48 bani față de anul precedent. Paralel, se observă o tendință de majorare a rentabilității vânzării de la 4,54 la 12,44%. Astfel, nivelul rentabilității veniturilor din vânzarea produselor, calculate în baza profitului brut, în anul precedent a constituit 4,54%, adică la fiecare leu venituri din vânzări "ALFA" SRL a câștigat 4,54 bani profit brut, iar în anul raportat 12,44%, înregistrând, astfel o majorare de 7,9 puncte procentuale. Aceste rezultate pozitive se datorează tendinței de creștere mai mare a veniturilor din vânzări (148,40%), comparativ cu tendința de creștere mai lentă a costului vânzării (111,84%).

Concluzii. În condițiile economiei durabile obținerea veniturilor maxime cu costuri și cheltuieli minime este scopul de bază al fiecărui agent economic. Analiza cheltuielilor entității ocupă un loc deosebit în managementul intern, întrucât de utilizarea și consumul factorilor de producție depinde, în mare măsură, capacitatea concurențială a entității, asigurarea unor premise de bază ale performanțelor economico-financiare. În acest sens, problemele de bază ale diagnosticării cheltuielilor se referă, pe de o parte, la cheltuielile aferente veniturilor entității, iar pe de altă parte la eficiența diferitelor categorii ale acestora.

În acest mod, se oferă conducerii entității variante multiple de îmbunătățire a situației economice pentru a se lua o decizie optimă. În funcție de decizia adoptată și de condițiile perioadelor viitoare se elaborează previziunea situației economico - financiare a entității.

Noile modificări influențează negativ calitatea informației analitice obținute, deoarece creează impedimente privind efectuarea unei analize mai detaliate a rezultatelor obținute de entitate, și în final, duc la oferirea unor informații insuficiente pentru utilizatorii externi ai situațiilor financiare, privind examinarea veniturilor și cheltuielilor pe elemente.

Referințe bibliografice:

- 1) BĂLĂNUȚĂ V. *Analiza gestionară*. Chișinău: Editura ASEM., 2003, 120 p.
- 2) COBZARI L., PALADI V., ERHAN L. *Poziția și performanța financiară a entității prin prisma noilor reglementări*. În: Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: Conferința științifică internațională: Culegere de articole selectiv, 25-26 septembrie 2015. Chișinău: ASEM, 2015.
- 3) SNC „Cheltuieli”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013. nr. 233-237 (4551-4555) din 22.10.2013.
- 4) SNC „Prezentarea situațiilor financiare”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013. nr. 233-237 (4551-4555) din 22.10.2013.
- 5) SNC „Stocuri”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013. nr. 233-237 (4551-4555) din 22.10.2013.
- 6) TCACI N., TCACI A. *Analiza gestionară*. Chișinău: USM, 2013. 241 p.
- 7) ȚIRIULNICOVA N., PALADI V., GAVRILIUC L. *Analiza rapoartelor financiare*. Ediția a II a, revăzută. Chișinău: AO „ACAP RM”, 2011, 384 p.

STOCURILE - IMPORTANȚA ȘI GESTIUNEA EFECTIVĂ A ACESTORA

STOCKS - THEIR IMPORTANCE AND THE EFFECTIVE MANAGEMENT

BUGAN Corneliu, drd. Școala Doctorală,
Academia de Studii Economice a Moldovei
bugan@list.ru

Abstract: *The stocks have a role to ensure the enterprise with necessary working capital for normal operation. Thus, the stocks have always been considered to be a domain involving technical ensuring security of the entire manufacturing process materials.*

Key words: *stocks, management, dimension, to finance.*

Introducere. Gestiunea stocurilor reprezintă o componentă importantă a lucrărilor de contabilitate, iar cercetările în acest domeniu se pot dezvolta pe direcții numeroase, având în vedere multitudinea de situații practice care pot să apară în diferitele domenii de activitate economică. Gestiunea stocurilor reprezintă procesul cumpărării stocurilor în cantitățile necesare, de calitate corespunzătoare și la momentul potrivit. În literatura de specialitate, stocurile, sunt tratate în sens general, ele reprezentând cantitatea de active materiale și financiare existente la un moment dat, într-o unitate patrimonială. Din punct de vedere contabil, în sens restrâns, stocurile sunt definite ca fiind „un ansamblu de materii prime, materiale etc. destinate producției, respectiv de semifabricate, produse finite, marfuri, etc. destinate vânzării” [1. Pag. 12].

Entitatea își constituie stocurile pentru a asigura alimentarea continuă a subunităților sale cu resurse materiale în vederea desfășurării normale a activității și realizării obiectivelor propuse. Stocurile de materiale se exprimă în următoarele unități de măsură:

- ✓ **unități naturale** (*tone, kg, buc., m²*) ce permite determinarea potențialului de producție care poate fi realizat, de asemenea determină necesarul de spații pentru depozitare;
- ✓ **unitățile valorice** (*lei, mii lei*) – asigură evaluarea resurselor financiare, determinarea capitalului circulant;
- ✓ **în zile**, arată perioada de timp în care stocul format acoperă necesitatea pentru consum.

Rezultatele cercetării. Conform prevederilor SNC „Stocurile”, stocurile reprezintă active circulante care sînt:

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

Principalele **elemente ale procesului de gestiune a stocurilor** sunt:

- ✓ *Cererea pentru consum*, care influențează mărimea și ritmul eliberărilor de stocuri pentru procesul de producție și ritmul aprovizionărilor cu stocuri.
- ✓ *Necesarul de achiziționat pentru perioada de gestiune* – cantitatea de stocuri care urmează a fi asigurată de la furnizori.
- ✓ *Parametrii de timp*: perioada de gestiune a stocurilor, care este de un an calendaristic și se secționează pe luni.

În procesul gestiunii stocurilor se parcurg mai multe **etape**:

Prima etapă. Se elaborează nomenclatorul, pe grupe și sortimente de stocuri, care urmează a fi aprovizionate și stocate în depozitele entității. Pentru aceasta se întocmește o listă centralizată în care se cuprind toate tipurile de materialele.

Etapa a II-a. Analiza și gruparea materialelor din nomenclator, în funcție de mai multe criterii, printre care principalii sunt: *ordinea de prioritate și influența economică pe care o au acestea în procesul de producție.*

Etapa a III-a. Stabilirea metodelor pentru dimensionarea stocurilor în dependență de influența factorilor asupra nivelului stocurilor:

- **tehnologici**, care presupun tipul resurselor materiale și forma de utilizare a acestora în procesul de producție;
- **organizaționali**, care cuprind alegerea fabricării unui anumit sortiment de producție pentru o perioadă dată; metodele de determinare a normelor de consum și a deșeurilor rezultate din producție; cantitatea de resurse materiale folosite pentru fiecare produs în parte;
- **tehnici**, care sunt reprezentați de utilajele și capacitățile de producție ale acestora, folosite în procesul de producție;
- **economici.**

Etapa a VI-a. Stabilirea politicii de conducere, coordonarea și control a procesului de formare și consum a stocurilor.

