

Universitatea Cooperatist-Comercială din Moldova
Catedra Contabilitate și audit
Catedra Finanțe și bănci

MATERIALELE

CONFERINȚEI ȘTIINȚIFICO-PRACTICE NAȚIONALE
cu genericul:

***OPORTUNITĂȚI DE DEZVOLTARE A CONTABILITĂȚII, AUDITULUI ȘI
FINANȚELOR ALINATE NOILOR REGLEMENTĂRI CONTABILE***

dedicate jubiliarului Tudor Tuhari – profesor universitar, doctor habilitat

Chișinău 2015

Universitatea Cooperatist-Comercială din Moldova
Catedra Contabilitate și audit
Catedra Finanțe și bănci

MATERIALELE

CONFERINȚEI ȘTIINȚIFICO-PRACTICE NAȚIONALE
cu genericul:

***OPORTUNITĂȚI DE DEZVOLTARE A CONTABILITĂȚII,
AUDITULUI ȘI FINANȚELOR ALINIATE NOILOR
REGLEMENTĂRI CONTABILE***

dedicate jubiliarului Tudor Tuhari – profesor universitar, doctor habilitat

Chișinău 2015

CZU 657+33(082)=135.1=133.1=161.1

O-62

DESCRIEREA CIP A CAMEREI NAȚIONALE A CĂRȚII

„Oportunități de dezvoltare a contabilității, auditului și finanțelor aliniate noilor reglementări contabile”, conferință științifico-practică națională (2015; Chișinău). Materialele conferinței științifico-practice naționale cu genericul: Oportunități de dezvoltare a contabilității, auditului și finanțelor aliniate noilor reglementări contabile: dedicate jubiliarului Tudor Tuhari. – Chișinău : UCCM, 2015. – 166 p.

Antetit.: Univ. Cooperatist-Comercială din Moldova, Catedra Contabilitate și audit, Catedra Finanțe și bănci. – Texte : lb. rom., fr., rusă. – Bibliogr. la sfârșitul art.

ISBN 978-9975-81-005-0.

657+33(082)=135.1=133.1=161.1

O-62

SECȚIUNEA I
OPORTUNITĂȚI EVOLUTIVE ALE CONTABILITĂȚII ÎN CONDIȚIILE
GLOBALIZĂRII

PROBLEMELE PREDĂRII - ÎNVĂȚĂRII ÎN CONTEXTUL NOILOR REGLEMENTĂRI CONTABILE	Tudor TUHARI	7
REDEVENȚELE ȘI MODUL DE CONTABILIZARE A ACESTORA	Vasile BUCUR	11
ABORDĂRI CONCEPTUALE PRIVIND CLASIFICAREA, RECUNOAȘTEREA ȘI EVALUAREA CONTABILĂ A CHELTUELILOR	Alexandru NEDERIȚA Elena TABAN	18
RAȚIONAMENTUL PROFESIONAL AL PRACTICISMULUI CONTABIL	Natalia ZLATINA Mihail MANOLI	24
ROLUL CONTABILULUI PROFESIONIST IN CADRUL GUVERNANȚEI CORPORATIVE PENTRU ASIGURAREA TRANSPARENȚEI FAȚĂ DE INVESTITORI	Marcela DIMA	30
TENDINȚE ȘI ORIENTĂRI ÎN CONTABILITATE	Sofia CĂPĂȚÎNĂ	34
CONTROLUL DE GESTIUNE - INTERFAȚĂ DINTRE CONTROLUL STRATEGIC ȘI CONTROLUL OPERAȚIONAL	Maia BAJAN	40
ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ ПОЛОЖЕНИЙ МСФО 3 «ОБЪЕДИНЕНИЯ БИЗНЕСА»	Людмила ЛАПИЦКАЯ	44
L'INTERDEPENDANCE ENTRE LA STRATEGIE MANAGERIALE ET LE CONTRÔLE DE GESTION	Liliana LAZARI Aliona BÎRCĂ	48
БУХГАЛТЕРСКИЕ И НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ СОВРЕМЕННЫМИ ПРЕДПРИЯТИЯМИ В РЕСПУБЛИКЕ МОЛДОВА	Александр ПОЛОМОШНЫХ	53
CONSIDERAȚII PRIVIND PRINCIPIILE CONTABILE ȘI REGULILE FISCALE	Viorica GUȚAN Djulieta PRODAN	59
DEZVOLTAREA INDUSTRIEI UȘOARE ȘI NECESITATEA PERFECȚIONĂRII CONTABILITĂȚII MANAGERIALE	Rodica MUNTEANU	65
UNELE PROBLEME PRIVIND CONTABILITATEA ȘI REPARTIZAREA COSTURILOR INDIRECTE CONTRACTUALE	Angela POPOVICI Lidia CAUȘ	72
CONTABILITATEA MANAGERIALĂ A COSTURILOR REFERITOARE LA CALITATEA SERVICIILOR DE TRANSPORT AUTO	Stela CARAMAN Rodica CUȘMĂUNȘĂ	79

ABORDĂRI PRIVIND CONCEPTUL REZULTATELOR FINANCIARE ÎN FUNCȚIE DE FACTORUL CONTRIBUTIV	Galina BĂDICU Svetlana MIHAILA	85
UNELE ASPECTE CONTABILE ȘI FISCALE ALE CESIUNII DE CREAȚĂ	Ina MALECA Viorica FULGA	91
ROLUL STANDARDELOR CONTABILITĂȚII MANAGERIALE ÎN PROCESUL INTEGRĂRII ECONOMICE	Iuliana ȚUGULSCHI	95
CONSIDERAȚII PRIVIND CONTABILITATEA COSTURILOR DE ÎNVERZIRE ȘI AMENAJARE A SPAȚIILOR	Inga COTOROS	99
IMPACTUL TEHNOLOGIILOR INFORMAȚIONALE ASUPRA ACTIVITĂȚII CONTABILE	Nelea CHIRILOV Svetlana GHETMANCENCO	103
PRINCIPALELE OPERAȚIUNI PRIVIND FORMAREA CAPITALULUI ÎN CADRUL ÎNTREPRINZĂTORILOR INDIVIDUALI	Galina ZAGAIEVSCHI	106
ASPECTE NOI PRIVIND CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR ÎN ASOCIAȚIILE OBȘTEȘTI	Djulieta PRODAN Viorica GUȚAN	109

SECȚIUNEA II
PROBLEME ACTUALE ȘI PERSPECTIVE ALE DEZVOLTĂRII AUDITULUI ȘI ANALIZEI ECONOMICE

ANALIZA FACTORIALĂ A PRODUCTIVITĂȚII MUNCII ÎN ENTITĂȚILE COMERCIALE	Valentina GORTOLOMEI	114
UNELE ASPECTE PRIVIND ANALIZA POTENȚIALULUI TEHNIC	Neli MUNTEAN	119
ASPECTE APLICATIVE ALE ANALIZEI RENTABILITĂȚII UNEI ACȚIUNI ORDINARE ȘI IMPACTUL ACESTEIA ASUPRA PROCESULUI DECIZIONAL	Nelea CHIRILOV	124
NECESITATEA CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN ACTIVITATEA ECONOMICO-FINANCIARĂ A ENTITĂȚII	Valentina PANUȘ	129
DIAGNOSTICUL REZULTATELOR FINANCIARE ÎN COMERȚ	Alina POPA	133

SECȚIUNEA III
TENDINȚELE REFORMĂRII FINANȚELOR SUB ASPECTUL STABILIZĂRII
ȘI SPORIRII SIGURANȚEI FUNCȚIONĂRII STRUCTURILOR
ANTREPRENORIALE DIN REPUBLICA MOLDOVA

VIZIUNI PRIVIND BAZELE TEORETICO-METODOLOGICE ALE PLANIFICĂRII FISCALE ÎN CADRUL ÎNTREPRINDERILOR COOPERATISTE DIN REPUBLICA MOLDOVA	Elena FUIOR Ion MAXIM	139
ADMINISTRAREA EFICIENTĂ A FINANȚELOR STRUCTURILOR ANTREPRENORIALE ÎN CONDIȚIILE ECONOMICE ACTUALE	Corina CUȘNIR	147
FUNDAMENTELE MODELĂRII PROCESELOR ECONOMICE	Galina CARAGANCIU	154
ASPECTE CONCEPTUALE PRIVIND EVALUAREA ȘI ASIGURAREA SOLVABILITĂȚII ÎNTREPRINDERILOR COOPERATISTE DIN REPUBLICA MOLDOVA	Inga ZUGRAV	160

SECȚIUNEA I
OPORTUNITĂȚI EVOLUTIVE ALE CONTABILITĂȚII ÎN CONDIȚIILE
GLOBALIZĂRII

PROBLEMELE PREDĂRII - ÎNVĂȚĂRII ÎN CONTEXTUL NOILOR REGLEMENTĂRI CONTABILE

Tudor TUHARI, prof. univ., dr. hab., UCCM

La réforme actuelle de la comptabilité soulève des questions comptables qui s'encadrent dans la sphère des intérêts économiques ainsi que ceux des établissements d'enseignement qui forme de spécialistes dans le domaine de la comptabilité, l'audit et l'analyse économique. Dans cet article l'auteur suggère quelques variantes pour résoudre des problèmes professionnels identifiés dans des conditions de la transition vers les nouveaux Standards Nationales de Comptabilité et Le plan général des comptes.

Contabilitatea, constituind un proces filosofic dinamic, asemeni economiei în general, se află mereu în dezvoltare, modernizare. În toți cei 6000 de ani ai istoriei sale contabilitatea a suferit schimbări și progrese în interesele economico – sociale ale omenirii.

În Republica Moldova în cei 20 de ani de dezvoltare social – economică s-au desfășurat două etape de reformare a contabilității în corespundere cu cerințele Standardelor Internaționale de Contabilitate și Directivelor europene: - prima din ele a avut loc începând cu 01.01.1998 și cea de a doua – din 01.01.2014.

Legea Contabilității din 27.04.2007 nr. 113 – XVI și Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009 – 2014 aprobat de Guvernul Republicii Moldovei (nr. 1507, 31.12.2008) prevăd perspectiva de globalizare și armonizare a contabilității în corespundere cu documentele internaționale.

În ultimii ani contabilitatea s-a confirmat ca o știință recunoscută și totodată ca o practică multilateral dezvoltată în diferite domenii și ramuri a economiei naționale. Ori și ce reformă, schimbare, modificare în diferite domenii a vieții social – economice, inclusiv și în contabilitate, poartă un caracter de îmbunătățire, prosperare în mod progresist. De obicei, însă, elementele unui nou bun cu greu se prind în rădăcină și cu mai mult greu iau putere deoarece vechile tradiții, deprinderile și factorii negativi ai trecutului deseori stau înaintea drumului și stopează noile porniri, ideile dezvoltării binevoitoare și progresiste.

Măsurând pașii istoriei contabilității în ultimii 520 ani de la apariția primei cărți de contabilitate, elaborată de un savant italian profesor de matematică Luca Pacioli, se observă că contabilitatea în aspect științific și practic a pătruns foarte adânc, prin funcțiile sale, la dezvoltarea managementului, marketingului, finanțelor cât la nivel microeconomic atât și la cel macroeconomic.

Reformarea contabilității în Republica Moldova începând cu anul 1998 ne-a demonstrat că în procesul de adoptare al Standardelor Naționale de Contabilitate și al Planului de conturi contabile au avut loc unele neconcordanțe ale aspectelor teoretice cu contabilitatea practică, precum, și în domeniul educațional. Acest decalaj s-a format din motivul ca începând cu 1 septembrie 1997 și până în iunie 1998 studenții au fost instruiți conform vechiului sistem de contabilitate, absolvenții instituțiilor de învățământ, pentru a se încadra în luna august al aceluiași an în practica agenților economici, fiind nevoiți să studieze SNC și noul plan de conturi sine stătător. Aceeași problemă a apărut și privind aplicarea noului sistem de contabilitate în activitatea practică a agenților economici. Oficial, SNC și planul de conturi au fost publicate în Monitorul Oficial la 30 decembrie 1997, iar implementarea acestora în practica agenților economici trebuia inițiată din 1 ianuarie 1998.

Reforma actuală a contabilității iarăși se confruntă cu aceeași situație: implementarea în practică trebuia începută la 1 ianuarie 2014, însă din cauza slabei cunoașteri a conținutului sistemului normativ nou a contabilității (oficial SNC și Planul general de conturi contabile au fost publicate în Monitorul Oficial nr.233 – 237 din 22 octombrie 2013) și mai mult ca atât, procesul educațional a început din 1 septembrie 2013 cu SNC și Planul de conturi contabile vechi, Ministerul Finanțelor a emis un ordin de a prelungi perioada de implementare a SNC noi și a Planului general de conturi contabile cu drept de aplicare benevolă din 01.01.2014 și în mod obligatoriu din 1 ianuarie 2015.

În perioada anului 2014 instituțiile de învățământ sunt obligate să introducă corectări în planurile de învățământ și în curriculele disciplinelor predate studenților cu profil contabil, inclusiv și a celor cu profil economic, punând la bază ajustările sistemului contabil noilor Standarde Naționale de Contabilitate, Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor, Indicațiilor metodice privind contabilitatea pentru persoanele fizice care desfășoară activitatea de întreprinzător, precum și Planului general de conturi contabile.

În perioada de adoptare (01.01.2014 – 01.01.2015) a reformei contabilității specialiștii practicieni vor avea timp să studieze prin cursuri, seminare, deasemenea sinestătător, pentru a se pregăti către tranziția contabilității la noile Standarde Naționale de Contabilitate și noul Plan general de conturi contabile.

Reformele naționale de contabilitate, aliniindu-se celor internaționale, au loc în mod continuu. Modificările introduse în legislația contabilă și standardizarea acesteia în viitor se va prelungi în legătură cu trecerea de la IAS la IFRS. Totodată, vor suferi modificări și Standardele Naționale de Contabilitate în Republica Moldova. Reieșind din aceste procese dinamice, sistemul de formare a specialiștilor de profil contabil, se va afla mereu în stare de modificare a planurilor de învățământ și reînnoire a curriculelor pentru a asigura nivelul înalt de instruire prin îmbunătățirea conținutului disciplinelor profesionale.

Reînnoirea Standardelor Naționale de Contabilitate și implementarea lor în practică începând cu 1 ianuarie 2015 în Republica Moldova, totodată, apropierea conținutului acestora față de Standardele Internaționale de Raportare Financiară a influențat modificarea structurii disciplinelor de contabilitate și audit în planurile de studii, având în vedere, în primul rând, implementarea SNC și Planului general de conturi contabile în curriculele disciplinelor atât sub aspect teoretic cât și practic: bazele contabilității, contabilitatea financiară, contabilitatea de gestiune, contabilitatea impozitelor, politici contabile, organizarea contabilității și raportării financiare etc.

În al doilea rând, este necesară majorarea volumului de ore destinate prelegerilor și lecțiilor practice la principalele discipline de profil contabil predate în instituțiile de învățământ superior, reieșind din apariția unor elemente de contabilitate noi și contabilizarea acestora cât la nivel sintetic atât și la cel analitic. Semnificativă este și problema cu orele planificate pentru instruirea sinestătătoare, care nu sunt concretizate în lucrul obligatoriu al studenților. În cazul dat instituțiile de învățământ sunt obligate să elaboreze în acest domeniu indicații metodice, problemare, lucrări de laborator etc.

O altă problemă a apărut în legătură cu implementarea noilor Standarde Naționale de Contabilitate și noului Plan general de conturi contabile în sistemul cooperativ. Problema ține de apariția unor SNC noi în comparație cu cele vechi: SNC „Deprecierea activelor”, SNC „Investiții imobiliare”, SNC „Capitalul propriu și datorii”, SNC „Creanțe și investiții financiare” etc. Totodată, în componența noului Plan de conturi contabile au apărut conturi noi: de depreciere a activelor, bunuri și datorii curente și pe termen lung primite în gestiune economică, creanțe și datorii preliminate etc.

Situațiile privind perfecționarea instruirii pentru formarea specialiștilor în instituțiile medii de specialitate și cele superioare ne îngrijorează din mai multe considerente. Referitor la Planul general de conturi contabile lipsește metodologia de utilizare a conturilor, îndeosebi pentru conturile noi apărute. În lipsa acesteia, atât în practica contabilității agenților economici cât și în scopul instruirii la formarea noilor specialiști contabili, este imposibilă contabilizarea corectă a faptelor economice ce țin de activitățile corespunzătoare.

Manualele la disciplinele de contabilitate și ale altor discipline din profil contabil, în mare măsură, nu asigură pe deplin calitatea bazei didactice pentru studierea și cunoașterea contabilității reformate conform noilor SNC și Planului general de conturi contabile.

Conținutul Standardelor Naționale de Contabilitate se explică prin exemple și unele înregistrări ale fenomenelor economice la general, fără detalieri. Aceste înregistrări poartă un caracter schematic, fără aplicarea conturilor contabile concrete din Planul general de conturi contabile.

Caracteristica și modul de aplicare al conturilor contabile este redată în capitolul III al Planului general de conturi contabile numai prin demonstrarea corespondenței conturilor cu simbolizarea acestora, fără contabilizarea conținutului faptelor economice concrete. Pentru implementarea conturilor în practica activității agenților economici și în scopul instruirii studenților este necesară o descriere a corespondenței în baza faptelor economice concrete. Din cele de mai sus se poate conchide că în cadrul actelor normative ce țin de reforma actuală a contabilității necesită elaborare norme metodologice, de asemenea organizarea contabilității pe teren prin utilizarea conturilor contabile în scopul asigurării instruirii prin cunoașterea elementelor noi de contabilitate la perfect.

O bună cunoaștere a corespondenței conturilor conform noului Plan general de conturi contabile precum și a noilor Standarde Naționale de Contabilitate vor influența în mod direct la elaborarea unor politici contabile corecte, prin prisma cărora se va programa conținutul sistemului contabil.

Reformarea contabilității în practica activității economico-financiare a agenților economici, îndeosebi în procesul de predare-învățare la formarea specialiștilor în domeniul respectiv, cere mari eforturi în modificarea conținutului disciplinelor de contabilitate, planurilor de învățământ și programelor de perfecționare a practicienilor din diferite structuri ale economiei naționale. Acestea trebuie să fie conforme Planului de dezvoltare a contabilității și auditului în sistemul corporativ aprobat prin Hotărârea Guvernului R. M. nr. 1507 din 31 decembrie 2008.

Analizând cerințele educaționale, prin ajustarea curriculelor de studii, precum și pregătirea profesională continuă în domeniul contabilității, în scopul formării condițiilor favorabile pentru armonizarea acestora cu practicile avansate și standardele internaționale de educație, se recomandă soluționarea următoarelor obiective:

- de prevăzut majorarea volumului de ore academice la disciplinele de contabilitate pentru a obține cunoștințe suplimentare privind implementarea noilor SNC și a Planului general de conturi contabile pentru studenții ciclurilor I și II a profilurilor de contabilitate și finanțe;
- la disciplina „Contabilitate financiară” în maniera conținutului noilor SNC de modificat tematica prelegerilor și lecțiilor practice, atât la ciclul I liceal cât și la ciclul II masterat;
- în planurile de învățământ de introdus discipline suplimentare, reieșind din relevanța acestora:

○ politici contabile, prin care au apărut diferite situații cu constituirea pragurilor de semnificație și varietatea metodelor și procedeele prevăzute de noile SNC;

○ raportarea managerială și financiară, care ar implica corelarea și conexiunea sistemului de control intern și extern, precum și construcția auditului intern și extern.

• pentru ciclurile I și II în instituțiile superioare de învățământ de prevăzut în planurile de studii un curs special de studiere a SNC și IFRS/IAS;

• conform reformei contabilității de prevăzut unificarea terminologiei și determinarea indicatorilor din fiscalitate cu cei din contabilitate, modificând Codul fiscal în corespundere cu SNC și Planul general de conturi contabile;

• de elaborat manuale, note de curs, indicații metodice la disciplinele de contabilitate financiară, contabilitate de gestiune, contabilitatea impozitelor pentru instruirea specialiștilor în instituțiile de învățământ medii de specialitate cât și superioare în baza documentelor legislative și normative din domeniu;

• de elaborat în mod urgent metodologia de utilizare a conturilor contabile prin redarea conținutului faptelor economice și corespondența acestora.

Problematika de ajustare a sistemului educațional și de instruire continuă pe teren necesită studierea și concretizarea în baza prevederilor reglementărilor contabile prin constituirea sistemului curricular și programelor de instruire reieșind din diferite aspecte ale reformei contabilității sectorului corporativ din Republicii Moldova.

Bibliografie

1. Planului de dezvoltare a contabilității și auditului în sistemul corporativ pe anii 2009-2014. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 10-11 din 23.01.2009.
2. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007 (în redacție nouă). În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 27-34 din 7.02.2014.
3. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 6 august 2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 22.10.2013.
4. Planul general de conturi contabile Nr. 1534 din 22.10.2013. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 22.10.2013, cu modificările și completările ulterioare.

Dans cet article sont examinés les approches afférentes aux redevances, sont caractérisés les types de celles-ci et les méthodes de leur calcul en fonction des conditions contractuelles de la licence (la transmission du droit d'utilisation des objets de propriété intellectuelle et la cession de ce droit). L'auteur étudie les problèmes méthodologiques de l'évidence des ces éléments comptables.

Actualmente în literatura de specialitate și de alt caracter în mod diferit este tratată noțiunea de redevență. În Dicționarul explicativ al limbii române ea este formulată ca orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea sau dreptul de folosință a unor active corporale sau necorporale [1, p. 932]. Codul fiscal al Republicii Moldova specifică noțiunea de royalty (redevență) ca o plată de orice natură primită în calitate de recompensă pentru utilizarea ori transmiterea dreptului de utilizare a oricărui drept de autor și/sau a drepturilor conexe inclusiv asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv filme de cinema și filme sau benzi pentru televiziune sau radiodifuziune, a oricărui obiect de invenție, marca comercială, design sau model, plan, produs soft, formula secretă sau proces, pentru utilizarea sau transmiterea dreptului de utilizare a informației referitoare la experiență în domeniul industrial, comercial sau științific [2, p. 10].

Spre deosebire de definiția redevenței formulată în Codul fiscal al Republicii Moldova cercetătorul Marian A. mai include în ea plata pentru concesiunea folosirii oricărui drept de autor precum și pentru folosirea concesiunii unui echipament industrial, științific [3, p. 23].

Petrescu R. în „Ziarul financiar” din 18.09.2013 examinează suma redevențelor pentru extracția de petrol și gaz natural de către compania „Petrom” care se compară cu redevențele omogene din Italia, Marea Britanie, Franța, Germania, fără a atrage atenție definiției redevențelor [4].

Redevențele în Federația Rusă se mai tratează ca defalcări procentuale regulate care se stabilește în formă de taxe fixe determinate și plătite de către licențiat peste anumite intervale de timp anterior negociate [5, p. 577]. Importantă este și altă definiție care provine din engleză – royalty sau de la termenul specific evului mediu în franceză „roialte” sau din latinește „regalis” ceea ce exprimă regal, domnesc, statal – o formă a recompensei de licență periodică, de regulă monetară pentru utilizarea brevetelor, drepturilor de autor, francizelor, resurselor naturale și altor tipuri de proprietate [6].

Să examinăm aceste definiții.

În majoritatea surselor de literatură din cele examinate cu excepția sursei [5] se exprimă o singură abordare în privința obiectului definiției redevențelor și anume: o plată, recompensă, taxă care urmează a fi achitată. Sursa de literatură [5] tratează drept obiect al definiției redevențelor o defalcare procentuală regulată. Consultând DEX-ul constatăm, defalcare din franceză – defalquer (lat. – defalcare) exprimă o acțiune de a scoate sau a desprinde una sau mai multe părți dintr-un întreg, de a împărți un teren în loturi, a repartiza o lucrare sau un proiect pe etape [1, p. 281]. În acest context în literatura rusă întâlnim termenul „амортизационные отчисления” sau defalcări amortizabile sau defalcări de amortizație a mijloacelor fixe sau defalcări din profit. Prin urmare, defalcarea presupune existența unei valori (sume, baze) de la care o parte se defalcă, se alocă, se folosește (se recunoaște drept cheltuieli, costuri, etc.) după destinație, de exemplu, în cazul distribuirii

profitului net. Cum denotă studiile, licențiarul și licențiatul pot negocia plata pentru folosirea sau dreptul de folosire a imobilizărilor necorporale în formă de defalcări din profit (în literatură nu se concretizează care profit). Prin urmare, redevența poate fi și în formă de defalcare periodică din profitul obținut de către licențiat lunar sau trimestrial. Respectiv, redevența poate fi o plată, taxă, recompensă sau o defalcare (alocare).

În DEX, Codul fiscal al RM, în lucrările Petrescu R., Marian AI. nu se menționează una din principalele caracteristici ale plății (recompensei) care determină sau nu determină redevența, respectiv recunoașterea sau nerecunoașterea unei imobilizări necorporale. De exemplu, entitatea „A” – licențiatul procură de la entitatea „B” – licențiar dreptul neexclusiv de utilizare a unei tehnologii de fabricare a produsului „Z” pe 4 ani, conform condițiilor:

a) cu plata periodică (lunară) negociată de părți în baza unei taxe pe o unitate de produs fabricat conform tehnologiei licențiate;

b) cu plata unică în mărime de 50 000 lei care urmează a fi achitată după încheierea contractului de licență în baza facturii fiscale eliberate. În ambele variante a) și b) are loc transmiterea (primirea) dreptului de utilizare a tehnologiei de fabricare a produsului „Z”, însă redevența există numai în varianta a), deoarece se achită periodic (lunar).

În varianta b) plata în mărime de 50 000 lei reprezintă prețul de cumpărare și nu redevență a dreptului de utilizare a tehnologiei menționate la licențiatul „B” care va fi recunoscut drept imobilizare necorporală.

Nici DEX nici Codul fiscal nu specifică că plata (recompensa) ce se cuvine de achitat este de licență. Caracteristica calitativă că plata recompensei este de licență se evidențiază în sursele de literatură [5] și [6]. De aici rezultă, că redevența este condiționată de dreptul de utilizare a imobilizărilor necorporale, deoarece acesta este licențiat – perfectat prin contract de licență. Cu licențierea poate fi egalat dreptul de extracție a resurselor naturale și dreptul de execuție a lucrărilor de explorare care sunt perfectate prin licențele respective.

În cazul dreptului de folosire a diferitor mijloace fixe nu există licențiere. Rezultă că plata (recompensa) achitată de beneficiar pentru dreptul de utilizare a altor tipuri de proprietate, cu excepția imobilizărilor necorporale și resurselor naturale nu reprezintă redevența din cauză că nu este de licență.

Cele expuse într-o măsură respectivă determină și aria de aplicare a redevențelor. Însă în DEX se specifică că plata (recompensa) în cauză în formă de redevență are loc pentru folosirea sau dreptul de a folosi imobilizări corporale și necorporale. Din cauza că redevența este de licență logic acele tipuri de proprietate care nu necesită licențiere – mijloacele fixe, nu pot fi incluse în aria de cuprindere a redevențelor. În cazul transmiterii imobilizărilor corporale cum ar fi mașini, utilaje, clădiri, mijloace de transport conform actelor normative aferente se aplică termenii plata (rata) de leasing, plata de arendă, de locațiune. Chiar și în cazul concesiunii în care o persoană fizică sau juridică dobândește dreptul de a exploata anumite servicii publice sau anumite bunuri ale statului considerăm că redevența nu poate fi aplicată în mod absolut.

În cazul resurselor naturale – granitul, gabronoritul, diatonitul, tripolurile, calcarurile fondate, argila bentonitică, materiile prime pentru fabricarea sticlei de cuarț și silicioase, ghipsul, gresia, lemnul eliberat pe picior etc. plata (taxa) pentru dobândirea lor reprezintă redevența.

Sintetizând cele examinate mai sus prin acceptarea elementelor caracteristice și neglijând cele nespecifice, definiția în cauză poate fi formulată astfel: redevența este o

plată, recompensă, taxă, defalcare de licență sau de autorizație periodică pentru folosirea sau dreptul de folosință a imobilizărilor necorporale și a concesiunii resurselor naturale.

Remarcăm, că nu toate imobilizările necorporale pot fi obiectul dreptului transmis în utilizare unui licențiat. De exemplu, dreptul de utilizare a denumirii firmei, locului de origine a entității, goodwillului sau fondului comercial nu vor fi transmise în utilizare, deoarece ele sunt inseparabile de entitatea căreia îi aparțin.

În cazul în care redevența se negociază de către licențiar și licențiat în formă de plată fixă ea se aseamănă cu plata de arendă sau de locațiune. Diferența dintre ele constă în faptul ca redevența are loc în cazul transmiterii dreptului de utilizare a imobilizărilor necorporale sau dreptului de extracție a resurselor naturale și reprezintă o plată de licență (autorizație) pe când plata de arendă sau de locațiune nu este de licență.

Cum denotă studiile mai dificil este de a deosebi renta (care se obliga debirentierul s-o plătească periodic credentierului) de redevență. Renta se aplică în economie și în dreptul funciar pentru exploatarea resurselor naturale. Totuși, renta este prevăzută în baza contractului de rentă [7, p. 225] și nu în baza contractului de licență.

În practica autohtonă și internațională a activităților entităților privind utilizarea sau dreptul de utilizare a imobilizărilor necorporale și resurselor naturale pot fi aplicate cele mai diverse forme (tipuri) de redevențe, fiind calculate în raport cu:

a) valoarea produselor fabricate după licența procurată de la licențiar (procentul stabilit se înmulțește la valoarea produselor fabricate lunar sau trimestrial;

b) valoarea produselor vândute (venitul din vânzări de produse) licențiate în mărimea procentului stabilit;

c) o unitate de produse fabricate sau vândute în procente față de prețul sau costul unitar. De exemplu, dacă costul unitar al produsului „A” fabricat conform licenței procurate în luna gestionară constituie 80 lei, iar cantitatea fabricată – 300 unități, procentul negociat de părți este de 8%, suma redevenței va constitui 1920 lei $[(80 \times 300) \times 0,08]$. Este posibilă aplicarea taxei pe o unitate de produs fabricat. Dacă această taxă este de 4 lei fără TVA pe o unitate, atunci suma redevenței este de 1200 lei (300×4) ;

d) capacitatea de producție a utilajului brevetat; de exemplu capacitatea de producție a utilajului brevetat la licențiat constituie 5000 unități, în luna gestionară licențiatul a fabricat 3600 unități. Redevența este negociată astfel: dacă capacitatea de producție este utilizată pînă la 60%, licențiatul plătește 3% din venitul din vânzări, mai sus de 60% - 1,5% din venitul vânzărilor. Venitul din vânzări în luna gestionară este de 800000 lei, fără TVA. Conform acestor date, gradul de utilizare a capacității de producție constituie 0,72 sau 72% $[(3600 : 5000) \times 100]$, ce depășește 60%. Astfel, suma redevenței este de 12000 lei $(800000 \times 0,015)$.

e) volumul materiei prime prelucrate conform procedului (procesului) brevetat în baza valorii de prelucrare¹; De exemplu, în luna gestionară licențiatul a prelucrat materie primă conform procesului brevetat de către licențiar în cantitate de 4000 unități, procentul stabilit în contractul de licență pentru calculul redevenței este de 2%, valoarea de prelucrare – 250000 lei. suma redevenței în acest caz va constitui: $(250000 : 4000) \times 0,02 \times 4000 = 5000$ lei sau $(250000 \times 0,02)$;

f) profitul obținut de către licențiat în baza contractului de licență în formă de participare în profit. Suma redevenței poate fi determinată în mărime de 20-30% în cazul licenței exclusive și pînă la 10% - în cazul licenței neexclusive [5, p. 378].

¹ Valoarea de prelucrare reprezintă costul materiei prime plus costurile cu personalul.

Modul de determinare a redevențelor în utilizarea dreptului de autor reprezintă un studiu separat. Redevențele pot fi negociate de către licențiar și licențiat conform altor condiții.

Studiile efectuate adevăresc că modul de contabilizare a redevențelor este determinat de:

a) recunoașterea sau nerecunoașterea dreptului de utilizare a imobilizării necorporale ca activ imobilizat la licențiat;

b) destinația dreptului de utilizare a imobilizării necorporale în activitatea licențiatului;

c) modul de tratare a participării în profitul obținut de către licențiat.

Conform legislației în vigoare ce reglementează imobilizările necorporale dreptul de utilizare a acestora poate fi:

a) transmis concomitent unui sau mai multor licențiați pe un termen stabilit cu păstrarea titlului de proprietar (posesor de drept exclusiv) de către licențiar;

b) cesionat numai unui licențiat fără păstrarea titlului de proprietar de către licențiar.

Deoarece aceste variante pot fi realizate în cele mai diverse forme (transmiterea contra plată, cu titlu gratuit, sub formă de aport la capitalul social, în schimb etc.) iar volumul prezentei lucrări este limitat vom examina unele din ele.

Transmiterea dreptului de utilizare a unor imobilizări necorporale cu păstrarea titlului de posesor de drept exclusiv (de proprietar) poate fi efectuată unuia sau la mai mulți licențiați. Această transmitere se perfectează prin contractul de licență sau licență de diferită formă și conținut în funcție de volumul dreptului transmis: licență simplă neexclusivă, licență exclusivă, rambursabilă, cros-licență (încrucișată), sublicența, licență forțată etc. În cazul licenței exclusive licențiarul nu are dreptul să transmită dreptul de utilizare a imobilizării necorporale în același volum și în același loc la alți licențiați.

În transmiterea dreptului de utilizare a unei imobilizări necorporale apare problema contabilizării redevențelor la licențiat când acest drept se recunoaște și când nu se recunoaște ca activ imobilizat. În SNC „Prezentarea situațiilor financiare” compartimentul „Situația de profit și pierdere” despre redevențe recunoscute ca venit respectiv la licențiar și ca cheltuieli (costuri) – la licențiat nici nu se specifică nimic [8, p. 14-16]. În „Situația fluxurilor de numerar” găsim redevențe încasate și plătite în activitatea operațională și redevențe încasate și plătite în componența activității financiare. Însă nu este clar în ce caz de procedat astfel.

În opinia noastră când condițiile contractului de licență prevăd numai plata periodică pentru dreptul de utilizare a unei imobilizări necorporale (transmis cu păstrarea titlului de proprietar), și acest drept nu se recunoaște la licențiat ca activ imobilizat este rațional ca redevența să fie contabilizată:

- la licențiar – drept alte venituri din activitatea operațională;

- la licențiat – ca costuri sau cheltuieli în funcție de destinația de folosire a dreptului ce se utilizează.

Dacă pentru dreptul de utilizare a imobilizării necorporale pe perioada negociată de părți se achită o plată unică, fără nici o redevență, această imobilizare va fi recunoscută la licențiat drept activ imobilizat; ulterior licențiatul va argumenta metoda de amortizare și va calcula amortizarea acestui activ în funcție de destinația de utilizare.

Când licențiatul achită o plată unică pentru dreptul de utilizare a unei imobilizări necorporale cu păstrarea titlului de proprietar la licențiar și suplimentar se mai prevede și o plată periodică (redevența), atunci se va contabiliza:

- la licențiar – venitul din activitatea operațională în mărimea plății unice prevăzute în contractul de licență și venitul financiar la suma redevenței, care va achita-o licențiatul;
- la licențiat – activul imobilizat în mărimea plății unice cu calcularea ulterioară a amortizării și recunoașterii costurilor sau cheltuielilor în funcție de destinația de utilizare, respectiv, cheltuielile financiare – la suma redevențelor calculate;

Exemplu. Licențiarul „X” la 1 aprilie 201N transmite dreptul de utilizare a unei noi tehnologii de fabricare a produsului „A” pe 5 ani conform variantelor:

- a) plății unice de 80000 lei, fără TVA;
- b) plății periodice (trimestriale) în mărime de 5000 lei fără TVA;
- c) plății unice de 40000 lei cu aplicarea redevenței negociate în mărime de 2 lei fără TVA pe o unitate de produs fabricat. În prima lună au fost fabricate 800 unități ale produsului „A”.

Varianta (a): recunoașterea la licențiat a dreptului de utilizare a obiectului proprietății intelectuale ca activ imobilizat fără înregistrarea redevențelor.

La licențiar:

1) Înregistrarea venitului din transmiterea dreptului de utilizare a tehnologiei de fabricare a produsului „A”:

Debit 221 „Creanțe comerciale”, 234 „Alte creanțe curente” sau alt cont – 96000 lei
 Credit 612 „Alte venituri din activitatea operațională” – 80000 lei
 Credit 534 „Datorii față de buget” – 16000 lei.

2) Încasarea numerarului în stingerea creanței:

Debit 241 „Casa”, 242 „Conturi curente în valută națională” sau alt cont – 96000 lei
 Credit 221 „Creanțe comerciale”, 234 „Alte creanțe curente” – 96000 lei.

La licențiat:

1) Înregistrarea la intrări a imobilizării necorporale.

Debit 111 „Imobilizări necorporale în curs de execuție” sau 112 „Imobilizări necorporale” în funcție de faptul necesită sau nu necesită lucrări de pregătire spre utilitare dreptul procurat – 80000 lei

Debit 534 „Datorii față de buget” – 16000 lei

Credit 521 „Datorii comerciale”, 544 „Alte datorii curente” sau alt cont – 96000 lei.

2) Achitarea datoriei față de licențiar:

Debit 521 „Datorii comerciale”, 544 „Alte datorii curente” sau alt cont – 96000 lei

Credit 241 „Casa”, 242 „Conturi curente în valută națională” sau alt cont – 96000 lei.

Varianta (b): dreptul de utilizare a obiectului proprietății intelectuale nu se recunoaște ca activ imobilizat la licențiat.

Se recunoaște numai redevența periodică în mărime fixă – 5000 lei.

La licențiar:

1) Înregistrarea venitului din redevență:

Debit 221 „Creanțe comerciale”, 234 „Alte creanțe curente” sau alt cont – 6000 lei

Credit 612 „Alte venituri din activitatea operațională” – 1666,67 lei

Credit 535 „Venituri anticipate curente” – 3333,33 lei

Credit 534 „Datorii față de buget” – 1000 lei.

La licențiat:

Înregistrarea costurilor pentru dreptul de utilizare a tehnologiei:

Debit 811 „Activități de bază”, 821 „Costuri indirecte de producție” aferente sumei lunare – 1666,67 lei

Debit 261 „Cheltuieli anticipate curente” – la suma redevenței aferente celorlalte două luni – 3333,33 lei

Debit 534 „Datorii față de buget” – la suma TVA – 1000 lei

Credit 521 „Datorii comerciale”, 544 „Alte datorii curente” sau alt cont – la suma totală – 6000 lei.

Următoarele înregistrări contabile vor reflecta: la licențiar – încasarea, la licențiat – virarea numerarului în modul specificat în varianta (a).

Prin urmare, dacă licențiarul și licențiatul negociază pentru dreptul de utilizare a unei immobilizări necorporale cu condiția păstrării titlului de proprietar la posesor de drept exclusiv numai plata redevențelor acesteia se înregistrează ca alt venit din activitatea operațională la licențiar și drept costuri sau cheltuieli ale acestei activități la licențiat.

Varianta (c): recunoașterea dreptului de utilizare a obiectului proprietății intelectuale la licențiat ca activ immobilizat cu recunoașterea redevențelor drept venituri financiare la licențiar și cheltuieli financiare, la licențiat.

La licențiar:

1) Înregistrarea venitului din vânzarea dreptului de utilizare a tehnologiei:

Debit 221 „Creanțe comerciale”, 234 „Alte creanțe curente” sau alt cont – la valoarea dreptului transmis inclusiv TVA – 48000 lei

Credit 612 „Alte venituri din activitatea operațională” – la valoarea dreptului fără TVA – 40000 lei

Credit 534 „Datorii față de buget” – la suma TVA – 8000 lei.

2) Înregistrarea venitului din redevențe în prima lună în mărime de 1600 lei (800×2), TVA – 320 lei ($1600 \times 0,2$):

Debit 221 „Creanțe comerciale”, 234 „Alte creanțe curente” sau alt cont – 1920 lei

Credit 622 „Venituri financiare” – 1600 lei

Credit 534 „Datorii față de buget” – 320 lei.

La licențiat:

1) Înregistrarea la intrări a activului necorporal:

Debit 111 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”, 112 „Imobilizări necorporale” în funcție de caz (necesită sau nu necesită lucrări de pregătire spre utilizare) – 40000 lei

Debit 534 „Datorii față de buget” – 8000 lei

Credit 521 „Datorii comerciale”, 544 „Alte datorii curente” sau alt cont – 48000 lei.

2) Calcularea redevenței în prima lună de utilizare a dreptului procurat:

Debit 722 „Cheltuieli financiare” – 1600 lei

Debit 534 „Datorii față de buget” – 320 lei

Credit 521 „Datorii comerciale”, 544 „Alte datorii curente” sau alt cont – 1920 lei.

Achitarea creanței (datoriei) respective se va reflecta prin înregistrările contabile din varianta (a).

În „Situția de profit și pierderi” rîndul 090 conform variantei (c) și licențiarul și licențiatul va lua în calcul redevența ca venit financiar și ca cheltuieli financiare, respectiv pentru a determina rezultatul din alte activități.

Cînd licențiarul și licențiatul negociază redevența în mărimea procentului stabilit din profitul obținut din utilizarea dreptului asupra unei immobilizări necorporale în formă de participare în profit părțile vor reflecta:

- licențiarul:

Înregistrarea redevenței drept venit:

Debit 234 „Alte creanțe curente”

Credit 612 „Alte venituri din activitatea operațională”;

- licențiatul:

Defalcarea cotei-părți a profitului obținut din utilizarea dreptului imobilizării necorporale diminuat cu 12% impozit pe profit:

Debit 334 „Profit utilizat al perioadei de gestiune”

Credit 544 „Alte datorii curente”.

Dacă licențiatul reflectă suma redevenței determinate în baza profitului drept costuri sau cheltuieli, atunci licențiarul va contabiliza venitul obținut din această redevență în modul menționat mai sus, iar licențiatul va debita conturile de evidență a costurilor și cheltuielilor în funcție de destinația dreptului procurat.

În cazul extracției resurselor naturale taxa (redevența) prevăzută de stat în raport cu costul mineralelor utile se propune să fie atribuită la costurile activității de bază (contul 811) și nu la cheltuieli administrative cum se prevede actualmente. În mod similar se propune să fie contabilizată taxa (redevența) pentru masa lemnoasă pe picior recoltată.

Bibliografie

1. Dicționarul explicativ al limbii române. Academia Română, Institutul de lingvistică „Iorgu Iordan – Alexandru Rosetti”. – București: Univers Enciclopedic Gold, 2012. <http://dexonline.ro/>
2. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163-XIII din 24.04.97. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, ediție specială din 08.02.2007, cu modificările și completările ulterioare.
3. MARIAN A. Impunerea redevențelor realizate din operațiuni internaționale. În: Finanțe, bănci, asigurări, nr. 10, 2002, - București.
4. PETRESCU R. Renegocierea deceniului: ce redevențe vor plăti companiile care exploatează petrol și gaze. „Petrom” a plătit în 2012 ca redevență 6\$ la fiecare baril de țiței extras în valoare de 94\$. În: Ziarul Financiar din 18.09.2013 www.zf.ro
5. Справочник экономиста-международника [Текст] / В. В. Волошин, А. Н. Филоненко, С. Н. Березовенко. — Киев: Политиздат Украины, 1990. — 399 с.
6. www.wikipedia.org
7. Codul civil al Republicii Moldova nr. 1107- XV din 06.06.2002. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 82-86 din 22.06.2002, cu modificările și completările ulterioare.
8. Acte normative în domeniul contabilității / ed.: Agenția Informațională de Stat "Moldpress"; Monitorul Oficial al Republicii Moldova. – Chișinău: Combinatul Poligrafic, 2013, 652 p.

ABORDĂRI CONCEPTUALE PRIVIND CLASIFICAREA, RECUNOAȘTEREA ȘI EVALUAREA CONTABILĂ A CHELTUELILOR

Alexandru NEDERÎȚA, prof. univ., dr. hab., ASEM
Elena TABAN, dr., Universitatea de Stat din Tiraspol

The implementation of the new national accounting regulations determines the need of solving a range of problems, the main of them refer to the classification, recognition and evaluation of the expenses accounts. The paper approaches problems of the expenses classification by various criteria, as well as the expenses rules of initial recognition and evaluation. There are the recommendations on differentiation of the entity's expenses by activity type and accounting period enunciated in the paper. The method of application of the fundamental accounting principles of expenses recognition and evaluation is examined comparatively according to the national and international regulations.

Implementarea noilor Standarde Naționale de Contabilitate (SNC) condiționează necesitatea soluționării unui șir de probleme din care principalele se referă la:

- identificarea elementelor care corespund definiției de cheltuieli și pot fi incluse în componența acestora;
- clasificarea cheltuielilor după diferite criterii în scopul obținerii informațiilor necesare pentru întocmirea situațiilor financiare și luarea deciziilor manageriale și economice;
- recunoașterea cheltuielilor în funcție de tipul și sursa de proveniență a acestora;
- evaluarea cheltuielilor și corelarea acestora cu veniturile pe perioade de gestiune;
- prezentarea informațiilor privind cheltuielile în situațiile financiare.

Componența, modul general de clasificare, recunoaștere și evaluare a cheltuielilor este reglementat:

- în Republica Moldova – de SNC „Cheltuieli” [1];
- în practica internațională – de Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară [2].

SNC „Cheltuieli” nu are un analog în nomenclatorul Standardelor Internaționale de Raportare Financiară și substituie SNC 3 „Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”, care a fost aplicat pînă la 1 ianuarie 2014. În conformitate cu acest standard cheltuielile reprezintă diminuări ale beneficiilor economice înregistrate în perioada de gestiune sub formă de ieșiri, reduceri ale valorii activelor sau de creșteri ale datoriilor care contribuie la diminuări ale capitalului propriu (rezultatului financiar), altele decît cele rezultate din distribuirea acestuia proprietarilor. Din definiția actuală rezultă că se recunosc ca cheltuieli nu orice diminuări ale capitalului propriu, ci doar acele care afectează profitul/pierderea perioadei de gestiune curente [1, p. 5].

Definiția din SNC „Cheltuieli” diferă de cea conținută în reglementările contabile internaționale. Astfel, potrivit Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară, cheltuielile sînt scăderi ale beneficiilor economice în cursul perioadei contabile sub forma unor ieșiri sau epuizări ale activelor sau a suportării unor datorii, care au drept rezultat reduceri ale capitalului propriu, altele decît cele legate de distribuirea către participanți la capitalul propriu [2, p. 4.25]. În această definiție nu se specifică elementul capitalului propriu care este afectat în urma scăderilor beneficiilor economice. Totodată, în practica

contabilă sunt frecvente cazurile când diminuările de active și/sau creșterile de datorii nu generează cheltuieli. Astfel de situații apar, de regulă, ca urmare a:

- utilizării numerarului pentru procurarea (crearea) activelor imobilizate;
- transmiterii bunurilor în gestiunea temporară a altor entități în baza contractelor de leasing operațional, mandat, comision, prelucrare etc.;
- rambursării creditelor și împrumuturilor atât în formă monetară, cât și nemonetară;
- achitării datoriilor față de angajați, furnizori, antreprenori și alți creditori.

După părerea noastră, modificările activelor și/sau datoriilor sus-menționate nu generează cheltuieli, deoarece nu afectează mărimea capitalului propriu în general și a rezultatului financiar în particular.

În conformitate cu SNC „Cheltuieli” cheltuielile se clasifică după două criterii de bază:

- 1) destinații (funcții);
- 2) natură (elemente economice).

În funcție de primul criteriu, cheltuielile se subdivizează în trei grupe:

- 1) **cheltuieli ale activității operaționale** care includ: costul vânzărilor, cheltuielile de distribuție, cheltuielile administrative și alte cheltuieli ale activității operaționale;
- 2) **cheltuieli ale altor activități** la care se referă cheltuielile cu activele imobilizate, cheltuielile financiare și cheltuielile excepționale;
- 3) **cheltuieli privind impozitul pe venit** care reprezintă suma totală a cheltuielilor privind impozitul pe venit luate în calcul la determinarea rezultatului net (profitului/pierderii) al perioadei de gestiune.

Componența cheltuielilor grupate după destinații (funcții) este stabilită în SNC „Cheltuieli” și SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, precum și în anexele la acestea și are un caracter de recomandare. Nomenclatorul concret al cheltuielilor se stabilește de către entitate de sine stătător, în funcție de particularitățile activității acesteia, și, de regulă, se perfectează sub formă de anexe la politicile contabile.

În baza clasificării cheltuielilor după destinații au fost stabilite structura clasei 7 „Cheltuieli” din Planul general de conturi contabile și a formularului Situației de profit și pierdere.

De menționat că în reglementările contabile internaționale cheltuielile se subdivizează în două grupe principale [2, 4.33]:

- 1) cheltuielile care apar în procesul desfășurării activităților curente ale entității și se regăsesc sub forma ieșirilor sau scăderilor valorii activelor, cum ar fi numerarul și echivalentele de numerar, stocurilor și imobilizărilor corporale;
- 2) pierderile care reprezintă alte elemente ce corespund definiției cheltuielilor și pot apărea sau nu ca rezultat al activității curente a entității.

În conformitate cu cerințele internaționale cheltuielile și pierderile sînt prezentate în situațiile financiare separat, deoarece cunoașterea mărimii acestora este importantă pentru luarea deciziilor economice. În acest context cheltuielile sînt prezentate în mărime totală, iar pierderile – la valoarea netă, exclusiv veniturile aferente [2, 4.33].

După natură, cheltuielile se clasifică în patru grupe:

- 1) cheltuieli materiale;
- 2) cheltuieli cu personalul;
- 3) cheltuieli privind amortizarea și deprecierea;
- 4) alte cheltuieli.

Componența cheltuielilor grupate după natură este prezentată în anexa 1 la SNC „Cheltuieli” și servește drept bază pentru întocmirea Notei informative privind veniturile și

cheltuielile clasificate după natură (anexa 8 la SNC „Prezentarea situațiilor financiare”) și a Raportului statistic 5-CI „Consumurile, cheltuielile și investițiile întreprinderii”.

De menționat că întocmirea Notei informative privind veniturile și cheltuielile clasificate după natură este obligatorie doar pentru entitățile care aplică sistemul contabil în partidă dublă, cu prezentarea situațiilor financiare complete. Entitățile care utilizează sistemul contabil în partidă dublă, cu prezentarea situațiilor financiare simplificate, nu sînt obligate să întocmească această notă. Conform Legii contabilității (în redacție nouă), au dreptul să prezinte situații financiare simplificate entitățile care corespund următoarelor criterii pentru perioada de gestiune precedentă [3, art. 15, alin. (2)]:

- a) numărul mediu scriptic al salariaților nu depășește 9 persoane;
- b) veniturile din vânzări nu depășesc 3 milioane lei; și
- c) valoarea contabilă totală (de bilanț) a activelor la data raportării nu depășește 3 milioane lei.

Clasificarea cheltuielilor după natură este prevăzută în Directiva Europeană privind situațiile financiare ale anumitor tipuri de întreprinderi. În această directivă este stabilită următoarea structură a cheltuielilor grupate după natură [4, anexa 5]:

- cheltuieli cu materii prime și materiale consumabile;
- cheltuieli cu personalul;
- ajustări de valoare privind activele imobilizate și circulante;
- alte cheltuieli de exploatare.

O abordare similară privind clasificarea cheltuielilor se aplică în mai multe țări din Uniunea Europeană, inclusiv în România [5, p. 790-791].

Recunoașterea cheltuielilor constă în stabilirea perioadei de gestiune în care acestea trebuie contabilizate și reflectate în situațiile financiare. Conform SNC „Cheltuieli”, cheltuielile se recunosc dacă se respectă simultan următoarele criterii generale [1, p. 6]:

- 1) ***există o certitudine întemeiată privind diminuarea beneficiilor economice ale entității.*** Acest criteriu este impus de incertitudinea ce caracterizează mediul în care își desfășoară activitatea orice entitate. La evaluarea gradului de incertitudine legat de beneficiile economice viitoare, se ia în calcul informația disponibilă în momentul efectuării tranzacțiilor economice. De exemplu, în cazul unei diversități mari a creanțelor se consideră normală probabilitatea apariției unor creanțe compromise și, prin urmare, reducerea preconizată a beneficiului economic urmează a fi înregistrată drept cheltuială prin constituirea de provizioane sau într-un alt mod stabilit de către entitate;
- 2) ***mărimea cheltuielilor poate fi evaluată în mod credibil.*** Acest criteriu constă în faptul că elementul de cheltuieli trebuie să aibă un cost sau o valoare ce poate fi determinat(ă) în mod credibil. În cazul în care nu poate fi realizată o estimare rezonabilă, elementul nu trebuie recunoscut în contabilitate. De exemplu, suma sancțiunilor pentru nerespectarea clauzelor contractuale care nu sînt recunoscute de către entitate, nu pot fi înregistrate ca cheltuieli pînă la luarea deciziei de către instanța judecătorească, deoarece mărimea sumei nominalizate nu poate fi determinată cu exactitate.

Cheltuielile recunoscute trebuie evaluate, adică exprimate în formă valorică. Conform SNC „Cheltuieli”, cheltuielile se evaluează la:

- valoarea contabilă a activelor ieșite;
- costul efectiv al serviciilor prestate/lucrărilor executate;

- suma retribuițiilor calculate efectiv personalului, suma contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente;
- suma amortizării calculate și deprecierii activelor imobilizate;
- suma provizioanelor constituite;
- costul serviciilor primite etc.

Modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a cheltuielilor conform noilor reglementări este expus detaliat în diferite publicații [6].

La recunoașterea și evaluarea cheltuielilor entitatea trebuie să asigure:

- divizarea cheltuielilor pe tipuri de activități ale entității;
- delimitarea cheltuielilor pe perioade de gestiune;
- respectarea principiilor contabile;
- corelarea cheltuielilor și veniturilor pe perioade de gestiune.

Cheltuielile entității trebuie contabilizate separat pe tipuri de activități ale entității. În SNC „Cheltuieli” sunt prevăzute două categorii de activități:

- 1) **operațională**, prin care se subînțelege totalitatea operațiunilor economice aferente activităților principale ale entității, precum și activităților conexe acestora (de exemplu, fabricarea și comercializarea produselor, prestarea serviciilor, executarea lucrărilor, achiziționarea și comercializarea mărfurilor, executarea contractelor de construcție, transmiterea în folosință temporară a activelor proprii în baza contractelor de leasing etc.);
- 2) **alte activități**, care reprezintă ansamblul faptelor economice care nu se atribuie la activitatea operațională a entității (de exemplu, ieșirile de active imobilizate, operațiunile financiare, evenimentele excepționale etc.).

Divizarea cheltuielilor pe tipuri de activități ale entității este necesară și importantă pentru asigurarea veridicității și completitudinii informațiilor situațiilor financiare. Totodată, această clasificare are un caracter convențional și nu este unică pentru toate entitățile. Cheltuielile aferente uneia și aceeași operațiune pot fi recunoscute la o entitate ca cheltuieli ale activității operaționale, iar la altă entitate – ca cheltuieli din alte activități. De exemplu, cheltuielile privind redevențele la entitățile specializate în transmiterea în folosință a imobilizărilor necorporale sînt calificate drept costuri ale vânzărilor. Totodată, la majoritatea entităților aceste sume au un caracter secundar și se includ în componența cheltuielilor din alte activități.

Cheltuielile suportate în perioada de gestiune, dar care se referă la perioadele de gestiune ulterioare și depășesc pragul de semnificație stabilit în politicile contabile, se recunosc ca cheltuieli anticipate. În perioadele de gestiune ulterioare cheltuielile anticipate se decontează la cheltuielile curente prin metoda liniară sau în alt mod stabilit de entitate.

Pragul de semnificație este definit în SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” și semnifică criteriul prestabilit de către entitate pentru determinarea necesității de a prezenta sau a corecta informațiile în situațiile financiare, luînd în considerare posibilitatea influenței acestor prezentări sau corectări asupra deciziilor economice ale utilizatorilor. În standardul nominalizat sînt prevăzute două modalități de stabilire a pragului de semnificație [2, p. 30]:

- ca un criteriu unic aplicabil pentru toate elementele situațiilor financiare; sau
- ca cîteva criterii pentru grupe separate de elemente.

Totodată, pragul de semnificație poate fi stabilit în mărime absolută sau relativă cum ar fi o sumă fixă sau un procent de la mărimea elementului (grupului de elemente) din situațiile financiare. De exemplu, pragul de semnificație poate fi stabilit fie în sumă de 5

000 lei, fie în mărime de 2% din valoarea totală a activelor la sfârșitul perioadei de gestiune – pentru elementele Bilanțului sau de 3% din suma anuală a veniturilor din vânzări – pentru elementele Situației de profit și pierdere.

Modalitatea de determinare și mărimea concretă a pragului de semnificație se stabilesc de către entitate de sine stătător în politicile sale contabile.

În conformitate cu pct. 9 din SNC „Cheltuieli”, la recunoașterea cheltuielilor trebuie respectate două principii de bază:

1) **contabilitatea de angajamente**, potrivit căruia cheltuielile se recunosc în perioada în care au fost suportate, indiferent de momentul plății numerarului sau compensării sub altă formă (de exemplu, salariile calculate se înregistrează ca cheltuieli în luna în care au fost calculate, indiferent de data achitării lor);

2) **prudența**, conform căruia mărimea cheltuielilor nu trebuie să fie subevaluată (de exemplu, lipsurile de active constatate la inventariere se recunosc ca cheltuieli curente, indiferent de faptul dacă a fost sau nu a fost stabilită persoana vinovată).

Cheltuielile și veniturile aferente acelorași operațiuni economice urmează a fi corelate pe perioade de gestiune (de exemplu, costul bunurilor vândute se recunoaște ca cheltuieli concomitent cu veniturile obținute din comercializarea acestora). În același timp, SNC „Cheltuieli” permite recunoașterea cheltuielilor și în cazurile când acestea nu sînt corelate cu veniturile curente (de exemplu, cheltuielile suportate în perioada de gestiune în care entitatea nu a obținut venituri, cheltuielile aferente decontării creanțelor compromise, pierderile peste limita normelor de perisabilitate etc.).

Informațiile privind cheltuielile trebuie prezentate în situațiile financiare. Modul, forma și volumul de prezentare a acestor informații sînt reglementate de SNC „Cheltuieli” și SNC „Prezentarea situațiilor financiare”.

Conform SNC „Cheltuieli”, în situațiile financiare ale entității se prezintă cel puțin următoarele informații [1, p. 37]:

- sumele cheltuielilor grupate după destinații (funcții);
- suma cheltuielilor activității operaționale grupate după natură (elemente);
- natura și suma cheltuielilor care au o mărime semnificativă, cum ar fi:
 - suma oricărei reduceri a valorii contabile a stocurilor recunoscută drept cheltuială în perioada de gestiune;
 - suma cheltuielilor suportate în perioada de gestiune pe seama provizioanelor;
 - suma pierderilor din decontarea creanțelor compromise;
 - suma pierderilor din ieșirea imobilizărilor corporale;
 - suma pierderilor din ieșirea investițiilor;
 - suma cheltuielilor aferente restructurării entității etc.

În funcție de necesitățile informațional-decizionale și particularitățile activității entitatea poate prezenta în situațiile financiare și alte informații referitoare la cheltuieli cum ar fi: pierderile din evenimente excepționale și din deprecierea activelor imobilizate, diferențele nefavorabile de curs valutar și de sumă, pierderile din returnarea și reducerea prețurilor la bunurile vândute etc. Astfel de informații, de regulă, se prezintă în anexele și Nota explicativă la situațiile financiare.

În concluzie menționăm că problemele clasificării, recunoașterii și evaluării cheltuielilor au o importanță deosebită pentru orice entitate ce desfășoară activitate de întreprinzător. Soluționarea corectă a acestor probleme va influența semnificativ calitatea și transparența situațiilor financiare, și, ca urmare, deciziile economice și manageriale ale tuturor categoriilor de utilizatori.

