



Academia de Studii
Economice din Moldova

Universitatea „Ștefan cel
Mare” din Suceava, România

Stefan Batory Academy of
Applied Sciences, Skierniewice,
Poland

KPMG în Moldova

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



INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE ON ACCOUNTING, ISCA 2024 XIII Edition

**Collection of scientific articles
Culegere de articole științifice**



**April 5-6 2024, Chisinau,
Republic of Moldova**

CZU: 657(082)=135.1=111=161.1

I-58

Responsabilitatea pentru conținutul fiecărui articol aparține autorilor

DESCRIEREA CIP A CAMEREI NAȚIONALE A CĂRȚII DIN REPUBLICA MOLDOVA

International Scientific Conference on Accounting : ISCA 2024 : 13 Edition, April 5-6 2024, Chisinau : Collection of scientific articles = Culegere de articole științifice / scientific committee: Alexandru Stratan, Andreea Stanciu, Victor Voluța [et al.]. – Chișinău : SEP ASEM, 2024. – 338 p. : fig., tab.

Cerințe de sistem: PDF Reader.

Antetit.: Academia de Studii Economice din Moldova [et al.]. – Texte : lb. rom., engl., rusă. – Rez.: lb. engl., rusă. – Referințe bibliogr. la sfârșitul art. - ISBN 978-9975-167-61-1 (PDF).

657(082)=135.1=111=161.1

I-58

©ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE DIN MOLDOVA, 2024
©UNIVERSITATEA ȘTEFAN CEL MARE, SUCEAVA, ROMÂNIA, 2024
© STEFAN BATORY ACADEMY OF APPLIED SCIENCES, SKIERNIEWICE, POLAND, 2024
© Serviciul Editorial-Poligrafic al ASEM

ISBN 978-9975-167-61-1 (PDF).

DOI: : <https://doi.org/10.53486/isca2024>

SCIENTIFIC COMMITTEE ISCA 2024:

- Alexandru STRATAN, Dr. habil., Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0001-7086-8604>
Andreea STANCIU, ACCA
Victor VOLUȚA, KPMG Moldova
Lilia GRIGOROI, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0002-9741-0932>
Liliana LAZARI, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0001-8310-2341>
Veronica GROSU, Dr. Habil., Stefan cel Mare University, Suceava, Romania <https://orcid.org/0000-0003-2465-4722>
Elena HLACIUC, PhD, Stefan cel Mare University, Suceava, Romania <https://orcid.org/0000-0003-0601-748X>
Hanna LEWANDOWSKA, PhD, Stefan Batory Academy of Applied Sciences, Skierniewice, Poland
<https://orcid.org/0000-0003-0362-8779>
Anna KOPYTOWSKA, PhD, Stefan Batory Academy of Applied Sciences, Skierniewice, Poland
Dorota BURZYŃSKA, PhD, Stefan Batory Academy of Applied Sciences, Skierniewice, Poland
<https://orcid.org/0000-0002-0973-2115>
Alexandru NEDERIȚA, Dr. habil., Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0001-9980-8808>
Costel ISTRATE, PhD, Alexandru Ioan Cuza University, Iași, Romania <https://orcid.org/0000-0002-0365-9412>
Teodora ROMAN, PhD, Alexandru Ioan Cuza University, Iași, Romania <https://orcid.org/0000-0003-4828-9723>
Ciprian APOSTOL, PhD, Alexandru Ioan Cuza University, Iași, Romania <https://orcid.org/0000-0003-2890-9139>
Ioan-Bogdan ROBU, PhD, Alexandru Ioan Cuza University, Iași, Romania <https://orcid.org/0000-0002-4067-7433>
Camelia MIHALCIUC, PhD, Stefan cel Mare University, Suceava, Romania <https://orcid.org/0000-0001-5598-5829>
Marian SOCOLIUC, PhD, Stefan cel Mare University, Suceava, Romania <https://orcid.org/0000-0001-6378-6686>
Anatol MELEGA, PhD, Stefan cel Mare University, Suceava, Romania <https://orcid.org/0000-0003-4763-0520>
Elena PETRYC, PhD, Київський Національний Економічний Університет імені Вадима Гетьмана, Ukraina
<https://orcid.org/0000-0003-1881-9412>
Nicolae BALTEȘ, PhD, Lucian Blaga University, Sibiu, Romania <https://orcid.org/0000-0002-7546-6978>
Liliana IONESCU-FELEAGA, PhD, Academy of Economic Studies, Romania <https://orcid.org/0000-0002-2087-2186>
Bogdan Stefan IONESCU, PhD, Academy of Economic Studies, Romania <https://orcid.org/0000-0003-0021-2938>
Ana MORARIU, PhD, Academy of Economic Studies, Romania <https://orcid.org/0000-0002-9408-4350>
Ovidiu Constantin BUNGET, PhD, West University of Timișoara, Romania <https://orcid.org/0000-0001-9956-0232>
Alin-Constantin DUMITRESCU, PhD, West University of Timișoara, Romania <https://orcid.org/0000-0001-7886-6582>
Adriana TIRON, PhD, Babeș Bolyai University, Cluj-Napoca, Romania <https://orcid.org/0000-0001-5530-5635>
Dan Ioan TOPOR, December 1, 1918 University, Alba Iulia, Romania <https://orcid.org/0000-0002-9092-1449>
Teodora Odett BREAZ, December 1, 1918 University, Alba Iulia, Romania <https://orcid.org/0000-0002-2866-885X>
Teodor Florin CILAN, Aurel Vlaicu University of Arad, Romania <https://orcid.org/0009-0009-0175-8693>
Daniel BOTEZ, PhD, University of Bacău, Romania <https://orcid.org/0000-0003-0986-7631>
Svetlana BYCHKOVA, PhD, Saint-Petersburg State Agrarian University, Rusia <https://orcid.org/0000-0001-7684-9025>
Hayk MNATSAKANYAN, PhD, Yerevan State University, Republic of Armenia <https://orcid.org/0000-0001-7437-3553>
Evghenii IONIN, PhD, Donetstkyk Natsionalinyy Universytet Imeni Vasylya Stusa, Ukraina
<https://orcid.org/0000-0002-2903-3143>
Aliona BÎRCĂ, Dr. habil., Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0002-9365-7639>
Maia BAJAN, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0001-6903-8275>
Svetlana MIHAILA, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0001-5289-8885>
Anatol GRAUR, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0003-0466-5627>
Ruslan HAREA, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0003-0098-6837>
Galina BĂDICU, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0002-9429-3654>
Ludmila GRABAROVSKI, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0002-1778-7474>
Nataliia LOKHANOVA, PhD, Odessa National Economic University, Ukraine <https://orcid.org/0000-0003-3888-1299>
Hanna MOSKALIUK, PhD, Odessa National Economic University, Ukraine <https://orcid.org/0000-0002-9810-0522>
Nelea CHIRILOV, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0003-4979-4633>
Rodica CUȘMĂUNSĂ, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0003-0444-9799>
Anatolie IACHIMOVSKI, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0002-5393-0100>
Georgeta MELNIC, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0003-3876-5394>

ORGANIZING COMMITTEE ISCA 2024:

Lilia GRIGOROI, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova

Liliana LAZARI, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova

Veronica GROSU, Dr. Habil., Stefan cel Mare University, Suceava, Romania

Hanna LEWANDOWSKA, PhD, Stefan Batory Academy of Applied Sciences, Skierniewice, Poland

Maia BAJAN, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova

Svetlana MIHAILA, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova

Anatol MELEGA, PhD, Stefan cel Mare University, Suceava, Romania

Stela CARAMAN, Academy of Economic Studies of Moldova

Liliana ȚURCANU, PhD student, Academy of Economic Studies of Moldova

Roman VIERU, PhD student, Academy of Economic Studies of Moldova

Daniela GULEA, Master's student, Accounting and Audit, Academy of Economic Studies of Moldova

Ruxanda HAREA, Undergraduate student, Accounting, Academy of Economic Studies of Moldova

Alexandru FRUNZE, Undergraduate student, Accounting, Academy of Economic Studies of Moldova

Lavinia ABABII, Undergraduate student, Accounting, Academy of Economic Studies of Moldova

CONTENT/CUPRINS

PLENARY SESSION/ LUCRĂRI ÎN PLEN

Costel ISTRATE, Universitatea Alexandru Ioan Cuza din Iași, România	9
Consecințe ale prevalenței fondului asupra formei în cazul regulilor și practicilor contabile și fiscale din România/ Consequences of the substance over form rule on the accounting and taxation standards and practices, in Romania	
Anatol GRAUR, Academia de Studii Economice din Moldova	22
Reconfigurarea datoriilor: noi paradigme în contabilitate/ Debt reconfiguration: new paradigms in accounting	

SESSION: ACCOUNTING / SECȚIUNEA: CONTABILITATE

Liliana LAZARI, Lilia GRIGOROI, Maia BAJAN, Academia de Studii Economice din Moldova	34
Contribuția contabilității la dezvoltarea durabilă / The contribution of accounting to sustainable development	
Anatol MELEGA, Veronica GROSU, Ștefan cel Mare University of Suceava, România	43
Harmonization of the legislation of the Republic of Moldova with the OECD Transfer Pricing regulations	
Alexandru NEDERIȚA, Angela POPOVICI, Academia de Studii Economice din Moldova	49
Aspecte metodologico - aplicative ale contabilității veniturilor și cheltuielilor din activitatea economică a organizațiilor necomerciale/ Methodological - applied aspects of accounting for revenues and expenses in the economic activity of non-profit organizations	
Camelia-Catalina MIHALCIUC, Maria GROSU, Simona-Maria BRINZARU, Universitatea Ștefan cel Mare Suceava	57
The importance of ESG disclosure in ensuring the sustainable development of companies	
Ruslan HAREA, Academia de Studii Economice din Moldova	65
Contabilitatea fondurilor create și utilizate în activitățile organizațiilor necomerciale/ Accounting for funds created and used in the activities of non-commercial organisations	
Iuliana ȚUGULSCHI, Rodica CUȘMĂUNȘĂ, Natalia CURAGĂU, Academia de Studii Economice din Moldova	74
Aspecte metodologice privind contabilitatea cadourilor acordate personalului / Methodological aspects of accounting for gifts to staff	
Tetiana DOBRUNIK, Ruslan VOLCHEK, Odesa National Economic University, Ukraine	81
Features of accounting valuation of biological assets of agrobusiness entities	
Hanna MOSKALIUK, Viktoria BOBROVA, Odesa National Economic University, Ukraine	88
Accounting for retro discounts, bonuses and guarantees in accordance with International Financial Reporting Standards	
Valentina KUBIK, Odesa National Economic University, Ukraine	95
Assessment of current liabilities of enterprises in the modern economic conditions	
Lidia CAUȘ, Academia de Studii Economice din Moldova	100
Bugetarea - instrument de optimizare a performanței organizațiilor necomerciale/ Budgeting - a tool for optimizing the performance of non-commercial organizations	
Svetlana BYCHKOVA, Saint-Petersburg State Agrarian University, Zhanna MIKHAILOVA, Emperor Alexander I St. Petersburg State Transport University, St.-Petersburg Russia	105
Disclosure of the principles in the accounting and reporting of railway transport enterprises sustainable development	

Georgeta MELNIC, Academia de Studii Economice din Moldova	111
Aspecte problematice ale contabilității decontărilor cu personalul în instituții bugetare/ Problematic aspects of the accounting of employee settlements in public institutions	
Natalia CURAGĂU, Rodica CUȘMĂUNSA, Iuliana ȚUGULSCHI, Academia de Studii Economice din Moldova	118
Problemele actuale și tehnica stabilirii și derulării procedurilor procesului de consolidare / The current problems and techniques of establishing and conducting procedures for the consolidation process	
Тамара ВОРОНЧЕНКО, Государственное казенное образовательное учреждение высшего образования "Российская таможенная академия", Russia	128
Современные тренды российского учета, контроля и налогообложения внешнеэкономических операций/ Modern trends in russian accounting, control, customs and taxation of foreign trade transactions	
Aliona BÎRCA, Inesa TOFANICA, Academia de Studii Economice din Moldova	137
Studiu comparativ privind conținutul politicilor contabile/ Comparative study on the content of accounting policies	
Liliana LAZARI, Irina IAVORSCHI, Academia de Studii Economice din Moldova	142
Aspecte problematice ale evaluării elementelor patrimoniale în scopul raportării poziției financiare / Problematic aspects related to the evaluation of patrimonial elements for the purpose of reporting the financial position	
Margareta LUPAȘCU, Lilia GRIGOROI, Academia de Studii Economice din Moldova	149
Analiza cadrului normativ privind combinațiile de întreprinderi în Republica Moldova/ Analysis of the legislative framework regarding the business combinations in the Republic of Moldova	
Corina PETRESCU, Veronica GROSU, Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava, România	158
Bibliometric analysis of the contribution of internal communication, managerial accounting and control tools in the management of production activities	
Iulian DASCĂLU, Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava, România, Svetlana MIHAILA, Academia de Studii Economice din Moldova, Veronica GROSU, Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava, România	168
Analysis of determinants influencing tax behaviour in SMEs	
Ana ȘCHIOPU, Alexandru NEDERIȚA, Academia de Studii Economice din Moldova, Elena TABAN, Universitatea Pedagogică de Stat „Ion Creangă”	175
Raportarea financiară în instituțiile de învățământ profesional tehnic: probleme și soluții/ Financial reporting in technical vocational education institutions: problems and solutions	
Roman VIERU, Liliana LAZARI, Academia de Studii Economice din Moldova	182
Aspecte ale impozitului pe venit al subiecților ce desfășoară activități independente / Aspects of the income tax of subjects carrying out independent activities	
Andrei JIZDAN, Angela POPOVICI, Anatol GRAUR, Academia de Studii Economice din Moldova	188
KANBAN method - management tool for trade entities	
Alina BUTNARU (CIOBOTAR), Camelia Catalina MIHALCIUC, Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava, România	197
Analiza bibliometrică privind capitalul intelectual versus inteligența artificială/ Bibliometric analysis on intellectual capital versus artificial intelligence	
Cristina Gabriela COSMULESE, Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava, România	203
Evoluția competențelor resurselor umane în organizațiile de afaceri prin integrarea inteligenței artificiale / Improving business organisations' human resource skills through artificial intelligence integration	

Ana-Maria SANDULACHE, Marius CIUBOTARIU, Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava, România 209

Abordări conceptuale privind evoluția și tendințele în raportarea sustenabilității afacerii /
 Conceptual approaches on the evolution and trends in business sustainability reporting

Василий ЩЕРБАТЮК, МКУБ 215

Актуальные вопросы развития теории, науки и практики бухгалтерского учета, аудита и
 экономического анализа / Current issues in the development of the theory, science and practice of
 accounting, audit and economic analysis

SESSION: AUDITING / SECȚIUNEA: AUDIT

Anatolie IACHIMOVSCI, Academia de Studii Economice din Moldova, Dumitru GRUMEZA, Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului din Republica Moldova 227

Rolul monitorizării activității de audit din Republica Moldova în procesul modernizării sistemului de
 management al calității / The role of monitoring audit activity in the Republic of Moldova in the
 process of modernizing the quality management

Svitlana SAMOSTROL, Odessa National Economic University, Ukraine 231

Peculiarities of the audit assessment of the internal control system of a business entity

Liudmila LAPITKAIA, Academia de Studii Economice din Moldova

Features of the application of the international Code of Ethics for professional accountants in the
 context of digitalization

238

Cristina COPĂCEANU, USPEE Constantin Stere, Moldova 245

Controlul intern managerial: instrument de consolidare a sistemului de sănătate /
 Internal managerial control: tool for consolidation of the health system

Galina BĂDICU, Anatol IACHIMOVSCI, Svetlana MIHAILA, Academia de Studii Economice din Moldova 256

Relevanța și locul strategiei de audit pentru o misiune de audit/
 Relevance and place of audit strategy for an audit mission

Petru BABUCI, Aliona BÎRCA, Academia de Studii Economice din Moldova 265

Influenta auditului intern asupra eficacității managementului riscurilor în sectorul public /
 The influence of internal audit on the effectiveness of risk management in the public sector

SESSION: ECONOMIC ANALYSIS / SECȚIUNEA: ANALIZĂ ECONOMICĂ

Ciprian APOSTOL, Universitatea Alexandru Ioan Cuza din Iași, România 272

The current economy - conglomerate of contradictory events

Nelea CHIRILOV, Academia de Studii Economice din Moldova 278

Analiza rotației capitalului propriu și impactul acesteia asupra procesului decizional /
 Analysis of equity turnover and its impact on the decision-making process

Cristina MAZAS PÉREZ-OLEAGA, Inna ALEXEEVA ALEXEEV, Universidad Europea del Atlántico, Spain 284

Digitization: a double-edged sword in bridging the gender gap in entrepreneurship

Svetlana BYCHKOVA, Oksana SHVETS, Saint-Petersburg State Agrarian University, State Institute of Economics, Finance, Law and Technology, Russia 294

Risks of interaction with contractors in the construction industry

Zinovia ARICOVA, Vitali CHIURCCIU, Comrat State University, Moldova 301

Проблемы и потенциал развития отрасли общественного питания в экономике АТО Гагаузия/
 Problems and potential of development of public catering sector in the economy of ATU Gagauzia

SESSION: ACCOUNTING EDUCATION/ SECȚIUNEA EDUCAȚIE CONTABILĂ

Maia BAJAN, Lilia GRIGOROI, Liliana LAZARI, Academia de Studii Economice din Moldova	312
Educația contabilă în mediul universitar: provocări și perspective / Accounting education in the university environment: challenges and perspectives	
Simona-Maria BRINZARU, Veronica GROSU, Cipriana MIHAI, Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava, România	322
Developing student entrepreneurship in the current economic context	
Rodica CUȘMĂUNSĂ, Iuliana ȚUGULSCHI, Natalia CURAGĂU, Academia de Studii Economice din Moldova	333
Aspecte juridice, fiscale și contabile pentru entitățile autohtone antrenate în învățământul dual / Legal, tax and accounting issues for local entities involved in dual education	

PLENARY SESSIONS/ LUCRĂRI ÎN PLEN

CONSECINȚE ALE PREVALENȚEI FONDULUI ASUPRA FORMEI ÎN CAZUL
REGULILOR ȘI PRACTICILOR CONTABILE ȘI FISCALE DIN ROMÂNIA

CONSEQUENCES OF THE SUBSTANCE OVER FORM RULE ON THE ACCOUNTING
AND TAXATION STANDARDS AND PRACTICES, IN ROMANIA

CZU: 657.446(498)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.01>

Costel ISTRATE

Universitatea Alexandru Ioan Cuza din Iași

Email: istrate@uaic.ro

ORCID: 0000-0002-0365-9412

Rezumat: Accounting and taxation are based on general and particular rules, more or less strictly enforced. Sometimes, in applying these rules, professional judgement is required in situations where the issues to be resolved are not always very clear. The substance over form rule obliges us to consider the economic substance of the transaction rather than its legal form when dealing with specific cases. The accounting rules provide us with some examples of such situations (leasing contracts, the spreading over time of certain income/expenditure, etc.). In turn, the tax rules can be interpreted as meaning that substance prevails over form in situations such as: transactions involving inactive taxpayers, transactions with affiliated persons or the separation between dependent and independent activities. In the latter case, the justification for the substance over form tax rule is the temptation for some firms to benefit from the services of individuals without having an employment contract with them (i.e. without classifying them as dependent activities) by using the services of authorised individuals. The interest of the tax authorities in treating some of these transactions as dependent activities is clearly demonstrated by a simulation proposed in this article, from which it is very clear that the tax burden on an authorised individual person is significantly lower than in the case of an employment contract.

Keywords: substance over form, accounting principles, tax principles, fiscal optimization, tax instability, dependent/independent activities

Clasificare JEL: H 26, K 34, M40

1. Introducere

Cunoașterea normelor contabile și fiscale este obligatorie atunci când contribuabilii calculează, declară și plătesc impozite. Chiar dacă unele norme la care facem referire sînt complicate și greu de înțeles și de aplicat, necunoașterea lor nu poate fi un argument pentru neconformarea fiscală. Unul din punctele dificile din raportarea financiară și din fiscalitate în reprezintă aplicarea principiului/regulii/doctrinei prevalenței fondului asupra formei. Kau (2023) ne avertizează că un contribuabil care nu stăpînește cerințele – chiar cele mai simple – ale acestui principiu nu va putea invoca acest lucru în instanță. Prevalența la care facem trimitere poate, din punct de vedere contabil să aibă efecte asupra veniturilor și a cheltuielilor, ceea ce influențează rezultatul contabil și, foarte probabil, rezultatul fiscal ori baza de clacul pentru alte impozite; apar astfel implicații fiscale ale prevalenței contabile ale fondului asupra formei. Pe de altă parte, normele fiscale naționale, regionale sau internaționale cuprind și ele reguli în virtutea cărora unele situații de fapt pot fi retratate. reîncadrate din punct de vedere fiscal. În aceste condiții, putem aborda prevalența fondului asupra formei (PFF) atît din punct de vedere al contabilității, cît și din perspectiva impactului fiscal.