Stocurilor le revine rolul de asigurare a entității cu mijloace circulante necesare unei funcționari normale. Astfel, stocurile întotdeauna au fost considerate a fi materialele care presupun securitatea asigurării tehnico materiale a întregului proces de fabricație. Politica de crearea stocurilor diferă în cadrul entităților din diferite ramuri ale economiei, deoarece un rol hotărâtor îl are specificul procesul de producție.

Astfel, în unele ramuri ale economiei, rolul prioritar este acordat stocurilor de materii prime, în alte ramuri rolul prioritar este acordat stocurilor de producție finită, iar în altele se atrage atenție producției în curs de execuție. Pentru a se realiza reducerea stocurilor trebuie eliminați factorii care pot conduce la majorarea stocurilor, cum sunt: *defectele de calitate, defecțiunile utilajelor etc.*

În condițiile unei economii de piață reală, către care tinde Republica Moldova, pentru a se putea menține pe piață, întreprinderile producătoare trebuie să-și revadă mărimea cheltuielilor, printre care și cele generate de aprovizionarea și păstrarea stocurilor.

Pentru a putea face față cerințelor, impuse de concurența de piață, întreprinderile producătoare trebuie să țină cont de următoarele momente în scopul realizării **obiectivelor** sale:

✓ **Urmărirea și micșorarea cheltuielilor privind aprovizionarea și păstrarea stocurilor.**

Urmărirea cheltuielilor generate de stocuri în procesul achiziționării și păstrării stocurilor, permite întreprinderilor de a realiza acele locuri (centre de control) care au rezerve ascunse de micșorare a cheltuielilor generate de aceste procese.

✓ **Respectarea cu strictețe a termenilor de comanda-aprovizionare de la furnizori.**

Furnizorii pot influența uneori în mare măsură nivelul stocurilor, și implicit angajamentul financiar aferent. Întreprinderile trebuie să cunoască strategia aplicată de furnizori în organizarea livrărilor, pentru a se putea adapta la posibilitățile reale de livrare ale furnizorilor. Furnizorii pot aplica în organizarea și derularea livrărilor către clienți două tipuri de strategii: *livrare alternativă și livrare simultană.*

Prima strategie menționată generează formarea la clienți a unor stocuri mai mari pentru perioade de timp mai lungi.

Livrarea simultană acționează invers, fiind mai eficientă pentru clienți, dar necesită o organizare complexă a activității de desfacere a furnizorului, implicând efort suplimentar din partea acestuia.

Influențele celor două strategii trebuie avute în vedere de clienți și în cazul organizării activității interne de asigurarea subunităților de consum de la depozitul central. În această situație este indicată utilizarea livrării simultane care contribuie la formarea unor stocuri mai mici la nivelul subunităților de consum, evitând astfel cheltuielile de menținere a stocurilor, precum și a celor de formare a stocurilor de rezervă, stoc necesar pentru a nu întrerupe procesul de producere.

În funcție de condițiile în care se desfășoară procesele de stocare, de natura și caracteristicile surselor de furnizare, de condițiile de transport se evidențiază o gamă variată de tipuri de gestiune: *cu cerere constantă la intervale egale, cu cerere variabilă la intervale egale, cu cerere fixă la intervale neegale.*

În condițiile economiei de piață de patrimoniu financiar - contabil îi revin sarcini deosebite atât pe linia asigurării evidenței și controlului gestiunii valorilor materiale, cât și în ceea ce privește asigurarea bazei informaționale necesare calculației costurilor de către contabilitatea de gestiune.

Sarcinile principale în ceea ce privește evidența contabilă în acest domeniu sunt:

✓ *urmărirea și controlul realizării programului de aprovizionare.* Prin organizarea evidenței pe grupe și feluri de stocuri, precum și a cheltuielilor de transport-aprovizionare pe feluri de cheltuieli, comparate permanent cu prevederile programelor, se asigură informații utile cu privire la stadiul aprovizionării.

✓ *asigurarea integrității patrimoniale a stocurilor la locurile de depozitare și urmărirea permanentă a mișcării lor.* Se asigură prin organizarea contabilității mijloacelor circulante materiale pe gestiuni, și în cadrul acestora pe feluri de stocuri, cantitativ și valoric, înregistrarea exactă și la timp a cuantumului mișcărilor și a diferențelor constatate la inventariere, sesizarea existenței stocurilor fără utilitate sau cu mișcare lentă, pentru luarea măsurilor necesare lichidării lor.

✓ *urmărirea utilizării raționale a mijloacelor materiale aprovizionate* impune un asemenea mod de organizare care să permită respectarea normelor de consum specific la eliberarea lor din depozit, evidența economiilor sau a materialelor ne utilizate, precum și a materialelor recuperabile rezultate din prelucrarea în secțiile de fabricație.

✓ *asigurarea delimitării cheltuielilor de transport-aprovizionare față de valoarea materialelor aprovizionate,* impune organizarea contabilității astfel încât acestea să poată furniza informații cu privire la nivelul și structura cheltuielilor de transport aprovizionare.

✓ *înregistrarea și controlul valorificării stocurilor* de mărfuri și a celorlalte categorii de stocuri destinate a fi livrate terților.

✓ *evidența și urmărirea stocurilor de produse* în procesul obținerii și livrării la prețuri competitive.

✓ *evaluarea reală a stocurilor* și determinarea influențelor asupra patrimoniului și rezultatelor, prin aplicarea corectă a regulilor de evaluare.

✓ *promovarea principiului prudenței și principiului continuității activității* la evaluarea și înregistrarea în contabilitate a stocurilor.

Realizarea acestor obiective este condiționată de studierea și luarea în considerație a factorilor

specifci care influențează organizarea contabilității activelor circulante - stocuri printre care:

✓ **mărima întreprinderii**, ca factor care determină alegerea metodei de contabilitate sintetică a stocurilor, fie metoda inventarului permanent, fie metoda inventarului intermitent.