Implementarea noilor reglementări contabile naționale, inclusiv a SNC „Cheltuieli”, va asigura un grad înalt de credibilitate a informațiilor privind cheltuielile și de comparabilitate a acestora la nivel național și internațional.

Bibliografie

1. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 6 august 2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 22 octombrie 2013.
2. Standardele Internaționale de Raportare Financiară – IFRS, www.mf.gov.md.
3. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007 (în redacție nouă). În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 27-34 din 7 februarie 2014.
4. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi. În: Jurnalul oficial al Uniunii Europene L 182/18.
5. Ghid practic de aplicare a reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene. – București: CECCAR, 2010.
6. NEDERIȚA A., APOSTU A. Contabilitatea cheltuielilor conform noilor SNC și Planului general de conturi contabile. În: Contabilitate și audit, nr. 4, 2014.

RAȚIONAMENTUL PROFESIONAL AL PRACTICISMULUI CONTABIL

Natalia ZLATINA, conf. univ., dr., ASEM
Mihail MANOLI, conf. univ., dr., ASEM

The transition of Moldova's entities to new accounting standards and IFRS, along with the related discussion of rules-based versus principles-based standards, is a hot topic in accounting circles. The common element - regardless of the standards used - is the need to exercise professional judgment in determining and applying an appropriate approach to account for and report a transaction or event. Furthermore with the increasingly complex nature of global business, the need for reliable, transparent financial information is more pronounced today than ever before. In this context the accounting profession has been and will continue to be on the front lines of the challenge to provide investors, managers, directors, regulators, and others with up-to-date, reliable, and comparable financial reporting information. The article describes professional judgment as a process used to reach a well-reasoned conclusion that is based on the relevant facts and circumstances available at the time of the conclusion.

Principiile și conceptele de bază pe care se fundamentează sistemul contabil autohton sunt contabilitatea de angajamente, continuitatea activității și raționamentul profesional. Raționamentul profesional este concept de bază al contabilității și auditului și este rezultatul cunoașterii standardelor de contabilitate și audit, atât în litera cât și mai ales în spiritul lor.

Modul în care acestea sunt înțelese și aplicate determină discuții atât în teoria cât și în practica contabilă. Este cert faptul că, raționamentul profesional este conceptul care se regăsește într-o măsură mai mare sau mai mică în aplicarea contabilității de angajamente și în aprecierea continuității activității. Raționamentul profesional, prin natura sa, este un concept care ne induce ideea de subiectivism, însă alegerea și decizia pe care o adoptă contabilul, folosind raționamentul profesional, trebuie să fie obiectivă și în concordanță cu etica profesională.

Problema care apare în legătură cu raționamentul profesional este aceea că este subiectiv, este determinat de experiența, pregătirea profesională și chiar de personalitatea contabilului. În acest fel se pune problema justă de a ne asigura că subiectivismul raționamentului profesional determină în cele din urmă emiterea unei judecăți contabile obiective. Totodată este de menționat că posibilele deficiențe care ar putea să apară la nivelul unui raționament în ceea ce privește profesionistul responsabil se referă la lipsa cunoștințelor, a experienței și abilităților deținute de aceasta. Activitatea, în sine, poate de asemenea să influențeze rezultatele procesului decizional, iar factorii contextuali impun o particularizare a judecății profesionale pe activitatea specifică.

Deci, raționamentul profesional poate fi exercitat de către persoane care au cunoștințele necesare, experiență și atitudine obiectivă pentru a putea lua decizii pe baza faptelor și a circumstanțelor relevante pentru activitatea și entitatea vizată. Judecata profesioniștilor poate fi diferită în funcție de nivelul de cunoștințe, experiență sau abilități, însă aceste diferențe nu sunt în măsură să sugereze dacă un raționament este corect sau nu. În opinia noastră, este esențială existența mai multor alternative înainte de a lua o decizie finală. Acestea trebuie riguros documentate, în caz contrar va deveni mult mai dificilă justificarea sau argumentarea deciziei adoptate.

Raționamentul profesional poate fi permanent îmbunătățit și dezvoltat prin participarea la training-uri specializate, prin lărgirea cunoștințelor pe baza experienței acumulate și printr-o documentare riguroasă. Justificarea deciziilor printr-o documentare adecvată are rolul de a crește calitate și încrederea utilizatorilor de informații în raționamentul exercitat.

Luarea unor decizii corecte și oportune implică exercitarea unei gândiri critice din partea profesionistului contabil. Aplicarea raționamentului este un proces reflexiv și autocorectiv care ține cont de cunoștințe, circumstanțe, probe și evidențe, metode și o varietate de criterii și standarde adecvate.

Toate profesiile, indiferent de domeniul pe care îl reprezintă, sunt guvernate de reguli, standarde și principii aplicate în vederea desfășurării în bune condiții a activităților aferente. Caracterul particular al serviciilor și nevoile beneficiarilor de a utiliza cu încredere serviciile furnizate determină existența unor reguli tehnice, etice și morale stricte.

Comportamentul profesional și implicațiile deciziilor luate de către fiecare profesionist în domeniul în care își desfășoară activitatea a reprezentat subiectul cercetărilor din cadrul multor discipline, precum psihologie, medicină, drept, economie, contabilitate, audit etc. Acest aspect ne conduce cu gândul la faptul că exercitarea judecății profesionale este un proces indispensabil fiecărui domeniu de activitate, inclusiv și celui de contabilitate și audit. Evaluarea calității și corectitudinii raționamentului profesional este o chestiune dificilă în special pentru situația în care, vizând același caz, opiniile profesioniștilor sunt diferite.

Chiar dacă modelul contabil din țara noastră a fost influențat de contabilitatea bazată pe reguli și norme, în ultimii ani Republica Moldova optează spre convergența contabilității cu referențialul contabil internațional, încercând să pună mai mult accent pe raționamentul profesional. Așa cum am menționat vectorii unui raționament profesional eficient sunt reprezentați de un complex de factori precum cunoștințele și pregătirea profesională a contabilului, abilitățile și experiența dezvoltate de-a lungul timpului. Există o relație strânsă între experiența pe care o deține contabilul, realizarea lucrărilor de contabilitate și luare a deciziilor, mai precis specificul sarcinii îndeplinite. Informația utilizată de către contabili și cunoștințele aplicate în desfășurarea activității specifice poate fi considerată ca provenind din informațiile dobândite într-o perioadă de lungă durată. Fără îndoială aceasta este într-o continuă dezvoltare, fiind îmbogățită cu noutățile acumulate pe măsura dobândirii experienței.

Este cunoscut faptul, că raționamentul profesional are o influență majoră asupra politicilor contabile. În ceea ce privește raționamentul profesional, densitatea acestuia se diferențiază în raport de prezența libertăților contabile, iar calitatea lui este în funcție de responsabilitatea celor care întocmesc situațiile financiare.

O analiză de ansamblu asupra prevederilor standardelor de contabilitate atât internaționale cât și naționale evidențiază faptul că politicile contabile încorporează principiile, metodele și procedurile, bazele și tehnicile de calcul, regulile și alternativele de evaluare, de amortizare, chiar și practici proprii specifice numai anumitor entități.

În acest context fiecare entitate își poate alege variantele de operare care i se par mai convenabile, procedeele pe care le cunoaște mai bine, segmentele ce sunt mai relevante, politicile care-i oferă cel mai bogat pachet informațional pentru managementul entității, etc. Cu atât mai mult, potrivit paragrafului 22 din *I.A.S. „Prezentarea situațiilor financiare”*, în absența prevederilor sau politicilor specifice și a unei interpretări, „managementul entității trebuie să folosească raționamentul profesional la dezvoltarea unei politici contabile, care să ofere cele mai utile informații utilizatorilor, finanțatorilor,

controlorilor și tuturor celor care citesc situațiile financiare.” În exercitarea acestui raționament profesional managementul ia în considerare:

a) cerințele și recomandările din Standardele Internaționale de Raportare Financiară care se referă la aspecte similare și conexe;

b) definițiile, criteriile de recunoaștere și evaluare pentru active, obligații, venituri și cheltuieli prevăzute în Cadrul general I.A. S.C.;

c) pronunțările altor organisme de stabilire a aplicării Standardelor și practicile acceptate în sector numai în măsura în care acestea sunt consecvente (cu restricțiile precedente: a și b).

Totodată paragraful 8 din S.N.C. „*Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare*” precizează, că dacă sistemul de reglementare normativă a contabilității nu stabilește metodele de ținere a contabilității referitor la un aspect concret, entitatea este în drept să elaboreze metoda respectivă. În acest caz, se aplică, în următoarea consecutivitate, prevederile:

1) *Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară;*

2) *Standardelor Naționale de Contabilitate și IFRS în care sunt reglementate aspecte similare;*

3) *altor acte normative privind aspectul respectiv sau un aspect similar.*

De asemenea un exemplu în ceea ce privește importanța raționamentului profesionistului contabil este prezentat în paragrafele 28-30 ale standardului menționat, unde se specifică în mod clar folosirea raționamentului profesional privind elaborarea politicilor contabile cu privire la corectarea erorilor. Așa, corectarea erorilor contabile este condiționată de faptul dacă acestea sunt semnificative sau nesemnificative. Standardul specifică că o eroare contabilă se tratează ca semnificativă dacă ea individual sau în comun cu alte erori din aceeași perioadă de gestiune poate influența deciziile economice ale utilizatorilor luate în baza situațiilor financiare. Mai mult, entitatea apreciază de sine stătător semnificația erorilor luând în considerare natura, precum și mărimea acestora în comparație cu pragul de semnificație. Pragul de semnificație se stabilește în politicile contabile ale entității ca un criteriu unic aplicabil pentru toate elementele situațiilor financiare, sau ca câteva criterii pentru grupe separate de elemente. Pragul de semnificație se determină în mărime absolută sau relativă cum ar fi o sumă fixă sau un procent de la mărimea elementului (grupului de elemente) din situațiile financiare.

Potrivit exemplificărilor conținute în standard erorile semnificative sau nesemnificative se pot aprecia stabilind un procent (1%, 2%, 5%) din valoarea totală a activelor, de la suma veniturilor din vânzări sau totalul capitalurilor proprii. Se stabilește pragul de semnificație în funcție de procentul ales pentru a se identifica dacă erorile sunt semnificative (în acest caz afectându-se rezultatul reportat) sau dacă sunt erori nesemnificative (caz în care este afectat rezultatul din Situația de profit și pierdere a perioadei de gestiune). În acest sens, pragul de semnificație depinde de mărimea elementului sau erorii judecate în împrejurările specifice ale omisiunii sau declarării eronate, iar în situația când nu există o metodă generală de consens, adesea, pragul de semnificație este calculat individual sau ca medie ponderată. Din acest motiv trebuie să folosim raționamentul profesional în mod constructiv pentru a nu induce în eroare utilizatorii externi ai situațiilor financiare.

Din perspectivă aplicării raționamentului profesional, se are în vedere libertatea în selectarea și adoptarea politicilor contabile care se mai referă și la:

- *reevaluarea și deprecierea activelor;*
- *metodele de evaluare utilizate;*

- *metodele de amortizare;*
- *capitalizarea cheltuielilor ulterioare;*
- *reclasificarea elementelor patrimoniale, etc.*

E lesne de înțeles că opțiunile de evaluare ulterioară a imobilizărilor, precum și politica de amortizare, pierderile din deprecierile aferente, capitalizarea cheltuielilor ulterioare punerii în funcțiune și dobânzilor afectează situațiile financiare. Din aceste considerente nu trebuie să tratăm cu „agresivitate”, de exemplu, reevaluarea în cadrul politicilor contabile, să nu prezentăm o valoare mai mare a capitalului recurgând la metoda reevaluării, pentru că în anii următori creșterea valorii activului se va regăsi în situația de profit și pierdere, în postul care reprezintă cheltuielile cu amortizarea și astfel, în timp întreaga creștere de valoare va fi recunoscută drept o cheltuială. Probabil că acesta este motivul pentru care în referențialul contabil al unor țări, de exemplu România, se specifică faptul că în urma unui surplus din reevaluare, amortizarea aferentă surplusului din reevaluare va fi considerată element similar venitului, deci se impozitează.

În continuare prezentăm câteva operațiuni ale entității „MONDO” S.R.L., prestatoare de servicii în domeniul de telecomunicații și politicile contabile adoptate de aceasta aferente evaluării și contabilizării imobilizărilor (3, p. 101).

Tabelul 1

Politici contabile adoptate de entitatea „MONDO” S.R.L.

Nr. cr.	Conținutul operațiilor	Politici contabile	
		<i>selectate de entitate</i>	<i>selectate corect</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1.	La 26.03.N, entitatea a achiziționat o licență pentru telecomunicații în valoare de 156 000 lei cu o durată utilă de viață de 10 ani. Pe 10.05.N entitatea a început construcția rețelei de comunicații care va fi utilizată începând cu 06.06.N+3	<i>Entitatea a înregistrat amortizarea începând cu luna aprilie a anului N cu suma lunară de 1300 lei</i>	<i>Amortizarea licenței trebuie să înceapă atunci când rețeaua de comunicații și licența sunt disponibile pentru utilizare, de la 06.06.N+4 sau de la 01.07.N+4. La finele anilor N, N+1 și N+2 licența va fi testată pentru depreciere</i>
2.	La 25.04 N+1 entitatea achiziționează o nouă licență la costul de 45 500 lei pentru un nou sistem de telecomunicații, cu durata de viață de 10 ani. Numărul clienților abonați la noul serviciu se estimează că va crește până la 500 000 în primul an urmând apoi să scadă în următorii trei ani cu 50 000 de clienți pe an.	<i>Micșorarea numărului de clienți a determinat entitatea să amortizeze costul licenței în cauză folosind metoda degresivă</i>	<i>Pentru amortizarea licenței entitatea trebuie să folosească metoda liniară</i>

1	2	3	4
3.	În anul N+2, entitatea achită unui furnizor suma de 12 500 lei într-o singură tranșă, urmând ca în următorii 8 ani să-i achite acestuia suma de 500 lei lunar, pentru a avea acces pe terenul pe care este amplasată rețeaua de telecomunicații	<i>Entitatea a înregistrat la cheltuielile curente ale anului N+2 suma de 13 000 lei</i>	Entitatea trebuia să înregistreze în Bilanț 12 500 lei în categoria cheltuielilor anticipate, iar suma ce urma a fi transferată, pe o bază liniară, de-a lungul perioadei de 8 ani la cheltuieli curente în Situația de profit și pierdere
4.	La începutul lunii ianuarie N+3 entitatea a obținut un credit bancar pe termen lung de 500 000 lei cu o rată a dobânzii de 21%, pentru extinderea rețelei de acoperire, operațiune care se estimează că se va întinde pe o perioadă de trei ani. La 01.03.N+3 s-au început lucrările la rețea, cheltuielile directe înregistrate până la sfârșitul anului fiind de 400 000 lei.	<i>Entitatea a recunoscut o imobilizare corporală în curs de execuție la nivelul sumei de 505 000 lei</i>	Cheltuielile cu dobânda pot fi capitalizate din momentul în care lucrarea la rețea a început. În perioada ianuarie – martie N+3 trebuia recunoscută o cheltuială de 26 250 lei. Începând cu luna aprilie dobânda aferentă poate fi capitalizată la costul activului. La sfârșitul anului N+3 trebuia recunoscută o imobilizare în curs de execuție în valoare de 478 750 lei
5.	La începutul anului N+4 s-a decis stoparea lucrărilor la rețea până în luna noiembrie N+4. Soldul creditului bancar la începutul anului N+4 este de 380 500 lei	<i>Entitatea decide că va capitaliza dobânda lunar, începând cu luna ianuarie, dobânda este de 6658,75 lei</i>	Capitalizarea costurilor îndatorării trebuie întreruptă în perioada în care nu se lucrează la realizarea activului. Începând cu luna noiembrie, dacă lucrările vor fi reluate, dobânda se pot capitaliza. În perioada ianuarie-octombrie entitatea trebuie să recunoască dobânda lunară de 6658,75 lei drept cheltuieli curente, în Situația de profit și pierdere

După cum se desprinde din exemplele prezentate conformitățile cu prevederile din reglementările contabile nu exclud și prezența unor libertăți. În acest sens, în mod deosebit atragem atenția asupra alegerii între modelul reevaluării și modelul costului în evaluarea imobilizărilor corporale, evaluarea stocurilor la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă; testul de depreciere a activelor; opțiunile cu privire la amortizarea

imobilizărilor corporale (unitatea de măsură, valoarea amortizabilă, perioada de amortizare); flexibilitatea politicilor privind recunoașterea și evaluarea provizioanelor; capitalizarea dobânzii sau recunoașterea acesteia drept cheltuială; alegerea metodei de evaluare a stocurilor la ieșire; contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor și incertitudinilor; evaluarea la inventariere și prezentarea elementelor în bilanț; recunoașterea evenimentelor ulterioare datei bilanțului.

Prezentând cele mai semnificative aspecte din cadrul politicilor contabile, nu putem să nu observăm că suntem la începutul unui drum în care profesiei contabile începe să i se acorde atenția cuvenită punându-se accentul pe sinceritatea obiectivă conform căreia contabilul trebuie să-și manifeste profesionalismul, în elaborarea politicilor contabile pentru că pe baza lor se întocmesc situațiile financiare care nu trebuie să aducă prejudicii statului, dar nici acționarilor sau fondatorilor.

De fapt fiecare entitate își construiește propriile proceduri de lucru, propriul sistem de operare contabilă, de management și control financiar, numai că odată începută utilizarea lui nu este permisă absolut nici o abatere de la sistem, nici o modificare a acestuia cel puțin o perioadă financiară completă (cu excepția cazurilor când legea o cere expres). Iar pentru a asigura acest lucru, totul trebuie descris până la cele mai mici detalii în politicile contabile sau regulamente interne care vizează activitatea economică, financiară și contabilă a entității.

Concluzionând, trebuie să ne respectăm profesia întocmind politici contabile obiective și prudente. Agresivitatea ne poate îndrepta spre sfera contabilității creative (bad accounting) de unde nu mai este decât un pas până la încălcarea legii. Este evident că, prezența opțiunilor în contabilitate pe fondul libertății de selectare și estimare sau evaluare permite managementului entității, atunci când este interesul, să folosească ingineriile contabilității creative pentru a promova și susține imaginea entității pe care o conduce și de a selecționa informația de așa natură încât informațiile oferite să susțină interesul urmărit, având la bază aplicarea agresivă a politicilor contabile.

Deci, atunci când se va opta pentru anumite politici contabile, se va ține seama de impactul pe care acestea le vor avea asupra situației financiare și performanței entității. Este obligația profesioniștilor contabili ca informațiile din situațiile financiare trebuie să reflecte realitatea și să fie lipsite de subiectivism.

Bibliografie

1. FELEAGA N., MALCIU L. Politici și opțiuni contabile (Fair accounting versus Bad accounting), Editura Economica, București, 2002.
2. TABĂRĂ N., RUSU A. Considerații privind impactul contabilității creative asupra calității informațiilor prezentate în situațiile financiare anuale. În: Revista științifică: Audit Financiar, octombrie 2011, p. 37 – 44.
3. ZLATINA N., ERHAN L. Dimensionarea impactului politicilor și opțiunilor contabile asupra rezultatului entității. În: Analele ASEM, Ediția a XII-a. nr.2/2014, p. 95-104.
4. IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”. Disponibil: <http://www.ifrs.org>.
5. SNC „Prezentarea situațiilor financiare”. Disponibil: <http://minfin.md>.
6. SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”. Disponibil: <http://minfin.md>.

ROLUL CONTABILULUI PROFESIONIST IN CADRUL GUVERNANȚEI CORPORATIVE PENTRU ASIGURAREA TRANSPARENȚEI FAȚĂ DE INVESTITORI

Marcela DIMA, conf. univ., dr., ASEM

The present work is intended to present the role the professional accountant of a company in the overall economy in general and in achieving the goals or tasks in the context of business strategy in particular. The debate this topic in the present work is motivated mainly due to the actuality of the concept of 'corporate governance', and on the strength of the importance owned by the professional accountant in the context of the last radical transformations occurring globally and thus in the context of the new financial globalization trends.

Prin lucrarea de față se dorește prezentarea rolului, pe care contabilul profesionist al unei companii îl are în cadrul ansamblului economic, în general și în atingerea obiectivelor sau sarcinilor în contextul strategiei de afaceri, în special. Dezbaterea acestui subiect în prezenta lucrare este motivată în principal datorită actualității conceptului de „governanță corporativă”, precum și datorită importanței deținute de profesionistul contabil în contextul ultimelor transformări radicale intervenite la nivel mondial și, implicit, în contextul noii tendințe de globalizare financiară.

Conceptul de governanță corporativă este o noțiune mai puțin cunoscută în Republica Moldova. Se știe prea bine, chiar prin populara expresie “despre ce vorbim?”, că fără a clarifica măcar principalele concepte cu care operăm discuțiile sunt contraproductive. Fără a intra în detalii, vom defini, în linii esențiale, conceptele care privesc guvernanta corporativă în raport cu piața, mai ales în condițiile globalizării și, cu atât mai imperativ, în contextul crizei globale. Conceptul de guvernanta, în general, este – în mare măsură – sinonim cu conducerea unei anumite entități. Este derivat de la latinescul “gubernare”, care se traduce prin “a conduce”, “a îndrepta”, “a dirija”. Adjectivul “corporativ” provine de la cuvântul “corp”, ceea ce poate echivala cu ideea de ansamblu, de întreg, de unitate. În același timp, aria este extrem de largă, incluzând economia, elemente de drept, contabilitatea, finanțele, managementul, în strânsă corelație cu aspecte de ordin psihologic, sociologic, politic chiar.

Totodată, în respectivul concept de guvernanta corporativă se mai includ etica afacerilor și responsabilitatea socială. Deci este vorba și despre aplicarea riguroasă de către contabilul profesionist a criteriilor de transparență, de responsabilitate în asigurarea veridicității datelor din raportările financiare.

Practic, guvernanta corporativă este o încercare de implementare a unor sisteme de analiză a riscurilor, de verificare, evaluare și control, în scopul realizării unui management eficient. Conceptul de “governanta corporativă” este susținut de auditul intern, acesta având un rol important în asistarea reorganizării sistemului de control intern și în consilierea managementului general. În sarcina managementului rămâne instalarea sistemului care să prevină fraudele în interiorul organizației, iar în sarcina auditului intern rămâne furnizarea de asistență proprie, evaluându-se riscurile și strategiile de control ale corporației, formulându-se propuneri, recomandări și soluții de atenuare a pericolelor în condițiile îmbunătățirii strategiei de control. Crizele economice generate de scandaluri financiare uriașe au relevat că fraudele au fost facilitate în mare măsură de absența controlului prevăzut în reglementările interne ale companiilor. Astfel, s-au evidențiat

legăturile strânse dintre fraude, guvernanta corporativă și rolul auditului intern. S-a afirmat adesea că această criză financiară globală care a determinat o oprire zgomotoasă a sistemului financiar internațional a fost rezultatul unui eșec al guvernării. De fapt, eșecul s-a produs din neaplicarea principiilor de guvernanta corporativă, în special, în ceea ce privește gestionarea riscului; când mecanismele de guvernare, cum este gestionarea riscului, nu funcționează corespunzător - impacturile pot fi resimțite la nivel mondial. Impactul real al crizei financiare este resimțit de oamenii obișnuiți prin șomaj, pierderea economiilor și insecuritate financiară. Oamenii obișnuiți au puțin de spus sau chiar nimic în ceea ce privește modul în care sunt guvernate entitățile de interes public, de exemplu, dar totuși aceștia sunt cei care suportă consecințele eșecurilor de guvernare corporativă în condițiile în care legătura dintre guvernarea corporativă și o gamă mai largă de părți interesate este foarte clară.

Ce înseamnă de fapt o guvernare corporativă bună, care sunt etaloanele folosite pentru aprecierea acesteia? Guvernanta corporativă reprezintă acea soluție care lipește pe aceeași coală bunele practici din business, ce asigură schimbări pozitive în sfera managementului organizației, responsabilității față de parteneri, fie că vorbim despre clienți, furnizori sau asociați, angajamentului față de comunitate și susținerii performanțelor financiare. Global privind, o bună guvernanta corporativă înseamnă normele și practicile care reglementează relația dintre managerii și acționarii unor societăți, la fel precum și cea cu stakeholderii, cum ar fi angajații, comunitățile locale, asiguratorii transparenței, corectitudinii și responsabilității. Când această încredere este subminată, creditorii și investitorii își pierd apetitul pentru risc.

În Republica Moldova, ca și în alte țări cu economii în tranziție, schimbările din peisajul guvernantei corporative s-au produs nu atât ca rezultat al unor eforturi de reformă special concepute în această direcție, cât mai degrabă ca un produs secundar al reformelor mai largi menite să transforme sistemul economic și social în ansamblul său. Guvernanta corporativă s-a impus abia recent ca o problemă distinctă de politică economică. Reforma întreprinderii, impusă de prăbușirea sistemului de control administrativ specific regimului sovietic, a pus bazele întreprinderilor private. Reforma piețelor de capital a permis tranzacțiile cu acțiuni, pentru prima dată după câteva decenii. Privatizarea nu numai că a transferat activele statului către sectorul privat, dar a și dus la înființarea a mii de societăți listate public deținute de către acționari. Aceste reforme sunt cele care fac ca expresia „guvernanta corporativă” să capete nuanță și substanță. Testul eficienței modelului de guvernanta al unei companii este măsura în care reușește să-și atingă obiectivul principal, și anume, acela de a maximiza valoarea companiei din perspectiva acționarilor, dar totodată să nu fie neglijată nici latura socială a afacerii, adică o atenție sporită trebuie acordată și celorlalți stakeholderi implicați. Totul ține de modalitatea în care reușește să organizeze un sistem ideal închis: satisfacerea cerințelor clienților, angajaților, furnizorilor, distribuitorilor etc., răsplata fiind, în cazul unor rezultate bune, valoare sporită și durabilă.

Pentru a defini rolul contabilului în contextual unei guvernante corporative, ar trebui să încercăm să răspundem la următoarea întrebare: Cum se practică contabilitatea la momentul actual, adică la începutul secolului al XXI-lea?

Profesia noastră, cu veche tradiție la noi în țară, este pusă în fața unor noi exigențe determinate de procesul globalizării, de creșterea rolului și responsabilității profesionistului contabil în guvernanta întreprinderii și de faptul că, astăzi se vorbește tot mai mult despre contabilitate ca fiind un veritabil „limbaj al afacerilor”.

Pe fondul globalizării economiilor naționale, asistăm în prezent la un fenomen care ar putea conduce la formarea unui profesionist contabil universal. Dacă acum 15 ani

Încercam să redevenim membrii unei profesii contabile cu tradiție, astăzi, într-un interval relativ scurt de timp suntem nevoiți nu numai să conștientizăm că suntem o profesie ci și să surmontăm zeci de ani în care am fost doar „ținători de registre”. Între ani 1945 - 1998, rupți de realitățile profesiei contabile din lumea întreagă, profesia contabilă din Republica Moldova a existat doar pentru statistică și fisc. În aceeași perioadă, pe plan mondial profesia contabilă evolua. Se creau organisme ale membrilor profesioniștilor contabili, se creau organisme implicate în actul de normalizare contabilă, la nivel european și mondial, se elaborau reglementări contabile la nivel european și internațional.

După 1998 foarte mulți dintre noi au conștientizat că toți contabilii reprezintă de fapt o profesie și de aceea la inițiativa unor membri fondatori a luat ființă organismul profesiei contabile. Din păcate am fost timizi în acțiunile noastre, uneori chiar stângaci, iar o parte din competențele vizate de profesia contabilă au fost râvnite și de alții. Nu am reușit să devenim în intervalul scurs puternica profesie contabilă care să aibă greutate în toate domeniile de competență. Legislația nu ne-a prea ajutat și mă refer în primul rând la Legea contabilității, iar din punct de vedere al actului de reglementare contabilă, rolul profesiei contabile nu este cel dorit de noi.

Din punct de vedere al profesiunii contabile, contabilul din Republica Moldova a evoluat foarte mult. Obținerea calității de contabil în baza diplomei de facultate sau masterat, nu este însă suficientă pentru a ține pasul cu evoluția profesiei contabile la nivel internațional. Trebuie să fim în permanență antrenați într-un program de formare continuă nu impus, ci autoimpus. Dinamica schimbărilor în domeniul contabil la nivel internațional este foarte mare. Vorbind despre procesul globalizării, suntem conștienți că vom intra în acest proces și în domeniul contabil. Din păcate, în domeniul reglementărilor contabile nu am manifestat prea multă consecvență, fiind foarte des nevoiți să ne aplecăm după cum și din ce direcție a bătut „vântul reformei”.

Și totuși, se pare că în momentul actual suntem pe un drum, sperăm bătut de ultimul vânt de reformă, care ne va apropia din punct de vedere al reglementărilor contabile de referențialul contabil mondial, reprezentat de normele internaționale de raportare financiară IFRS.

În mediul profesiei contabile, cât și în cel academic, se vorbește tot mai mult despre guvernanta corporativă în sensul de căutare a unor reguli de gestiune a firmelor care să prevină și să detecteze practicile de gestiune frauduloasă a întreprinderii și acordarea unor privilegii abuzive. Importanța contabilității în guvernanta întreprinderilor este pusă în evidență de studiile de specialitate realizate pe plan internațional. Toate acestea demonstrează creșterea rolului profesionistului contabil, a responsabilității acestuia în guvernanta corporativă și de asemenea creșterea rolului informațiilor financiare pregătite de acesta.

În contextul guvernantei corporative, profesionistul contabil este obligat să treacă de la contabilul, care înregistrează tranzacții la profesionistul care produce informații contabile, utilizând foarte frecvent raționamentul profesional în vederea raportării financiare, fiind astfel artizanul cărții de vizită a unei întreprinderi.

Deși în construirea acestei ”cărți de vizită” intervin mai multe persoane responsabile, profesionistul contabil rămâne un factor important în pregătirea informației financiar-contabile adresată utilizatorilor externi. În exercitarea profesiei sale, profesionistul contabil trebuie să-și conducă activitatea pe baza normelor de deontologie profesională și pe aplicarea cu bună credință a reglementărilor contabile și a judecăților profesionale. A te perfecționa mereu, a fi mereu la curent cu noile reglementări, a cunoaște tendințele în domeniul reglementărilor contabile pe plan european și internațional țin

practic de respectul nostru pentru noi. Ne pregătim continuu pentru a face față noilor provocări ale profesiei, pentru a ne dezvolta bagajul de cunoștințe și al pune în slujba clienților noștri. A te perfecționa continuu, în condițiile actuale, este o obligație pe care dacă nu o onoram pierdem competiția dură de pe piață. Întreprinderile conștientizează tot mai mult faptul că un profesionist contabil are un rol important în gestiunea economico-financiara și de aici importanța tot mai mare pe care activitatea noastră o va avea.

Ține de remarcat faptul că profesia contabilă din Republica Moldova este racordată la eforturile naționale de a răspunde problemelor cu care ne confruntăm, contribuind astfel la strategia de dezvoltare a economiei naționale. Nu putem discuta despre o cultură a guvernantei corporative fără a ne gândi la criteriile de transparență, de responsabilitate în asigurarea acurateții datelor din rapoartele financiare. Profesia contabilă joacă un rol important în cadrul culturii guvernantei corporative având responsabilități față de interesul public, dar și față de dezvoltarea economică sustenabilă și echilibrată. Fiecare profesionist contabil a înțeles că are rolul de a asigura că guvernanta corporativă este efectivă și eficientă. Provocarea principală cu care se confruntă profesia contabilă acum, ca să își îndeplinească rolul, se referă în primul rând la competențe. Brandul profesionist contabil, are la bază și bunele practici în contextul unei bune guvernante corporative în cadrul oricărei entități, iar profesia contabilă își va asuma și în continuare responsabilitatea în promovarea bunelor practici puse în slujba guvernantei corporative.

Concluzionând remarcam, ca principala provocare la momentul actual este unirea eforturilor profesioniștilor contabili, profesorilor de contabilitate și auditorilor pentru a veni în sprijinul companiilor și instituțiilor publice. Astăzi IFRS constituie o normă globală și, respectiv, trebuie de concentrat asupra implementării IFRS-urilor, dar totodată, e necesar de respectat standardele naționale, acolo unde este cazul. De menționat, ca există disponibilitate și deschidere din partea auditorilor de a consulta clienții la implementarea pe scară largă a acestora, dar și de a consilia companiile și instituțiile publice în aplicarea consecventă a tuturor principiilor guvernantei corporative, de a contribui la ameliorarea transparenței încrederii, excelenței muncii de echipă, leadership-ului.

Bibliografie

1. AGUILERA R., CUERVO-CAZURRA A. Codes of good governance world-wide: what is the trigger?, *Organization Studies*, 25 (3), 2004, pp. 415-443.
2. ALBERT-ROULHAC C., BREEN P. Corporate governance in Europe: current status and future trends, *Journal of Business Strategy*, 28 (6), 2005, pp. 19-29.
3. ALLEN F. Corporate Governance in Emerging Economies, Conference on Corporate Governance at the Said Business School, Oxford University, January 2005.
4. FELEAGA N. Corporate governance between classicism and modernism. Proceeding of the 4th European Conference on Management, Leadership and Governance, 2008, University of Reading, UK, pp. 39-46.

TENDINȚE ȘI ORIENTĂRI ÎN CONTABILITATE

Sofia CĂPĂȚÎNĂ, lector superior, dr., UCCM

La comptabilité à le but final de fournissez l'information sur l'activité économique et sociale des entités. L'information adéquate résulte dans une harmonie possible, constaté entre les divers éléments structurels, qui se superposent et se complètent mutuellement. La globalisation progressive des marchés financiers fait plus aigu le besoin de l'information adéquate et compétitive. Les caractéristiques qualitatives des situations financières sont les attributs de base qui font l'utilité de l'information comptables. Ces sont: l'intelligibilité, la pertinence, la crédibilité.

L'orientation comptable vers les normes internationales a exigé et l'institution de la relation de cette ligne avec les objectifs de la République Moldova imposés par l'intégration européenne.

Recomandările metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate (SNC) publicate de către Ministerul de Finanțe stipulează următoarele etape principale de trecere și anume:

- ✓ formarea politicilor contabile conform prevederilor noilor SNC;
- ✓ elaborarea planului de conturi de lucru conform cerințelor noilor SNC;
- ✓ identificarea diferențelor aferente recunoașterii elementelor contabile;
- ✓ identificarea diferențelor aferente evaluării elementelor contabile;
- ✓ transpunerea soldurilor conturilor contabile aplicate până la data tranziției la noile SNC în conturi contabile noi.

Noul SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” prevede că politicile contabile se aplică în mod prospectiv începând cu data intrării în vigoare a noilor SNC și a altor reglementări contabile. Totodată, același SNC specifică că în funcție de necesitățile informaționale proprii, entitatea poate aplica în bază benevolă politicile contabile retroactiv în conformitate cu IAS 8 „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori”, cu dezvăluirea informațiilor aferente în notele la situațiile financiare. Rezultă, că entitățile vor decide de la caz la caz, când vor aplica prospectiv și când retroactiv modificări în politicile sale contabile.

Diferențele aferente schimbării cerințelor de prezentare prin utilizarea conturilor noi și un format nou al situațiilor financiare. Soldurile conturilor contabile aplicate până la data tranziției la noile SNC se transpun în conturile contabile noi prin întocmirea înregistrărilor contabile de corectare.

Elementele contabile înregistrate până la data tranziției la noile SNC care nu corespund criteriilor de recunoaștere din aceste standarde se derecunosc.

Diferențele aferente evaluării elementelor contabile apar în cazurile în care noile SNC stabilesc alte reguli de evaluare, decât cele prevăzute în standardele aplicate până la data tranziției.

În cazul tranziției la noile reglementări contabile, entitatea trebuie să revizuiască formularele registrelor contabile și să opereze modificări în programele de contabilitate, în conformitate cu cerințele reglementărilor nominalizate.

Între Planul general de conturi contabile și cel existent sunt anumite discordanțe care se referă la:

- excluderea unor conturi sintetice: 135 „Active amânate privind impozitul pe venit”; 341 „Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung”, 412 „Credite pe

termen lung pentru salariați”, 425 „Datorii amânate privind impozitul pe venit”, 512 „Credite bancare pe termen scurt pentru salariați”;

– introducerea unor conturi sintetice suplimentare: 114 „Deprecierea imobilizărilor necorporale”, 127 „Deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție”, 128 „Deprecierea terenurilor”, 129 „Deprecierea mijloacelor fixe”, 131 „Active biologice imobilizate în curs de execuție”, 132 „Active biologice imobilizate”, 151 „Investiții imobiliare”, 152 „Amortizarea și deprecierea investițiilor imobiliare”, 233 „Creanțe curente privind asigurările” etc.;

– modificarea denumirilor și a codurilor unor conturi sintetice;

– divizarea anumitor conturi sintetice (229 „Alte creanțe” este divizat în două conturi sintetice: contul 233 „Creanțe curente privind asigurările” și contul 234 „Alte creanțe curente”, iar contul 533 „Datorii privind asigurările” - în conturile 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale” și 542 „Datorii privind asigurarea bunurilor și persoanelor”);

– concretizarea și completarea nomenclatorului conturilor sintetice din clasele 8 Conturi de gestiune și 9 Conturi extrabilanțiere.

Conform Planului general de conturi contabile, diferențele aferente tranziției la noile reglementări contabile trebuie contabilizate în contul 335 „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile”. În creditul acestui cont se înregistrează diferențele sub formă de venituri, iar în debit – diferențele sub formă de cheltuieli rezultate din tranziția la noile reglementări contabile. Soldul contului 335 „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile” se determină ca diferența dintre debitul și creditul acestui cont și reprezintă mărimea rezultatelor financiare provenite din tranziția la noile reglementări contabile. Soldul creditor al contului menționat constituie profitul din tranziție și se reflectă în bilanț cu semnul plus (fără paranteze), iar soldul debitor – pierderea din tranziție și se reflectă în bilanț cu semnul minus (între paranteze).

Înregistrările contabile se întocmesc în contul 335 „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile” după reformarea Bilanțului contabil a perioadei care precedă tranziția la noile reglementări contabile. Diferențele înregistrate în acest cont nu afectează indicatorii situațiilor financiare pe perioada de gestiune precedentă. Aceste diferențe apar în cazul recunoașterii și evaluării elementelor contabile în conformitate cu prevederile noilor reglementări contabile.

În conformitate cu proiectul modificărilor operate în art. 44 din Codul fiscal, veniturile și cheltuielile rezultate din trecerea la noile SNC nu vor fi recunoscute în scopuri fiscale.

Astfel, derecunoașterea cheltuielilor de constituire, fondului comercial, în contabilitate se reflectă:

Debit contul 335 „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile”

Credit contul 111 „Imobilizări necorporale”.

Derecunoașterea diferențelor de curs valutar aferente aporțurilor valutare în capitalul social:

a) nefavorabile:

Debit contul 335 „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile”

Credit contul 312 „Capital suplimentar”

b) favorabile:

Debit contul 312 „Capital suplimentar”

Credit contul 335 „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile”.

Derecunoașterea activelor amânate privind impozitul pe venit:
Debit contul 335 „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile”
Credit contul 135 „Active amânate privind impozitul pe venit”.

Derecunoașterea datoriilor amânate privind impozitul pe venit:
Debit contul 425 „Datorii amânate privind impozitul pe venit”
Credit contul 335 „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile”.

Estimările contabile se aplică pentru evaluarea elementelor contabile în cazuri de incertitudine aferentă condițiilor sau evenimentelor viitoare. De exemplu, se pot solicita modificări cu privire la:

- ❖ duratele de utilizare a imobilizărilor corporale amortizabile și valorile reziduale ale acestora;
- ❖ mărimea provizionului pentru garanții acordate clienților;
- ❖ valoarea justă a investițiilor imobiliare;
- ❖ valoarea realizabilă netă a stocurilor.

De asemenea, estimările contabile pot necesita revizuiți în urma schimbărilor în circumstanțele pe care s-au bazat aceste estimări, apariției noilor informații sau acumulării experienței. Revizuirea estimărilor contabile generează modificări ale acestora care nu se tratează ca modificări ale politicilor contabile sau erori contabile.

Efectul modificării estimării contabile se recunoaște în mod prospectiv începând cu data modificării estimării și nu afectează perioadele de gestiune anterioare.

Erorile contabile pot apărea la contabilizarea și prezentarea elementelor (obiectelor) contabile în urma:

- aplicării incorecte a prevederilor sistemului de reglementare normativă a contabilității și politicilor contabile;
- comiterii greșelilor de calcul;
- neînregistrării, înregistrării multiple și/sau interpretării greșite a faptelor economice; fraudelor și delapidărilor.

Corectarea erorilor contabile este condiționată de faptul dacă acestea sunt semnificative sau nesemnificative.

O eroare contabilă se tratează ca *semnificativă* dacă ea individual sau în comun cu alte erori din aceeași perioadă de gestiune poate influența deciziile economice ale utilizatorilor luate în baza situațiilor financiare. Entitatea apreciază de sine stătător semnificația erorilor luând în considerare natura, precum și mărimea acestora în comparație cu pragul de semnificație.

Pragul de semnificație se stabilește în politicile contabile ale entității ca un criteriu unic aplicabil pentru toate elementele situațiilor financiare, sau ca câteva criterii pentru grupe separate de elemente. Pragul de semnificație se determină în mărime absolută sau relativă cum ar fi o sumă fixă sau un procent de la mărimea elementului (grupului de elemente) din situațiile financiare și constituie:

- 20 000 lei – pentru costurile de ieșire a unui obiect de mijloace fixe;
- 2 500 lei – pentru rechizitele de birou, cartușele și alte bunuri similare procurate și utilizate lunar;
- 2% din suma totală a costurilor de producție pentru perioada de calculație – pentru produsele secundare;
- 15% din suprafața proprietății imobiliare – pentru delimitarea investiției imobiliare de proprietatea imobiliară utilizată de posesor pentru necesități proprii;

– 6 000 lei – pentru alte elemente contabile [2].

Situațiile financiare nu se consideră conforme cu SNC în cazul în care conțin fie erori semnificative, fie erori *nesemnificative comise în mod intenționat* pentru a obține o anumită prezentare a poziției financiare, a performanței financiare sau a fluxurilor de numerar.

Modul de corectare a erorilor depinde de perioada comiterii și perioada depistării acestora:

✓ eroarea comisă și depistată în aceeași perioadă de gestiune se corectează prin înregistrări de ajustare în luna în care s-a depistat eroarea;

✓ eroarea comisă în perioadă de gestiune curentă și depistată după sfârșitul acestei perioade, dar până la semnarea situațiilor financiare, se corectează prin înregistrări de ajustare pentru ultima lună a acestei perioade;

✓ eroarea comisă în oricare perioadă de gestiune precedentă și depistată până la sfârșitul perioadei de gestiune curente (dar după semnarea situațiilor financiare pentru perioada în care s-a comis eroarea), se corectează prin înregistrări de ajustare în luna în care s-a depistat eroarea;

✓ eroarea comisă în oricare perioadă de gestiune precedentă și depistată după sfârșitul perioadei de gestiune curente dar până la semnarea situațiilor financiare, se corectează prin înregistrări de ajustare pentru ultima lună a perioadei de gestiune curente.

În ultimul an au fost lansate o serie de servicii noi pentru contribuabili, cum ar fi:

- Comanda on-line a documentelor de strictă evidență;
- Factura electronică – E-factura;
- Contul curent al contribuabilului.

Regulamentul cu privire la Sistemul informațional automatizat de creare și circulație a facturilor și facturilor fiscale electronice „e-Factura” stabilește modul de creare, expediere și recepționare a facturilor/facturilor fiscale electronice între participanții la tranzacțiile documentate prin acestea [MO nr.99-102 din 25.04.2014].

Regulamentul este elaborat în conformitate cu prevederile Titlului III al Codului fiscal, Instrucțiunea privind evidența, eliberarea, păstrarea și utilizarea formularelor tipizate de documente primare cu regim special, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr.294 din 17.03.1998, Instrucțiunea privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factura fiscală”, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.115 din 06.09.2010 și Instrucțiunea privind modul de completare a facturii, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.47 din 31.03.2010.

Pot opta pentru utilizarea Sistemului „e-Factura” doar acei subiecți care sunt sau devin utilizatori ai serviciilor fiscale electronice și dețin semnăturile digitale sau electronice de autentificare eliberate în modul stabilit de legislație.

Conectarea la Sistemul informațional „e-Factura” se realizează prin accesarea serviciului respectiv în cadrul biroului virtual al contribuabilului, prin care se asigură utilizarea serviciilor fiscale electronice.

La exprimarea acordului de a obține calitatea de utilizator al sistemului “e-Factura”, contribuabilii sunt înregistrați într-un registru special de evidență al emitenților facturilor/facturilor fiscale electronice.

Utilizatorii pot utiliza Sistemul „e-Factura” manifestându-se în următoarele roluri „Furnizor”, „Cumpărător” și „Transportator” (în cazul utilizării facturii, rolul „Cumpărător” corespunde noțiunii de Beneficiar, expuse în formularul facturii).

În conformitate cu pct.30 din Ordinul IFPS nr.562 din 04.04.2014, pentru facturile/facturile fiscale generate în sistemul „e-Factura”, cu ciclul de viață integral

electronic, ce presupune transmiterea în mod electronic a acestora pentru aplicarea semnăturii digitale de către „Cumpărător”, data primirii acestora de către „Cumpărător” o constituie data aplicării de către acesta a primei semnături digitale sau electronice de autentificare - moment ce determină și apariția dreptului la trecere în cont a TVA aferente facturii fiscale în conformitate cu art.102 alin.(6) din Codul fiscal [4].

Cât privește evoluția viitoare a contabilității din Republica Moldova, ea se va înscrie pe linia viitoarelor transformări economice și sociale, a tendințelor de evoluție a contabilității pe plan mondial (aderarea la procesul de normalizare contabilă internațională). În acest sens, așa cum arăta și Ion Ionașcu [3], consider că este necesar ca întregul proces de normalizare contabilă să se bazeze pe un cadru teoretic al contabilității care să stabilească obiectivele contabilității de întreprindere, utilizatorii de informații contabile și nevoile lor, să procedeze la o explicare a principiilor contabile general acceptate, care să definească conceptele și noțiunile contabile. În baza acestor principii și concepte s-ar putea proceda la o „reșezare” a actualului plan contabil general și la emiterea de noi norme contabile. Acest lucru însă nu exclude elaborarea unui cadru teoretic al contabilității considerat ca o „meta-norma”, cadru care ar trebui să țină cont și de evoluțiile teoretice din domeniul contabilității pe plan internațional, să înglobeze concepte, principii și noțiuni contabile definite și de cadrul conceptual internațional al IASC, în vederea elaborării unor norme contabile naționale care să servească entităților care doresc să aibă acces pe piețele internaționale de capital. Existența unui cadru teoretic al contabilității, prezentat explicit ar duce la asigurarea coerenței normelor contabile, internaționalizarea mai accentuată a limbajului contabil autohton, credibilizarea mai puternică a organismelor de normalizare contabilă, iar toate acestea ar conduce la progres științific în doctrina contabilă prin lucrările și dezbaterile pe care le-ar genera pregătirea și elaborarea unui cadru teoretic al contabilității. Nu trebuie scăpat din vedere că, în fapt, contabilitatea traversează o perioadă de criză, deoarece lumea contabilă este în căutare de noi abordări, de noi metode de evaluare și de măsurare, pentru a răspunde la noile obiective.

Pornind de la aspectele doctrinare prezentate trebuie să arătăm că orientarea contabilității către standardele internaționale a necesitat și stabilirea relației acestei direcții cu obiectivele Republicii Moldova impuse de integrarea în UE. Și cum globalizarea reprezintă o realitate a lumii contemporane, ea însemnând mai mult decât simple relații comerciale, în prezent cuvântul de ordine pentru majoritatea specialiștilor contabili din toate țările lumii este “internaționalizarea”, într-o asemenea formulă încât se poate vorbi, în pofida caracterului excesiv al formulei, despre o contabilitate internațională. Pe plan internațional se simte nevoia unei singure metodologii, pornind de la ideea că informația contabilă trebuie să aibă sens pentru toți și să fie comparabilă global. Finalizarea procesului de convergență contabilă pe plan mondial va însemna intrarea în drepturi a unei contabilități internaționale, a unor principii, norme, concepte unice și unitare pentru toate țările implicate. Normalizarea contabilă internațională este un proces evolutiv și dependent de fenomenele de mondializare a schimburilor economice între națiuni sau grupuri de țări. Însa, cu toate eforturile de normalizare contabilă la nivel internațional, astăzi nu există reguli (norme) internaționale de contabilitate [1]. Asistăm la o exportabilitate, directă și indirectă, a doctrinei contabile anglo-saxone la nivel mondial. La noi, reforma contabilității firmelor după anul 1995 a fost puternic condiționată extern și nu s-a înscris întotdeauna pe traiectoria strategiei aderării în UE, deși nu au contravenit acesteia, a fost de fapt o adaptare la strategia de aderare la UE a unui proces de implementare a normelor IAS/IFRS

început anterior sub consilierea experților străini și la presiunile organismelor financiare internaționale (Banca Mondială și Fondul Monetar Internațional).

Cercetarea se încadrează în aria conceptuală a Proiectului de cercetare științifică aplicativă a Universității Cooperatist-Comerciale din Moldova „*Dezvoltarea comerțului interior și a cooperăției de consum în contextul integrării economice a Republicii Moldova în spațiul comunitar european*” (codul proiectului 15.817.06.28A).

Bibliografie

1. FELEAGA N. Sisteme contabile comparate. Contabilitățile anglo-saxone. București: Editura Economică. Ediția a-II-a, 2007, 360 p.
2. Ghid metodologic de întocmire a situațiilor financiare nr. 28 din 06.03.2015. Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 59-66/460 din 13.03.2015
3. IONAȘCU I. Epistemologia contabilității. București: Editura Economică, 2007, 208 p.
4. Serviciul E-Factura. Disponibil: <https://servicii.fisc.md/efactura.aspx>.

CONTROLUL DE GESTIUNE - INTERFAȚĂ DINTRE CONTROLUL STRATEGIC ȘI CONTROLUL OPERAȚIONAL

Maia BAJAN, lector superior, ASEM

Le contrôle de gestion est un système global d'information interne à l'entreprise qui permet la centralisation, la synthèse et l'interprétation de l'ensemble des données figurant les performances de chacune des activités ou fonctions de l'entreprise.

Le contrôle de gestion s'appuie sur:

- *un rôle d'interface entre la planification stratégique et opérationnelle;*
- *est basé sur une vision élargie du contrôle;*
- *contribue à l'élaboration du système d'information et repose sur une bonne maîtrise de l'information;*
- *une aide au pilotage opérationnel.*

Problematica controlului de gestiune este una actuală, acesta fiind prezent în toate laturile realității economico-sociale. A gestiona înseamnă a lua decizii pertinente privind utilizarea unor resurse limitate. La nivelul entității, gestiunea constă în a obține maximum beneficiu din resursele investite. Una din finalitățile contabilității este posibilitatea unei judecăți asupra gestiunii, pornind de la rezultatul prezentat în bilanț și exercitând un control asupra utilizării resurselor ce-au contribuit la rezultatul obținut.

Prin control, managerii își asigură informarea dinamică, reală, preventivă, care ridică valoarea și calitatea deciziilor. Ca urmare, acesta a devenit un „limbaj comun tuturor managerilor”, fără el funcționalitatea optimă a entităților este de neconceput [3, p. 3].

În sens restrâns, după cum menționează savanții francezi Separi S. și Alazard C. că „controlul înseamnă o acțiune de supraveghere sau verificare în direcția voită” [1, p. 3]. Gestiunea și controlul sunt strâns legate între ele, de altfel, este imposibil să gestionezi fără să controlezi. Acest fapt este fundamental, iar din afirmațiile profesorului român Tabără N. „procesul de gestiune și procesul de control se petrec într-un singur proces” [5, p. 103].

Orice proces de gestiune are o finalitate: managerul urmărește un obiectiv și vrea să obțină un rezultat. Pentru a realiza aceasta, el trebuie să ia hotărâri pe baza informațiilor disponibile și să implementeze deciziile luate. În realitate, informația este imperfectă, capacitatea de raționament a gestionarului este limitată, activitatea entității se derulează în mod necesar în cadrul unui mediu concurențial. Ca urmare, câmpul de acțiune al controlului de gestiune este vast și se impune o restructurare pe niveluri ierarhice, deoarece el operează la nivelul entității, pe doua axe principale:

- 1) privește utilizarea controlului de gestiune de către managerii operaționali, adică de acei care adoptă planuri de acțiuni pentru atingerea obiectivelor; și
- 2) de către managerii din direcția generală a entității, adică de acei responsabili care colectează, rezumă și prezintă informații utile pentru exercitarea controlului de gestiune.

Orice entitate dispune de un ansamblu de dispozitive care pot oferi o asigurare a calității deciziilor. În privința ierarhiei, celebrul profesor american Anthony R., propune organizarea controlului în trei nivele. Această ierarhie în viziunea noastră poate fi prezentată prin figura 1.

Controlul strategic

permite managerilor să fixeze și să ajusteze opțiunile strategice, adică elaborarea planurilor strategice, verificarea concordanței între planificarea și funcționarea entității, adaptarea entității privind evoluția mediului extern etc. Acest control examinează deciziile și acțiunile managerilor *pe termen lung*.

Controlul de gestiune

permite conducerii entității să se asigure dacă deciziile luate la diferite niveluri ierarhice sunt coerente între ele și dacă acestea duc la realizarea obiectivelor propuse. Controlul de gestiune se bazează pe tehnici de planificare *pe termen scurt*, pe un sistem de colectare, prelucrare a informațiilor și pe procedura de măsurare a performanțelor.

Controlul operațional

constă în faptul că operațiile elementare derulează conform regulilor prestabilite privind activitățile de producție, politicile contabile etc., fiind un control orientat spre interiorul entității (control de execuție). Un astfel de control vizează deciziile operaționale ale căror consecințe apar la *un interval de timp foarte scurt* (zilnic, săptămânal, pe decade, lunar), pentru derularea adecvată a activității.

Figura 1. Organizarea controlului pe nivele de decizii

Cele trei forme de control sunt interdependente și distincte. Controlul de gestiune servește ca legătură între controlul strategic și controlul de execuție, care din afirmațiile savanților români Ionașcu I., Filip A. T. și Mihai S. prezintă „garantul trecerii de la termen lung la termen scurt și invers” [4, p. 12]. Astfel, controlul de gestiune asigură coerența între controlul strategic și gestiunea curentă a unei entități.

Interacțiunea controlului de gestiune cu cel strategic și operațional decurge din rolul pe care îl au în procesul de conducere. Literatura de specialitate, care abordează problematica gestiunii entității, a condus la constatarea că controlul de gestiune se află într-o postură care împarte sarcinile entității derivând din complexitatea activității cu celelalte categorii de control care se manifestă în procesul deciziei manageriale. Aceste categorii constituie dispozitive distincte, dar strâns legate între ele, grupându-se în mijloace care:

- urmăresc atingerea obiectivelor pe termen lung (control strategic);
- au misiunea de a urmări realizarea acțiunilor anuale (control de gestiune);
- supraveghează derularea sarcinilor curente (control operațional).

Poziționarea centrală a controlului de gestiune față de controlul strategic și cel operațional corespunde unei interpunerii între orientarea spre viitor și problemele curente. Între controlul strategic și operațional trebuie să existe o unitate de comportamente, atât în ce privește gestiunea, cât și informația. Această cerință este asigurată de controlul de gestiune aflat într-o poziție privilegiată într-un cadru informațional care servește ca:

- bază obiectivă pentru luarea deciziilor de gestiune;
- sistem de măsurare a performanțelor;
- mijloc de transmitere a corecțiilor pentru eliminarea abaterilor [2, p. 80].

Prin controlul de gestiune managerii administrează viitorul și raportează prezentul, adică orientează și ajustează procesul, evaluează performanțele obținute, comparându-le cu rezultatele stabilite prin obiective.

Pentru aceasta, procesul de management presupune trei faze: finalizarea, monitorizarea (pilotajul) și postevaluarea. În baza fazelor enumerate modul de derulare a pilotajului poate fi prezentat prin figura 2.

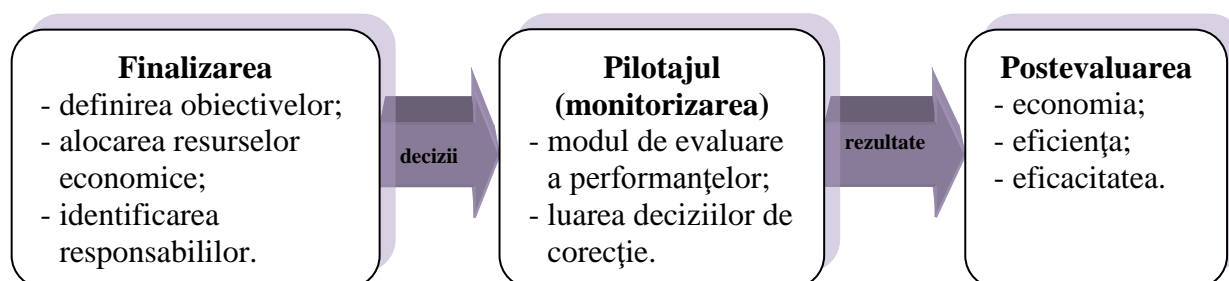


Figura 2. Fazele procesului de management

În cadrul fazei de *finalizare* are loc definirea obiectivelor, sunt alocate resursele materiale, financiare și umane necesare atingerii obiectivelor propuse și se urmărește o evaluare coerentă a performanțelor.

Faza de *monitorizare (pilotajul)* presupune urmărirea de către manageri a modului de derulare a procesului pentru stabilirea situației prezente și anticiparea viitorului. În cadrul acestei faze managerii pot lua decizii de corecție atunci când apar abateri sau pot pune în discuție obiectivele stabilite inițial și mijloacele de atingere a acestora, dacă acestea nu mai sunt pertinente.

Postevaluarea presupune măsurarea performanțelor obținute în urma acțiunii. Astfel, savantul român Tabără N. în faza de postevaluare urmărește: economia (procurarea resurselor economice la cele mai mici prețuri/costuri), eficiența (folosirea rațională a resurselor economice) și eficacitatea (îndeplinirea obiectivelor fixate) [6, p. 387].

Între cele trei faze există o interdependență, în baza căreia se obțin informațiile necesare pentru elaborarea deciziilor strategice. Arta de a conduce nu presupune doar luarea deciziilor, ci și controlul tuturor acțiunilor.

Controlul de gestiune, ca instrument de reglare a comportamentelor într-o entitate, este strâns legat de noțiunea de informație. În fluxul informațional, controlul de gestiune are rolul de a colecta informațiile, pentru a le face utile în procesul decizional. Acesta este pivotul procesului de control, asumă rolul de liant, asigură luarea în considerare a factorilor cheie de succes, strategici ai gestiunii curente și furnizează managerilor mijloace de adaptare a obiectivelor la realitățile și tendințele actuale.

Pentru realizarea obiectivelor sale, controlul de gestiune folosește un sistem informațional și o procedură de măsurare a performanțelor. Privit din această perspectivă, controlul de gestiune influențează atât deciziile tactice cât și cele strategice ale entității având ca tendință finală furnizarea de informații utile pentru deciziile managerilor. De aceea, legătura între informație, decizie și controlul de gestiune reprezintă o deosebită importanță în conducerea unei entități.

O decizie cu o soluție satisfăcătoare presupune și o informare adecvată. Deci, scopul controlului de gestiune este furnizarea de informații managerilor pentru luarea deciziilor corecte privind gestiunea curentă și pe termen lung a entității. Într-o mare măsură, calitatea deciziei depinde și de calitatea informației prezentate controlului de gestiune.

În acest sens, controlul de gestiune poate fi privit ca un instrument care permite managerului să-și construiască un ansamblu de opțiuni și să aleagă o soluție satisfăcătoare.