Din punct de vedere contabil, PFF reprezintă, pentru contabilitățile anglo-saxone, un principiu vechi, chiar tradițional, despre care Fischer et al. (2021) spun că își are rădăcinile în filosofia clasică¹. Este clar că PFF trebuie avut în vedere și poate avea interpretări diferite, chiar dacă complementare, în ținerea contabilității curente, în raportarea financiară, în auditul financiar și nu are doar partizani; există autori care se opun PFF, cel puțin în unele aspecte ale aplicării ei. Bineînțeles că găsim, în literatură, exemplificări ale avantajelor/dezavantajelor aplicării PFF la o scară mai largă sau mai restrânsă. Nu trebuie să credem că aplicarea PFF s-a făcut și se face de o manieră unitară în ceea ce numim contabilitățile anglo-saxone. Ne putem imagina că într-un sistem de contabilitate bazat pe reguli (cum se spune despre cel aplicabil în USA), aplicarea PFF poate fi mai limitată decât într-un sistem bazat pe principii (cum este desemnat cel specific IFRS)². Fischer et al. (2021) consideră că este paradoxal ca, o dată cu perfecționarea și completarea unui standard de contabilitate și/sau raportare financiară, faptul că acesta devine mai riguros și mai sofisticat să mai fie total compatibil cu PFF. Pe de altă parte, faptul că PFF duce la îndepărtarea de regula scrisă sau de documentul justificativ generează dificultăți majore pentru practicieni și nu numai; Garvey et al. (2021) identifică, după o serie de interviuri, că 80% din respondenți sînt de părere că firmele n-ar trebui să fie penalizate dacă au aplicat litera standardelor relevante, chiar dacă obiectivul final de imagine fidelă nu este atins. În acest context, este de remarcat faptul că aplicarea PFF depinde de raționamentul profesional al celor chemați să producă și să verifice informația contabilă și financiară.

Este normal ca practicienii să aibă dificultăți în aplicarea PFF în contabilitate, raportare financiară și audit: Williams (2023) consideră că însăși contabilitatea este o formă a substanței economice și identifică situații în care prevalența fondului asupra formei poate părea simplă, dar nu este așa – avînd în vedere efectele în termeni de venituri și de cheltuieli pe care le pot avea raționamentele contabile. Normele contabile și fiscale aduc precizări în sensul de a propune exemple practice în care trebuie aplicată PFF, adică exemple în care ceea ce este înscris în document sau în contract nu corespunde imaginii pe care ar trebui să o ofere contabilitatea sau nu corespunde modului de calcul al impozitelor cerute de norme. Chiar dacă reglementările fiscale relevante românești sînt destul de recente (după 1990), ele au evoluat spectaculos atît înainte, cît și după aderarea la UE.

2. Context și literatură relevantă

În România, oficial, principiul contabil al prevalenței fondului asupra formei este introdus prin OMF 403/1999, sub denumirea de prevalența economicului asupra juridicului. Nu putem invoca un astfel de principiu înainte de OMF 403/1999, avînd în vedere două explicații:

- mai întîi, contabilitatea dinainte de căderea lui Ceaușescu era pe linie cu contabilitatea din Uniunea Sovietică și din țările aflate sub influența sovietică, puternic influențată inițial, la rîndul ei, de sistemele contabile din Europa continentală ; Golubova (2023) caracterizează mediul fostelor țări sovietice drept unul al tradiției *code law* și care funcționa pe baza principiului prevalenței formei asupra fondului;

¹ Mergînd mai departe, Fischer et al. (2021) invocă un text antic – Talmudul – pentru a arăta vechimea unei astfel de reguli de prevalență a realului asupra formalului. La rîndul lui, Albertinazzi (2002), citat în De Luca & Di Bernardino (2017) pleacă de la ideea că cele două concepte – substanța/fondul și forma sînt reprezentate în filosofie și în științele juridice.

² Fischer et al. (2021) analizează situația din USA și identifică comportamente diferite din partea unor organisme de reglementare sau de control diferite, în ceea ce privește prioritatea fondului asupra formei: astfel, normalizatorul contabil american (FASB) lansează mesaje mixte (în unele cazuri propun aplicarea principiului, în alte cazuri nu-l recomandă), la fel reacționează și controlorul auditului financiar (PCAOB); organismul de reglementare a piețelor financiare pare să promoveze forma în detrimentul fondului, în timp ce instanțele americane reacționează invers, adică promovează fondul asupra formei. DeFond et al. (2018) vin cu cîteva exemple relevante și de impact financiar și mediatic, în care instanțele americane s-au pronunțat fără echivoc în favoarea PFF.

- prim etapă a reformei contabile din România a avut ca model principal directivele contabile europene (mai ales directiva a patra), adoptate pe filieră francofonă; în adaptarea inițială a acestor norme contabile nu s-a prevăzut niciun fel de prevalență a economicului asupra juridicului. Avînd în vedere scopul OMF 403/1999, de stabilire a unor reguli contabile și de raportare financiară armonizate atît cu directivele europene, cît și cu standardele internaționale de contabilitate, putem înțelege că apariția acestui principiu este rezultatul începerii orientării contabilității românești către normele internaționale. Într-adevăr, normele de origine anglo-saxonă au consacrat un astfel de principiu³. Faptul că OMF 403/1999 nu s-a aplicat niciodată nu înseamnă că prevalența economicului asupra juridicului a fost ignorată; OMFP 94/2001 reia și dezvoltă norma, astfel încît putem spune că aplicarea explicită pentru prima dată a acestui principiu contabil s-a făcut (teoretic) în întocmirea situațiilor financiare pentru exercițiul 2000, de către o serie de firme românești: cele cotate la Bursa de Valori București, precum și alte firme nominalizate explicit în ordin. Maniera în care au fost aplicate inițial aceste norme nu pare să fi fost una care să asigure conformitatea completă cu referențialul internațional (Istrate, 2006), dar introducerea principiului a avut efecte asupra comportamentelor contabililor și asupra modului în care normalizatorul a asigurat evoluția normelor contabile românești (vezi și Calu et al., 2004). Analiza evoluției reglementării, a practicilor și a comportamentelor din domeniul contabilității și auditului – inclusiv în ceea ce privește PFF și abordare economică, în general – reprezintă, pentru țările ex-comuniste, o temă importantă de cercetări (Krivogorski, et al., 2023). În prezent, după o perioadă cît principiul a fost rezervat doar unor categorii de firme, adaptarea directivei europene 34 – concretizată în apariția OMFP 1802/2014 – a dus la generalizarea aplicării *de jure* a acestui principiu, cu schimbarea denumirii⁴. Probabil că juriștii nu au fost de acord cu formularea *prevalența economicului asupra juridicului* și vechea definiție a devenit *denumire contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținînd seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză*⁵. O scurtă descriere a modului în care s-a înțeles aplicarea contabilă a acestui principiu și consecințele sale fiscale găsim în Istrate (2011). În perioada care a urmat acestei descrieri, evoluțiile reglementare au fost spectaculoase și implicațiile fiscale ale acestui principiu se pot interpreta diferit.

În prezent, respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punînd în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni. În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci cînd există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora. OMFP 1802/2014 oferă și o listă de situații de aplicare a principiul prevalenței economicului asupra juridicului:

- încadrarea, de către utilizatori, a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar;
- recunoașterea veniturilor din chirii, respectiv a cheltuielilor din chirii în funcție de fondul economic al contractului și de eventualele gratuități (stimulente) aferente;
- încadrarea operațiunilor la vînzare în nume propriu sau comision, respectiv consignatie;
- recunoașterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit și pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans;

³ O descriere a modului în care acest principiu este abordat și a consecințelor sale, la începuturile normalizării raportării financiare americane, găsim în Meyer (1976). De asemenea, Fischer et al. (2021) ne arată că, în 1973, AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) stabilește că ” substance, not form, governs”.

⁴ Nu trebuie să uităm că există jurisdicții în care reglementarea contabilă a preluat acest principiu mai tîrziu chiar decît la noi: în Italia a fost introdus în 2003, cu generalizare tot în 2015 (De Luca & Di Berardino, 2017). În Franța, contabilitatea individuală a firmelor (cu excepția celor obligate să aplice IFRS) nu are încă a respecta PFF.

⁵ Fără să încercăm o paralelă improbabilă între reglementarea românească și cea americană, observăm că, în 2010, FASB a renunțat la enunțarea explicită a principiului *substance over form*, considerînd că acesta reprezintă o componentă a calității de *faithful representation*. Cam aceeași evoluție găsim și în cadrul conceptual al IASB.

- recunoașterea participațiilor deținute ca fiind de natura acțiunilor deținute la entități afiliate, a intereselor de participare sau sub forma altor imobilizări financiare;

- încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare.

Chiar dacă normele sînt făcute pentru a fi aplicate/respectate, putem presupune că în practica de contabilitate a firmelor mici din România nu se regăsesc mereu consecințele acestui principiu, avînd în vedere dorința de simplificare a evidențelor contabile (și fiscale) din partea contabililor care lucrează pentru aceste firme. Nu sîntem singurii în această situație: De Luca & Di Berardino (2017) constată că introducerea PFF în practica firmelor italiene nu s-a realizat la nivelul la care s-ar fi așteptat normalizatorul, mai ales din motive legate de concilierea dificilă între cerințele acestui principiu și persistența comportamentelor înrădăcinate de zeci de ani în practica de contabilitate a firmelor care nu au obligația de a aplica IFRS.

Și din punct de vedere fiscal apar situații de prevalență a fondului asupra formei juridice. Plecînd de la premisa că multe companii consideră impozitele ca un cost care trebuie minimizat și că urmărirea realizării acestui obiectiv se face adeseori doar în termeni monetari, fără prea multă considerație pentru aspecte de natură etică ori pentru aspecte de imagine publică (Canellos, 2001), ne putem aștepta la punerea în practică a unor montaje juridice care să ducă la diminuarea impozitelor, dar a căror justificare economică să fie dificilă. Conform normei fiscale românești, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție fără scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia⁶.

Prevalența situației de fapt asupra aparenței contractuale a unor tranzacții reprezintă o temă de discuție destul de veche și destul de prezentă în literatura fiscală. Donaldson (1964) constată că doctrina prevalenței fiscale a fondului asupra formei este acceptată de toată lumea în USA, fiind consacrată printr-o decizie a Curții Supreme din 1924, prin care se stabilește că problemele fiscale trebuie rezolvate prin a determina ceea ce s-a făcut efectiv, mai degrabă decît ceea ce s-a declarat; Brown (1992) consideră că cea mai importantă decizie a Curții Supreme americane, în sensul consacării PFF, a fost luată în 1935. Smith (1990) și Baillif (1995) arată că un principiu fundamental al impozitării veniturilor este că aceasta trebuie să se bazeze pe fondul tranzacției, și nu pe forma acesteia. Această prevalență este necesară pentru ca sistemul fiscal să poată funcționa corect, atît în folosul autorităților fiscale, cît și în folosul contribuabililor (Donaldson, 1964). Totuși, prin aplicarea acestui principiu nu se poate contesta dreptul contribuabililor de a-și organiza și conduce afacerile astfel încît să suporte un impozit cît mai mic. Pe de altă parte, prevalența fondului asupra formei nu este simplu de aplicat: Beskin et al. (1986) identifică decizii ale instanțelor americane în favoarea contribuabililor ori în favoarea autorității fiscale, prin care scot în evidență dificultăți ale interpretărilor și legătura cu maniera de recunoaștere contabilă în unele spețe. În orice caz, dificultățile aferente acestei doctrine a prevalenței fondului asupra formei pot crea confuzii, din perspectiva contribuabililor, a autorităților fiscale ori a instanțelor (Baillif, 1995). De asemenea, Brown (1992) constată că decizia de a ignora total sau parțial forma tranzacției este dificilă, dar că abordarea realistă este cea bazată pe substanța tranzacției și nu pe forma ei, în stabilirea consecințelor fiscale.

În aplicarea doctrinei substance over form, Donaldson (1964) stabilește că punctul de plecare îl reprezintă recunoașterea contabilă a tranzacției, care se poate îndepărta de fondul acesteia. Pe de altă parte, prevalența de care discutăm este de verificat mai ales de către autorități, deoarece contribuabilul este cel care alege forma juridică a tranzacțiilor, ținînd sau nu cont de eventualele implicații fiscale,

⁶ Autoritatea fiscală este obligată să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta. În acest sens, Codul fiscal stabilește că, prin **tranzacție fără scop economic** se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă.

în timp ce autoritatea fiscală este cea care poate reîncadra recunoașterea tranzacției, astfel încât să corespundă fondului economic al acesteia (Edmonson, 2021); în acest fel, de o manieră plastică, Edmonson (2021) citează o decizie a unei instanțe prin care se apreciază că, în domeniul fiscal, prevalența fondului asupra formei este o cale cu două sensuri, doar că autoritățile par să meargă pe sensul ușor, la vale, în timp ce contribuabilul are de suportat dificultățile urcatului la deal.

Și în Italia legea fiscală a evoluat în sensul diminuării posibilităților de evaziune fiscală prin introducerea de reguli care să permită identificarea fondului economic al tranzacțiilor, diferit uneori de forma juridică a acestora (De Luca & Di Berardino, 2017), pe linia unei doctrine italiene vechi (*economia aziendale*).

În România, Tofan (2017) ne asigură că instanțele locale, în spețe privind TVA, au stabilit că fondul prevalează asupra formei, atunci când este vorba despre deducerea TVA, tocmai având în vedere jurisprudența CJUE.

3. Cîteva situații explicite în care forma prevalează asupra formei, în contextul normelor fiscale românești

Din Codul fiscal și din Codul de procedură fiscală aplicabile în România, putem identifica cel puțin cîteva situații în care intervine PFF: regimul contribuabililor inactivi; separarea activități dependente/activități independente; stabilirea bazei de impozitare și a altor elemente fiscale în cazul tranzacțiilor dintre persoane afiliate.

3.1. Contribuabili inactivi

Conform Codului de procedură fiscală, un contribuabilul este declarat inactiv dacă se află în una dintre următoarele situații:

a) nu își îndeplinește, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrage controalelor efectuate de organul fiscal central prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organul fiscal constată că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat;

d) inactivitate temporară înscrisă la registrul comerțului;

e) durata de funcționare a societății este expirată;

f) societatea nu mai are organe statutare;

g) durata deținerii spațiului cu destinația de sediu social este expirată.

Codul fiscal stabilește că, dacă desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, contribuabilii declarați inactivi sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii, dar, în perioada respectivă, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate. Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului.

În situația în care inactivitatea și reactivarea unui contribuabil sunt declarate în același an fiscal, cheltuielile contribuabilului reactivat vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal începînd cu trimestrul reactivării. Dacă inactivitatea, respectiv reactivarea sunt declarate în ani fiscali diferiți, cheltuielile contribuabilului reactivat, aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se înregistrează sunt luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative, iar cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal începînd cu trimestrul reactivării. În cazul

cumpărătorilor de la un contribuabil inactiv, la redevenirea acestuia ca activ din punct de vedere fiscal, beneficiarii vor lua în calcul cheltuielile respective la determinarea rezultatului fiscal începând cu trimestrul reactivării furnizorului, sau, dacă inactivitatea și reactivarea furnizorului sunt declarate în ani fiscali diferiți, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se declară reactivarea, pentru determinarea rezultatului fiscal, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative, iar cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul declarării reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, începând cu trimestrul declarării reactivării.

Tot o formă de inactivitate fiscală apare și atunci când unui contribuabil i **se anulează codul de înregistrare în scopuri de TVA** (art. 316, al. 11 din Codul fiscal). Pe perioada anulării, firma respectivă nu poate deduce taxa aferentă achizițiilor efectuate, dar este supusă obligației de plată a TVA colectate. Pe de altă parte, cumpărătorii de bunuri și servicii de la un astfel de contribuabil cu codul de TVA anulat, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoanele impozabile aflate în procedura falimentului. Totuși, în cazul redobândirii codului de înregistrare în scopuri de TVA, persoana impozabilă respectivă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul anulat, prin înscrierea taxei în primul decont de taxă depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior. După reînregistrarea în scopuri de taxă, pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, contribuabilii emit facturi (retroactiv) în care înscriu distinct taxa colectată în perioada respectivă, neînregistrate în decontul de taxă. În ceea ce-l privește pe beneficiarul bunurilor și serviciilor cumpărate de la un contribuabil căruia i s-a anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA, după reînregistrarea acestuia ca plătitor de TVA, beneficiarii își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective din perioada de anulare, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator retroactiv, prin înscrierea taxei în primul decont de taxă depus după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior.

Această posibilitate de deducere ulterioară a taxei, atât în cazul contribuabililor inactivi, cât și în cel al anulării codului de TVA este justificată, probabil, de decizii ale Curții de Justiție a Uniunii Europene. Plecând de la principiul de bază că TVA trebuie să fie neutră (unul colectează și altul deduce), CJUE stabilește că dreptul de deducere este dobândit dacă cerințele substanțiale în ce-l privesc sînt îndeplinite și că statele membre nu pot impune condiții formale suplimentare (Lamench, 2017). Recunoaștem aici același principiu al prevalenței fondului asupra formei.

3.2. Activități dependente/independente

Autoritățile fiscale au constatat că unele persoane fizice evită (sau li se sugerează să evite) întocmirea de contracte de muncă în relația cu persoane juridice, apelînd la contracte de prestări de servicii, după ce s-au organizat ca persoane fizice autorizate. Pentru că sumele plătite în aceste situații pot fi importante, înseamnă că impozitul pe salarii și contribuțiile sociale se pot achita la niveluri inferioare celor la care s-ar fi ajuns în cazul recunoașterii ca salarii. Este motivul pentru care autoritatea fiscală a stabilit că aspectul formal (contractul) dintre părți nu este esențial pentru a califica o activitate ca fiind dependentă sau independentă⁷. În consecință, indiferent de forma și conținutul contractului dintre o persoană fizică și un client al acesteia, activitatea este recunoscută ca independentă (adică nu se supune imediat obligațiilor sociale și fiscale privind salariile) doar dacă se îndeplinesc 4 din următoarele 7 condiții:

⁷ Activitatea dependentă este cea specifică relației angajator-angajat și dă naștere unui salariu supus integral obligațiilor fiscale și sociale aferente. Dimpotrivă, activitatea independentă nu se asimilează salariilor, avînd un regim fiscal specific.

- persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru;
- persoana fizică are libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți;
- riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;
- activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice;
- activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;
- persoana fizică face parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective;
- persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condițiile legii;

Dacă nu se îndeplinesc 4 din aceste 7 condiții, activitatea este reîncadrată ca dependentă și prețul plătit este asimilat automat unui salariu, cu consecințele fiscale corespunzătoare.

Obligațiile PFA privind contribuțiile sociale au avut o evoluție destul de spectaculoasă începând cu 2016 (anul intrării în vigoare a noului Cod fiscal, o dată cu legea 227/2015). Trebuie remarcat faptul că nu se aplică regimuri fiscale unitare pentru CAS (contribuția la asigurările sociale) și pentru CASS (contribuția la asigurările sociale de sănătate). Pentru CAS, de exemplu, în prezent, realizarea unui venit net din activități independente de până-n 12 salarii minime pe economie ($12 \times 3.300 = 39.600$ lei, în prima parte a anului 2024), face ca achitarea CAS să fie, de regulă, opțională, în timp ce realizarea de venituri de peste limita de 12 salarii minime obligă la plata contribuțiilor la cel puțin nivelul limitei ($25\% \times 39.600 = 9.900$ lei), cu opțiunea de a se plăti la nivelul venitului net realizat. Dacă venitul net depășește 24 de salarii minime, atunci baza de calcul este de minimum 24 salarii minime, persoana respectivă având de plată $25\% \times 24 \times 3.300 = 19.800$ lei. În ce privește CASS, calculul se face după reguli diferite astfel: persoanele fizice care obțin venituri din activități independente, din una sau din mai multe surse, datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, la o bază anuală de calcul egală cu venitul net anual realizat, care nu poate fi mai mare decât nivelul a 60 de salarii minime brute pe țară. Practic, pentru PFA, CASS se datorează indiferent de nivelul venitului net, dar nu mai mult de $10\% \times 60 \times 3.300 = 10\% \times 198.000 = 19.800$ lei pe an.

În aceste condiții, reîncadrarea activității ca dependentă poate avea efecte importante în sensul măririi semnificative contribuțiilor datorate, în cazul veniturilor care depășesc plafoanele maxime.