✓ **structura organizatorică și funcțională a gestiunii de stocuri**, determină circuitul documentelor primare și evidența analitică pe gestiuni. Modul de organizare a activității de aprovizionare și livrare, depozitare și mișcare a stocurilor de materiale constituie premise de bază a contabilității, întrucât operațiile specifice lor generează o mare diversitate de documente primare de a căror corectă întocmire și completare depinde gradul de exactitate a informațiilor furnizate.

✓ **caracteristicile tehnico-productive ale activelor circulante** - stocuri, în funcție de care se face clasificarea acestora; se stabilesc principalele categorii și conturile sintetice corespunzătoare lor; se elaborează nomenclatorul stocurilor și pe această bază se organizează evidenta operativă și contabilitatea analitică.

✓ **decalajul** ce poate apărea, uneori, în vânzarea și livrarea stocurilor.

✓ **sursele de proveniență a activelor circulante** materiale aprovizionate (furnizori, din producție proprie, din prelucrare la terți) influențează, în principal, conturile sintetice utilizate și prețurile de evaluare.

✓ **modul de evaluare a activelor circulante** - stocuri influențează, în special, modul de înregistrare a acestora în contabilitatea sintetică, dar și alegerea metodelor de determinare a prețurilor de ieșire la stocurile intersarjabile.

✓ **sistemul de indicatori privind gestiunea de valori materiale** influențează organizarea contabilității stocurilor în vederea calculării mărimii cantitative și valorice a intrărilor, ieșirilor și stocurilor, precum și a cheltuielilor efective de transport aprovizionare, în funcție de care se aleg metodele de contabilitate analitica a stocurilor.

Concluzie. Consideram ca pentru o organizarea corecta a evidenței și gestiunii efective a stocurilor trebuie luați în considerație și alți factori, care au o acțiune directă asupra acestora, așa cum ar fi: documentele însoțitoare la intrarea stocurilor; amplasarea depozitelor; separarea mijloacelor circulante proprii de cele ce aparțin terților; fazele procesului de aprovizionare, precum și mijloacele folosite pentru executarea lucrărilor de evidență și calcul, iar acesta va duce într-un final la obținerea beneficiilor de către entitate.

Referințe bibliografice:

1. ATANASIU POP. *Contabilitate romanească armonizată cu directivele contabile europene*. Bucurește: Editura Inteleredo, 2002, p. 373.
2. SNC „Stocurile”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova Nr. 233-237, din 22 octombrie 2013.
3. TULVINSCHI M. *Gestinea, contabilitatea și controlul stocurilor*. Iași: Editura Sedcom Libris. 2004.

CONTABILITATEA FONDURILOR DE BIBLIOTECĂ

LIBRARY FUND ACCOUNTING OF LIBRARY FUNDS

GUDIMA Galina, lector universitar,
Academia de Studii Economice a Moldovei
ggudima@mail.ru
URSACHI Victoria, studentă
Academia de Studii Economice a Moldovei
ursachi.victoria@yahoo.com

Abstract. *According to the definition, library is a public or self-owned organized collection of publications, or it is and informing, cultural and educational institution that buys, preserves and organizes this type of collections in order to satisfy the demand for reading and information of the beneficiaries.*

The main bookkeeping documents of the library funds are considered all the documents, which confirm the entry or exit of the library collections, no matter in what form this may happen. The libraries' collections include: books, publications, musical documents, manuscripts, graphical documents, cartographies, audio-video, electronics, micro formats, patents on inventions, regulatory documents, industrial catalogues, etc., and these are obligatory to the libraries' strict records' keeping. Keeping record of the library's collections means registering the got or eliminated, in a particular order, documents and is significant to the ruling body of the library in the process of planning, organization of the events, statistical analysis of the library, preserving and maintaining the integrity of the collection. In order to always be aware of the situation of each library's document and of all collections, the libraries, through a quantitative and quality point of view, are obliged to organize a unique system of registering, supervising and controlling of documents' entry and exit, which includes: keeping record on a technical and operating basis, bookkeeping and statistical records' keeping.

Key words: *library funds, publications, library, library collection, accounting.*

Introducere. Actualmente, în era tehnologiilor informaționale, bibliotecile rămân a fi principala sursă de informație pentru dezvoltarea intelectuală a oamenilor. Există diverse tipuri de biblioteci: *publice, universitare, specializate, particulare etc.*, obiectivul de bază al cărora este asigurarea cu fonduri utilizatorii de informații. Pentru asigurarea integrității fondurilor bibliotecare, urmărirea și controlul existenței, mișcării și păstrării fondurilor bibliotecare în condiții corespunzătoare este necesară organizarea unei evidențe eficiente a acestora.

Rezultatele cercetării. Evidența fondurilor bibliotecare se reglementează de un șir de acte normative:

- ✓ Legea cu privire la biblioteci nr. 286 din 16.11.1994 [1];
- ✓ Legea contabilității nr.113 din 27.04.2007 [2];
- ✓ Codul fiscal al Republicii Moldova [3];
- ✓ Standardele Naționale de Contabilitate [4];
- ✓ Planul general de conturi contabile [5];
- ✓ Instrucțiunea privind evidența colecțiilor de bibliotecă, aprobată prin ordinul Ministerului Culturii nr. 152 din 08.05.2003 [6];
- ✓ Standardul Internațional de evidență a colecțiilor de bibliotecă SR ISO 2789:1994[7].

Conform definiției stipulată în *Legea cu privire la biblioteci nr. 286 din 16.11.1994* [1], *biblioteca* este o colecție organizată, publică sau particulară, de publicații și non publicații sau o instituție de informare, cultură și învățământ care achiziționează, conservă și organizează astfel de colecții pentru satisfacerea cerințelor beneficiarilor privind lectura și informarea. Biblioteca își desfășoară activitatea potrivit strategiei în domeniul culturii, învățământului, științei, informației,

promovate de fondator în condițiile legislației în vigoare. Principiile fundamentale de funcționare ale unei biblioteci sunt: *accesibilitatea, neangajarea politică, autonomia profesională*.

Fondurile bibliotecii sunt constituite din documente de depozitare: *cărți; publicații periodice; manuscrise; documente grafice, cartografice, audiovizuale și electronice; micro formate; brevete de invenții; documente normative; cataloage industriale ș.a.*, toate, constituind obiecte de evidență a fondurilor bibliotecare. Astfel, documentele menționate, intrarea și ieșirea cărora în fondurile bibliotecare poate fi confirmată, indiferent de forma pe care o îmbracă, sunt supuse obligatoriu unei evidențe riguroase.

Potrivit SNC „*Imobilizări necorporale și corporale*” [4] fondurile bibliotecare se includ în componența mijloacelor fixe ale entității.