Decidenții nu caută numai controlul rezultatelor ci și măsurarea performanțelor de ansamblu ale sistemului. Aceasta înseamnă extinderea instrumentelor controlului de gestiune, inclusiv integrarea lor în demersul strategic. Toate acestea conduc la apariția unor criterii calitative și a unor metode pentru a avea o viziune globală, interdependentă a activităților și necesită adoptări și ameliorări ale controlului de gestiune.

Bibliografie

1. ALAZARD C., SEPARI S. Contrôle de gestion. 2^e édition. Paris: Dunod, 1994.
2. ASLĂU T. Controlul de gestiune dincolo de aparențe. București: Ed. Economică, 2001, 192 p.
3. IONAȘCU I., FILIP A. T., MIHAI S. Control de gestiune. Ediția a II-a. București: Ed. Economică, 2006, 271 p.
4. TABĂRĂ N. Modernizarea contabilității și controlului de gestiune. Iași: Ed. TipoMoldova, 2006, 408 p.
5. TABĂRĂ N., BRICIU S. Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune. Iași: Ed. TipoMoldova, 2012, 626 p.
6. <http://academiacomerciala.ro/cursuri/Contabilitate%20si%20Informatica%20de%20Gestiune/An%20III/Sem.%20II%20-%20Control%20de%20gestiune/Control%20de%20Gestiune.pdf>

ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ ПОЛОЖЕНИЙ МСФО 3 «ОБЪЕДИНЕНИЯ БИЗНЕСА»

Людмила ЛАПИЦКАЯ, к. э. н., доцент, МЭА

This article focuses on the accounting and reporting problems of business combinations. Emphasis is placed on moments of recognition and measurement of goodwill and income from business combination. Very important point is based on a correct determination of the fair value of the assets in a business combination.

В последнее время в Республике Молдова положения МСФО 3 «Объединения бизнеса» все больше находят свое практическое применение. Прежде всего: это связано с инвестиционной политикой молдавских корпораций в части приобретения акций не только местных, но и зарубежных предприятий. Данный стандарт определяет объединение бизнеса как: *«операцию или иное событие, при котором покупатель получает контроль над одним или более бизнесами. Операции, иногда упоминаются как ‘настоящие слияния’ или ‘слияния равных’».*

Следует отметить, что применять положения МСФО 3 «Объединения бизнеса» можно только в случае, если операция или какое-либо другое событие объединения бизнеса попадает под определение «бизнеса», изложенное в данном МСФО (IFRS), которое требует, чтобы приобретенные активы и принятые обязательства составляли бизнес. Если приобретенные активы не являются бизнесом, то предприятие-инвестор должно учитывать такую операцию или событие как приобретение актива и применять соответствующие положения других стандартов.

При этом стандарт определяет бизнес как: *«интегрированную совокупность видов деятельности и активов, осуществление которых и управление которыми способно привести к получению дохода в форме дивидендов, снижения затрат или какой-либо иной экономической выгоды, непосредственно инвесторами или другими собственниками, участниками или членам».*

Причины, по которым может быть осуществлено объединение бизнеса могут быть различны и связаны с юридическими, налоговыми, коммерческими, маркетинговыми аспектами объединения. При этом могут быть следующие ситуации, которые расцениваются как объединения бизнеса:

- ✓ *несколько предприятий одной и той же отрасли или же вида деятельности объединяются или же приобретаются материнской компанией;*
- ✓ *одно из объединяющихся предприятий передает свои чистые активы другому предприятию;*
- ✓ *несколько объединяющихся предприятий передают свои чистые активы вновь созданному предприятию (слияние);*
- ✓ *группа прежних собственников одного из объединяющихся предприятий получает контроль над объединенным предприятием.*

Положения стандарта МСФО 3 «Объединения бизнеса» не распространяются на совместную деятельность предприятий и на объединение предприятий или бизнесов, находящихся под общим контролем.

Основная идея стандарта состоит в том, что каждое объединение бизнеса по методу приобретения, требует:

- *идентифицировать покупателя;*

- *определить дату приобретения;*
- *признать и оценить идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства и любую неконтролирующую долю в приобретаемом предприятии; и*
- *признать и оценить гудвилл или доход от выгодной сделки.*

Наиболее интересный вопрос, с практической точки зрения, касается признания и оценки гудвилла и дохода от выгодной сделки.

Следует отметить, что в соответствии с положениями МСФО 3 «Объединения бизнеса» при объединении бизнеса активы и обязательства приобретаемого предприятия (бизнеса) оцениваются по справедливой стоимости.

Пример 1: *Фирма «Альфа» - винодельческое предприятие приобрело 100% акций фирмы «Бетта», основной вид деятельности которой является сельское хозяйство. При этом фирма-инвестор заплатила 1 500 000 леев.*

Сокращенный бухгалтерский баланс фирмы «Бетта» на дату приобретения

Актив	сумма (лей)	Пассив	сумма (лей)
<i>нематериальные активы</i>	20 000	<i>собственный капитал</i>	960 000
<i>основные средства</i>	850 000		
<i>запасы</i>	340 000	<i>краткосрочные обязательства</i>	360 000
<i>дебиторская задолженность</i>	70 000		
<i>денежные средства</i>	40 000		
Итого	1 320 000	Итого	1 320 000

На дату приобретения имущество фирмы «Бетта» было оценено по справедливой стоимости следующим образом:

<i>нематериальные активы</i>	<i>25 000 лей</i>
<i>основные средства</i>	<i>860 000 лей</i>
<i>запасы</i>	<i>340 000 лей</i>
<i>дебиторская задолженность</i>	<i>70 000 лей</i>
<u><i>денежные средства</i></u>	<u><i>40 000 лей</i></u>
Итого	<i>1 335 000 лей</i>

Соответственно в данной ситуации гудвилл будет признан в размере 165 000 леев (1 500 000-1 335 000).

Вместе с тем, в практике приобретения зачастую возникает обратная ситуация, когда фирма-инвестор платит меньше чем стоят чистые активы приобретаемого предприятия. В данной ситуации стандарт оценивает покупку как выгодную и предписывает, что покупатель должен признать сумму бэдвилла как полученный доход в составе прибыли или убытка на дату приобретения. Однако прежде чем отразить этот доход необходимо выполнить ряд условий: прежде всего покупатель должен повторно оценить, правильно ли он идентифицировал все приобретенные активы и все принятые обязательства, и признать любые дополнительные активы или обязательства, идентифицированные при проведении такого обзора.

Используя данные первого примера предположим, что Фирма «Альфа» приобрела 100% акций фирмы «Бетта» за 1 000 000 леев. Соответственно сумма разницы составляет 335 000 леев (1 335 000 -1 000 000).

Следует обратить внимание на тот факт, что прежде чем отразить доход от выгодного приобретения, необходимо еще раз проверить правильность оценки имущества. Некоторые авторы предлагают уделять особое внимание справедливой стоимости имущества и соответственно весь бэдвилл распределять на имущество, оцененное по справедливой стоимости, используя данные нашего примера, это будет выглядеть следующим образом:

№	Активы	справедливая стоимость (лей)	% соотношение (%)	распределение бэдвилла (лей)
1	нематериальные активы	25 000,00	2,82	
2	основные средства	860 000,00	97,18	
	Итого	885 000,00	100,00	

Однако такой подход несколько противоречит положениям МСФО 3 «Объединения бизнеса», согласно которым, оценивая имущество, предприятие инвестор не должно забывать и об отражении дохода, в данной ситуации сумма дохода вообще не отражена.

Существует еще одно мнение специалистов по поводу распределения бэдвилла, в соответствии с долей активов, переоцененных по справедливой стоимости:

№	Активы	справедливая стоимость (лей)	% соотношение (%)	распределение бэдвилла (лей)
1	нематериальные активы	25 000,00	1,87	6264,50
2	основные средства	860 000,00	64,42	215807,00
3	всего активов	1 335 000,00	100,00	
4	доход			112928,50
	Итого			335 000,00

По мнению автора: такая картина также не отражает реальное распределение бэдвилла, наиболее точное отражение дохода от выгодной покупки может быть представлено в следующем расчете:

- 1) корректировка нематериальных активов до справедливой стоимости: $(25000-20000)/25000 \times 100\%$ (%) 20%,
- 2) корректировка основных средств до справедливой стоимости: $(860000-850000)/860000 \times 100\%$ (%) 1,16%.

Соответственно сумма бэдвилла будет распределена следующим образом:

- по нематериальным активам 67000 лей (335000x20%),
- по основным средствам 3886,00 лей(335 000x1,16%) и соответственно
- на доход будет отражена сумма 264 114 лей.

Список использованной литературы

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнеса». <http://mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartraport>.
2. IASs Discussion Paper, A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting. <http://www.ifac.org/publications-resurces/iaasb-comments-iasb-exposure-draft>.
3. НСБУ 22 «Объединения предприятий». <http://mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standarts>.

L'INTERDEPENDANCE ENTRE LA STRATEGIE MANAGERIALE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Liliana LAZARI, conf. univ., dr., ASEM
Aliona BÎRCĂ, conf. univ., dr., ASEM

The company's audit committee plays an important role within the control environment and monitoring components of internal over financial reporting. Within the control environment, the existence of an affective audit committee helps to set a positive tone at the top. Within the monitoring component, an effective audit committee challenges the company's activities in the financial arena.

La libéralisation mondiale désigne une certaine saturation de l'économie de type industriel issue des siècles précédents, fait que l'information sous forme électronique, l'économie de la connaissance, les services, l'organisation et la gestion financière tendent à prendre le pas, en termes de poids économique, sur la production de biens matériels, dans les pays dits développés. Les évolutions récentes des échanges internationaux conduisent à envisager des répartitions assez nettes des différents types de production et les pays à différents niveaux de développement. Dans ces conditions que c'est rester sur le marché international les plus puissantes entités avec des stratégies appropriées.

Pour mettre en place la stratégie, il est généralement nécessaire d'appliquer :

- une conduite de changement, notamment par un contrôle de gestion et l'aide de la gestion des ressources humains;
- une bonne gestion des connaissances;
- une nouvelle organisation et un nouveau système d'information;
- une nouvelle chaîne logistique (des flux de marchandises, des flux financiers, des flux d'information).

Le contrôle de gestion a pour mission de s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie d'entreprise adoptée et les moyens mis en œuvre sur le terrain. Dans l'étude de ce problème, l'indice de référence sera le fondement théoriques des stratégies et contrôle de gestion combinée avec les aspects pratiques.

Le contrôle de gestion est l'activité visant la maîtrise de la conduite d'une organisation en prévoyant les événements et en s'adaptant à l'évolution, en définissant les objectifs, en mettant en place les moyens, en comparant les performances et les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens. En d'autres termes, contrôle de gestion devient l'élément clé avec le rôle de désigné, surveiller et évaluer le degré de réalisation des objectifs au sein d'une entité. Ainsi, notre domaine de recherche se concentrera sur le cherchant de ces éléments que le contrôle génère l'intersection avec les stratégies de gestion, ou vice versa.

Le contrôle de gestion a pour mission de s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie d'entreprise adoptée et les moyens mis en œuvre sur le terrain. Cela implique plusieurs choses :

- *En termes de positionnement*, le contrôle de gestion est un des organes de la direction, même s'il a des liens forts avec le système comptable ou financier;
- Le contrôle de gestion n'est pas un organe opérationnel, mais *un organe d'échange d'information*. Bien que lié à la direction générale, le contrôle de gestion doit tout autant partir "du bas" que "du haut" et veiller à être utile aux unités de travail autant qu'à la direction de l'entreprise;

- Le contrôle de gestion ne peut se contenter de "cueillir" l'information qui passe, il lui faut la maîtriser complètement et s'assurer de sa fiabilité, ponctualité;
- Le contrôle de gestion ne se limite pas à donner des chiffres et allumer des voyants dans un tableau de bord, il construit le tableau de bord et l'adapte en permanence aux objectifs. Il aide à déterminer les indicateurs pertinents en collaboration avec le management.

Le contrôle de gestion, au carrefour de nombreuses fonctions, peut assez facilement dériver, sous l'effet de ses tendances propres, du contexte, et des pressions des autres acteurs. Il peut ainsi se limiter à un contrôle formel et tatillon, devenir un organe d'inspection interne, ou de conseil et d'aide à la décision, ou d'analyse économique, ou encore prendre en charge des responsabilités opérationnelles, ou bien encore occuper des fonctions plus ponctuelles liées à une autre forme de métiers, malgré tout assez proche: l'audit interne. En effet, tout au long de son évolution, le contrôle de gestion a subi diverses formes et de combinaisons. Mais notre recherche proviennent du fait que le contrôle de gestion est avant tout un processus mis en place un certain nombre de personnes: le directeur général, directeur financier, comptable, directeur financier, etc. et non des moindres de l'auditeur interne.

Mais si vous regardez cette question d'un autre point de vue, nous pouvons mentionner que le contrôle de gestion est une forme de vérification, mais qui ne doit pas être négligée ainsi que contrôle externe, l'audit externe et l'audit interne comprend également la vérification mais chacun d'eux ont des objectifs différents. Le contrôle de gestion, comme son nom ne l'indique pas, ne se résume pas à contrôler (dans le sens de vérifier). Le contrôle de gestion a une mission bien plus étendue et plus complexe à la fois. Une mission qui pourrait se définir comme la contribution active au pilotage global de l'organisation dans une perspective d'amélioration de la performance économique. Placé à la croisée des sources d'information, le contrôleur de gestion mettra à profit cette position clé au sein de l'entreprise. Après quelques années d'expérience acquises dans différents secteurs d'activités, le contrôleur de gestion pourra envisager un poste au sein du comité exécutif, comme directeur administratif et financier bien sûr, mais pas uniquement.

La gestion des Ressources Humaines est toujours plus complexe. La gestion des "talents" nécessitent une démarche qui dépasse largement le rôle habituellement attribué à la gestion des ressources humaines. Désormais, le contrôle de gestion sociale est un nouveau métier, à la croisée de la gestion plus classique et des ressources humaines. Ceci est attribué à un côté du contrôle de gestion nouvelle, assez importante en ce que les résultats financiers et économiques d'une entité dépend du niveau du personnel et des politiques en ressources humaines.

Contrôle de gestion en dehors du fait qu'il est considéré comme un critère subjectif qui dépend de l'attitude de la direction vis-à-vis de la technique de l'organisation efficace adopter stratégique politique est également influencée par l'organisation de la comptabilité analytique au sein d'une entité qui prévoit ce qui suit (tab.1):

Table 1

Le contrôle de gestion et les méthodes de coûts

Les outils de pilotage	Sources d'informations détaillées
<i>Les coûts complets: le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité, non nécessairement équivalents à</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Les coûts en contrôle de gestion: complets et partiels - La comptabilité analytique - Le traitement des charges directes et indirectes - Le tableau de répartition des charges indirectes - La méthode des coûts complets, le coût d'achat le coût

<i>L'organigramme de structure</i>	de production et le cot de revient - La valorisation des stocks
La méthode des coûts partiels	- La distinction charges fixes/charges variables: une parade aux limites de la méthode des coûts complets - La méthode des coûts variables - La mise en œuvre des coûts partiels - Le seuil de rentabilité et les autres indicateurs de risque - La marge sur coût spécifique - Le coût marginal : intéressant pour des décisions ponctuelles
L'imputation rationnelle et les écarts	- L'imputation rationnelle des charges fixes - Prévision et écarts et l'analyse des écarts - La mise en œuvre des coûts préétablis - Le premier niveau de décomposition - Le deuxième niveau de décomposition
Planification et gestion budg	- La pratique des budgets; - La planification d'entreprise; - La gestion budgétaire des ventes, de la production, des approvisionnements, des investissements; - Le budget général et le contrôle budgétaire du résultat; - Les tableaux de bord: instrument de communication et de décision

La gestion budgétaire doit être envisagée comme un système d'aide à la décision et au contrôle de la gestion composé de deux phases distinctes: budgétisation et le contrôle budgétaire constitué par le calcul des écarts et les actions correctives. Budgétisation - c'est la détermination des budgets. On aura besoin de la lettre de cadrage pour faire le budget qui va présenter la stratégie de l'organisation. Des objectifs découleront donc de cette stratégie. Chaque centre de responsabilité se verra attribuer des objectifs et donc des budgets. La gestion budgétaire ne remplira ses rôles que dans la mesure où le réseau des budgets couvre toute l'activité de l'entreprise et respecte l'interaction existante entre les sous-ensembles qui la constituent. Toutefois la gestion budgétaire dépasse largement le cadre des budgets et constitue en soi un mode de gestion qui autorise une implication des responsables et une prise en compte dynamique de la dimension humaine qu'implique tout mode de pilotage.

Le tableau de bord est un outil comportant un ensemble d'indicateurs et d'informations pertinents organisés en système permettant d'avoir une vue d'ensemble de la performance du processus de l'entreprise et d'apporter des actions correctrices en vue d'atteindre des objectifs. Principe de clarté et de sélection limitée d'indicateurs: le tableau de bord reste un instrument visualisable rapidement et comprenant donc un nombre limité d'informations dont la définition est connue et précise. Détermination des indicateurs de performance Pour instaurer un indicateur, il convient de se poser plusieurs questions: Que cherche-t-on à mesurer? L'indicateur doit être caractéristique et représentatif de ce que l'on veut mesurer, tout en permettant son contrôle. Il doit avoir une réelle utilité, et facile à mettre en œuvre.

Nous rappelons à mentionner que l'interaction entre la stratégie et le contrôle a été historiquement un des problèmes plus réelles. BOUQUIN Henri est l'un des chercheurs qui ont développé une étude très profonde dans ce domaine et soutient l'idée que car il y a

des contrôles, comme il y a des stratégies. Ces questions visent plus particulièrement le contrôle de gestion: c'est à lui que l'on assigne le plus souvent la mission spécifique de garantir la mise en œuvre de la stratégie.

On reconnaît que la stratégie comporte différents niveaux interdépendants et des composantes complémentaires. S'agissant de ses niveaux, on distingue la " stratégie d'entreprise ", celle qu'elle applique à tel de ses domaines d'activité ou " stratégie par domaine ", enfin les " stratégies fonctionnelles " ou de ressources par lesquelles passent les deux précédentes. Pour ses composantes, elles portent sur:

- ◇ les territoires (domaines d'activité et couples produits-marchés) visés;
- ◇ les missions (ou " la vocation ") assignées aux activités: développer, stabiliser, relancer, rentabiliser pour quitter;
- ◇ les atouts ou armes concurrentielles: par exemple (Porter, 1986) ne pas différencier son offre et viser des coûts inférieurs à ceux des concurrents pour un même prix de vente, ou inversement différencier l'offre pour se distinguer;
- ◇ les voies, moyens et ressources à mettre en œuvre pour obtenir le positionnement visé: croissance externe ou interne, processus clés concernés (facteurs clés de succès);
- ◇ les alliés ou les partenaires qui complètent les potentiels propres de l'entreprise, lui permettent d'accéder à de nouvelles ressources, l'aident à résister aux adversaires.

Quant au contrôle lui-même, ensemble de dispositifs et de processus intentionnels ou pas orientant les comportements, il a été l'objet de nombreuses typologies portant sur les six axes (Chiapello, 1996) dont il procède:

- ◇ sa source: l'organisation, le groupe social, le pouvoir d'une personne, l'individu " contrôlé " lui-même,
- ◇ son objet: il peut définir les moyens à mettre en œuvre (y compris en orientant le recrutement des personnes), ou le processus à employer, ou les résultats à atteindre,
- ◇ la réaction ou l'attitude qu'il déclenche (et sur laquelle comptent ses concepteurs s'il est externe à la personne et délibéré): adhésion, neutralité instrumentale, rejet,
- ◇ le moment de son intervention: avant (finalisation), pendant (pilotage), après l'action (postévaluation),
- ◇ la nature du processus qu'il met mis en œuvre: du conformisme cybernétique à la facilitation de l'émergence de normes ou de solutions nouvelles,
- ◇ les moyens qu'il mobilise: de l'affectivité à la culture, du règlement à l'intervention hiérarchique, des objectifs à son insertion pure et simple dans les processus opératoires.

Ces six axes, qui ouvrent bien des " stratégies de contrôle " possibles, ne sont pas tous indépendants les uns des autres ; du reste on peut discuter leur nombre. C'est pourquoi des synthèses sont proposées. La typologie la plus connue en contrôle, celle d'Anthony (1965, 1988), distingue la planification stratégique, le contrôle de gestion, le contrôle opérationnel. Ces catégories sont complexes et transversales aux six axes ci-dessus. Elles correspondent à une segmentation du processus de management à la Fayol, contestée par certains courants des théories des organisations (Simon). Critiquées, ces typologies restent tentantes: on voit sinon l'infinité des connexions à explorer, entre, d'un côté, les trois niveaux de la stratégie, déclinés sur ses quatre composantes, et, d'un autre côté, les six axes du contrôle... Bien que l'étude de phase initiale semble très compliqué, mais à peine attendre pour découvrir étape par étape le labyrinthe inconnu.

Bibliografie

1. ALAZARD C., SEPARI S. Contrôle de gestion [Manuel et applications]. 2e éd. Editeur : Dunod, 2006, 752 p.
2. BERLAND N., De RONGE I. Contrôle de gestion [Perspectives stratégiques et managériales]. France: Pearson Education, 2011, 552 p.
3. BESCOS P., DOBLER P., MENDOZA C., NAULLEAU G. Contrôle de gestion et management, 2e éd. Edition Montchrestien, 1993.
4. BURLAUD A., LANGLOIS G., BRINGER M., BONIER C. Contrôle de gestion. 5e éd. Editeur : Foucher, 2012, 640 p.
5. BOUGUIN H. Le contrôle de gestion .9e éd. Editeur : Puf, 2010, 595 p.
6. COLASSE B. Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit. 2e éd. Editeur : Economica, 2009, 1320 p.
7. DUCREUX J. M., ABATE R., KACHANER N. Les grand livre de la stratégie. 2e éd. Editeur: Edition D'organisation, 2011.
8. FORGET J. Gestion budgétaire. Editeur: Edition D'organisation, Eyrolles, 2005, 180 p.
9. GARIBALDI G. Analyse stratégique. Editeur: D'organisation, Eyrolles, 2011, 438 p.

БУХГАЛТЕРСКИЕ И НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ СОВРЕМЕННЫМИ ПРЕДПРИЯТИЯМИ В РЕСПУБЛИКЕ МОЛДОВА

Александр ПОЛОМОШНЫХ, к. э. н., доцент, МЭА

The present thesis reveals actual problems regarding taxation of related parties' transactions and their disclosure in corporate financial statements. The author has discovered interrelation among fiscal rules regarding these transactions and disclosure requirements, stated by the financial reporting standards, highlighting some contradicting points. In order to overcome the existing blocking points the author designed a scheme allowing companies to protect their internal interests being complied with existing legal requirements.

В своей хозяйственной практике современные предприятия используют различные коммерческие сделки, часть из которых совершается со связанными (взаимозависимыми, аффилированными) сторонами. Такие сделки часто называют «трансфером», а установление их цены – трансфертным ценообразованием.

С экономической точки зрения, применение трансфертного ценообразования может иметь благоприятное влияние на участвующие предприятия, способствуя решению таких задач, как:

- Оптимизация налогового бремени;
- Мотивация руководителей и персонала;
- Повышение конкурентоспособности бизнеса;
- Преодоление ограничений в области валютного регулирования и правил репатриации денежных средств и товаров.

Однако использование трансфертных цен ставит ряд проблем перед специалистами в области бухгалтерского учёта, аудита и налогообложения.

С одной стороны, стандарты финансовой отчётности предусматривают необходимость детального раскрытия информации об операциях со связанными сторонами. Это требует от бухгалтера идентифицировать связанные стороны среди прочих контрагентов, а также аккумулировать соответствующую информацию для её последующего включения в финансовую отчётность.

С другой стороны, налоговые органы нередко проявляют предвзятое отношение к сделкам со связанными («взаимозависимыми») лицами, усматривая в них попытки избежания от налогообложения, обычно в части налога на прибыль, таможенных платежей и пр. [4].

Источником проблемы является предположение, что в условиях, когда продавец и покупатель являются взаимосвязанными лицами, цена может стать объектом манипуляции, значительно отличаясь от рыночной. Это в свою очередь влияет на показатели финансовой отчётности и величину налоговых обязательств.

Таким образом, основную сложность у бухгалтеров и аудиторов вызывает идентификация связанных сторон сделки, а также определение её влияния на цену сделки.

Критерии определения связанных сторон содержатся в нормативных актах и, как таковые, не вызывают особенных затруднений. Так, юридические лица признаются связанными, если одно из них прямо или косвенно владеет не менее 25% акций, другой собственности и прав голоса другого, а третье юридическое лицо

является прямым или косвенным собственником не менее 25% доли, как в первом, так и во втором связанных предприятиях. В свою очередь физические лица, считаются связанными, если находятся в родстве – до третьей степени включительно.

Таким образом, определить и обосновать независимость сторон сделки также не должно представлять особенных сложностей, для чего были разработаны соответствующие принципы и концепции (наиболее часто упоминаемым является принцип «вытянутой руки»).

Однако, несмотря на кажущуюся прозрачность и прямолинейность указанных требований, на деле возникает целый ряд вопросов. Прежде всего, как эффективно идентифицировать связанные стороны?

Наиболее доступным путём выявления связанных сторон является направление контрагентам соответствующих запросов. Здесь уместно отметить, что в условиях Республики Молдова запрос у коммерческих партнёров указанной информации не гарантирует её полное и своевременное получение. Помимо определённой категории предприятий, уполномоченных законом собирать данные о конечных выгодоприобретателях контрагентов [1], большинство экономических агентов получают отказ. Этому способствует склонность большинства современных предпринимателей к неафишированию подробностей о собственном бизнесе, ссылаясь на положения закона о коммерческой тайне и защите персональных данных.

За рубежом для получения подробной информации о компаниях и ценах на их товары и услуги используются глобальные базы данных, такие как AMADEUS, Compustat, One Source Business Browser [9]. Несмотря на оперативность получения информации, использование указанных баз данных имеет ряд недостатков. Во-первых, для многих предприятий важным ограничением является стоимость доступа к информации. Во-вторых, по множеству специфических или даже уникальных в своём роде услуг невозможно отследить рыночную цену. В-третьих, информация, содержащаяся в указанных базах данных, не носит нормативный характер и может быть не принята налоговыми органами.

Для преодоления указанных проблем и выполнения требований нормативных актов рекомендуется следующая последовательность действий, связанных со сбором и раскрытием информации о связанных сторонах.

Во-первых, необходимо организовать систему выявления действительных и потенциальных связанных сторон предприятия.

Во-вторых, следует выработать подходы к накоплению и обработке информации об операциях со связанными сторонами.

В-третьих, требуется проанализировать накапливаемую информацию на предмет налоговых рисков, а также обеспечить должное раскрытие в финансовой отчётности.

Для практического применения указанной схемы рекомендуется составить контрольный список потенциальных связанных сторон, который может быть использован для тестирования контрагентов. Такой список должен включать как минимум следующие стороны:

1. Юридические лица, непосредственно связанные с предприятием:

- материнские компании, в том числе непосредственная и конечная материнская
- компании;

- дочерние компании;
- ассоциированные компании;
- сестринские компании, то есть все остальные компании, входящие в ту же группу, что и отчитывающееся предприятие за исключением ее материнских и дочерних компаний;
 - компания-инвестор, по отношению к которой отчитывающееся предприятие является ассоциированным;
 - компания-участник, по отношению к которой отчитывающееся предприятие является совместно контролируемой организацией;
 - организации, являющиеся планом вознаграждений по окончании трудовой деятельности в интересах наемных работников или самого отчитывающегося предприятия, либо другой организации, являющейся связанной с ней стороной;
 - совместно контролируемые организации, в которых отчитывающееся предприятие выступает участником.

2. Физические лица, связанные с отчитываемым предприятием:

- физическое лицо – контролирующий инвестор;
- физическое лицо – инвестор, которое вследствие своей доли участия в отчитываемом предприятии имеет на него значительное влияние (далее - «физическое лицо - инвестор со значительным влиянием»);
- физическое лицо - участник, по отношению к которому предприятие является совместно контролируемой организацией (далее - «физическое лицо - участник отчитываемой совместной деятельности»);
- члены ключевого управленческого персонала предприятия и его материнской компании: члены совета директоров, как наделённые, так и не наделённые исполнительными полномочиями, президент, вице-президенты компании, другие должностные лица, наделённые полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля над деятельностью организации.

3. Юридические лица, связанные с отчитываемым предприятием опосредованно через следующих связанных с ней физических лиц:

- членов ключевого управленческого персонала предприятия или его материнской компании;
- близких членов семьи физических лиц, связанных с отчитываемым предприятием. Такие юридические лица включают компании, в которых перечисленные лица являются контролирующим инвестором, инвестором со значительным влиянием или участником, осуществляющим совместный контроль, а также компании, в которых этим лицам прямо или косвенно принадлежит значительное число долей с правом голоса.

Важно отметить, что при анализе описанных взаимоотношений в целях налогообложения наибольшее значение имеет их юридическая форма, тогда как в целях составления финансовой отчётности их реальное содержание [5].

После составления контрольного списка необходимо определить, какие из присутствующих в нём контрагентов в действительности являются связанными сторонами. Первичная информация для этого может быть получена непосредственно из учётных записей самого предприятия. Если же имеющихся данных недостаточно, то используется любая иная доступная информация.

Таким образом, с точки зрения возможности получения информации всю совокупность потенциальных связанных сторон предприятия рекомендуется условно разделить на «непосредственные» и «опосредованные» связанные стороны. К непосредственным связанным сторонам следует относить такие, наличие «особых» отношений с которыми можно определить на основе внутренней информации. К ним обычно относятся:

- непосредственная материнская компания;
- компания-участник совместного предприятия (если отчитывающееся предприятие является совместным);
- компания-инвестор со значительным влиянием;
- дочерние компании отчитывающегося предприятия;
- ассоциированные компании;
- совместные предприятия;
- пенсионные планы, созданные в интересах наемных работников самой отчитывающегося предприятия.

Непосредственными связанными сторонами можно также назвать и связанных с предприятием физических лиц, в том числе контролирующего инвестора, инвестора со значительным влиянием, участника совместного предприятия, членов ключевого управленческого персонала отчитывающегося предприятия и, возможно, членов ключевого управленческого персонала его непосредственной материнской компании.

Наличие или отсутствие у предприятия опосредованных связанных сторон может быть определено только на основе информации, предоставляемой из внешних источников. Ими, как правило, выступают непосредственные связанные стороны. Так, анализ консолидированных финансовых отчетностей непосредственной и конечной материнских компаний отчитывающегося предприятия (при условии, что они также готовят отчетность по МСФО) может обеспечить информацию о его материнских компаниях (промежуточных и конечной) или конечном контролирующем инвесторе, а также о других компаниях, входящих в одну группу с ним.

Информация о близких членах семьи (а также «связанных» с ними организациях) непосредственных связанных сторон может быть получена путём направления им письменных запросов. Важно учесть, что запросы, направляемые лицам, участвующим в капитале компании или осуществляющим совместное управление ею, должны содержать информацию, позволяющую им идентифицировать потенциальные связанные стороны.

Таким образом, функция по обнаружению и информированию составителей финансовой отчетности о наличии связанных сторон данной категории ложится на те непосредственные связанные стороны, к которым адресованы запросы. Качество же полученной информации будет зависеть как от точности подготовленных запросов, так и от честности и старания опрашиваемых респондентов. И если первый фактор находится под контролем бухгалтера, то второй полностью попадает в сферу профессиональной этики членов ключевого управленческого персонала предприятия и других опрашиваемых связанных сторон.

Для выполнения требований по раскрытию информации о взаимоотношениях со связанными предприятиями операции с ними должны либо изначально регистрироваться обособленно, либо обособляться на основе анализа операций в конце отчетного периода. В системах автоматизированного бухгалтерского учёта,

допускающих многомерные классификации и группировки учётных данных, реализация как первого, так и второго подходов обычно не вызывает проблем. Анализируя информацию за предыдущие годы, бухгалтер уже на начало периода располагает приблизительным списком связанных сторон и может соответствующим образом настроить информационную систему на обработку операций с ними. Однако некоторые операции приобретут статус операций со связанными сторонами только в конце отчётного периода, когда будет получена соответствующая информация по запросам, направленным для выявления опосредованных связанных сторон. Для обособления таких операций потребуется дополнительная обработка учётных данных перед составлением финансовой отчётности.

В ходе обработки и анализа сделок со связанными лицами значительные трудности представляют обоснование «рыночности» применяемых цен. Существует множество форм трансфертных сделок, среди которых наибольшее количество вопросов вызывают, так называемые, нематериальные. К ним относятся услуги менеджмента, роялти, внутрикорпоративные тренинги и консультации. Очевидно, для таких услуг может не существовать активного рынка и доступной объективной информацией о ценах. В этой связи по наиболее существенным контрагентам, которых даже у крупных предприятий, как правило, не бывает много, рекомендуется создание так называемых «белых файлов». Под ними подразумеваются бумажные либо электронные досье, к которым могут иметь доступ проверяющие органы. В данные файлы рекомендуется включать выписки из контрактов с контрагентами, а также внутренние распорядительные документы самого предприятия, обосновывающие необходимость осуществления соответствующих сделок. Кроме того, целесообразно приложение другой доступной релевантной информации, аргументирующей установленные цены: статистические данные из международных баз данных, спецификации, бюджеты и выписки из бизнес-планов. Здесь важно отметить, что, несмотря на то, что указанная информация является «белой», важно обеспечить её представление исключительно на условиях конфиденциальности.

Особенности непосредственного раскрытия информации о связанных сторонах содержатся в стандартах бухгалтерского учёта и финансовой отчётности [2, 3] и должны соответствовать положениям учётной политики предприятия [6, 7].

Таким образом, предлагаемая схема действий способствует повышению эффективности учёта транзакций со связанными сторонами, а также более полному выполнению требований финансового и налогового законодательства.

Список использованной литературы

1. Закон РМ о предупреждении и борьбе с отмыванием денег и финансированием терроризма № 190 от 26.07.2007. Monitorul Oficial al Republicii Moldova № 141-145 от 07.09.2007.
2. Ordin nr. 118 din 06.08.2013 privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 177-181/1224 din 16.08.2013.
3. Ordin nr. 109 din 19.12.2008 Privind acceptarea și publicarea Standardelor internaționale de raportare financiară.
4. Налоговый кодекс РМ № 1163-XIII от 24.04.1997. Monitorul Oficial al Republicii Moldova № 62/522 от 18.09.1997 (с учётом последующих изменений и дополнений)
5. ПОМИТОВ С. А. Методы трансфертного ценообразования: условия и проблемы

применения. 2008-05-08 18:13 <http://www.ekportal.ru/>

6. Изменения к МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»: первый опыт применения. Международные стандарты финансовой отчётности – ноябрь 2009. KPMG
7. ШЕЛАГИНОВ В. МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах». «МСФО. Практика применения» (<http://www.msfo-mag.ru/>), № 4, июль-август 2007 г.
8. Раскрытие информации о связанных сторонах — поправки к МСФО (IAS) 24. Приложение к информационному бюллетеню «Взгляд на МСФО». eu.com/ru/IFRS Выпуск 59 / ноябрь 2009 г.
9. World Transfer Pricing 2014 The comprehensive guide to the world's leading transfer pricing firms (www.tpweek.com/).

CONSIDERAȚII PRIVIND PRINCIPIILE CONTABILE ȘI REGULILE FISCALE

Viorica GUȚAN, lector superior, UCCM
Djulieta PRODAN, lector superior, UCCM

Organizing accounting to entities can not be designed without the use of basic principles generally accepted. They are subordinate to the primary objective of accounting "true image". Putting face to face a tax and accounting rules, we note that there are both common and different elements between them. To identify these differences in this scientific article we will analyze how the accounting principles are influenced by tax considerations.

Obiectivul fundamental al contabilității, de asigurare a unei imagini fidele asupra situației financiare și rezultatului exercițiului, se realizează pe baza unor reguli, metode și proceduri contabile care se fundamentează și concretizează avându-se în vedere anumite principii și caracteristici calitative contabile general acceptate.

Actualmente, lipsesc investigații privind corelația dintre principiile contabile și regulile fiscale. Totodată, punând față în față regulile contabile și cele fiscale, observăm că există între ele atât elemente comune, cât și divergențe. Pentru identificarea acestor diferențe vom analiza modul în care respectarea principiilor contabile este influențată de considerentele fiscale. Unele cercetări în această direcție au fost efectuate de savanții **Istrate C.** [3, p. 27-37], **Nederița A.** [7, p. 47-50].

Este de menționat că, actele normative contabile din Republica Moldova nu prezintă o definiție a principiilor contabile. Cercetătorii români **Feleagă N., Ionașcu I.**, afirmă că *principiile contabile reprezintă „reguli sau directive care ajută producătorii de informații contabile la măsurarea, clasificarea și prezentarea informațiilor financiare”* [2, p. 310], iar cercetătorii americani **Needles B., Anderson H., Caldwell J.** consideră că principiile contabile sunt *„convențiile, regulile și procedeele necesare pentru definirea practicii contabile la un moment dat”* [5, p. 9].

În viziunea noastră, principiile contabile reprezintă elemente de sprijin, în vederea unei corecte contabilizări a tranzacțiilor și a altor evenimente, precum și printr-o reprezentare fidelă a situației financiare, a performanțelor și a evoluției situației financiare, prin intermediul documentelor de sinteză.

În literatura de specialitate se regăsesc numeroase principii. În conformitate cu **Legea contabilității nr. 113-XVI din 24.04.2007** [4] și **SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, SNC „Cheltuieli”** [8] intrate în vigoare cu titlu de recomandare din 1 ianuarie 2014 și cu titlu obligatoriu din 1 ianuarie 2015, principiile de bază și caracteristicile calitative ale contabilității și întocmirii situațiilor financiare în Republica Moldova sunt: continuitatea activității, contabilitatea de angajamente, permanența metodelor, separarea patrimoniului și datoriilor, necompensarea, consecvența prezentării, inteligibilitatea, prudența, relevanța, credibilitatea, comparabilitatea. Pe lângă principiile și caracteristicile calitative definite din reglementările contabile se desprind și altele, printre care principiul costului istoric, prevalența economicului asupra juridicului etc.

În activitatea unei entități, **continuitatea activității** este considerată „normalul”. Aceasta legitimează la întocmirea documentelor de sinteză, aplicarea unor metode și reguli precum: repartizarea cheltuielilor pe mai multe perioade de gestiune, amortizările și provizioanele etc.

Lipsa continuității reprezintă excepții în viața unei entități și se concretizează în întreruperea activității, lichidarea entității. Ea presupune și revederea metodelor de evaluare folosite până atunci, cu influențe evidente asupra patrimoniului, rezultatelor și situațiilor financiare. Perspectiva fiscală se modifică și ea, în cazul nerespectării principiului continuitatea activității și în consecință obligațiile fiscale îmbracă forme specifice. În rezultatul lichidării entității odată cu inventarierea patrimoniului se vor înregistra cheltuieli nedeductibile fiscal și venituri neimpozabile, se va calcula TVA la buget aferent bunurilor trecute anterior în cont etc.

Principiul „**contabilității de angajamente**” numit anterior „specializarea exercițiilor”, „independenței exercițiului” presupune delimitarea în timp a elementelor situațiilor financiare, cu excepția elementelor situației fluxurilor de numerar, indiferent de momentul încasării/plății de numerar sau compensării în altă formă.

Acest principiu este legat de secționarea activității economice continue a unei unități patrimoniale în perioade de gestiune contabile și fiscale. În Republica Moldova perioada de gestiune contabilă și fiscală se suprapune anului calendaristic, începând la 1 ianuarie și terminându-se la 31 decembrie, cu excepțiile primului an de activitate, când exercițiul începe la data înființării entității și a ultimului an de activitate, când exercițiul se termină la data lichidării entității.

Periodizarea vieții entității este artificială, deoarece activitatea ei este continuă, ea nu se oprește la sfârșitul perioadei de gestiune. Veniturile și cheltuielile influențează rezultatele la care se referă și nu perioada de gestiune în care au loc plățile și încasările. Veniturile și cheltuielile care nu sunt aferente perioadei de gestiune curente respectiv, nu se trec asupra rezultatelor, ci se înregistrează în structura patrimoniului sub forma de venituri și cheltuieli anticipate. La fel și în cazul creanțelor și datoriilor care nu se referă la perioada de gestiune curentă respectiv, se trec la creanțe și datorii preliminate (termenul de încasare sau achitare a plății depășește o lună calendaristică, dar nu depășește un an) sau la creanțe și datorii pe termen lung (termenul de încasare sau achitare a plății depășește un an calendaristic).

Potrivit normelor fiscale „cheltuielile sunt deductibile în perioada de gestiune numai dacă sunt aferente veniturilor”. Astfel, principial regula fiscală nu diferă de regula contabilă.

Potrivit § 81-89 din SNC „**Capital propriu și datorii**” [8] entitatea este în drept să constituie provizioane pentru acoperirea cheltuielilor eventuale privind:

- 1) litigiile, amenzile și penalitățile, despăgubirile, daunele și alte datorii incerte;
- 2) reparația și deservirea în cursul perioadei de garanție a activelor vândute;
- 3) pensiile și obligațiile similare;
- 4) ieșirea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea;
- 5) impozitele;
- 6) recompensele personalului pentru rezultatele activității anuale;
- 7) plata indemnizațiilor pentru concediile de odihnă;
- 8) alte scopuri stabilite de legislație și/sau de conducerea entității.

În cazul raționamentului contabil, spre exemplu, rezultatele cheltuielilor privind formarea provizioanelor se referă nu numai la perioada de gestiune în care se realizează aceste cheltuieli, ci și alte perioade. Din punct de vedere fiscal, provizioanele nu se deduc fiscal în perioada de formare a provizionului, dar în perioada utilizării acestuia (**art. 31 (2) din CF**).

În cazul operațiunilor cu o persoană interdependentă, normele contabile aplică metoda contabilității de angajamente, care presupune recunoașterea cheltuielilor suportate,

dar neachitate, în perioada de gestiune în care a avut loc tranzacția economică, iar potrivit regulilor fiscale se aplică metoda de casă, care prevede recunoașterea cheltuielilor la momentul efectuării plăților față de persoana interdependentă (**art. 44 (5) din CF**).

Potrivit normelor contabile se constată ca venit mijloacele bănești sau activele încasate în anul recunoașterii sau calculării sumei de încasat pentru recuperarea proprietății pierdute forțat, iar potrivit normelor fiscale (**art. 22 din Codul Fiscal**) perioada de înlocuire este perioada care expiră în anul fiscal următor celui în care s-a produs pierderea.

Acest principiu este încălcat în contabilitate în cazul calculării impozitelor și taxelor. Astfel, cheltuielile cu impozite și taxe se referă nu numai la perioada de gestiune în care se realizează aceste cheltuieli, ci și alte perioade (trimestru, an).

Așadar, putem relata că intervenția fiscalității distorsionează, într-o anumită măsură, aplicarea în contabilitate a principiului “contabilității de angajamente”.

„**Principiul necompensării**” interzice orice compensare între elementele de active și de datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli, cu excepția cazurilor permise de SNC. Compensarea, cu excepția cazului în care compensarea reflectă conținutul economic al tranzacției sau un alt eveniment, micșorează capacitatea utilizatorilor atât de a înțelege tranzacțiile, alte evenimente și condiții care au apărut, cât și de a evalua viitoarele fluxuri de mijloace bănești ale entității. Evaluarea activelor după deducerea valorii provizioanelor pentru depreciere aferente - de exemplu, provizioanele pentru uzura morală a stocurilor și provizioanele pentru creanțe compromise - nu reprezintă o compensare.

Totodată, reglementările contabile permit efectuarea ajustărilor (corectărilor) a activelor, datoriilor, veniturilor, cheltuielilor în cazul rectificării erorilor depistate, returnărilor, reducerilor de prețuri la bunurile vândute în aceeași perioadă de gestiune etc.

În fiscalitate principiu necompensării își are prezență în cazul reversării datoriilor și activelor amânate, care se atribuie diferenței temporare concrete.

Unul din principiile fundamentale ale contabilității se considera „**principiul prudența**” (§ 9 din SNC „**Cheltuieli**”). Necesitatea aplicării principiului prudenței rezulta din faptul că în economia de piață entitățile, de regulă, funcționează în condiții de incertitudine. Acest principiu protejează entitatea și utilizatorii informațiilor împotriva evaluării subiective și multiplelor riscuri și pierderi care pot apărea în viitor.

O definiție a prudenței, înaintea abordării aspectelor ei contabile sau fiscale, poate fi următoarea: „atitudinea de precauție pentru a evita erorile și dificultățile posibile” [9]. Abordarea fiscală a principiului prudenței diferă esențial de abordarea contabilă a acestuia. Astfel, dacă în contabilitate prudența are drept scop principal de a nu permite supraevaluarea veniturilor și subevaluarea cheltuielilor, în fiscalitate principiul prudenței nu trebuie să admită diminuarea bazei impozabile [7, p. 47].

Scopul principiului prudenței constă în calcularea corectă a indicatorilor din situațiile financiare și declarațiile fiscale.

În legislația fiscală actuală principiul prudenței nu este evidențiat în mod special. Totodată, Codul fiscal [1] nu recunoaște ca deduceri sau limitează unele tipuri de cheltuieli recunoscute în contabilitate. Acestea cuprind:

- cheltuielile aferente reparației mijloacelor fixe proprii care în contabilitate se recunosc în sumă integrală, iar în fiscalitate doar în limitele a 15 % din baza valorică a categoriei respective de proprietate la începutul perioadei de gestiune (**art. 27 (8) din CF**);
- cheltuielile aferente reparației mijloacelor fixe luate în locațiune (leasing operațional) care în contabilitate se recunosc în sumă integrală, iar în fiscalitate doar în limitele a 15 % din suma calculată a arendei (locațiunii) suportată pe parcursul perioadei fiscale (**art. 27 (9) din CF**);

- pierderile din decontarea creanțelor compromise care întrunesc condițiile specificate de **art. 5 pct. 32 din CF**, adică pot fi calificate drept nerambursabile;
- cheltuielile de delegație, reprezentanță și asigurare care depășesc limitele stabilite de **art. 24 (3) din CF**, stabilite de Hotărârea Guvernului RM;
- cheltuielile aferente provizioanelor pentru acoperirea cheltuielilor eventuale, cu excepția celor prevăzute de **art. 31 din CF**;
- alte cheltuieli nedeductibile sau limitate fiscal.

În fiscalitate principiul prudenței se manifestă și prin faptul că unele tipuri de venituri recunoscute în contabilitate nu sunt luate în calcul la determinarea profitului impozabil. Acestea cuprind:

- veniturile din utilizarea facilităților fiscale potrivit **art. 20 literă z din CF**;
- veniturile din anularea restanțelor la bugetul public național potrivit **art.20 literă z⁴ din CF**;
- veniturile primite ca despăgubire pentru prejudiciul ce le-a fost cauzat ca urmare a unor calamități naturale sau tehnogene, cataclisme, epidemii, epizootii potrivit **art. 20 literă d³ din CF**.

Principiul prudenței se aplică și în cazul determinării bazei impozabile cu TVA. Ca exemple pot servi cazurile de determinare și restabilire a TVA trecută anterior în cont aferentă:

- livrărilor efectuate:
 - ✓ la un preț mai mic decât valoarea de intrare (costul efectiv) sau valoarea în vamă;
 - ✓ cu titlu gratuit,
 - ✓ în contul retribuției muncii etc.;
- lipsurilor și deteriorărilor de bunuri pentru care nu au fost depistate persoanele vinovate;
- datoriilor decontate în legătură cu expirarea termenului de prescripție;
- valorilor materiale și serviciilor utilizate în scopuri ce nu țin de domeniul activității de întreprinzător etc.

În concluzie remarcăm, că aplicarea principiului prudenței are un rol important atât în contabilitate, cât și în fiscalitate. Această afirmație se argumentează prin faptul că determinarea profitului este totdeauna aleatorie și, în consecință, este mai bine a se declara profitul minim nu pentru a reduce sarcinile fiscale, ci pentru a atenua, de asemenea, o viziune prea optimistă privind rezultatele activității economico-financiare a entității.

După părerea noastră, aplicarea în contabilitate a principiului prudența este justificată și necesară prin faptul că supraevaluarea veniturilor și rezultatelor este mai periculoasă pentru entitate și proprietarii ei decât subevaluarea acestora.

Principiul „**relevanța**” denumit și „pragul de semnificație” „esențialitatea”, „importanța relativă” constă în faptul că în contabilitate și în situațiile financiare informațiile trebuie să fie importante pentru utilizatori și să-i ajute pe aceștia să evalueze evenimentele trecute, prezente sau viitoare, să confirme sau să corecteze evaluările lor anterioare.

Totodată, acest principiu are menirea să contribuie la simplificarea lucrărilor de prelucrare a informației și de întocmire a situațiilor financiare. În viziunea noastră, în cazul selectării metodei de contabilizare a impozitului pe profit prevăzute de **§34-36 din SNC Cheltuieli** [8], entitatea economică poate aplica acest principiu. Astfel, dacă în urma unei analize pentru 3-5 perioade de gestiune anterioare diferențele temporare influențează nesemnificativ rezultatul financiar al entității, se recomandă utilizarea metodei impozitului

curent și respectiv, dacă diferențele temporare influențează semnificativ rezultatul financiar, atunci se recomandă utilizarea metodei impozitului amânat.

În reglementările contabile principiul „**costului istoric**” presupune că „la data intrării în patrimoniu, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la „costul de intrare” și rămân evaluate la acest nivel până la ieșirea lor din patrimoniu (cu excepția aplicării unui tratament alternativ, de exemplu reevaluarea) și „la data de ieșire din patrimoniu, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la costul lor de intrare”.

Implicațiile fiscale ale principiului „costului istoric” pot fi puse în evidență dacă cercetăm conținutul costului de intrare. Potrivit prevederilor SNC costul de intrare se compune din elemente printre care se regăsesc și cheltuieli. În fiscalitate, când spunem cheltuieli, ne interesează imediat deductibilitatea lor. Deoarece un obiectiv al gestiunii fiscale a oricărei entități este diminuarea sarcinii fiscale, dacă aceasta nu este posibilă, amânarea ei în timp, atunci putem recomanda ca, la intrarea în patrimoniu, o parte cât mai mare din cheltuielile care pot fi cuprinse în valoare de intrare să fie deductibile imediat și integral, prin considerarea lor ca fiind cheltuieli ale perioadei. Includerea lor în cost ar însemna amânarea acestei deductibilități până la ieșirea din patrimoniu (în cazul stocurilor) și respectiv, până la înregistrarea amortizării, în cazul imobilizărilor.

Principiul „**prevalentei economicului asupra juridicului**” are drept scop înregistrarea în **contabilitate** și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent. În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, se vor înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea conținutului economic al acestora.

Exemplu de situații când se aplică principiul prevalentei economicului asupra juridicului poate fi considerată înregistrarea activelor primite conform contractelor de leasing operațional sau financiar, recunoașterea veniturilor și cheltuielilor aferente acestor contracte etc.

Acest principiu poate fi evidențiat și în cadrul entităților cooperatiste de consum, potrivit căruia se recunosc cheltuielile aferente utilizării proprietății cooperatiste transmise entităților sale cooperatiste, cu titlu de posesiune și folosință, de proprietarul bunurilor imobiliare – Moldcoop-ul (**art. 93 alin (1) din Legea cooperatistei de consum**) [5].

După părerea noastră, principiul „prevalentei economicului asupra juridicului” este important și trebuie respectat atât în contabilitate, cât și în fiscalitate.

În concluzie, remarcăm că principiile contabile sunt influențate diferit de considerentele fiscale. În căutarea și asigurarea securității fiscale evidența contabilă trebuie să respecte principiile de fond și regulile de formă ce sunt impuse de legislația fiscală.

Bibliografie

1. Codul fiscal nr. 1163-XIII din 24 aprilie 1997. În: Contabilitate și audit, 2014, nr. 1.
2. FELEAGA N., IONAȘCU I. Tratat de contabilitate financiară, vol. I. București: Editura Economică, 1998, 504 p.
3. ISTRATI C. Fiscalitate și contabilitate în cadrul firmei. Ediția a 2-a. Iași: Polirom, 2000, 312 p. ISBN: 973-683-588-X.
4. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 90-93/399 din 29.06.2007.
5. Legea cooperăției de consum Nr. 1252-XIV din 28.09.2000. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 154-156 din 14.12.2000.
6. NEEDLEES B., ANDERSON H., CALDWEL J. Principiile de bază a contabilității. Ediția a V-a. Chisinau: ARC, 2000, 1240 p.
7. NEDERIȚA A. Aspecte problematice privind aplicarea principiului prudenței în contabilitate și fiscalitate. În: Contabilitate și audit, 2008, nr. 7, p. 47-50.
8. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237 din 22.10.2013.
9. <http://www.webdex.ro/>

DEZVOLTAREA INDUSTRIEI UȘOARE ȘI NECESITATEA PERFECTIONĂRII CONTABILITĂȚII MANAGERIALE

Rodica MUNTEANU, asist. univ., drd.,
Universitatea de Stat „Alec Russo” din Bălți

In an unstable and complex economic environment caused by globalization and technological progress, ensuring the sustainable development of light industry in Moldova can be done only through effective management throughout the product lifecycle. This is where managerial accounting intervenes, thereby contributing to better resource management as the basis of an efficient long-term management entity.

Given the world practice which shows that increased competitiveness is influenced by powerful strategic management employed at both micro and macroeconomic level, improving local managerial accounting by waiving the vision of managerial accounting as internal management and guiding it to external factors, prices, customers, and competition will create a stable and long-term growth for local entities. Thus, obtaining good results requires improving managerial accounting through the implementation of new management methods combined with technological progress.

Actualmente contextul economic și implicit cel al Republicii Moldova poate fi descris ca fiind unul instabil, complex, în continuă evoluție în timp și spațiu, fapt ce determină un caracter imprevizibil și nesigur a datelor de care dispun participanții la mediul economic. La rândul său, mediul economic este influențat de trei tendințe ce determină apariția permanentă a schimbărilor și anume: globalizarea piețelor, complexitatea fenomenelor economice și progresul tehnic. Acestea aduc provocări mediului de afaceri determinând schimbări în strategiile și structurile organizaționale ale entităților și, implicit, amplificând cerințele care se formează în ceea ce privește profesia contabilă.

În acest context, entitățile autohtone sunt forțate să-și adapteze permanent modul de organizare internă a activității și, implicit, a procesului tehnologic în scopul satisfacerii cerințelor economiei de piață. Modificarea procesului de producție în concordanță cu necesitățile impuse de fenomenul „globalizare”, determină evident tranziția entităților autohtone de la strategii operative (pe termen scurt) la cele durabile (pe termen lung) prin organizarea într-un mod cât mai flexibil și eficient a activității de producție.

Autorul român Paul Diaconu susține că la ora actuală concurența se desfășoară la nivelul etapei de îmbunătățire a produsului și doar în țările mai puțin dezvoltate la nivel de produs. Acesta afirmă că doar prin îmbunătățirea produselor existente și prin lansarea unor noi firme poate să se mențină sau să crească volumul vânzărilor viitoare [4, p. 128].

Astfel, în contextul asigurării unei activități durabile, entitățile autohtone trebuie să pună în aplicare următoarele acțiuni: concentrarea pe clienți și părți interesate; conducerea eficientă și strategii eficace; gestiunea riscurilor prin efectuarea controalelor integrate; inovație și adaptabilitate la schimbări; gestiunea financiară și, nu în ultimul rând, gestiunea resurselor umane prin comunicare eficientă și transparență.

În consecință obiectul de studiu al contabilității manageriale, de a calcula și a analiza costul de producție, de a lua deciziile manageriale și a planifica activitatea pe termen scurt, se completează și cu prezentarea și realizarea viziunilor strategice, de performanță a activității entităților economice, îndeplinind următoarele funcții:

- acordă asistența în procesele de planificare, bugetare și anticipare a activității la toate nivelele organizaționale;

- contribuie la satisfacerea nevoilor informaționale, asigurând baza de date necesară adoptării deciziilor;

- stabilește posibilitățile de majorare a eficienței activității prin utilizarea oportună a tuturor resurselor deținute de entitate.

Economia Republicii Moldova este o economie în tranziție. În scopul susținerii acestei tranziții, Guvernul țării, a emis mai multe programe de dezvoltare a diverselor sectoare ale economiei, astfel, în sectorul industriei, strategiile naționale s-au materializat în Strategia de dezvoltare a industriei pe perioada de până în anul 2015.

De menționat, că prin aceasta, industria ușoară este stabilită ca una din ramurile prioritare ale economiei naționale, sarcina primordială a căreia este trecerea treptată de la acordarea serviciilor partenerilor străini (în regim lohn) la fabricarea produselor sub marcă comercială autohtonă, sarcini ce au fost prezentate în cadrul „Programului de dezvoltare a industriei ușoare până în anul 2015”, aprobat prin HG nr. 223 din 19 martie 2009.

În acest context, necesită perfecționare și contabilitatea managerială, deoarece ea este cea care descrie în etalon valoric situația internă la entitate, ținând cont de influențele mediului economic, de tendințele de dezvoltare a tehnicii, a relațiilor între membrii organizației, a tuturor participanților la viața economică.

În procesul de perfecționare a contabilității manageriale în Republica Moldova și, în special, în sectorul industriei ușoare o etapă importantă o prezintă analiza caracteristicilor și a tendințelor de dezvoltare a ramurii respective. Deci, în procesul de creștere economică durabilă a economiei autohtone, un factor important este dezvoltarea sectorului industrial, care, depășind lacunele etapelor de tranziție la economia liberă și a efectelor crizei financiare din anul 2008, rămâne a fi unul din pilonii de bază a dezvoltării durabile a țării.

În prezent industria ușoară din Republica Moldova este parte integrantă a industriei de prelucrare și cuprinde trei ramuri ale activităților economice prevăzute în Clasificatorul Activităților din Economia Moldovei (CAEM) și anume:

- fabricarea produselor textile;
- fabricarea articolelor de îmbrăcăminte, inclusiv prepararea și vopsirea blănurilor;
- producția de piei și a articolelor din piele, fabricarea articolelor de voiaj și marochinărie și fabricarea încălțămintei.

Tabelul 1

Dinamica principalilor indicatori de dezvoltare a industriei, inclusiv a industriei ușoare, pe anii 2008-2012

Indicatori	2008	2009	2010	2011	2012
1	2	3	4	5	6
Volumul producției industriale, mil. lei inclusiv:	29988,4	22643,9	28140,1	34194,4	36362,2
<i>Industria ușoară</i>	1829,1	1522,2	1802,8	2533,3	2664,3
Ponderea în total industrie, %	6,01	6,72	6,41	7,40	7,33
Ponderea industriei în crearea PIB, % inclusiv:	27,82	24,09	26,27	32,02	36,62
<i>Industria ușoară</i>	1,70	1,62	1,68	2,37	2,68
Numărul de entități industriale și unități de producție inclusiv:	4677	4922	5277	4985	4994
<i>Industria ușoară</i>	340	382	393	366	380
Ponderea în total industrie, %	7,27	7,76	7,45	7,34	7,61

1	2	3	4	5	6
Numărul mediu anual al personalului industrial-productiv, mii. pers.	115,1	105,4	106,5	89,8	104,6
inclusiv:					
<i>Industria ușoară</i>	24,2	20,4	20,7	20,4	22,2
Ponderea în total industrie, %	21,02	19,35	19,43	22,72	21,22

Sursa: Sintetizat de autor în baza Anuarelor Biroului Național de Statistică al Republicii Moldova

În ultimii ani se observă creșterea semnificativă a industriei ușoare în economia Republicii Moldova. De exemplu, industria ușoară cuprinde în anul 2012 380 entități industriale și asigură 2,68% din totalul PIB în timp ce în anul 2000 nu participa la formarea PIB-ului nici cu 0,5%.

Analiza tabelului 1 ne arată că industria ușoară produce aproximativ 7,3% din totalul volumului de producție industrială. Astfel, în anul 2012 entitățile industriei ușoare au fabricat producție în sumă de 2664,3 mil. lei în prețuri curente, crescând de aproximativ 2 ori față de anul 2008, an în care volumul producției industriei ușoare a atins un nivel de 1829,1 mil. lei.