Pentru a identifica impactul fiscal al încadrării fiscale a relației dintre angajator și un angajat al său, atunci când acesta din urmă devine persoană fizică autorizată, exemplificăm presupunând că salariul net pe care l-ar putea încasa lunar angajatul este, în medie, de 2.000 euro, la un curs mediu de 5 lei/euro.

a) În cazul **angajării cu contract de muncă**, un salariu net de 2.000 euro pe lună conduce la costuri totale ale angajatorului, calculate astfel:

- suma de 10.000 lei conduce sigur la un salariu brut care nu beneficiază de deducere personală, deci obligațiile fiscale sunt contribuția asiguratorie pentru muncă (CAM: 2,25%, în sarcina angajatorului), CAS (25%, în sarcina angajatului), CASS (10%, în sarcina angajatului); impozit pe salarii (10% din baza de calcul);

- salariul net = venitul brut (Vb) – CAS – CASS – impozit pe salarii = $Vb - 25\% \times Vb - 10\% \times Vb - 10\% \times (Vb - CAS - CASS) = Vb - 0,25 \times Vb - 0,10 \times Vb - 0,065 \times Vb = Vb - 0,415 \times Vb = 0,585 \times Vb$;

- salariul net = $0,585 \times Vb$, deci $Vb = 10.000/0,585 = 17.094$ lei, din care CAS 4.274 lei, CASS 1.709 lei și impozit pe venit 1.111 lei; în tabelul centralizator de mai jos, vom înmulți aceste sume cu 12 luni;

- dacă adăugăm și CAM, ajungem a un cost salarial lunar de $17.094 + 2,25\% \times 17.094 = 17.094 + 385 = 17.479$ lei/lună, adică 209.748 lei/an, echivalentul a 41.950 euro.

b) Dacă angajatorul îl convinge pe angajat să se înregistreze ca **persoană fizică autorizată (PFA)**, atunci, pentru un net de 2.000 euro pe lună în 2024 (pentru simplificare și pentru a asigura comparabilitatea, considerăm cheltuielile deductibile ca fiind zero), adică 24.000 euro pe an (120.000 lei), suma pe care ar trebui să o primească fostul angajat se poate stabili astfel (considerăm, de asemenea, că aceasta este singura sursă de venit impozabil realizată de persoana fizică în cauză.):

- impozitul pe veniturile din activități independente este de 10%, deci baza de calcul ar trebui să fie un venit net / $(1 - 0,10) = \text{venit net} / 0,90 = 120.000 / 0,90 = 133.333$ lei; de aici rezultă un impozit de $10\% \times 133.333 = 13.333$ lei;

- venitul net trebuie să țină cont și de contribuția la asigurările sociale (CAS) datorată de PFA; venitul net de 120.000 corespunde unui număr de $120.000/3.300 = 36,36$ salarii minime, ceea ce înseamnă că PFA trebuie să plătească CAS la cel puțin 24 salarii minime; considerăm că, în exemplul nostru, contribuabilul se limitează la contribuția obligatorie, adică la $25\% \times 24 \times 3.300 = 19.800$ lei;

- contribuția la asigurările sociale de sănătate (CASS) se calculează după reguli ușor diferite de cele aplicate, mai sus, la CAS; astfel, baza de calcul maximă este limitată la 60 de salarii minime, adică la $60 \times 3.300 = 198.000$ lei; venitul net din exemplul nostru este de 120.000 lei, sub limita maximă, adică se datorează CASS de $10\% \times 120.000 = 12.000$ lei;

- pe ansamblu, contribuțiile (cheltuieli deductibile) și impozitul (cheltuieli nedeductibile) sînt de $19.800 + 12.000 + 13.333 = 45.133$ lei;

- suma anuală pe care trebuie să o factureze PFA pentru a rămîne cu 2.000 euro net pe lună este de $120.000 + 45.133 = 165.133$ lei, echivalentul a 33.027 euro.

c) Dacă înțelegerea dintre părți face ca potențialul angajat să opteze pentru a-și desfășura activitatea prin intermediul unei **societăți cu răspundere limitată**, atunci obligațiile fiscale vor consta în **impozit pe profit** (presupunem că nu are niciun salariat), impozit pe dividende și CASS datorate pentru veniturile din dividende:

- nu se datorează CAS pentru dividende, deci această contribuție nu afectează neapărat costul tranzacției;

- pentru veniturile din dividende se datorează CASS la o bază maximă de calcul de 24 de salarii minime; în cazul nostru venitul anual de 120.000 lei corespunde unui număr de 36,36 salarii minime, deci CASS minimă datorată este de $10\% \times 24 \times 3.300 = 7.920$ lei, pe care asociatul va trebui să o suporte din dividendele pe care le primește;

- asociatul SRL este persoană fizică deci datorează impozit pe dividende; la o sumă netă pe care ar trebui să o încaseze de $120.000 + 7.920 = 127.920$ lei, dividendul brut ar trebui să fie de $127.920 / (1 - 0,08) = 139.043$ lei, pentru care se datorează un impozit pe dividende egal cu $8\% \times 139.043 = 11.123$ lei;

- neavînd salariați, firma datorează impozit pe profit; dividendul brut este egal cu profitul net al firmei și, în ipoteza în care nu există diferențe între rezultatul contabil și cel fiscal, profitul brut necesar pentru a plăti aceste dividende este de $139.043 / (1 - 0,16) = 165.528$ lei, pentru care se suportă un impozit pe profit de $16\% \times 165.528 = 26.485$ lei;

- simplificînd, considerăm că firma nu are cheltuieli și, deci, ar trebui să factureze 165.528 lei, adică 33.110 euro, pentru ca asociatul să obțină un venit net lunar din dividende egal cu 2.000 euro.

d) În condițiile în care se optează pentru **SRL**, cu un salariat – asociatul se angajează la propria firmă, cu salariul minim pe economie – atunci firma poate plăti **impozit pe veniturile microîntreprinderilor**, iar calculele se pot prezenta astfel (în condițiile în care nu există alte cheltuieli decît salariul respectiv):

- calculăm mai întîi salariul net aferent unui minim de 3.300: $CAS = 25\% \times (3.300 - 200) = 775$ lei, $CASS = 10\% \times (3.300 - 200) = 310$ lei, $\text{impozit} = 10\% [3.300 - (775 + 310) - 200 - 20\% \times$

3.300] = 136 lei⁸; de aici, rezultă un net lunar de $3.300 - 775 - 310 - 136 = 2.079$ lei, adică 24.948 lei/an; avem și $CAM 2,25\% \times (3.300 - 200) = 70$ lei/lună;

- pentru ca venitul net anual să fie de 120.000 lei, asociatul angajat ar trebui să mai primească dividende nete de $120.000 - 24.948 = 95.052$ lei; această sumă depășește 24 de salarii minime, deci va genera CASS la dividende în sumă de $10\% \times 24 \times 3.300 = 7.920$ lei; deci, asociatul-angajat ar trebui să primească dividende egale cu $95.052 + 7.920 = 102.972$ lei;

- pentru un dividend net 102.972, este necesar un dividend brut de $102.972 / (1 - 0,08) = 111.926$ lei, adică profitul net al firmei trebuie să fie cel puțin egal cu această sumă; impozitul pe dividende este de $8\% \times 111.926 = 8.954$ lei;

- pentru profit net de 111.926 lei, firma are nevoie de venituri cel puțin egale cu această sumă, plus cheltuielile salariale, plus impozitul pe venit (presupunem că firma se califică pentru 1%): $(111.926 + (12 \times 3.300 + 12 \times 70)) / (1 - 0,01) = 153.905$ lei, echivalentul a 30.781 euro, pentru care se datorează impozit pe venit de 1.539 lei; dacă firma se califică pentru un impozit pe venit de 3%, atunci veniturile totale ar trebui să fie egale cu 157.075 lei (cu impozit pe venit aferent de 4.712 lei).

Rezumând și plecând de la premisa căutării unui cost fiscal minim, cele patru variante se pot compara astfel, pe o bază anuală (12 luni):

<i>Elementele, valabile în 2024</i>	<i>a) Salariat</i>	<i>b) PFA</i>	<i>c) SRL, cu impozit pe profit</i>	<i>c) SRL, cu impozit pe venit și un salariat</i>
Cost total al angajatorului-client (cheltuieli salariale sau cheltuieli cu serviciile facturate)	209.748	165.133	165.528	153.905
Obligații fiscale ale angajatorului-client	4.620	n.a.	n.a.	n.a.
CAS angajat/PFA/asociat	51.288	19.800	n.a.	9.300 + 0 = 9.300
CASS angajat/PFA/asociat	20.508	12.000	7.920	3.720 + 7.920 = 11.640
Alte contribuții	n.a.	n.a.	n.a.	840
Impozit pe venit/profit (salarii, venit net PFA, dividende)	13.332	13.333	11.123 + 26.485 = 37.608	1.539 + 1.632 + 8.954 = 12.125
Total cost fiscal cumulat	89.748	45.133	45.528	33.905
Venit net anual pentru angajat/PFA/asociat	120.000	120.000	120.000	120.000

În exemplul de mai sus, variabilele reținute sunt extrem de simpliste și nu iau în considerare eventualul interes al angajatului devenit prestator de a contribui mai mult – mai ales la CAS – în ideea de a beneficia, ulterior, de prestații sociale pe măsura contribuției. Nu trebuie să uităm că, la contribuții mici (minime), prestațiile sociale (pensii și alte indemnizații) vor fi, și ele, la nivel minim. De altfel, această prudență anticipată este, adeseori, respinsă de mulți contribuabili, pentru care optimizarea fiscală înseamnă să plătească cât mai puțin, cu orice preț. Pentru a ne apropia de o situație cât mai reală, s-ar mai putea lua în considerare unele variabile precum:

- domeniul de activitate este în IT, deci apar unele particularități privind facilitățile fiscale aferente salariilor, precum și, în cazul SRL, cota de 3% de impozit pe venit;

- pentru variantele b) și d), ar trebui luate în considerare niște cheltuieli deductibile care ar schimba puțin calculele; de exemplu, am putea considera astfel de cheltuieli la nivelul cotei forfetare de 20% admisă de Codul fiscal pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor.

Comparând situațiile a) și b), observăm că diferența mare de contribuții totale justifică, într-o anumită măsură, regulile impuse de legislator în recunoașterea unei activități ca fiind într-adevăr independente.

⁸ Am luat în considerare faptul că angajatul nu are pe nimeni în întreținere, deci deducerea personală este de $20\% \times 3.300 = 660$ lei și să, în 2024, pentru salariul minim, baza de calcul a impozitului și a contribuțiilor se diminuează cu 200 lei (art. LXXIII, al. 1 din OUG 115/2023).

3.3. *Tranzacții artificiale*

Codul fiscal nu recunoaște în mod implicit toate consecințele tranzacțiilor în care sunt implicate entități românești. Am amintit că, la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție fără scop economic⁹, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității; această reîncadrare trebuie motivată de autoritatea fiscală, prin indicarea elementelor relevante care probează decizia fiscalului. Una din cele mai frecvente situații în care autoritatea fiscală poate invoca această regulă o reprezintă tranzacțiile cu persoane afiliate. Regulile fiscale românești iau în considerare aceste gen de tranzacții, începând cu aplicarea OG 70/1994; regulile ulterioare devin, progresiv, mai stricte și mai bine redactate, astfel încât să poată fi aplicate cu cât mai puține dificultăți. Aderarea României la UE și adaptarea directivelor și regulamentelor europene au reprezentat surse importante de modificări ale legislației fiscale, inclusiv în ceea ce privește tranzacțiile cu persoane afiliate, având în vedere intențiile și eforturile constante ale UE în sensul limitării erodării bazei impozabile și a transferului de profituri.

Același gen de raționament se aplică și tranzacțiilor transfrontaliere (fiecare în parte sau mai multe succesive) calificate ca fiind artificiale¹⁰ - ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impunerii.

Regulile fiscale naționale ori regionale, adaptate sau nu propunerilor OCDE, sînt adeseori greu de aplicat. Creativitatea celor care lucrează pentru firmele multinaționale – îndeosebi – produce mereu noi și noi tehnici de evitare a impunerii considerate excesive. În aceste condiții, s-au făcut propuneri de introducere a unor impozite globale sau regionale, precum și a unor criterii de împărțire a banilor din impozite între jurisdicțiile în care se derulează activitățile generatoare de profit. Țările dezvoltate relevante au ajuns la un acord de principiu, prin OSCE, referitor la un impozit global minim pe care să-l suporte multinaționalele (Hugger et al., 2024) și prin care să se reducă semnificativ înclinația spre transferul de profituri, să crească încasările statelor din impozitul pe profit, cu efecte potențiale asupra alocării globale a investițiilor și a activităților economice.

Aceste reguli se bazează pe raționamentul potrivit căruia tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții sau al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricărora dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței, dacă principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima aceste valori, atunci cînd contribuabilul nu-i pune la dispoziție datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață. Se pleacă astfel de la premisa că existența unui scop comercial legitim al tranzacției joacă un rol important în analiza fiscală a acesteia (Brown, 1992). În cazul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, importante sînt nu numai prețurile de transfer, ci și părțile implicate în transfer. Astfel, o persoană poate vinde către un utilizator final prin una sau mai multe afiliate, localizate optim, astfel încît impozitul să fie și el optimizat. Doctrina fiscală a PFF – regăsită în decizii ale instanțelor americane și britanice – poate impune tratarea unei astfel de succesiuni de tranzacții ca fiind una singură, cu consecințele fiscale aferente (Brown, 1992). Condiția principală pentru justificarea acestui tip de abordare o reprezintă demonstrarea intenției contribuabililor de a eluda impozitele prin astfel de tranzacții, fără să aibă justificări economice credibile.

⁹ Reamintim că prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. Pe de altă parte, este sarcina autorităților să demonstreze o astfel de intenție, avînd în vedere că trebuie să plecăm de la o premisă de bun simț, potrivit căreia nu i se poate cere contribuabilului să maximizeze impozitele plătite (Brown, 1992). În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.

¹⁰ Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.

Pentru stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

- a) metoda comparării prețurilor;
- b) metoda cost plus;
- c) metoda prețului de revânzare;
- d) metoda marjei nete;
- e) metoda împărțirii profitului;
- f) orice altă metodă recunoscută în *Liniile directoare privind prețurile de transfer* emise de către OCDE pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale.

Concluzii

Informațiile contabile și financiare pe care le propun contabilitatea și sistemul de raportare financiară trebuie să beneficieze de credibilitate și de relevanță. În producerea de informații cu astfel de calități, contabilul ia în considerare și prevalența fondului economic al tranzacțiilor asupra formei lor juridice, Literatura în acest sens este destul de vastă și ne propune exemplificări numeroase, dar și interpretări, justificări, avantaje, dezavantaje ale acestui mod de lucru, prin care spiritul legii pare să fie mai important decât litera acesteia. Raționamente asemănătoare sînt valabile și în domeniul fiscal, acolo unde autoritățile fiscale își rezervă dreptul de a nu lua în considerare neapărat forma juridică a unor tranzacții, dacă efectele acestora sînt clar orientate spre diminuarea impozitelor datorate autorităților și condițiile de derulare a lor nu corespund neapărat celor obișnuite, de pe piața respectivă.

Pentru România, această prevalență – contabilă și/sau fiscală – este invocată, după 1990, odată cu evoluția firească a reglementărilor contabile și fiscale și cu adaptarea acestora la cerințele specifice piețelor dezvoltate. Principiul contabil al prevalenței fondului asupra formei a fost rezervat, mai întîi, unor categorii de firme (cele cotate, cele de dimensiuni mari sau expuse în alt mod). Începînd cu 2015, principiul a fost generalizat, consfințind astfel schimbarea semnificativă a orientării contabilității românești, în sensul preluării unor elemente relevante de contabilitate anglo-saxonă, în detrimentul unei abordări continental-europene clasice, în care norma juridică este preferată fondului economic. Este adevărat că și evoluția foarte rapidă a modelelor de afaceri a contribuit la introducerea unui astfel de principiu care permite – prin raționamente profesionale ceva mai îndrăznețe – rezolvarea unor probleme noi, netratate încă de norme. Evoluțiile românești nu sînt disjuncte de ceea ce se întîmplă în alte țări europene: directiva europeană 34/2013 stabilește că ”elementele din contul de profit și pierdere și din bilanț sînt contabilizate și prezentate ținînd seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză”, dar că ”statele membre pot scuti întreprinderile de această cerință”. Există și țări europene care au apelat la alternativa care prevede scutirea firmelor de a aplica prevalența fondului asupra formei.

Din punct de vedere fiscal, doctrina prevalenței fondului asupra formei este lansată acum în jur de 100 ani, în USA și pleacă de la premisa că eforturile de optimizare fiscală din partea firmelor le pot conduce pe acestea la a se implica în montaje juridice care, aparent, respectă litera legii, dar care nu țin cont de aspecte de etică ori de interes public; altfel spus, este necesar ca impozitele să se calculeze pe baza a ceea ce s-a derulat efectiv, mai degrabă decît pe baza a ceea ce s-a declarat. În aceste condiții, România a preluat în legislația proprie reguli de combatere a unor astfel de comportamente, prin autorizarea primită de agenții fiscali în sensul de a nu lua în considerare o tranzacție fără scop economic clar sau de a reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta fondul economic al acesteia. Din legislația fiscală românească, am extras trei situații în care fondul prevalează asupra formei: contribuabilii inactivi, persoanele afiliate și separarea dependent/independent în relația unei firme cu o persoană fizică. În acest din urmă caz, calculele propuse în articol arată că, în 2024 – la fel ca în anii precedenți, poate într-o mai mică măsură – rămîne valabilă posibilitatea optimizării fiscale prin transformarea unui contract de muncă în contract de prestări de servicii. Știm că presiunea fiscală pe muncă este percepută ca foarte apăsătoare – undeva peste 40% din veniturile brute – ceea ce sugerează

unora genul de schemă de care am amintit. Impozitele și contribuțiile suportate de o persoană fizică autorizată pentru un venit net echivalent cu cel pe care l-ar primi ca salariu net sînt semnificativ mai mici la PFA decît în cazul unui contract de muncă. În aceste condiții, pare legitimă intervenția autorităților care au stabilit că recunoașterea unei tranzacții ca prestare de servicii (printr-o activitate independentă) să fie condiționată de îndeplinirea unor condiții de fond (patru din șapte), în ciuda existenței condiției formale – contractul de prestări servicii. Dacă nu se îndeplinesc cele minim patru condiții din șapte, tranzacția este retrată în activitate dependentă și autoritatea fiscală recalculază impozitele și contribuțiile pe această bază. În fața unor astfel de limitări fiscale, contribuabilii curajoși pot apela la altă formă de optimizare, care să nu mai implice activități independente desfășurate de persoane fizice autorizate. Este disponibilă, astfel, crearea unei societăți cu răspundere limitată, pentru care impozitele și contribuțiile cumulate (ale firmei și ale fostului angajat, devenit asociat și administrator) sînt, de asemenea, semnificativ mai mici decît în cazul contractului de muncă. Se poate chiar merge mai departe, alegînd forma de societate care să suporte impozit pe veniturile microîntreprinderilor, cu costuri fiscale totale mai mici decît societatea plătitoare de impozit pe profit. Cercetarea noastră are limite prin aceea că nu am prezentat o evoluție transversală a opțiunilor pe care le-am analizat și nici nu am efectuat comparații cu ceea ce se întîmplă în alte state. De asemenea, caracterul mai degrabă descriptiv al textului nu permite prezentarea unor concluzii generalizabile. Aceste limite reprezintă tot atîtea direcții viitoare de cercetare.

Bibliografie

1. Baillif, M. E. (1995), The return consistency rule: a proposal for resolving the substance—form debate, *The Tax Lawyer*, vol. 48, no. 2, pp. 289-320
2. Beskin, J. R., Hanson, D. A., Nelson, J. A. (1986), Taxation: Substance v. Form and Other Esoterica, *Chicago-Kent Law Review*, vol. 62, no. 3, pp. 657-685
3. Brown, K. B. (1992), Applying Circular Reasoning to Linear Transactions: Substance over Form Theory in U.S. and U.K. Tax Law, *Hastings International and Comparative Law Review*, vol. 15, no. 2, pp. 169-226
4. Calu, D. A., Gușe, R. G., Olimid, L., Avram, V. (2004), Substance and form in Romanian accounting regulation, disponibil la adresa https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2862088, accesat pe 14 februarie 2024
5. Canellos, P. C. (2001), Tax Practitioner's Perspective on Substance, Form and Business Purpose in Structuring Business Transactions and in Tax Shelters, *SMU Law Review*, vol. 54, no. 1, pp. 47-72
6. DeFond, M. L., Lennox, C. S., Zhang, J. (2018), The Primacy of Fair Presentation: Evidence from PCAOB Standards, Federal Legislation, and the Courts, *Accounting Horizons*, vol. 32, no. 3, pp. 91-100
7. De Luca, F., Di Bernardino, D. (2017), Evolution of the substance over form principle in the Italian GAAP from a comparative and international perspective, *International Journal of Critical Accounting*, vol. 9, no. 4, pp. 312-328
8. Donaldson, J. B. (1964), When Substance-over-Form Argument is Available to the Taxpayer, *Marquette Law Review*, vol. 48, no. 1, pp. 41-52
9. Edmonson, S. G. (2021), Substance over Form: Friend of the Taxpayer?, disponibil la adresa <https://esapllc.com/complex-media-2021/> (accesată pe 12 februarie 2024)
10. Fischer, D., Ellman, O. Schochet, S. (2021), The Decline of Substance over Form in Accounting, *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, vol. 13, no. 3, pp. 1-18
11. Garvey, A. M., Parte, L., McNally, B., & Gonzalo-Angulo, J. A. (2021). True and fair override: Accounting expert opinions, explanations from behavioural theories, and discussions for sustainability accounting, *Sustainability*, vol. 13, no. 4, 1928
12. Golubeva, O. (2023), Accounting for transition: A literature review, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 51, 100548
13. Hugger, F., González Cabral, A. C., Bucci, M., Gesualdo, M., O'Reilly, P. (2024), The Global Minimum Tax and the taxation of MNE profit, *OECD Taxation Working Papers*, document disponibil la adresa

<https://www.oecd.org/publications/the-global-minimum-tax-and-the-taxation-of-mne-profit-9a815d6b-en.htm>, (accesat pe 13 februarie 2024)

14. Istrate, C. (2006), Quelques observations sur l'application des IAS/IFRS en Roumanie, *Journal of Accounting and Management Information Systems*, suppl. 2006, pp. 128-135
15. Istrate, C. (2011), Substance over form in a Romanian book-tax approach, *Analele Științifice ale Universității "Alexandru Ioan Cuza" Iași – secțiunea științe economice*, no. Special, pp. 29-39
16. Kau, M. A. (2023), True compliance: Substance and form, disponibil la adresa <https://www.bworldonline.com/economy/2023/07/26/536201/true-compliance-substance-and-form/> (accesată pe 13 februarie 2024)
17. Krivogorsky, V., Mintchik, N., Alon, A. (2023), Accounting research in former Soviet bloc countries: Past trends and current and future developments, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 50, 100529
18. Lamensch, M. (2017): The principle of 'substance over form' with respect to the exercise of the right to deduct input VAT – A critical analysis of the Barlis jurisprudence, *World Journal of VAT/GST Law*, vol. 1, no. 2, pp. 129-137
19. Meyer, P. E. (1976), A Framework for Understanding "Substance over Form" in Accounting, *The Accounting Review*, vol. 51, no. 1, pp. 80-89
20. Pouha, J. (2021), Priority of the economic substance of the transaction over the legal form in the financial reporting of Latvian companies, *Proceedings of FEB Zagreb 12th International Odyssey Conference on Economics and Business*, vol. 3, no. 1, pp. 122-132
21. Smith, R. T. (1990), Substance and form: a taxpayer's right to assert the priority of substance, *The Tax Lawyer*, vol. 44, no. 1, pp. 137-179
22. Tofan, M. (2017), The prevalence of substance over form in taxation case law, *Journal of Public Administration, Finance and Law*, vol. 11, special issue, pp. 121 – 131
23. Williams, P. F. (2023), The Decline of Substance over Form in Accounting: A Problematic Dichotomy, *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, vol. 13, no. 3, pp. 391-402

RECONFIGURAREA DATORIILOR: NOI PARADIGME ÎN CONTABILITATE

DEBT RECONFIGURATION: NEW PARADIGMS IN ACCOUNTING

CZU: 657.433(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.02>

Anatol GRAUR

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: graur.anatol@ase.md

ORCID: 0000-0003-0466-5627

Abstract. The article examines the implications and methods of managing debts in the context of accounting and taxation. The main objectives include correctly identifying the manner of debt extinguishment, analyzing the legal and juridical aspects involved in their configuration, and evaluating the fiscal impact of debt restructuring. Various debt restructuring methods are discussed, such as debt forgiveness or novation, debt remission, and assignment of claims, emphasizing the importance of an integrated and rigorous approach in debt management to ensure compliance with current accounting and tax regulations. The article proposes a scientific approach to debt management and accounting, highlighting the need for legal adaptability and creativity in the current business environment. Concrete examples and detailed explanations are provided on how to account for debts in various situations, such as novation, assignment of claims, debt assumption, and debt remission.