Evidența colecțiilor de bibliotecă presupune înregistrarea într-o anumită ordine a primirii și decontării documentelor de depozitare și servește conducerii bibliotecii în procesul de planificare, organizare și desfășurării activităților, analiză statistică de bibliotecă, conservare și asigurare a integrității colecțiilor.

Pentru cunoașterea în permanentă a situației fiecărui document al colecțiilor în ansamblu, atât din punct de vedere cantitativ, cât și calitativ, bibliotecile sunt obligate să organizeze un sistem unic de înregistrare, urmărire și control al intrărilor și mișcărilor acestor documente, care include: evidența tehnico-operativă, evidența contabilă și evidența statistică.

Evidența colecțiilor de bibliotecă se realizează în conformitate cu prevederile Standardului Internațional de evidență a colecțiilor de bibliotecă SR ISO 2789:1994[7]. Potrivit standardului menționat în calitate de unitate de evidență a fondului bibliotecar se utilizează: *unitatea materială; titlul și metru liniar de raft*.

Cea mai utilizată unitate de evidență a colecțiilor de bibliotecă este *unitatea materială*. În scopul evidenței, fiecare exemplar de document bibliotecar este considerat o unitate materială (carte, indiferent de numărul de pagini; atlas; hartă programă; document de muzică tipărită; brevet de invenții; document normativ; catalog industrial; reproducere de artă în serie; etc.).

Noțiunea de *titlu* desemnează un document care formează un tot distinct sub un titlu anume, indiferent de faptul, dacă acesta este editat în una sau în mai multe unități materiale. Evidența titlului se efectuează pentru toate categoriile de documente la primirea și decontarea lor din colecții.

Unitatea de evidență *metru liniar de raft* se folosește pentru completarea formularelor statistice.

Potrivit prevederilor SNC „*Imobilizări necorporale și corporale*” [4], la momentul intrării în patrimoniu mijloacele fixe, inclusiv documentele de bibliotecă se evaluează la *cost de intrare*. Componența costului de intrare diferă în funcție de modalitatea de intrare a documentului. Astfel, costul de intrare a documentelor de bibliotecă achiziționate include: *prețul de cumpărare; taxele vamale; impozitele și taxele nerecuperabile, cu scăderea tuturor reducerilor, rabaturilor și sconturilor comerciale la procurare, precum și orice costuri direct atribuibile documentului pentru a-l aduce în bibliotecă și în starea necesară pentru folosire după destinație (costul serviciilor poștale; taxe privind serviciile de completare a comenzii de carte, costuri de transportare)*.

Este necesar de menționat, că conform p. 20, art. 103 din *Codul Fiscal al Republicii Moldova* [2] producția de carte, publicațiile periodice (*cu excepția, celor cu caracter publicitar și erotic*), precum și serviciile de editare a producției de carte și a publicațiilor periodice, cu excepția celor cu

caracterul menționat sunt scutite de plata TVA.

Costul de intrare a documentului creat de entitate se evaluează la costul lui efectiv, care se compune din toate costurile suportate pentru crearea acestui document, iar costul de intrare a documentelor de bibliotecă primite prin donație se evaluează conform datelor din documentele primare de intrare, cu suplimentarea în cazurile necesare a costurilor direct atribuibile.

Costul de intrare a documentelor de bibliotecă se determină în baza documentelor însoțitoare: *factură, proces verbal privind donația; proces verbal de inventariere.*

În situația în care costul documentului de bibliotecă nu este stipulat în documentul însoțitor, evaluarea acestuia se efectuează de către o comisie, creată cu acest scop. La primirea documentelor de bibliotecă se întocmește un *proces verbal de primire-predare* a documentului.

După cum a fost menționat anterior, potrivit *SNC „Imobilizări necorporale și corporale”* [4] fondurile bibliotecare fac parte din grupul mijloacelor fixe ale entității, evidența cărora se ține în contul **123 „Mijloace fixe”**. Este necesar de menționat, că în *Planul general de conturi contabile* [5] nu este prevăzut un anumit subcont pentru evidența fondurilor de bibliotecă. În conformitate cu prevederile *Planului general de conturi contabile* [5] entitățile pot introduce conturi suplimentare de gradul II pentru contabilitatea financiară, reieșind din necesitățile informaționale ale acestora. Dat fiind faptul, că pentru contul **123 „Mijloace fixe”** sunt deja prevăzute 9 conturi de gradul II, autorii recomandă evidența fondurilor de bibliotecă la un *cont analitic „Fonduri bibliotecare”*, deschis în cadrul contului de gradul II **1239 „Alte mijloace fixe”**. Mai mult de atât, contul analitic *„Fonduri bibliotecare”* poate fi dezvoltat mai detaliat, și anume: *„Documente în tezaur”* și *„Documente în uz”*.

La valoarea de procurare a documentelor de bibliotecă achiziționate în baza facturii se va întocmi următoarea formulă contabilă:

Debit contul 123 „Mijloace fixe”, subcontul 1239 „Alte mijloace fixe”, cont analitic „Fonduri bibliotecare”

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente”.

În cazul în care documentele de bibliotecă sunt primite ca donație la costul lor de intrare se va efectua următoarea înregistrare contabilă:

Debit contul 123 „Mijloace fixe”, subcontul 1239 „Alte mijloace fixe”, cont analitic „Fonduri bibliotecare”

Credit contul 622 „Venituri financiare”, subcontul 6224 „Venituri din active imobilizate și circulante intrate cu titlu gratuit”.

La primirea documentelor bibliografice din granturi, în baza facturii, se întocmește următoarea formulă contabilă:

Debit contul 123 „Mijloace fixe”, subcontul 1239 „Alte mijloace fixe”, cont analitic „Fonduri bibliotecare”

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

Credit contul 544 „Alte datorii curente”.

În situația în care biblioteca entității primește documente în folosință temporară, aceste documente se iau la evidență la un cont extra bilanțier. Deoarece *Planul general de conturi contabile* [5] nu prevede conturi extra bilanțiere pentru evidența fondurilor de bibliotecă primite în folosință temporară, entitatea ar putea deschide un cont special în acest scop, de exemplu contul 926

„Fonduri bibliotecare primite în folosință temporară”. În debitul acestui cont se reflectă costul de intrare a documentelor de bibliotecă primite o perioadă determinată de timp, iar în credit – decontarea costului de intrare a documentelor ieșite din fondul de bibliotecă.

Decontarea documentelor fondului de bibliotecă, indiferent de tipul lui, poate fi efectuată în situația când documentul este deteriorat fizic sau este depășit în conținut, precum și atunci când acesta este transferat unei alte biblioteci sau a fost pierdut.