Este de remarcat faptul că, în ultima perioadă, ramura industriei ușoare a fost în permanentă creștere. Astfel, datele statistice scot în vizor faptul că nivelul de creștere al industriei ușoare în ultimul deceniu este superior nivelului de creștere a industriei totale în Republica Moldova de circa 4,45 ori. Excepție o prezintă anul 2009, an în care criza financiară mondială își pune amprenta și pe economia națională. Astfel, ca urmare a efectelor nefavorabile a acesteia, volumul producției industriei ușoare s-a diminuat față de anul 2008 cu 16,78% respectiv, de la un nivel al producției de 1829 mil. lei acesta se diminuează la 1522 mil. lei, urmând ca în anul 2010 sectorul industriei ușoare să-și revină și în următorii ani să prezinte indicatori de creștere continuă.

În figura 1, este prezentată structura industriei ușoare în anul 2012 calculată în baza volumului de producție. Cea mai mare pondere o deține fabricarea produselor textile (1314,5 mil. lei) asigurând aproximativ 50% din totalul industriei ușoare, urmată de fabricarea articolelor de îmbrăcăminte, prepararea și vopsirea blănurilor (1018,4 mil. lei) ce prezintă o pondere de 38%. Pe cea de a treia poziție se clasează producția din piele, de articole din piele și fabricarea încălțămintei asigurând o pondere de 13%, dintre care 10% revin fabricării încălțămintei, în timp ce articolele de voiaj și marochinărie acoperă doar 3% din totalul industriei ușoare.

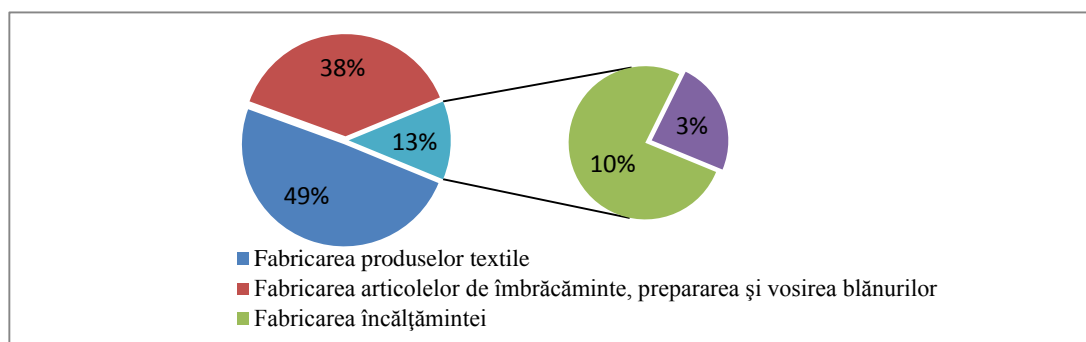


Figura 1. Structura industriei ușoare după volumul producției pe anul 2012, %

Datele descrise în figura 2, demonstrează faptul că sectoarele industriei ușoare sunt în creștere în anul 2012 față de anul 2008 de aproximativ 1,5 ori, abatere făcând doar fabricarea articolelor de voiaj și marochinărie ce prezintă un nivel redus de creștere de la 76 mil. lei în anul 2008 la 79,2 mil. lei în anul 2012.

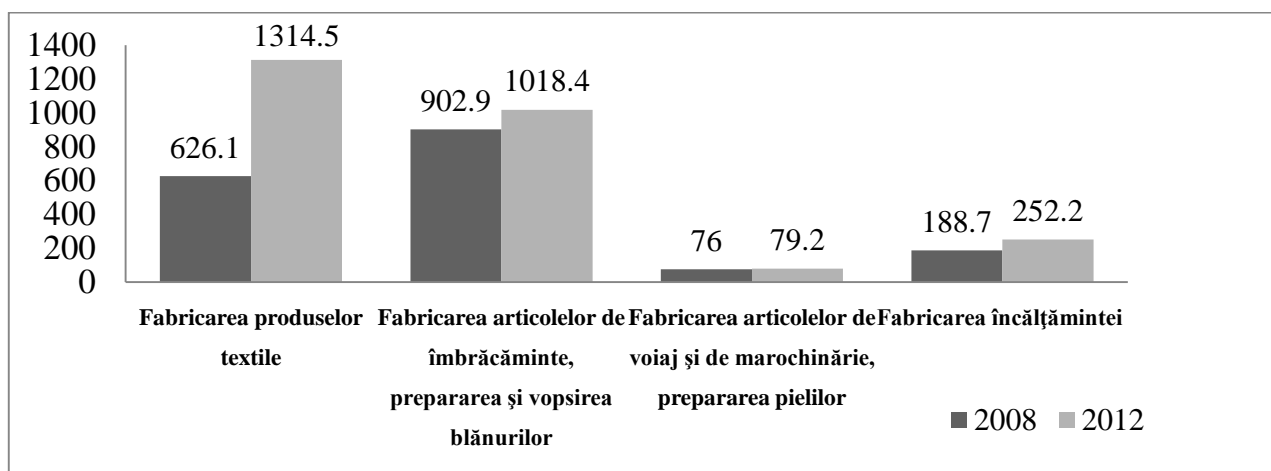


Figura 2. Analiza evoluției industriei ușoare după volumul producției pe anul 2012 în comparație cu anul 2008 (mil. lei)

În scopul stabilirii direcțiilor de perfecționare a contabilității manageriale în industria ușoară apare necesitatea analizei tendințelor de dezvoltare a acestui sector. Astfel, în tabelul 2 este prezentată o analiză SWOT a industriei ușoare unde sunt evidențiate punctele tari ale acestui sector, desprinzându-se astfel tendințele (oportunitățile) de dezvoltare.

Tabelul 2

Analiza SWOT a industriei ușoare în Republica Moldova

Puncte tari	Puncte slabe
<ul style="list-style-type: none"> - apariția specialiștilor tineri cu viziuni inovatoare; - creșterea numărului de entități ce sunt certificate conform sistemului de management al calității; - existența exportului de produse; - majorarea numărului de companii în ramura industriei ușoare; - potențial de diversificare a producției; - creșterea volumului de producție în sectorul industriei ușoare; - vecinătatea cu Uniunea Europeană. 	<ul style="list-style-type: none"> - insuficiența forței de muncă calificată; - migrarea populației (în special cu vârsta cuprinsă între 25 și 40 ani); - remunerarea neatractivă; - productivitate scăzută; - insuficiența implementării managementului corporativ; - lipsa tehnologiilor performante; - oscilația permanentă a cadrelor; - ponderea mică a producției autohtone în comparație cu nivelul importurilor; - sistem de impozitare nestimulativ; - infrastructură inadecvată.
Oportunități	Pericole
<ul style="list-style-type: none"> - asigurarea industriei cu forță de muncă calificată; - sporirea nivelului productivității; - reorganizarea producției; 	<ul style="list-style-type: none"> - amplificarea concurenței; - importul produselor la prețuri mai reduse și calitate scăzută; - capacitatea redusă de achiziție a

<ul style="list-style-type: none"> - implementarea sistemelor integrate de monitorizare a producției; - utilizarea sistemelor informaționale; - cooperarea cu alte țări; - suport din partea statului pentru promovarea produselor proprii pe piață; - optimizarea sistemului de impozitare. 	<p>populației;</p> <ul style="list-style-type: none"> - dependența de importul de materii prime, utilaje, resurse energetice; - insuficiența resurselor financiare pentru modernizarea integrală a tehnicii; - instabilitatea politică și fiscală; - amplificarea disproporției dintre necesitățile sectorului și pregătirea profesională a cadrelor.
---	---

Sursa: Sintetizat de autor în baza Programului de dezvoltare a industriei ușoare până în anul 2015

Pe baza acestei analize, se poate concluziona că creșterea numărului de entități ce activează în sectorul industriei ușoare, potențialul de diversificare a producției, vecinătatea cu Uniunea Europeană și altele, duc la sporirea capacității competitive a economiei Republicii Moldova. Astfel, îndeplinirea strategiilor naționale de dezvoltare economică, cristalizate în optimizarea mediului de afaceri vor contribui la înlăturarea aspectelor negative, și drept efect, posibilitatea utilizării oportunităților existente concretizate într-un final prin produse competitive, la cel mai înalt rang al calității, oferă Republicii Moldova posibilitatea integrării în mediul economic global, cu produse competitive atât pe piața autohtonă cât și pe piața externă.

Concomitent, există numeroase puncte slabe, care pot frâna utilizarea avantajelor competitive ale produselor autohtone. Acestea se concretizează în: migrarea continuă a populației, insuficiența tehnologiilor performante, infrastructura slab dezvoltată, insuficiența cadrelor calificate, care determină apariția unor bariere puse în fața creșterii competitivității entităților autohtone.

Deci, inovația, modernizarea utilajelor, re tehnologizarea procesului de producție, creșterea calificării angajaților vor contribui cu certitudine la creșterea competitivității entităților industriale autohtone prin ridicarea standardelor de productivitate și a nivelului calității produselor.

O abordare în acest sens face autorul autohton Bugaian Larisa care menționează că „sarcina esențială, de realizarea căreia depind stabilitatea și dezvoltarea economiei Republicii Moldova, constă în necesitatea asigurării competitivității mărfurilor autohtone pe piețele internă și externă”.

Astfel, direcțiile prioritare de creștere a competitivității industriei și a potențialul de export sunt după cum urmează: dezvoltarea produselor cu valoare adăugată sporită; sporirea productivității și a eficienței utilizării resurselor; implementarea noilor tehnologii de producție [3, p. 87]; implementarea noilor tehnologii de monitorizare a procesului de producție.

Realizarea acestor obiective strategice naționale, depind în mare măsură de profesionalismul managerilor autohtoni în adoptarea deciziilor, corectitudinea cărora se bazează pe informația de care aceștia dispun în momentul luării deciziilor, atât a celor operative cât și a celor strategice. Pentru optimizarea procesului decizional, precum și în vederea asigurării corelației dintre subdiviziunile structurale ale entității, considerăm necesară implementarea politicilor contabile noi în ceea ce privește în general gestiunea unei afaceri și, în mod special, contabilitatea managerială.

În acest scop, la nivel național au fost adoptate la 01 ianuarie 2014 noile Standarde Naționale de Contabilitate (restructurate în conformitate cu principiile și procedeele

promovate de IFRS și Directivele UE), menite a alinia principiile și procedurile contabile autohtone cu cele internaționale. De asemenea, publicarea „Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor” (în continuare Indicații metodice) afirmă amplificarea importanței contabilității manageriale în practica contabilă a Republicii Moldova.

Noile Indicații metodice acordă importanță modalității de calculare a costului la entitățile producătoare din țară. În acest context entitățile care fabrică produse, execută lucrări și/sau prestează servicii necesită stabilirea unei politici de organizare și ținere a contabilității manageriale în scopul eficientizării procesului decizional la entitate.

Una din laturile cele mai importante în procesul stabilirii acestor politici contabile, este analiza modalității de organizare internă a afacerii și respectiv analiza procesului tehnologic la entitate. Deci, în scopul eficientizării contabilității manageriale la entitățile din industria ușoară, trebuie să atragem atenție următoarelor *aspecte caracteristice* ale acestui sector și anume:

- *structura organizațională a entității* - necesită identificarea veniturilor și cheltuielilor pe centre de responsabilitate și pe business-procese.

- *tehnologia de producție* – stabilirea activităților de bază și a celor auxiliare, necesare stabilirii metodicii de calculație a costului;

- *circuitul variat și continuu a materialelor* – necesită implementarea contabilității analitice, planificare și previziune, prin îmbunătățirea funcțiilor departamentului Logistică, și inclusiv prin analiza continuă a calității materialelor utilizate la entitate (managementul calității);

- *modalitatea de retribuire a muncii* – presupune stabilirea normelor de muncă și, nu în ultimul rând, îmbunătățirea sistemului de stimulare atât sub aspect moral cât și financiar a angajaților;

- *prezența producției în curs de execuție* – presupune îmbunătățirea modalității de repartizare, în special, a costurilor indirecte aferente producției finite și a producției în curs de execuție, astfel încât, costul total de producție să fie cât mai aproape de situația reală la entitate;

- *asortiment variat al produselor finite* – necesită monitorizarea continuă a standardelor (normelor) de consumuri, a profitului marginal al fiecărui produs în parte, în scopul eliminării tipurilor de produse nerentabile, etc.

Autorul consideră, că doar gestiunea continuă și eficientă a aspectelor enumerate anterior, concretizate în: implementarea unor politici contabile manageriale eficiente, precum și utilizarea noilor instrumente ale managementului modern vor asigura într-un final creșterea competitivității entităților din industria ușoară.

Noile instrumente ale managementului modern (calitate totală, analiza valorii și gestiunea pe activități, pe centre de responsabilitate) implică o analiză mai detaliată a costului global. Această concepție se bazează pe tehnici de optimizare a costului, începând cu întregul ciclu de viață, nu doar în etapa de calculație și control al costurilor.

În literatura de specialitate instrumentele utilizate sunt regrupate sub denumirile:

- costul ciclului de viață (LCC- Life Cycle Costing) - se utilizează mai ales în faza de planificare pentru a estima costul produsului pe perioada sa de viață;

- costul țintă (TC – Target Costing) - se utilizează în faza de planificare pentru a alege designul produselor și proceselor care să permită producerea la un anumit cost, generând un nivel acceptabil al profitului (dedus din prețul pieței) la un volum al vânzărilor și la funcționalitatea așteptată;

- gestiunea continuă a costului (KC – Kaizen costing) - se orientează spre identificarea oportunităților de îmbunătățire a costului pe parcursul perioadei de fabricație [4, p. 131].

Această viziune asupra metodelor și clasificării lor este axată pe diferiți factori economici.

În primul rând, putem menționa că performanțele tehnologice din ultima perioadă au impus apariția unor noi sisteme informaționale mai bine adaptate la nevoile utilizatorilor interni. Tehnologiile avansate moderne vizează:

- *sistemul procesului de producție* care includ așa componente ca: Computer Aided Desing – proiectarea și testarea produsului la computer; Computer Aided Manufacturing – programarea și controlul procesului de producție de către computere; Flexibile Manufacturing Systems – utilizarea tehnicii computerizate pentru flexibilitatea producerii;

- *sistemul de management al producerii* ce cuprinde componente ca: Materials Requirement Planning – planificarea computerizată a necesarului de stocuri; Just în Time – sistemul de gestiune prin stocuri reduse generate de cerere (comenzi);

- *sistemul de calitate a produselor* – Total Quality Control – sistem de control total al calității.

În al doilea rând, actualmente sistemul de planificare și programare a producției este bazat pe analiza procesului de desfacere, care influențează necesitatea, cantitatea și calitatea produselor în comparație cu sistemul tradițional, care se bazează pe producerea pe termen lung și depozitare înainte de primirea comenzilor de la clienți. În acest mod apare un sistem nou de organizare a producției numit „pull – through”, bazat pe cerere, adică pe necesitățile consumatorului.

În concluzie, menționăm că contabilitatea managerială suportă schimbări continue, orientându-se în prezent spre procese, spre indicatori non-financiari și spre integrarea factorilor externi: piețe, concurenți, clienți. Este o formă de gestiune care furnizează informații în scopuri strategice și controlează performanța strategică a entității. Direcțiile de perfecționare a contabilității manageriale sunt determinate de specificul ramural și necesitatea abordării complexe și coerente a tuturor aspectelor, ce țin de particularitățile organizării contabilității manageriale în industria ușoară.

Bibliografie

1. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la Programul de dezvoltare a industriei ușoare până în anul 2015, nr 223 din 19 martie 2009. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 62-64 din 27 martie 2009.
2. Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 22 octombrie 2013.
3. BUGAIAN L. Managementul strategic al costurilor. Chișinău: CEP USM, 2007, 300 p. ISBN 978-9975-70-169-3.
4. DIACONU P. ș. a. Contabilitatea managerială aprofundată. București: Economică, 2003, p. 332. ISBN 973-590-801-8.
5. TABĂRĂ N., BRICIU S. Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune. Iași: Tipo Moldova, 2012, 607 p. ISBN 978-973-168-723-0.
6. <http://www.statistica.md/> - Biroul Național de Statistică al Republicii Moldova
7. <http://www.mii.gov.md/> - Ministerul Industriei și Infrastructurii al Republicii Moldova

UNELE PROBLEME PRIVIND CONTABILITATEA ȘI REPARTIZAREA COSTURILOR INDIRECTE CONTRACTUALE

Angela POPOVICI, conf.univ., dr., ASEM
Lidia CAUȘ, conf.univ., dr., ASEM

At the time of application of the new accounting regulations the necessity of solving a range of problems referred to contractual costs appear. In the article, the author calls attention especially to the issues of indirect contractual costs and their distribution. The problems of costs classification, their recognition and evaluation, costs documentation, bookkeeping and distribution method of the indirect costs in the construction organizations, as well as the contractual costs information disclosure in the financial reports are approached. The author defines recommendations about the selection of the distribution base of the indirect contractual costs, examines and presents the accounting formulas for their bookkeeping.

Costurile indirecte contractuale constituie un element contabil important în organizațiile de construcții. De veridicitatea determinării și repartizării acestor costuri depinde corectitudinea și exactitatea calculației costului lucrărilor de construcții-montaj. Repartizarea costurilor indirecte contractuale trebuie organizată în așa mod, încât rezultatele repartizării să fie maximal apropiate de consumul efectiv al resurselor în produsul (serviciul) concret și să corespundă integral ciclului tehnologic de construcție.

Modul general de recunoaștere, evaluare și contabilizare a acestor costuri este reglementat de Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor (în continuare - Indicații metodice). Totodată, menționăm că aceste Indicații metodice nu stabilesc reguli specifice de contabilizare a costurilor lucrărilor de construcții-montaj. Astfel, modul de contabilizare a costurilor contractelor de construcție este reglementat de Standardul Național de Contabilitate (SNC) „Contracte de construcții”. Aceste acte normative au intrat în vigoare la 1 ianuarie 2014, au fost elaborate în conformitate cu Legea contabilității [2] și au substituit reglementările contabile aplicate anterior, respectiv: SNC 3 „Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii” și SNC 11 „Contracte de construcție”. Modul de implementare a actelor normative nominalizate este reglementat de Recomandările metodice privind tranziția la noile SNC [4].

La contabilizarea costurilor contractuale aferente contractelor de construcție apar multiple probleme, principalele dintre care se referă la:

- ✎ componența și clasificarea costurilor;
- ✎ criteriile de recunoaștere a costurilor;
- ✎ regulile de evaluare a costurilor;
- ✎ documentarea costurilor;
- ✎ modul de contabilizare a costurilor;
- ✎ selectarea bazei de repartizare a costurilor contractuale;
- ✎ dezvăluirea informației privind costurile contractuale în situațiile financiare.

În prezentul articol vom aborda, în special, problemele aferente costurilor indirecte contractuale și repartizării acestora apărute odată cu tranziția la noile reglementări contabile, inclusiv a Indicațiilor metodice și SNC „Contracte de construcții”.

În conformitate cu Indicațiile metodice, *costurile* constituie „resurse exprimate valoric și consumate pentru fabricația produselor/prestarea serviciilor” [1, p. 227]. În SNC

„Contracte de construcții” se conține noțiunea de *costuri contractuale*, care reprezintă „valoarea resurselor consumate și costurile cu personalul pentru executarea unuia sau mai multor contracte de construcție în scopul obținerii unui venit și care urmează a fi recuperate de beneficiar” [6, p. 161].

Analizând *componența costurilor* de producție conform Indicațiilor metodice și a celor contractuale conform SNC „Contracte de construcții” observăm, că costurile contractuale conțin unele elemente specifice organizațiilor de construcție. Astfel, conform Indicațiilor metodice costurile de producție se divizează în: *costuri materiale directe și repartizabile, costuri cu personalul directe și repartizabile și costuri indirecte de producție*. SNC „Contracte de construcții” prevede includerea în componența costurilor contractuale a: *costurilor directe contractuale, costurilor indirecte contractuale și costurilor de regie ale construcției recuperabile de beneficiar*.

La rândul lor, în conformitate cu paragraful 17 din SNC, *costurile indirecte contractuale* reprezintă costurile aferente mai multor contracte de construcție care nu pot fi incluse în mod direct în costurile acestora. Acestea includ elementele prezentate în figura 1:

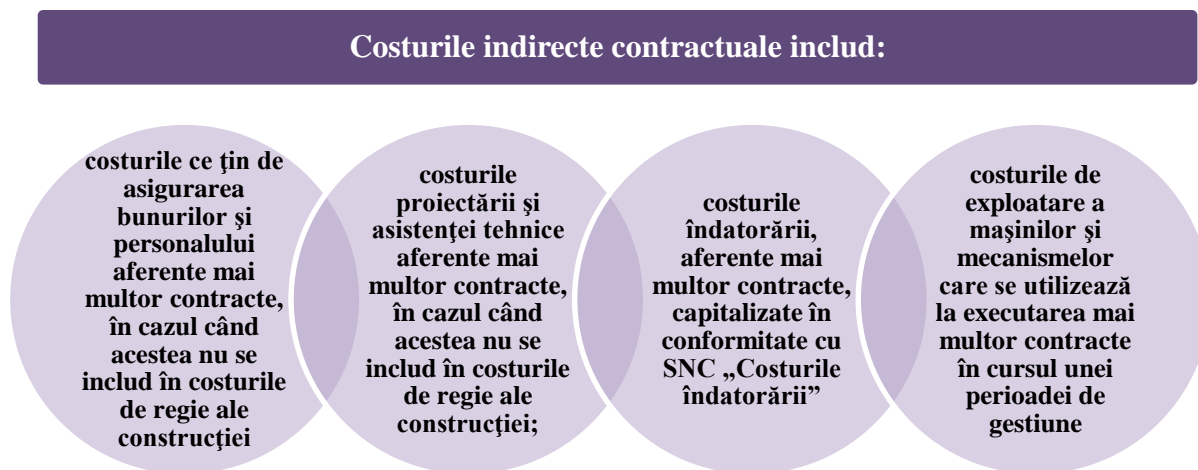


Figura 1. Componența costurilor indirecte contractuale

Sursa: elaborat de autor conform SNC „Contracte de construcții” [6, p. 165-166]

Recunoașterea constă în stabilirea perioadei de gestiune în care costurile pot fi înregistrate în contabilitate și în situațiile financiare. Conform SNC „Contracte de construcții” costurile de construcție se recunosc la respectarea următoarelor criterii generale:

- 1) sunt nemijlocit legate de crearea activelor (prestarea serviciilor) și pot fi incluse în costul acestora;
- 2) sunt confirmate prin documente contabile și suma acestora poate fi evaluată în mod credibil;
- 3) există o certitudine că entitatea va obține beneficii economice viitoare din utilizarea obiectului.

E de menționat că în organizațiile de construcții apar probleme specifice de recunoaștere a costurilor contractuale. Conform SNC „Contracte de construcții”, dacă contractul de construcție a fost executat într-o singură perioadă de gestiune, veniturile și cheltuielile contractuale se recunosc în această perioadă *la finalizarea contractului*

respectiv. În cazul în care contractul de construcție se execută în cursul mai multor perioade de gestiune, veniturile și cheltuielile contractuale se recunosc prin aplicarea metodei stadiului de execuție a contractului [6, p. 165-166]. În baza acestei metode veniturile și cheltuielile contractuale se recunosc pe fiecare stadiu de execuție.

Totodată, potrivit prevederilor IAS 11 costurile contractuale pentru care recuperarea nu este probabilă sunt recunoscute imediat drept cheltuială [5, art. 34]. Acestea includ contractele:

- ⇒ care nu sunt pe deplin executorii, adică valabilitatea lor este serios pusă la îndoială;
- ⇒ a căror finalizare depinde de rezultatul acționării în justiție sau al legislației;
- ⇒ legate de proprietăți a căror confiscare sau expropriere este foarte posibilă;
- ⇒ în care beneficiarul nu este capabil să îndeplinească obligațiile care îi revin;
- ⇒ în care antreprenorul nu este capabil să finalizeze contractul sau să își îndeplinească în alt fel obligațiile care îi revin conform contractului.

Costurile contractuale se evaluează la valoarea stocurilor utilizate în construcții în funcție de metoda de evaluare curentă a acestora, costurilor cu personalul, sumei amortizării immobilizărilor cu caracter productiv etc., care urmează a fi incluse în costul serviciilor de construcții prestate.

Totodată, la evaluarea costurilor este necesar de ținut cont de delimitarea acestora pe perioade de gestiune [1, p. 229]:

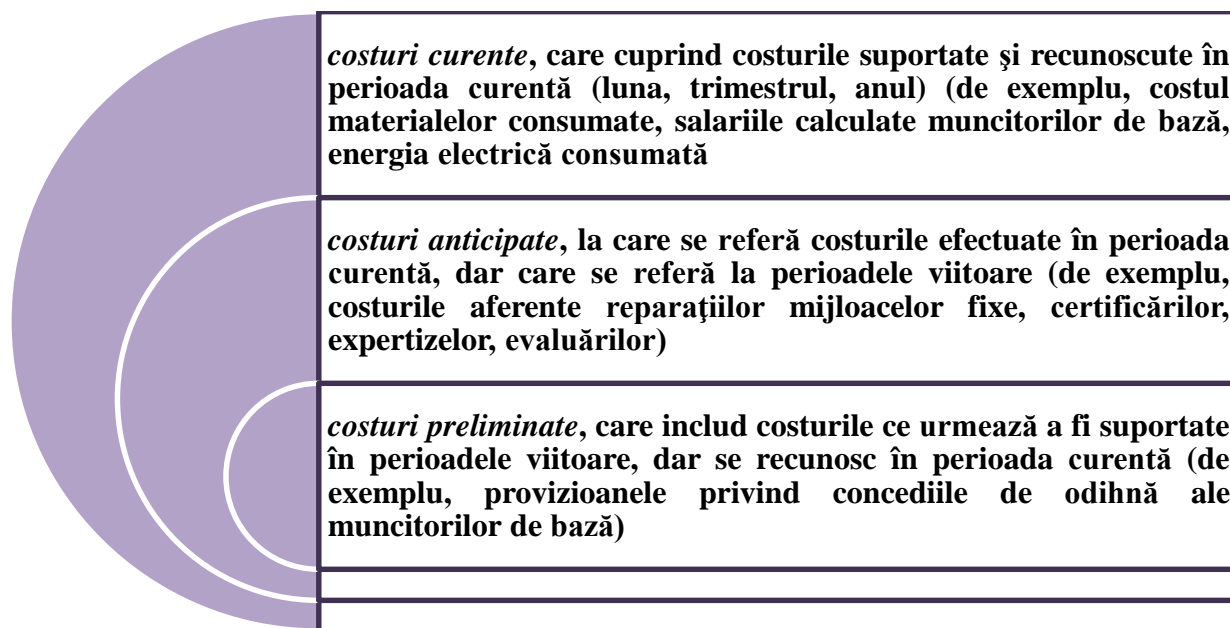


Figura 2. Clasificarea costurilor în funcție de perioada în care au fost suportate

Astfel, costurile anticipate nu trebuie luate în calcul la determinarea mărimii costurilor curente. Totodată, costurile preliminate se includ în costurile curente și sunt luate în calcul la determinarea costului lucrărilor de construcții-montaj.

Costurile contractuale recunoscute trebuie confirmate prin *documente primare*, care cuprind: facturi, facturi fiscale; bonuri de consum, bonuri de lucru, bon de comandă, foi de

parcurs etc.; fișe de însoțire, fișe de calcul, fișe limită de consum, fișe de evidență, fișe de pontaj, raporturi de schimb etc.; note contabile, procese verbale de primire-predare a lucrărilor de construcții-montaj etc., calcule de repartizare a costurilor indirecte contractuale, precum și alte acte. Informațiile din documentele primare se generalizează în registre contabile.

Cerințele de întocmire și aplicare a documentelor primare aferente costurilor sunt expuse detaliat în literatura de specialitate și în reglementările contabile. Astfel, savantul autohton Nederița A. menționează, că actualmente, lipsesc formularele tipizate de documente primare aferente costurilor de producție, de aceea entitățile utilizează documente elaborate de sine stătător, ținând cont de particularitățile activității și necesitățile informaționale proprii [7, p. 40]. Totodată, documentele elaborate trebuie aprobate de către conducătorul entității și anexate la politicile contabile în vederea excluderii apariției problemelor în cazul justificării costurilor și trebuie să cuprindă elementele obligatorii prevăzute de Legea Contabilității: denumirea registrului; denumirea entității care a întocmit registrul; data începerii și finisării ținării registrului și/sau perioada pentru care se întocmește acesta; data efectuării faptelor economice, grupate în ordine cronologică și/sau sistemică; etaloanele de evidență a faptelor economice; funcția, numele, prenumele și semnăturile persoanelor responsabile de întocmirea registrului [2, art. 23]. Potrivit acestui act normativ, documentele primare se întocmesc în timpul efectuării operațiunii, iar dacă aceasta este imposibil – nemijlocit după efectuarea operațiunii sau după producerea evenimentului [2, art. 19].

Costurile contractuale recunoscute se *înregistrează în conturi contabile*. În conformitate cu paragraful 16 din Indicațiile metodice și Planul general de conturi contabile, entitățile, inclusiv organizațiile de construcții, pot ține *contabilitatea costurilor* conform uneia din două variante [1, p. 230; 3, p. 147]:

1) cu aplicarea conturilor de gestiune: 811 „Activități de bază”, 812 „Activități auxiliare”;

2) fără aplicarea conturilor de gestiune, cu înregistrarea costurilor nemijlocit în contul 215 „Producția în curs de execuție”.

Modul de contabilizare a costurilor de producție se alege de către fiecare entitate de sine stătător în funcție de mărimea, particularitățile organizațional-tehnologice și necesitățile informațional-decizionale ale acesteia.

După părerea noastră, pentru organizațiile de construcții este rezonabil de aplicat prima variantă de contabilizare a costurilor, adică cu aplicarea conturilor de gestiune. Aceste conturi sunt prevăzute în clasa 8 „Conturi de gestiune” a Planului general de conturi contabile [3, p. 147].

Pentru contabilizarea costurilor indirecte contractuale aferente mai multor contracte de construcții este destinat contul de activ, de colectare – repartizare 821 „Costuri indirecte de producție”.

În decursul perioadei de gestiune costurile contractuale indirecte se acumulează în debitul contului 821, iar la sfârșitul perioadei de gestiune costurile indirecte se decontează și se includ în costurile activității de bază. De menționat că aplicarea contului 821 are un caracter de recomandare. Conform politicilor contabile aceste costuri pot fi contabilizate într-un alt cont, spre exemplu 813.

În tabelul de mai jos prezentăm formulele contabile aferente înregistrării costurilor indirecte contractuale.

Formulele contabile aferente contabilizării costurilor indirecte contractuale

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente	
		debit	credit
1	2	3	4
1.	Înregistrarea costurilor ce țin de asigurarea bunurilor și personalului aferente mai multor contracte	821	533, 542
2.	Reflectarea costurilor proiectării și asistenței tehnice aferente mai multor contracte	821	544
3.	Reflectarea costurilor îndatorării, aferente mai multor contracte, capitalizate în conformitate cu SNC „Costurile îndatorării”	821	511, 512
4.	Reflectarea costurilor de exploatare a mașinilor și mecanismelor care se utilizează la executarea mai multor contracte în cursul unei perioade de gestiune:		
	a) costurile energiei electrice, combustibilului, pieselor de schimb și a altor materiale folosite pentru întreținerea și reparația mașinilor și mecanismelor;	821	521,544, 211, 812, etc.
	b) costurile cu personalul încadrat în exploatarea și deservirea mașinilor și mecanismelor;	821	531
	c) contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate la salariile personalul încadrat în exploatarea și deservirea mașinilor și mecanismelor;	821	533
	d) amortizarea mașinilor și mecanismelor;	821	124
	e) costurile transportării mașinilor și mecanismelor la/de la construcția obiectului;	821	544, 812 etc.
	f) costurile închirierii mașinilor și mecanismelor; costurile privind asigurarea obligatorie a mașinilor și mecanismelor	821	544

Sursa: elaborat de autor

În conformitate cu paragraful 21 din SNC „Contracte de construcții”, costurile indirecte contractuale se repartizează între contracte concrete în modul prevăzut de politicile contabile, luând în considerare capacitatea normală a activității de construcție [6, p. 165-166].

Selectarea bazei de repartizare a costurilor contractuale are o importanță semnificativă. Pentru a obține o repartizare obiectivă a costurilor indirecte contractuale trebuie de analizat metodele existente de repartizare a costurilor, de evidențiat principalele probleme de repartizare a acestora și criteriile de alegere a bazei de repartizare a costurilor în construcții. Totodată, fiecare organizație de construcție trebuie să analizeze lucrul fiecărei subdiviziuni, care participă la repartizarea costurilor și să evalueze corectitudinea includerii fiecărui tip de costuri contractuale în costul obiectului concret.

Drept bază de repartizare a costurilor indirecte contractuale pe tipuri de contracte, recomandate de SNC „Contracte de construcții” pot servi:

- veniturile contractuale,

- costurile directe contractuale,
- costurile directe materiale,
- numărul efectiv de mașină-ore lucrate,
- costurile de deviz ale unei mașină-ore,
- alte metode raționale selectate de către entitate.

Costurile efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor utilizate la executarea mai multor contracte pot fi repartizate pe contracte concrete, la data raportării proporțional cu:

- numărul efectiv de mașină-ore lucrate pe fiecare unitate sau grup de mașini și mecanisme,
- costurile de deviz ale unei mașini-oră
- altor metode.

Vom examina modul de înregistrare și repartizare a costurilor indirecte contractuale în baza următorului exemplu.

Exemplu. Un antreprenor execută două contracte - „Obiectul 1” și „Obiectul 2”. În luna februarie 2014 costurile efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor pentru grupul „betoniere” au constituit 100 000 lei. În conformitate cu politicile contabile costurile de exploatare se repartizează pe contracte proporțional numărului efectiv de mașină-ore – 600, care constituie pentru „Obiectul 1” – 200, iar „Obiectul 2” – 400.

Repartizarea costurilor efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor este prezentată în tabelul 2.

Tabelul 2

Repartizarea costurilor efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor

Contracte de construcție	Numărul efectiv de mașină-ore	Costul unei mașină-ore, lei	Costurile efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor, lei
1	2	3	$4 = 2 \times 3$
Obiectul 1	200	166,67	33334
Obiectul 2	400	166,67	66666
Total	600	166,67	100 000

Costurile efective ale unei mașină-ore se determină ca raport dintre costurile totale efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor pentru grupul „betoniere” și numărul total de mașină-ore lucrate, care este egal cu 166,67 lei (100 000 lei : 600 mașină-ore).

În baza datelor din exemplu, în luna februarie 2014 antreprenorul va reflecta repartizarea costurilor efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor repartizate - ca majorare a costurilor contractuale și diminuare a costurilor de exploatare a mașinilor și mecanismelor aferente contractelor:

Debit contul 811 „Activități de bază”, „Obiectul 1” – 33334 lei

Debit contul 811 „Activități de bază”, „Obiectul 2” – 66666 lei

Credit contul 821 „Costuri indirecte de producție” – 100 000 lei.

În situațiile financiare trebuie prezentate informațiile aferente costurilor indirecte contractuale, care sunt relevante și utile tuturor categoriilor de utilizatori pentru luarea deciziilor manageriale și economice. Astfel, în cazul contractelor în desfășurare urmează a fi prezentată suma cumulativă a costurilor suportate.

În nota explicativă la situațiile financiare ale entității la fel se regăsesc informații aferente costurilor contractuale:

- 1) varianta de contabilizare a costurilor contractuale aplicată de entitate;
- 2) metodele de repartizare a costurilor materiale și cu personalul repartizabile;
- 3) metodele de repartizare a costurilor indirecte contractuale;
- 4) metodele de calculație a costului lucrărilor de construcții-montaj;
- 5) pierderile din producție înregistrate în perioada de gestiune.

Concluzionând, menționăm că costurile contractuale constituie unul din elementele contabile de bază ale organizațiilor de construcții, care se caracterizează prin anumite particularități ce rezultă din specificul desfășurării activității de construcție.

Componența costurilor indirecte contractuale este stabilită în noul SNC „Contracte de construcții”. Costurile contractuale se recunosc în funcție de durata de executare a contractului de construcție, fie la finalizarea contractului respectiv – dacă contractul se încadrează într-o perioadă de gestiune, fie pe fiecare stadiu de execuție – dacă contractul depășește o perioadă de gestiune.

Costurile indirecte contractuale se recomandă să fie contabilizate cu ajutorul contului de gestiune - 821. Selectarea bazei de repartizare a costurilor indirecte contractuale trebuie corelată cu numărul efectiv de mașină-ore lucrate pe fiecare unitate sau grup de mașini și mecanisme.

Astfel, pentru un calcul corect a costului lucrărilor de construcții-montaj în organizațiile de construcție este necesar un sistem strategic de gestiune a costurilor indirecte contractuale bazat pe metode combinate de evidență și repartizare a costurilor indirecte (tradiționale și netradiționale). Autorul în prezentul articol s-a referit la metodele tradiționale de evidență și repartizare a costurilor indirecte contractuale prevăzute în SNC.

Bibliografie

1. Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 22 octombrie 2013.
2. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 27-34 din 7 februarie 2014.
3. Planul general de conturi contabile. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 22 octombrie 2013.
4. Recomandări metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 291-296 din 13 decembrie 2013.
5. Standardele Internaționale de Raportare Financiară. www.minfin.md.
6. Standardul Național de Contabilitate „Contracte de construcții”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 22 octombrie 2013.
7. NEDERIȚA A., PANUȘ V. Contabilitatea costurilor de producție conform noilor reglementări. Contabilitate și audit, nr. 8, 2014, p. 38-51.

CONTABILITATEA MANAGERIALĂ A COSTURILOR REFERITOARE LA CALITATEA SERVICIILOR DE TRANSPORT AUTO

Stela CARAMAN, lector superior, ASEM
Rodica CUȘMĂUNSA, conf. univ., dr., ASEM

The article presents the stages of solving the problems associated with the solving the quality, the classification of costs on the quality. The author suggests an approach to the process of solving problems related to quality, consider the organization of the analytical cost accounting quality in the accounting system.

În prezent o atenție sporită o capătă problema creșterii nivelului de deservire a clienților, care în contextul mediului economic actual este strâns legată de calitatea serviciilor prestate.

Calitatea este o noțiune cu o foarte largă utilizare, ceea ce face extrem de dificilă definirea ei din punct de vedere științific. Astfel, calitatea este definită ca reprezentând „satisfacerea cerințelor clienților”, „disponibilitatea produsului/serviciului”, „un demers sistemic către excelență”, „conformitate cu specificațiile”, „corespunzător pentru utilizare” etc.

Calitatea este, deci, o noțiune complexă care în conformitate cu ISO 9000:2006 este definită ca ansamblul de proprietăți și caracteristici ale unei entități care îi conferă aptitudinea de a satisface necesitățile exprimate și explicite.

Referitor la definirea „calității serviciilor de transport” au existat mai multe opinii, dat fiind caracteristicile acestora.

În ultimii 20 de ani s-a căzut de acord asupra a două elemente prin care se evaluează direct calitatea în transporturi, și anume:

- performanța entității care prestează servicii de transport;
- gradul de satisfacție a clienților față de serviciul oferit („percepția clientului” – așa cum este denumită de unii autori).

Considerăm, că din punctul de vedere al clientului calitatea serviciilor de transport auto a încărcăturilor este apreciată reieșind din următoarele cerințe (caracteristici ale calității) ilustrate în figura 1.

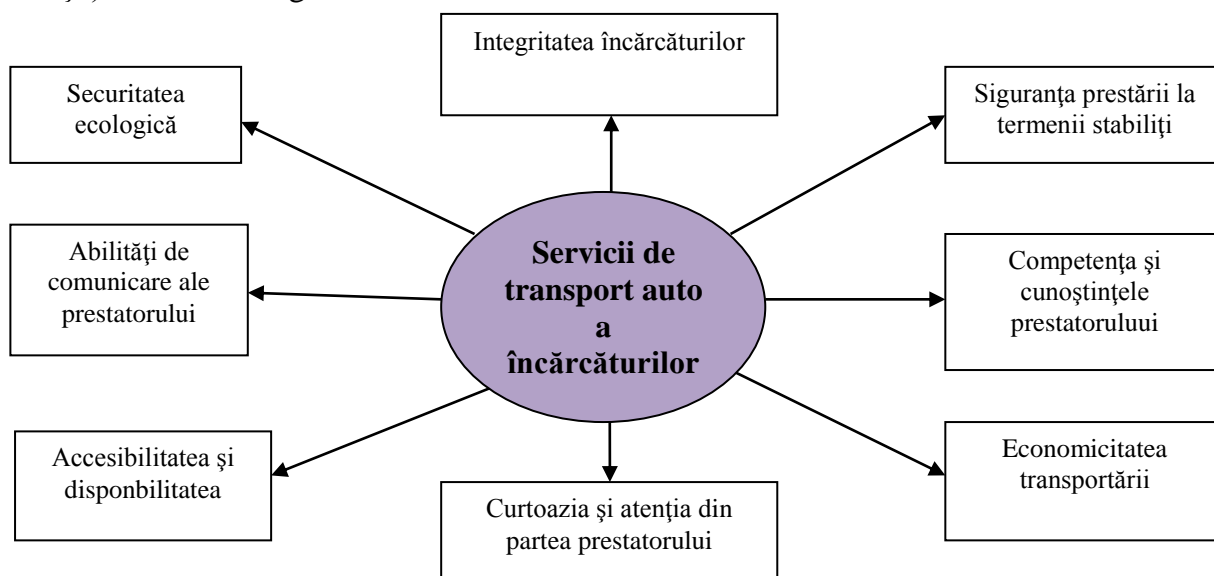


Figura 1. Caracteristicile calității serviciilor de transport auto a încărcăturilor

Totalitatea caracteristicilor calității așteptate de clienți de la serviciul dorit, precum și importanța lor pentru acesta va reprezenta valoarea serviciului. Prin urmare, prestatorul de servicii se va strădui să ofere servicii optime din punctul de vedere al așteptărilor clienților. Cu alte cuvinte, calitatea serviciilor se poate exprima ca în figura 2.

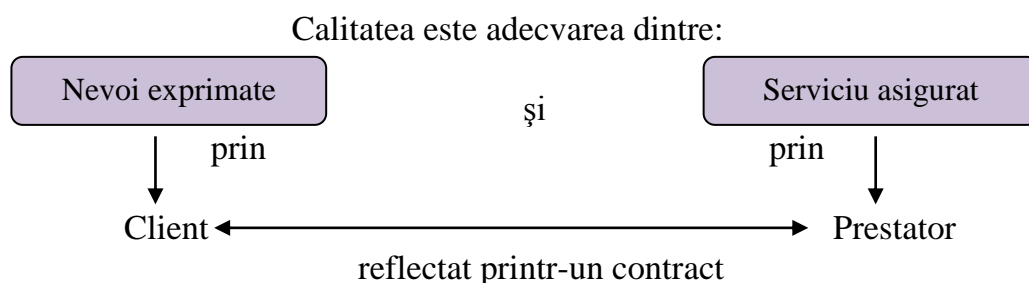


Figura 2. Esența conceptului de calitate a serviciilor

Activitățile desfășurate pentru asigurarea și îmbunătățirea calității necesită eforturi materiale și financiare, cunoscute sub numele de *costuri ale calității*.

Corespunzător standardelor ISO 9000, costurile calității reprezintă costurile suportate pentru a asigura o calitate satisfăcătoare și pentru a da încredere în calitate, precum și a pierderilor suferite atunci când nu se obține o calitate satisfăcătoare.

Costurile calității contribuie într-o proporție ridicată la costurile totale ale unei entități, importanța lor fiind cu atât mai mare cu cât ele nu pot fi reflectate în totalitate în contabilitate, multe dintre acestea neputând fi comensurate în mod concret.

Încercarea de identificare a costurilor privind asigurarea și îmbunătățirea calității serviciilor prestate la entitățile de transport studiate a condus la detectarea în rapoartele interne de evidență a costurilor/cheltuielilor doar a mărimii pierderilor din staționări ale autocamioanelor din motive interne, precum și a amenzilor și despăgubirilor pentru livrări întârziate ale încărcăturilor. Dar, în opinia noastră aceasta este doar o parte din toată paleta de elemente ale costurilor legate de calitate.

Cercetările efectuate au demonstrat că la entitățile de transport auto studiate nu se ține evidența separată a costurilor nemijlocit legate de asigurarea calității serviciilor prestate. Unele entități țin evidența acestora în componența costurilor indirecte de producție, altele le includ în componența cheltuielilor de distribuție sau direct la costul serviciilor prestate (costul vânzărilor). De fapt, evidența separată a costurilor calității nu este examinată nici în actualele SNC, Plan general al conturilor contabile sau în alte acte normative. Ele lipsesc și din situațiile financiare și statistice actuale și nu fac nici obiectul de studiu al teoriei analizei economice.

Lipsa interesului față de evidența costurilor calității la entitățile de transport auto poate fi explicat, în felul următor:

- ✓ la momentul actual nu există o bază metodologică unde să fie stipulate cel puțin principiile generale ale modului de gestionare a costurilor calității. De acest aspect nu s-a ținut cont nici în actualele *Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor* (în continuare – *Indicații metodice*) elaborate de către Ministerul Finanțelor;
- ✓ o serie de costuri referitoare la calitate nu sunt cuantificabile, deci, pot fi estimate și, de multe ori aceste estimări sunt subiective;

- ✓ există, adesea, un decalaj important între momentul apariției și cel al identificării deficiențelor;
- ✓ lipsește un sistem integrat de gestionare a calității, unde informațiile privind indicatorii calității ar circula printre departamentul calității, financiar și cel al contabilității. În realitate, departamentul responsabil de calitate există separat de cel al contabilității și celelalte departamente manageriale.

Aceste aspecte determină necesitatea perfecționării contabilității costurilor de producție ale entităților de transport auto în contextul sistemului de creștere a calității serviciilor prestate, precum și a metodologiei de colectare, analiză și gestionare a costurilor respective în scopul identificării gradului de influență a acestora asupra rezultatelor financiare ale entității.

În opinia autorului, pentru o organizare corespunzătoare a contabilității costurilor calității serviciilor de transport auto prestate este necesară soluționarea următoarelor probleme:

- determinarea componenței și clasificării costurilor calității;
- stabilirea modului de includere în costul serviciilor prestate a costurilor calității acestora;
- evidența și raportarea costurilor calității.

În literatura de specialitate se cunosc mai multe clasificări ale costurilor calității. Cea mai cunoscută clasificare aparține lui J. M. Juran și A. V. Feigenbaum, care prevede ca costurile calității să fie grupate în patru categorii: costuri de prevenire, costuri de evaluare (control), costuri interne referitoare la noncalitate și costuri externe referitoare la noncalitate. A doua clasificare importantă a fost propusă de către P. Crosby. El divizează costurile calității în două categorii mari: costuri de conformitate și costuri de neconformitate a calității.

Modelul recomandat de grupare a costurilor calității serviciilor de transport este prezentat în figura 3.

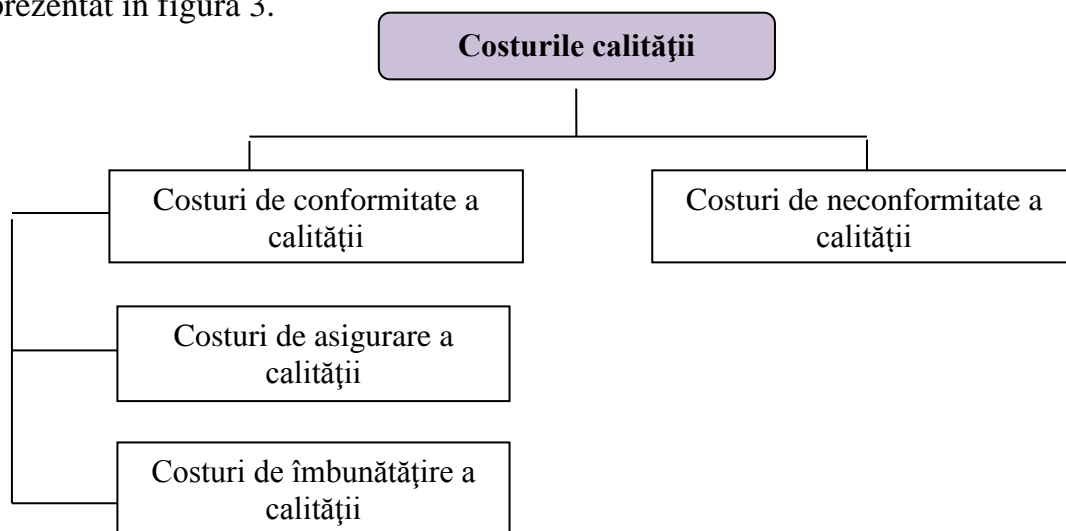


Figura 3. Clasificarea costurilor calității serviciilor de transport auto

Costuri de conformitate a calității (costuri necesare)	Costuri minime de prestare a serviciilor în conformitate cu condițiile tehnice existente
---	--

Costurile de neconformitate a calității (costuri suplimentare)	Costuri suplimentare legate de creșterea costului serviciilor din cauza prestării lor nereușite (pierderi din staționări ale autocamioanelor, despăgubiri pentru daune; penalizări pentru întârziere etc.)
Costuri de asigurare a calității	costuri aferente activităților planificate și sistematice efectuate pentru furnizarea încrederii corespunzătoare că entitatea va satisface condițiile referitoare la calitate (costurile încercărilor, examinărilor pentru a stabili dacă cerințele specificate sunt satisfăcute: costurile privind rodajul autocamioanelor etc.)
Costuri de îmbunătățire a calității	costuri aferente activităților care au drept scop prestarea de servicii eficiente care să răspundă exigențelor clienților (costurile eforturilor de prevenire a apariției defectărilor: motivarea și instruirea personalului în domeniul calității, analiza comparativă a calității cu cea a entităților concurențiale etc.)

Această divizare a costurilor este necesară, dat fiind conținut economic diferit al acestora.

În literatura economică există mai multe păreri privind soluționarea modului de contabilizare a costurilor calității, cum ar fi:

- reflectarea acestora la un articol de calculație distinct în cadrul contului 811 „Activități de bază”;
- descifrarea acestora pe fiecare articol de calculație sau neidentificându-le pe fiecare articol de calculație să fie dezvăluite în anexa la „Calculația costului”;
- deschiderea unui cont special în vederea evidenței separate a costurilor privind efectuarea acțiunilor de îmbunătățire a calității.

În opinia autorului, varianta cea mai rațională de contabilizare a costurilor calității ar fi deschiderea un cont al clasei a 8-a „Conturi de gestiune”, spre exemplu contul 840 „Costuri ale calității”, acesta fiind un cont de colectare-repartizare. La acest cont se vor deschide trei subconturi, și anume:

- ✓ 840.1 „Costuri de asigurare a calității”;
- ✓ 840.2 „Costuri de îmbunătățire a calității”;
- ✓ 840.3 „Pierderi din neconformitatea calității”.

În debitul contului se vor reflecta pe parcursul lunii costurile legate de calitatea serviciilor prestate, iar la sfârșitul lunii costurile acumulate se vor repartiza pe beneficiarii acțiunilor de asigurare/îmbunătățire a calității, și anume în debitul conturilor 811 „Activități de bază”, 812 „Activități auxiliare”, 821 „Costuri indirecte de producție”, 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung”, 261 „Cheltuieli anticipate curente” sau 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională”.

Evidența analitică a costurilor legate de calitatea serviciilor prestate se va ține pe tipuri de costuri, pe tipuri de lucrări efectuate, pe tipuri de servicii, locuri de apariție (subdiviziuni, autocamioane). În acest scop se va întocmi lunar „Borderoul de evidență analitică a costurilor calității (pe subconturi)”. Spre exemplificare, în continuare se va

prezenta forma recomandată a „Borderoului de evidență a costurilor de asigurare a calității” (Tabelul 1).

Tabelul 1
Borderoului de evidență a costurilor de asigurare a calității pe luna martie 2014
(lei)

Nr. crt.	Data	Denumirea și numărul documentului	Descrierea lucrărilor de asigurare a calității	Beneficiarul lucrărilor	Debitul subcontului 840.1 din creditul conturilor					Total pe lună	Total de la încep. anului
					2114	531	5331	5332	..		
1.	10.03.14	Borderou de alimentare	Efectuarea rodajului	Autocamion MAN TGA 440	300					300	300
		...									
Total pe lună											
Total de la începutul anului											

La sfârșitul lunii datele din *Borderourile analitice de evidență a costurilor calității* întocmite pe subconturi vor fi generalizate și preluate la întocmirea *Borderoului cumulativ de evidență a costurilor calității*, destinat pentru evidența sintetică a acestora, a cărui formă orientativă este prezentată în tabelul 2.

Tabelul 2
Borderoului cumulativ de evidență a costurilor calității pe luna martie 2014
(lei)

Subcont		Debitul contului 840 din creditul conturilor					Total pe lună	Total de la încep. anului	Suma bugetată
Cod	Denumire	211.4	531	5331	5332	...			
840.1	Costuri de asigurare a calității								
840.2	Costuri de îmbunătățire a calității								
840.3	Pierderi din neconformitatea calității								
Total pe lună									
Total de la încep. anului									

În vederea acumulării datelor privind costurile calității în scopul prezentării lor managementului de top pentru luarea deciziilor manageriale, recomandăm întocmirea

anuală a unui raport special numit „*Informații privind costurile calității*”, unde pe fiecare element de cost al calității se vor indica sumele acestora pentru perioada curentă, perioada precedentă, abaterea, cauzele, persoanele responsabile etc.

În opinia autorului, informațiile contabile din registrele contabile recomandate vor permite efectuarea corespunzătoare a analizei și controlului costurilor calității, precum și prezentarea lor în rapoartele interne și externe.

Bibliografie

1. Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor. Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 177-181 din 16.08.2013.
2. HORNGREN Ch. T., DATAR S. M., FOSTER G. Contabilitatea costurilor, o abordare managerială, trad. din engl. - Chișinău: Editura Arc, 2006, 976 p. ISBN 978-9975-61-343-9.
3. TABĂRĂ N., BRICIU S. Actualități și perspective în contabilitate și controlul de gestiune. - Iași: Editura Tipo Moldova, 2012, 626 p. ISBN 978-973-168-723-0.
4. ДРУПИ К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. – М.: Издательство «ЮНИТИ-ДАНА», 2002, 956 с. ISBN 5-238-00328-5.

ABORDĂRI PRIVIND CONCEPTUL REZULTATELOR FINANCIARE ÎN FUNCȚIE DE FACTORUL CONTRIBUTIV

Galina BĂDICU, lector superior, ASEM
Svetlana MIHAILA, lector superior, dr., ASEM

Under the current management conditions, it is impossible to take into account the various economic situations that may lead to diverse financial results. The purpose of this article is to elucidate the theoretical approaches regarding the concepts of 'profit' and 'gains' based on the relationship 'effort-effect'. In this respect, we shall begin with a brief theoretical introduction of the concepts of 'profit' and 'gains' and then shall specify the advantages of expressing the financial results depending on entity's contribution to their buildup.

Scopul principal al oricărui întreprinzător este obținerea rezultatelor financiare pozitive, caracterizate prin suma profitului și nivelul respectiv al rentabilității. Perspectiva profitului este „motivația producătorului pe care o caută într-o perioadă nespecificată de timp să-l maximizeze” [9, p. 28]. Considerăm adevărată această afirmație, întrucât doar existența profitului la entitate permite modernizarea și dezvoltarea potențialului tehnic și economic, asigură extinderea rațională a producției, ținând cont de tendințele conjuncturale ale pieței. Luca Pacioli (1445-1517) considera: „că cel ce se ocupă cu comerțul are un scop bine determinat, pentru care, el folosește în acțiunile sale toate eforturile. Scopul fiecărui negustor, este de a dobândi câștig licit și competent pentru subzistența sa” [8, p. 132]. Această abordare aferentă rezultatului financiar, ne vorbește despre avantaje, sub forma remunerării, necesară pentru existență.

Rezultatele financiare generalizează eficiența sau ineficiența cu care s-a desfășurat întreaga activitate economică a entității. Efortul făcut de entitate pentru realizarea obiectivului său de activitate este evaluat de contabilitate prin indicatori de **cheltuieli**, iar efectul obținut - prin indicatori de **venituri**. Din compararea celor doi indicatori se formează rezultatele financiare. Mecanismul formării rezultatelor financiare la nivel de entitate este prezentat în figură 1.

Din figura prezentată se observă cum prestarea serviciilor (livrarea produselor) pe piața consumatorilor generează venituri, în timp ce bunurile utilizate pentru obținerea acestor venituri, ce remunerează factorii de producție (costurile), generează cheltuieli. Menționăm că, forța de muncă este un factor specific, care are proprietatea de a participa în activitatea entității fără a fi consumată spre exemplu, ca materialele. Imobilizările la fel, participă o perioadă îndelungată în activitatea entităților.

Exprimate în forma cea mai simplă, rezultatele financiare materializează diferența ce rezultă din compararea veniturilor cu cheltuielile. În activitatea practică contabilă, rezultatele financiare se determină cu total cumulativ de la începutul perioadei de gestiune, și apar **sub forma profitului**, dacă veniturile perioadei de gestiune sunt mai mari decât cheltuielile aceleiași perioade, sau **sub forma pierderii**, când cheltuielile perioadei de gestiune depășesc veniturile aceleiași perioade.

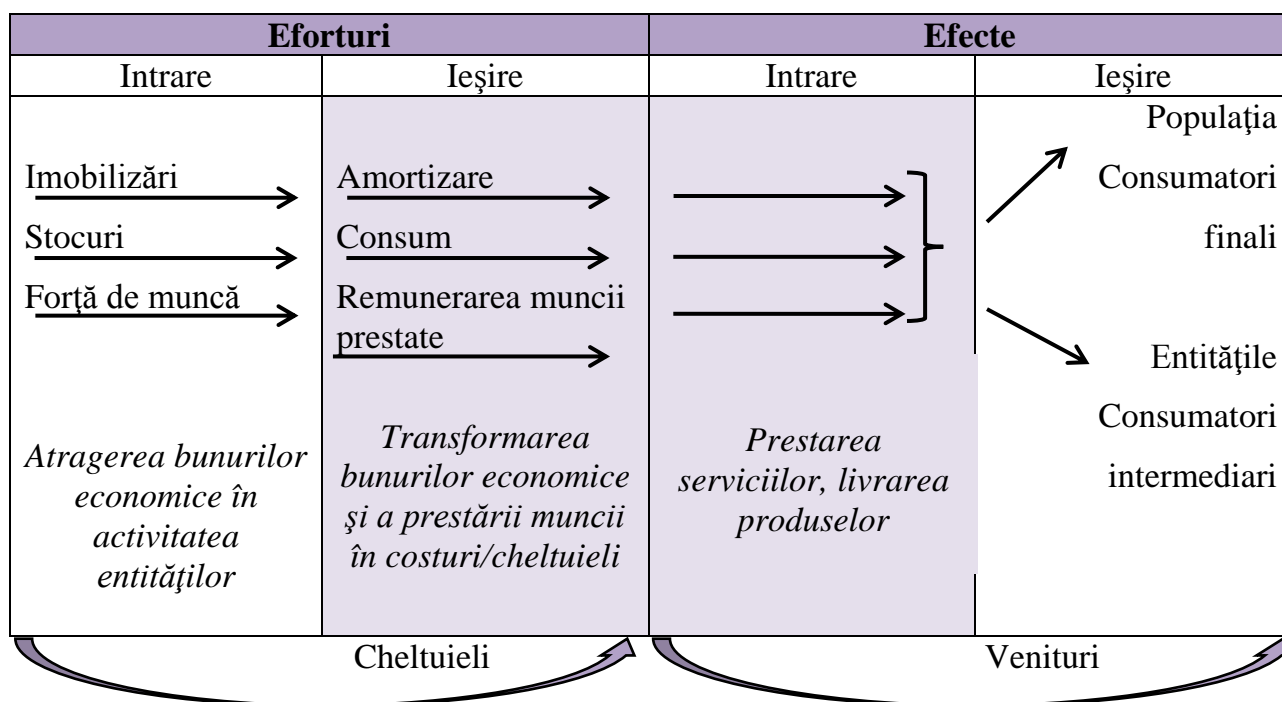


Figura 1. Mecanismul formării rezultatelor financiare la nivel de entitate

Sursa: elaborat de autor după Feleaga N. [6, p. 69]

Analiza critică a literaturii de specialitate și a reglementărilor contabile a permis identificarea mai multor grupe de abordări cu privire la definirea, identificarea și determinarea rezultatelor financiare. Una din acestea, în opinia noastră, este abordarea rezultatelor financiare în funcție de factorul contributiv – aportul entității. Abordarea în cauză, ne permite să constatăm că, la exprimarea rezultatelor financiare, se utilizează diverși termeni: *profit*, *beneficiu*, *câștig*, care în esență după părerea noastră sunt categorii diferite. Pentru a reflecta diferențierea între noțiunile date, apare necesitate explicării termenilor utilizați.