Cuvinte cheie. datorii, obligații, stingere datorii, dinamica obligațiilor, compensația, novația, remitere datorii, cesiune creanță, preluare datorii, darea în plată, debitor, creditor

Clasificarea JEL: M40, M41

Introducere. Reconfigurarea datoriilor în contabilitate abordează un subiect extrem de relevant și important în contextul economic actual. Restructurarea datoriilor devine din ce în ce mai relevantă în condițiile unei economii în schimbare rapidă și a unor condiții financiare fluctuante. Un aspect deosebit de important este identificarea și recunoașterea corectă a modului de stingere sau modificare a datoriilor în contabilitate, pentru a asigura o raportare financiară precisă și conformă cu standardele contabile în vigoare. Acest aspect este esențial pentru a evita erori contabile sau interpretări incorecte care ar putea afecta imaginea financiară a unei entități. De asemenea, analiza și înțelegerea aspectelor legale și juridice implicate în configurarea datoriilor sunt esențiale pentru respectarea legislației și evitarea litigiilor sau problemelor juridice. Acest lucru poate ajuta entitățile să evite riscuri și să acționeze conform normelor și reglementărilor în vigoare. Evaluarea impactului fiscal al tranzacțiilor cu datorii este, de asemenea, un aspect important, având în vedere complexitatea sistemului fiscal și necesitatea optimizării structurii financiare a entității pentru a minimiza expunerea la obligații fiscale excesive sau riscuri de conformare fiscală.

Obiectivele cercetării sunt:

- Identificarea și recunoașterea corectă a modului de stingere datoriilor în contabilitate, astfel încât să se asigure o raportare financiară precisă și conformă cu standardele contabile în vigoare
- Analiza și înțelegerea aspectelor legale și juridice implicate în reconfigurarea datoriilor, pentru a asigura respectarea legislației și a evita posibilele litigii sau probleme juridice
- Evaluarea impactului fiscal al reconfigurării datoriilor, pentru a optimiza structura financiară a entității și a minimiza expunerea la obligații fiscale excesive sau riscuri de conformare fiscală

Metode de cercetare aplicate. În cadrul cercetării am adoptat o abordare bazată pe metodologiile tradiționale de cercetare academică, incluzând atât metoda cantitativă, cât și cea calitativă. Am utilizat metode transversale de cercetare pentru a investiga aspectele teoretice ale

reconfigurării datoriilor în contabilitate. Aceste metode au implicat procedee de investigație, observare și testare a conceptelor, ideilor și teoriilor existente în domeniu. Metoda cantitativă ne-a permis să analizăm datele și informațiile cuantificabile legate de reconfigurarea datoriilor, oferindu-ne posibilitatea de a identifica tendințe și modele relevante. Am aplicat studiul de caz prin analiza unor cazuri concrete de reconfigurare a datoriilor în contabilitate pentru a ilustra diferitele metode și practici utilizate în practică. Acest lucru ar putea implica analiza detaliată a unor cazuri reale sau ipotetice pentru a evidenția modalitățile de recunoaștere și tratament contabil al restructurării datoriilor. De asemenea am făcut o analiză comparativă a diferitelor practici și abordări ale transformării datoriilor în contabilitate în diferite entități și situații pentru a evidenția diferențele și similitudinile între ele și pentru a identifica cele mai bune practici.

Rezultate și discuții. Stingerea obligațiilor presupune încetarea raporturilor juridice dintre subiectele acestora care pierd drepturile și obligațiile subiective ce rezultă din conținutul raportului juridic obligațional. Creditorul nu are drept să prezinte debitorului oarecare creanțe bazându-se pe această obligație, iar debitorul nu mai este ținut să plătească dobânda și penalitățile sau să repare prejudiciul cauzat.

Există mai multe metode prin care datoriile pot fi stinse, iar acestea variază în funcție de circumstanțele specifice ale fiecărui caz. Metodele de stingere a obligațiilor sunt definite și abordate relativ diferit în legislația contabilă și cea civilă.

În ceea ce privește abordările contabile, conform SNC „Capital propriu și datorii”, există mai multe modalități prin care poate fi realizată stingerea datoriilor: *achitarea numerarului; transmiterea altor active; prestarea serviciilor; substituirea unei datorii cu alta; trecerea în cont a avansurilor acordate; convertirea datoriei în aport în capital social etc.* [3, p. 37]. În același timp, în p. 39. al SNC „Capital propriu și datorii” se menționează că decontarea datoriilor are loc prin: *renunțarea creditorului la drepturile sale; la privarea creditorului de drepturile sale, inclusiv la expirarea termenului de prescripție a datoriilor și în alte cazuri prevăzute de legislație.* [3, p. 39]

Codul civil, art. 965 - 991, prevede următoarele moduri de stingere a datoriilor: *executarea, consemnarea, compensarea, confuziunea, remiterea de datorie, darea în plată; imposibilitatea fortuită de executare; decesul persoanei fizice; lichidarea persoanei juridice* [1].

În contextul reconfigurării datoriilor în contabilitate, este important să înțelegem și dinamica obligațiilor, adică modul în care acestea se schimbă sau evoluează în timp. Dinamica obligațiilor poate fi influențată de mai mulți factori, cum ar fi modificările în termenii și condițiile acordului inițial, fluctuațiile pieței sau schimbările în legislația fiscală și contabilă. **Dinamica obligațiilor** reprezintă modificările care intervin în ființa obligațiilor fără a avea ca efect stingerea lor în mod definitiv și ireversibil. Dinamica obligațiilor se realizează prin transmisiunea și transformarea lor.

Transformarea și transmisiunea obligațiilor presupun o modificare a acestora față de formula lor inițială - la nivelul subiectelor, la nivelul obiectului sau al conținutului raportului obligațional. De regulă, transformarea are ca efect stingerea raportului obligațional existent și înlocuirea lui simultană cu un alt raport obligațional care prezintă un element nou. Dacă transformarea obligațiilor presupune o discontinuitate obligațională, transmiterea obligațiilor implică ideea de continuitate. Astfel, o creanță poate fi supusă unor mecanisme convenționale prin care să i se asigure dinamica, prin trecerea ei de la o persoană la alta.

Modurile de stingere a obligațiilor pot fi **clasificate** sub variate criterii.

A. *Dupa rolul voinței părților* cu privire la încetarea raportului juridic obligațional:

- a) moduri voluntare de stingere a obligațiilor, care implică o manifestare de voință a părților,
- b) moduri de stingere a obligațiilor care operează în afara manifestării de voință a părților,

B. *Dupa cum stingerea obligației a dus sau nu la realizarea creanței creditorului*, se distinge între:

- a) moduri de stingere a obligațiilor care duc la realizarea creanței creditorului, cum sunt: *compensația, confuziunea, darea în plată;*

b) moduri de stingere a obligațiilor care nu duc la realizarea creanței creditorului, cum sunt: *remiterea de datorie, imposibilitatea fortuită de executare.*

O modalitate frecventă de stingere a obligațiilor este compensația sau stingerea reciprocă a datoriilor.

Compensația reprezintă un mijloc de stingere a două obligații reciproce și de aceeași natură, existente între două persoane, astfel încât fiecare este, concomitent, creditor și debitor al celeilalte. **Compensația** reprezintă un mod simplificat de executare a obligațiilor, evitându-se plata dublă, pierderea de timp și este privită ca un mijloc de garantare a realizării creanței creditorului. Se pot stinge orice fel de obligații indiferent de izvorul lor [1]. Cazurile în care nu operează compensația unor creanțe reciproce pot fi:

- a) creanța rezultă dintr-un act făcut cu intenția de a păgubi;
- b) datoria are ca obiect restituirea bunului dat în depozit sau cu titlu de comodat;
- c) are ca obiect un bun insesizabil.

Compensația poate avea diferite forme:

1. **Compensația legală** - compensația se operează de drept, în puterea legii, și chiar când debitorii n-ar ști nimic despre aceasta; cele două datorii se sting reciproc în momentul când ele se găsesc existând deodată și până la concurența cotitatilor lor respective. În acest scop trebuie asigurate **condiții**: a) *obligațiile sa fie reciproce, adică să fie între aceleași persoane;* b) *creanțele să aibă ca obiect bani sau bunuri fungibile de aceeași natură,* c) *creanțele ce urmează a se compensa să fie certe, lichide, exigibile.* Compensația legală stinge creanțele reciproce la fel ca și plata.
2. **Compensația convențională** - compensația convențională este aceea care operează prin acordul de voință al părților. Se recurge la această compensație în cazul în care nu sunt întrunite condițiile pentru a putea opera compensația, iar părțile au interes să stingă obligațiile reciproce între ele.
3. **Compensația judecatorească** - operează în temeiul unei hotărâri judecatorești definitive, în cazul în care unul dintre creditorii reciproci se adresează instanței de judecată, cu toate că datoriile reciproce nu sunt lichide.

De asemenea compensația judecatorească operează atunci când creditorul cheamă în judecată pe debitor pentru a-și executa obligația, iar acesta la rândul său formulează cerere reconvențională, prin care solicită obligarea creditorului reclamant la plata unor despașgubiri.

Părțile pot renunța la efectele compensației împlinite. Prin urmare, dacă una dintre părți plătește, în deplina cunostință de cauză, o datorie compensată, ea este în drept să pretindă plata de la debitor. Se consideră deci ca și cum compensația nu ar fi operat. Caz de *renunțare tacită* la compensație: atunci când debitorul accepta pur și simplu ca creditorul să cesioneze creanța unui terț.

Conform Legea contabilității și raportării financiare și SNC "Capital propriu și datorii", nu se admite compensarea datoriilor și creanțelor, cu excepția cazurilor când se compensează datoriile față de un creditor cu creanțele acestuia și cu condiția că această compensare a fost convenită de părți în mod explicit și documentată corect [2,3]. Contabilizarea tranzacțiilor are loc prin închiderea reciprocă a conturilor de datorii și creanțe.

O altă modalitate de stingere este darea în plată. **Darea în plată** este un mijloc de stingere a unei obligații nu prin utilizarea unei sume de bani, ci prin acordarea unui bun sau a unui serviciu în schimbul obligației inițiale. Potrivit Codului civil, pentru a se permite efectuarea de dare în plată este necesar acordul creditorului, deci trebuie întocmit un contract. [1, art. 966].

Caracteristici ale dării în plată sunt:

- obligația se stinge **nu în momentul în care participanții au ajuns la înțelegere** cu privire la darea în plată, **dar în momentul acordării creditorului de către debitor a unei noi executări**, care după valoare poate nu numai să fie mai mică decât executarea inițială, dar și să coincidă cu ea, și chiar să o depășească.
- acordul cu privire la darea în plată, de regulă se încheie deja în cursul executării obligației, inclusiv și după expirarea termenului indicat în obligație [6,9].

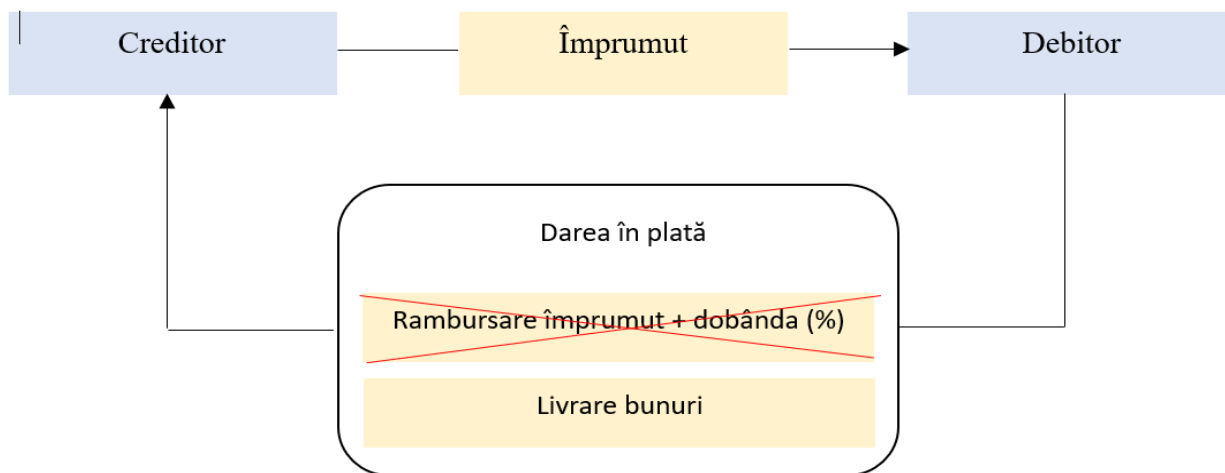


Figura 1. Mecanismul dării în plată

Sursa: elaborată de autor

Darea în plată se deosebește de compensare prin faptul că ea presupune transferul unui bun pentru stingerea datoriei, iar compensarea presupune compensarea reciprocă a două datorii deja existente. Tratatul contabil al dării în plată va fi prezentat prin exemplul de mai jos având ca bază modul de funcționare a conturilor expus în Standardele Naționale de Contabilitate și Planul general de conturi contabile [2;3].

Exemplu. Entitatea A are de primit de la entitatea B suma de 10 000 de lei ca urmare a acordării unui împrumut. Din motive financiare, entitatea B nu poate plăti integral suma datorată. Cele două companii decid să facă o dare în plată pentru o marfă pe care entitatea A o are în stoc și care valorează 10 000 lei conform prețului de piață.

Înregistrări contabile la entitatea A

Acordarea împrumutului:

Debit 251 „Investiții financiare curente în părți neafiliate”, subcontul 2514 „Împrumuturi acordate” – 10 000 lei

Credit 242 „Conturi curente în monedă națională” – 10 000 lei

Primirea stocului de marfă prin dare în plată pentru acoperirea împrumutului:

Debit 211 „Materiale” – 10 000 lei

Credit 521 „Datorii comerciale curente” – 10 000 lei

Compensarea reciprocă a creanțelor și datoriilor prin darea în plată:

Debit 521 „Datorii comerciale curente” – 10 000 lei

Credit 251 „Investiții financiare curente în părți neafiliate”, subcontul 2514 „Împrumuturi acordate” – 10 000 lei

Înregistrări contabile la entitatea B

Încasarea împrumutului:

Debit 242 „Conturi curente în monedă națională” – 10 000 lei

Credit 512 „Împrumuturi pe termen scurt” – 10 000 lei

Livrarea mărfurilor în contul stingerii datoriei privind împrumutul:

Debit 221 „Creanțe comerciale” – 10 000 lei

Credit 611 „Venituri din vânzări” – 10 000 lei

Compensarea reciprocă a creanțelor și datoriilor:

Debit 512 „Împrumuturi pe termen scurt” – 10 000 lei

Credit 221 „Creanțe comerciale” – 10 000 lei

Efectele fiscale ale dării în plată pot varia în funcție de poziția fiecărui participant în tranzacție:

1. Pentru **creditor** darea în plată poate fi tratată ca un avans din care urmează să fie calculat TVA-ul. Astfel, creditorul ar putea fi eligibil să calculeze TVA-ului aferent acelei tranzacții în momentul primirii împrumutului și să deducă TVA în care se face darea în plată [5].
2. În cazul **debitorului**, efectul fiscal principal este reprezentat de calculul TVA-ului aferent livrării pentru care s-a făcut darea în plată. Este important ca debitorul să efectueze corect calculul TVA-ului pentru a se conforma legislației fiscale în vigoare și pentru a evita eventualele penalități sau litigii cu autoritățile fiscale [5].

O modalitate a dării în plată, în opinia autorului poate fi și convertirea obligațiilor pecuniare în părți sociale. Societatea debitoare își majorează capitalul social în numerar, emițând părți sociale noi în limita valorică a acestei majorări, iar obligația creditorului subscriitor de a vărsa aportul, este stinsă prin compensarea cu creanța pe care o deține asupra societății. Operațiunea dată poate fi numită atât conversia obligațiilor pecuniare în părți sociale, cât și conversia creanțelor în părți sociale, după cum operațiunea este privită dinspre societatea debitoare, respectiv dinspre creditor.

Procedura de convertire a obligațiilor pecuniare în părți sociale include etapele:

- Planificarea majorării capitalului social al companiei prin petrecerea adunării proprietarilor și luarea deciziei;
- Determinarea mărimii capitalului social și a mărimii părților sociale ale asociaților. Încheierea unui acord de conversie.
- Aporturile în natură se evaluează în bani de către un evaluator independent sau companie de audit și se aprobă de adunarea generală a asociaților.
- Înregistrarea modificărilor în Registrul de stat al persoanelor juridice. În acest scop, societatea va anexa la cererea de operare a modificărilor – acordul de convertire a obligației pecuniare în părți sociale și raportul de evaluare a aportului în natură sau raportul auditului

O altă modalitate de reconfigurare a obligațiilor este novația. **Novația** este operațiunea juridică de natură contractuală prin care părțile sting o obligație veche și o înlocuiesc cu una nouă. Stingerea și nașterea au loc concomitent, deci obligația deja existentă se transformă într-una nouă [1, art. 991]

Caracteristicile novației:

1. sa existe o **obligație veche valabilă** care urmează să se stingă prin voința părților ("**obligatia initiala**")
2. nașterea, prin acordul partilor, "**unei obligații noi valabile**" care o înlocuiește pe cea veche
3. obligația nouă trebuie să aibă **un element nou față de vechea obligație**. (schimbarea uneia dintre părți, a creditorului sau a debitorului, schimbarea obiectului, a cauzei sau în adaugarea ori înlăturarea unei condiții care afectează obligația existentă.
4. să existe **intenția expresă a părților de a nova**

Etapele novației sunt următoarele:

1. **Acordul părților**. Creditorul, debitorul și eventual un terț (dacă este cazul) trebuie să fie de acord cu încheierea novatiei. Acest acord poate fi exprimat într-un contract sau în alt mod prevăzut de lege.
2. **Identificarea obligației anterioare**. Trebuie identificată obligația anterioară care va fi înlocuită prin novație. Acest lucru include identificarea părților implicate, a sumei sau a altor condiții ale obligației anterioare
3. **Acordul asupra noii obligații**. Părțile trebuie să ajungă la un acord cu privire la noile condiții ale obligației, care vor înlocui obligația anterioară. Aceste condiții pot include o nouă sumă, termeni de plată diferiți sau alte modificări ale obligației.
4. **Îndeplinirea formalităților legale**. În unele cazuri, novația poate necesita îndeplinirea anumitor formalități legale, cum ar fi autentificarea actului de novație de către un notar public sau înregistrarea acestuia

5. **Comunicarea novației către terți.** Dacă există terți care ar putea fi afectați de novatie, aceștia trebuie informați corespunzător în legătură cu modificările aduse obligației anterioare
6. **Stingerea obligației anterioare.** Odată cu încheierea novației, obligația anterioară este stinsă și înlocuită cu noua obligație conform acordului părților [8].

Metode de realizare a novației:

- O schimbare a creditorului, având ca efect stingerea obligației debitorului față de creditorul inițial și nașterea unei alte obligații față de noul creditor.
- O schimbare a debitorului, cu sau fără consimțământul debitorului din obligația veche; novația nu transmite datoria, ci dă naștere unei noi datorii în locul celei care se stinge, astfel că noua obligație nu va beneficia de garanțiile vechii obligații;
- O schimbare a obiectului, cand părțile se înțeleg ca debitorul să execute o altă prestație decât cea stabilită în obligația care se stinge;
- O schimbare a cauzei, cand părțile se înțeleg ca prestația datorată de debitor să aibă o altă cauză decât aceea a obligației inițiale [1;10]

Este novatie: *achitarea cu alta marfă, achitarea cu marfă a unui împrumut, modificarea creditorului, modificarea debitorului.* Nu este novatie: *schimbarea cuantumului datoriei initiale; modificarea monedei de plată; adăugarea unor garanții la cele constituite deja; modificarea unor clauze ce adaugă noi obligații în sarcina părților fără ca ele să atragă o extindere a garanțiilor; modificare termene de plată.*

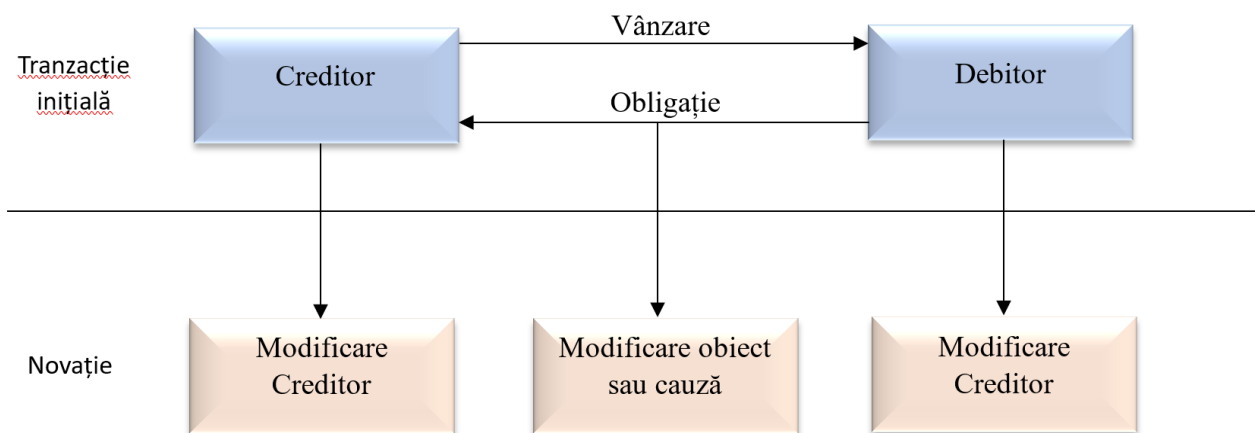


Figura 2. Mecanismul novației

Sursa: elaborată de autor

Exemplu. Entitatea A livrează mărfuri entității B în sumă de 20 000 de lei. Cele două entități convin să facă o novatie pentru această datorie, înlocuind contractul inițial cu unul nou care să prevadă ca datoria comercială să fie considerată un împrumut, purtător de dobândă.