În conformitate cu *Instrucțiunea privind evidența colecțiilor de bibliotecă* [6], la ieșirea documentelor de bibliotecă se întocmește un *proces verbal cu privire la excluderea documentelor din fondul bibliotecar*, care este însoțit de un *Borderou* sau de *fișele cărților*. Operațiunea de ieșire a documentelor de bibliotecă se înregistrează în *Registrul de mișcare a fondului (RMF)*, de asemenea - în documentele în care se ține evidența individuală.

Costul documentelor bibliografice decontate se evaluează la *valoarea justă*, după anii editării, în conformitate cu coeficienții de indexare a fondurilor bibliotecare, elaborați de către Ministerul Culturii de comun acord cu Ministerul Finanțelor Republicii Moldova. Într-un proces verbal pot fi incluse diferite categorii de documente decontate pe același motiv.

Literatura decontată este destinată vânzării, transferului, sau livrării la maculatură. La vânzare sau la livrarea la maculatură se întocmește o *factură*, iar în cazul transferului altei biblioteci se întocmește un *proces verbal de transmitere a documentului de bibliotecă*.

Este necesar de menționat, că în conformitate cu prevederile *Instrucțiunii privind evidența colecțiilor de bibliotecă* [6] și a *SNC „Imobilizări necorporale și corporale”* [4] fondurile de bibliotecă au o durată de utilizare nedeterminată. Aceasta înseamnă că costul lor nu se trece la cheltuielile entității ca acumulare a amortizării, dar se decontează în momentul excluderii lor din fondul bibliotecii, în baza aprobării *procesului verbal de excludere a documentului din fondul bibliotecii* de către conducătorul instituției bibliotecare [6].

Veniturile generate de operațiunile cu fondurile de bibliotecă se contabilizează în contul **621 „Venituri din operațiuni cu active imobilizate”**, iar cheltuielile - în contul **721 „Cheltuieli cu active imobilizate”**.

Operațiunea de decontare a fondurilor de bibliotecă se contabilizează în felul următor:

Debit contul 721 „Cheltuieli cu active imobilizate”, subcontul 7212 „Valoarea contabilă și cheltuielile aferente imobilizărilor corporale ieșite”

Credit contul 123 „Mijloace fixe”, subcontul 1239 „Alte mijloace fixe”, cont analitic „Fonduri bibliotecare”

La valoarea justă a bunurilor materiale (maculatură) obținute în urma decontării fondurilor se întocmește formula contabilă:

Debit contul 211 „Materiale”, subcontul 2119 „Alte materiale”

Credit contul 621 „Venituri din operațiuni cu active imobilizate”, subcontul 6212 „Venituri din ieșirea imobilizărilor corporale”.

În conformitate cu prevederile *Instrucțiunii privind evidența colecțiilor de bibliotecă* [6] bibliotecile sunt obligate să efectueze inventarierea periodică a colecțiilor. Termenele la care se efectuează inventarierea sunt stabilite în raport cu numărul de unități materiale existente în patrimoniul fiecărei biblioteci, după cum urmează:

✓ În fiecare an – în bibliotecile care dețin până la 5 000 u.m.

- ✓ Odată la doi ani – în bibliotecile care dețin între 5 001 – 10 000 u.m.
- ✓ Odată la trei ani – în bibliotecile care dețin între 10 001 – 50 000 u.m.
- ✓ Odată la cinci ani – în bibliotecile care dețin între 50 001 – 250 000 u.m.
- ✓ Odată la șapte ani – în bibliotecile care dețin între 250 001 – 1 000 000 u.m.

În bibliotecile care dețin peste 1 000 000 u.m. termenele de verificare se stabilesc de organele superioare, odată la cel puțin 15 ani.

În afara perioadelor menționate mai sus, inventarierea colecțiilor se efectuează în următoarele situații:

- ✓ la predarea – primirea în gestiune a fondurilor;
- ✓ în caz de depistarea a furturilor;
- ✓ în urma unor calamități naturale sau incendii;
- ✓ când se constată anumite nereguli în păstrarea publicațiilor;
- ✓ când sunt indicii că există lipsuri sau plusuri, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere totală;
- ✓ în cazul comasării, divizării sau desființării bibliotecii sau secțiilor cu gestiune;
- ✓ la cererea organului superior.

Inventarierea colecțiilor se face în baza deciziei emise de către conducerea bibliotecii, prin care se desemnează o comisie de inventariere. Modalitățile de inventariere a colecțiilor se stabilesc în baza unor acte interne de reglementare ale bibliotecilor. Toate constatările comisiei de inventariere sunt contrasemnate printr-un *proces verbal* semnat de către membrii comisiei și prezentat spre aprobare directorului bibliotecii sau conducătorului instituției la balanța căruia se *află biblioteca* [6].

În situația în care în rezultatul inventarierii au fost depistate lipsuri de documente bibliotecare, costul de intrare al acestora se decontează cu întocmirea următoarei formule contabile:

Debit contul 714 „Alte cheltuieli operaționale”, subcontul 7144 „Cheltuieli privind lipsurile și pierderile din deteriorarea activelor imobilizate și circulante”

Credit contul 123 „Mijloace fixe”, subcontul 1239 „Alte mijloace fixe”, cont analitic „Fonduri bibliotecare”.

La suma creanței imputate persoanei gestionare se întocmește formula contabilă:

Debit contul 226 „Creanțe ale personalului”, subcontul 2262 „Creanțe privind recuperarea prejudiciului material”

Credit contul 612 „Alte venituri din activitatea operațională”, subcontul 6123 „Venituri din recuperarea prejudiciului material”.

În cazul în care în procesul de efectuare a inventarierii au fost depistate surplusuri de documente bibliotecare, acestea se evaluează la valoarea justă și se contabilizează în felul următor:

Debit contul 123 „Mijloace fixe”, subcontul 1239 „Alte mijloace fixe”, cont analitic „Fonduri bibliotecare”

Credit contul 612 „Alte venituri din activitatea operațională”, subcontul 6124 „Venituri din plusurile de active imobilizate și circulante constatate la inventariere”.