În ceea ce privește noțiunea de **profit** a existat și există o diversitate de opinii, unele foarte asemănătoare între ele, altele opuse. Termenul de profit, „etimologic este de origine latină, provenind de la verbul „proficere” care înseamnă a progresa, a da rezultate, el dobândind, dreptat, semnificația de a da profit” [10, p. 11], [14, p. 111], [15, p. 144].

Despre profit ca și indicator al eficienței activității economice, s-a afirmat, că „probabil nici o altă noțiune sau concept nu este folosit în discuțiile economice cu o varietate uluitoare de înțelesuri de sine stătătoare mai mare ca profitul” [11, p. 201], [16, p. 178].

În noțiunea de profit s-au conturat două sensuri de abordare și apreciere a acestuia. *Un punct de vedere* este faptul că profitul poate fi considerat ca un avantaj, un folos însușit de o persoană juridică (fizică), **fără ca aceasta să deponă efort sau contribuție la obținerea lui**. *Un alt punct de vedere* este cel care decurge direct din sensul cuvântului – profit, care înseamnă a produce, a face ceva în avans față de ceilalți, adică **a depune un efort pentru un rezultat oarecare** [2, p. 18], [5, p. 252]. La sfârșitul Evului Mediu, când economia bazată pe capital era incipientă, măsura performanței unei afaceri era câștigul, în secolul XIX-lea, marile companii pe acțiuni ce operau în industrie și comerț își măsurau și analizau periodic performanțe prin profitul prezentat în situația de profit și pierdere [8, p. 133].

Noțiunea de profit este privită, acceptată și înțeleasă diferit de economiști prin prisma concepției globale, ca un rezultat dintre efortul întreprinzătorului și efectul concretizat în veniturile obținute [10, p. 11]. **Evident aceasta se referă numai la activitățile lucrative în care se manifestă prin existență, interacțiune și interdependența factorilor de producție.** Prin prisma raționalității economice, necesitatea obținerii profitului apare evidentă ca o cerință a dezvoltării, progresului, iar prin prisma strategiilor de dezvoltare, activitatea economică evidențiază încă o dată necesitatea obținerii de profit care are o destinație productivă.

Adesea s-a recurs la apropierea noțiunii de profit cu noțiunea de **beneficiu**, în intenția de a se da profitului doar sensul său pozitiv. Dar, și așa, relația dintre profit și beneficiu rămâne destul de generală și chiar neclară. Unii autori consideră aceste două noțiuni ca sinonime, alții ca distincte și diferite ca sferă de cuprindere (*fie în sensul că profitul este o parte a beneficiului, fie invers*). În țările cu economie dezvoltată, precum Franța (benefice) sau Italia (benefico), termenul folosit frecvent pentru profit este beneficiul [10, p. 11], [1, p. 114]. Unii economiști consideră că, beneficiul constituie rezultatul sintetic financiar pozitiv al unei activități productive și este principalul indicator calitativ care exprimă eficiența activității productive [4, p. 218]. În opinia noastră, definirea beneficiului astfel, se suprapune cu eficiența. În cadrul eficienței este relevantă relația complexă dintre efecte, respectiv, rezultatele activităților și eforturile, adică cheltuielile efectuate pentru obținerea lor. Cu cât la aceeași cantitate de factori de producție utilizați se obține o valoare mai mare a producției, cu atât este mai mare eficiența, sau când o cantitate de produs este obținută cu un consum minim de factori de producție. Economistul Sir John Richard Hicks, exprimă rezultatul financiar ca mărimea maximală pe care un individ o poate cheltui în cursul perioadei, denumită beneficiu [7, p. 104], [17, p. 310]. După cum observăm, această definiție evaluează doar partea monetară a rezultatului financiar. În opinia lui Alfred Marshall, ceea ce rămâne unei întreprinderi din câștigul său, după deducerea costului capitalului la o rată corespunzătoare, poate fi considerat un beneficiu al întreprinzătorului [3, p. 37]. Considerăm că, beneficiul nu este un rezultat financiar, ci un potențial de a primi anumite avantaje economice din utilizarea bunurilor entității.

Explicația conceptului de **câștig** a constituit o preocupare pentru unii economiști. În viziunea lui Lindahl E., câștigul presupune însumarea consumului actual cu creșterea valorii capitale care a avut loc într-o anumită perioadă [15, p. 88].

Deși dificil de definit, IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” prevede în componența rezultatului global elemente de câștiguri, care reprezintă creșteri ale beneficiilor economice ce pot apărea sau nu pe parcursul activității curente a entității [12]. La ele se referă:

- a) modificările din surplusul de reevaluare (IAS 16 *Imobilizări corporale* și IAS 38 *Imobilizări necorporale*);
- b) câștiguri și pierderi actuariale din planurile de beneficii determinate recunoscute în conformitate cu punctul 93A din IAS 19 *Beneficiile angajaților*;
- c) câștiguri și pierderi care rezultă din conversia situațiilor financiare ale unei operațiuni din străinătate (IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*);
- d) câștiguri și pierderi din reevaluarea activelor financiare disponibile pentru vânzare (IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*);
- e) partea eficientă din câștiguri sau pierderi pentru instrumentele de acoperire împotriva riscurilor într-o acoperire împotriva riscurilor asociate fluxurilor de trezorerie (IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*).

În opinia noastră, pentru măsurarea rezultatului financiar pozitiv se pot utiliza două categorii: profit și câștig, care vor caracteriza eficiența activității entității în funcție de aportul acesteia. Astfel, o parte a rezultatului financiar obținut cu efortul entității - se va numi **profit**, iar cel obținut de către entitate fără efortul ei – **câștig**. Rezultatul negativ nu putem să-l numim altfel decât **pierdere** în ambele cazuri, astfel urmând o concretizare: **pierdere** din cauza entității și **pierdere** fără efortul acesteia.

După părerea noastră, totalitatea cheltuielilor și veniturilor altor activități, inclusiv ale altor tranzacții operaționale (în baza SNC noi) sunt elemente componente ale rezultatului financiar obținute fără efortul entității. Datorită acestui fapt, luând ca bază efortul entității, se recomandă următoarea structură a rezultatelor financiare până la impozitare, tabelul 1.

Tabelul 1

Structura rezultatelor financiare până la impozitare în funcție de factorul contributiv

Rezultatele financiare până la impozitare	
Indicatori pozitivi	Indicatori negativi
Activitatea operațională	
Profit din activitatea de bază (vânzări)	Pierdere din activitatea de bază (vânzări)
Câștig din alte tranzacții operaționale	Pierdere din alte tranzacții operaționale
Alte activități	
Câștig din alte activități, inclusiv:	Pierdere din alte activități, inclusiv:
✓ din ieșirea immobilizărilor	✓ din ieșirea immobilizărilor
✓ operațiuni financiare	✓ operațiuni financiare
✓ evenimente excepționale	✓ evenimente excepționale

Sursa: elaborat de autori

În condițiile actuale de gestionare este imposibil de a ține cont de diversitatea situațiilor economice care pot conduce la diferite rezultate financiare. Cu toate acestea, diferențierea propusă a rezultatelor financiare va permite obținerea informațiilor relevante referitoare la formarea acestora, precum și identificarea factorilor care pot afecta performanța financiară a entității. Totodată, în scopuri decizionale, entitatea va putea diferenția profitul (pierderea) activității de bază de câștigul (pierderea) din operațiunile ce pot apărea în legătură cu desfășurarea activității de bază, având ca criteriu diverse surse de proveniență.

Semnificația indicatorilor componenți a rezultatelor financiare investigați se prezintă în tabelul 2. Din tabel, observăm că rezultatele financiare până la impozitarea includ două componente: **profit (pierdere) și câștig (pierdere)**. Această delimitare asigură informații obiective

Tabelul 2

Semnificația rezultatelor financiare până la impozitare în funcție de factorul contributiv

Indicatorii rezultatelor financiare	Algoritmul de calcul	Semnificația
Rezultatele financiare din activitatea operațională: - profit(pierdere) din activitatea de bază	venituri – cheltuieli	Măsura eficienței/ineficienței entității din prestarea serviciilor (livrarea produselor) cu efortul entității

(vânzări) - câștig(pierdere) din alte tranzacții operaționale	(611 -711- 712 -713); alte venituri – alte cheltuieli (612 -714)	Măsura eficienței/ineficienței entității din alte tranzacții operaționale realizate fără efortul entității
Rezultatele financiare din alte activități (câștig/pierdere), inclusiv: - din ieșirea immobilizărilor - operațiuni financiare - evenimente excepționale	venituri – cheltuieli din alte activități (621-721) (622-722) (623-723)	Măsura incidenței operațiilor altor activități realizate fără efortul entității asupra rezultatului până la impozitare
Rezultatul până la impozitare	Suma tuturor rezultatelor financiare	Măsura eficienței/ineficienței globale a entității din activitățile sale, operațiuni și evenimente

Sursa: elaborat de autori

și veridice pentru toți utilizatorii, în special proprietarilor și conducătorilor entităților, cărora le permite să evalueze incidența oricărui tip de rezultat asupra rezultatului până la impozitare, precum și cunoașterea mărimii profitului ce este acoperit cu mijloace bănești pentru a fi utilizat. Avantajele metodicii propuse de determinare a rezultatelor financiare constă în următoarele:

- ✓ Rezultatele financiare pot fi apreciate în baza factorului contributiv: prin efortul entității și fără efortul acesteia;
- ✓ Oferă informații suplimentare importante la determinarea căile de primire a profitului;
- ✓ Sumele obținute servesc drept sursă importantă în analiza economică a entității și drept bază în procesul luării deciziilor, în elaborarea planului aferent măsurilor întreprinse pentru a majora cota-parte a profitului;
- ✓ Pune la dispoziția managementului entității date reale referitor la repartizarea profitului, pentru a evita repartizarea unui profit aparent acționarilor.

În concluzie menționăm că, informația prezentată în funcție de aportul contributiv, semnificativ modifică imaginea despre rezultatele financiare, mărimea lor absolută și structura. Această divizare a rezultatului reprezintă informații importante în managementul activității unei entități. De asemenea, se poate analiza cum câștigul (pierdere) majorează ori micșorează potențialul financiar al entității. Bineînțeles că, contribuția câștigurilor este elocventă și constituie după părerea noastră o avere adițională, care în cazul utilizării acesteia se poate transforma în rezultat pozitiv veritabil, folosindu-l în cadrul entității pentru a-și finanța dezvoltarea sa viitoare. Totodată, astfel de prezentarea componentelor rezultatelor financiare ajută utilizatorii să înțeleagă performanța financiară obținută și să realizeze proiecții ale performanței financiare viitoare.

Bibliografie

1. ANTONIU N. ș. a. Finanțele întreprinderii. București: Didactică și Pedagogică, 1993, 379 p.
2. BURȚESCU C. Rezultatul exercițiului. Determinare. Prezentare. Constituirea și valorificarea informației contabile. Dezvoltări privind rezultatul. București. Editura Independența Economică, 2002, 180 p.

3. CIORA C. Analiza performanțelor prin creare de valoare. București: Economica, 2013, 203 p.
4. Dicționar de economie. Ed. II. București: Economica, 2002, 520 p.
5. DOBROTĂ N. Economia politică. București: Editura Economică, 1997, 591 p.
6. FELEAGA N. ș. a. Bazele contabilității – o abordare europeană și internațională. București: Economica, 2002, 280 p.
7. FELEAGA N. ș. a. Contabilitatea Financiară, o abordare europeană și internațională. Volumul II. București: Editura Infomega, 2005, 330 p.
8. FELEAGA N. ș. a. Tratat de contabilitate financiară. Volumul I. București: Editura Economică, 2002, 504 p.
9. GALGRAITH I. Știința economică și interesul public. București: Politica, 1982, 418 p.
10. GHEORGHE A. Profitul: concept, norme, politici. București: Editura Economică, 1998, 184 p.
11. HEYNE P. Traducere de Marin Francuși Nicolae Nistorescu. Modul economic de gândire. București: Editura Didactică și Pedagogică, 1991, 476 p.
12. IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”. Disponibil pe www.mfgov.md Accesat: 25.08.2014.
13. SNC cu aplicare de la 01 ianuarie 2014. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237 (4551-4555) din 22.10.2013. Disponibil pe www.mf.gov.md
14. SUTĂ-SELEJAN S. Doctrine și curente în gândirea economică modernă și contemporană. București: Editura ALL Beck, 1994, 462 p.
15. ȘTEFĂNESCU A. Performanța financiară a întreprinderii între realitate și creativitate. București: Economica, 2005, 254 p.
16. ЛАПУСТА М. Г. и др. Финансы организаций (предприятий). Москва. ИНФРА-М, 2012, 575 с.
17. МЭТЬЮС М., ПЕРРЕРА М. Теория бухгалтерского учета. Москва. Под редакцией Соколова Я. В., Смирновой И. В. Москва. Аудит, 1996, 663 с.

UNELE ASPECTE CONTABILE ȘI FISCALE ALE CESIUNII DE CREAȚĂ

Ina MALECA, conf. univ., dr., UCCM
Viorica FULGA, lector superior, dr., UCCM

L'environnement contemporain des affaires se confronte avec les nouvelles et diversifiés cas en ce qui concerne la plus efficace organisations des activités. Un problème actuel représente la cession des comptes débiteurs, qui suffisamment n'est pas étudié dans la littérature de spécialité comptable et fiscale. Pour ces raisons, les auteurs ont examiné la comptabilité actuelle et le traitement fiscal des opérations de cession. Dans cet article sont examinés les cas de la reconnaissance des créances cédées aux fins comptables et fiscales dans la pratique du cédant et du cessionnaire.

Tratamentele contabile și fiscale aferente cesiunii de creanță reprezintă o problemă actuală, care este evidențiată de autori și supusă cercetării în acest articol. În art. 556 alin. (1) din Codul Civil [1] este definită cesiunea de creanță ca fiind **convenția prin care titularul (cedent) transmite unui terț (cesionar) o creanță în baza unui contract**. Din momentul încheierii unui astfel de contract, cedentul este substituit de cesionar în drepturile ce decurg din creanță.

În practică agenții economici pot apela la cesiunea de creanță în două cazuri:

1) cedarea (vânzarea) creanțelor către terți **cu titlu oneros**, atunci când facturile al căror termen de recuperare a fost depășit sau la care șansele de recuperare sunt mici;

2) cedarea creanțelor către terți **cu titlu gratuit**, ca posibilitate pentru acoperirea unor datorii, atunci când creanțele nu au ajuns încă la termenul de scadență. Astfel, în situația în care agentul economic are o datorie către o persoană terță „A” și o persoană terță „B” are, la rândul său, o datorie către agentul economic, acesta poate apela la instituirea cesiunii de creanță pentru stingerea datoriei.

Reprezentînd un contract, cesiunea de creanță trebuie să îndeplinească toate condițiile de valabilitate ale contractelor, fiind consemnată în scris, printr-o convenție. În contractele respective trebuie să se prevadă informații minimale cu privire la:

- valoarea nominală a creanțelor cedate,
- prețul cesiunii, și
- termenele de plată.

Contabilitatea cesionării de creanță este organizată în dependență de cazurile cesionării acesteia, adică cu titlu oneros sau cu titlu gratuit.

La cesionarea creanței **cu titlu gratuit**, de regulă nu apar venituri și cheltuieli suplimentare generate de operațiunile în cauză.

În contabilitate în baza contractului de cesiune și a actului de preluare a creanțelor se efectuează înregistrările contabile:

Debit 521 „Datorii comerciale curente”, 522 „Datorii curente față de părțile afiliate”, 544 „Alte datorii curente” (agentul economic „A”)

Credit 221 „Creanțe comerciale”, 223 „Creanțe ale părților afiliate”, 231 „Creanțe privind veniturile din utilizarea de către terți a activelor entității”, 234 „Alte creanțe curente” (agentul economic „B”).

La cesionarea de creanță cu titlu gratuit se atribuie și cesionarea creanțelor bugetului aferente restituirii TVA și a accizelor conform art. 101 alin. (5) și 125 alin. (5) din Codul

fiscal [2]. Aceste operațiuni sunt amplu răspândite, în prezent, din cauza lipsei surselor financiare în bugetul de stat. Tranzacția respectivă este reglementată de prevederile Regulamentului privind stingerea obligației fiscale prin compensare la cererea contribuabilului [4]. În afară de contractul de cesiune a creanțelor este necesară și întocmirea actului de verificare între cedent și cesionar la ziua depunerii cererii la organul fiscal teritorial. Ulterior, la acceptarea de către colaboratorii organului fiscal a cesiunii creanței, în contabilitate se înregistrează:

Debit 521 „Datorii comerciale curente”, 544 „Alte datorii curente”
Credit 225 „Creanțe ale bugetului”.

La cesionarea de creanță *cu titlu oneros*, în funcție de prevederile contractuale, operațiunile respective pot fi clasificate, în tranzacții prin care:

1) *cesionarul cumpără creanțele, fără ca operațiunea să aibă drept scop recuperarea creanței;*

2) *cesionarul cumpără creanțele, asumându-și sau nu riscul neîncasării acestora, percepend un comision de recuperare a creanțelor de la cedent;*

3) *cesionarul cumpără creanțele, asumându-și riscul neîncasării acestora, la un preț inferior valorii nominale a creanțelor, fără să perceapă un comision de recuperare a creanțelor de la cedent.*

În cazul cesionării de creanță cu titlu oneros, diferența dintre valoarea creanței preluate prin cesionare și suma de achitat cedentului reprezintă venit pentru cesionar, și, respectiv, cheltuială pentru cedent.

Momentul recunoașterii venitului și al cheltuielii în contabilitate o constituie data constatării drepturilor și obligațiilor, potrivit clauzelor contractuale. Noul Plan general de conturi contabile [3] nu prevede reflectarea creanțelor cesionate într-un cont separat. Din aceste motive considerăm rațională reflectarea creanțelor cesionate la un subcont aparte deschis la contul 234 „Alte creanțe curente”, de exemplu subcontul **2344 „Creanțe incerte”**.

În contabilitatea *cedentului cesiunea de creanță*, prin urmare, *se va înregistra:*

- pentru creanțele comerciale:

Debit 234 „Alte creanțe curente”, subcontul 2344 „Creanțe incerte”, *la valoarea creanței preluată de cesionar*

Debit 712 „Cheltuieli de distribuire”, subcontul 7127 „Cheltuieli privind creanțele comerciale compromise”, *la suma diferenței dintre valoarea contabilă a creanței cesionate și valoarea de preluare a acesteia de către cesionar*

Credit 221 „Creanțe comerciale”, 223 „Creanțe ale părților afiliate”, *la valoarea contabilă a creanței,*

- pentru alte creanțe curente:

Debit 234 „Alte creanțe curente”, subcontul 2344 „Creanțe incerte”, *la valoarea creanței preluată de cesionar*

Debit 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională”, subcontul 7145 „Cheltuieli privind creanțele compromise decontate, cu excepția celor comerciale”, *la suma diferenței dintre valoarea contabilă a creanței cesionate și valoarea de preluare a acesteia de către cesionar*

Credit 231 „Creanțe privind veniturile din utilizarea de către terți a activelor entității”, 234 „Alte creanțe curente”, subcontul 2341 „Creanțe privind ieșirea activelor imobilizate”, *la valoarea contabilă a creanțe.*

La încasarea creanțelor cesionate:

Debit 242 „Conturi curente în monedă națională”

Credit 234 „Alte creanțe curente”, subcontul 2344 „Creanțe incerte”.

La rîndul său *cesionarul* în contabilitate va înregistra:

- la primirea creanței aferente cesionării:

Debit 234 „Alte creanțe curente”, subcontul 2344 „Creanțe incerte”

Credit 544 „Alte datorii curente”, subcontul 5442 „Alte datorii calculate curente”.

Valoarea creanței preluate de la cedent se înregistrează în debitul contului extrabilanțier 920 „Creanțe contingente”.

- la încasarea creanței primite în cesionare:

Debit 242 „Conturi curente în monedă națională”

Credit 234 „Alte creanțe curente”, subcontul 2344 „Creanțe incerte”

Credit 612 „Alte venituri din activitatea operațională”, subcontul 6126 „Alte venituri operaționale”, *la suma diferenței dintre suma încasată și cea preluată de la cedent.*

Totodată, se creditează contul extrabilanțier 920 „Creanțe contingente”.

- la restituirea creanței recuperate cesionarul va înregistra:

Debit 544 „Alte datorii curente”, subcontul 5442 „Alte datorii calculate curente”

Credit 242 „Conturi curente în monedă națională”.

Din punct de vedere fiscal, în cazul în care contractele de cesiune de creanțe îndeplinesc condițiile legale, veniturile și cheltuielile rezultate ca urmare a tranzacțiilor aferente cesiunii de creanță, sunt luate în calcul la determinarea profitului impozabil.

Tratamentul fiscal al tranzacțiilor nominalizate este reglementat de prevederile Codului fiscal [2]. În conformitate cu art. 5 alin. (32) din Codul fiscal, drept datorie compromisă este definită creanța care este nerambursabilă în cazurile când:

- agentul economic lichidat nu are succesori de drepturi;
- persoana juridică sau fizică care desfășoară activitate de întreprinzător, declarată insolubilă, nu are bunuri;
- persoana fizică care nu desfășoară activitate de întreprinzător și gospodăria țărănească (de fermier) sau întreprinzătorul individual nu are, în decurs de 2 ani din ziua apariției datoriei, bunuri sau este în insuficiență de bunuri ce ar putea fi percepute în vederea stingerii acestei datorii;
- persoana fizică a decedat și nu mai există persoane obligate prin lege să onoreze obligațiile acesteia;
- persoana fizică, inclusiv membrii gospodăriei țărănești (de fermier) sau întreprinzătorul individual, care și-a părăsit domiciliul nu poate fi găsită în decursul termenului de prescripție stabilit de legislația civilă;
- există actul respectiv al instanței de judecată sau al executorului judecătoresc (decizie, încheiere sau alt document prevăzut de legislația în vigoare) potrivit căruia perceperea datoriei nu este posibilă.

Calificarea datoriei drept compromisă, în cazurile specificate mai sus, are loc doar în baza documentului corespunzător prin care se confirmă apariția circumstanței respective de implicare într-o formă juridică în condițiile legii.

Respectînd prevederile art. 31, alin. (1) din Codul fiscal [2] se permite deducerea oricărei datorii compromise, conform legislației, dacă această datorie s-a format în cadrul desfășurării activității de întreprinzător.

Conform prevederilor art. 18 din Codul fiscal [2] veniturile obținute din orice sursă sunt impozabile. Veniturile aferente cesiunii de creanță nu le regăsim în categoria veniturilor neimpozabile, deci nu cad sub incidența art. 20 din Codul fiscal, ceea ce rezultă că venitul obținut de cesionar este impozabil la calculul impozitului pe profit.

La acest capitol nu trebuie trecute cu vederea nici prevederile art. 48 din Codul enunțat. În cazul în care contribuabilului i se restituie pe parcursul anului fiscal cheltuielile, pierderile sau datoriile compromise deduse anterior, suma restituită se ia în calcul și se include în venitul brut al contribuabilului pe anul în care ea a fost încasată.

În ceea ce privește TVA aferentă tranzacțiilor aferente cesiunii de creanță în conformitate cu prevederile art. 102 alin. (1) din Codul fiscal [2], vom atenționa asupra faptului că în cazul achitării TVA la buget, subiecților impozabili, înregistrați conform art.112 și 112¹ li se permite trecerea în cont a sumei TVA achitate sau care urmează a fi achitate furnizorilor plătitori ai TVA pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător.

Respectiv, legislația fiscală nu prevede privare de dreptul la trecerea în cont a sumelor TVA pe valorile materiale și serviciile procurate, în cazul în care achitarea pentru livrarea impozabilă se efectuează în cadrul unui contract de cesiune a creanței.

Această afirmație este justificată și de Scrisoarea IFS mun. Chișinău Privind corectitudinea trecerii în cont a TVA în cadrul contractului de cesiune a creanței din 06 august 2012 Nr. 26-08/2-02/2/4982.

Bibliografie

1. Codul civil al Republicii Moldova nr.1107-XV din 06.06.2002. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 82-86 din 22.06.2002, cu modificările și completările ulterioare.
2. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163-XIII din 24.04.1997. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, ediție specială din 08.02.2007, cu modificările și completările ulterioare.
3. Planul general de conturi contabile Nr. 1534 din 22.10.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 22.10.2013, cu modificările și completările ulterioare.
4. Regulament privind stingerea obligației fiscale prin compensare la cererea contribuabilului nr. 320. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 163-167 din 03.09.2004, cu modificările și completările ulterioare.
5. SNC Creanțe și investiții financiare. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 22.10.2013.
6. Privind corectitudinea trecerii în cont a TVA în cadrul contractului de cesiune a creanței (sc.Nr.26-08_2-02_2_4982 din 06.08.2012). Disponibil:
<http://www.contabilsef.md/libview.php?l=ro&idc=230&id=7771&t=/Legislatia/Legislatia-fiscala/Scrisori/Scrisorile-principale-cu-privire-la-TVA-si-accize/Privind-corectitudinea-trecerii-in-cont-a-TVA-in-cadrul-contractului-de-cesiune-a-creantei-scNr26-082-0224982-din-06082012>.

ROLUL STANDARDELOR CONTABILITĂȚII MANAGERIALE ÎN PROCESUL INTEGRĂRII ECONOMICE

Iuliana ȚUGULSCHI, lector superior, dr., ASEM

In this article are examined the main provisions of the new accounting regulations in the accounting costs and calculating the cost of products, services. Also are described the main aspects of the Managerial Accounting Standards to be considered in the economic integration process.

În vederea facilitării aplicării prevederilor noilor reglementări contabile în domeniul contabilității manageriale la 22 octombrie 2013 în Monitorul Oficial al Republicii Moldova (nr. 233–238) au fost publicate Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor și calculația costului produselor și serviciilor care reprezintă o măsură importantă pentru realizarea prevederilor Legii contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007. Astfel, potrivit prevederilor art. 13 al legii nominalizate, persoanele responsabile de ținerea contabilității și raportarea financiară sunt obligate să asigure elaborarea și aprobarea procedeele interne privind contabilitatea de gestiune (managerială).

Trecerea la reglementările contabile noi a acordat entităților oportunitatea de alegere și implementare în mod individual a procedeele de bază a contabilității manageriale, ținând cont de particularitățile activității. Însă, cum demonstrează practica, acestui domeniu al contabilității nici până în prezent nu i acordă atenția cuvenită.

Este evident că ținerea contabilității manageriale reprezintă prerogativa fiecărei entități în parte și nu are un caracter obligatoriu, cum ar fi în cazul contabilității financiare. Fiecare entitate, din punct de vedere a gestionării, are specificul său și impunerea unor reguli stricte de gestionare a acesteia nu este corect.

În acest context, prezintă interes practica internațională care dispune, în acest sens, de o instituție specializată a contabililor manageri (IMA), fiind considerată drept cea mai promițătoare organizație în acest domeniu din lume. Doar în anul 2005 ea deținea circa 70000 membri.

Unul din scopurile de bază ale IMA îl reprezintă conducerea și sponsorizarea cercetărilor în domeniul contabilității manageriale. În anul 1969 în cadrul acestei instituții a fost creat Comitetul practicii contabilității manageriale (MAP). În cadrul acestuia sunt 20 de reprezentanți din diverse domenii, și anume: contabilității corporative și publice, precum și din domeniul educațional, a altor instituții specializate, cum ar fi FASB. Ulterior acest comitetul nominalizat a fost fuzionat cu Fundația pentru Implementarea Cercetărilor (FAR) fiind denumit *Comitetul MAC/FAR*. În prezent acesta deține următoarele sarcini:

- 1) expunerea poziției oficiale ale IMA în domeniul contabilității manageriale și raportării contabile în cadrul Standardelor Contabilității Manageriale (în continuare - SMA);
- 2) furnizarea recomandărilor complete pentru membrii IMA, precum și întreaga comitate de afaceri privind concepțiile, politicile și practicile manageriale.

De menționat, că prevederile SMA poartă un caracter de recomandare și vizează poziția experților în domeniu. Principala destinație a acestora constă în furnizarea celor mai eficiente metode, tehnici și practici în domeniul contabilității manageriale în vederea majorării eficienței activității entității.

Considerăm că aceste standarde prezintă interes pentru specialiștii din domeniu care se ocupă de creșterea eficienței gestionării business-proceselor, iar conținutul acestora

poate fi utilizat în proiectele de implementare a contabilității manageriale de rând cu Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor și calculația costului produselor și serviciilor prevăzute de legislația națională.

Procesul de elaborare a standardelor contabilității manageriale este monitorizat de Comitetul MAC/FAR și inițial cuprindea în jurul a 60 de standarde. Acestea din urmă au fost divizate în cinci categorii principale:

- 1) scopurile;
- 2) terminologia;
- 3) concepțiile;
- 4) practicile și tehnicile;
- 5) gestionarea contabilității.

Cele mai importante prevederi din cadrul fiecărei categorii sunt prezentate în tabelul

1.

Tabelul 1

Principalele prevederi ale categoriilor de bază ale standardelor contabilității manageriale

Denumirea categoriei	Principalele prevederi
<i>1. Scopurile</i>	Cuprinde descrierea principiilor, regulilor de ținere a contabilității manageriale, responsabilitatea pentru ținerea acestora; stipularea standardelor etice, gradului de competență a personalului departamentului contabilității manageriale
<i>2. Terminologia</i>	Definirea principalilor termeni aplicați în practica contabilității manageriale
<i>3. Concepțiile</i>	Prevederile acestei categorii descriu concepțiile de bază ale contabilității manageriale
<i>4. Practicile și tehnicile</i>	Cuprinde un set de recomandări privind sporirea eficienței procedurilor contabilității manageriale, cum ar fi: definirea și evaluarea costurilor directe de materiale, costurilor directe privind retribuirea muncii, costurilor indirecte de producție, costurilor de păstrare, costurilor de logistică; implementarea metodei ABC, ABM, practici de gestionare a afacerii – benchmarking, target-costing etc.
<i>5. Gestionarea contabilității</i>	Descrierea procedurii de evaluare a activității controlurilor, funcțiilor și obligațiilor de bază; elucidarea formatului și periodicității de prezentare a rapoartelor manageriale interne; identificarea instrumentelor de realizare a reinginerului și controlului rezultatelor acestuia; implementarea tehnologiilor de prelucrare a informației în formă electronică, precum și propunerilor de optimizare a acestui proces

Sursa: elaborat de autor

Conținutul SMA este periodic revizuit în funcție de modificările care apar în domeniul contabilității pe plan internațional, precum și ținând cont de necesitățile informaționale ale utilizatorilor acestor standarde.

La momentul actual, standardele contabilității manageriale prezintă viziunea IMA în direcția sporirii eficienței contabilității manageriale și managementului financiar și sunt divizate în șase domenii de bază:

- 1) Strategiile și eticele conducerii;
- 2) Posibilitățile tehnologice;
- 3) Managementul strategic al costurilor;
- 4) Managementul afacerii;
- 5) Gestiunea financiară, riscul și conformitatea;
- 6) Practica contabilității manageriale.

De menționat, că fiecărui domeniu îi sunt caracteristice SMA inerente celor cinci categorii nominalizate anterior. Astfel, dacă în cadrul fiecărei categorii se includ SMA care pot descrie fie scopurile, terminologia, concepțiile, practicile și tehnicile, precum și gestionarea contabilității, atunci pe domenii acestea au fost regrupate în funcție de relevanța acestora sferei de cuprindere a fiecărui domeniu stabilit.

Mai jos se prezintă o succintă trecere în revistă a conținutului SMA aferente fiecărui domeniu de bază desemnat de către IMA.

Strategiile și eticele conducerii cuprind standardele etice de comportament fiind obligatorii pentru personalul implicat în domeniul contabilității manageriale, precum și studierea profundă a domeniilor de activitate a concurenților în vederea identificării unor pârgii eficiente de majorare a beneficiilor entităților.

Posibilitățile tehnologice cuprind doar un standard în care se descriu principalele studii ce pot servi ca punct de pornire în explorarea și implementarea comerțului prin internet (e-commerce).

Managementul strategic al costurilor, cuprinde o parte a standardelor aferente categoriei a patra „Practici și tehnici”, însă clasificate în funcție de importanța acestora în gestiunea strategică a costurilor. În particular, aici sunt incluse standarde, care dezvăluie avantajele metodei de management a costurilor pe business-procese - ABC, deosebiri de bază între metodele ABC și ABM-management, posibilitatea implementării costurilor-țintă (target-costing) pentru studierea direcției de dezvoltare a afacerii pe termen lung etc.

Managementul afacerii descrie așa aspecte ca: identificarea tehnicilor și instrumentelor de implementare eficientă a studiului benchmarking; strategii în soluționarea problemelor legate de protecția mediului înconjurător; aspecte practice de implementare a metodei de gestiune a calității (TQM) etc. În acest compartiment, de asemenea, au fost incluse cinci standarde noi elaborate în anii 2008-2010, care elucidează modul de gestionare a imobilizărilor necorporale, precum și metodele de organizare, structurare, menținere și monitorizare eficientă a rapoartelor manageriale interne.

Gestiunea financiară, riscul și conformitatea cuprinde doar două standarde relativ noi, ce vizează aspectele privind înțelegerea și gestiunea riscurilor în vederea conducerii eficiente a activității.

Practica contabilității manageriale dezvăluie aspectele privind definirea contabilității manageriale, costurilor directe de materiale și privind retribuirea muncii, recomandări practice de realizare a instrumentului reengineeringului business-proceselor, precum și modalității de implementare a tehnologiilor electronice de prelucrare a informației contabile.

În ultimii ani conținutul și semnificația contabilității manageriale a servit drept teren de cercetare pentru diferite organizații internaționale. Astfel, Institutul contabililor manageri (IMA) în anul 2008 a ajuns la concluzia că contabilitatea managerială a evoluat în timp și ca rezultat sfera de cuprindere a acesteia a crescut. Ca rezultat, experții în domeniu au abordat o nouă definiție a contabilității manageriale, potrivit căreia aceasta reprezintă „o profesie care implică parteneriat în luarea deciziilor, conducerea sistemelor de planificare și obținere a performanțelor, efectuarea expertizelor situațiilor financiare și a

controlului intern, precum și acordarea sprijinului necesar managementului în formularea și implementarea strategiei entității” [3]. Din cele expuse, rezultă că, în opinia experților americani contabilului manager i se atribuie statutul de profesie distinctă, care pentru exercitarea funcțiilor sale trebuie să dispună de competențele necesare, să activeze în echipă cu alte persoane implicate în procesul decizional în vederea atingerii scopurilor propuse, precum și să participe la efectuarea expertizei situațiilor financiare și a sistemului de control intern.

Susținem această opinie și considerăm că ea este actuală și pentru RM, dat fiind faptul că funcțiile contabilului manager au evoluat în timp de la pregătirea informației contabile în scopuri de planificare, calculare a costurilor, control bugetar și elaborare a rapoartelor interne în procesul decizional (în modul expus în Legea contabilității) până la efectuarea expertizelor situațiilor financiare și a sistemului de control intern.

Astfel, stabilirea unei metodologii proprii în domeniul contabilității costurilor prezintă o importanță teoretică, cât și caracter aplicativ. În vederea alinierii la cerințele prevăzute în practicile internaționale avansate, acele entități care vor ține cont de recomandările SMA vor facilita implementarea în practică a procedurilor contabilității manageriale, precum și vor majora considerabil calitatea informațiilor utilizate în procesul decizional.

Bibliografie

1. CARAIANI C. DUMITRANA M. Contabilitate de gestiune și control de gestiune. București: Ed. Universitară, 2008, 419 p. ISBN 973-86658-5-X.
2. HORNGREN C., DATAR S., FOSTER G. Contabilitatea costurilor, o abordare managerială: ed. a 9-a. Chișinău: Ed. ARC, 2006, 939 p. ISBN 978-9975-61-343-9.
3. Statements on management accounting [online] [accesat 19.08.2014]. Disponibil: <http://www.imanet.org>.
4. АВЕРЧЕВ И. Управленческий учёт и отчётность: постановка и внедрение. Москва: Вершина, 2009, 509 с. ISBN 5-9626010-1-7.
5. СЛИНЬКОВ Д. Управленческий учёт: постановка и применение. Санкт-Петербург: Питер, 2010, 304 с. ISBN 9785498074702.

CONSIDERAȚII PRIVIND CONTABILITATEA COSTURILOR DE ÎNVERZIRE ȘI AMENAJARE A SPAȚIILOR

Inga COTOROS, lector superior, dr., ASEM

Currently attention is given to the growing problems of gardening and landscaping of green spaces. This is not just a consequence of municipal authorities, directives which requires entities to organise adjacent territories. It's about caring and heads for the entity, and about their willingness to be out of step with the times, and about the possibility to receive aesthetic satisfaction from his own creation.

În prezent se acordă o atenție tot mai mare problemelor de înverzire și amenajare a spațiilor verzi. Aceasta nu este doar o consecință a directivelor autorităților orășenești, care obligă entitățile să-și amenajeze teritoriile adiacente. Este vorba și despre grija conducătorilor pentru imaginea entității, și despre dorința lor de a fi în pas cu vremurile, și despre posibilitatea de a primi satisfacție estetică de la propria creație. Însă numărul spațiilor verzi, create și amenajate atât de către serviciile orășenești, cât și de entitățile obișnuite ar fi probabil mult mai mare dacă problemele reflectării în evidența fiscală a costurilor care apar inevitabil ar fi mai bine reglementate de legislație.

Orice contabil, atunci când are în față astfel de costuri, încearcă în primul rînd să găsească norma legală pe care va trebui să o aplice la ținerea evidenței acestora. Din păcate, astfel de norme sunt destul de puține, iar cele existente se referă la evidența contabilă, în timp ce legislația fiscală nici nu pomenește despre spațiile verzi. Desigur, aceasta nu înseamnă că ele nu își au locul în evidența fiscală, pur și simplu contabilii sunt nevoiți să determine acest loc pe contul și riscul propriu, analizînd și comparînd o multitudine de factori.

Este necesar de menționat că legislația în vigoare nu reglementează suficient modul de reflectare în evidența contabilă și fiscală a costurilor legate de amenajarea teritoriului (spațiului) adiacent entității. Prevederile art. 51 al Codului Funciar al RM că “întreprinderile, instituțiile, organizațiile și cetățenii sînt datori, în conformitate cu regulile aprobate de autoritățile administrației publice locale, să păstreze plantațiile verzi, să țină teritoriile, atribuite lor, într-o ordine conform cerințelor sanitare și de protecție contra incendiilor” nu sunt aplicabile în acest caz. Mai mult, pentru reflectarea în evidența fiscală a costurilor legate de înverzirea teritoriului este necesară, cel puțin, disponibilitatea de a confirma legătura lor cu activitatea economică a entității [3].

Entitățile care utilizează nemijlocit teritorii supuse înverzirii în activitatea lor economică (cafenele de vară, suprafețe comerciale, stații de alimentare cu combustibili etc.) vor putea demonstra cu ușurință o astfel de legătură. Nu apar probleme nici în cazul acelor contribuabili pentru care crearea spațiilor verzi este o condiție necesară pentru desfășurarea activității economice și este prevăzută de actele normative corespunzătoare [5] (regulamente sectoriale, norme sanitare, alte acte legislative), precum și la realizarea unei construcții noi (în acest caz costurile pentru înverzirea teritoriilor adiacente sunt integrate, de regulă, în devizul de cheltuieli al construcției).

Însă și entitățile care creează spații verzi în scopul formării sau menținerii imaginii lor pe piață, sau în legătură cu necesitatea amenajării teritoriului pot și chiar trebuie să demonstreze această legătură, deoarece acțiunile de amenajare sunt orientate spre crearea unui mediu favorabil pentru viața și activitatea omului, păstrarea și protejarea mediului înconjurător, asigurarea bunăstării sanitare și epidemiologice a populației, protejarea

sănătății acesteia. Având în vedere că înverzirea este un element al amenajării, aceasta este mai degrabă o obligație a proprietarului, decât dorința lui benevolă.

Pentru demonstrarea legăturii dintre costurile pentru înverzire și activitatea economică a entității trebuie să fie emis un ordin corespunzător, în care să fie indicate scopurile acțiunilor preconizate, modul de realizare a acestora, termenele etc. Este oportună și încheierea unui contract colectiv, în care să fie argumentată necesitatea creării de spații verzi cu referire la normele Codului muncii [4], legislației privind protecția muncii și legislației sanitar-epidemiologice.

Desigur, pentru unii contribuabili mai prudenți, aceste argumente pot părea insuficiente. Ei trebuie să prevadă riscurile și beneficiile posibile pe care le poate obține entitatea în cazul reflectării sau nereflectării acestor costuri în evidența fiscală. Pentru majoritatea entităților însă, argumentele aduse mai sus pot constitui drept bază suficientă pentru reflectarea costurilor de creare a spațiilor verzi în calitate de indicatori în evidența fiscală.

Astfel, după ce a fost stabilită legătura costurilor pentru crearea spațiilor verzi cu activitatea economică a entității, în fața contabilului apare o altă întrebare: conform căror norme se va ține evidența acestor costuri? După cum am mai spus, un răspuns direct la această întrebare legislația în vigoare nu oferă. Vom încerca să găsim niște indicii în alte acte normative, care au legătură nemijlocită cu problema examinată de noi.

Potrivit Catalogului mijloacelor fixe și activelor nemateriale [1], „spațiile verzi și plantațiile decorative (arbori și arbuști) pe teritoriul întreprinderilor” fac parte din obiectele mijloacelor fixe.

Prin urmare, una dintre variantele posibile de evidență a plantațiilor verzi poate fi evidența lor ca obiecte ale mijloacelor fixe (desigur, dacă ele corespund definiției mijloacelor fixe), adică:

- au o durată de funcționare preconizată mai mare de un an;
- au o valoare de peste 6000 lei.

O altă variantă posibilă de reflectare a costurilor pentru înverzirea teritoriului poate fi evidența lor în calitate de costuri pentru îmbunătățirea clădirilor și construcțiilor amplasate pe aceste teritorii. Argumente în favoarea acestui punct de vedere pot fi găsite în p. 57 a Standardului Național de Contabilitate „Imobilizări necorporale și corporale” conform căruia „costurile ulterioare aferente întreținerii, asistenței tehnice și reparației imobilizărilor corporale se efectuează pentru menținerea lor în stare funcțională”. Deoarece amenajarea teritoriului presupune și înverzirea acestuia, lucrările respective pot fi considerate reparație capitală a clădirii situate pe acest teren. Pericolul pe care îl comportă o astfel de abordare constă în faptul că, în cazul în care entitatea dispune de suficiente sume mari cu limită de 15 %, costurile pentru înverzirea teritoriului vor fi incluse direct în componența cheltuielilor, ceea ce nu va fi, probabil, pe placul organelor de control [2].

În opinia autorului, este mult mai simplu să demonstrezi apartenența acestor obiecte la mijloace fixe. În acest caz entitatea va obține posibilitatea să reflecte în evidența fiscală după regulile generale cheltuielile legate de reparația sau modernizarea obiectelor menționate. Tot aici pot fi raportate și cheltuielile pentru plantare, curățare, înlocuire în caz de necesitate etc.

Considerăm că reparația capitală a spațiilor verzi trebuie să includă lucrări de reînnoire a gazoanelor, grădinilor de flori și rozariilor, plantarea de flori multianuale, întinerirea arborilor și arbuștilor bătrâni, tratarea/plombarea scorburilor, înlocuirea în totalitate a copacilor uscați sau afectați, plantarea noilor arbori și arbuști, înlocuirea pământului vegetal în locurile de plantare cu adăugarea îngrășămintelor minerale și alte

lucrări. La rândul lor, la reparații curente trebuie să se refere lucrările de semănare a gazoanelor, de plantare a răsadurilor de plante anuale cu flori și multianuale în rozarii cu toate lucrările aferente, precum și înlocuirea arbuștilor și arborilor uscați și afectați cu scoaterea rădăcinilor, tratarea scorburilor și alte lucrări.

Dacă însă este vorba despre costurile de achiziționare și sădire a plantelor anuale (flori, iarbă etc.), în cazul existenței legăturii cu activitatea economică a entității, aceste cheltuieli pot fi incluse în componența celor globale după regula generală, adică la prima etapă (este puțin probabil că astfel de „materiale” vor fi depozitate pentru un timp îndelungat, pentru a fi „renumărate”).

Indiferent de decizia luată de entitate cu referire la evidența fiscală a costurilor pentru înverzirea teritoriului, evidența lor contabilă se realizează practic conform regulilor obișnuite pentru astfel de cazuri. Astfel, plantațiile multianuale verzi corespund în măsură deplină definiției mijloacelor fixe. Prin urmare, este vorba despre aceleași „imobilizări corporale, pe care entitatea le deține în scopul utilizării în procesul de producție sau livrare a mărfurilor, prestare a serviciilor... sau pentru realizarea funcțiilor administrative și social-culturale, cu o durată de viață utilă mai mare de un an”, ca și în cazul oricăror altor mijloace fixe. Deci, evidența lor se ține după aceleași reguli ca și evidența mijloacelor fixe „obișnuite”.

Plantațiile multianuale achiziționate de entitatea se înregistrează în contabilitate conform valorii de intrare. Cu alte cuvinte, aici vor fi incluse costurile legate de achiziționarea materialului săditor, transportarea și „instalarea” lui, adică plantarea pe locul permanent de „utilizare”. Este adevărat că în acest caz entitatea va trebui să stabilească din start „cantitatea” de obiecte ale mijloacelor fixe achiziționate. Probabil nu este deloc rațional ca fiecare arbore sau arbust să fie considerat în calitate de obiect de sine stătător al mijloacelor fixe.

Cu referire la plantațiile multianuale, obiect al mijloacelor fixe poate fi considerat atât o plantă, cât și mai multe plante luate împreună. De exemplu, la înverzirea a două teritorii diferite în cadrul uneia și aceleiași entități, în evidența contabilă pot fi luate două obiecte ale mijloacelor fixe. În componența fiecăruia vor intra plantațiile amplasate pe teritoriile corespunzătoare.

Amortizarea unor astfel de obiecte ale mijloacelor fixe ca plantațiile multianuale se efectuează după aceleași reguli ca și amortizarea oricăror altor obiecte. Durata de viață utilă a acestor obiecte este determinată de entitate de sine stătător, pornind de la termenul prevăzut de utilizare a plantațiilor multianuale în activitatea economică a entității.

Asupra plantațiilor multianuale se extind și regulile generale aplicate în evidența contabilă pentru reflectarea costurilor „de reparații”. Cu alte cuvinte, dacă entitatea realizează lucrări pentru menținerea plantațiilor „în stare de funcționare”, aceste costuri se includ nemijlocit în componența cheltuielilor curente ale entității. La acestea se referă costurile de irigare, utilizare a îngrășămintelor, curățare a coroanei, tratare cu substanțe chimice toxice, încălzire și pregătire a rădăcinilor pentru perioada rece a anului, curățare a arbuștilor, văruire a copacilor etc. Dacă însă entitatea intenționează să „modernizeze” unele obiecte ale mijloacelor fixe (de exemplu, să resistematiizeze terenul, să replanteze o parte din culturi etc.), atunci aceste costuri vor majora valoarea de intrare a obiectelor corespunzătoare.

Nu apar probleme nici în cazul lichidării unor astfel de obiecte ale mijloacelor fixe ca plantațiile multianuale: aceasta va fi realizată de asemenea conform regulilor generale. De exemplu, dacă entitatea va lua decizia să taie copacii plantați anterior, în evidența contabilă va fi reflectată scoaterea „obișnuită” din evidență a obiectelor mijloacelor fixe ca

urmare a lichidării lor. În cazul lichidării parțiale a obiectului mijloacelor fixe, valoarea de intrare și amortizarea obiectului lichidat parțial vor fi reduse corespunzător cu suma valorii de intrare și a amortizării părții lichidate a obiectului.

Bibliografie

1. Catalogul mijloacelor fixe și activelor nemateriale, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 338 din 21 martie 2003. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 62-66 din 04.04.2003.
2. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163-XIII din 24.04.1997. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, ediție specială din 08.02.2007, cu modificările și completările ulterioare.
3. Codul funciar al Republicii Moldova nr. 828 din 25.12.1991. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 107 din 04.09.2001.
4. Codul muncii al Republicii Moldova nr. 154-XV din 28 martie 2003. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 159-162 din 29.07.2003.
5. Legea privind principiile urbanismului și amenajării teritoriului nr. 835 din 17.05.1996. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 1-2 din 02.01.1997.
6. SNC „Imobilizări necorporale și corporale”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 22.10.2013.

IMPACTUL TEHNOLOGIILOR INFORMAȚIONALE ASUPRA ACTIVITĂȚII CONTABILE

Nelea CHIRILOV, lector superior, dr., ASEM
Svetlana GHETMANCENCO, lector superior, ASEM

In this article the impact of information technology on business communication and accounting is argued. A particular attention was paid to the benefits of information technology in accounting work such as teleworking; remote banking systems; possibility of making exports by submitting statements issued by the entity directly to automated information systems of the State Tax Service, the National Health Insurance, National Health Insurance Company, State Labour Inspectorate etc.

În ultimii zeci de ani, ritmul de dezvoltare a tehnologiilor informaționale și de comunicație a fost uimitor. Utilizarea tehnologiilor informaționale în activitatea contabilă a crescut o dată cu dezvoltarea tehnologiilor electronice de comunicare, al Internet-ului, al Intranet-ului, browserelor și tehnologiilor de baze de date.

Mediul informatizat în care își desfășoară astăzi activitatea orice entitate influențează în mod continuu munca contabililor, prin faptul ca el creează noi oportunități și noi riscuri, reguli suplimentare în ceea ce privește securitatea și corectitudinea. Creșterea complexității sistemelor, cât și volumul mare al operațiilor economice înregistrate în prezent au condus la înlocuirea cu o frecvență accelerată a tehnicilor de contabilitate clasice, „manuale”, cu tehnici moderne, asistate de calculator.

Tehnologiile informaționale moderne oferă mult mai multe informații decât sistemele manuale tradiționale. Aceste informații sunt disponibile mai repede decât înainte. Adesea, managerii au acces instantaneu la informații obținute în timp real. Printre tehnologiile informaționale care pot avea impact asupra contabilității putem menționa: sistemele informatice manageriale, sistemele integrate de gestiune, rețelele sau pachetele software generatoare de rapoarte etc.

În orice entitate, organizarea fluxului informațional financiar-contabil reprezintă unul dintre factorii cheie pentru asigurarea unui proces managerial eficient și satisfacerea necesităților informaționale ale utilizatorilor interesați de situația financiară a acesteia. Prin urmare, cererea de informație contabilă, în timp real, a impus dezvoltarea și implementarea unor sisteme informatice permanente care să răspundă solicitărilor informaționale ale utilizatorilor situațiilor financiare.

Actualmente în Republica Moldova funcționează și se utilizează un număr mare de sisteme informatice de evidență a contabilității, printre cele mai răspândite sunt: *IC Contabilitate, WizCount, Galactica, Universal Accounting, CIEL, Olimp* etc. Aceste sisteme au la bază principiul introducerii unice a datelor și prelucrării acestora în concordanță cu specificul activității de contabilitate, structurării datelor pe activități, subactivități și operații specifice, precum și integrării acestora în sistemul decizional al entității.

De remarcat că, sistemele informatice contabile conferă datelor siguranță și corectitudine. Totodată, trebuie făcută precizarea că, în cazul în care tehnologiile informaționale nu sunt fiabile, adică există erori de programare sau de modelare, impactul asupra sistemului informatic contabil și entității poate fi cu urmări extrem de grave, cum sunt: pierderea de date, întârzierea operării, rezultate și rapoarte eronate, informații

incomplete, pierderea încrederii clienților, întârzierea livrării comenzilor, incidente cu banca, atragerea de penalizări și amenzi din partea autorităților pentru transmiterea de date incorecte sau întârzierea transmiterii dărilor de seamă la timp, depășirea termenelor scadente de plata a furnizorilor etc. Prin urmare, implementarea greșită a tehnologiilor informaționale se poate transforma într-un dezechilibru și în celelalte sisteme.

Un mare avantaj prezentat de tehnologiile informaționale în activitatea contabilă este *posibilitatea efectuării de exporturi* prin transmiterea declarațiilor emise de entitate direct din programul de evidență a contabilității autentificată prin semnătură digitală sau semnătură electronică de autentificare către sistemele informaționale automatizate ale Serviciul Fiscal de Stat, Casa Națională de Asigurări Sociale, Compania Națională de Asigurări în Medicină, Inspectoratul de Stat al Muncii etc.

În prezent pentru organizarea muncii în cadrul departamentelor financiar-contabile după implementarea tehnologiilor informaționale, a apărut posibilitatea *lucrului la distanță*. Aceasta constă în efectuarea sarcinilor de serviciu dintr-o altă locație. Printre avantajele acestui tip de activitate putem enumera faptul că se reduce timpul necesar deplasărilor, se poate lucra în cele mai bune condiții, se pot accesa datele din sistemul informatic oricând și, implicit, crește productivitatea și se reduc costurile. Munca la distanță utilizează mijloace de comunicare și necesită o anumită organizare pentru a se putea exercita în grup, fără constrângeri materiale, tehnice sau organizaționale. Printre programele cele mai des utilizate în efectuarea lucrului la distanță se consideră aplicațiile TeamViewer și Ammy. Aceste sisteme oferă posibilitatea controlului la distanță a calculatoarelor, realizarea ședințelor on-line, conectarea la distanță pentru accesarea documentelor a sistemelor de evidență a contabilității.

O soluție informatică, pusă la dispoziție de către băncile comerciale clienților și care au fost implementate de către sistemele informatice de contabilitate sunt *sistemele de deservire bancară la distanță*. Acestea permit deținătorului să aibă acces la distanță la informația privind starea conturilor curente și a operațiunilor realizate privind plățile și încasările de numerar etc.

Altă oportunitate oferită de utilizarea tehnologiilor informaționale în activitatea contabilă este *depunerea declarațiilor cu ajutorul Internetului*, ceea ce implică reducerea timpului afectat depunerii declarațiilor, minimizarea consumului de hârtie, creșterea productivității muncii.

Un nou serviciu electronic apărut de curând lansat pentru agenți economici este *SIA „e-Factura”*. Acest serviciu va permite atât modernizarea mecanismului existent de livrare și evidență a facturilor și facturilor fiscale, cât și simplificarea interacțiunii agenților economici cu Serviciul Fiscal de Stat.

Tehnologiile informaționale de azi oferă contabililor posibilitatea de a comunica cu alți parteneri din domeniul contabilității prin intermediul rețelelor de socializare cum ar fi: Skype, Messenger, ISQ, Facebook etc. Aceste facilități sunt utilizate deoarece comunicarea este gratuită, comodă, rapidă, accesibilă permițând și vizualizări video de pe calculatorul de lucru utilizând o cameră cu microfon încorporată și o conexiune de bună calitate la Internet.

Printre beneficiile ce pot fi obținute în urma implementării tehnologiilor informaționale în activitatea contabilă menționăm: reducerea timpului pentru închiderea lunii, reducerea timpului pentru închiderea trimestrului, reducerea timpului pentru închiderea conturilor anuale, reducerea timpului pentru procesarea tranzacțiilor (timpul de introducere a datelor), îmbunătățirea calității rapoartelor, îmbunătățirea procesului de luare a deciziilor, reducerea numărului de angajați ai departamentului contabilitate, creșterea

flexibilității procesării informației, creșterea integrării aplicațiilor de contabilitate, obținerea informației contabile mai repede, obținerea de informații de încredere etc.

Implicațiile utilizării tehnologiilor informaționale în cadrul activității contabile sunt sintetizate în figura 1.

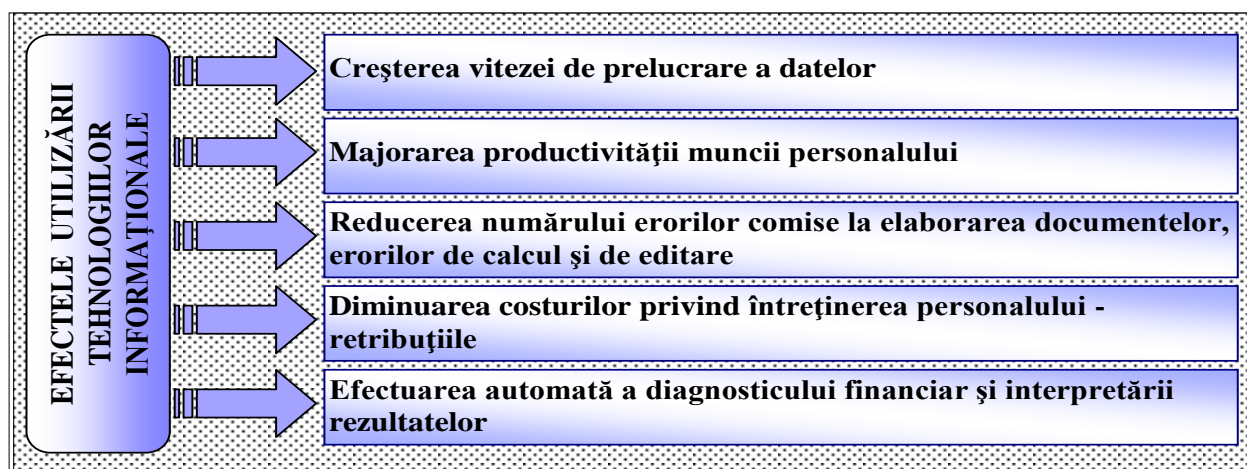


Figura 1. Efectele folosirii tehnologiilor informaționale în activitatea contabilă

Generalizând cele expuse mai sus și prezentate în figura 1, concluzionăm că implementarea tehnologiilor informaționale în activitatea contabilă vizează gestiunea timpului de muncă, a spațiului și a costurilor, mai ales a costurilor cu personalul, asigură creșterea productivității etc.

În final, putem conchide că pentru a răspunde provocărilor unei economii globalizate este necesară adaptarea permanentă a sistemelor financiar-contabile la inovațiile și dezvoltările tehnologiilor informaționale și de comunicație.

Bibliografie

1. <http://www.fisc.md/>
2. <http://www.cnas.md/>
3. <http://www.cnam.md/>
4. <http://www.ism.gov.md/>

PRINCIPALELE OPERAȚIUNI PRIVIND FORMAREA CAPITALULUI ÎN CADRUL ÎNTREPRINZĂTORILOR INDIVIDUALI

Galina ZAGAIEVSCHI, lector superior, USM

In the context of the global economic crisis, which is characterized primarily with liquidity shortage, the problems of working capital management, as the most liquid part of the assets of the enterprise, acquired a special topicality.

Prin rolul său deosebit de important în ansamblul factorilor de producție, capitalul deține o poziție privilegiată în toate abordările teoretice care vizează modul de desfășurare a activității întreprinderilor.

Capitalul se formează la înființarea firmei, se modifică prin creșterea sau diminuarea lui pe parcursul desfășurării activității și se lichidează la încetarea existenței întreprinderii. Astfel, putem aprecia capitalul ca fiind totalitatea surselor de finanțare de care dispune întreprinderea și pe care le poate utiliza pentru procurarea tuturor elementelor patrimoniale de activ.