Înregistrări contabile la entitatea A

Livrarea mărfurilor la preț de vânzare:

Debit 221 „Creanțe comerciale” – 20 000 lei

Credit 611 „Venituri din vânzări” – 20 000 lei

Novația creanței comerciale în împrumut acordat:

Debit 251 “Investiții financiare curente în părți neafiliate”, subcontul 2514 „Împrumuturi acordate” – 20 000 lei

Credit 221 „Creanțe comerciale” – 20 000 lei

Înregistrări contabile la entitatea B

Procurarea mărfurilor:

Debit 217 „Mărfuri” – 20 000 lei

Credit 521 „Datorii comerciale curente” – 20 000 lei

Novăția datoriei comerciale în împrumut primit:

Debit 521 „Datorii comerciale curente” – 20 000 lei

Credit 512 „Împrumuturi pe termen scurt” – 20 000 lei

Cesiune de creanță se deosebește de novație prin faptul că creanța rămâne aceeași doar că se transmite și are loc schimbarea creditorului fără acordul debitorului, la novație obligația veche se transformă în una nouă, cea veche se stinge, iar schimbarea creditorului are loc cu acordul debitorului.

Remiterea de datorie reprezintă renunțarea gratuită a creditorului de a valorifica contra debitorului drepturile, izvorînd dintr-o creanță [1, art. 988]. Remiterea de datorie este un act cu titlu gratuit, fiind o iertare de datorie.

Caracteristicile remiterii de datorie sunt:

- Obligația se consideră stinsă din momentul primirii de către debitor a notificării de remitere a datoriei din partea creditorului. Ea poate fi și în bază de contract.
- Remiterea de datorie este totală dacă nu a fost stipulat expres că este parțială.
- Remiterea de datorie față de debitorul principal are efecte și față de garanți și fidejutori
- Dacă creditorul ar pretinde o contraprestație, atunci operațiunea ar putea fi o plată, dare în plată, compensație, novație prin schimbare de obiect
- Poate fi făcută prin acte între vii – donație – sau prin acte mortis causa – legat (testament) [1;10].

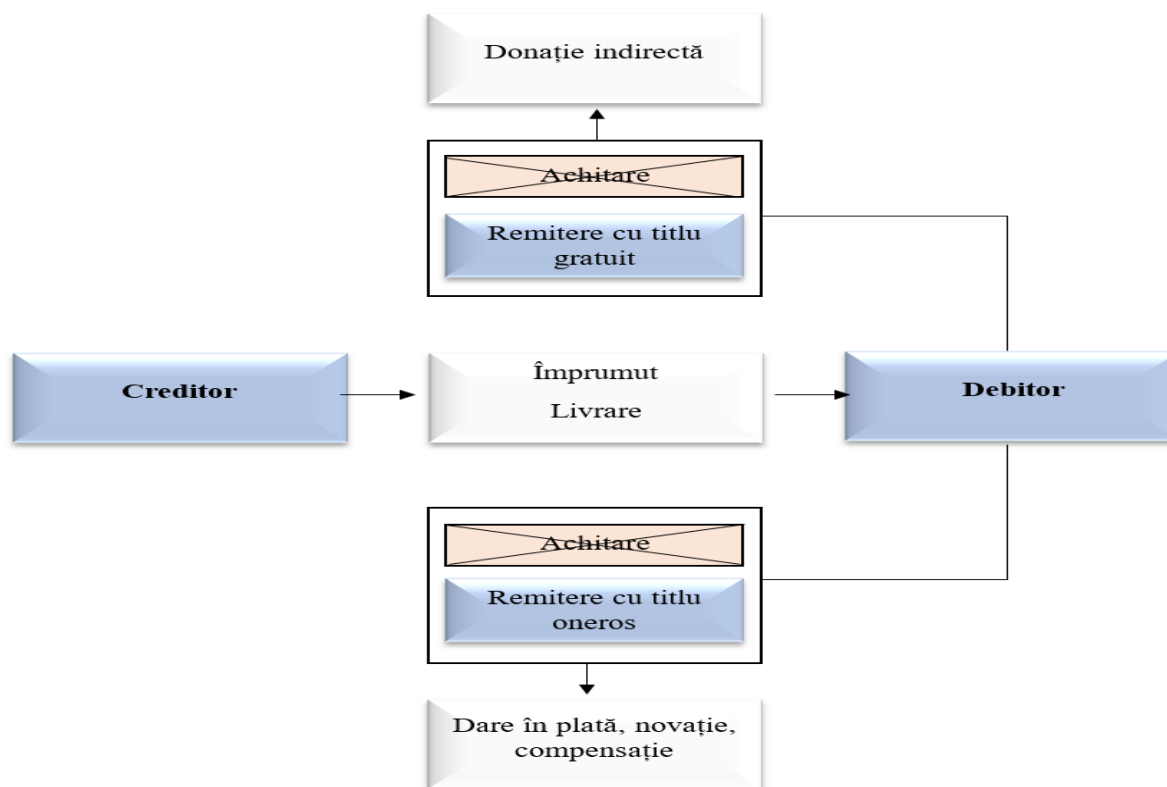


Figura 3. Mecanismul remiterii de datorie

Sursa: elaborată de autor

Exemplu. Entitatea A are o datorie comercială către Entitatea B în valoare de 30 000 lei. Entitatea A și B au decis remiterea acestei datorii, renunțând la dreptul său de a o mai cere vreodată.

Înregistrări contabile la entitatea A

Procurarea mărfurilor:

Debit 217 „Mărfuri” – 30 000 lei

Credit 521 „Datorii comerciale curente” – 30 000 lei

Remiterea datoriei:

Debit 521 „Datorii comerciale curente” – 30 000 lei

Credit 612 „Alte venituri din activitatea operațională” – 30 000 lei

Înregistrări contabile la entitatea B

Livrarea mărfurilor la preț de vânzare:

Debit 221 „Creanțe comerciale” – 30 000 lei

Credit 611 „Venituri din vânzări” – 30 000 lei

Decontarea creanței ca urmare a remiterii datoriei:

Debit 712 „Cheltuieli de distribuire” – 30 000 lei

Credit 221 „Creanțe comerciale” – 30 000 lei

Implicațiile fiscale ale remiterii datoriei pot varia în funcție de circumstanțele specifice ale fiecărui caz:

1. **Tratarea ca o donație.** Remiterea datoriei poate fi tratată ca o donație în anumite situații. În acest caz, pot exista reguli specifice referitoare la impozitul pe venit aferente donațiilor care ar putea să se aplice [5].
2. **Înregistrarea veniturilor impozabile și cheltuielilor nedeductibile.** Dacă remiterea datoriei este considerată un beneficiu pentru debitor, acesta ar putea fi obligat să își înregistreze această remitere ca un venit, ceea ce ar putea atrage impozitarea acestuia conform legislației fiscale în vigoare.
3. Pentru **persoane fizice și întreprinderile individuale (II)** care aplică metoda de casă ar putea beneficia de anumite excepții sau tratamente fiscale favorabile în ceea ce privește remiterea datoriilor, deoarece aceste sume nu sunt considerate ca venituri.
4. **Restabilirea TVA-ului pentru datorii comerciale.** Dacă datoria remisă este considerată o datorie comercială și TVA-ul a fost inițial dedus pentru acea tranzacție, este posibil să fie necesară restabilirea TVA-ului dedus în momentul remiterii datoriei [5].
5. **Tratarea împrumutului ca un avans.** În unele cazuri, remiterea unei datorii poate fi tratată ca un avans pentru o tranzacție viitoare. Acest lucru ar putea avea anumite implicații fiscale, inclusiv în ceea ce privește deducerea TVA-ului și impozitul pe profit.

Cesiunea de creanță este contractul prin care o parte, denumită creditor cedent, transmite, cu titlu oneros sau cu titlu gratuit, dreptul său de creanță pe care îl are asupra unui terț, denumit debitor cedat, celeilalte părți, denumite creditor cesionar [1, art. 823]

Caracteristici cesiune de creanță:

- implică trei participanți: creditorul care transmite creanța, numit cedent; dobânditorul creanței, numit cesionar; debitorul creanței cedate, numit debitor cedat;
- se realizează prin încheiere a unui contract de cesiune de creanță între cedent și cesionar, care produce efecte juridice asupra unui terț, debitorul cedat;
- este necesar transmiterea și a documentelor aferente, iar funcția esențială a cesiunii constă în transmiterea unei creanțe de la cedent la cesionar, în mod definitiv și irevocabil
- creanța este transmisă așa cum se găsește în patrimoniul cedentului, păstrându-și natura și caracteristicile
- poate fi atât cu titlu oneros, cât și gratuit; dacă este cu titlu oneros, și poate fi tratată ca o vânzare-cumpărare, schimb, dare în plată, iar dacă este cu titlu gratuit, poate fi tratată ca un contract de donație [1; 7]

Cesiunea de creanță are unele particularități. Cesiunea creanței nu poate aduce atingere drepturilor debitorului și nici nu poate face obligația acestuia mai oneroasă. Cedentul este obligat să remită cesionarului actele aferente creanței și să-i pună la dispoziție informația necesară realizării ei. Sînt incesibile, sub sancțiunea nulității absolute, creanțele privitoare la încasarea pensiei alimentare și la repararea prejudiciului cauzat vieții și sănătății persoanei, precum și la alte drepturi legate de persoana creditorului. Titularul unei creanțe o poate transmite unui terț fără consimțământul debitorului dacă

legea nu prevede altfel. Odată cu cesiunea creanței, asupra cesionarului trec garanțiile și alte drepturi accesori. Cedentul se obligă să nu încheie un contract de cesiune subsecvent. Debitorul este liberat de obligație prin executare în folosul cedentului atât timp cât debitorul nu a primit nicio notificare privind cesiunea fie de la cedent, fie de la cesionar și nu cunoaște despre faptul că cedentul nu mai este îndreptățit să obțină executarea [7]. Dacă o creanță este cedată de același titular de mai multe ori, creditor al obligației este primul cesionar [1].

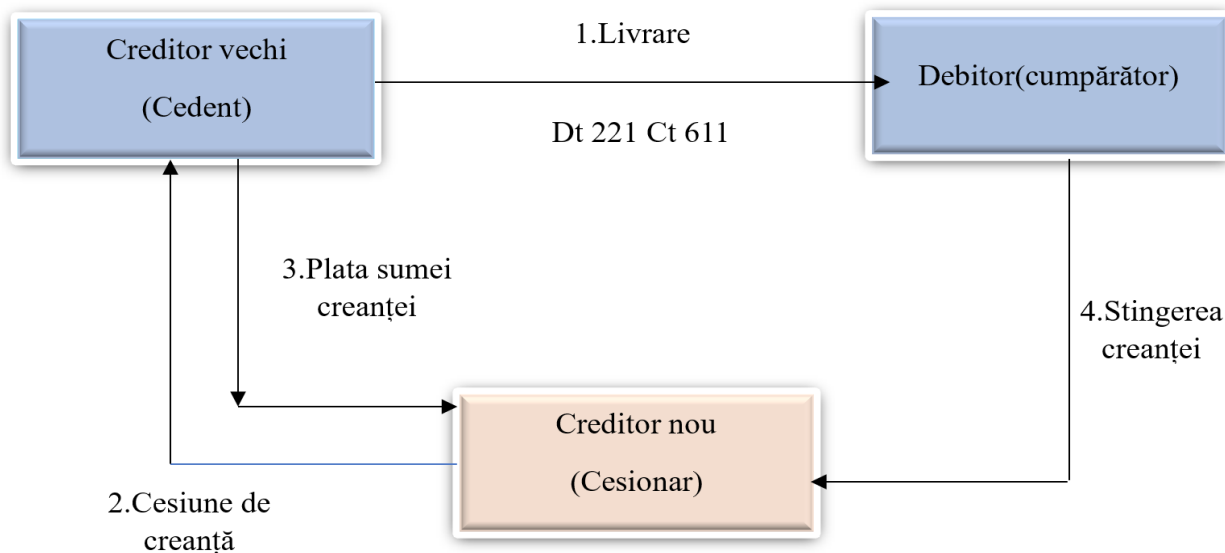


Figura 4. Mecanismul cesiunii de creanță

Sursa: elaborată de autor

Tratatamentul contabil al cesiunii de creanță se prezintă prin exemplul, aplicând prevederile SNC și PGCC [3;4].

Exemplul. Entitatea A, un producător de mobilier de birou, furnizează mobilier în valoare de 50 000 lei către Entitatea B, conform unui contract de vânzare cu plată ulterioară. Entitatea B primește mobilierul și acceptă să plătească suma în termen de 90 de zile. Entitatea A decide să cedeze această creanță către Entitatea C, față de care are o creanță privind împrumutul acordat.

Înregistrări contabile la entitatea A (cedent)

Livrarea mărfurilor la preț de vânzare:

Debit 221 „Creanțe comerciale”, cont analitic Entitatea B – 50 000 lei

Credit 611 „Venituri din vânzări” – 50 000 lei

Înregistrarea modificării debitorului nou prin cesiune de creanță către C:

Debit 221 „Creanțe comerciale”, cont analitic Entitatea C – 50 000 lei

Credit 221 „Creanțe comerciale”, cont analitic Entitatea B – 50 000 lei

Încasarea creanței comerciale:

Debit 242 „Conturi curente în monedă națională” – 50 000 lei

Credit 221 „Creanțe comerciale”, cont analitic Entitatea C – 50 000 lei

Înregistrări contabile la entitatea B

Procurarea mărfurilor:

Debit 217 „Mărfuri” – 50 000 lei

Credit 521 „Datorii comerciale curente” cont analitic Entitatea A – 50 000 lei

Cesiunea datoriei comerciale prin compensarea cu împrumutul acordat anterior entității C:

Debit 521 „Datorii comerciale curente” cont analitic Entitatea A – 50 000 lei

Credit 251 “Investiții financiare curente în părți neafiliate”, subcontul 2514 „Împrumuturi acordate”, cont analitic Entitatea C – 50 000 lei

Înregistrări contabile la entitatea C (cesionar)

Încasarea împrumutului de la Entitatea B:

Debit 242 „Conturi curente în monedă națională” – 50 000 lei

Credit 512 „Împrumuturi pe termen scurt” cont analitic Entitatea B – 50 000 lei

Cesiunea creanței privind împrumutul primit anterior de la Entitatea B și nașterea unei creanțe ale Entității A:

Debit 512 „Împrumuturi pe termen scurt”, cont analitic Entitatea B – 50 000 lei

Credit 544 „Alte datorii curente”, cont analitic Entitatea A – 50 000 lei

Plata datoriei preluate către Entitatea A:

Debit 544 „Alte datorii curente” cont analitic Entitatea A – 50 000 lei

Credit 242 „Conturi curente în monedă națională” – 50 000 lei

Preluarea de datorie este operațiunea juridică prin care datoria unui debitor (debitor inițial) este preluată de un terț față de raportul obligațional inițial (debitorul nou) care va fi obligat împreună cu debitorul inițial sau singur, liberandu-l pe primul de datorie, față de creditorul raportului obligațional inițial (creditor).

Un terț (noul debitor) poate să preia datoria sau o parte din ea în unul din următoarele feluri:

- **debitorul inițial este liberat de datorie** (substituirea completă de către noul debitor);
- **debitorul inițial este menținut în calitate de debitor** pentru cazul în care noul debitor nu își execută corespunzător obligațiile (substituirea incompletă de către noul debitor);
- debitorul inițial și cel nou poartă **răspundere solidară** (adăugarea noului debitor).

Consimțământul creditorului este necesar pentru substituirea de către noul debitor, indiferent dacă a avut loc o substituie completă sau incompletă.

Etape mecanismului de preluare a datoriei:

- **Acordul părților.** Debitorul inițial (cedentul), terțul care preia datoria (preluatorul de datorie) și creditorul trebuie să fie de acord cu preluarea datoriei.
- **Identificarea datoriei.** Trebuie identificată datoria care urmează să fie preluată, inclusiv suma datorată, părțile implicate și alte detalii relevante.
- **Acordul creditorului.** Este important ca creditorul să fie de acord cu preluarea datoriei de către terț și să-și exprime consimțământul în mod clar și neechivoc
- **Comunicarea preluării de datorie către terți.** Este posibil ca alți terți care ar putea fi afectați de preluarea datoriei să fie informați corespunzător în legătură cu transferul obligației de plată.
- **Îndeplinirea formalităților legale și stingerea obligației inițiale.** Debitorul inițial își pierde calitatea de debitor, iar preluatorul de datorie devine noul debitor și are obligația de a plăti suma datorată conform acordului

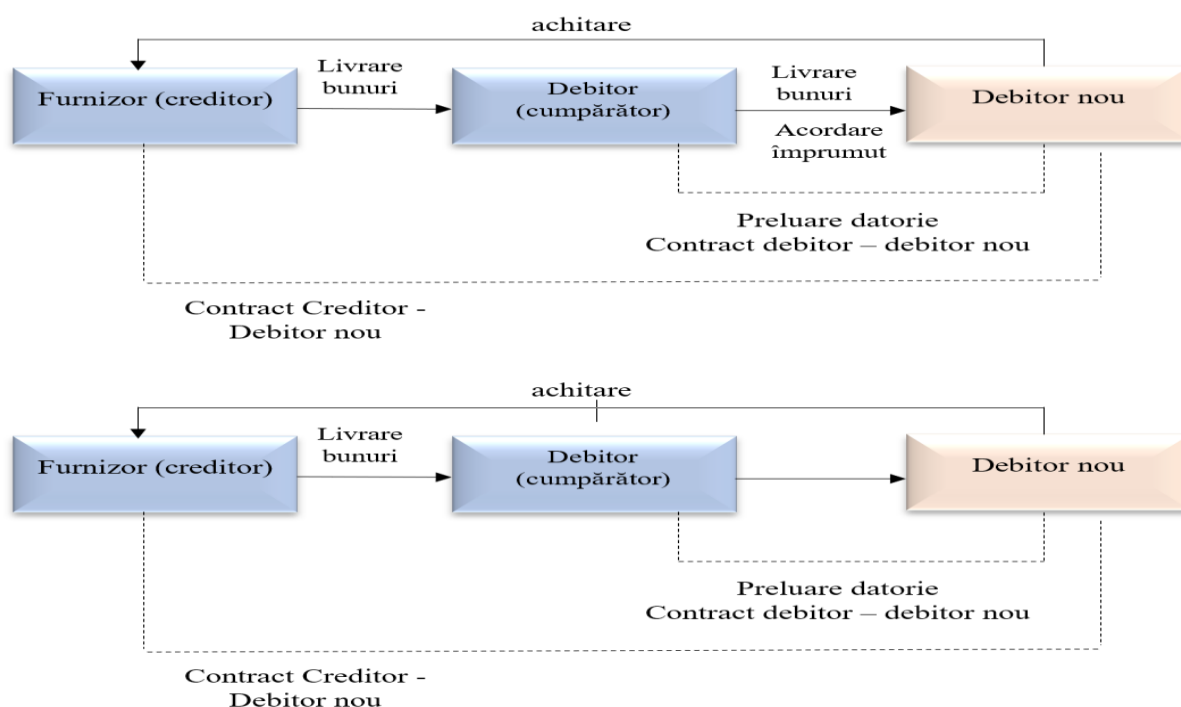


Figura 5. Mecanismul preluării de datorie

Sursa: elaborată de autor

Tratamentul contabil al preluării de datorie se prezintă prin exemplul.

Exemplul. Entitatea A procură mărfuri în valoare de 60 000 lei de la Entitatea B, conform unui contract de vânzare cu plată ulterioară. Entitatea C preia datoria de la Entitatea A și o plătește Entității B.

Înregistrări contabile la entitatea A

Procurarea mărfurilor:

Debit 217 „Mărfuri” – 60 000 lei

Credit 521 „Datorii comerciale curente” cont analitic Entitatea B – 60 000 lei

Transmiterea datoriei comerciale prin preluarea de către entitatea C:

Debit 521 „Datorii comerciale curente” cont analitic Entitatea B – 60 000 lei

Credit 521 „Datorii comerciale curente” cont analitic Entitatea C – 60 000 lei

Înregistrări contabile la entitatea B

Livrarea mărfurilor la preț de vânzare:

Debit 221 „Creanțe comerciale”, cont analitic Entitatea A – 60 000 lei

Credit 611 „Venituri din vânzări” – 60 000 lei

Înregistrarea modificării debitorului nou:

Debit 221 „Creanțe comerciale”, cont analitic Entitatea C – 60 000 lei

Credit 221 „Creanțe comerciale”, cont analitic Entitatea A – 60 000 lei

Încasarea creanței comerciale:

Debit 242 „Conturi curente în monedă națională” – 60 000 lei

Credit 221 „Creanțe comerciale”, cont analitic Entitatea C – 60 000 lei

Înregistrări contabile la entitatea C

Preluarea datoriei de la Entitatea A:

Debit 234 „Alte creanțe curente”, cont analitic Entitatea A – 60 000 lei

Credit 544 „Alte datorii curente” cont analitic Entitatea B – 60 000 lei

Plata datoriei preluate către Entitatea B:

Debit 544 „Alte datorii curente” cont analitic Entitatea B – 60 000 lei

Credit 242 „Conturi curente în monedă națională” – 60 000 lei

Concluzie. Excluderea conceptului de barter din legislație și introducerea unor concepte precum darea în plată sau novarea reflectă încercarea de a reglementa și standardiza practicile comerciale pentru a asigura transparența și corectitudinea tranzacțiilor comerciale. Aceste modificări reflectă necesitatea unei abordări mai riguroase și transparente în gestionarea afacerilor și în conformitate cu standardele contabile și fiscale în vigoare.