Exemplu convențional. În luna februarie al anului curent la entitate au fost înregistrate următoarele operațiuni economice ce țin de mișcarea fondurilor bibliotecare:

1. 10.02.201X. În baza facturii JB4449781 entitatea a înregistrat intrare a 10 cărți comandate la costul total de achiziție – 4 000 lei;
2. 12.02. 201X. În baza procesului verbal privind donația nr. 8 a fost înregistrată intrarea a unei cărți la costul inițial de 220 lei.
3. 14.02.201X. În baza facturii FD 112506 au fost primite în folosință temporară 2 cataloage cu valoarea totală de 100 lei.
4. 25.02.201X. În baza procesului verbal cu privire la excluderea documentelor din fondul bibliotecar au fost decontate 4 discuri deteriorate, costul de intrare total al cărora constituie 120 lei, precum și manuale, care sunt depășite în conținut cu costul de intrare de 800 lei.
5. 25.02.201X. În baza Bonului de intrare a materialelor nr. 14 au fost înregistrate materiale (maculatură) obținute din decontarea manualelor în cantitate de 10 kg, valoarea justă a cărora a fost estimată la suma de 12, 00 lei.
6. 28.02.201X. În baza procesului verbal de inventariere a fost identificată o carte, neînregistrată în contabilitate. Comisia de evaluare a estimat valoarea justă a acestei cărți în sumă de 140 lei, iar în baza procesului verbal de intrare această carte a fost luată la evidență.

În baza datelor din acest exemplu, în contabilitatea entității se vor efectua următoarele înregistrări contabile, tabelul 1:

Tabelul 1. Jurnalul de înregistrare a operațiilor economice:

Data	Documentul	Conținutul operației	Suma, lei	Correspondența conturilor	
				Debit	Credit
10/02	Factura JB4449781	Primirea cărților de la furnizor	4000	1239	521
12/02	Proces Verbal de donație nr. 8	Primirea cărții donate	220	1239	622
14/02	Factura FD 112506	Primirea cataloagelor	100	926	-
25/02	Proces Verbal de excludere a documentelor din F.B.	Decontarea discurilor și manualelor cu valoarea totală de 920 lei (120 + 800)	920	7212	1239
25/02.	Bon de intrare a materialelor nr. 14	Intrarea materialelor, care urmează să fie predate la maculatură	12	211	6212
28/02	Proces Verbal de intrare	Intrarea cărții stabilite ca surplus cu ocazia inventarierii fondurilor bibliotecare	110	1239	6124

Sursa: elaborat de autori

Concluzii. Biblioteca, fiind o instituție de informare, cultură și învățământ care consternează și formează colecții culturale și științifice, oferind accesibilitate tuturor celor care sunt interesați de literatură, își desfășoară activitatea potrivit strategiei în domeniul culturii, învățământului, științei, informației, promovate de fondator în condițiile legislației în vigoare.

Pentru asigurarea integrității fondurilor bibliotecare, controlul și gestiunea eficientă a lor, biblioteca, ca și orice altă entitate, organizează evidența contabilă a acestor bunuri patrimoniale. Ca obiecte ale contabilității fondurilor bibliotecare sunt considerate *toate documentele* de bibliotecă,

confirmate prin actele de intrarea și ieșirea lor. Operațiunile de intrare și ieșire din patrimoniu a documentelor de bibliotecă se perfectează cu actele primare respective: factură, proces verbal privind donația, schimbul de carte, proces verbal de inventariere, proces verbal de primire-predare ș.a.

Cu privire la contabilitatea fondurilor bibliotecare, este necesar de menționat că aceste bunuri patrimoniale se țin la evidență în conformitate cu principiile și regulile stabilite pentru mijloacele fixe, deoarece potrivit SNC „Imobilizări necorporale și corporale” [4] fondurile bibliotecare se consideră a fi mijloace fixe. O particularitate importantă a acestor mijloace fixe este că ele nu se supun amortizării.

Evidența documentelor de biblioteca desemnează totalitatea operațiunilor de înregistrare a datelor cantitative și valorice referitoare la mărimea, componența și dinamica colecției. Realizându-se în conformitate cu reglementările pe plan național, pentru evidența de biblioteca se folosesc numai instrumente tipizate, aprobate, iar înscrierea datelor în instrumentele de evidență trebuie să fie exactă și corectă din punct de vedere biblioteconomic și contabil.

Referințe bibliografice:

1. *Legea cu privire la biblioteci* Nr. 286 din 16.11.1994. Monitor Oficial al Republicii Moldova. 2003, nr. 14-17.
2. *Legea contabilității* nr.113 din 27.04.2007. Monitor Oficial al Republicii Moldova. 2007, nr.90-93/399.
3. *Codul fiscal al Republicii Moldova*. <http://www.fisc.md/CodulfiscalalRM.aspx>.
4. Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 6 august 2013 privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate cu aplicare de la 1 ianuarie 2014. <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew>
5. Planul general de conturi contabile, cu modificări și completări ulterioare, <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/plannew>.
6. *Instrucțiunea privind evidența colecțiilor de bibliotecă*, aprobată prin ordinul Ministerului Culturii nr. 152 din 08.05.2003. http://abrm.md/?page_id=1875.
7. *Standardul Internațional de evidență a colecțiilor de bibliotecă* SR ISO 2789:1994. http://abrm.md/?page_id=1875.

COMPETITIVITATEA - ATRIBUT AL COMPETIȚIEI INTERNE

COMPETITIVENESS - ATTRIBUTE OF INTERNAL COMPETITION

BARBĂNEAGRĂ Oxana, dr., conf.univ.,
Academia de Studii Economice a Moldovei,

oxanaciobanu@yahoo.fr

BARBĂNEAGRĂ Grigore, student,
Academia de Studii Economice a Moldovei,

grigorebarbaneagra@gmail.com

Abstract. Market economy means permanent competition, usually harsh, sometimes even fierce, between economic units present on a particular market, to impose its products and services and to obtain higher turnover, profits and market segments. Under the current competitive market, where well-informed, educated and protected consumers tend to buy only high-quality, low-cost products. How is this possible?

Keywords: efficiency, competitiveness, rationality, optimization, competitive advantage

Introducere. În viața de zi cu zi unitățile economice întâmpină dificultăți în a răspunde satisfăcător la cerințele mereu schimbătoare ale consumatorilor. În funcție de viteza cu care răspunde la modificările și la exigențele consumatorilor unitatea economică va înregistra un avantaj competitiv sau din potrivă, un dezavantaj. În actualul context economic, activitatea oricărei unități economice se desfășoară într-un mediu dinamic și agresiv, inducând o raportare permanentă la cererea de piață, o anticipare a mișcărilor concurenței. Mediul economic actual, impune unităților economice să se diferențieze de concurenți printr-o preocupare continuă și consecventă în vederea creșterii gradului de prosperitate și realizării obiectivului de maximizare a profitului.