Capitalul se formează din aporturi ale asociaților, acționarilor, fondatorilor, etc. *Aportul* reprezintă valoarea pe care aceștia se angajează să o aducă în cadrul întreprinderii și este de două feluri: în bani și în natură, sub forma diferitelor categorii de active imobilizate sau de active circulante.

În funcție de sursa de proveniență și de apartenență putem spune că deosebim: capitaluri proprii și capitaluri împrumutate. La constituire, întreprinderea are de ales între două surse de finanțare principale: capitaluri proprii și capitaluri împrumutate (îndatorate) ce sunt valabile atât în cazul gestiunii pe termen mediu și lung, respectiv gestiunii activelor imobilizate, cât și în cazul gestiunii pe termen scurt, respectiv gestiunea activelor circulante.

De asemenea, în ultimul timp, pe lângă aceste modalități tradiționale de finanțare se pune un accent deosebit pe finanțarea nerambursabilă prin programe europene. Decizia de finanțare, care stă la baza formării capitalului firmei, este, în cea mai mare parte, asumată de conducerea firmei și mai puțin de către acționarii și creditorii întreprinderilor. Aceasta poate fi efectuată prin două modalități:

- *finanțare internă* (autofinanțarea, alte surse asimilate capitalurilor proprii și alte surse de capital);
- *finanțare externă* (constituirea și sporirea capitalului propriu).

Capitalurile proprii conform reglementărilor contabile menționate constituie dreptul acționarilor sau asociaților asupra activelor unei firme după deducerea tuturor datoriilor sale.

Așa cum am menționat, în categoria altor elemente constitutive ale surselor proprii deosebim: alte surse proprii de capital (fondurile speciale și provizioanele) și nu în ultimul rând, cu o importanță covârșitoare în bună desfășurare a activității firmei, autofinanțarea.

Dat fiind faptul că în cadrul capitalurilor proprii o importanță remarcabilă o are capitalul social, accentul, se va pune în continuare pe constituirea și sporirea capitalului social.

Prima și cea mai importantă componentă a capitalului propriu o reprezintă capitalul social. Capitalul social este condiția fundamentală a înființării unei întreprinderi, această noțiune fiind inseparabilă de cuvântul societate, constituind pentru întreprindere și acționarii sau asociații săi baza juridică în relațiile cu terții.

Orice persoană care intenționează să inițieze o activitate economică trebuie să aleagă forma juridică de organizare a viitoarei afaceri potrivită cu scopul întreprinzătorului, domeniile de activitate preconizate, capitalul disponibil, cercul partenerilor etc. Pentru a face o alegere, un viitor întreprinzător are de ales între două opțiuni principale de organizare a viitoarei întreprinderi - persoană fizică sau persoană juridică. Modul de constituire, dar, mai ales modul de circulație al capitalului social sunt diferite în funcție de forma juridică a societăților comerciale.

Astfel, potrivit art. 13 al „Legii cu privire la antreprenoriat și întreprinderi” societățile comerciale se pot constitui în urma din următoarele formă:

- a) întreprindere individuală;
- b) societate în nume colectiv;
- c) societate în comandită;
- d) societate pe acțiuni;
- e) societate cu răspundere limitată;
- f) cooperativă de producție;
- g) cooperativă de întreprinzător;

Întreprinderea individuală, abreviat **Î.I.** – este întreprinderea care aparține cetățeanului sau membrilor unei familii. Întreprinderea individuală se echivalează cu *întreprinzătorul individual*. Î.I. este una din cel mai răspândite tipuri de întreprinderi în sectorul micului business, și nu numai în Moldova, dar în toate lumea. Această formă de organizare a businessului are următoarele caracteristici principale:

- drepturile și obligațiile întreprinderii sunt indivizibile de cele a cetățeanului - persoană fizică;
- patrimoniul întreprinderii se formează pe baza bunurilor cetățeanului și este inseparabil de bunurile personale ale întreprinzătorului;
- venitul din activitatea întreprinzătorului individual este folosit la discreția acestuia;
- persoana fizică care a fondat întreprinderea răspunde pentru obligațiile întreprinderii sale cu tot patrimoniul său, cu excepția bunurilor care, conform legii nu pot fi urmărite.

Conform art. 14 al Legii Nr. 845-XII din 03.01.1992 „Cu privire la antreprenoriat și întreprinderi”:

- întreprinderea individuală este întreprinderea care aparține cetățeanului, cu drept de proprietate privată, sau membrilor familiei acestuia, cu drept de proprietate comună. Patrimoniul întreprinderii individuale se formează pe baza bunurilor cetățeanului și altor surse care nu sînt interzise de legislație;

- întreprinderea individuală nu este persoană juridică și se prezintă în cadrul raporturilor de drept ca persoană fizică întreprinzător individual. Conform Legii nr. 82-XVI din 29 martie 2007, patrimoniul întreprinderii individuale este inseparabil de bunurile persoanelor ale antreprenorului;

- antreprenorul-posesor al întreprinderii individuale poartă răspundere nelimitată pentru obligațiile acesteia cu întreg patrimoniul său, în afară de acele bunuri care, conform legislației în vigoare, nu fac obiectul urmăririi (art. 27 Codul civil al Republicii Moldova nr. 1107-XV din 06.06.2002). Membrii familiei – posesor ai întreprinderii individuale poartă răspundere nelimitată solidară pentru obligațiile acesteia cu întreg patrimoniul lor, în afară de acele bunuri care, în conformitate cu legislația în vigoare, nu fac obiectul urmăririi;

- modul de constituire, înregistrare și încetare a activității întreprinzătorilor individuali este reglementat de Legea nr. 220-XVI din 19.10.2007 privind înregistrarea de

stat a întreprinzătorilor individuali. Documentul de constituire a întreprinderilor individuale este hotărârea cu privire la înființarea întreprinderii, semnată de către fondator sau fondatori, unde se include: numele, prenumele, cetățenia, domiciliul cetățeanului-fondator, sediul întreprinderii, data înființării întreprinderii, genurile de activitate, condițiile reorganizării și lichidării întreprinderii.

În hotărârea cu privire la înființarea întreprinderii pot fi incluse și alte prevederi care nu contravin legislației în vigoare.

Dimpotrivă, administrarea activității unei Î.I. este mai simplă, dar riscul financiar este mai mare pentru că fondatorul va răspunde nelimitat cu toate bunurile sale și acestui risc ar putea fi expuse bunurile întregii familii. În anumite condiții acest risc ar putea fi evitat sau minimalizat dacă, spre exemplu, pînă a porni afacerea fondatorul va separa bunurile sale de bunurile altor membri ai familiei și astfel își va asuma de unul singur succesul și riscurile viitoarei afaceri.

Trebuie să avem în vedere însă, că dacă Î.I. ajunge în stare de insolvabilitate (faliment), instanța de judecată poate decide ca o parte din datoriile întreprinderii să fie suportată de membrii organelor de conducere ale debitorului (fondatorul întreprinderii individuale) dacă aceștia sînt vinovați de comiterea acțiunilor care au adus daune afacerii.

Bibliografie

1. Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi Nr. 845-XII din 03 ianuarie 1992. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 2 din 28.02.1994, cu modificările și completările ulterioare.
2. Legea pentru modificarea și completarea unor acte legislative Nr. 82-XVI din 29 martie 2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 60-63 din 04.05.2007, cu modificările și completările ulterioare.
3. Codul civil al Republicii Moldova nr. 1107- XV din 06.06.2002. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 82-86 din 22.06.2002, cu modificările și completările ulterioare.
4. Legea privind înregistrarea de stat a persoanelor juridice și a întreprinzătorilor individuali Nr. 220-XVI din 19.10.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 184-187 din 30.11.2007, cu modificările și completările ulterioare.

ASPECTE NOI PRIVIND CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR ÎN ASOCIAȚIILE OBȘTEȘTI

Djulieta PRODAN, lector superior, UCCM
Viorica GUȚAN, lector superior, UCCM

Association with humanist character gambles for supporting their caper on various sources of financing, both-foreign and own. Therefore, it is enjoin a detailed study of the structure of this financing, of how to apply for and completing their documentary.

Orice asociație obștească e obligată să se adapteze mediului în care funcționează, asigurându-și activitatea cu finanțările necesare, cu activele necesare, cu capitalul propriu necesar etc.

Organizația necomercială ține contabilitatea și întocmește rapoarte financiare în conformitate cu principiile fundamentale și regulile stabilite în Legea contabilității, standardele de contabilitate, planul de conturi contabile și alte acte normative.[1]

Astfel, este vădită necesitatea operării unor schimbări în contabilitatea organizațiilor necomerciale și, în particular, a asociațiilor obștești, în spectrul schimbărilor recente în legislația în vigoare.

Investigația se va referi, în particular, la ordinea contabilității immobilizărilor în cadrul asociațiilor obștești în conformitate cu noile reglementări contabile: Recomandările metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate [5], Standarde Naționale de Contabilitate noi [6], Indicații metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale [1].

Conform prevederilor Indicații metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale [1], activele organizațiilor necomerciale cuprind activele immobilizate și circulante aflate în posesie și se contabilizează pe surse de finanțare (intrare) în baza documentelor primare, în modul prevăzut de Standardele Naționale de Contabilitate, ținând cont de prevederile Indicațiilor metodice.

Asociațiilor obștești le sînt specifice un șir de particularități privind contabilitatea activelor primite cu titlul gratuit sau procurate din contul diferitor surse de finanțare pentru transmitere altor beneficiari. Aceste bunuri pot fi înregistrate ca active - în conturi bilanțiere doar în cazul respectării criteriilor de recunoaștere stabilite de Standardele Naționale de Contabilitate. În celelalte cazuri bunurile respective se înregistrează în conturi extrabilanțiere.

Conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, recunoașterea inițială a immobilizărilor se efectuează pe obiecte de evidență, a căror nomenclator se stabilește de asociația obștească de sine stătător. Obiectul se recunoaște ca immobilizare numai în cazul respectării simultane a următoarelor condiții:

- 1) obiectul este identificabil și controlabil de entitate;
- 2) proprietățile și particularitățile lui corespund definiției immobilizărilor corporale sau necorporale;
- 3) este probabil că entitatea va obține beneficii economice viitoare din utilizarea obiectului ;
- 4) costul de intrare a obiectului poate fi evaluat în mod credibil.

Dacă aceste condiții nu pot fi satisfăcute, atunci activul nu se recunoaște și valoarea lui se înregistrează în conturi extrabilanțiere conform prevederilor Indicațiilor metodice.

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

În legătură cu excluderea proprietății investiționale, activelor biologice și a activelor deținute pentru vânzare din sfera de aplicare a respectivului SNC, la data tranziției entitatea urmează să reclasifice elementele corespunzătoare de active astfel:

Transferul activelor biologice la categoria respectivă:

- a) transferul costului contabil
Debit contul 132 „Active biologice imobilizate”
Credit contul 123 „Mijloace fixe”;
- b) decontarea amortizării acumulate
Debit contul 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”
Credit contul 123 „Mijloace fixe”.

Indicațiile metodice vin și cu unele prevederi specifice și aferent ordinii evaluării imobilizărilor. Astfel, imobilizările primite cu titlu gratuit, indiferent de destinația lor, se evaluează la costul de intrare, care se determină în baza actelor de donație, proceselor-verbale de primire - predare, facturilor, invoice și altor documente.

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

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

Costurile de intrare și de pregătire a activelor pentru realizarea misiunilor speciale se includ în costul de intrare numai în cazul când acestea au fost acoperite din aceeași sursă de finanțare (grant, proiect, asistență tehnică etc.). În caz contrar aceste costuri se înregistrează ca cheltuieli curente.

Evaluarea inițială a fiecărui obiect de imobilizări se efectuează la costul de intrare, conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale”. Cost de intrare – costuri de procurare sau creare a obiectului de evidență și costurile direct atribuibile pentru a-l aduce în locul și în starea necesară pentru folosirea după destinație.

Costul de intrare a obiectului se formează din:

- 1) costul de procurare sau creare;
- 2) orice costuri direct atribuibile obiectului pentru a-l aduce în locul amplasării și în starea necesară pentru folosire după destinație.

Costurile direct atribuibile imobilizărilor necorporale includ: plata pentru serviciile juridice și de consultanță, taxa de stat pentru înregistrarea obiectelor proprietății intelectuale, costurile aferente evaluării, costurile ce țin de pregătirea pentru utilizare după destinație, costurile îndatorării capitalizate conform SNC "Costurile îndatorării" etc.

Costurile direct atribuibile imobilizărilor corporale cuprind: costurile de transport, încărcare, descărcare; de pregătire a locului de instalare; de instalare și montaj; de testare și inspecție a funcționalității obiectului; de pregătire a terenului pentru folosire după destinație; de achitarea onorariilor profesionale; costurile îndatorării capitalizate conform

SNC "Costurile îndatorării". Asociația obștească înregistrează aceste costuri ca majorare a immobilizărilor corporale în curs de execuție concomitent cu majorarea datoriilor curente și/sau diminuarea activelor utilizate.

Transmiterea în exploatare a immobilizărilor necorporale și corporale primite/procurate din contul mijloacelor cu destinație specială se contabilizează ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială și majorare a fondului de active immobilizate astfel:

- recunoașterea immobilizărilor primite pe contul mijloacelor cu destinație specială:
Debit conturile 111 „Immobilizări necorporale în curs de execuție”, 112 „Immobilizări necorporale”, 121 „Immobilizări corporale în curs de execuție”, 123 „Mijloace fixe”

Credit contul 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”;

- concomitent, la costul contabil a immobilizărilor primite/procurate din contul mijloacelor cu destinație specială, transmise în exploatare:

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

Credit contul 341 „Fonduri”.

Immobilizările necorporale și corporale primite/procurate din contul mijloacelor nepredestinate se contabilizează ca majorare a immobilizărilor necorporale și corporale și a datoriilor curente, iar transmiterea în exploatare ca diminuare a datoriilor curente și majorare a fondului de active immobilizate:

- recunoașterea immobilizărilor primite pe contul mijloacelor cu destinație specială
Debit conturile 111 „Immobilizări necorporale în curs de execuție”, 112 „Immobilizări necorporale”, 121 „Immobilizări corporale în curs de execuție”, 123 „Mijloace fixe”

Credit contul 521 „Datorii comerciale”;

- concomitent, la costul contabil a immobilizărilor primite/procurate din contul mijloacelor nepredestinate, transmise în exploatare

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

Credit contul 341 „Fonduri”.

Costurile ulterioare aferente immobilizărilor suportate pe parcursul duratei de utilizare care nu vor genera beneficii economice suplimentare se înregistrează ca cheltuieli curente sau, dacă sînt semnificative, ca cheltuieli anticipate.

Costurile ulterioare aferente immobilizărilor care vor genera beneficii economice suplimentare se capitalizează.

Dacă aceste costuri sînt suportate pentru îmbunătățirea caracteristicilor tehnice ale immobilizărilor sau pentru a majora beneficiile economice estimate inițial, în asociațiile obștești costurile ulterioare acoperite pe seama mijloacelor obținute din activitatea statutară, cu excepția celor din activitatea economică, pot fi acoperite din contul:

- 1) mijloacelor cu destinație specială;
- 2) mijloacelor nepredestinate;
- 3) fondului de autofinanțare.

Politicile contabile ale organizației necomerciale stabilesc ordinea repartizării costurilor ulterioare acoperite din diferite surse de finanțare.

Bibliografie

1. Indicații metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, aprobate prin Ordinul Ministerului de finanțe Nr. 188 din 30.12.2014. În: Monitorul Oficial Nr. 11-21 din 23.01.2015.
2. Legea Contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 90-93/399 din 29.06.2007.

3. Legea cu privire la asociațiile obștești nr. 837-XIII din 17 mai 1996. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 6 din 23.01.1997.
4. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 22.10 2013.
5. Recomandările metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinele Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.118 și 119 din 6 august 2013 și nr. 166 din 28.11.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 291-296/1833 din 13.12.2013.
6. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 22.10 2013.

SECȚIUNEA II
PROBLEME ACTUALE ȘI PERSPECTIVE ALE DEZVOLTĂRII AUDITULUI
ȘI ANALIZEI ECONOMICE

ANALIZA FACTORIALĂ A PRODUCTIVITĂȚII MUNCII ÎN ENTITĂȚILE COMERCIALE

Valentina GORTOLOMEI, conf. univ., dr., ASEM

Realistic appreciation of labor force efficiency is directly connected to factorial analysis of labor productivity. In this point the requirements related to factorial analysis of labor productivity naturally rise, especially concerning determination of direction and dimension of factors influence under the conditions of specific character of certain activities.

Factorial analysis of labor productivity in commercial activity has some peculiarities determined by: provision with necessary funds of merchandises; level of acclivity mechanization; modifications in staff composition and sales structure etc.

An exhaustive study of these factors will contribute to reserves' detection in order to grow labor productivity and increase the veracity of information used in labor force management.

De regulă productivitatea muncii, la nivelul entității comerciale, se calculează în expresie valorică și reprezintă raportul dintre volumul vânzărilor și numărul mediu de salariați. Ținând cont de specificul procesului de comercializare, în activitatea practică a acestor entități, se aplică așa indicatori ca: productivitatea medie a unui salariat și productivitatea medie a unui lucrător operativ. Ambii acești indicatori sunt utilizați în analiza economică, fiecare dintre ei avînd o altă valență informațională.

Pentru a stabili mărimea și tendința productivității muncii se face necesară analiza factorială a ei. Productivitatea muncii depinde de o mulțime de factori, care fac parte din mai multe sisteme de legături cauzale. De aceea, din punct de vedere factorial, productivitatea muncii poate fi analizată după mai multe dependențe factoriale, o parte din care le vom reflecta în continuare.

Un prim sistem factorial, care evidențiază legătura între timpul de muncă și productivitatea muncii pe unitate de timp, implicată în calcul, se prezintă astfel:

$$W_a = T * W_t,$$

unde:

W_a - productivitatea medie anuală a unui salariat;

T – timpul de muncă (în zile, ore) pe parcursul anului;

W_t - productivitatea medie pe unitate de timp, implicată în calcul (zilnică, orară).

Potrivit acestui sistem, principalele rezerve de sporire a productivității muncii vizează utilizarea completă a timpului de muncă și creșterea permanentă a vânzărilor pe unitate de timp. Pentru exemplificare s-au utilizat datele entității "Y", prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1

Informație inițială

Indicatori	Per. precedentă	Per. raportată
1.Productivitatea medie anuală a unui salariat, lei	160381,6	173742,2
2. Timpul de muncă, zile	248	251
3. Productivitatea medie zilnică a unui salariat, lei	646,7	692,2

În acest caz :

1. modificarea timpului de muncă a contribuit la creșterea productivității medii anuale cu 1940,1 lei [(251-248) *646,7].

2. modificarea productivității medii zilnice a dus la creșterea productivității medii anuale cu 11420,5 lei [251 *(692,2-646248) *646,7].

Deci, realizarea unui spor al productivității anuale de 13360,6 lei (173742,2 – 160381,6) este rezultatul folosirii mai efective a timpului de muncă, cât și a însăși forței de muncă. Totuși, trebuie de menționat că o creștere prioritară a indicatorului analizat a avut loc în baza factorului calitativ, ceea ce constituie un moment pozitiv în activitatea entităților analizate.

Al doilea model pune în evidență faptul, că productivitatea medie anuală în entitățile comerciale este influențată de componența personalului, de modificarea ponderii acelor categorii de personal, care contribuie direct la desfacerea mărfurilor. Deoarece, nemijlocit la vânzarea mărfurilor sunt implicați lucrătorii operativi (inclusiv vânzătorii), apoi și productivitatea muncii la nivel de entitate, în mod direct, depinde de modificarea productivității lucrătorilor operativi (vânzătorilor) și a ponderii lor în numărul total de personal.

Acțiunea factorului structural poate conduce la sporirea productivității muncii fără ca aceasta să însemne și o creștere a forței productive a muncii. De aceea, pentru delimitarea efortului propriu în sporirea productivității muncii, este necesar să se stabilească mărimea și sensul influenței acestui factor. În plan general dependența poate fi prezentată prin relațiile:

$$1) \mathbf{Ws} = \frac{Nl-op}{Ns} * \frac{VV}{Nl-op}; \quad 2) \mathbf{Ws} = \frac{Nl-op}{Ns} * \frac{Nv}{Nl-op} * \frac{VV}{Nv}$$

unde:

$\frac{Nl-op}{Ns}$ - ponderea lucrătorilor operativi în total număr de personal;

$\frac{VV}{Nl-op}$ - productivitatea medie anuală a unui lucrător operativ;

$\frac{Nv}{Nl-op}$ - ponderea vânzătorilor în numărul lucrătorilor operativi;

$\frac{VV}{Nv}$ - productivitatea medie a unui vânzător.

În condițiile comercializării mărfurilor prin autoservire, formă modernă de vânzare ce predomină la etapa actuală în ramura comerțului, pentru delimitarea efortului propriu în sporirea productivității medii mai corect este a aplica modelul (1).

Informația necesară pentru calculul influenței acestor factori este prezentată în următorul tabel:

Tabelul 2

Situația numărului de personal și a productivității muncii

Indicatori	Per. precedentă	Per. raportată
1. Volumul de vânzări, mii lei	51803,8	55077,5
2. Numărul de salariați - total	323	317
3. inclusiv: lucrători operativi	247	240

4.Productivitatea muncii, lei:		
- unui salariat	160381,6	173742,2
- unui lucrător operativ	209732,0	229489,6
5. Ponderea lucrătorilor operativi în numărul total de salariați, %	76,47	75,71

Prin aplicarea metodelor tradiționale ale analizei economice s-a stabilit, că în urma reducerii ponderii lucrătorilor operativi în numărul total de salariați, productivitatea medie pe salariat s-a redus cu 1593,6 lei, iar sporirea productivității muncii unui lucrător operativ a dus la majorarea indicatorului analizat cu 14954,2 lei. Prin urmare, putem menționa că majorarea productivității medii anuale a unui salariat a avut loc totalmente pe baza efortului propriu al lucrătorilor operativi. În același timp, creșterea ponderii personalului administrativ în numărul total de salariați cu 0,76% a dus la diminuarea indicelui productivității medii anuale a unui salariat cu 0,01% ($\frac{23,53-24,29}{100-23,53}$).

Înzestrarea entităților comerciale cu amănuntul cu mijloace de muncă mecanizate are drept efect reducerea consumului de muncă și asigură creșterea sensibilă a productivității muncii. Efectul creșterii gradului de înzestrare tehnică asupra productivității muncii lucrătorilor operativi se calculează după modelele:

$$1) \mathbf{Wl-op} = \frac{MF}{Nl-op} * \frac{VV}{MF}; \quad 2) \mathbf{Wl-op} = \frac{MFa}{MF} * \frac{MF}{Nl-op} * \frac{VV}{MFa}$$

unde:

$\frac{MFa}{MF}$ - ponderea mijloacelor fixe active în total mijloace fixe;

$\frac{MF}{Nl-op}$ – gradul de înzestrare tehnică;

$\frac{VV}{MFa}$ – eficiența utilizării mijloacelor fixe active.

Pentru exemplificare se folosesc datele entității “Y” prezentate în următorul tabel:

Tabelul 3

Situația înzestrării tehnice

Indicatori	Per. precedentă	Per. raportată	Abaterea absolută
1.Volumul de vânzări, mii lei	51803,8	55077,5	
2.Valoarea medie a mijloacelor fixe, mii lei	49749,5	50431,3	
3. inclusiv: mijloace fixe active	1063,8	1176,9	
4.Numărul mediu de lucrători operativi,pers.	247	240	
5.Ponderea mijloacelor fixe active în total mijloace fixe, %	2,138	2,333	+ 0,195
6.Gradul de înzestrare tehnică, lei	201,4	210,1	+ 8,7
7.Randamentul mijloacelor fixe active, lei	48,69	46,80	- 1,89
8. Productivitatea muncii unui lucrător operativ, mii lei	209,7	229,5	-19,8

Astfel: 1. Modificarea ponderii mijloacelor fixe active în total mijloace fixe a dus la creșterea productivității medii a unui lucrător operativ cu

$$(+0,195) * 201,4 * 48,69 = + 19,1 \text{ mii lei.}$$

2. Modificarea gradului de înzestrare tehnică a sporit productivitatea medie a unui lucrător operativ cu

$$2,333 * (+8,7) * 48,69 = + 9,9 \text{ mii lei.}$$

3. Modificarea randamentului utilizării mijloacelor fixe active a dus la diminuarea productivității medii a unui lucrător operativ cu

$$2,333 * 210,1 * (-1,89) = - 9,2 \text{ mii lei.}$$

În baza rezultatelor obținute se poate de menționat, că necăfind la păstrarea cerinței obligatorii - ca indicele înzestrării tehnice să fie mai devansat față de indicele productivității (104,3% < 109,4%), entitatea mai dispune de rezerve de sporire a productivității din contul utilizării eficiente a mijloacelor fixe active. În mod general aici măsurile de majorare a productivității muncii constau în optimizarea celor trei factori, implicați direct.

În activitatea de comerț productivitatea muncii este strâns legată și de așa factor specific ca asigurarea entității cu fondul de marfă necesar (cantitativ, calitativ și structural). Modelul aplicat este:

$$Wl-op = \frac{SM}{Nl-op} * \frac{VV}{SM}$$

unde:

$\frac{SM}{Nl-op}$ – nivelul de asigurare al lucrătorilor operativi cu fond de marfă;

$\frac{VV}{SM}$ - viteza de rotație a mărfurilor (rotații).

Pentru ilustrarea calculelor, privind influența acestor factori, vom considera situația entității deja menționate “Y” (tabelul 4).

Tabelul 4

Informația inițială

Indicatori	Perioada precedentă	Perioada raportată
1. Nivelul de asigurare al lucrătorilor operativi cu fond de marfă, mii lei	79,06	84,35
2. Viteza de rotație a mărfurilor, rotații	2,65	2,72
3. Productivitatea muncii unui lucrător operativ, mii lei	209,7	229,5

În urma faptului că a crescut nivelul de asigurare al lucrătorilor operativi cu fond de marfă, productivitatea muncii unui lucrător operativ a crescut cu 14 mii lei [(84,35-79,06) * 2,65], iar accelerarea vitezei de rotație a mărfurilor a contribuit la sporirea productivității muncii lucrătorilor operativi cu 5,9 mii lei [84,35 * (2,72-2,65)]. Prin urmare, acești factori au fost gestionați corect în perioada analizată.

În activitatea de comercializare, pe lângă factorii, influența cărora poate fi exprimată prin sisteme factoriale asupra productivității muncii, se reflectă și un șir vast de factori, cum ar fi: calitatea deservirii, formele moderne de vânzare (în favoarea autoservirii), extinderea sistemului paletizării și containizării, pierderi de timp de muncă, fluctuația forței de muncă, disciplina muncii, stimularea materială a personalului ș.a.

Acești factori, de asemenea, trebuie să fie luați în considerație de către managementul entității la elaborarea măsurilor de sporire a productivității muncii și de gestiune a forței de muncă.

Un astfel de studiu va favoriza desprinderea unor concluzii și stabilirea, în baza lor, a unor măsuri necesare creșterii productivității muncii.

Bibliografie

1. GUST M. ș. a. Analiza economică-financiară. Pitești: Independența Economică, 2003, 345 p.
2. CABARIU L. Analiza și evaluarea societății comerciale. București: Expert, 2002, 249 p.
3. PAȘA F., MIHAELA L. Productivitatea, indicator de eficiență a muncii. Iași: PoliRom, 2003, 192 p.
4. ȚOLI M., MATEI N. C. Analiza economico-financiară a entităților economice. Metode Tehnici și modele. Ed. III-a, București, Pro Universitaria, 2009, 354 p.

In this article are described and proposed some applicative models of technical potential analysis. These models are applied in order to increase the efficiency of the entire process of taking decisions. This model will contribute to the growth of information accuracy and effectiveness regarding technical potential.

În condițiile creșterii complexității problemelor legate de conducerea entităților economice, fundamentarea unor decizii optime impune adoptarea unor metode matematice moderne de studiu și analiză a fenomenelor economice. În acest sens, s-a delimitat, ca ramură a matematicilor aplicate, *cercetarea operațională*, ca metodă de observare a fenomenelor economice și de analiză matematică, în vederea fundamentării unor decizii optime, anume atunci când intervin numeroși factori.

Cercetările operaționale se caracterizează prin:

- a) studierea unor sisteme organizate, influențate de un complex de factori;
- b) aplicarea unor metode științifice de evidențiere a legăturilor de interdependență, de exprimare a lor într-o formă matematică și de atribuire a unor ponderi fiecărui element sau factor;
- c) raționalizarea deciziilor.

În literatura de specialitate, metodele cercetării operaționale care își găsesc aplicabilitatea în analiză sunt clasificate astfel:

Deterministe (programarea matematică, analiza drumului critic, teoria jocurilor, teoria deciziei);

Probabiliste (metoda firelor de așteptare, metoda PERT, lanțurile Markov, procesele Poisson);

Simulative (metoda Monte Carlo, simularea dinamică).

Cercetările operaționale sunt utilizate în analiza previzională.

Metoda firelor de așteptare

Teoria firelor de așteptare are o largă aplicabilitate în cadrul întreprinderilor. De exemplu, în cadrul unei secții de reparații mecanice se poate pune problema fie a măririi numărului de mecanici pentru a diminua timpul de așteptare a utilajelor în reparații, fie menținerea numărului de mecanici, chiar dacă timpul de așteptare crește; în cazul transporturilor interne, pentru reducerea la minimum a timpului de așteptare este necesară determinarea numărului optim de locuri de încărcare – descărcare, ținând cont de faptul că mărirea numărului acestor locuri, pe de o parte, asigură reducerea timpului de așteptare a mijloacelor de transport, dar pe de altă parte, determină o creștere a cheltuielilor. Astfel, această metodă constă în folosirea unor tehnici de analiză și optimizare a problemelor, în care se pune condiția ca valoarea totală a așteptărilor să fie minimizată în cadrul unor limite economice.

Un model economico-matematic al firelor de așteptare prezintă *următoarele caracteristici*:

- 1) existența *unui criteriu de servire* la care se înregistrează sosirile unităților care fac obiectul studiului (de exemplu, secția de reparații, magazia de distribuire a sculelor, puncte de încărcare-descărcare etc.). Sosirile la centrele de servire pot avea loc la intervale de timp regulate sau neregulate;

2) existența, în cadrul centrelor de servire, a *unor canale de servire*, sau stații de servire. Acestea sunt constituite de muncitorii care execută reparația utilajului, de către cei care distribuie sculele de la ghișee sau de muncitorii încărcători-descărcători.

Pentru a fi servite, unitățile trebuie să aștepte ca o stație sau un canal să devină disponibil. În funcție de situațiile concrete care pot să apară, intervalele de timp de servire a unităților pot fi regulate sau neregulate.

Firele de așteptare apar atunci când intrările sau servirile au loc la intervale de timp neregulate, sau în cazul în care, având durate constante ale sosirilor și ale timpului de servire, intervalul de timp dintre sosiri este mai mic decât durata timpului de servire.

Un fenomen de așteptare este considerat în *sistem închis* atunci când unitățile care au ieșit din canalele de servire se reîntorc la surse (de exemplu, mijloacele de transport care se încarcă la o stație de servire pentru a duce materialele la diferite puncte de lucru din entitate); în cazul în care unitățile nu se mai întorc la sursele inițiale de plecare, sistemul este considerat *deschis* (de exemplu, produsele obținute la un anumit loc de muncă și expediate beneficiarilor).

Aplicarea metodei firelor de așteptare presupune cunoașterea ordinii în care se face servirea în cadrul centrului. Această ordine este denumită *disciplina firului de așteptare* și presupune ca primul sosit să fie primul servit, sau servirea să facă după anumite relații prioritare. În cadrul fenomenelor de așteptare, sosirile pot fi separate între ele prin intervale de timp egale, neegale dar determinate, sau neegale dar cunoscute cu o anumită probabilitate. Timpul de servire poate fi constant, variabil dar determinat, sau aleatoriu.

În ansamblu său, un fenomen de așteptare este format din surse, cozi și canale de servire, iar sistemul de așteptare este alcătuit din firele de așteptare și stațiile de servire.

Analiza firelor de așteptare a permis elaborarea mai multor tipuri de modele și relații de calcul, pe baza cărora să se poată optimiza sistemul. Scopul final al problemelor de așteptare este optimizarea așteptării după anumite criterii stabilite. În general, se urmărește minimizarea funcției economice care reprezintă costul total al așteptării consumatorilor, precum și al stațiilor de servire.

Pentru scrierea funcției economice se folosesc următoarele relații:

$$A_c = T \lambda t_a$$

$$A_s = T - T \lambda \frac{1}{\mu} = T - T \lambda / \mu$$

$$C = c_1 A_c + c_2 A_s = \min,$$

unde:

A_c reprezintă durata de așteptare a tuturor consumatorilor într-un interval de timp T ;

A_s - durata de așteptare, în același interval, a stațiilor sau canalelor de servire;

c_1 - costul orar al așteptării unui consumator;

c_2 - costul orar al așteptării unui canal de servire;

C - costul total al așteptării, ce trebuie minimizat.

Exemplu: Se știe că un sistem de așteptare este format dintr-un depozit cu un material foarte solicitat și dintr-un număr de autocamioane care transportă materialul respectiv la alte unități economice. Depozitul are un singur post de încărcare (stație de servire), iar consumatorii (autocamioanele) solicită încărcarea; sosirile și deservirile se fac după o distribuție de tip Poisson; durata medie de servire este de 4 minute; numărul autocamioanelor se stabilește astfel încât, în medie, o sosire să poată avea loc la 5, 6 sau 7 minute; costul așteptării pentru un camion este de 5 lei/oră, iar pentru punctul de

încărcare (stație) de 40 lei/oră. Obiectivul este adoptarea soluției de organizare care minimizează costul total al așteptării.

Se vor elabora trei variante, în funcție de cele trei posibilități de sosire a autocamioanelor:

Durata de servire – 4 minute, sosirea are loc la 5 minute;

Durata de servire – 4 minute, sosirea are loc la 6 minute;

Durata de servire – 4 minute, sosirea are loc la 7 minute.

Calculul variantelor posibile este prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1

Variantele	t_a Timpul mediu de așteptare pentru consumatori	n Numărul mediu de sosiri într-o zi	h Numărul de ore necesare pentru a deservi aceste sosiri	A_c Timpul pierdut de consumatori	A_s Timpul pierdut de stație pe o zi	C Costul total al așteptării
Formula	$\frac{1}{\mu - \lambda} - \frac{1}{\mu}$	λT		$T \lambda t_a$	$T - T \frac{\lambda}{\mu}$	$c_1 A_c + c_2 A_s$
5/4	$\frac{1}{\frac{1}{4} - \frac{1}{5}} - \frac{1}{\frac{1}{4}} = 20 - 4 = 16$ min = 0,27 h	$\frac{1}{5} * 8 * 60 = 96$ sosiri	$\frac{96 * 4}{60} = 6,4$ h	96 * 0,27 = 26h	8 - 6,4 = 1,6h	5 * 26 + 40 * 1,6 = 130 + 64 = 194 lei
6/4	$\frac{1}{\frac{1}{4} - \frac{1}{6}} - \frac{1}{\frac{1}{4}} = 12 - 4 = 8$ min = 0,13 h	$\frac{1}{6} * 8 * 60 = 80$ sosiri	$\frac{80 * 4}{60} = 5,33$ h	80 * 0,13 = 10,4h	8 - 5,33 = 2,67h	5 * 10,4 + 40 * 2,67 = 52 + 106,8 = 158,8 lei
7/4	$\frac{1}{\frac{1}{4} - \frac{1}{7}} - \frac{1}{\frac{1}{4}} = 5,33$ min = 0,08 h	$\frac{1}{7} * 8 * 60 = 69$ sosiri	$\frac{69 * 4}{60} = 4,6$ h	69 * 0,08 = 5,52h	8 - 4,6 = 3,4h	5 * 5,52 + 40 * 3,4 = 27,6 + 136 = 163,6 lei

Analizând costul total al așteptării în cele trei variante, rezultă că s-a obținut un cost minim în varianta a doua, acesta fiind de 158,8 lei, față de 194 lei în prima variantă și de 163,3 lei în cea de-a treia variantă.

Metoda de determinare a tipului optim de echipament tehnic care trebuie adoptat

Un alt obiectiv de bază al entităților economice îl constituie re tehnologizarea și modernizarea echipamentului tehnic; aceasta vizează creșterea gradului de înzestrare tehnică a muncii, de perfecționare a tehnologiilor și echipamentelor de producție.

În cadrul activității de înlocuire a echipamentelor uzate, prezintă importanță stabilirea tipului optim de utilaj care trebuie achiziționat. Având în vedere faptul că echipamentele tehnice se diferențiază unele de altele în funcție de costurile de achiziție, costurile de întreținere și reparații, se urmărește cumpărarea utilajelor cu costuri minime de achiziție, întreținere și reparații.

Activitatea de achiziționare de noi tipuri de echipamente tehnologice trebuie să asigure reducerea cheltuielilor materiale și a costurilor specifice, îmbunătățirea structurii producției, creșterea calității produselor. De aceea, este necesară fundamentarea cât mai reală a efortului total, luând în calcul, pe lângă valoarea investițiilor, și cheltuielile cu

întreținerea și reparațiile, precum și influența exercitată de factorul timp asupra acestor eforturi.

Tipul optim de utilaj care trebuie achiziționat se determină pe baza relației:

$$K = \sum_{i=1}^m (A_i + \sum_{j=1}^n C_{ij}).$$

Mărimea costului mediu de achiziție, întreținere și reparație pe un an, sau pe o perioadă de întreținere și reparații, se determină astfel:

$$k = K/mn = 1/mn \sum_{i=1}^m (A_i + \sum_{j=1}^n C_{ij}), \text{ unde:}$$

K reprezintă costul total de achiziție, întreținere și reparații;

k – costul mediu de achiziție, întreținere și reparații pe un an, sau pe o perioadă de întreținere și reparații;

m - numărul de achiziții ale utilajului;

i – o anumită înlocuire a utilajului;

n – numărul de ani de folosire a utilajului între două înlocuiri, sau numărul de perioade de întreținere și reparații între două înlocuiri;

j – un anumit an sau o anumită perioadă de întreținere și reparații;

A_i - costul de achiziție la înlocuirea utilajului ($i=1,2,\dots,m$);

C_{ij} - costul de întreținere și reparații la achiziționarea utilajului și în anul sau perioada de întreținere și reparații.

Exemplu: În cadrul întreprinderii pentru înlocuirea unui utilaj pot fi achiziționate trei tipuri de utilaje, care au următoarele costuri și cheltuieli, prezentate în tabelul 2:

Tabelul 2

	Tipul de utilaj I	Tipul de utilaj II	Tipul de utilaj III
Costul de achiziție	15000	18000	25000
Cheltuieli de întreținere și reparații în anii:			
I	2000	4000	3000
II	3500	4500	3300
III	-	5000	3500
IV	-	6000	-

Pentru fiecare tip de utilaj se calculează costul mediu de achiziție, întreținere și reparații:

$$k_1 = \frac{1}{2}(15000 + 2000 + 3500) = 10250 \text{ lei}$$

$$k_2 = \frac{1}{4}(18000 + 4000 + 4500 + 5000 + 6000) = 9375 \text{ lei}$$

$$k_3 = \frac{1}{3}(25000 + 3000 + 3300 + 3500) = 11600 \text{ lei.}$$

Din analiza celor trei costuri medii anuale obținute rezultă că tipul optim de utilaj ce trebuie adoptat este al doilea, acesta având costul mediu anual de achiziție, întreținere și reparații cel mai mic.

În concluzie, sesizarea punctelor de disfuncționalitate ale întreprinderii impune adoptarea deciziilor de corecție, pornind de la cauze. Prin eficiența lor, aceste metode și tehnici de optimizare reprezintă cel mai bun mijloc de perfecționare a activității, precum și un mod de evidențiere a rezervelor interne ale întreprinderii.

Bibliografie

1. BĂRBULESCU C. Metode și tehnici de optimizare a organizării producției în unitățile industriale, Editura Politică, București, 1978.
2. BALANUȚĂ V. Analiza gestionară: (lucrare didactică și practico-aplicativă în domeniul diagnosticului activității întreprinderii de producție)// ASEM.-Ch.: S.n., 2003 (Combinatul Poligr.), 120 p.
3. BALTEȘ N. Analiza economico-financiară a întreprinderii/ Balteș Nicolae (coord.), Comaniciu Carmen, Herciu Mihaela, Sava Raluca, etc – Ed. A 2-a, rev. – Sibiu: Editura Universității “Lucian Blaga” din Sibiu, 2013, 340 p.
4. CARMEN M. Analiza diagnostic și optimizarea potențialului tehnic al întreprinderii pe baza informațiilor contabilității, Editura Junimea, Iași, 2010, 319 p.
5. САВИЦКАЯ Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб.// М.: Инфра-М, 2004, 425 с.

ASPECTE APLICATIVE ALE ANALIZEI RENTABILITĂȚII UNEI ACȚIUNI ORDINARE ȘI IMPACTUL ACESTEIA ASUPRA PROCESULUI DECIZIONAL

Nelea CHIRILOV, lector superior, dr., ASEM

This article presents some aspects of profitability analysis applied to ordinary shares and its impact on decision making. A particular attention was given to illustrate the causal analysis of the profitability of ordinary shares and recommendation application in decision analysis results of the local stock companies in the following situations: decisions on purchasing, holding or selling ordinary shares; the supervision of the joint stock company in order to protect the interests of shareholders; creating the conditions for additional issue of shares and preparing prospectus the public offer.

Pentru caracteristica activității societății pe acțiuni pe piața de capital, este foarte importantă abordarea aspectelor aplicative ale analizei rentabilității unei acțiuni. În acest scop este necesară aprofundarea analizei rentabilității unei acțiuni ordinare din punct de vedere cauzal.

În acest context, pentru dezvoltarea mai detaliată a cauzelor și căilor de majorare a rentabilității unei acțiuni ordinare, propunem un sistem factorial format din patru factori de influență, și anume: rentabilitatea capitalului acționar ordinar, coeficientul corelației dintre valoarea contabilă și prețul de piață al acțiunii ordinare, rata distribuirii dividendelor și randamentul de capitalizare.

În vederea implementării și înțelegerii sistemului factorial recomandat, mai jos este prezentat detaliat fiecare factor de influență asupra modificării rentabilității unei acțiuni ordinare.

Rentabilitatea unei acțiuni ordinare	=	Rentabilitatea capitalului acționar ordinar	×	Coeficientul corelației dintre valoarea contabilă și prețul de piață al unei acțiuni ordinare	×	Rata distribuirii dividendelor	+	Randamentul de capitalizare
↓		↓		↓		↓		↓
Profitul distribuit pentru plata dividendelor pe acțiunile ordinare+ Modificarea prețului de piață al acțiunii <hr style="width: 100%;"/> Valoarea de piață a acțiunilor ordinare aflate în circulație	=	Profitul net – Dividende pe acțiunile preferențiale <hr style="width: 100%;"/> Valoarea medie a capitalului acționar ordinar la valoarea contabilă	×	Valoarea medie a capitalului acționar ordinar la valoarea contabilă <hr style="width: 100%;"/> Valoarea de piață a acțiunilor ordinare aflate în circulație	×	Profitul distribuit pentru plata dividendelor pe acțiunile ordinare <hr style="width: 100%;"/> Profitul net – Dividende pe acțiunile preferențiale	+	Modificarea prețului de piață al acțiunii <hr style="width: 100%;"/> Valoarea de piață a acțiunilor ordinare aflate în circulație

Primul factor, rentabilitatea capitalului acționar ordinar, permite investitorilor să cunoască în ce măsură eficiența utilizării capitalului acționar ordinar a modificat rentabilitatea unei acțiuni ordinare.

Al doilea factor, coeficientul corelației dintre valoarea contabilă și prețul de piață al acțiunii ordinare, oferă utilizatorilor posibilitatea de a înțelege, în ce măsură poziția emitentului pe piața de capital influențează rentabilitatea. De remarcat că valoarea contabilă a unei acțiuni, comparată cu prețul de tranzacționare la bursă, permite a aprecia dacă piața ține cont de realitatea economică a societății pe acțiuni. Astfel, cu cât coeficientul corelației dintre valoarea contabilă și prețul de piață al acțiunii ordinare coeficient este mai mic, cu atât acțiunea este mai supraevaluată (deci prețul este foarte mare, iar valoarea contabilă reprezintă o parte mică din acesta). Valori peste unitate a acestui coeficient indică o acțiune subevaluată, adică acțiunea societății este „ieftină”.

Al treilea factor, rata distribuirii dividendelor, arată cât profit net este repartizat pentru remunerarea deținătorilor acțiunilor ordinare. Trebuie să menționăm că scăderea ratei de distribuire a dividendelor conduce direct la scăderea rentabilității unei acțiuni ordinare prin reducerea prețului de piață al acțiunilor, la dificultățile cu emisiunile viitoare de noi acțiuni, la pierderea prestigiului societății pe acțiuni etc. Considerăm că este important pentru acționari să cunoască în ce măsură politica de dividende a societății pe acțiuni modifică rentabilitatea unei acțiuni ordinare.

Al patrulea factor, randamentul de capitalizare, exprimă legătura existentă între modificarea prețului de piață al acțiunii și prețul de piață al acțiunii la momentul procurării sau la începutul perioadei analizate. După conținutul său economic, acesta reflectă nivelul câștigului care poate fi obținut la fiecare leu al mijloacelor investite în acțiunile societății. În cazul în care prețul de piață al acțiunii scade, se obțin pierderi de capital, nivelul acestui indicator va fi negativ. De remarcat că acționarii sunt cointeresați să cunoască atât mărimea factorului menționat, cât și influența lui asupra rentabilității unei acțiuni ordinare.

Ordinea factorilor, în sistemul factorial recomandat, arată că rentabilitatea unei acțiuni ordinare depinde, în primul rând, de rentabilitatea capitalului acționar ordinar și, în al doilea rând, de coeficientul corelației dintre valoarea contabilă și prețul de piață al acțiunii ordinare. Aceasta se explică prin faptul că, la creșterea eficienței utilizării capitalului acționar ordinar, se întărește poziția societății pe piața financiară și se majorează interesul investitorilor în acțiunile societății pe acțiuni. În al treilea rând, indicatorul rezultativ depinde de rata distribuirii dividendelor, deoarece, mai întâi, capitalul acționar ordinar este utilizat în vederea obținerii profitului, apoi urmează repartizarea profitului. În al patrulea rând, rentabilitatea unei acțiuni ordinare depinde de randamentul de capitalizare, deoarece, majorarea prețului de piață al acțiunii depinde, de utilizarea eficientă a capitalului acționar ordinar și de cota profitului repartizat sub formă de dividende.

În continuare, facem o prezentare schematică a factorilor ce influențează devierea rentabilității unei acțiuni ordinare în figura 1.

Pentru calculul influenței factorilor, prezentați în figura 1, asupra modificării rentabilității unei acțiuni ordinare s-au utilizat fluxurile informaționale ale emitentului I. M. „Efes Vitanta Moldova Brewery” S.A. pentru anii 2012-2013. În acest scop, s-au selectat datele inițiale în tabelul 1.

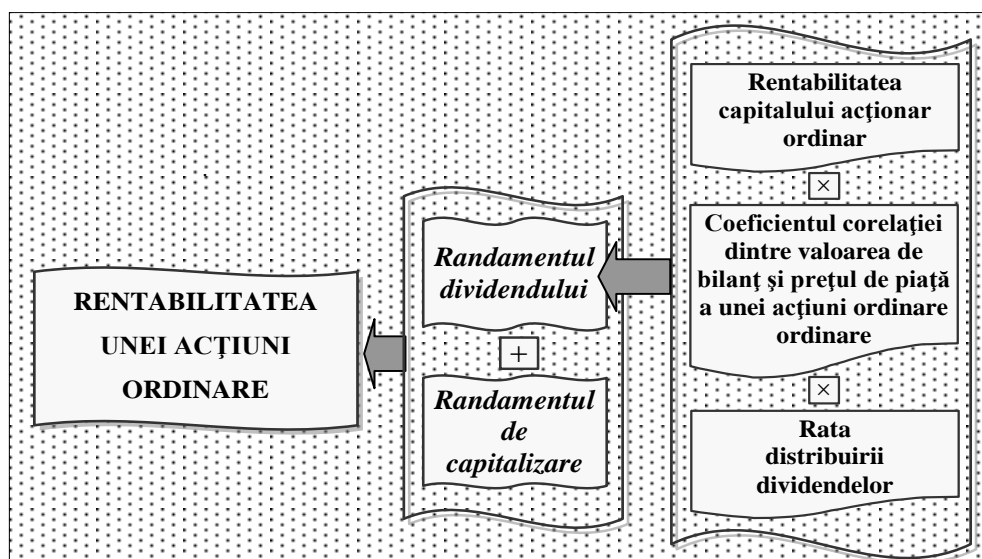


Figura 1. Factorii de influență asupra modificării rentabilității unei acțiuni ordinare

Tabelul 1
Date inițiale pentru analiza cauzală a rentabilității unei acțiuni ordinare
a emitentului I. M. „Efes Vitanta Moldova Brewery” S. A.

Nr. crt.	Indicatori	Anul 2012	Anul 2013	Abaterrea absolută
1	2	3	4	5=4-3
1	Numărul acțiunilor ordinare aflate în circulație la finele anului, unități	1599922	1599922	0
2	Prețul de piață mediu ponderat al unei acțiuni ordinare, lei	372,00	400,00	+28,00
3	Modificarea prețului de piață mediu ponderat a unei acțiuni ordinare față de anul precedent, lei	+272,00	+28,00	-244,00
4	Profitul net ce revine deținătorilor acțiunilor ordinare, mii lei	91721	36324	-55397
5	Profitul distribuit pentru plata dividendelor la acțiunile ordinare, mii lei	43310	27199	-16111
6	Creșterea de capital, mii lei (ind.1 × ind.3 ÷ 1000)	435179	44798	-390381
7	Valoarea de piață a acțiunilor ordinare aflate în circulație, mii lei (ind.1 × ind.2 al anului precedent ÷ 1000)	159992	595171	+435179
8	Valoarea medie anuală a capitalului acționar ordinar, mii lei	563667	592436	+28769
9	Rentabilitatea unei acțiuni ordinare, % ((ind.5+ind.6) ÷ ind.7 × 100)	299,07	12,10	-286,97
10	Rentabilitatea capitalului acționar ordinar, % (ind.4 ÷ ind.8 × 100)	16,27	6,13	-10,14
11	Coeficientul corelației dintre valoarea contabilă și prețul de piață a acțiunii ordinare, unități (ind.8 ÷ ind.7)	3,5231	0,9954	-2,5277
12	Rata distribuirii dividendelor, % (ind.5 ÷ ind.4 × 100)	47,22	74,88	+27,66
13	Randamentul dividendului, % (ind.5 ÷ ind.7 × 100)	27,07	4,57	-22,50
14	Randamentul de capitalizare, % (ind.6 ÷ ind.7 × 100)	272,00	7,53	-264,47

Sursa: elaborat în baza generalizării datelor din situațiile financiare ale I. M. „Efes Vitanta Moldova Brewery” S. A. pentru anii 2012-2013

În tabelul 2, s-a ilustrat metoda analizei cauzale a rentabilității unei acțiuni ordinare conform sistemului factorial propus prin metoda substituțiilor în lanț. În acest scop, s-au utilizat datele emitentului I. M. „Efes Vitanta Moldova Brewery” S. A. selectate în tabelul 1.

Tabelul 2

Calculul influenței factorilor asupra devierii rentabilității unei acțiuni ordinare a emitentului I. M. „Efes Vitanta Moldova Brewery” S. A.

Nr. subst.	Factorii corelați				Rentabilitatea unei acțiuni ordinare, %	Calculul influenței factorilor	Mărimea influenței, puncte procentuale
	Rentabilitatea capitalului acționar ordinar	Coefficientul corelației dintre valoarea contabilă și prețul de piață al unei acțiuni ordinare	Rata distribuirii dividendelor	Randamentul de capitalizare			
1	2	3	4	5	$6 = \left(\frac{2 \times 3 \times 4}{100} + 5 \right)$	7	8
0	16,27	3,5231	47,22	272,00	299,07	–	–
1	6,13	3,5231	47,22	272,00	282,20	282,20-299,07	-16,87
2	6,13	0,9954	47,22	272,00	274,88	274,88-282,20	-7,32
3	6,13	0,9954	74,88	272,00	276,57	276,57-274,88	+1,69
4	6,13	0,9954	74,88	7,53	12,10	12,10-276,57	-264,47

Din rezultatele prezentate în tabelul 2, se observă că rentabilitatea unei acțiuni ordinare a emitentului I. M. „Efes Vitanta Moldova Brewery” SA, în anul 2013, a constituit 12,10%, micșorându-se cu 289,97 puncte procentuale față de anul 2012. Această situație a fost determinată de scăderea randamentului de capitalizare care a condus la diminuarea indicatorului rezultativ cu 264,47 puncte procentuale.

A influențat negativ și diminuarea rentabilității capitalului acționar ordinar cu 10,14 puncte procentuale și a condus la micșorarea indicatorului rezultativ cu 16,87 puncte procentuale.

Scăderea coeficientului corelației dintre valoarea contabilă și prețul de piață al acțiunii ordinare cu 2,5277 unități a influențat negativ și s-a soldat cu diminuarea rentabilității unei acțiuni ordinare cu 7,32 puncte procentuale în anul 2013. O asemenea situație se explică prin faptul că acțiunile ordinare ale emitentului sunt supraevaluate în comparație cu valoarea contabilă a acestora.

Totodată, în anul 2013, s-a majorat cota profitului net repartizat pentru remunerarea deținătorilor acțiunilor ordinare cu 27,66 puncte procentuale, față de anul 2012. Acest fapt a exercitat o influență pozitivă asupra rentabilității unei acțiuni ordinare, determinând creșterea acesteia cu 1,69 puncte procentuale. Influența acestui factor reflectă efectul politicii de dividende promovată de emitentul I. M. „Efes Vitanta Moldova Brewery” S.A.

În final, se poate sublinia că rezultatele analizei cauzale a rentabilității unei acțiuni ordinare, după sistemul factorial recomandat, prezintă interes real și pot fi aplicate în procesul decizional în următoarele situații:

- *La luarea deciziilor privind cumpărarea, păstrarea sau vânzarea acțiunilor ordinare.* În particular, în anul 2013, nivelul rentabilității unei acțiuni ordinare a emitentului I. M. „Efes Vitanta Moldova Brewery” S.A. a fost de 12,10%, fapt ce

încurajează investitorii reali și potențiali să păstreze și să cumpere acțiuni ordinare, deoarece societatea pe acțiuni creează valoare pentru acționari.

- *La supravegherea activității societății pe acțiuni în scopul protejării intereselor acționarilor.* Societatea pe acțiuni este obligată să desfășoare activitatea economico-financiară în mod onest, echitabil și profesionist, care să corespundă intereselor acționarilor. În vederea asigurării acționarilor cu informații corecte, integrale și clare despre rentabilitatea investițiilor în acțiuni, recomandăm ca consiliul societății pe acțiuni să comunice acestora informații privind eficiența investițiilor în acțiuni, să emită recomandări în baza rezultatelor analizei cauzale și să verifice respectarea recomandărilor menționate. În particular, consiliul emitentului I. M. „Efes Vitanta Moldova Brewery” S.A., în scopul protejării intereselor acționarilor, trebuie să propună și să verifice realizarea măsurilor privind mobilizarea rezervelor interne de majorare a rentabilității unei acțiuni ordinare în mărime de 16,87 puncte procentuale prin utilizarea mai eficientă a capitalului acționar ordinar.

- *La fundamentarea condițiilor emisiunii suplimentare de acțiuni și întocmirea prospectului ofertei publice.* Societățile pe acțiuni trebuie să întreprindă toate măsurile necesare pentru stabilirea celor mai favorabile condiții ale emisiunii suplimentare de acțiuni, și anume: privind tipul emisiunii acțiunilor (prin intermediul ofertei publice sau închise), sursa măririi capitalului social (capitalul propriu sau aporturile primite), prețul plasării acțiunilor etc. De exemplu, în anul 2013, la emitentul I. M. „Efes Vitanta Moldova Brewery” S.A., rentabilitatea unei acțiuni ordinare a constituit 12,10% iar rata de distribuire a dividendelor a format 74,88%, toate acestea denotă eficiența destul de înaltă a investițiilor în acțiunile ordinare ale emitentului. Ca urmare, în anul 2013, acțiunile sunt atractive pentru investitori. În aceste condiții, dacă emitentul I. M. „Efes Vitanta Moldova Brewery” S.A. va decide să efectueze emisiunea suplimentară de acțiuni ordinare, atunci va putea s-o efectueze prin intermediul ofertei publice, din contul aporturilor primite de la achizitorii de acțiuni, la un preț de emisiune superior valorii contabile a unei acțiuni ordinare. Generalizând cele menționate, recomandăm ca informația sus-prezentată să fie inclusă în prospectul ofertei publice, care va permite investitorilor să facă o apreciere asupra situației reale privind eficiența investițiilor în acțiunile ordinare ale emitentului, precum și asupra perspectivelor acestuia de a crea valoare și apăra interesele acționarilor.

În concluzie, menționăm că implementarea, în practică, a recomandărilor aferente analizei cauzale a rentabilității unei acțiuni ordinare va influența benefic procesul decizional și, ca urmare, va asigura optimizarea deciziilor economice adoptate.

Bibliografie

1. HELFERT E. A. Tehnici de analiză financiară. Ghid pentru crearea valorii. Ediția 11. București: BMT Publishing House, 2006, 560 p.
2. ROBU V., VASILESCU C. Analiza rezultatului pe acțiune și a rentabilității totale pentru acționari. În: Tribuna economică, 12 octombrie 2005, nr. 41, p. 65-67.
3. КОВАЛЕВ В. В., КОВАЛЕВ В. В. Анализ баланса, или как понимать баланс. 3-е издание. Москва: Проспект, 2014, 784 с.

NECESITATEA CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN ACTIVITATEA ECONOMICO-FINANCIARĂ A ENTITĂȚII

Valentina PANUȘ, dr., USM

Over timewith the expansionand increasingproduction volumecontrolhas evolvedin termsof budgetary control, passingstepto overseeproductionplanning toolup tothe entity.

Controlul ca noțiune este utilizată încă de la începutul secolului XX, având în vedere necesitățile managementului entității, prin anumite funcții precum: previzionare, organizare, gestionare, coordonare și decizională.

Pe parcursul timpului, odată cu majorarea volumului producției, controlul a evoluat prin prisma controlului bugetar, parcurgând etapa de supraveghere a producției pînă la instrument de planificare a activității entității. Actualmente, complexitatea sporită a organizațiilor, concurența, globalizarea și reglementarea crescândă a piețelor, schimbarea rapidă a tehnologiilor etc. au condus la delimitarea controlului, în general în dependență de nivelurile de decizie, care pot fi:

Control strategic, care de regulă se ocupa de procesele ce permit managerilor să-si fixeze și ajusteze opțiunile strategice, și vizează deciziile și acțiunile strategice ale managerilor, cu efecte pe termen lung.

Control operațional, care constă în asigurarea faptului ca operațiile elementare se derulează conform regulilor prestabilite și vizează activitățile de producție, activitățile administrative etc., fiind un control orientat către interiorul întreprinderii și vizează deciziile operaționale ale căror consecințe apar la un interval scurt.

În literatura de specialitate, de obicei controlul de gestiune este regăsit după esență în controlul operațional cu anumite aspecte specifice și este definit, ca procesul prin care managerii se asigură că resursele sunt obținute și utilizate cu eficiență întru realizarea scopurilor entității.

La nivel de reglementare controlul este prevăzut în Legea Contabilității, art. 3, în care contabilitatea de gestiune este definită ca sistem de colectare, prelucrare, pregătire și transmitere a informației contabile pentru planificarea, calcularea costurilor, verificarea și analiza executării bugetelor, în scopul pregătirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale.