Modificările Codului Civil care exclud donația între persoane juridice cu scop lucrativ au generat apariția conceptului de remitere a datoriei, ilustrând o formă de inginerie juridică. Acest fenomen reflectă o adaptare a practicilor comerciale la reglementările legale în vigoare, evidențiind necesitatea de a găsi soluții juridice alternative pentru a realiza obiectivele comerciale dorite, în conformitate cu noile norme legale impuse. Astfel, apare o nouă abordare în gestionarea relațiilor contractuale și a tranzacțiilor comerciale, subliniind importanța adaptabilității și creativității juridice în mediul de afaceri actual.

În concluzie, articolul evidențiază importanța gestionării corecte a datoriilor în contabilitate, în conformitate cu standardele contabile în vigoare, precum și necesitatea înțelegerii aspectelor legale și fiscale implicate în reconfigurarea acestora. De asemenea, se subliniază importanța evaluării corecte a impactului fiscal al reconfigurării datoriilor pentru a asigura o structură financiară optimă și pentru a minimiza riscurile fiscale. Aceste aspecte sunt fundamentale pentru o raportare financiară precisă și pentru evitarea problemelor juridice și fiscale care ar putea afecta entitatea în cauză.

Referințe bibliografice:

1. Codul civil al Republicii Moldova Nr. 1107 din 06.06.2002. În Monitorul Oficial Nr. 66-75 din 01.03.2019
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=141503&lang=ro#
2. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.1-6 din 05.01.2018
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120938&lang=ro
3. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 118 din 06.08.2013 https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=43855&lang=ro
4. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 119 din 06.08.2013. – https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117857&lang=ro
5. Codul Fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 24.04.1997. Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.62 din 18.09.1997 https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120061&lang=ro#
6. <https://infotva.manager.ro/articole/infotva/darea-in-plata-23158.html>
7. <https://www.bizlaw.md/martorii-lui-justinian-20-episodul-21-cesiunea-de-creanta-in-codul-civil-modernizat>
8. <https://www.portalcontabilitate.ro/contract-de-novatie-inregistrari-contabile-151468.htm>
9. <https://projurista-plus.com/darea-in-plata-pentru-stingerea-obligatiilor/>
10. <https://animus.md>

SESSION: ACCOUNTING/ SECȚIUNEA: CONTABILITATE

CONTRIBUȚIA CONTABILITĂȚII LA DEZVOLTAREA DURABILĂ

THE CONTRIBUTION OF ACCOUNTING TO SUSTAINABLE DEVELOPMENT

CZU: 657:338.1(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.03>

Liliana LAZARI

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: liliana.lazari@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8310-2341>

Lilia GRIGOROI

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: lilia.grigoroii@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9741-0932>

Maia BAJAN

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: bajan.maia@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6903-8275>

Abstract. Currently, there is a change of vision on the development of mankind as a whole. In this context, the main objective of this research is to highlight how accounting can contribute to the achievement of sustainable development goals at entity, national and global level. Thus, within the study, a documentary research is carried out by examining national and international legislation in the field of sustainable development and an applied research to analyze the implications of the field of accounting in the implementation of sustainable development objectives. The results of the research reflect how to contribute to the areas where accounting could lead to the achievement of the sustainable development objectives established by the International Federation of Accountants.

Keywords: sustainable development, objectives, accounting, reporting, accountability.

JEL Classification: M41, Q56

Introducere

Dezvoltarea durabilă oferă oportunități de cercetare nelimitate, ce sunt în proces continuu de explorare pe diverse domenii. Provocările dezvoltării durabile, cum ar fi inegalitatea și sărăcia extremă, schimbările climatice și încrederea în afaceri și guvern, pun provocări pentru societăți, economii, entități și piețe financiare.

Practicile contabile și reprezentanții profesiei contabile se regăsesc în cadrul participării la realizarea obiectivelor de dezvoltare durabilă, ridicându-se problema unei analize a modului și rolului contribuției acestora. Această cercetare se bazează pe identificarea provocărilor care urmează pentru domeniul contabilității în scopul realizării angajamentului dezvoltării durabile și își propune să acopere necesitatea de a determina în ce măsură contabilitatea influențează tendința actuală depusă pe plan internațional și național pentru asigurarea dezvoltării durabile în general și a dezvoltării economice în particular. În acest context, cercetarea are ca obiectiv prezentarea dezvoltării durabile pe plan internațional și național: prin examinarea definirii conceptului de dezvoltare durabilă, prezentarea obiectivelor de dezvoltare durabilă, precum și analiza eforturilor întreprinse de reprezentanții profesiei contabile pentru asigurarea dezvoltării durabile.

Metodologia cercetării în cadrul prezentei lucrări se axează pe studierea conceptelor cu privire la dezvoltarea durabilă, examinarea obiectivelor de dezvoltare durabilă prin prisma contribuției contabilității la implementarea acestora și a raportării de indicatori ce reflectă rezultatele înregistrate. Prezenta cercetare implică examinarea prevederilor reglementărilor naționale cu privire la dezvoltarea durabilă. După scopul funcțional fiind o cercetare exploratorie ce își propune să identifice cum domeniul contabil poate contribui la realizarea obiectivelor de dezvoltare durabilă, iar din punct de vedere al modului de analiză a informațiilor supuse cercetării fiind o cercetare calitativă atât a cadrului normativ aferent studiului, cât și a cercetărilor existente, fiind utilizată sinteza informațiilor, compararea pentru a identifica trăsăturile distinctive, deducerea provocărilor. În baza cercetărilor realizate a fost stabilit următorul scop: cum contabilitatea contribuie la dezvoltarea durabilă? Analiza chiar și parțială a ceea ce ține de obiectivele dezvoltării durabile este un subiect complex și sensibil, iar rezultatele au implicații atât la nivel de persoană, nivel microeconomic (entitate) și corespunzător nivel macroeconomic (nivel de țară, regiuni și global).

Conținut de bază

În prima parte a studiului ne propunem să examinăm cadrul normativ de reglementare al dezvoltării durabile în general și cel aplicat în Republica Moldova. În acest context ținem să menționăm următoarele acte:

✓ Agenda de Dezvoltare Durabilă 2030, adoptată la Summitul Organizației Națiunilor Unite la 25 septembrie 2015.

✓ Obiectivele de Dezvoltare Durabilă (ODD), cunoscute ca Obiective Globale, care sunt un apel universal la acțiune pentru a pune capăt sărăciei, pentru a proteja planeta și pentru a asigura faptul că toți oamenii se bucură de pace și prosperitate [2].

✓ Legea nr. 315 pentru aprobarea Strategiei Naționale de dezvoltare „Moldova Europeană 2030”. Strategia Națională de Dezvoltare „Moldova Europeană 2030” - document național de viziune strategică pe termen lung, care indică direcțiile de dezvoltare a țării și care adaptează prioritățile, obiectivele, indicatorii și țintele angajamentelor internaționale asumate de către Republica Moldova la contextul național [5].

✓ Hotărârea Guvernului nr. 953 din 28.12.2022 Cu privire la aprobarea cadrului național de monitorizare a implementării Agendei de Dezvoltare Durabilă, ce stabilește acțiunile și activitățile instituțiilor de stat pentru realizarea monitorizării de implementare a Agendei [1].

✓ Raport de progres privind implementarea Agendei 2030 pentru Dezvoltare Durabilă în Republica Moldova 2023, care reprezintă fundamentul informațional pentru asigurarea raportării progreselor Republicii Moldova în implementarea Agendei de Dezvoltare Durabilă 2030 la nivel național și la nivel internațional, precum și mecanismul de implementare a prevederilor Strategiei Naționale de dezvoltare privind realizarea obiectivelor de dezvoltare durabilă [3, p.6].

În baza celor expuse, în Republica Moldova Obiectivele de Dezvoltare Durabilă (ODD) au la bază un cadru normativ de reglementare atât pentru stabilirea acestora cât pentru raportarea și urmărirea implementării acestora.

În continuarea realizării cercetării vom examina ce reprezintă dezvoltarea durabilă și cum se măsoară. Conceptul de dezvoltare durabilă este un subiect din ce în ce mai răspândit și supus cercetării sub diverse aspecte. Conceptul de *dezvoltare durabilă* desemnează totalitatea formelor și metodelor de dezvoltare socio-economică care se axează în primul rând pe asigurarea unui echilibru între aspectele sociale, economice și ecologice și elementele capitalului natural [6]. Cea mai cunoscută definiție a *dezvoltării durabile* este cu siguranță cea dată de Comisia Mondială pentru Mediu și Dezvoltare (WCED) în raportul „Viitorul nostru comun”, cunoscut și sub numele de Raportul Brundtland: „dezvoltarea durabilă este dezvoltarea care urmărește satisfacerea nevoilor prezentului, fără a compromite posibilitatea generațiilor viitoare de a-și satisface propriile nevoi” [6]. Dezvoltarea durabilă urmărește și încearcă să găsească un cadru teoretic stabil pentru luarea deciziilor în orice situație în care se regăsește un raport de tipul om - mediu, fie că e vorba de mediul înconjurător,

mediul economic sau mediul social. Deși inițial dezvoltarea durabilă s-a vrut a fi o soluție la criza ecologică determinată de intensă exploatare industrială a resurselor și degradarea continuă a mediului și căuta deci în primul rând prezervarea calității mediului înconjurător, în prezent conceptul s-a extins asupra calității vieții în complexitatea sa, și sub aspect economic și social [6].

Dezvoltarea durabilă este complexă și cuprinde 17 obiective generale prezentate în figura 1 și 169 de obiective specifice care acoperă toate aspectele cheie ale dezvoltării economice, sociale și de mediu [3, p.5].



Figura 1. Obiectivele dezvoltării durabile

Sursa: preluat Obiectivele de Dezvoltare Durabilă [2]

Cele 17 Obiective de Dezvoltare Durabilă (ODD) reprezintă mijloacele de susținere a oamenilor, a planetei și a prosperității până în 2030 și includ un apel clar la parteneriate între sectoarele public, privat și voluntar pentru a aborda aceste provocări. Setul de indicatori ODD a fost elaborat de grupul de experți ODD creat de către Comitetul pentru Statistică a ONU. Indicatorii globali au menirea de a atenționa guvernele asupra celor mai stringente probleme și necesitatea de a prioritiza acțiunile la nivel național și regional, inclusiv prin acordarea de asistență pentru dezvoltare [2].

În septembrie 2015, Republica Moldova, alături de 192 state membre ale Organizației Națiunilor Unite, și-a asumat angajamentul de a implementa Agenda 2030 de Dezvoltare Durabilă prin adoptarea Declarației Summit-ului pentru Dezvoltarea Durabilă desfășurat la New York [3, p.5]. Prin adoptarea Agendei 2030 de Dezvoltare Durabilă, Moldova și-a asumat angajamentul de a implementa și de a urmări progresul în atingerea acestor obiective la nivel național. Acest proces a implicat adaptarea Obiectivelor de Dezvoltare Durabilă la contextul specific al Republicii Moldova, identificarea

priorităților naționale și dezvoltarea unor planuri și politici specifice pentru a realiza obiectivele respective. Republica Moldova a luat în considerare particularitățile și nevoile sale specifice în procesul de naționalizare a Obiectivelor de Dezvoltare Durabilă, astfel încât acestea să poată contribui la dezvoltarea durabilă a țării și la îmbunătățirea bunăstării populației [3, p.5]. Un prim pas în procesul de adaptare a Agendei 2030 la nivel național, ținând cont de complexitatea și caracterul universal al acesteia, a fost ajustarea obiectivelor, ținutelor și indicatorilor la contextul specific al fiecărei țări (naționalizarea), astfel încât Obiectivele de Dezvoltare Durabilă (ODD) să devină mai concludente, fezabile și eficiente [7]. La 17 noiembrie 2022 a fost adoptată Strategia Națională de Dezvoltare “Moldova Europeană 2030”, care este principalul document strategic național ce expune viziunea de dezvoltare pe termen lung a țării, indicând direcțiile de dezvoltare ale țării și societății până în anul 2030 [4]. Strategia reprezintă “farul” care ghidează implementarea Agendei 2030 în toate politicile sectoriale ce pot promova dezvoltarea durabilă pe plan național. Este nevoie de implicarea tuturor actorilor în implementarea celor 17 Obiective de Dezvoltare Durabilă, de formare a masei critice, momentul în care aceste principii vor fi însușite de majoritatea cetățenilor, pentru realizarea schimbării [4], acest apel prezintă actualitatea și constituie importanța prezentei cercetări.

Periodic, la nivel de țară se întocmește Raportul de Progres privind implementarea Agendei 2030 de Dezvoltare Durabilă al Republicii Moldova [3], ce are drept scop înțelegerea progresului înregistrat în implementarea Obiectivelor de Dezvoltare Durabilă. Ținem să menționăm că primul Raport de progres realizat de Republica Moldova cuprinde perioada din 2020 până în 2023. Obiectivele cheie ale acestui Raport de progres sunt [3, p.6]:

- de a analiza progresul general realizat în implementarea Obiectivelor de Dezvoltare Durabilă și de a identifica domeniile în care s-au înregistrat progrese sau unde există discrepanțe între obiectivele propuse și rezultatele obținute.
- de a oferi transparență în ceea ce privește acțiunile întreprinse de Guvern și alte părți interesate în realizarea Obiectivelor de Dezvoltare Durabilă.
- de a servi drept instrument pentru planificarea și luarea deciziilor în ceea ce privește acțiunile viitoare de îmbunătățire a implementării Agendei 2030 de Dezvoltare Durabilă.

Conform publicației MOLDOVA PARTNERSHIP LANDSCAPE ASSESSMENT al Națiunilor Unite Moldova din ianuarie 2024 [18] “evaluarea peisajului parteneriatului din Moldova își propune să examineze ecosistemul cu mai multe fațete al parteneriatelor, concentrându-se pe eficacitatea și potențialul de a realiza Obiectivele de Dezvoltare Durabilă (ODD) până în 2030. Ecosistemul de parteneriat din Republica Moldova este în mod distinct cu mai multe părți interesate și colaborativ, încorporând agenții guvernamentale și ONU, organizații ale societății civile, sectorul privat și mediul academic. Moldova valorifică strategic aceste parteneriate cu o recunoaștere unificată a faptului că atingerea Agendei 2030 este condiționată de eforturile de sinergie din toate sectoarele societății. Raportul identifică angajamentul cu sectorul privat ca punct focal esențial, recunoscând că acesta prezintă mai multe provocări și este mai puțin explorat, dar potențialul său ca catalizator în realizarea ODD-urilor în Moldova este semnificativ. *Accentul se pune și pe integrarea și colaborarea cu mediul academic.* ONU Moldova se confruntă cu o serie de provocări în promovarea parteneriatelor cu sectorul privat, din cauza deficitului de companii pregătite și eligibile pentru parteneriate și a contextului economic și geopolitic predominant, care subliniază concentrarea companiilor pe rezultatul lor. Cu toate acestea, aspirațiile Moldovei pentru aderarea la UE și peisajul legislativ în evoluție al UE oferă un mediu propice pentru integrarea responsabilității corporative și sustenabilității în sectorul său privat. Problema de bază identificată în angajarea sectorului privat este găsirea unor modalități adecvate de a stârni interes și motivație în companiile mai mici de a adopta practici durabile fără atragerea unor oportunități de profit imediate și considerabile. Există o nevoie critică de abordări și strategii inovatoare pentru a armoniza interesele de afaceri cu obiectivele societale și de mediu într-un peisaj atât de complex. În contextul celor prezentate se poate constata că la realizarea Obiectivelor de Dezvoltare Durabilă *contribuie toate domeniile și activitățile desfășurate*, pentru a aduce aporturile

corespunzătoare la realizare. Pentru a face față provocărilor identificate și a grăbi atingerea ODD-urilor, raportul pledează pentru:

- ✓ Valorificarea aspirațiilor Moldovei de aderare la UE, rolul din ce în ce mai mare al piețelor UE ca destinație pentru exporturile moldovenești și progresele recente în legislația lanțului de aprovizionare al UE.
- ✓ Vizarea unor segmente specifice ale sectorului privat pentru a forma o comunitate de antreprenori orientați spre sustenabilitate.
- ✓ Utilizarea platformelor online/mobile pentru o acoperire și un angajament mai largi.
- ✓ Explorarea diferitelor zone de oportunitate legate de presiunea tot mai mare asupra companiilor vizate pentru a se alinia la practici de afaceri mai durabile și mai responsabile.
- ✓ Recomandările oferă perspective pentru modelarea viitorului peisaj de parteneriat în Moldova, având ca scop alinierea creșterii economice cu realizarea ODD-urilor. Acesta subliniază rolul abordărilor inovatoare și colaborative în asigurarea unui amestec armonios de responsabilitate corporativă și dezvoltare durabilă” [18].

În continuarea cercetării este examinat cum domeniul contabilității poate contribui și aduce aport la realizarea Obiectivelor de Dezvoltare Durabilă. Deci, întrebarea pe care am putea să o punem în cadrul cercetării este: cum s-ar putea dezvolta și implementa un sistem de contabilitate pentru a sprijini obiectivele dezvoltării durabile.

Cele 17 obiective pentru dezvoltarea durabilă propuse de ONU au ca scop stimularea activităților și acțiunilor în domenii de importanță critică pentru umanitate și planetă. Reprezentanți ai profesiei contabile se regăsesc printre actorii ce au îmbrățișat cu entuziasm obiectivele dezvoltării durabile, întrezărind rolul jucat de contabili și contabilitate în îndeplinirea acestor obiective (Nechita, 2019).

Ținem să menționăm că Federația Internațională a Contabililor (IFAC) stabilește contribuția contabilității și profesiei contabile pentru îndeplinirea a cel puțin 8 din cele 17 obiective, prezentate în tabelul 1:

Tabelul 1. Obiectivele de dezvoltare durabilă identificate de IFAC asupra cărora profesia contabilă are influență [17]

Obiectiv general de dezvoltare durabilă	Obiective specifice
ODD 4. Educație de calitate	4.3. Asigurarea accesului pentru toate femeile și toți bărbații în mod egal la educație tehnică, vocațională și terțiară, inclusive în învățământul superior, de calitate și la prețuri accesibile;
	4.6. Asigurarea faptului că toți tinerii, precum și o pondere substanțială a adulților (atât bărbați, cât și femei) ating un nivel corespunzător de alfabetizare.
ODD 5. Egalitatea de gen	5.5. Asigurarea unei participări depline și efective a femeilor la funcții de conducere, precum și a oportunităților egale pentru toate nivelurile de luare a deciziilor în viața politică, economică și publică.
ODD 8. Muncă decentă și creștere economică	8.1. Susținerea creșterii economice pe cap de locuitor în conformitate cu standardele naționale și, în particular, o creștere de cel puțin 7% din PIB pe an în țările cel mai puțin dezvoltate;
	8.3. Promovarea politicilor orientate spre dezvoltare care să sprijine activitățile productive, crearea de locuri de muncă decente, antreprenoriatul, creativitatea și inovarea, precum și încurajarea formării și creșterii microîntreprinderilor, întreprinderilor mici și mijlocii, inclusiv prin accesul la serviciile financiare.
ODD 9. Industrie, inovație și infrastructura	9.4. Modernizarea infrastructurii și modernizarea industriilor cu scopul de a le spori sustenabilitatea, cu o eficiență sporită a utilizării resurselor și prin intermediul adoptării extinse a tehnologiilor și a proceselor industriale curate și ecologice;

	9.5a. Facilitarea dezvoltării sustenabile și adaptabile a infrastructurii în țările în curs de dezvoltare, prin intermediul sprijinului financiar, tehnologic și tehnic acordat țărilor africane, celor mai puțin dezvoltate, țărilor fără ieșire la mare, precum și țărilor insulare mici în curs de dezvoltare.
ODD 12. Consum și producție responsabile	12.6. Încurajarea companiilor, în special mari și transnațional, să adopte practici durabile și să integreze informațiile privind durabilitatea în ciclul de raportare al acestora.
ODD 13. Acțiune climatică	13.1. Creșterea rezilienței și a capacității de adaptare la dezastre naturale la nivelul tuturor țărilor;
	13.2. Integrarea unor măsuri pentru evaluarea efectelor schimbărilor climatice în cuprinsul politicilor, strategiilor și planificărilor naționale;
	13.3. Creșterea calității educației, a nivelului de conștientizare, precum și a capacităților umane și instituționale de reducere a efectelor provocate de schimbările climatice, de adaptare, dar și de semnalare timpurie a acestora.
ODD 16. Pace, justiție și instituții eficiente	16.5. Diminuarea substanțială a fenomenelor de corupție și dare / luare de mită sub toate formele lor;
	16.6. Dezvoltarea unor instituții eficiente responsabile și transparente la toate nivelurile.
ODD 17. Parteneriate pentru îndeplinirea obiectivelor	17.1. Sporirea mobilizării resurselor pe plan local, inclusiv prin intermediul sprijinului internațional oferit țărilor aflate în curs de dezvoltare, cu scopul creșterii capacităților de colectare a taxelor și altor venituri;
	17.3. Mobilizarea unor resurse financiare suplimentare pentru țările în curs de dezvoltare, provenite din surse diferite;
	17.9. Acordarea de sprijin internațional suplimentar în ceea ce privește consolidarea capacității de implementare a planurilor naționale pentru atingerea obiectivelor de dezvoltare durabilă;
	17.13. Consolidarea stabilității macroeconomice pe plan mondial, inclusiv prin coordonarea și coerența politicilor;
	17.14. Consolidarea coerenței politicilor pentru dezvoltare sustenabilă;
	17.16. Consolidarea Parteneriatului Global pentru dezvoltare durabilă prin încheierea de acorduri în vederea mobilizării și schimbului de informații, expertiză, tehnologie și resurse financiare care să sprijine îndeplinirea Obiectivelor de Dezvoltare Durabilă (ODD) la nivelul tuturor statelor, în deosebi al celor dezvoltate.
Total 8 obiective generale	Total 19 obiective specifice

Sursa: Prelucrat după Agenda de dezvoltare durabilă 2030 IFAC [17]

Conform informațiilor prezentate în tabelul 1. se poate afirma că profesia contabilă este implicată activ în scopul contribuției la realizarea a 8 din 17 Obiective generale de dezvoltare durabilă și a 19 obiective specifice de dezvoltare durabilă. Deci, profesia contabilă poate aduce o contribuție semnificativă în contextul agendei globale privind dezvoltarea durabilă.