Rezultatele cercetării. Conform teoriei economice generale, orice unitate economică urmărește obiectivul de maximizare a profitului. Însă, în condițiile reale, unitatea economică fiind un organism complex, nu-și poate limita obiectivele doar la maximizarea profitului, adesea unitățile economice urmărind și unele obiective alternative cum ar fi:

- ⇒ Obținerea unui profit satisfăcător – obiectiv ce poate fi atins prin menținerea cotei de piață și a nivelului vânzărilor care demonstrează viabilitatea întreprinderii, loialitatea cumpărătorilor față de produsele companiei, competitivitatea și oportunitatea de creștere și dezvoltare .
- ⇒ *Supraviețuirea* - în vederea atingerii scopului de supraviețuire unitatea economică va aplica o politică anti-criză care presupune mobilizarea întregului potențialul posedat de către aceasta.
- ⇒ *Creștere și diversificare* – orientarea către diversificare și creștere creează posibilitatea atingerii într-o perioadă mai îndelungată a altor obiective de către unitatea economică – creșterea profitului, creșterea vânzărilor, creșterea dividendelor, creșterea valorii acțiunilor.

Pornind de la obiectivele urmărite de către unitatea economică și specificul mediului în care își desfășoară activitatea, totalitatea proiectelor inițiate de către aceasta urmează a fi abordate prin prisma raportării rezultatelor obținute, fie la scopul fixat inițial, fie la rezultatul final obținut. O astfel de abordare a unității economice pornește de la raționamentul conform căruia activitatea desfășurată de către aceasta trebuie să se caracterizeze prin raționalitate și eficiență.

În sens strict etimologic eficiența ne arată calitatea unei activități economice de a produce un efect pozitiv. Deoarece noțiunea „eficiență” e o categorie economică complicată și diferiți autori o argumentează în mod diferit, este primit ca în calitate de unitate de măsură sau apreciere a unor sau altor acțiuni efectuate, să se evalueze criteriul eficienței economice.

Criteriul eficienței economice se compune din două părți componente: calitativă și cantitativă. Partea calitativă a criteriului constă în aceea că ea reflectă esența relațiilor de producere apropiindu-se la maximum de scopul producerii. Partea cantitativă, este exprimată printr-un sistem de indicatori ai eficienței.

Eficiența economică reprezintă raportul dintre rezultatele unei activități desfășurate și totalitatea cheltuielilor ocazionate de realizarea ei, respectiv, relația efect și efort. În contextul analizei eficienței, *efectele* rezultate din activitatea desfășurată de către unitatea economică sunt exprimate prin indicatori precum producția brută, cifra de afaceri, valoarea adăugată brută sau netă, profitul brut, profitul net etc., iar *efortul* este exprimat prin consumul de resurse de muncă, capital, energetice, financiare etc.

Se consideră că activitatea unității economice este eficientă din punct de vedere dacă bunurile oferite, serviciile prestate presupun costuri reduse, sau dacă încasările obținute din vânzarea rezultatelor activității desfășurate depășesc cheltuielile suportate.

Locul celor doi termeni (efort și efect) în exprimarea eficienței unității economice are semnificația sa:

- ✚ se raportează efortului deus la efectele obținute în situația în care resursele economice prin caracterul lor limitat, sunt prioritare în deciziile managerilor, urmărindu-se evidențierea consumul acestora pe unitatea de rezultat;
- ✚ se raportează efectele obținute la efortul deus pentru situația în care atingerea unui nivel al activității economice constituie obiectul deciziei managerilor, resursele disponibile urmând a fi angajate în acest scop.

Conform celor relatate mai sus, eficiența economică poate fi exprimată matematic sub 2 forme:

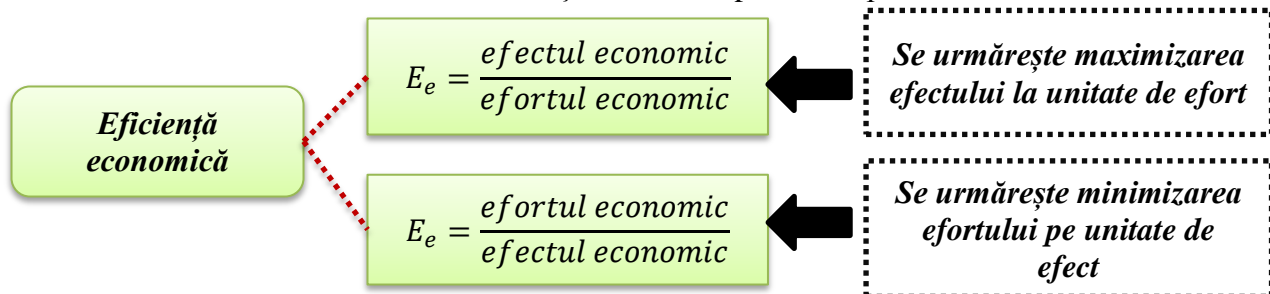


Figura1. Expresia matematică a eficienței economice

Sursa: elaborat de autor

Conform imaginii de mai sus creșterea eficienței unității economice rezultă atât din creșterea efectelor cât și din diminuarea eforturilor. Deciziile luate de către unitatea economică, în exemplul descris mai sus, sunt fundamentate pe principiile de raționalitate.

Raționalitatea activităților desfășurate de către unitatea economică este relevantă de profitul obținut, căruia i se mai spune și beneficiu. Asocierea raționalității unității economice cu profitul obținut, derivă din obiectivul general urmărit de către aceasta.

Deoarece profitul unității economice corespunde excedentul veniturilor peste cheltuielile suportate, comportamentul rațional la nivel de unitate economică presupune găsirea de soluții, care în ultimă instanță constau în aplicarea principiilor de maximizare și/sau minimizarea:

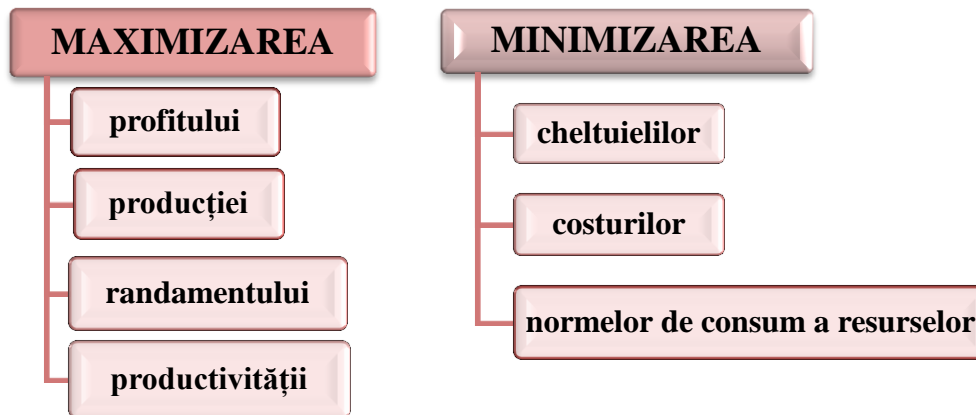


Figura 2. Principiul de maximizare și minimizarea

Sursa: *elaborat de autor*

Atât principiul de maximizare cât și cel de minimizare sunt orientate către creșterea profitabilității firmei, maximizarea fiind principiul de raționament în cazul abordării efectelor rezultate din activitatea economică iar minimizarea principiu de raționament în cazul abordării eforturilor unității economice în vederea producerii bunurilor, prestării serviciilor.