În general, economiștii din domeniul contabilității delimitează trei concepte privind controlul de gestiune ca:

- funcție a contabilității;
- subsistem al managementului;
- sistem autonom de gestiune al entității.

În continuare vom descrie unele funcții ale controlului de gestiune, ca:

- I. Responsabilitatea planificării, în special în cazul gestiunii costului standard:
 - administrarea costurilor standard
 - urmărirea realizării costurilor:
 - administrarea preturilor materialelor și componentelor;
 - administrarea bugetelor pe centre de cost:
- II. Responsabilitatea analiticii, în special, prin analiza gestionară:
 - analiza costurilor;
 - analiza eficienței forței de muncă;

- analiza eficienței utilizării materialelor;
- analiza utilizării mașinilor și instalațiilor;

III. Responsabilitatea raportării:

- Întocmirea tipurilor de rapoarte care trebuie raportate de lucrători; raportarea comparării costurilor efective cu costurile standard; raportarea devierilor pe cauze etc., întocmirea rapoartelor operative referitoare la utilizarea factorilor de producție; raportarea indicatorilor de eficiența a factorilor de producție etc.

În scopul evaluării performanțelor entității, apare necesitatea de a delimita elaborarea și întocmirea rapoartelor contabile pe departamentele: de achiziții, de producere și de vânzări. În vederea supravegherii procesului de aprovizionare, la un nivel de detaliere suficient pentru a reacționa operativ la orice modificare în situația curentă, este necesară întocmirea și prezentarea diferitor rapoarte privind achizițiile.

Datele cuprinse în rapoartele din cadrul departamentului privind achizițiile se bazează, de regulă, pe evidența analitică a decontărilor cu furnizorii, a respectării obligațiunii contractuale de către aceștia, a stocurilor etc.. De menționat că încheierea contractelor cu furnizorii poate să fie precedată de determinarea mărimii stocului optim, care reflectă cantitatea de materiale la care cheltuielile aferente procurării și păstrării unei unități de stocuri sunt minime. Concomitent cu mărimea stocului optim, examinării se supune și nivelul normativ al stocurilor, care asigură aprovizionarea continuă, pe de o parte, și preîntâmpină finanțarea suplimentară a stocurilor, pe de altă parte.

Pentru a urmări procesul de aprovizionare la un nivel suficient de detaliere și pentru a reacționa operativ la orice modificare în situația curentă, este necesar să se respecte următoarele etape, generale, precum: 1) determinarea volumului necesar de achiziții; 2) întocmirea raportului preventiv privind achizițiile; 3) structurarea informațiilor despre achiziții în raportul privind achizițiile.

La prima etapă se determină volumul necesar de achiziții, care, în linii generale, depinde direct de cantitatea producției necesară de fabricat și nivelul stocurilor de materii prime și de materiale existent în depozit. Determinarea greșită a necesarului de stocuri poate conduce atât la scăderea volumului produselor fabricate, cât și la cheltuieli suplimentare nejustificate privind păstrarea stocurilor. Pentru evitarea unor astfel de situații, poate fi întocmit raportul privind necesarul de materii prime și materiale conform formularului prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1

Raportul privind necesitatea de materiale (extras)

N	Material	UM	Sold inițial	Cererea din producție	Stoc necesar*	Achiziții necesare	Sold final	
							Total	Inclusiv: necesar*
A	B	C	1	2	3	4=3+2-1	5=1-2+4	6
1	Stofă 1	ml	3400	4000	3500	4100	3500	3500
2	Stofă 2	ml	2500	2000	2000	1500	2000	2000
3	Stofă 3	ml	4500	500	1000	0	4000	1000
		

**Notă: stoc stabilit de întreprindere pentru asigurarea unui proces continuu al producției.*

Următoarea etapă constă în întocmirea raportului preventiv privind achizițiile scopul căruia este determinarea echilibrului dintre condițiile de livrare/plată, preț și alte condiții tabelul 2. La etapa a treia se întocmește *Raportul privind achizițiile* ale cărui structură, componență și periodicitate de întocmire depinde de mai mulți factori precum: diversitatea proceselor și a operațiunilor economice; dimensiunea întreprinderii; genul de activitate; necesitățile și cerințele conducerii întreprinderii.

De regulă, *Raportul privind achizițiile* se întocmește săptămânal, lunar, și zilnic.

Tabelul 2

Raportul preventiv privind achizițiile (extras)

Material		Furnizorul	UM	Preț	Condiții de:			Rangul de antrenare (aprobare)	Achiziții planificate (necesare)*
					Plata	livrare**	Alte		
A	B	C	D	1	2	3	4	5	6
1.	Stofă / 1 (S1)								4100
1.1	S1	1	ml	62	n/30	CPT	-	+	4100
1.2	S1	2	ml	64	n/30	FCA	-		
2	Stofă / 2 (S2)								1500
2.1	S2	1	ml	87	n/10	EXW	-		
2.2	S2	2	ml	86	n/60	CPT	-	+	1500
Total		X	X	X	X	X	X	X	5600

**Notă: achiziții planificate (necesare) calculate (tabelul .2 col.4)*

***Notă: terminologie internațională (incotems)*

Tabelul 3

Raportul privind achizițiile (extras)

Material/ furnizor		U M	Achi- ziții	Preț		Mărimea optimă a comenzii **	Comanda determina- tă /decisă	Mijloa- ce bănești necesari (lei)	Condiții de:	
				curent	prece- dent				plata	livra- re
A	B	C	1	2	3	4	5	6 (2*5)	7	8
1	S1 /1	ml	4100	62-00	58-00	4472	4472	277 264	n/30	CPT
2	S2 /2	ml	1500	86-00	77-00	1477	1500	129 000	n/60	CPT
	Total	X	5600	X	X	X	5972,00	406 264	X	X

**Notă: achiziții plan calculate prealabil în tabelul 2, col.6.*

***Notă: comanda optimă calculată în tabelul 4*

Mărimea optimă a comenzii se calculează și se determină periodic (trimestrial, semestrial, anual, sezonier etc). În raportul privind achizițiile ”mărimea optimă a comenzii” are funcție de informare, compare și control a cheltuielilor nejustificate privind păstrarea stocurilor și plasarea unei comenzi.

Tabelul 4

Date inițiale pentru calcularea mărimii optime a comenzii pentru materialul "A"

Nr	Indicatori	UM	Valoare	Sursa
1. Cheltuieli de plasare a comenzii				
	Volumul camionului:			
	- greutate	tone	3	Certificat tehnic al
	- role	buc	150	Calculce interne (3/0,02*)
	- cantitate	ml	4500	Calculce interne (150 x 30)
	Cheltuieli de plasare	lei	4000	Contract de transportare (3t)
2. Cheltuieli de păstrare anuale				
2.	Arenda depozitului	lei	21 000	Contract de arendă (leasing)
2.	Energie electrică din depozit	lei	1500	Calculce interne
2.	Cheltuieli cu personalul	lei	16000	Fisa de calcul
2.	Alte cheltuieli de întreținere	lei	1500	Documente interne
2.	Total cheltuieli de păstrare	lei	40 000	Calculce interne
2.6	Cheltuieli de păstrare anuale/ unitare (1ml)	lei	10	40 000 lei /4 000 ml**
*Proprietățile tehnice a materialului "A" = 1 rolă = 30 ml = 20 kg (0,02 tone/buc)				
** stocul mediu zilnic în depozit este de 4 000 ml				

Tabelul 5

Raportul privind calculul mărimii optime a comenzii (EOQ)

Nr	Indicatori	Cod	UM	Materii prime și materiale	
				A	B
1.	Cererea anuală	D	ml	25 000	12 000
2.	Cheltuieli de plasarea unei comenzi	K	lei	4000	1000
3.	Cheltuieli de păstrare anuale/ 1ml	K _c	Lei	10	11
4.	Mărimea optimă a comenzii $Q = (2KD/K_c)^{1/2}$	Q	ml	4472	1265

Concluzii: organizațiile dispun de instrumente, precum controlul de gestiune, care poate asigura calitatea deciziilor și acțiunilor, utilizându-le corect acestea vor conduce la luarea deciziilor optime.

Bibliografie

1. Legea contabilității Nr.113 – XVI din 27 aprilie 2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 90-93 / 399 din 29.06.2007.
2. HORGREEN C., DATAR S., FOSTER G. Contabilitatea costurilor: O abordare managerială. Trad. din engl. Chișinău: Editura ARC, 2006.
3. TABĂRĂ N. Control de gestiune. Delimitări conceptuale, metode, aplicații. Iași: Tipografia Moldova, 2009.
4. ДРУПИ К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2002.

DIAGNOSTICUL REZULTATELOR FINANCIARE ÎN COMERȚ

Alina POPA, lector universitar, UCCM

Diagnosis requires some judgment on the financial results of the company's financial health business, the strengths and weaknesses of financial management, which can assess the risks of past, present and future financial situation arising out of and solutions to mitigate risks and improve results. The analysis performed within - Analysis international trade company, or external - outsourced analysis by specialized bodies, financial- banking or independent professionals (financial analysts), leading to the diagnosis of financial results, each with specific user goals beneficiaries.

Realitatea vieții economice și sociale în care trăim și ne desfășurăm activitatea de zi cu zi, fie ca persoane fizice, fie ca entități economice, este tot mai mult influențată de fenomenul globalizării. Tehnologia informației din ultimele decenii, demonstrează că deținerea informației este esențială în fundamentarea unei decizii, atât pentru persoana fizică cât și pentru entitatea economică. Creșterea complexității activității economice a agenților economici, urmare a evoluției mecanismelor pieței, are implicații majore în adoptarea deciziilor manageriale. În acest context se impune utilizarea unor metode științifice ce au la bază un aprofundat studiu al realității, pentru a stabili legăturile cauzale dintre fenomenele și procesele economice și factorii determinanți. Diversitatea problemelor ce vizează activitatea economico-financiar-contabilă a entității din comerț prin prisma relației cauză efect, impune studiul, analiza și interpretarea sau diagnosticul rezultatelor financiare. Diagnosticul mediului extern al entității comerciale are menirea de a cunoaște publicul, utilizator de informație, fie de natură economică, de natură socială, de natură financiară sau fiscală. Cel mai des sunt analizați în mediul extern al unității, actorii-agenti economici, pe care îi considerăm concurenți pe piața produselor realizate de entitate.

Diagnosticul rezultatelor financiare presupune unele judecăți asupra sănătății financiare a firmei comerciale, asupra punctelor forte și a punctelor slabe ale gestiunii financiare, prin care se pot aprecia riscurile trecute, prezente și viitoare care decurg din situația financiară și soluțiile pentru diminuarea riscurilor dar și îmbunătățirea rezultatelor. Analiza efectuată în interiorul întreprinderii comerciale –analiza internă, sau din exterior - analiza externă, de către organisme specializate, financiar-bancare sau de specialiști independenți (analisti financiari), conduc la diagnosticul rezultatelor financiare, fiecare având obiectivele specifice ale utilizatorilor beneficiari.

Diagnosticul rezultatelor financiare poate fi privit dintr-o perspectivă defensivă, mai ales când se dorește identificarea și explicarea dificultăților efective sau potențiale și cărora trebuie să li se găsească soluții preventive sau curative, dar și dintr-o perspectivă ofensivă, mai ales când se dorește aprecierea marjelor de acțiune ale firmei de comerț în pregătirea deciziilor sale strategice sau tactice.

Echilibrul financiar este o preocupare principală a întreprinderii comerciale, dar el nu poate fi realizat pe termen lung decât în condițiile când întreprinderea realizează performanțe satisfăcătoare. Sub acest aspect diagnosticul financiar prezintă o mare importanță pentru promovarea unei politici judicioase privind creșterea activității și obținerea unor rezultate economice și financiare corespunzătoare.

Diagnosticul financiar, rezultat al unui proces de evaluare a potențialului financiar al unei întreprinderi, exprimă starea sa de sănătate economico-financiară. El este practicat de agenți foarte diverși, cum ar fi: conducători de întreprinderi, acționari, deținători de

portofolii, creanțieri, întreprinderi concurente, experți-contabili etc., și are obiective variate. Diversitatea naturii și a obiectivelor diagnosticului financiar a condus la concepții, procedee și instrumente diferite de evaluare.

Mult timp diagnosticul financiar s-a întemeiat exclusiv pe baza informațiilor contabile, ceea ce s-a dovedit a fi insuficient sub aspectul identificării cauzelor dezechilibrelor financiare. De aceea, în prezent, se pune tot mai mult problema ca diagnosticul financiar să se bazeze pe diagnosticul strategic. Informațiile oferite de diagnosticul strategic servesc pentru stabilirea unui bun diagnostic financiar, întrucât permit de a se caracteriza fiecare activitate efectuată de o întreprindere sub aspectul nevoilor în fond de rulment, a potențialului de rentabilitate și a riscului de exploatare și, mai ales, de a da un aviz motivat asupra evoluției probabile.

Fiecare întreprindere sau mai bine zis fiecare agent economic tinde ca activitatea acestuia să fie cât mai eficientă, ori investițiile făcute de acesta să fie cât mai eficiente. Când vorbim de eficiență trebuie să avem în vedere în ce se concretizează efectul și, de asemenea cum putem cuantifica efortul. Atunci apar diverse întrebări de genul: Cât de eficient este managementul organizației? Se pot obține rezultate mai bune? Ce metode putem utiliza pentru determinarea acestora? Care vor fi dificultățile ce pot apărea pe parcursul desfășurării acestei activități? Răspunsul depinde de mai multe variabile. Acestea pot fi privite din punct de vedere economic și social.

Din punct de vedere economic, ea se reflectă cel mai bine și imediat în profit, în mărimea profitului. Profitul obținut nu este singurul rezultat prin care se poate aprecia eficiența organizației economice. El exprimă numai sintetic și direct eficiența managementului .

Dacă ne raportăm la organizațiile economice, eficiența totală a managementului se poate cuantifica în funcție de rezultatele înregistrate de firmă. Ea se poate raporta la următorii indicatori ai rezultatelor firmei: cifra de afaceri, producția fizică obținută, valoarea adăugată, profitul total și profitul net, profitabilitatea acțiunilor sau a părților sociale, perioada de recuperare a datoriilor, potențialul de dezvoltare/creștere, rotația stocurilor, productivitatea muncii.

Dacă se au în vedere efectele sociale atunci această activitate va fi eficientă doar atunci când va dispune de o calitate a climatului intern, o fluiditate a relațiilor ierarhice, și de intensitatea sentimentului de apartenență la organizație a lucrătorilor acestei organizații.

Dacă e să ne referim la obiectivele și scopurile unei întreprinderi atunci obiectivul acesteia l-aș scinda în două categorii. Prima categorie susține că motivația unei întreprinderi sau mai bine zis că motivația desfășurării activității oricărui agent economic o reprezintă maximizarea profitului. Susțin aceasta pentru că consider că întreprinderea trebuie în asemenea mod să-și organizeze afacerea încât profitul obținut să fie maximal. Astfel, singurul scop specific pe care firmele trebuie să-l urmărească este cel de a asigura venitul cel mai ridicat pe termen lung pentru capitalul sau.

Drumul pe care îl parcurge analiza rezultatelor financiare, reprezintă inversul evoluției reale a fenomenului, în sensul că ea pornește de la rezultatele obținute către elemente și factori.

Realizarea acestui demers presupune parcurgerea următoarelor etape:

- Delimitarea obiectului analizei, care presupune constatarea anumitor fapte, fenomene sau rezultate exprimate cu ajutorul unor indicatori calitativi și cantitativi, precum și a modificării lor în timp și spațiu;
- Determinarea elementelor componente, a factorilor de influență și a cauzelor care acționează asupra fenomenelor studiate. Pe această linie, trebuie făcută delimitarea

între elemente componente și factori de influență. Astfel, elementele reprezintă părțile componente ale întregului, în timp ce factorii constituie acele forțe motrice care explică apariția și evoluția fenomenului;

- Stabilirea legăturilor cauzale dintre fiecare factor de influență și fenomenul analizat, precum și între factorii care acționează;
- Măsurarea influenței fiecărui factor asupra fenomenului analizat și stabilirea factorilor cu acțiune pozitivă sau negativă, precum și a rezervelor interne nefolosite;
- Sintetizarea rezultatelor analizei și formularea concluziilor și aprecierilor finale asupra fenomenelor cercetate;
- Elaborarea măsurilor și fundamentarea deciziilor privind folosirea optimă a resurselor și sporirea eficienței activității economice în viitor.

Pentru a caracteriza comportamentul financiar al întreprinderii în finanțarea creșterii este necesar să se stabilească tablouri plurianuale de fluxuri financiare, continuând cu introducerea elementelor de analiză strategică, pentru a prevedea evoluția structurilor financiare.

Rolul analizei financiare în atingerea obiectivelor diagnosticului rezultatelor financiare necesar diverșilor utilizatori se prezintă în figura de mai jos:

Obiectivele diagnosticului rezultatelor financiar	Pentru acționari și conducători de întreprinderi:	Rentabilitatea financiară; Rentabilitatea economică; Rentabilitatea comercială; Riscul financiar; Riscul de faliment; Gradul de autonomie; Flexibilitatea constituirii și utilizării resurselor; Posibilitățile de control;
	Pentru creanțieri (bănci, furnizori):	Riscul de faliment; Starea de solvabilitate; Lichiditatea financiară; Datorii exigibile, capacitatea de rambursare; Echilibrul între nevoi și resurse.

Figura 1. Obiectivele diagnosticului rezultatelor financiare

Obiectivele diagnosticului financiar sunt diferite, în funcție de subiectul care îl evaluează, acordându-se prioritate unui aspect sau altul, care să caracterizeze situația financiară a întreprinderii după scopurile și interesele urmărite.

Analizele economice studiază relația dintre rezultatele obținute și resursele consumate și evidențiază legăturile dintre cauze și efecte. Indicatorii financiari reflectă situația sintetică a performanțelor realizate de firmă într-o anumită perioadă sau într-un anumit context al afacerii.

Aprecierea deciziilor manageriale asupra rentabilității unei societăți în cele mai întâlnite cazuri este măsurată prin compararea profiturilor obținute în decursul a doua perioade; în cazul unei creșteri a profitabilității se concluzionează că deciziile luate de către management au fost cele adecvate

Este evident să afirmăm că analiza rentabilității unei entități comerciale trebuie să fie axată în mod necesar pe măsurarea unui set de indicatori, dintre care profitul are un rol subsidiar.

Prezentăm în continuare câteva argumente în sprijinul acestei afirmații.

Profitul obținut, determinat ca diferență dintre veniturile și cheltuielile înregistrate de către o societate are rolul de a măsura performanța obținută de către aceasta în decursul unei perioade, existând în acest sens mai multe posibilități de comensurare, astfel:

– **Marja comercială**, care se calculează ca diferență dintre veniturile provenite din vânzarea bunurilor și a serviciilor și costul acestora. În costul bunurilor și a serviciilor se includ doar o parte a cheltuielilor înregistrate de către societate și anume cheltuielile directe și o parte din cheltuielile indirecte, adică cele care pot fi alocate în mod direct bunurilor sau serviciilor vândute;

– **Profitul operațional**, care se calculează ca diferența dintre marja brută și toate cheltuielile operaționale: cunoscut sub denumirea de profit înainte de dobânzi și taxe acesta definește surplusul generat de activitatea operațională (de exploatare);

– **Profitul brut**, care reprezintă profitul realizat înainte de impozitare (taxe) și după scăderea cheltuielilor cu dobânzile (aferele capitalului pus la dispoziție de instituțiile financiare);

– **Profitul net**, care reprezintă profitul după deducerea impozitului pe profit.

Este important de menționat faptul că indicatorii cu privire la profit descriși mai sus au dezavantajul lipsei de comparabilitate dintre diverse entități comerciale, ca urmare a faptului că rezultatele contabile obținute sunt influențate de politica financiară a firmei cu privire la :

- amortizarea imobilizărilor;
- recunoașterea și capitalizarea imobilizărilor necorporale;
- metoda de gestiune a stocurilor;
- recunoașterea cheltuielilor aferente activelor depreciate etc.

Instrumentele de comensurare contabile ale profitului au relevanță însemnată pentru bănci și alte instituții finanțatoare ca urmare a faptului că profitul nu include și capitalurile puse la dispoziție de către acționari, respectiv costul acestora. Modul de abordare al diagnosticului rezultatelor financiare bazat strict pe analiza profitabilității înregistrate s-a dovedit limitat, ceea ce a impus un sistem de tratare a informației apt să ofere managerului datele necesare și relevante adoptării deciziilor financiare.

În concluzie menționăm că, diagnosticul rezultatelor financiare a unei entități comerciale nu trebuie să se limiteze numai la date financiare, ci trebuie să înglobeze atât informații economice cât și informații cu privire la mediul concurențial, informații absolut necesare elaborării previziunilor.

De exemplu, două societăți cu același obiect de activitate, cu cifre de afaceri apropiate, cu structură similară a cheltuielilor și credite contractate de egală valoare pot avea ”măsuri” ale profiturilor obținute foarte diferite, ca urmare a unor diferențe existente la nivelul politicilor contabile sau a nivelului dobânzilor și taxelor plătite. Influența politicii financiare constă în rezultatul diferit și profitul diferit. Efectele politicii financiare a firmei, demonstrează că diagnosticul exclusiv pe baza indicatorilor din contul de rezultate este înșelătoare; analiza trebuie să aibă în vedere atât informațiile obținute din contul de profit și pierdere, cât și informațiile cu privire la situația activelor și datoriilor și evoluția acestora în timp.

Analiza rentabilității unei entități comerciale trebuie să fie axată, așa cum am precizat mai sus, în mod necesar pe măsurarea unui set de indicatori de rezultate financiare, indicatori care cuprind dimensiunea performanțelor raportată la volumul de business generat (fluxul de activitate); exemplificăm în acest sens ratele de rentabilitate, respectiv:

- rata rentabilității vânzărilor;
- rentabilitatea cifrei de afaceri (care exprimă profitul obținut pe fiecare unitate de vânzări);

- rata rentabilității activelor (care exprimă profitul obținut pe fiecare resursă consumată) etc.

Acești indicatori de rentabilitate exprimă eficiența consumului de resurse (capitaluri, active) sau eficiența vânzărilor. Valorile înregistrate de entitățile comerciale pentru acești indicatori, calculați pentru o anumită perioadă, se compară cu performanțele anterioare ale firmei dar și cu valorile medii ale domeniului de afaceri din care firma este parte component.

Există mai multe tipuri de indicatori economico-financiari sub formă de rate și anume:

I.) Indicatori de lichiditate: lichiditatea generală și lichiditatea imediată

II.) Indicatori de risc: gradul de îndatorare și acoperirea dobânzilor;

III) Indicatori de activitate: viteza de rotație a stocurilor, numărul de zile de stocare, viteza de rotație a debitelor – clienților, viteza de rotație a creditelor – furnizori, viteza de rotație a activelor totale.

IV) Indicatori de profitabilitate: rentabilitatea capitalului angajat, marja brută din vânzări.

Marjele, de obicei caracterizează insuficient gradul de rentabilitate al întreprinderii, deoarece pot exista entități comerciale foarte rentabile cu marje mici și invers, rentabilități slabe cu marje mari. Numai ratele caracterizează real gradul de rentabilitate, exprimând în modul cel mai sintetic eficiența cheltuielilor sau a utilizării capitalurilor. Numai raportând beneficiul la costuri se poate stabili gradul de rentabilitate al fiecărei întreprinderi și eficiența activității desfășurate.

Generalizând informația prezentată anterior, putem concluziona că în diagnosticul rezultatelor financiare a unei entități din comerț nu există un model universal de succes care poate fi utilizat în toate cazurile, deoarece fiecare societate este unică și se confruntă cu anumite probleme care, pentru a fi remediate, necesită soluții și metode diferite.

Bibliografie

1. BALU M. Analiza economico-financiară. Teorie și aplicații practice. Ed. Fundația: România de Măine, București, 2007.
2. BREZEANU P. Gestiunea financiară a întreprinderii. A.S.E., București, 2010.
3. BALĂNUȚĂ V. Analiza riscului de faliment în activitatea de creditare. Contabilitate și audit Nr. 5-6, 1996.
4. BĂLĂNUȚĂ V. Diagnosticul financiar al activității firmei. ASEM, Chișinău, 2001.
5. BĂTRÂNCEA M., BĂTRÂNCEA M. Analiza financiară întreprinderii. Ed. Risoprint, Cluj-Napoca, 2004.
6. CIOBANU A. Analiza performanței întreprinderii. Ed. ASE, București, 2010.
7. COVLEA M. Analiza-diagnostic economico-financiară. București: Nomina Lex, 2009.
8. DINU E. Rentabilitatea firmei în practică. Ed. All Beck, București, 2012.
9. DINU E. Strategia și analiza economico-financiară a firmei. Ed. ASE, București, 2007.
10. PETRESCU S. Analiza și diagnosticul financiar-contabil. Ghid teoretico-aplicativ. Ediția a II-a revizată și adăugată. București: CECCAR, 2008.
11. MĂRGULESCU D., MITRAN D., VASILE E. Analiza economico-financiară în industrie – comerț - turism și probleme în orizontul dezvoltării. București: BREN, 2011.
12. SIMINICĂ M. Diagnosticul financiar al firmei. Craiova: Universitară, 2008.

SECȚIUNEA III
TENDINȚELE REFORMĂRII FINANȚELOR SUB ASPECTUL
STABILIZĂRII ȘI SPORIRII SIGURANȚEI FUNCȚIONĂRII
STRUCTURILOR ANTREPRENORIALE DIN REPUBLICA MOLDOVA

**VIZIUNI PRIVIND BAZELE TEORETICO-METODOLOGICE ALE
PLANIFICĂRII FISCALE ÎN CADRUL ÎNTREPRINDERILOR
COOPERATISTE DIN REPUBLICA MOLDOVA**

**Elena FUIOR, prof. univ., dr., UCCM
Ion MAXIM, conf. univ., dr. hab., UCCM**

Nowadays, Moldova's fiscal policy should be oriented towards the promotion of fundamental objectives that would ensure establishment of advanced economies. To achieve the above mentioned, a fundamental role plays the tax planning mechanism. Favorable outcome of entrepreneurial activity is influenced by several factors, in additionally a significant contribution has the determination, calculation and payment of taxes and other payments to budgetary and extra-budgetary funds, which is an important task of tax planning.

Regarding taxes minimization, we can tell that this is a specific form of entrepreneurial tax planning, which by redistributing incomes it allows maximum reduction of tax payments. In this regard, of particular importance are questions related to ways of decreasing the amount of taxes and other payments. To estimate the efficiency of fiscal policy is required to examine all possible variants of activity, using a set of indicators. For these reasons, tax planning mechanism is a problem both, theoretical and practical.

La etapa actuală a dezvoltării entităților sistemului cooperăției de consum din Republica Moldova, un loc aparte îi revine mecanismului de planificare fiscală care ca element al procesului de gestiune al sistemului fiscal are impact direct asupra situației economico-financiare a întreprinderii. Funcționarea acestui mecanism prevede elaborarea și adoptarea deciziilor, obiectivele cărora constau în aprecierea corectă a mărimii prelevărilor fiscale.

Privind noțiunea de planificare fiscală, în teoria economică, există mai multe opinii. Unii savanți consideră că procesul de planificare fiscală prevede folosirea de către contribuabili a tuturor direcțiilor posibile ce permit diminuarea maximală a obligațiilor fiscale, a metodelor și procedeelelor ce pot asigura această diminuare, atunci când alții – menționează că aceasta cuprinde procesul de planificare a costurilor și cheltuielilor, cu scopul diminuării prelevărilor fiscale la buget în conformitate cu legislația în vigoare. În linii generale, procesul de planificare fiscală, la nivel de întreprindere, prezintă un mecanism organizațional și economic complex care asigură diminuarea prelevărilor fiscale fără încălcarea normelor legislative.

Problema diminuării legale a prelevărilor fiscale poate fi rezolvată prin două direcții:

- minimizarea impozitelor, ca formă specifică a activității de planificare;
- manipularea impunerii.

Sarcina minimizării impozitelor, constă în majorarea veniturilor în urma micșorării maxime a plăților fiscale prin folosirea completă și justă a tuturor facilităților prevăzute în actele legislative și normative. Optimizarea procedurii de planificare fiscală a întreprinderii presupune existența unui sistem complex de măsuri, care include în sine toate direcțiile de activitate. Acest proces, are ca scop determinarea acțiunilor ce vor permite atingerea obiectivelor stabilite cu surse minimale. Deci, este necesar de a ține cont de o totalitate de principii, ce stipulează caracterul și conținutul procesului de elaborare a

planurilor care pot fi grupate în trei categorii: principiile legalității, principiile operativității și cele ale oportunității.

Principiul fundamental al planificării fiscale este principiul legalității care, la determinarea obligațiilor fiscale, calcularea și perceperea impozitelor, preconizează respectarea justă a tuturor prevederilor actelor legislative și normative. Acest principiu este factorul determinant, care permite de a abstractiza noțiunea de planificare fiscală de evaziunea fiscală, deoarece ignorarea acestui principiu are consecințe negative foarte mari.

Astfel, în componența acestei categorii de principii se evidențiază următoarele:

- determinarea mărimii plăților fiscale în conformitate cu rezultatele activității;
- elaborarea și implementarea schemelor și instrumentelor de reducere a plăților fiscale;
- efectuarea plăților și prezentarea documentației fiscale în termeni strict determinați.

Cu privire la a doua categorie specificăm că ea include în sine principiile operativității, care stipulează că politica fiscală a întreprinderii, sub influența diferitor factori interni și externi, necesită să fie supusă corectărilor. Însă aceste corectări trebuie să prevadă perfecționarea nu numai a direcțiilor de bază ale politicii fiscale, dar și a celor ce se atribuie activității operaționale a agentului economic. În dependență cât de rapid întreprinderea va putea să se adapteze la noile condiții de activitate, cu atât mai evident va fi efectul economic.

Astfel, pentru contribuabili întocmirea prognozelor de dezvoltare și, mai ales, a prelevărilor fiscale constituie o problemă foarte dificilă, întrucât principiul operativității presupune atât evidența impactului mediului intern și extern, cât și a factorului de risc fiscal. În cadrul acestei categorii de principii putem include următoarele:

- evidența operativă a schimbărilor în legislație;
- prognozarea apariției noilor condiții de gospodărire și impunere;
- evaluarea riscurilor fiscale;
- coordonarea planurilor existente cu prioritățile activității întreprinderii.

Cea de-a treia grupă se atribuie principiilor oportunității și include în sine următoarele:

- respectarea priorităților sarcinilor strategice asupra celor tactice;
- oportunitatea implementării noilor modalități de planificare a prețurilor;
- evaluarea posibilelor consecințe legislative, utilizând metodele minimizării plăților, luând în considerare pozițiile fiscale și a altor organe de control.

Astfel, esența acestei categorii de principii ține de folosirea mecanismelor de reducere a volumului obligațiilor fiscale fără a afecta obiectivele strategice ale întreprinderii și menținerea echilibrului dintre mărimea plăților fiscale și mărimea profitului net. Categoria dată presupune determinarea de către agentul economic a oportunității utilizării diferitor categorii de activități.

La constituirea politicii fiscale, realizarea ei eficientă și evaluarea variantelor alternative, întreprinderile trebuie să folosească metode de planificare fiscală bine determinate, care să fie corelate cu particularitățile impunerii activității operaționale. La estimarea eficienței se cere examinarea tuturor variantelor posibile de activitate, utilizând așa indicatori ca:

- coeficientul eficienței impunerii reflectă coraportul dintre profitul net obținut din activitatea operațională și mărimea planificată a prelevărilor fiscale;
- coeficientul nivelului de impunere a volumului de vânzări, este coraportul dintre suma prelevărilor fiscale și volumul de vânzări în perioada planificată, el determină

cota impunerii la o unitate de producție vândută;

- coeficientul impunerii veniturilor operaționale compară nivelul impunerii veniturilor operaționale ale întreprinderii, cu impozite și taxe ce se includ în prețul producției. Acest indicator se calculează ca raportul dintre suma totală a plăților fiscale, ce se percep față de preț (TVA, accize, etc.), și volumul de vânzări efectuate în perioada planificată;

- coeficientul impunerii cheltuielilor operaționale ține de mărimea impozitelor inclusă în costurile producției față de volumul planificat a cheltuielilor încorporate în costuri;

- coeficientul impunerii profitului operațional – stabilește cota impozitelor față de profitul operațional brut al întreprinderii;

- coeficientul facilităților fiscale ale activității operaționale permite de a stabili eficiența folosirii facilităților în activitatea operațională, stipulate prin legislație. La calcularea lui se ține cont de suma totală a facilităților fiscale și suma impozitelor recalculat, luând în considerație înlesnirile de care dispune întreprinderea în activitatea operațională.

Utilizând sistemul de indicatori agentul economic estimează eficiența totalității de variante alternative posibile ale politicii fiscale. Nivelul eficienței activității subiectului economic este influențat de un șir de factori, printre care un loc aparte îl ocupă problemele determinării și achitării impozitelor și a altor plăți la buget și fonduri extrabugetare. Sub acest aspect, ca obiectiv de bază al planificării fiscale remarcăm sistemul de impunere, întrucât instabilitatea acestuia, modificările permanente au impact negativ asupra rezultatelor activității economico-financiare ale întreprinderii și creează condiții de creștere a nivelului de risc în activitatea operațională. Modificarea condițiilor de activitate atrage dezechilibrul dintre sistemul fiscal și principiile obiective de dezvoltare.

Varianta ideală de îmbinare a stabilității și flexibilității sistemului fiscal se asigură atunci când nu se produc modificări de funcționare a sistemului, iar principiile acesteia rămân neschimbate pe parcurs de câțiva ani. În condițiile mediului fiscal, supus permanent modificărilor, este foarte important de a avea la dispoziție recomandări practice privind optimizarea deciziilor manageriale în domeniul impunerii, întrucât acestea sunt parte componentă a planificării financiare. Formarea structurii raționale a costurilor și profitului din punct de vedere a micșorării prelevărilor fiscale este o sarcină economică foarte acută care se află la intersecția problemelor ce țin de politica financiară și de formare a prețurilor.

Astfel o deosebită importanță au întrebările aferente stabilirii căilor de diminuare a mărimii impunerii. Acest proces are o bază temeinică, deoarece este bine cunoscut faptul că introducerea impozitelor noi sau modificarea administrației fiscale atrage după sine tendința contribuabililor de a micșora povara fiscală. Totodată, menționăm că micșorarea sumei impozitelor percepute poate fi atinsă prin diverse căi, ce pot fi divizate în trei categorii.

Prima categorie, așa numita tax evasion, se referă la evaziunea fiscală nemijlocită și constă în micșorarea prelevărilor fiscale prin încălcarea prevederilor legislative. În situații când contribuabilii consideră că povara fiscală este foarte înaltă, au tendința de a micșora veniturile prin falsificarea evidenței contabile, prin utilizarea neîntemeiată a facilităților fiscale și alte modalități. Privitor la o doua categorie menționăm că ea presupune evitarea impunerii ca formă de reducere a obligațiilor fiscale la care contribuabilii prin acțiuni legale obțin posibilitatea de a fi scutiți de achitarea unui oarecare impozit. Conform legalității acțiunilor, acestea se divizează în două categorii:

- **legitime** - la care se referă abținerea de la efectuarea activității, rezultatele căreia se supun impunerii, această modalitate de evitare a impunerii de regulă nu este eficientă deoarece parțial sau totalmente poate să stopeze activitatea de antreprenariat, adică contribuabilul tinde de a trece în categoria, care conform legislației nu se supune impunerii;

- **nelegitime** – ce se manifestă prin eschivarea nemijlocită de la plata impozitelor.

Cea de a treia grupă „tax planning” presupune micșorarea prelevărilor fiscale respectând legislația în vigoare. În cadrul acestei categorii de acțiuni contribuabilii utilizează procedura de planificare fiscală și de optimizare a mărimii prelevărilor fiscale, ținând cont de stipulările legislației în vigoare. Aceste acțiuni permit contribuabilului în mod exact de a estima resursele disponibile și de a le concentra și distribui în cel mai eficient mod. Planificarea fiscală se bazează pe folosirea completă a facilităților fiscale stipulate prin legislație, ceea ce determină contribuabilul de a selecta varianta optimă de impunere. Condițiile efectuării procedurii de planificare fiscală sunt prevăzute în legislația fiscală care preconizează regim fiscal diferențiat pentru diferite situații, admite diverse metode de calculare a bazei fiscale și stipulează o gamă de facilități. În cadrul întreprinderii planificarea fiscală reprezintă un sistem de elemente legate reciproc constituite din:

– întocmirea calendarului fiscal, care are ca scop prognozarea și verificarea corectitudinii calculării impozitelor și altor plăți la buget, precum și respectarea termenilor de achitare;

– strategia optimizării obligațiilor fiscale cu elaborarea planului de realizare a acesteia;

– executarea justă a obligațiilor fiscale, contractuale etc.;

– ducerea corectă a evidenței contabile.

Implementarea acestui sistem de elemente depinde de strategia întreprinderii în diferite perioade. Pentru perioade scurte criteriul optimizării fiscale constă în atingerea unei cote minimale de prelevări fiscale față de profitul de bilanț al întreprinderii. Indicatorii ce permit de a reflecta rezultatele financiare pot fi: valoarea adăugată, volumul de vânzări, profitul, etc. Alegerea criteriului optimizării și elaborarea strategiei, reprezintă rezolvarea problemelor economice aferente planificării fiscale. Principala problemă constă în coordonarea rezultatelor obținute cu scopurile stabilite. Sub acest aspect, principala sarcină a planificării fiscale constă în căutarea soluțiilor de obținere a profitului maxim ce rămâne la întreprindere, după achitarea impozitelor. Mecanismul rezolvării sarcinilor puse și atingerii scopurilor stipulate poate fi realizat utilizând schemele tradiționale de distribuire a încasărilor sau folosind aparatul economico-matematic. În primul caz studiul se bazează pe rapoartele contabile, iar cel de-al doilea presupune elaborarea unui model economico-matematic.

În caz când planificarea fiscală se efectuează în baza datelor contabile apare o totalitate de lacune care sunt condiționate de posibilitățile limitate ale metodelor de analiză, eficiența cărora este influențată în mare măsură de posibilitățile manipularii bazei fiscale. În afară de aceasta utilizarea metodei nu permite de a ține cont de avantajele suplimentare ce apar ca rezultatul impactului factorilor externi și sunt condiționate de diminuarea plăților fiscale. Dar, metoda nu permite de a lua în considerație eficiența reducerii impozitelor indirecte, ceea ce nu creează condiții, în mod identic, de a trata orice majorare a nivelului de rentabilitate a întreprinderii sau a proporțiilor extinderii activității de antreprenariat. În scopul majorării profitului perioadei prognozate această metodă poate fi perfecționată utilizând procedura de scontare a rezultatelor activității întreprinderii.

Sub acest aspect, e necesar de a întocmi un model de impunere în care să fie incluși toți subiecții ce obțin venituri, adică întreprinderea, angajații, proprietarii, dar nu întreprinderea concretă. Dar, nebătând la aceea că modelul într-o măsură oarecare antrenează mai mulți subiecți ai activității de gospodărire acesta nu corespunde, în măsură deplină, scopurilor planificării fiscale. Metodele minimizării atât a prelevărilor fiscale cât și a bazei fiscale, în conformitate cu caracteristicile sale, sunt mai aproape de metoda maximizării profitului net.

Ca avantaj a acestor metode menționăm posibilitatea evidenței impactului impozitelor indirecte. Dar, în acest caz, există restricții cu privire la profunzimea analizei, care este limitată de perioada fiscală, iar criteriile de optimizare selectate nu pot totalmente fi considerate corecte. La utilizarea acestor metode lipsa bazei fiscale se apreciază ca situație optimală, cu toate că în activitatea practică aceasta semnifică falimentul întreprinderii.

Căutarea criteriului alternativ de oportunitate a regimului fiscal a atras după sine constituirea metodei planificării fiscale, ce are la bază cota efectivă de impunere, care reprezintă mărimea prelevărilor fiscale în valoarea adăugată obținută de întreprindere într-o anumită perioadă. Ca variantă a acestei metode putem menționa utilizarea, în calitate de criteriu optim, raportul dintre suma impozitelor achitate față de încasările globale. Estimarea rezultatelor aferente utilizării acestui criteriu preconizează că mărimea minimală a cotei efective a impunerii poate fi atinsă atunci când întreprinderea nu desfășoară activitate sau în situații când valoarea adăugată este aproape de zero, adică suma încasărilor globale totalmente se folosește pentru procurarea resurselor materiale.

Astfel, metoda are aceleași neajunsuri ca și metoda de maximizare a profitului net, fiindcă la utilizarea ambelor metode ca criteriu de optimalitate se evidențiază situațiile ce nu se înregistrează în realitate în activitatea întreprinderii. Pentru înlăturarea acestor neajunsuri specifice metodelor reflectate este necesar de a utiliza unele delimitări, folosirea cărora presupune introducerea în criteriul optimalității a unor parametri și delimitări suplimentare, printre care pot fi: menținerea structurilor costurilor producției în limitele stabilite, a prețului, a structurii bilanțului, a nivelului lichidității și altele.

Ca metode de planificare fiscală mai performante folosite la prognozare, menționăm metoda patrimonială și metoda fluxului monetar actualizat. La aplicarea metodei fluxului monetar scontat se presupune că durata de viață a proiectului investițional este determinată în prealabil și, din aceste considerente, la efectuarea analizei acestui proiect se cere de a ține cont de impactul factorului de impunere asupra rezultatelor acestuia.

Constituirea modelului presupune două etape. Prima presupune, pentru fiecare etapă a proiectului investițional, evaluarea fluxului monetar net după achitarea impozitelor (after tax cash flow), iar cea de a doua – preconizează estimarea valorii curente scontate a fluxurilor monetare pe parcursul ciclului deplin de viață a investiției. Sub acest aspect volumul fluxului monetar net poate fi determinat în baza informațiilor privitor la volumul vânzărilor, mărimea cheltuielilor variabile și constante, indicele metodei de casa, la care venitul este raportat la anul fiscal în care acesta este obținut, indicele metodei calculelor, adică venitul este raportat la anul fiscal în care a fost câștigat, cota impozitului pe venit și mărimea fondului de amortizare.

În baza acestor indicatori se poate stabili legătura reciprocă dintre metodele de evidență folosite de către contribuabili și indicatorii folosiți pentru metoda de casă, sau metoda calculelor.

Prin metoda de casa se înțelege metoda conform căreia: venitul este raportat la anul fiscal în care acesta este obținut în numerar (sau în echivalentul lui) sau sub forma de

proprietate materială, iar deducerea se permite în anul fiscal pe parcursul căruia au fost suportate cheltuielile, cu excepția cazurilor când aceste cheltuieli trebuie raportate la un alt an fiscal, în scopul reflectării corecte a venitului. Spre deosebire de metoda de casă metoda calculului stipulează că venitul este raportat la anul fiscal în care a fost câștigat, iar deducerea se permite în anul fiscal în care au fost calculate sau au fost suportate cheltuielile ori au fost efectuate alte plăți, cu condiția că aceste cheltuieli și plăți nu trebuie raportate la un alt an fiscal în scopul reflectării corecte a venitului.

Suplimentar, în cazul când se presupune că întreprinderea achită un singur impozit și anume impozitul pe venit, această metodă, în baza datelor evidenței contabilității de gestiune, permite efectuarea analizei „direct costing”. Prioritatea acestei metode de calcul constă în evidența impactului pozitiv al modificării structurii patrimoniului și obligațiilor asupra indicatorului rezultativ și anume fluxului monetar net. Totodată, metoda permite de a reflecta toate aspectele estimării presiunii fiscale la nivel de întreprindere.

Nucleul conceptului planificării fiscale, ce se bazează pe principiul maximizării patrimoniului net al întreprinderii, îl constituie următoarele abordări:

- întreprinderea nu urmărește alte scopuri decât maximizarea veniturilor proprietarilor;
- existența problemei impunerii duble a veniturilor acționarilor;
- majorarea veniturilor acționarilor ca rezultat al diminuării impunerii veniturilor acestora;
- ca o decizie cardinală de evitare a impunerii duble poate servi eschivarea de la achitarea impozitului pe venitul din beneficiul proprietarilor, ceea ce poate fi atins prin creșterea numărului de acțiuni, deținătorii cărora pot să le plaseze pe piață;
- valoarea de piață a acțiunilor se determină prin valoarea patrimoniului net al întreprinderii.

Așadar, maximizarea patrimoniului net al întreprinderii este un indicator care permite de a estima eficiența fiscalității. Utilizând conceptul patrimoniului net în planificarea fiscală este necesar de a ține cont de faptul că acest parametru se determină ca diferența dintre mărimea globală a activelor și mărimea creanțelor. Aceasta semnifică că modelul nu diferențiază impozitele calculate și cele achitate, deoarece calcularea impozitelor atrage creșterea obligațiilor, iar achitarea lor – reducerea în aceeași mărime a activelor. Astfel, modelul nu permite de a scoate în evidență efectul pozitiv al posibilității de amânare a perioadei de achitare a obligațiilor față de buget și fondurile extrabugetare.

Din punct de vedere teoretic putem conchide că metoda patrimoniului net se bazează pe principiul funcționării continue de activitate a agentului economic pe parcursul unei perioade nelimitate, iar mărimea patrimoniului va înregistra o majorare permanentă, întrucât în caz contrar proprietarii nu vor obține venit de la acțiunile deținute. Deci, în timp ce metoda fluxului monetar presupune că scopul întreprinderii este de a maximiza avantajul curent, metoda patrimoniului net prevede majorarea profitului ce poate fi obținut în momentul vânzării de către proprietarii acțiunilor. Ca urmare, în acest caz nu poate fi utilizată procedura de scontare, iar indicatorul rezultativ al fiecărei perioade următoare se calculează în baza datelor etapei precedente și trebuie să depășească mărimea acestuia.

Astfel, putem concluziona că mecanismul elaborării și adoptării strategiei de optimizare fiscală la întreprindere este un proces integrat care cere a analiză calitativă globală ce ar include în sine toate condițiile concrete. În scopul atingerii obiectivelor puse pot fi utilizate diferite modele, dar mereu în fața agentului economic stă problema selectării celor mai avantajoase metode, întrucât în activitatea practică este bine venită folosirea combinată a diferitor metode.

În aceleași timp, precizăm că factorul principal ce influențează asupra posibilităților utilizării mecanismului de planificare fiscală se referă la mărimea întreprinderii, deoarece de acest parametru depinde proporția planificării, nivelul de centralizare etc. Întreprinderile mari dispun de posibilități majore de a prognoza activitatea și rezultatele financiare pentru o perioadă mai îndelungată. Așadar, dimensiunile întreprinderii reglementează procedura de planificare fiscală și determină problemele privind structura întreprinderii și corelarea legăturilor reciproce a elementelor ei componente.

Necesitatea planificării fiscale, în mare măsură, depinde de mărimea poverii fiscale care caracterizează nivelul delimitărilor economice ce apar în rezultatul achitării impozitelor și ca urmare sustragerea acestor resurse de la alte proiecte investiționale. Acest fenomen în economia de piață poate fi neutralizat prin atingerea echilibrului dintre nivelul cotelor fiscale și mărimii veniturilor din activitatea de antreprenoriat. Societatea de regulă tinde spre atingerea unui nivel optimal al poverii fiscale ce ar permite funcționarea eficace a tuturor structurilor obiectelor și subiectelor într-o anumită perioadă de timp.

Ca indicator universal ce se utilizează pentru aprecierea poverii fiscale la nivelul macroeconomic se consideră a fi coeficientul ce apreciază cota impozitelor în PIB. La nivelul microeconomic în calitate de parametru pot fi utilizați indicatorii: valoarea adăugată, volumul vânzărilor etc.

Necesitatea efectuării procesului de planificare a prelevărilor fiscale este condiționată de impactul nivelului poverii fiscale asupra rezultatelor activității de antreprenoriat. Astfel, se consideră că dacă povara fiscală în țară nu depășește 10-15% din PNB, atunci necesitatea în planificarea fiscală este minimală. În caz când aceasta variază în limitele 20-35%, impozitele devin obiectul sistemului planificării fiscale curente. Concomitent întreprinderile trebuie să elaboreze prognoze pe termen scurt și mediu privind prelevările fiscale, cu condiția stabilității minimale a altor factori externi. În situații când povara fiscală constituie 40-50% din PNB și mai sus planificarea fiscală devine elementul principal al activității agentului economic.

Astfel, putem conchide că planificarea fiscală presupune existența unor etape ce au la bază structura impozitelor și care se achită din contul diferitor surse. La etapa inițială se determină principalele tipuri de impozite care trebuie să fie achitate de întreprindere din contul diferitor surse, printre care pot fi volumul de vânzări, costurile producției, rezultatul financiar al activității întreprinderii, profitul, etc. Sursele de plată se reglementează prin legislația fiscală.

Analiza componenței prelevărilor fiscale, la etapa dată, având ca obiectiv stabilirea cotei fiecărui tip de impozit față de volumul total al surselor corespunzătoare, presupune divizarea totalității de impozite în grupe conform tipului lor. În continuare se efectuează calcularea cotelor medii ponderate a impozitelor din contul diferitor surse de plată. Acestea se determină separat pentru fiecare categorie a bazei fiscale existente la nivelul întreprinderii. Pentru calcularea lor se utilizează indicatorii veniturilor operaționale globale și suma prelevărilor fiscale în perioada planificată estimată în conformitate cu baza corespunzătoare de impunere. Deci, mărimea medie ponderată a cotei impunerii aferentă veniturilor operaționale, cheltuielilor, profitului operațional, profitului net în perioada planificată apreciată față de tipurile de impozite se calculează prin formula:

$$MMP_{ci} = \frac{I_1 + I_2 + I_3 + \dots + I_n}{SP_n} \times 100,$$

unde:

MMP_{ci} – mărimea medie ponderată a cotei impunerii a veniturilor operaționale,

cheltuielilor, profitului operațional, profitului net apreciată față de tipurile de impozite;

$I_1 - I_n$ – suma prelevărilor fiscale din contul surselor corespunzătoare calculate conform indicatorilor planificați ai bazei de impunere;

SP_p – suma surselor corespunzătoare de plată.

La următoarea etapă se efectuează calculul sumelor planificate achitate din contul diferitor surse, iar la ultima – calculul sumei totale a impozitelor care se atribuie procesului efectuării activității operaționale. În baza rezultatelor particulare se determină eficiența politicii fiscale în perioada planificată care se compară cu indicatori similari din perioada precedentă.

Așadar, metoda propusă de efectuare a calculelor reflectate mai sus poate fi considerată ca una din cele mai simple abordări de planificare fiscală la nivel de întreprindere. Întrucât rezolvarea problemelor planificării fiscale cere un studiu economic, juridic și contabil complex, scopurile acestora pot fi atinse prin așa metode ca: metoda imitativă, metoda situațională de planificare fiscală, calculul impozitelor pe părți și altele. Fiecare metodă în parte este unică, așa că alegerea parametrilor inițiali, prelucrarea lor au destul de multe deosebiri, ceea ce duce la obținerea rezultatelor într-o formă sau alta. După părerea noastră, eficacitatea introducerii planificării fiscale poate fi apreciată în baza analizei modificării indicatorilor financiari ai activității întreprinderii și modalităților practice de realizare a lor cu ajutorul instrumentelor evidenței contabile.

Astfel, planificarea, în general, și planificarea fiscală, în particular, sunt principalele metode de conducere financiară în întreprindere. Scopul lor principal constă în posibilitatea satisfacerii obiectivelor activității întreprinderii, adică să contribuie la obținerea profitului maximal și creșterea eficienței funcționării agentului economic.

Bibliografie

1. Joint OECD-Euro stat-Russian Statistical State Committee Workshop on Measurement of the Non-Observed Economy Hosted by Russian State Statistical Committee. [www://oesd.org/dataoesd/40/21/2069628.pdf](http://www.oesd.org/dataoesd/40/21/2069628.pdf)
2. KEARNEY A. T. Analysis. Global Retail Development Index. Emerging market Priorities for Food Retailers. [www. Atkearnev.coK r/leadership/ download/ GRDI2004Monograph.pdf](http://www.atkearnev.co.uk/leadership/download/GRDI2004Monograph.pdf)
3. LAMFALUSSY A. Financial Crises in Emerging Markets / A. Lamfalussy / An Essay on Financial Globalizations and Fragility. New Haven, Connecticut, and London: Yale University Press, 2000, 199 p.
4. Planificarea-fiscala-masura-de-reducere-a-impozitelor-sau-de-evitare-a-platii-acestora. http://www.avocatnet.ro/content/articles/id_36798/
5. КОЖЕМЯКИН Г. Эффективное налогообложение розничной торговли: реальность и перспективы. http://www.retail.ru/biblio/government/p_articles01.htm
6. КОЗЛОВ Д. А. Расчет налогов в оперативной деятельности предприятия / Д.А. Козлов www.dis.ru/fm/archiv/2002/1/6.html
7. КОМАХА А. Принципы оптимизации налогообложения в компании / А. Комаха // <http://www.kareta.com.ua>.
8. Налоговая оптимизация. http://magazines.russ.ru/ozy2002/2002_04_18.html1
9. Налоговая оптимизация. <http://www.auditinfo.m/index.php?part=1761>

ADMINISTRAREA EFCIENTĂ A FINANTELOR STRUCTURILOR ANTREPRENORIALE ÎN CONDIȚIILE ECONOMICE ACTUALE

Corina CUȘNIR, conf. univ., dr., UCCM

Les décisions sur le financement du développement général sécurise une entreprise. Ils sont solidement ancrées et souvent irréversible. De nombreuses unités d'affaires enregistrées changements importants dans le volume de l'activité économique d'un trimestre à l'autre, ce qui nécessite besoin continu pour les actifs actuels sont financés, si possible, par permanente et les besoins qui se posent pendant les périodes de pointe de l'activité devrait être couverte par des ressources de trésorerie qui peuvent être facilement adaptés aux besoins réels de l'exploitation. Une telle stratégie des entreprises de financement d'actifs actuels dans les circonstances actuelles, de permettre l'utilisation des ressources propres, les passifs de la banque, avec des effets favorables sur la ligne de l'économie et de retour.

Stabilirea necesarului de finanțare reprezintă, desigur, o operațiune importantă în ansamblul muncii financiare. În ultimă instanță însă, estimarea necesarului nu reprezintă decât baza de plecare pentru stabilirea și procurarea fondurilor acoperitoare. Pentru desfășurarea, în bune condiții, a activității prezintă importanță nu numai stabilirea cât mai exactă a volumului fondurilor acoperitoare, ci și caracterul judicios al folosirii uneia sau alteia dintre metodele de acoperire financiară.

Fondurile investite în activele și pasivele curente ale unei întreprinderi sunt obținute atât din surse financiare externe, cât și din surse interne.

Finanțarea întreprinderii presupune existența unor nevoi de resurse financiare. Aceste nevoi pot avea caracter temporar, permanent sau pentru perioade mai mari de timp. Operațiunile de atragere a resurselor financiare necesare se pot realiza prin diferite metode, în funcție de condițiile concrete ale întreprinderii și ale pieței financiare. Necesarul de finanțare a ciclului de exploatare este acoperit prin intermediul fondului de rulment, creditelor pe termen scurt, pasivelor de exploatare.

În condițiile economiei bazate pe cunoaștere, un rol important îl ocupă însemnătatea realizării principiului de autofinanțare și autoasigurare. Finanțarea internă sau autofinanțarea cuprinde capitalul social, profitul net, amortizarea, sumele provenite din lichidarea activelor. Finanțarea externă presupune: creșteri de capital, împrumuturi obligatate, împrumuturi de la instituții financiare, credite comerciale, modalități neconvenționale de finanțare, pasive de exploatare.

Unul din principalii indicatori, ce caracterizează stabilitatea financiară a întreprinderii o are mărimea capitalului propriu. Această categorie economică ne permite de a delimita sursele interne de finanțare a entității de cele atrase în circuitul economic, sub forma creditelor bancare, împrumuturilor pe termen scurt și lung de la diferite persoane fizice și juridice, diteritelor datorii.

Sarcina de bază a resurselor proprii este de a forma activele extracirculante. Cu toate acestea, funcționarea întreprinderii, practic, este imposibilă fără alocarea unei părți din sursele proprii pentru procurarea stocurilor de materiale, asigurarea producției și circulației. Actualmente, acoperirea financiară a activelor curente, într-o anumită proporție cu fonduri proprii, este avantajoasă atât pentru independența întreprinderilor, cât și pentru costul mai redus al capitalului propriu în comparație cu costul creditelor – mai ales în condițiile actualelor dobânzi înalte.

În condiții normale însă nu este recomandabil să se exagereze pe linia formării capitalului propriu pentru activele curente, pentru ca el să nu rămână neutralizat și deci nefructificat în perioadele de activitate mai redusă. De fiecare dată este oportun să se găsească modelul optim de îmbinare a finanțării prin fonduri proprii cu finanțarea prin angajamente pe termen scurt. Responsabilitatea formării fondurilor proprii și a apelului la credite, ca surse de finanțare a activelor curente, ca și întreaga strategie a dezvoltării sunt probleme care depind de posibilitățile financiare ale structurilor antreprenoriale și de deciziile pe care le adoptă cu privire la repartizarea profiturilor.

Evidențiem faptul că una din principalele și hotărâtoarele surse de formare a activelor curente proprii, în economia de piață, trebuie să fie profitul. Profitul caracterizează activitatea întreprinderii, reflectând nivelul de organizare a gestiunii economice și financiare. Profitul, ca sursă de finanțare, are ca destinație de bază creșterea stocului de capital și ca destinație complementară înlocuirea activelor scoase din funcțiune, deteriorate. Se formează astfel legătura între calitatea activității și finanțarea activelor curente. Conducerea întreprinderii decide în fiecare an ce parte din profitul net poate fi afectată creșterii fondurilor proprii pentru active curente. Nivelul profitului arată gradul de eficiență a activităților, a folosirii activului și a pasivului, adică a capitalului economic și a celui financiar. Pentru obținerea unui profit mai mare o importanță deosebită o are micșorarea costurilor de producție și dimensionarea corectă a prețului de vânzare, cu luarea în considerare a cererii și ofertei de mărfuri.

Totodată, acoperirea financiară a activelor curente se poate face pe seama fondului de rulment. Fondul de rulment este un concept mult mai utilizat în analiza financiară. El servește pentru a măsura condițiile echilibrului financiar care rezultă din confruntarea dintre lichiditatea activelor pe termen scurt și exigibilitatea pasivelor pe termen scurt. La un anumit moment, fondul de rulment reprezintă excedentul activelor pe termen scurt asupra pasivelor pe termen scurt. Pentru unele întreprinderi fondul de rulment desemnează fondul de casă, suma disponibilă pentru asigurarea continuității plăților curente. Fondul de rulment este, în același timp, și un indicator al lichidității: cu cât fondul de rulment este mai mare, cu atât mai mici vor fi datoriile pe termen scurt în vederea finanțării activelor curente.

Ca alt izvor de formare a activelor curente pot servi sursele atrase din afara întreprinderii. Creșterile de capital reprezintă o decizie financiară, care este luată la cel mai înalt nivel: Adunarea Generală sau Consiliul de Administrație. Este știut faptul că creșteri de capital se fac atunci, când sunt adoptate noi proiecte, care urmăresc o creștere economică. Operațiunea de creștere a capitalului social se poate realiza fie prin noi aporturi în numerar sau în natură ale asociaților, fie prin încorporarea rezervelor sau conversiunea datoriilor. Creșterea de capital este un mijloc de finanțare prin fonduri proprii, la fel ca și autofinanțarea. Deosebirea constă în aceea că în timp ce autofinanțarea este practic o finanțare internă, realizată prin efortul propriu al întreprinderii, creșterea de capital reprezintă o finanțare externă, prin fonduri aduse din afara societății, de către coasociați.

Creșterile de capital prin noi aporturi în numerar duc la sporirea mijloacelor bănești ale întreprinderii, la creșterea lichidității financiare, spre deosebire de celelalte creșteri de capital, prin încorporarea rezervelor și conversiunea datoriilor, care nu fac altceva decât să modifice structura pasivului, dar indiferent de forma în care au loc, acestea conduc la întărirea fondului de rulment al întreprinderii, și deci, la întărirea echilibrului financiar.