Valoarea profesiei contabile și a activităților desfășurate reies din rolurile acesteia (Lazari, Grigoroii, 2017):

✓ rolul social al profesiei contabile – toate evenimentele și tranzacțiile din viața unei entități se înregistrează în contabilitate. Contabilitatea este prezentă în toate entitățile indiferent de mărime, în toate formele de proprietate: private și publice, în toate domeniile de activitate: industrie, comerț, prestări servicii, deci, de calitatea prestațiilor acestora efectele se răsfrâng asupra vieții sociale. Utilizatorii de informații, inclusiv guvernul și publicul, în sens larg, trebuie să aibă încredere în capacitatea profesiei contabile de a pune în funcțiune sisteme riguroase de gestiune și informare,

capabile să asigure o gestiune financiară eficientă și de a oferi sfaturi utile asupra unui număr mare de probleme, asupra gestiunii afacerilor sau de ordin fiscal. Este în interesul profesiei contabile la scară mondială să informeze utilizatorii serviciilor furnizate de către reprezentanții profesiei, că prestațiile acestora sunt de calitate și satisfac regulile de etică impuse de acest statut.

✓ rolul profesiei contabile pentru dezvoltarea economiei – nu există progres al civilizației fără dezvoltarea piețelor, iar piețele nu se pot dezvolta fără profesia contabilă. Deoarece economia se dezvoltă în funcție de costul capitalului, iar costul capitalului depinde de încrederea în informațiile financiare, adică depinde de calitatea muncii profesiei contabile. Profesia contabilă este caracteristică bunului mers al economiei la nivel național și global din următoarele puncte de vedere: fără ea nu se pot măsura activitățile economice; nu pot exista bugete naționale; nu poate exista încredere în tranzacțiile financiare și comerciale; nu se pot repartiza roadele activității realizate prin profit. Realizarea creșterii economice și protejarea interesului public sunt obiective comune ale instituțiilor de reglementare a domeniului contabilității și a organismelor profesionale de contabilitate.

✓ rolul profesiei contabile pentru apărarea interesului public – reprezentanții profesiei contabile, indiferent că elaborează (contabilii) sau auditează (auditorii) situațiile financiare sunt remunerați de către entitatea respectivă, dar consumatorii finali ai informațiilor din situațiile financiare sunt utilizatorii-părți interesate, precum: proprietari, salariați, creditorii, investitorii, bugetul, etc., care formează publicul și ale căror interese trebuie protejate.

În acest context, ținem să menționăm că contabilitatea joacă un rol crucial în promovarea dezvoltării durabile prin realizarea următoarelor contribuții:

✓ raportare și transparență: reglementarea contabilă stabilește prin standarde conținutul raportării financiare și nefinanciare, deci și al informațiilor relevante atât cu caracter financiar cât și nefinanciar cu privire la dezvoltarea durabilă. Deci, raportarea oferă utilizatorilor posibilitatea evaluării performanței entităților în contextul obiectivelor de dezvoltare durabilă;

✓ evaluarea performanței durabile: contabilitatea oferă instrumente pentru a evalua impactul activităților economice asupra mediului și al societății. Ținem să menționăm dezvoltarea următoarelor direcții: contabilitatea de mediu, contabilitate socială, raportare sustenabilă, care oferă astfel de informații etc.;

✓ gestionarea riscurilor și oportunităților: reieșind din faptul că informațiile contabile cu caracter financiar, nefinanciar, managerial servesc drept suport în luarea deciziilor de gestiune a entităților, astfel contabilitatea ajută entitățile să identifice riscurile și să prezinte oportunitățile de a îmbunătăți eficiența, a reduce costurile, a promova inovațiile care determină dezvoltarea durabilă;

✓ implementarea strategiilor pentru asigurarea dezvoltării durabile: contabilitatea furnizează informații fundamentale pentru luarea deciziilor strategice pe termen lung, deci poate promova ideea implementării în cadrul entităților a practicilor ce susțin dezvoltarea durabilă;

✓ conformarea și implementarea cadrului de reglementare aferent dezvoltării durabile: contabilitatea poate ajuta entitățile să implementeze cerințele de reglementare aferente dezvoltării durabile și de raportare a informațiilor de mediu și responsabilitate socială.

În baza celor enunțate se poate constata că activitățile contabile sunt direct implicate în realizarea obiectivelor de dezvoltare durabilă la nivel microeconomic prin activitățile desfășurate de entități și practicile și strategiile de dezvoltare pe termen lung aplicate de acestea, dar și la nivel macroeconomic care se formează în baza indicatorilor entităților din cadrul raportării realizate.

Conform Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) în ultimii ani, s-a înregistrat o schimbare semnificativă a cererii de dezvoltare, raportare legate de sustenabilitate, iar profesia contabilă lucrează pentru a pregăti profesioniștii actuali și viitori pentru a răspunde acestor cerințe ale părților interesate. Analiza literaturii de specialitate identifică competențele noi și existente necesare profesioniștilor contabili pentru a furniza aceste servicii; strategii educaționale pentru dezvoltarea acestora; și provocările cu care se va confrunta comunitatea educației contabile [11]. Analiza evidențiază, de asemenea, teme cheie în educație, învățare și dezvoltare actuale legate de

sustenabilitate, pentru a oferi informații despre modul în care profesia globală de contabilitate poate satisface cerințele părților interesate pentru o raportare de durabilitate relevantă și fiabilă. Se menționează despre rolul vital pe care îl joacă contabilii în producerea de date și raportare fiabile legate de sustenabilitate, precum și importanța educației și formării profesionale pentru a se asigura că profesioniștii contabili sunt capabili să răspundă nevoilor societății. O mare parte din ceea ce fac deja contabilii este transferabil către durabilitate; totuși, noi subiecte și provocări necesită noi moduri de gândire și de lucru. IFAC își propune să ajute profesioniștii contabili, precum și organizațiile profesionale de contabilitate, să elimine orice decalaj între expertiza tehnică cunoscută și necesară, perspicacitatea afacerilor, competența comportamentală și valorile etice și profesionale [14]. Odată cu înființarea Comitetului pentru Standarde Internaționale de Sustenabilitate (ISSB), calea de urmat este clară: profesia contabilă trebuie să conducă cu privire la raportarea climatică și alte dezvoltări de mediu, sociale și de guvernare și asigurarea acestora - contribuind la piețe și economii financiare puternice și durabile și permițând realizarea obiectivelor de dezvoltare durabilă.

Se poate constata că nu doar autorităților de reglementare le pasă de afacerile de sustenabilitate ale entităților asupra oamenilor și a planetei. Investitorii, consumatorii și angajații cer informații mai transparente, fiabile și de înaltă calitate privind sustenabilitatea pentru a lua decizii – iar entitățile trebuie să fie pregătite să le împărtășească pe ale lor. Poate fi o provocare pentru entități să vadă cum îmbunătățesc datele și capacitățile de raportare într-un peisaj de raportare complex și în evoluție rapidă. A fi transparent în raportare, a partaja informații relevante și de încredere, creează încredere. Acest lucru începe cu o înțelegere clară a reglementărilor aplicabile entității. Următorul pas este adunarea informațiilor pentru a răspunde așteptărilor părților interesate. Sisteme, guvernare, procese și controale puternice ajută la stabilirea faptului că obligațiile de conformitate și dezvoltare sunt îndeplinite cu eficiență, încredere, transparență și fiabilitate. Creșterea transparenței asupra entității duce la rezultate, progresul său în ceea ce privește angajamentele, indiferent dacă este determinat de schimbările climatice sau de alți factori de durabilitate, pot construi încredere cu părțile interesate și crea mai multă valoare în timp [19].

O societate durabilă este, o societate care își modelează sistemul economic și social astfel încât resursele naturale globale și sistemele de suport ale vieții să fie menținute [6].

Concluzii

Studiile cu privire la dezvoltarea durabilă în ansamblu se extind din ce în ce mai mult și deseori necesită o abordare dintre domenii precum guvernare, conducere, contabilitate. În acest context se poate constata că contabilitatea împreună cu celelalte domenii poate contribui la dezvoltarea durabilă, iar fără interacțiunea acestora mai puțin probabil.

În concluzie, domeniul contabilității poate facilita implementarea obiectivelor dezvoltării durabile, monitoriza parcursul implementării și contribui la raportarea indicatorilor aferenți dezvoltării durabile.

Preocupările privind dezvoltarea durabilă sunt ample și complexe, iar pentru domeniul contabilității se axează atât pe responsabilitatea socială a profesiei contabile cât și pe raportare. Conform Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) odată cu importanța din ce în ce mai mare a informațiilor privind sustenabilitatea și încrederea în acestea, asigurarea calității scăzute este un risc emergent pentru protecția investitorilor și stabilitatea financiară. Pe măsură ce practicile de dezvoltare și asigurare continuă să se maturizeze, utilizarea diferitelor standarde și cadre de durabilitate continuă să facă dificilă pentru investitori, creditori și alte părți interesate să găsească informații consecvente și comparabile privind sustenabilitatea [16].

Profesia contabilă este un motor esențial al entităților puternice și durabile, pentru piețe financiare și economii. Drept urmare, are o importanță crucială în atingerea obiectivelor de dezvoltare durabilă. Creșterea gradului de conștientizare, încurajarea educației și producerea de cercetări pentru a promova gândirea și practicile durabile este de o importanță majoră în general, și pentru domeniul contabil în particular.

La final de cercetare, vom menționa, depinde de noi toți cum ne implicăm în crearea unei planete mai incluzive și mai durabile.

Referințe

1. Hotărârea Guvernului cu privire la aprobarea cadrului național de monitorizare a implementării Agendei de Dezvoltare Durabilă 2030 Nr. 953 din 28-12-2022. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=135555&lang=ro
2. Obiectivele de Dezvoltare Durabilă. Disponibil: <https://statistica.gov.md/ro/obiectivele-de-dezvoltare-durabila-183.html>
3. Raport de progres privind implementarea Agendei 2030 pentru Dezvoltare Durabilă în Republica Moldova 2023. Disponibil: https://cancelaria.gov.md/sites/default/files/raport_de_progres_odd_2023_vf_15_09_2023_final.pdf
4. Strategia națională pentru dezvoltarea durabilă a României 2030. Disponibil: <https://dezvoltaredurabila.gov.ro/strategia-nationala-pentru-dezvoltarea-durabila-a-romaniei-2030-i>
5. Strategia Națională de Dezvoltare „Moldova Europeană 2030”. Disponibil: <https://gov.md/ro/moldova2030>
<https://cancelaria.gov.md/ro/apc/snd-moldova-europeana-2030>
6. WikipediA Enciclopedia Liveră. Dezvoltare Durabilă. Disponibil: https://ro.wikipedia.org/wiki/Dezvoltare_durabil%C4%83
7. Naționalizarea Obiectivelor de Dezvoltare Durabilă. Disponibil: <https://cancelaria.gov.md/ro/apc/nationalizarea-obiectivelor-de-dezvoltare-durabila>
8. NECHITA, Elena. Analiza relației contabilitate – dezvoltare sustenabilă. Rolul contabilității și al profesiei contabile asupra dezvoltării sustenabile. În: Audit Financiar Volum: 17, nr. 155/2019. Disponibil: <http://www.revista.cafr.ro/ArticolRO?CodArticol=9621>
9. LAZARI, Liliana, GRIGOROI, Lilia. Profesia contabilă în serviciul interesului public. În: Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor, Conferința Științifică Internațională din 5-6 aprilie 2017, Chișinău, ASEM, 2017, p.156-161, 0,5 c.a. ISBN 978-9975-127-50-9. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_aprilie_2017.pdf
10. CHANTYL, MULDER. Contabilitatea durabilității: Studiul de caz din Africa de Sud. Disponibil: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/accounting-sustainability-south-african-case-study>
11. Echiparea contabililor pentru raportarea durabilității: IFAC propune îmbunătățiri la standardele internaționale de educație. Disponibil: <https://www.ifac.org/news-events/2024-04/equipping-accountants-sustainability-reporting-ifac-proposes-enhancements-international-education>
12. IFAC identifică domeniile cheie pe care contabilii trebuie să-și actualizeze cunoștințele și abilitățile pentru a se pregăti pentru cerințele crescânde de durabilitate. Disponibil: <https://www.ifac.org/news-events/2024-04/ifac-identifies-key-areas-accountants-need-update-their-knowledge-skills-prepare-increasing>
13. A Literature Review of Competencies, Educational Strategies, and Challenges for Sustainability Reporting and Assurance. Disponibil: <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-01/IFAC-sustainability-education-literature-review.pdf>
14. Educarea contabililor pentru un viitor durabil. Disponibil: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/publications/educating-accountants-sustainable-future>
15. ЛАЗАРЬ, Лилиана. Развитие бухгалтерского учета в Республике Молдова: реальность и тенденции. În: Информационное обеспечение экономической безопасности: проблемы и направления развития, Материалы Международной научно-практической конференции, 17-18 апреля, Москва, 2017, с. 186-192, 0,5 c.a. ISBN 978-5-9909964-2-7
16. Situația actuală în asigurarea durabilității: Disponibil: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/state-play-sustainability-assurance>
17. Agenda 2030 pentru dezvoltare durabilă. Disponibil: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/professional-accountancy-organization-development-paod/publications/2030-agenda-sustainable-development>
18. MOLDOVA PARTNERSHIP LANDSCAPE ASSESSMENT JANUARY2024. Disponibil: <https://sdgs.un.org/sites/default/files/2023-12/Moldova%20Partnership%20Landscape%20Assessment%20web.pdf>
19. Sustainability reporting. Disponibil: <https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/corporate-reporting/esg-reporting.html>

**HARMONIZATION OF THE LEGISLATION OF THE REPUBLIC OF MOLDOVA WITH
THE OECD TRANSFER PRICING REGULATIONS**

**ARMONIZAREA LEGISLAȚIEI DIN REPUBLICA MOLDOVA CU REGLEMENTĂRILE
OECD PRIVIND PREȚURILE DE TRANSFER**

CZU: [334.726:338.5]:346.61(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.04>

Anatol MELEGA

Stefan cel Mare University of Suceava, Romania

Email: melega.anatol@ums.ro

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4763-0520>

Veronica GROSU

Stefan cel Mare University of Suceava

Email: veronica.grosu@usm.ro

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2465-4722>

Abstract. In the context of the globalisation of national economies and the galloping growth of multi-nationals, transfer pricing regulations have become a key element in avoiding the erosion of the tax base and the shifting of profits to low or zero tax jurisdictions. The Republic of Moldova, in its effort to integrate international tax practices and attract foreign investment, faces significant challenges in aligning national legislation with OECD standards. The purpose of this paper is to explore the complex and critical process of harmonising Moldovan legislation with the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) transfer pricing regulations. Although the Republic of Moldova has made significant progress towards harmonising its legislation with OECD transfer pricing regulations, there are still many areas of inconsistency that require attention and adaptation. These include the need for clarification and detail in national legislation, and the need to develop better administrative capacity for effective implementation of the regulations.

Keyword: transfer pricing; OECD; Republic of Moldova harmonisation; multinationals.

JEL Classification: F23; H25; K34

Introduction

The transfer pricing file has become a key pillar in ensuring fair and transparent practice between multinational companies and tax jurisdictions. As of 1 January 2024, the Republic of Moldova has marked a significant moment in its tax evolution by adopting the OECD transfer pricing regulations, marking an important step in its alignment with international standards. By Law No 356/2022, Moldovan tax legislation was enriched by the introduction of Chapter 112 in Title V of the Tax Code, dedicated to special rules for determining transfer prices according to the arm's length principle. This legislative initiative fills a significant gap, as until now the terminology of related parties and transfer pricing was absent from the Moldovan Tax Code.

This step reflects the Republic of Moldova's continued efforts to integrate into the global tax and economic framework, improving transparency and efficiency in the financial reporting of companies operating both locally and internationally. The implementation of the transfer pricing file plays a key role in preventing the erosion of the tax base and combating the transfer of profits to low or zero tax jurisdictions. In this context, establishing clear and OECD-compliant rules for transfer pricing between related entities is a significant step towards ensuring fair competition and a fair distribution of the tax burden. Moreover, with an income tax set at only 12%, the Republic of Moldova is positioning itself as a competitive tax jurisdiction, seeking to balance the attraction of foreign

investment with the need to comply with recognised international tax practices. This delicate balance between stimulating economic growth and ensuring tax compliance is a constant challenge for policy makers.

Therefore, the inclusion of OECD transfer pricing regulations in Moldova's tax legislation is more than just a legislative change, it is a sign of the country's commitment to transparency, tax fairness and global economic integration. This paper aims to explore the complex and critical process of harmonising Moldova's legislation with the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) transfer pricing regulations.

Literature Review

Transfer pricing, an essential mechanism within multinational corporations, primarily involves pricing transactions between affiliated companies in different tax jurisdictions to ensure proper documentation of income and expenses. This practice serves not only to meet regulatory requirements, but also to optimize tax liabilities by aligning them more favorably within global operating frameworks (Schön, 2012). Transfer pricing plays a key role in managing the financial performance of multinational companies, having a direct impact on profit distribution and tax liabilities. Central to the academic discussion is the alignment of transfer pricing with the Arm's Length Principle. Recent authors have highlighted the challenges in implementing this principle, given the complexity of international transactions and differences in tax regulation across jurisdictions (Choe & Matsushima, 2013; Melega et al., 2022).

The literature also highlights the tension between multinational corporations (MNCs) seeking to minimise tax liabilities and tax authorities striving to enforce fair tax practices. According to Gupta (2009), the essence of transfer pricing revolves around manipulating prices for intra-group transactions to shift profits to jurisdictions with more favourable tax rates, effectively reducing the overall tax burden of multinational entities. This practice not only impacts tax revenues, but also engages with broader economic, regulatory and ethical issues (Awodiran, 2014; Zhyhlei et al. 2022). The authors examine how multinationals exploit global tax disparities, a tactic that complicates international tax compliance and equity efforts.

The operational implications of transfer pricing are vast, affecting various aspects of corporate functionality. Tisdell (1989) discusses how transfer pricing can unintentionally stifle innovation within firms by distorting the signals that guide resource allocation across divisions. This distortion of the internal market can lead to inefficient investment decisions and misaligned incentives for division managers. Concurrently, the work of Tono et al. (2018) adds to this by highlighting the role of performance measurement tools in resolving conflicts arising from transfer pricing policies within corporations. These tools are essential to ensure that internal pricing mechanisms reflect fair value and support corporate and fiscal governance.

On the legislative side, countries have developed sound legal frameworks to mitigate transfer pricing risks. For example, Zhyhlei et al. (2022) report the use of specific regulations requiring compliance with controlled transactions rules to protect domestic tax bases. Similarly, McKinley et al.'s (2013) examination of the ramifications of transfer pricing financial reporting reveals the complexity and risks faced by multinational corporations, particularly in aligning their accounting practices with domestic and international tax regulations.

Transfer pricing is a double-edged sword in international business, serving both as a tax optimisation strategy and as a potential source of tax and regulatory dilemmas. They are influenced by a variety of factors, including firm size, leverage and tax pressure. Researchers have paid particular attention to analysing these factors that drive multinationals to transfer pricing. For example, Waworuntu and Hadisaputra (2016) provide a comprehensive analysis of the determinants influencing transfer pricing aggressiveness in Indonesian multinationals listed on the IDX during 2010-2012. This research highlights how certain factors, such as firm size and leverage, are positively associated with transfer

pricing aggressiveness, suggesting that larger, more leveraged firms may engage more in transfer pricing practices to optimize tax liabilities. In contrast, intangible assets and multinationality show a negative association, indicating a more complex interaction between these factors and transfer pricing behaviour, possibly due to strict regulations or operational structures that discourage aggressive tax strategies. Interestingly, the study finds that profitability and the use of tax havens do not significantly influence aggressive transfer pricing, which contrasts with the common perception that more profitable companies or those with subsidiaries in tax havens are more likely to engage in aggressive transfer pricing practices. This result may reflect the unique regulatory and business environments in Indonesia, where local factors and enforcement mechanisms may neutralize the expected impact of these variables. In the same vein, Nguyen, Nguyen and Doan (2018) also identify firm size and the presence of foreign affiliates as significant determinants, but additionally highlight the role of corporate headquarters in tax havens. The researchers stress the importance of considering local economic, regulatory and corporate governance conditions when analysing the determinants of transfer pricing aggressiveness. It suggests a tailored approach to policy formulation and implementation to effectively manage and monitor transfer pricing practices, ensuring fair taxation while supporting international business operations.