În vederea sporirii eficienței economice, paralel cu aplicarea principiilor de maximizare și/sau minimizare unitatea economică aplică și principiul de optimizare²². Optimizarea proceselor economice constă în alegerea și aplicarea celei mai bune soluții dintre mai multe posibile pentru realizarea scopului urmărit.

Conform definiției, principiul de optimizare este aplicat de către unitate economică în condițiile în care pentru atingerea obiectivului urmărit (*sau pentru soluționarea unei probleme cu care se confruntă*) există diverse oportunități decizionale, funcția managerilor constând în selectarea celei mai bune dintre acestea. Multitudinea de oportunități pe care le are unitatea economică este determinată de existența mai multor variabile cu impact asupra profitabilității unității economice. În astfel de condiții luarea unor decizii la nivel de unitate economică au efecte pozitive (în sensul impactului asupra profitului unității economice) asupra unor variabile și negative asupra celorlalte.

Economia de piață înseamnă competiție permanentă, de regulă dură, uneori chiar acerbă între unitățile economice prezente pe o anumită piață, pentru a-și impune produsele și serviciile și pentru a obține cifre de afaceri, profituri și segmente de piață cat mai mari. În condițiile pieței concurențiale actuale, în cadrul căreia consumatorii, bine informați, educați și protejați tind să achiziționeze doar produse cu raport calitate înaltă - preț redus.

²² Zaman, Gh., Geamănu, M. Eficiență economică. București, 2006, p.21

În acest context, asigurarea competitivității reprezintă un deziderat al unității economice care presupune dezvoltarea unor noi atuuri concurențiale sau fortificarea celor existente, toate în raport cu oportunitățile și amenințările care caracterizează mediul de afaceri.

În abordare clasică, competitivitatea nu este altceva decât un „echilibru dinamic între eficiență și eficacitate”²³. Relația generică eficacitate-eficiență arată faptul că o unitate economică este viabilă pe piață în momentul în care nivelurile de eficiență și eficacitate ale sistemului său de afaceri ating cel puțin valori minime de performanță. Nivelul minim al performanței este impus de piață (clienți și competitori). Cu cât concurența este mai acerbă, cu atât este mai plauzibil ca nivelul minim de performanță să fie mai ridicat.

O unitate economică competitivă pune în evidență caracteristici comune, dar și competențe particulare care i-ar asigura eficiența. Prin urmare, resursele și competențele care pot fi clasificate ca active strategice, având capacitatea de a asigura profituri durabile, trebuie să fie rezistente, cu risc scăzut de a fi însușite, transferate sau imitate.

Competențele de esență ale firmei se împart în două categorii:

- operaționale;
- de sistem, legate de eficacitate și de eficiență²⁴.

Unitatea economică care dispune de un avantaj competitiv realizează o performanță superioară comparativ cu concurenții. Astfel putem identifica patru pârghii în vederea obținerii avantajului competitiv²⁵ (fig.3):

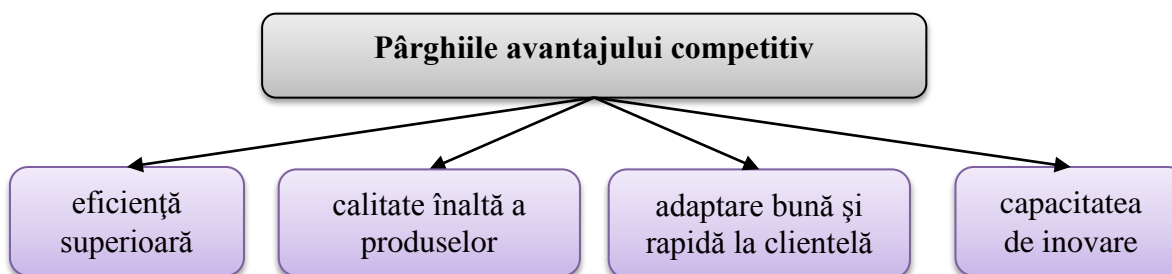


Figura 3. Pârghiile avantajului competitiv

Sursa: *elaborat de autor*

Așa dar, **în concluzie**, obținerea competitivității permite unității economice de a rezista concurenței pieței. Acest deziderat este asigurat de o serie de factori interdependenți care alcătuiesc un cerc vicios: profitabilitatea ⇒ majorarea eficienței economice ⇒ investirea profiturilor în perfecționarea și dezvoltarea activităților ⇒ majorarea capacităților de cercetare-inovare ⇒ îmbunătățirea calității produselor concomitent cu reducerea costurilor ⇒ extinderea piețelor datorită unui raport preț/calitate avantajos pentru consumator ⇒ extinderea capacităților de producție și

²³ Porter, M., Despre concurență. București, Editura Meteor Press, 2008, p.36

²⁴ Faulkner, D., Bowman C. Elemente de strategie concurențială. București: Teora, 2000, p.29-32.

²⁵ Petrovici, V. Bazele managementului. Ed. Muntenia, Constanța, 2006, p.54

angajarea de noi salariați ⇒ adaptarea produselor existente la cerințele în schimbare ale clienților ⇒ conceperea și lansarea pe piață a unor produse noi ⇒ obținerea rezultatelor profitabile.

Referințe bibliografice:

1. Faulkner D., Bowman C. Elemente de strategie concurențială. București: Teora, 2000, p.29-32.
2. Petrovici, V. Bazele managementului. Ed. Muntenia. Constanța, 2006
3. Porter, M., Despre concurență. București, Editura Meteor Press, 2008
4. Voinea, L. , C., Valentin, Lungu, L., Dumitru, S., Șerb, I.,Manual de evaluare a competitivității regionale. București, 2007
5. Zaman, Gh., Geamănu, M. Eficiență economică. București, 2006