Creșterile de capital, reprezentând aport de lichidități, se mai pot analiza și ca vânzări de valori mobiliare. În schimbul disponibilităților bănești, asociații primesc înscrisuri care, le conferă dreptul la dividend, la vot, dreptul de coproprietar. O altă

consecință a creșterii de capital este modificarea structurii puterii în întreprindere, această consecință nu este specifică tuturor formelor organizatorico-juridice de întreprindere, ci mai mult societăților pe acțiuni.

Rezervele constituite din defalcările aferente profitului net, după ce ating un anumit nivel, sunt folosite pentru creșterea capitalului. Asociaților, în acest caz, li se pot distribui, noi înscrisuri sau se poate majora valoarea celor deținute anterior.

O altă sursă o reprezintă împrumuturile obligatate, care contribuie la formarea activelor curente, pe termen lung și într-un quantum ridicat, necesar asigurării creșterii economice; constituie contracte de credit încheiate între o masă de creditori și un singur debitor. Împrumutul obligat este accesibil societăților pe acțiuni și statului.

Instituțiile financiare specializate acordă, de obicei, împrumuturi pe termen mediu și lung, deoarece băncile comerciale acordă preponderent împrumuturi pe termen scurt, evitând imobilizarea capitalului pentru perioade îndelungate. În multe țări, operațiunile de creditare pe termen lung sunt preluate de stat, prin intermediul unor instituții financiare specializate sau chiar de către diverse instituții financiare private. Esențial este că împrumuturile sunt mai ușor de suportat decât creditele bancare. Resursele împrumutate în cadrul surselor de finanțare a activelor curente, la etapa actuală, au o însemnătate importantă și de perspectivă. Ele acoperă necesitatea suplimentară, temporară a întreprinderii în mijloace. Atragerea surselor împrumutate este condiționată de caracterul producerii, greutăților, care apar în procesul efectuării operațiunilor de decontare și ale cauze obiective și subiective.

La categoria resurselor împrumutate se atribuie creditele bancare și comerciale. Resursele împrumutate sub forma creditelor sunt utilizate mai efectiv decât activele curente proprii, deoarece înfăptuiesc un ciclu de rotație mai rapid, au o destinație specială, sunt acordate pe o perioadă strict determinată și sunt însoțite de plata dobânzii. Toate acestea impun întreprinderea permanent să urmărească mișcarea resurselor împrumutate și rentabilitatea utilizării lor.

Creditele bancare reprezintă unul dintre principalele canale de funcționare a pieței capitalurilor și pieței monetare, prin intermediul cărora se mobilizează resurse bănești temporar disponibile, create în economie. Întreprinderile apelează la credite atunci, când resursele proprii sunt insuficiente, fie din cauza rentabilității scăzute, fie tocmai pentru că sunt rentabile și sunt propuse proiecte pentru extinderea activității. Finanțarea bancară implică solvabilitatea întreprinderii, adică existența capacității de achitare a datoriei. La utilizarea creditelor întreprinderea va trebui să țină cont de mărimea beneficiilor pe care le va genera proiectul finanțat și nu va putea să se îndatoreze pentru o sumă superioară profiturilor sale.

Prezența creditului pe termen scurt în ansamblul relațiilor de formare a activelor curente este cu atât mai importantă, cu cât el constituie o resursă cu pondere mare în completarea fondurilor agentului economic. În condițiile când întreprinderea lucrează rentabil este mai avantajos să se apeleze la credite pe termen scurt pentru creșterea activității, decât să se aștepte până când, prin capitalizarea profiturilor, s-ar putea constitui fonduri proprii îndestulătoare. Recurgerea la credite pe termen scurt pentru acoperirea activelor curente este posibilă prin garantare cu elemente ale acestei categorii: stocuri, mijloace bănești în cont, resurse financiare prevăzute a se realiza în viitor (nu pot constitui garanții stocurile de proastă calitate, cu termen de garanție depășit, prost depozitate etc.). intervenția creditului pe termen scurt reglează operativ nevoile de finanțat cu sursele acoperitoare, evitând apariția excedentului de surse sau a deficitului.

După cum am menționat, activele curente împrumutate se formează sub forma creditelor bancare și a datoriilor, ele sunt acordate întreprinderii pentru folosință temporară, o parte din ele sunt utilizate contra plată (dobânda), altele – gratuit. Necesarul întreprinderii în active curente împrumutate la fel constituie obiect al planificării. În diferite țări, între activele curente proprii și cele împrumutate, se utilizează diferite raporturi (normative): în Rusia raportul dat constituie 50:50%, în SUA – 60:40%, iar în Japonia – 30:70%. O cotă importantă printre sursele de formare a activelor curente în ramurile cu caracter sezonier, o dețin mijloacele împrumutate, care constituie 80-87% din suma totală a activelor curente. Este necesar de a evidenția că utilizarea raporturilor generale între activele curente proprii și cele împrumutate, pentru toate întreprinderile este incorect. Suntem de părerea că este binevenit de a elabora individual aceste coraporturi, în cel mai rău caz, pentru o ramură concretă.

Alături de finanțarea activelor curente pe baza creditării bancare pe termen scurt, o largă răspândire a căpătat în economia de piață creditul comercial. Creditul comercial constituie o formă de împrumut practică între vânzător și cumpărător, atunci când vânzarea mărfurilor este făcută, având un decalaj de timp între plata prețului și transmiterea mărfurilor în proprietate. Creditul comercial contribuie la accelerarea circulației mărfurilor și prin aceasta la dezvoltarea economică a întreprinderii. Mecanismul creditului comercial se desfășoară astfel: întreprinderea care dispune de un stoc de mărfuri, destinat vânzării, va livra marfa unui agent economic care are nevoie de marfa dată, dar nu dispune la moment de fonduri pentru cumpărarea mărfurilor. După un anumit termen cumpărătorul va achita contravaloarea mărfurilor la prețul stipulat în contract. Creditul comercial, ca și oricare alta sursă de finanțare, are un cost, care este implicit și poate fi determinat pornind de la rata dobânzii pe piața financiară și este inclus în costul mărfurilor. În dependență de plata mărfurilor, creditul comercial poate fi prezentat în mai multe feluri: plata în avans (achitare parțială), amânarea plății, plata eșalonată. Metodele de acordare a creditului comercial sunt variate și cuprind: metoda cambială; cont curent; credit sezonier; reducerea acordată cumpărătorului cu condiția achitării la un anumit termen; conșignația. Creditul comercial este o modalitate importantă și convenabilă de finanțare, mai ales pentru întreprinderile mici.

Resursele împrumutate sunt atrase și sub forma datoriilor, precum și altor resurse, precum soldurile diferitor fonduri și rezervele întreprinderii, care temporar nu sunt utilizate conform destinației. La această categorie de resurse se pot atribui: sumele din fondul de amortizare temporar neutilizate, fondul de reparații, rezervele constituite pentru plățile viitoare, rezervele financiare, fondului de binefacere și de premii ș. a. Pot fi atrase în circuit, în calitate de sursă de finanțare a activelor curente, numai sumele rămase în aceste fonduri pe o perioadă de timp, care precede utilizarea lor conform destinației.

Factoringul reprezintă operațiunea prin care o parte, care este furnizorul de bunuri și servicii (aderent), se obligă să cedeze celeilalte părți, care este o întreprindere de factoring (factor), creanțele apărute sau care vor apărea în viitor din contractul de vânzare de bunuri, prestări de servicii și efectuarea de lucrări către terțele persoane, iar factorul își asumă cel puțin două din următoarele obligații: ținerea contabilității creanțelor, asigurarea efectuării procedurilor de somare și de încasare a creanțelor, asumarea riscului insolvenței debitorului pentru creanțele preluate etc.

În dimensionarea profitului destinat finanțării activelor curente se ține seama și de posibilitatea folosirii pentru aceeași destinație a resurselor atrase, și în primul rând, a pasivelor stabile. Pasivele stabile reprezintă datoria minimă permanentă a întreprinderii către terți, persoane juridice sau fizice, rezultată din decalajul de timp dintre apariția

obligățiilor de plată până la stingerea obligațiilor (efectuarea plăților). Pasivele stabile sunt asimilate fondurilor proprii și utilizate pentru finanțarea activelor curente. Astfel de datorii minime permanente apar în urma relațiilor contractuale dintre întreprindere și furnizorii săi, bugetul statului, salariații proprii.

În practica financiară, la nivelul întreprinderilor, sunt cunoscute două metode de calculare a pasivelor stabile, în funcție de sursele de constituire a acestora: metoda numărului de zile întârziere și metoda soldurilor zilnice.

Metoda numărului de zile întârziere se aplică în cazul aprovizionării cu materii prime, materiale, mărfuri, combustibil etc., determinarea volumului pasivelor stabile efectuându-se în funcție de sumele prevăzute pentru aceste aprovizionări și numărul zilelor de întârziere între apariția obligațiilor de plată și stingerea acestora:

$$PS = \frac{Axt}{T}, \text{ unde:}$$

PS – pasive stabile;

A - volumul aprovizionărilor anuale sau trimestriale;

t – numărul de zile de la sosirea livrărilor până la efectuarea plăților;

T - numărul de zile ale perioadei ce se ia în considerație (an, trimestru).

Metoda soldurilor zilnice se aplică în cazul fondului de salarii, contribuții pentru asigurări sociale, pentru șomaj, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venit etc. Pentru fiecare din aceste surse se calculează mai întâi obligația zilnică, prin împărțirea la 90. În funcție de periodicitatea legală a plăților respective se calculează, pentru fiecare zi din lună și fiecare sursă, volumul obligațiilor, urmând ca apoi să se însumeze. Se formează astfel solduri totale ale datoriilor zilnice pe decursul unei luni. Dintre acestea se alege cel mai mic sold, care constituie pasivele stabile ce se iau în considerare în luna respectivă.

Salariile și impozitele de plătit formează surse suplimentare de finanțare a activelor curente ale unei întreprinderi și se măresc odată cu creșterea întreprinderii, devenind surse considerabile. Aceste surse sunt surse gratuite de finanțare în perioada de până la scadență. Utilizarea acestora este strict limitată de scadență, astfel depășirea termenului poate atrage penalizarea întreprinderii, ceea ce reprezintă costul sursei date.

Resursele financiare fiind atrase de întreprindere sunt supuse de aceasta mecanismului financiar al întreprinderii. Întreprinderea poate să-și acopere necesarul de finanțare din diferite surse, dar alegerea provenienței și formei de finanțare depinde de doi factori:

- ❖ posibilitățile de acces la fiecare sursă,
- ❖ costul specific fiecărei surse.

Posibilitatea de acces la fiecare sursă depinde de capacitatea întreprinderii de a atrage resursele financiare printr-o formă sau alta. Accesul întreprinderii la diferite forme de finanțare este determinat de mai multe condiții: prevederile legale; natura sistemul fiscal; existența unui cadru instituțional aferent; forma relațiilor social-politice; factorii de natură psihologică.

Luarea în considerare a acestor condiții, cunoașterea lor are o deosebită importanță pentru agenții economici, deoarece a prognoza cu un grad înalt de precizie a necesarului de resurse financiare și a surselor de proveniență a acestora, fără un studiu a condițiilor sus-numite, este destul de dificil.

Stabilirea necesarului de active circulante reprezintă, desigur, o operațiune importantă în ansamblul muncii financiare, în ultimă instanță însă, estimarea necesarului de

finanțare nu reprezintă decât baza de plecare pentru stabilirea și procurarea fondurilor acoperitoare. Pentru desfășurarea în bune condiții a activității prezintă importanță nu numai stabilirea cât mai exactă a volumului fondurilor acoperitoare, ci și caracterul judicios al folosirii uneia sau alteia dintre metodele de acoperire financiară: finanțarea cu capital propriu și resurse atrase sau finanțarea prin angajamente pe termen scurt.

Acoperirea financiară a activelor curente se realizează, în deosebi, pe baza fondurilor proprii și creditelor bancare. În prezent, acoperirea financiară a activelor curente într-o anumită proporție cu fonduri proprii este avantajoasă atât pentru stabilitatea financiară a unității economice cooperatiste, cât și pentru costul mai redus al capitalului propriu în comparație cu costul creditelor – mai ales în condițiile actualelor rate ale dobânzilor.

În condiții normale de activitate însă nu este recomandabil să se exagereze pe linia formării capitalului propriu pentru activele curente, pentru ca el să nu rămână neutilizat și deci nefructificat în perioadele cu activitatea mai redusă. De fiecare dată este oportun să se găsească modelul optim de îmbinare a finanțării prin fonduri proprii și finanțarea prin angajamente pe termen scurt. Responsabilitatea formării fondurilor proprii și a apelului la credite, ca surse de finanțare a activelor curente, ca și întreaga strategie a dezvoltării sunt probleme care depind de posibilitățile financiare ale întreprinderii și de deciziile pe care le iau cu privire la repartizarea profiturilor.

Mărirea volumului activelor curente proprii constituie obiectivul de bază al unităților economice cooperatiste ale Republicii Moldova. Pentru finanțarea eficientă a activelor curente este necesară soluționarea unui șir de probleme, printre care principalele sunt:

- ✓ asigurarea optimă cu resurse împrumutate pe termen scurt, necesare pentru efectuarea plăților curente;
- ✓ organizarea eficientă a fluxurilor bănești, creanțelor, stocurilor de mărfuri și materiale, valorilor mobiliare etc.;
- ✓ stabilirea nivelului resurselor financiare în limitele, care ar permite funcționarea optimă și dezvoltarea agentului economic.

Sursele de formare a activelor curente, în mare măsură, determină eficacitatea utilizării lor. Stabilirea raportului optim între resursele proprii și împrumutate, este condiționată de particularitățile specifice ale ciclului de rotație al fondurilor în cadrul unei unități economice și reprezintă una din sarcinile primordiale ale acesteia. Stabilirea unui minim suficient al mijloacelor proprii și a celor împrumutate, care să asigure circulația continuă a capitalului circulant la toate etapele ale unui ciclu de rotație, ceea ce favorizează necesitățile de materiale și mijloace bănești ale procesului de producție, precum și asigurarea la timp și deplină a relațiilor de plată cu furnizorii, băncile, bugetul statului și alte sfere corespondente.

Rolul principal în componența surselor de formare o au activele curente proprii, care servesc ca mijloc de acoperire a stocurilor. Pentru prima dată formarea lor are loc în momentul fondării întreprinderii și anume pe baza cotelor de depunere ale membrilor fondatori. În continuare, pe măsura dezvoltării activității, activele curente proprii pot fi suplinite din contul mai multor surse.

Resursele atrase suplimentar nu aparțin întreprinderii, de aceea nu putem să le atribuim la categoria celor proprii însă, în același timp, ele permanent sunt în circuit și în suma soldului minim sunt utilizate în calitate de izvor de formare a activelor curente proprii. La categoria dată de resurse pot fi atribuite:

- ✓ rezervele aferente plăților viitoare;

- ✓ datoria minimă față de bugetul statului și fondurile extrabugetare;
- ✓ resursele creditorilor, intrate sub forma plăților în avans pentru produsele (mărfurile sau serviciile) solicitate, care se transferă la soldul fondului de consum;
- ✓ datoria minimă tranzitorie aferentă plăților salariilor întreprinderii etc.

Resursele atrase suplimentar pot fi socotite ca sursă de acoperire a activelor curente proprii numai în limita sumei, ce întrece nivelul diferenței dintre mărimea lor la finele și începutul perioadei de gestiune.

După părerea noastră, o sursă de perspectivă de finanțare a activelor curente ale unităților economice cooperatiste ar putea să o constituie împrumuturile de la populație. Aceasta va contribui la atragerea păturilor populației în activitatea întreprinderilor cooperatiste și la ridicarea nivelului activității investiționale, precum și, ceea ce este deosebit de important, reducerea în condiții de dezvoltare a proceselor inflaționiste și nivelului ridicat al dobânzii pentru creditele bancare, micșorarea cheltuielilor pentru folosirea lor. În această ordine de idei, primul pas îl va constitui elaborarea programei de creare a cooperăției de consum, ca o structură economică stabilă și puternică, capabilă să acționeze activ și însemnat asupra situației economice și sociale ale societății.

Suntem de părerea că folosirea împrumutului de la populație, însoțit de o dobândă pe un termen de până la un an prin intermediul cambiei sau a unui titlu de creanță, va contribui la ridicarea interesului populației față de cooperăția de consum. La momentul actual, entitățile utilizează creditele bancare pe termen scurt, în cazul când operația creditată aduce venit, mai mare decât plata pentru folosirea creditului. Plata pentru folosirea creditului bancar, agentul economic o include în costul producției în limitele măririi cu trei puncte a dobânzii stabilită de Banca Națională. Partea rămasă a sumei aferente creditului primit se plătește din profitul care rămâne la dispoziția întreprinderii. Tot din suma profitului obținut se achită dobânda pentru creditele luate și nerambursate la timp (cu termenul expirat). În așa fel, utilizarea resurselor împrumutate de la populație de rând cu mărimea redusă a procentului plătit, favorabil se va răsfrânge asupra costului producției realizate de către unitățile economice cooperatiste, precum și la ridicarea concurenței lor pe piață.

Bibliografie

1. Legea cooperăției de consum nr. 1252 din 28.09.2000. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 154-156 din 14.12.2000.
2. FUIOR E., GANEA V., CUȘNIR C. Finanțele întreprinderii. Manual. MOLDCOOP, Complexul Editorial, INCE, Chișinău, 2014, 466 p.
3. TODORICI L. Metodologia evaluării stabilității economice a întreprinderilor agricole pe baza calculului indicatorului integral. În: Revista „ECONOMICA”, nr. 1 (83), 2013, p. 68-72. – Chișinău.

This study is aimed to analyze the indirect taxes' influence on industrial firm's activity. Within the thesis, the author has studied the link between indirect taxes and economic activity. There has been also analyzed, on the basis of concrete examples, the influence of taxing level on industrial enterprises efficiency. The author has assessed that the fiscal regime is one of the main factors to enhance the national industry position. In the study there have been suggested new methods to optimize the indirect taxes shares. Also, the author has elaborated as analyze instrument an original model. This model has allowed the prognostication of firms' activity in the environment of indirect tax systems reformation.

Activitatea economică a întreprinderii este dependentă de parteneri, buget și bancă. Regulile de formare și distribuire a veniturilor trebuie să fie modelate. De asemenea, este necesară modelarea unor situații economice: participarea agentului economic la formarea bugetului statului, circuitul fondurilor acestuia, procesul formării și evoluția veniturilor în raport cu productivitatea și plata impozitelor. Baza deciziilor, în fiecare din situațiile evidențiate, o constituie practica de gospodărire formată și actele normative în vigoare, formalizate în grupul de restricții sau de implicații logice. Există mai multe tipuri de restricții pentru determinarea modului comportamentului economic [2]. Formele extremale ale acestor restricții se divizează în soft și hard.

Același caz constă și în diferențierea formalizării sub formă de implicații. Deci, orice eveniment atrage după el alt eveniment, aceasta având loc cu o oarecare probabilitate, iar abaterea de la reguli se soldează cu penalizări, care diferă între ele prin gradul de severitate. Fluxurile materiale și financiare acționează reciproc. Influența fluxurilor materiale asupra celor financiare se calculează mai simplu, iar a celor financiare asupra fluxurilor materiale – mai complicat.

Principiul general de modelare a sistemului financiar poate constitui numai un sistem dinamic al fluxurilor financiare. Acest sistem, ulterior, poate fi modificat prin intermediul deciziilor manageriale, comportamentului mediului economic, setului de caracteristici ale proceselor de producere.

Conducerea întreprinderii este cointerесată de atingerea indicatorilor planificați, de perspectivele operative și strategice ale agentului economic. Materializarea în modele a acestor indicatori va permite trecerea la un sistem unic de modele ale obiectului economic de producție.

Modelele de simulare pot ajuta la prezentarea mai amplă a relațiilor economice reale și a managementului acestora. Ca reacție la necesitățile testării eficienței inovațiilor în gestionarea și organizarea mediului economic au apărut experimentele computerizate referitoare. Drept suport matematic al acestor experimente servește metoda modelării simulare. Blocurile componente ale modelelor simulare se selectează dintr-o anumită categorie de modele. Sunt folosite următoarele categorii de modele: – economice, de optimizare și descriptive.

Ca primul atribut al modelelor de simulare este considerat – reflectarea adecvată a obiectelor și fenomenelor economice reale. Pentru descrierea corectă și adecvată a mecanismului de funcționare a obiectului investigat, pentru evidențierea legăturilor

inverse, este necesară utilizarea modelelor de simulare. Pentru a utiliza acest tip de simulare este necesar să cunoaștem situația economică a obiectului analizat.

Pentru facilitarea operării cu modelele simulare, au fost elaborate anumite limbaje algoritmice specifice, sisteme complexe de asigurare matematică. Unul din aceste limbaje specifice este Complexul integral de generare, exploatare și asigurare informațională a modelelor economice [4]. Legătura dintre complex și cercetător poate fi prezentată prin:

- întocmirea obiectivelor și sarcinilor experimentului;
- analiza propunerilor privind realizarea experimentului;
- selectarea modelelor din cele de bază, ce corespund condițiilor experimentului;
- stabilirea ordinii interacțiunii modelelor;
- efectuarea experimentelor cu sistemul nou-creat de modele.

Drept celulă inițială a modelului general va servi obiectul economic - tip, unde se intersectează toate hotărârile luate în sistemul financiar-economic. Obiectul economic, la rândul său, influențează indicatorii macroeconomici și, prin urmare, sfera financiar-economică.

Problema de bază, ce apare în descrierea obiectului economic de producere, este problema asigurării financiare a activităților de producere. Această problemă poate fi rezolvată prin elaborarea unui sistem ce ar permite distingerea fluxurilor financiare deficitare, care frânează activitatea întreprinderii.

Cercetând influențele din exterior și analizând sistemul economico-financiar al întreprinderii, concluzionăm următoarele:

- Pentru a cerceta caracteristicile calitative ale fluxurilor financiare, nu este suficientă metoda existentă ce descrie evoluția fluxurilor financiare sub formă de conturi ale unei balanțe duble. E justificată doar abordarea, bazată pe calcularea și exprimarea analitică a interacțiunii și condiționărilor fluxurilor financiare și materiale;
- La formarea indicatorilor financiari ai întreprinderii, contribuie sursele exogene și doar, într-o măsură mai mică, cele endogene față de întreprindere;
- Modelarea solicită reflectarea condițiilor existenței și a formării caracteristicilor cantitative și calitative ale surselor;
- La crearea modelului complex, ce descrie influența asupra activității financiare a întreprinderii, trebuie ținut cont de principiul completării exterioare;
- Este necesară efectuarea clasificării restricțiilor și implicațiilor condiționate de mecanismul economic în grupe soft și hard;
- Trebuie formulate criteriile de eficiență locală pentru componentele modelului general;
- La formarea părților componente trebuie avut în vedere faptul că parametrii de intrare și cei de ieșire ai părților să fie flexibili și să permită plasarea particularităților în modelul integral;
- Corelația reciprocă a părților trebuie efectuată prin intermediul sistemului de conturi duble – plătitorul și beneficiarul, care ar reflecta forma și mărimea plății;
- Drept instrument mai acceptabil pentru analiza calitativă a condițiilor funcționării sistemului financiar servește modelarea similară.

Mecanismul de funcționare a obiectelor economice urmează a fi supus unei cercetări mai aprofundate cu ajutorul modelării simulare. Utilizarea modelării de simulare pentru procesele în continuă schimbare este mai productivă. Unul dintre cele mai eficiente

procedee de verificare a diferitelor propuneri și tactici cu referință la perfecționarea sistemului relațiilor economice este experimentarea computerizată.

Înainte de a propune măsuri de redresare a situației financiare, sau de modificare în politica fiscală, este necesară o evaluare a eficacității și a efectelor acestora. Rigiditatea modelelor de optimizare elimină posibilitatea aplicării lor, cât și efectuarea experimentelor în cadrul întreprinderii. Din acest motiv, cea mai eficace metodă de experimentare este cea din cadrul modelării - simulare.

Activitatea economică constituie o arie importantă de manifestare sub diferite aspecte a procesului decizional: decizii cu privire la politica desfășurării activității întreprinderii, decizii ce țin de dezvoltarea producției pentru piața internă și externă, conform strategiei selectate, decizii privind procesul investițional.

Luarea deciziilor constituie un proces de selecționare, care se efectuează ținând cont de anumite criterii, și de alegere a unui mod de acțiuni din mai multe variante posibile. Problema luării deciziilor se reduce la determinarea obiectivelor și particularităților situației problematice, ce necesită rezolvarea.

Soluționarea cazurilor problematice este determinată de mai mulți factori, condiționați de diverse situații din economie. Cu cât mai înalt este plasat pe scara ierarhică punctul decizional, cu atât mai puțin el este influențat de mediul exterior. Încât, la nivelul inferior de dirijare a fenomenului economic, este dificilă enumerarea tuturor posibilităților de a influența înlăptuirea deciziei.

În timpul elaborării deciziei, pot fi luate în considerare toate posibilitățile sau numai unele din acestea, cele mai probabile, în dependență de gradul de complexitate al situației [3].

Controlul asupra modalității de desfășurare a procedeelelor de dirijare și reglare se efectuează prin monitorizarea desfășurării proceselor supuse gestionării. Un moment extrem de important, în asigurarea conducerii eficiente, îl reprezintă diminuarea efectelor perturbațiilor apărute în funcționarea sistemului de dirijare.

Teoria matematică de gestiune admite două metode de reglementare: reglementarea în baza devierilor și reglementarea în baza perturbațiilor.

Existența și mărirea devierilor poate fi stabilită prin estimarea parametrilor supuși controlului. Când devierea atinge o mărime critică se semnalizează necesitatea începerii dirijării. Această metodă, destul de eficientă, este simplă de realizat în modelele matematice. Însă, există un inconvenient considerabil al acestui mod de dirijare. Concomitent cu procesul elaborării deciziei, continuă devierea parametrului dirijat. Măsurile ce vor fi întreprinse spre ameliorarea acestor divergențe întârzie față de cauzele ce le-au provocat, acest fapt poate condiționa amplificarea divergențelor în funcționarea sistemului.

Acțiunea perturbațiilor poate fi evidențiată conform efectelor sale asupra activității economice. Uneori, există posibilitatea de a le prevedea. Identificarea perturbațiilor și a efectelor lor asupra activității ne permite să estimăm valorile variabilelor ce caracterizează starea sistemului în momentul respectiv. Se procedează la compararea variabilelor, la momentul actual, cu valorile lor planificate sau din perioadele precedente. Suprimarea perturbațiilor presupune precizarea cauzelor abaterilor de la valorile planificate, analiza și elaborarea măsurilor pentru înlăturarea acestora. Funcționarea eficientă a sistemului poate fi posibilă odată cu identificarea eventualelor perturbații în evoluția sistemului și cu adoptarea măsurilor la timp, înainte ca efectele perturbațiilor să se extindă.

Sistemul de dirijare al obiectelor economice se prezintă sub două aspecte: ca un element al sistemului unic de dirijare al economiei și ca un sistem relativ separat. În primul

rând, trebuie studiată legitatea de funcționare a elementelor obiectului economic, de evidențiat dependențele dintre aceste obiecte, și numai după, de determinat legăturile cauză-consecință. În conformitate cu principiul completării externe a lui Ștefan Bir, funcționarea oricărui sistem complicat este imposibil de prezentat, considerându-l doar ca un sistem separat.

Este necesară modelarea mediului ambiant al obiectului economic și reacția acestuia la realizarea deciziilor de administrare. În condițiile economiei de piață, mediul ambiant este caracterizat de schimbările frecvente și rapide. Ele presupun că, în sistemul de dirijare, semnalele mediului exterior pot constitui perturbații.

Cercetarea fluxurilor financiare se poate efectua în mod analogic cu cea a rezervoarelor unite prin canale. Este posibilă și implicarea teoriei rețelelor electrice. În opinia mai multor autori, al doilea exemplu ar fi unul mai reușit, deoarece în rețelele electrice semnalul circulă cu o viteză foarte mare, fapt caracteristic și obiectului descris, adică fluxurilor financiare.

Abordarea menționată mai sus este unica variantă de modelare, unde este elaborată și macheta fluxurilor financiare. Aceasta permite efectuarea unei cercetări surprinzătoare a esenței proceselor existente. Însă, o continuare firească, în opinia noastră, trebuie să fie completată cu blocurile de modele, ce simulează interacțiunea politicii de gestiune cu finanțele întreprinderii, apariția efectelor economice concrete și influența inversă asupra activității economice.

În acest mod, vom supune cercetării nu doar efectuarea plăților (sub forma fluxurilor bănești), ci și investigarea cauzelor de apariție sau micșorare a unei anumite grupe de plăți. Aceste cauze se manifestă sub forma diverselor modificări ale cotelor impozitelor. Acestea provoacă perturbări în sferele învecinate, formând un sistem de interacțiune complicat. În final, ele se reflectă în formarea tendințelor decurgerii fluxurilor bănești și plăților.

Concepția modelării activității economice constă în modelarea, în mod aprioric, a principiilor formării plăților inițiale, astfel, încât fluxul financiar anual să dețină parametrii necesari. Respectiv, fluxul bănesc anual se formează ca totalizarea mișcării acestor parametri pe parcursul anului, dar nu ca recalcularea orbească a rezultatelor obținute pe parcursul anului în termenii bănești.

Bazele teoretice ale impunerii fiscale indirecte sunt destul de complicate. În primul rând, trebuie găsit punctul de echilibru între interesele fiscale și principiul echității sociale. Impozitele indirecte sunt plătite de către toată populația, inclusiv păturile mai sărace care își găsesc finanțare tot în bugetul de stat. În același timp considerăm necesar de menționat că noi nu susținem opinia privind neutralitatea impozitelor indirecte în raport cu activitatea economică.

În condițiile prețului de echilibru, aplicarea acestor impozite duce la distribuirea beneficiului (potențial) producătorului tot în favoarea statului. Însă, se regăsesc și cazuri, în care aplicarea impozitelor indirecte provoacă depășirea prețului de echilibru și duce la excesul stocului de mărfuri.

Mecanismul transferării mijloacelor financiare în fondul social și în fondul de pensie ne permite să categorisim aceste impozite ca fiind tot impozite indirecte. Faptul că aceste mijloace nu țin de bugetul de stat nu introduce schimbări semnificative în principiul de clasificare al acestora. Considerăm că, din punct de vedere metodologic, sumarea tuturor impozitelor indirecte se consideră legitimă, inclusiv a alocațiilor sus-menționate. Suma obținută caracterizează măsura poverii impozitelor indirecte asupra consumatorilor. Includerea în aceste sume a accizelor se efectuează, ținând cont de ponderea consumului de mărfuri, supuse impozitării, în consumul total.

Schema, prezentată în figura 1, reflectă blocurile generale ale modelului de simulare al circuitului bănesc la întreprindere.

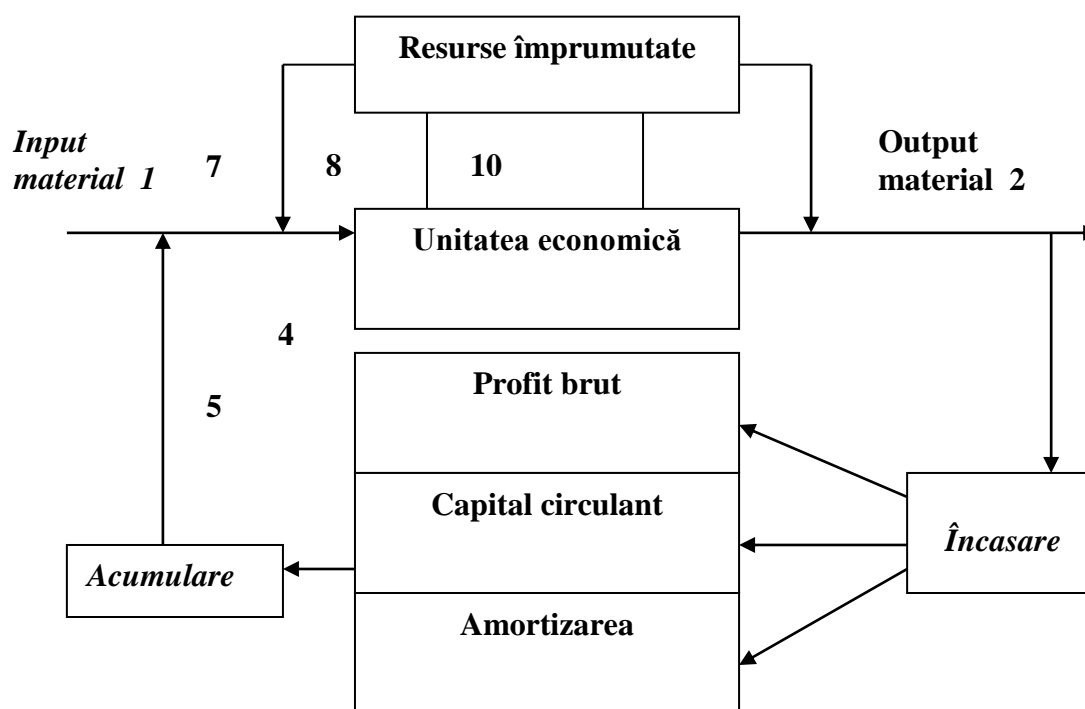


Figura 1. Schema fluxurilor bănești

Fluxurile bănești însoțesc fluxurile materiale, de aceea, vom descrie schema, începând cu fluxul al 2-lea „output material”, care oglindește procesul de realizare a producției-marfă și este însoțit de operația financiară „Încasarea”.

Toată suma care urmează a fi încasată este divizată în 3 părți, în funcție de destinația financiară a acesteia: profit brut, capitalul circulant și amortizarea. Amortizarea se acumulează pentru răscumpărarea valorii fondurilor fixe. De regulă, sumele de amortizare nu pot fi utilizate pentru alte scopuri. Însă, este posibilă atragerea temporară a acestora în aplanarea deficitului financiar, doar că sunt folosite la fel ca și împrumutul fără dobândă.

Capitalul circulant se folosește la procurarea partidei de materii prime aferente următorului ciclu economic de producție.

Profitul Brut acumulează toată valoarea adăugată în timpul procesului de producere. Din punctul de vedere al fluxurilor bănești, el nu necesită divizarea în compartimente financiare firești. După părerea noastră, este important că suma corespunzătoare rămâne (cel puțin provizoriu) la dispoziția întreprinderii și poate servi drept sursă de lichidități.

Un rol deosebit în fluxurile bănești ale întreprinderii îi revine procesului de împrumuturi ale mijloacelor bănești, care a fost divizat, de către noi, în 3 fluxuri distincte. Aceasta reflectă creditarea capitalului circulant, investițională și a stocurilor de producție finită.

În continuare, o să specificăm situațiile mai problematice din domeniul mijloacelor bănești ale întreprinderii. Ținând cont de faptul că acestea se intercalează cu situațiile problematice ce țin de domeniul financiar, deci, putem afirma că acestea țin de domeniul financiar. În ceea ce privește problema lichidităților, aceasta poate fi numai de un fel – rânduirea. Fapt ce denotă coordonarea veniturilor și cheltuielilor la momentul efectuării cheltuielilor. Problema cheltuielilor se rezolvă relativ simplu sub forma unui model de programare lineară. Problema deficitului temporar al veniturilor se soluționează prin

atragerea mijloacelor investiționale atât bancare, cât și comerciale. La următoarea etapă, trebuie verificate veniturile și cheltuielile în condiții noi, formând un program calendaristic.

Toate pierderile, ce apar în procesul dirijării mijloacelor bănești, se pot diviza în două grupe:

➤ Prima Grupă a problemelor constă în balansarea veniturilor și cheltuielilor la data concretă, de obicei, sfârșitul anului, care se rezolvă prin metodele echilibrării existente;

➤ A doua Grupă a problemelor de echilibrare a veniturilor și cheltuielilor pe parcursul perioadei de funcționare. Aici se regăsesc mișcarea fluxurilor bănești, în general, și a părților ei componente în corespundere cu sarcinile perioadei de planificare ca un tot unitar.

Destinația principală constă în armonizarea tuturor verigilor sistemului, coordonarea lor în timp pe baza legăturilor sistemului intern. Această armonizare trebuie să fie realizabilă și să se bazeze pe tendințe formate anterior. Este necesară existența unui sistem flexibil de dirijare operativă cu mijloacele bănești, în funcția căreia ar fi controlul privind realizarea indicilor programați.

În timpul elaborării programelor, este necesar să se aibă în vedere faptul că fenomenele economice nu sunt suficient de determinate ca timp și trebuie prevăzute și rezervele bănești care vor fi utilizate, ulterior, pentru stingerea deficitului ce ar putea apărea în momente de criză. Volumele acestor rezerve pot fi observate, dacă analizăm planurile riscurilor în perioadele precedente.

Balanța anuală de prognozare a veniturilor și cheltuielilor este agregată și nu poate servi drept îndrumare la soluționarea problemelor concrete, apărute pe parcursul executării planurilor. Balanța trebuie dezagregată, ținând cont de ordinea volumelor, de perioadele de efectuare a încasărilor și cheltuielilor concrete. Soluționarea acestei probleme constituie sensul rânduiri și constă în construirea graficului desfășurat în timp.

Trebuie urmărit fiecare moment al circulației fluxurilor bănești pentru a determina devierile posibile în fluctuația acestora, aici găsim cea de a doua funcție de dirijare a fluxurilor bănești – evidența și controlul operativ. În orice formă în care vom determina definitiv procesele de realizare a programelor, adoptate anticipat, va avea loc devierea de la volumul stabilit inițial. Pe parcursul funcționării, pot apărea evenimente neprevăzute, ce pot duce la devieri considerabile, care subminează activitatea în întregime.

Bibliografie

1. GIURGIU A., BUNDUCHI M., STĂNEANU G. Mecanismul financiar al întreprinderii. București: Editura Științifică și Enciclopedică, 2001.
2. ПЕРМИНОВ С. Имитационное моделирование процессов управления в экономике. Москва: Экономика, 1989.
3. ПРЕСНЯКОВ В. Модель поведения предприятия. Москва: Наука, 1991.
4. ШУБКИНА И. Моделирование механизма принятия решений. Москва: Наука, 1976.

ASPECTE CONCEPTUALE PRIVIND EVALUAREA ȘI ASIGURAREA SOLVABILITĂȚII ÎNTREPRINDERILOR COOPERATISTE DIN REPUBLICA MOLDOVA

Inga ZUGRAV, lector superior, dr., UCCM

We believe that the stability of the activity is determined by the situation of cooperative enterprises owned financial resources, distribution and use, the state would ensure its development on the basis of income and capital growth, keeping in conditions of uncertainty, that level of liquidity and credibility. The issues to be resolved currently feel the need to develop cooperative idea, science, formulating practical procedures restructuring cooperative movement, development and improvement of legal base, forecasting growth prospects. The aim research consists in the evaluation of the economic and financial situation of enterprises undertook from the cooperative consumer system from Republic of Moldova below the appearance of ensuring stability their operation.

În economia de piață, stabilitatea funcționării agentului economic, în mare măsură, se determină de starea financiară a elementelor incluse în sistemul de gospodărire. În acest context, putem menționa că o influență deosebită asupra eficienței activității entităților din sistemul cooperatist îi revine factorului stabilității financiare, care poate fi estimat din punct de vedere al unor criterii, printre care: capitalul, activele, profitabilitatea, rentabilitatea, lichiditatea. Aceste criterii sunt supuse influenței reciproce.

Conceptul de stabilitate a entităților sistemului cooperației de consum din Republica Moldova poate fi tratat, ca posibilitatea acestora de a înregistra echilibru, cu menținerea lui sub influența factorilor interni și externi. La rândul său, menționăm că stabilitatea financiară, rămâne un factor de bază a agentului economic și reprezintă starea resurselor financiare deținute de acesta, repartizarea și folosirea lor, ce ar asigura o activitate neîntreruptă pe baza creșterii venitului și a capitalului, păstrând nivelul corespunzător de lichiditate și credibilitatea în condițiile de incertitudine.

Menționăm că, în cazul falimentului unui agent economic cu o îndatorare mai mare, șansele de recuperare a capitalurilor alocate de creditorii sunt destul de reduse. De aceea, un domeniu important al evaluării financiare al entităților din cooperația de consum îl reprezintă gradul de îndatorare, stabilitatea financiară și autonomia financiară. Calculul și rezultatele acestora, pe întregul sistem cooperatist, sunt prezentate în figura 1.

Din datele obținute în urma diagnosticului stabilit, putem conchide că structura surselor de finanțare a întregului sistem cooperatist nu prezintă riscul de a nimeri sub influența organismelor financiar-creditare, chiar se poate spune că ar trebui să se tindă la atragerea unor astfel de resurse, căci, în cazul dat, se exagerează cu autofinanțarea. Deci, sistemul cooperației de consum dispune de un grad ridicat de stabilitate financiară care este, în medie, pentru perioada analizată la nivelul de 80% și un grad ridicat de autonomie financiară, chiar depășind valoarea minim acceptabilă la nivelul mediu de 75% pentru anii 2000-2014.

Așadar, mărimea capitalului întreprinderii, din punct de vedere al esenței economice, caracterizează imaginea întreprinderii. În același timp, capitalul îndeplinește funcția de reglementare, care reflectă posibilitățile extinderii în perspectivă.

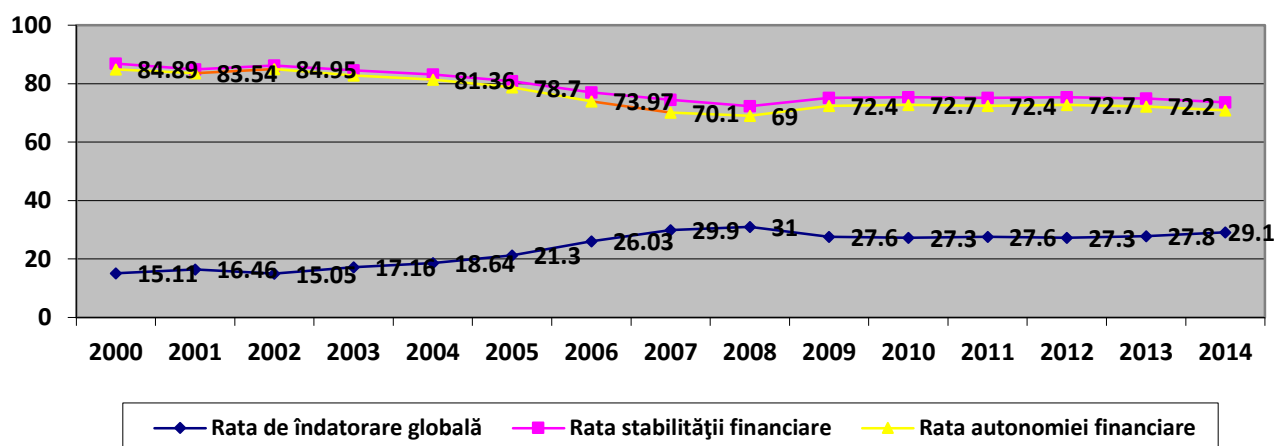


Figura 1. Dinamica gradului de îndatorare, a stabilității și autonomiei financiare

Sursa: Elaborat de autor în baza rapoartelor financiare generalizatoare ale cooperăției de consum

Starea financiară a întreprinderilor depinde de sursele de formare a mijloacelor de producție, de resursele disponibile ale întreprinderii și de plasamentul acestora. În baza datelor, sistemul cooperăției de consum din Republica Moldova s-a caracterizat prin ponderea înaltă a capitalului propriu în totalul surselor. Totodată, putem constata că în sistemul cooperăției de consum, se fac foarte puține investiții din contul împrumuturilor pe termen lung.

În continuare, structura resurselor financiare ale întreprinderilor din sistemul cooperăției de consum, pe termene de exigibilitate, impune efectuarea unei analize a gradului de finanțare curentă.

Menționăm că gradul de finanțare curentă reprezintă măsura în care resursele curente participă la formarea resurselor totale și la finanțarea activității. Totodată, se poate prezenta și structura finanțării curente, care denotă compoziția resurselor curente în funcție de natura obligațiilor:

- datorii din exploatare, care ar trebui să dețină o pondere majoritară;
- datorii financiare pe termen scurt, care reflectă cuantumul dezechilibrului financiar pe termen scurt;
- alte datorii în afara exploatării, nonfinanciare.

Făcând un studiu general al indicatorilor în cauză, conchidem că, în cadrul sistemului cooperatist, sursele instabile oscilează între mărimi destul de joase, între 13,15 puncte procentuale, și 25,49%, deseori, fiind mai scumpe în raport cu sursele permanente, deci, se evidențiază o situație benefică. Dacă ne referim la compoziția resurselor curente, atunci, conform practicii economice, datoriile prilejuite de exploatare trebuie să dețină minimum 75% din total și să manifeste o tendință de creștere, ceea ce, pe întregul sistem, este de aproximativ 50%, o situație nu prea benefică, dar se observă o tendință de majorare în ultimii ani.

În scopul evitării pericolului înregistrării rezultatelor financiare negative, antreprenorii sunt impuși să utilizeze un mecanism, prin intermediul căruia vor prognoza capacitatea de a onora spectrul de obligațiuni și de a evita posibilitatea apariției stării de insolvență. Totodată, e necesar de menționat că, chiar și atunci când întreprinderea se află într-o situație favorabilă, nu se poate ignora probabilitatea de afectare a nivelului de lichiditate și solvabilitate.

De aici, rezultă că un loc aparte, în estimarea stabilității financiare, îi revine criteriului lichiditate, care reflectă posibilitatea de a transforma activele în mijloace bănești în termenele stabilite și cu cheltuieli minime. La efectuarea acestei proceduri, aspectul cel mai dificil constă în aprecierea, pentru diferite categorii de active curente, a volumului lor optimal, luând în considerare că asupra lichidității influențează asemenea factori, ca: structura activelor și pasivelor, coraportul dintre durata pasivelor și activelor, nivelul riscului progresul tehnico-științific, variațiile ciclice ale activității de antreprenariat, modificările politicii monetare și de credit ș. a. În vederea estimării corecte a situației financiare, este necesară compararea rezultatelor obținute cu normativele stipulate.

Reflectăm nivelul lichidității absolute pe sistemul cooperăției de consum din Republica Moldova în următoarea diagramă:

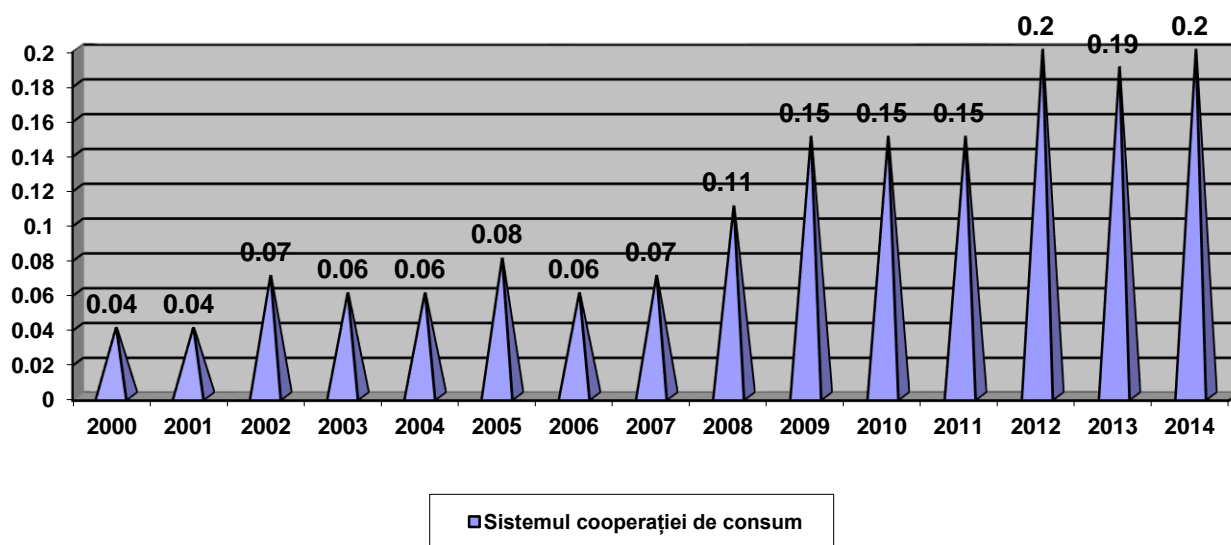


Figura 2. Rata lichidității absolute pentru perioada 2000-2014

Sursa: Elaborat de autor în baza rapoartelor financiare generalizatoare ale cooperăției de consum

Astfel, analizând nivelul lichidității absolute, menționăm că, pe parcursul perioadei 2000-2014, mărimea acestei rate, pe întregul sistem, înregistrează valori mult mai mici decât normativul stabilit, oscilând între 0,04 și 0,15, ceea ce atrage după sine dificultăți, din motivul că, la fiecare leu datorii pe termen scurt, întreprinderea trebuie să dispună de 20-25 bani în numerar, deci numai în perioada 2012 și 2014, această mărime se apropie de normativ. În acest context, mai putem menționa că tendința majorării acestui indicator poate fi considerată pozitiv, începând de la indicii mult mai mici decât cei indicați.

Totodată, este necesar de accentuat că, uneori, o rată ridicată poate să exprime și o imobilizare a resurselor disponibile, iar un nivel redus al ratei nu afectează echilibrul financiar, dacă întreprinderea dispune de creanțe ușor de recuperat.

În ceea ce privește studiul lichidității intermediare, aceasta, are o tendință de descreștere în cadrul sistemului cooperăției de consum, fiind mai mică decât prevederile stipulate de normativ. În condiții favorabile pentru activitate acest indicator trebuie să tindă spre o mărime unitară (între 0.70 și 1.0). Prezentăm mărimea ratei lichidității intermediare în formă grafică (figura 3).

Observăm că nivelul lichidității intermediare în cadrul sistemului cooperatist, înregistrează o tendință de scădere lentă, la sfârșitul anului 2008, fiind de 0,38 și totodată o creștere lentă din anul 2009 și pînă în prezent de 0,44 în anul 2014.

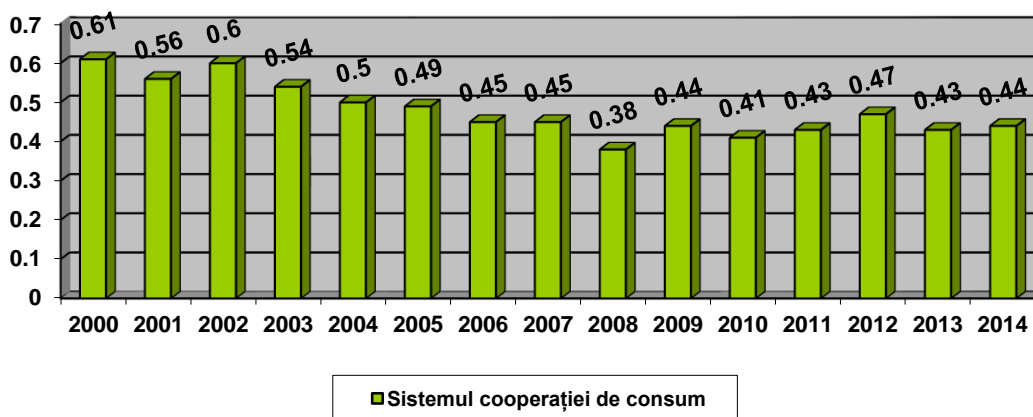


Figura 3. Rata lichidității intermediară pentru perioada 2000-2014

Sursa: Elaborat de autor în baza rapoartelor financiare generalizatoare ale cooperăției de consum

În cadrul sistemului cooperăției de consum, se menține o situație puțin mai favorabilă față de lichiditatea totală, mărimea acestui coeficient, pe parcursul perioadei analizate, o reflectăm în diagrama ce urmează.

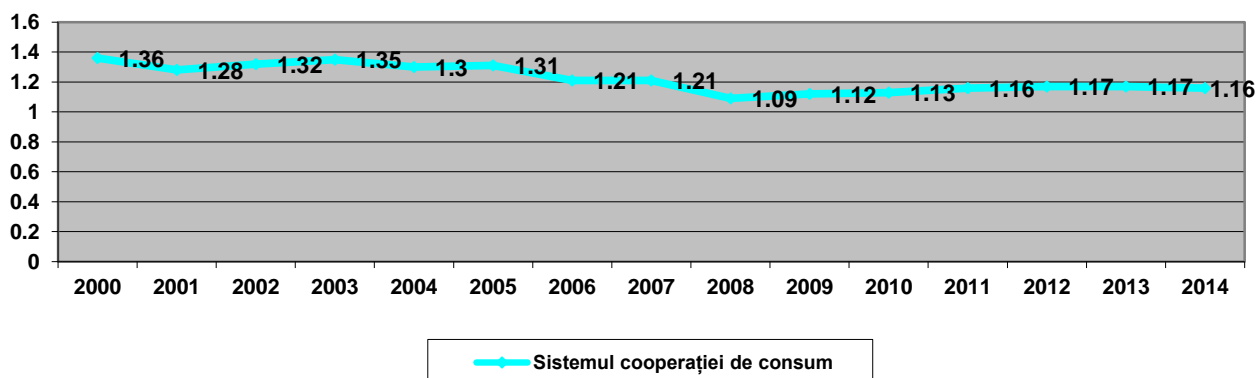


Figura 4. Rata lichidității generale pentru perioada 2000-2014

Sursa: Elaborat de autor în baza rapoartelor financiare generalizatoare ale cooperăției de consum

Studiind mărimea indicatorului dat, cât și modificarea lui în dinamică, remarcăm că în cadrul sistemului, normativul este respectat, ceea ce atestă faptul că datoriile exigibile pe termen scurt pot fi onorate și FR, este pozitiv. Se înregistrează o lichiditate favorabilă în condițiile când acest indicator are o mărime supraunitară (între 2.0 și 2.5).

Concomitent, creșterea valorii coeficientului lichidității poate să testeze nu numai un raport favorabil pentru echilibrul financiar al întreprinderii, dar și acumularea unor resurse bănești. Specialiștii străini apreciază că existența unor mijloace bănești, în proporție de 1 – 1,5%, față de totalul activului, asigură necesarul zilnic pentru efectuarea plăților normale imediate ale întreprinderii.

Un nivel mai ridicat al acestui indicator nu constituie un semnal de alarmă, care trebuie să impună măsuri de redresare. În schimb, nivelul mai redus al gradului de asigurare cu disponibilități bănești reflectă o întârziere a încasărilor, obținerea unor rezultate financiare nesatisfăcătoare, care, în cele din urmă, vor duce la o reducere a capacității de plată a întreprinderii.

Se poate constata că activele curente determină, în mare măsură, starea financiară a întreprinderii. Analiza efectuată, privind mărimea indicatorilor lichidității și modificării lor

în dinamică, denotă faptul că, în cadrul sistemului cooperăției de consum, acestea necesită a fi conformate cu indicatorii normativi.

Totodată, conchidem că reducerea nivelului de lichiditate constituie cauza strategiei incorecte a gestionării entităților din cooperăția de consum. Deci, pentru a depăși situația critică, este de dorit să se efectueze studiul cauzelor care au adus la aceasta, dar se impune și utilizarea mecanismului de prognozare a lichidității, care ar permite, în mod corect, stabilirea nivelului efectiv al acesteia și înaintarea strategiei gestiunii în condiții de insolvabilitate.

În urma acestei analize, se poate supraveghea dinamica evoluției diferiților indicatori. Importanța metodei ratelor constă în faptul că oferă posibilitatea realizării unor comparații atât în timp, cât și în spațiu, cu ratele medii pe ramură, făcând astfel posibilă aprecierea evoluției performanțelor în timp, dar și cu indicele înalt de perfecționare obținut de concurenți.

În final, ajungem la concluzia că, în sistemul cooperatist din RM, pentru atingerea stabilității financiare, este nevoie de revizuirea managementului în domeniile disponibilului bănesc, marketingului și orientării generale.

Asigurarea solvabilității întreprinderilor cooperatiste poate fi atinsă, preponderent, din contul rezervelor interne. Aceasta se argumentează prin faptul că întreprinderile date sunt limitate în posibilitatea atragerii surselor împrumutate și utilizării eficiente a acestora. Factorul dat este susținut prin argumentul că, în condiții de criză, creșterea cheltuielilor de vânzare și producere, ce țin de deservirea creditului obținut, de regulă, este mult mai intensivă decât ritmul majorării profitului întreprinderii cooperatiste, care se atinge din contul majorării circulației mărfurilor și activelor.

În cadrul sistemului de măsuri ale stabilizării financiare și prevenirii falimentului, un loc aparte se atribuie măsurilor ce asigură restabilirea nivelului de solvabilitate a întreprinderilor și atingerea structurii satisfăcătoare a bilanțului.

Restabilirea solvabilității presupune realizarea unui complex de măsuri, care este orientat spre refacerea capacității entităților din sistemul cooperăției de consum din Republica Moldova, la efectuarea plăților curente și asigurarea nivelului de lichiditate a structurii bilanțului.

Sarcina de bază, la restabilirea solvabilității, constă în asigurarea echilibrului dintre activele monetare și creanțele financiare pe termen scurt, care se atinge prin diferite metode și procedee, în funcție de condițiile reale ale stării financiare a entității cooperatiste. Pentru restabilirea solvabilității și îndestularea structurii bilanțului este necesară efectuarea unui complex de măsuri bine determinate, care au ca scop efectuarea transformărilor în sfera financiară a entității date.

Bibliografie

1. Legea cooperăției de consum nr. 1252 din 28.09.2000. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 154-156 din 14.12.2000.
2. BĂRBULESCU C. Diagnosticarea întreprinderilor aflate în dificultate economică. Strategii și politici de redresare și dinamizare a activității. București: Editura Economică, 2002, 320 p. ISBN 973-590-731-3
3. NICULESCU M. Diagnostic financiar. București: Ed. Economică, 2003, 384 p. ISBN 973-590-720-8

CONFERINȚA ȘTIINȚIFICO-PRACTICĂ NAȚIONALĂ
Dedicată jubiliarului Tudor Tuhari – profesor universitar, doctor habilitat



80



INVITAȚIE

**12 septembrie 2014, ora 10⁰⁰ Stimat(ă) Domn (Doamnă),
Catedrele „Contabilitate și audit”, „Finanțe și bănci” a Universității
Cooperatist-Comerciale din Moldova Vă invită pentru participare
la CONFERINȚA ȘTIINȚIFICO-PRACTICĂ NAȚIONALĂ
cu genericul:
Oportunități de dezvoltare a contabilității, auditului și finanțelor aliniate
noilor reglementări contabile**

Secțiunile conferinței:

- Oportunități evolutive ale contabilității în condițiile globalizării
- Probleme actuale și perspective ale dezvoltării auditului și analizei economice
- Tendințele reformării finanțelor sub aspectul stabilizării și sporirii siguranței funcționării structurilor antreprenoriale din Republica Moldova

Termenul limita de înregistrare a participanților: 5 septembrie 2014.

**Termenul limită de prezentare a comunicărilor spre publicare 15 septembrie 2014 la
adresa de email: ccontabilitate@uccm.md**

Limba de lucru: română, rusă, engleză, franceză. Nu se încasează taxa de participare.

Comitetul de organizare

Persoane de contact: - Căpățînă Sofia, tel. 22 81 56 35
- Caraganciu Galina, tel. 069162642

MATERIALELE CONFERINȚEI ȘTIINȚIFICO-PRACTICE NAȚIONALE
cu genericul: OPORTUNITĂȚI DE DEZVOLTARE A CONTABILITĂȚII, AUDITULUI ȘI
FINANȚELOR ALINIATE NOILOR REGLEMENTĂRI CONTABILE / dedicate jubiliarului
Tudor Tuhari – profesor universitar, doctor habilitat

Bun pentru tipar la 25.08.2015. Coli de tipar 10,4.

Editor: Universitatea Cooperatist-Comercială din Moldova, MD 2001,
mun. Chișinău, bd. Gagarin, 8