National economies have made important progress in minimising the effects of the transfer pricing file on tax revenue collection to the state budget. They have aligned national legislation with international requirements by adopting OECD transfer pricing regulations. The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) transfer pricing regulations are designed to ensure that transactions between multinational enterprises are conducted on an arm's length basis. However, the adoption and implementation of these regulations faces significant obstacles in different economies. A significant challenge in the adoption of OECD transfer pricing regulations is the need for comprehensive legislative and regulatory frameworks. Many countries lack the legal infrastructure to implement these complex rules. For example, emerging economies often have underdeveloped tax laws that do not align with OECD guidelines, making it difficult to integrate new regulations without substantial legislative reform. In addition, the complexity of transfer pricing regulations can overwhelm local tax administrations, which may not have the capacity to understand or enforce these laws effectively. The adoption of OECD transfer pricing rules imposes significant administrative burdens on both tax authorities and multinational enterprises. The training and documentation requirements for transfer pricing compliance are extensive and can be particularly challenging for smaller economies with limited administrative resources. This complexity often leads to increased compliance costs for businesses and increased risks of disputes and litigation due to misinterpretations or errors in the application of regulations. Economic and political factors significantly influence the adoption of OECD transfer pricing guidelines. Developing countries may prioritise attracting foreign investment and therefore may be reluctant to implement strict transfer pricing regulations that could discourage multinational enterprises (Melega, et al., 2022). In addition, political instability and corruption can undermine the enforcement of transfer pricing rules as governments may lack the political will or institutional integrity to impose strict compliance requirements (McLure Jr, 2006). Another significant obstacle is the lack of capacity and expertise within tax authorities. Effective implementation of transfer pricing rules requires qualified personnel with knowledge of international tax principles and transfer pricing methodologies. Many developing countries face a shortage of qualified tax professionals, which hampers their ability to administer and enforce these regulations. In addition, the continuing evolution of transfer pricing regulations requires continuous training and capacity building, which can be resource intensive. Cultural and institutional differences are also significant barriers. OECD transfer pricing guidelines are based on principles that may not align with local business practices or cultural norms. This non-alignment can lead to resistance from local businesses and tax professionals who may prefer familiar and traditional

methods of valuation and pricing. Institutional differences, such as different legal systems and administrative procedures, further complicate the adoption process.

Adoption of OECD transfer pricing rules is therefore fraught with challenges related to legislative infrastructure, administrative burden, economic priorities, capacity constraints and cultural differences. Addressing these obstacles requires tailored strategies that take into account the specific contexts of individual economies to enhance compliance and effectiveness.

Results and discussions

Harmonisation of national legislation with OECD transfer pricing rules is a significant challenge, especially for emerging and underdeveloped economies. The process of adopting these regulations needs to be done gradually, with careful consideration of each step to minimise dissonance and ensure compatibility with the local context. The OECD transfer pricing rules, developed by consensus among member countries, require adaptation to the specificities of each country, such as Moldova. As these regulations are the result of an international agreement, there is a possibility of differences in interpretation and application within the national framework, generating challenges in effective implementation. The adoption of the OECD transfer pricing regulations in the Republic of Moldova reflects a hasty decision with many negative implications. The implementation process was marked by an almost literal transposition of international regulations, without properly adapting the legislation to the economic and contextual realities of the country. This fast-track approach has created a number of challenges in practical implementation and compliance with international standards. Firstly, the direct transposition of OECD legislation without proper adjustment has led to mismatches between the imposed legal framework and local economic realities. The Republic of Moldova, having a distinctive economy and a business sector largely unaligned with global practices, requires a tailor-made approach that better reflects local dynamics and particularities. The word-for-word transposition of OECD regulations has therefore ignored the need for detailed analysis to identify and specifically tailor key aspects of transfer pricing, resulting in rules that may be difficult to implement or that may generate ambiguities and uneven interpretations. A more gradual and better planned approach would have allowed a more careful assessment of the potential impact of these regulations on the business environment in the Republic of Moldova. Rapid adoption, without sufficient consultation with the business community and accounting/tax professionals, has contributed to the implementation of a legal framework that is largely incompatible with the structure and functioning of companies in the Republic of Moldova. This has been observed through difficulties in enforcement and compliance of companies, which are faced with new requirements that are either difficult to understand or inadequate in their operational context.

Another point of discussion is the lack of adaptation of the legislation to the realities of the tax and administrative infrastructure in the country. In the Republic of Moldova, tax authorities lack the expertise and resources to effectively manage and enforce complex transfer pricing regulations. This leads to increased risks of non-compliance and possible tax disputes as companies struggle to adapt to the new requirements and tax authorities encounter difficulties in interpreting and applying the new rules. The problem is compounded by a lack of adequate support infrastructure to implement these rules. Although OECD regulations are intended to ensure transparency and fairness in cross-border transactions, the lack of a robust national framework to support these objectives has created an uncertain and complicated business environment. Companies, especially local ones without international experience, are hampered by the new requirements, which are perceived as excessively bureaucratic and costly relative to the expected benefits.

A longer period of consultation and adjustment, including active dialogues with the business community and tax experts, would have been necessary to address these shortcomings. This would have allowed the adaptation of international regulations to local conditions, the development of support mechanisms and the implementation of training sessions for authorities and taxpayers. Such

an approach would have ensured a smoother transition and more effective compliance with the new standards, reducing the risk of non-compliance and litigation and promoting a fair and efficient application of transfer pricing rules in the Republic of Moldova.

In the Republic of Moldova, economic and political particularities, including political complexity and instability, as well as high levels of corruption, constitute barriers to full alignment with the scenarios set out in the OECD regulations. These issues require specific adjustments to effectively integrate international standards into local legislation. The country's unique economic structure, characterised by reluctance to change, amplifies the need for tailor-made implementation strategies.

In practice, although the new regulations are in force from 1 January 2024, the secondary legislative framework needed to support them was finalised and approved late (February 2024), leading to uncertainties and difficulties for companies. In this context, price adjustments in transactions with affiliates are allowed, but are accompanied by restrictions that run counter to international practice and may render the transfer pricing mechanism unworkable. The restriction that prevents adjustments that would lead to tax relief is particularly problematic. To simplify the process, transactions between resident companies operating under the same tax regime should not require transfer pricing documentation. At the same time, the Tax Code needs to be clarified and harmonised, as certain aspects, such as the non-deduction of losses on transactions with affiliates, are contrary to international principles.

Concerns expressed by business suggest that there is a need for additional time for both companies and tax authorities to understand and adapt to the complex new provisions. According to Mihai Burunciuc, policy manager at AmCham Moldova, "both companies and State Tax Service employees need time to adjust and understand the complex principles of the new provisions. Burunciuc suggests that it would have been better to initially apply these regulations only to cross-border transactions, where there are already sources of information and practices on transfer pricing, and then extend the analysis to the national level (Business Class, 2024). At the same time Ana Groza, executive director at the Foreign Investors Association, stresses the need for close cooperation with the authorities to eliminate the documentation requirement for transactions between residents in the same tax regime, which would reduce the administrative burden for companies and facilitate compliance with the new rules (Business Class, 2024). Sandra Dolghii, tax policy manager at the European Business Association (EBA), points out that although the EBA has been actively involved in discussions with the authorities, the implementation of the new rules in 2024 is problematic due to the lack of an approved secondary framework, which can considerably disrupt the work of companies (Business Class, 2024).

These views reflect the fundamental concerns of the Moldovan business environment towards the new transfer pricing regulations, highlighting the need for specific adjustments and a longer transitional period to facilitate compliance and ensure efficient and fair implementation of these rules.

Conclusions

The rapid adoption of OECD regulations by Moldova, without detailed analysis and adaptation to the national specificities, has led to significant problems in the effective implementation of the legislation. The literal transposition of international regulations without appropriate adjustments has resulted in a legal framework that is not fully compatible with the economic and contextual realities of the country. This approach has led to difficulties in understanding and applying the rules, both by the business community and by the tax authorities, highlighting the need for further clarification and adjustment. The implementation of transfer pricing rules requires a robust tax and administrative infrastructure, which Moldova does not yet fully possess. The limited expertise and resources of the tax authorities are a major obstacle in managing and enforcing complex regulations, increasing the risk of non-compliance and tax disputes. This underlines the need for training sessions and capacity building to ensure effective and correct enforcement. In addition, Moldova's distinctive economic and

political context, characterised by complexity and instability as well as high levels of corruption, further complicates the implementation of OECD regulations. These conditions require specific adjustments to integrate international standards into local legislation in a way that is compatible with the local economic structure and business practices.

The adoption of the new transfer pricing regulations has also been affected by the delay in finalising the secondary legislative framework needed to support them. This delay has created additional uncertainties and difficulties for companies, jeopardising compliance with the new requirements and creating risks for the effective functioning of the transfer pricing mechanism. Restrictions imposed, such as those related to voluntary price adjustments that do not reduce tax liabilities, are contrary to international practice and may render the mechanism inoperable.

References

1. Awodiran, M. A. (2014). Transfer Pricing: A Tax Avoidance Tool of Multinational Corporations. Social Science Research Network. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2463201>
2. Business Class. (2024). Cum vede businessul intrarea în vigoare a noilor reglementări privind prețurile de transfer?, Retrieved from: <https://fia.md/business-class-cum-vede-businessul-intrarea-in-vigoare-a-noilor-reglementari-privind-preturile-de-transfer/>
3. Choe, C., & Matsushima, N. (2013). The arm's length principle and tacit collusion. *International Journal of Industrial Organization*, 31(1), 119-130.
4. Gupta, S. (2009). 'Transfer Pricing' - An International Taxation Issue Concerning the Balance of Interest Between the Tax Payer and Tax Administrator. Social Science Research Network.
5. McKinley, J. W., & Owsley, J. (2013). Transfer Pricing and Its Effect on Financial Reporting: Multinational Companies Face High-Risk Tax Accounting. *Journal of Accountancy*, 216(4), 50.
6. McLure Jr, C. E. (2006). Transfer Pricing and Tax Havens: Mending the Revenue Nets of Developing and Transition Countries. *The Challenges of Tax Reform in a Global Economy*, 77-135.
7. Melega, A., Molociniuc (Hritcan), M., & Macovei, A. G. (2022). The transfer pricing file and tax controversies: An empirical study. *Studies and Scientific Researches. Economics Edition*, V-36, 1-10.
8. Nguyen, H. A., Nguyen, T. H., & Doan, T. N. (2018). Determinants of Transfer Pricing Aggressiveness: A Case of Vietnam. *South East Asia Journal of Contemporary Business, Economics and Law*, 16(5), 104.
9. Schön, W. (2012). *Transfer Pricing - Business Incentives, International Taxation and Corporate Law*. Springer, 47-67. Social Science Research Network.
10. Tisdell, C. A. (1989). Transfer pricing: Technical and productivity change within the firm. *Managerial and Decision Economics*, 10(3), 253-256. <https://doi.org/10.1002/mde.4090100308>
11. Tono, H., Tanasal, S., & Asri, M. (2018). Performance Measurement in Transfer Pricing Practice. Social Science Research Network. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3210100>
12. Waworuntu, S. R., & Hadisaputra, R. (2016). Determinants of Transfer Pricing Aggressiveness in Indonesia. *Pertanika Journal of Social Sciences & Humanities*, 24(S), 95-110.
13. Zhigley, I. V., Legenchuk, S. F., & Orlov, I. V. (2022). Transfer pricing as a means of minimizing tax manipulation in settlements with non-residents. *Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis*, 3(50), 14-22. [https://doi.org/10.26642/pbo-2021-3\(50\)-14-22](https://doi.org/10.26642/pbo-2021-3(50)-14-22)

**ASPECTE METODOLOGICO - APLICATIVE ALE CONTABILITĂȚII VENITURILOR
ȘI CHELTUIELILOR DIN ACTIVITATEA ECONOMICĂ A ORGANIZAȚIILOR
NECOMERCIALE**

**METHODOLOGICAL - APPLIED ASPECTS OF ACCOUNTING FOR REVENUES AND
EXPENSES IN THE ECONOMIC ACTIVITY
OF NON-PROFIT ORGANIZATIONS**

CZU: 657.44:334.012.46(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.05>

Alexandru NEDERIȚA

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: nederita.alexandru@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9980-8808>

Angela POPOVICI

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: popovici.angela.alexandru@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8844-0304>

Abstract. This article addresses the main issues that arise in the accounting of revenues and expenses in the economic activity of non-profit organizations. Such issues include the identification of components, recognition, evaluation, recording in accounting accounts, as well as the presentation of information regarding the revenues and expenses generated by the economic activity of non-profit organizations in financial situations. To solve the specified problems, it is recommended to:

- specify the elements that can be included in the composition of revenues and expenses;
- recognize revenues and expenses based on accrual accounting, respecting the principles of prudence and non-compensation;
- evaluate revenues at the fair value of goods/services sold/provided, and expenses at the carrying amount of the mentioned goods and services;
- develop a nomenclature of sub-accounts for the recording of revenues and expenses from economic activity and accounting formula schemes based on categories of revenues and expenses and the peculiarities of the economic activity of non-profit organizations;
- specify the information related to revenues and expenses to be presented in the Income and Expense Statement and in the explanatory note to the financial statements.

The practical application of the specified recommendations will allow the improvement of accounting for operations related to revenues and expenses in the economic activity of non-profit organizations, the correct calculation of indicators in financial statements, as well as the making of relevant economic and managerial decisions at all levels of management of non-profit organizations.

Keywords: economic activity, non-profit organization, revenues, expenses, recognition, evaluation, financial statements.

JEL Classification: M41

Introducere

În conformitate cu prevederile Legii cu privire la organizațiile necomerciale [1, art. 6] și Indicațiilor metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale/reprezentanțele entității nerezidente (în continuare – Indicații metodice) [2, pct. 42], în afară de misiunile cu destinație specială, organizația necomercială (ONC) poate desfășura și activitate economică, inclusiv activitate de producție, de prestare a serviciilor, de investiții și de alt gen, care reiese din scopurile statutare.

Această activitate poate fi exercitată fie nemijlocit de către ONG, fie prin constituirea persoanelor juridice cu scop lucrativ. Activitatea ONG care se supune licențierii poate fi practică doar după obținerea licenței în modul prevăzut de legislație.

Activitatea economică a ONG generează diverse categorii de venituri și cheltuieli, a căror mod general de contabilizare este reglementat de Legea contabilității și raportării financiare [3], Indicațiile metodice [2], Planul general de conturi contabile [4] și Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) [5].

La contabilizarea veniturilor și cheltuielilor din activitatea economică a ONG apar un șir de probleme, principalele dintre care sunt următoarele:

- identificarea elementelor care pot fi incluse în componența veniturilor și cheltuielilor;
- recunoașterea și evaluarea veniturilor și cheltuielilor în funcție de tipul de activitate economică a ONG;
- elaborarea schemelor de formule contabile aferente operațiunilor de recunoaștere, de ajustare și de decontare a veniturilor și cheltuielilor;
- recomandarea modului de contabilizare a operațiunilor legate de utilizarea pe parcursul perioadei de gestiune a mijloacelor obținute din activitatea economică a ONG pentru finanțarea unor misiuni speciale (programe, proiecte etc.);
- specificarea nomenclatorului informațiilor privind veniturile și cheltuielile ce urmează a fi prezentate în situațiilor financiare ale ONG;
- aprecierea consecințelor fiscale aferente veniturilor și cheltuielilor din activitatea economică a ONG.

Actele normative în vigoare stabilesc doar regulile generale de contabilizare a veniturilor și cheltuielilor ONG, inclusiv a celor generate de activitatea economică. Unele probleme ale contabilității și impozitării veniturilor și cheltuielilor sus – menționate sunt investigate în diverse lucrări ale savanților și specialiștilor – practicieni din Republica Moldova [6,7,8,9]. Totodată, rămân nesoluționate un șir de probleme ce țin de contabilizarea și de ajustarea diferitor categorii de venituri și cheltuieli, inclusiv din vânzarea bunurilor, din prestarea serviciilor, din operațiunile de leasing (locațiune/arendă), din diferențele de curs valutar și de sumă, din evenimentele excepționale, din rezultatele inventarierii bunurilor, din decontarea datoriilor cu termenul de prescripție expirat și a creanțelor compromise. De asemenea, lipsesc investigațiile referitoare la contabilizarea mijloacelor obținute din activitatea economică și direcționate pe parcursul perioadei de gestiune curente pentru finanțarea misiunilor speciale.

Metodele aplicate

În procesul investigării problemelor identificate în articol și pentru recomandarea unor propuneri eficiente de soluționare a acestora, au fost utilizate elementele fundamentale ale metodei dialectice cum ar fi: analiza, sinteza, deducția, inducția, precum și metodele inerente disciplinelor economice: observarea, selectarea, gruparea, compararea etc.

În cadrul cercetării au fost analizate abordările generale și specifice privind componența, recunoașterea, evaluarea, fundamentarea documentară, contabilizarea, raportarea financiară și impozitarea veniturilor și cheltuielilor din activitatea economică a ONG. De asemenea, au fost generalizate prevederile reglementărilor contabile și fiscale naționale și rezultatele investigațiilor savanților și specialiștilor – practicieni autohtoni în domeniul contabilității și impozitării în ONG.

Metodele de investigare utilizate au permis abordarea subiectului cercetării sub aspect complex în corelație cu alte fapte economice ale ONG.

Conținutul de bază

Indicațiile metodice și alte acte normative conțin doar prevederi generale aferente componenței veniturilor și cheltuielilor din activitatea economică a ONG [2, pct. 44-45]. Totodată, nu sunt

specificate categoriile concrete de venituri și cheltuieli care rezultă din activitatea economică a ONG. Această situație creează dificultăți în practică la contabilizarea și impozitarea veniturilor și cheltuielilor nominalizate, precum și la prezentarea informațiilor aferente în situațiile financiare. În vederea raționalizării contabilității anumitor categorii de venituri și cheltuieli, precum și pentru asigurarea comparabilității informațiilor din situațiile financiare ale diferitor ONG, considerăm rezonabil includerea în componența veniturilor și cheltuielilor din activitatea economică a elementelor prezentate în următorul tabel.

Componența veniturilor și cheltuielilor din activitatea economică a ONG

Venituri	Cheltuieli
<ul style="list-style-type: none"> • venituri din vânzări (încasările din comercializarea bunurilor, din executarea lucrărilor și prestarea serviciilor); • venituri financiare (diferențele favorabile de curs valutar și de sumă, dobânzile și dividendele calculate, precum și de alte încasări obținute din tranzacțiile financiare aferente activității economice); • venituri excepționale (recompensele primite pentru compensarea cheltuielilor sau pierderilor din calamitățile naturale, din perturbările politice, din modificările legislației și din alte evenimente excepționale); • alte venituri aferente activității economice (diferențele favorabile dintre cursul oficial al BNM și cursul comercial de vânzare-cumpărare a valutei străine, plusurile de bunuri constatate la inventariere, datoriile decontate în legătură cu expirarea termenului de prescripție etc.). 	<ul style="list-style-type: none"> • cheltuieli aferente vânzărilor (valoarea contabilă a bunurilor/serviciilor vândute/prestate și suma cheltuielilor de comercializare și de promovare a acestora); • cheltuieli financiare (diferențele nefavorabile de curs valutar și de sumă, dobânzile pentru creditele și împrumuturile primite, precum și alte cheltuieli din tranzacțiile financiare aferente activității economice); • cheltuieli excepționale (pierderile din calamitățile naturale, din perturbările politice, din modificările legislației și din alte evenimente excepționale); • alte cheltuieli aferente activității economice (diferențele nefavorabile dintre cursul oficial al BNM și cursul comercial de vânzare-cumpărare a valutei străine, lipsurile și pierderile de bunuri constatate la inventariere, creanțele compromise decontate, cheltuielile administrative și/sau de alt gen recuperate pe seama mijloacelor din activitatea economică).

Sursa: elaborat de către autori în baza Indicațiilor metodice [2] și Planului general de conturi contabile [4]

Pornind de la prevederile Legii contabilității și raportării financiare [3, art. 6] și a Indicațiilor metodice [2, pct. 43], veniturile și cheltuielile, inclusiv cele din activitatea economică a ONG trebuie să fie recunoscute și evaluate în baza contabilității de angajamente, conform căreia elementele contabile se recunosc pe măsura apariției acestora, indiferent de momentul încasării/plății de numerar sau al compensării sub altă formă. Totodată, la recunoașterea și evaluarea veniturilor și cheltuielilor specificate este necesar să se respecte următoarele principii generale:

- **prudența**, care nu permite supraevaluarea veniturilor și/sau subevaluarea cheltuielilor. Astfel, cheltuielile aferente rezultatelor inventarierii se recunosc în luna în care au fost constatate lipsurile și pierderile de bunuri, iar veniturile sub forma prejudiciului material se înregistrează doar în cazul în care acesta a fost recunoscut de către persoanele vinovate sau adjudecat de către instanțele de judecată;

- **necompensarea**, potrivit căruia veniturile și cheltuielile urmează a fi contabilizate și prezentate distinct în situațiile financiare. De exemplu, valoarea de vânzare și costul efectiv al bunurilor comercializate se recunosc și se reflectă separat în situația de venituri și cheltuieli.

- **concordanța**, conform căreia veniturile și cheltuielile aferente unora și aceluiași fapte economice se recunosc în aceeași perioadă de gestiune. De exemplu, valoarea serviciilor prestate și costul efectiv al acestora trebuie să fie înregistrate în contabilitate într-o singură perioadă de gestiune.

Regulile generale de recunoaștere și de evaluare a diferitor categorii de venituri și cheltuieli din activitatea economică a ONC sunt reglementate de următoarele acte normative principale:

- SNC „Venituri” – pentru veniturile din vânzarea produselor și prestarea serviciilor;
- SNC „Cheltuieli” – pentru cheltuielile aferente vânzării produselor și prestării serviciilor;
- SNC „Contracte de leasing” – pentru veniturile și cheltuielile din operațiunile de leasing (locațiune/arendă);
- SNC „Creanțe și investiții financiare” – pentru veniturile/cheltuielile din decontarea/restabilirea creanțelor compromise și a veniturilor din sancțiuni;
- SNC „Capital propriu și datorii” – pentru cheltuielile/veniturile din decontarea/restabilirea datoriilor cu termenul de prescripție expirat și constituirea/anularea provizioanelor;
- SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă” – pentru veniturile/cheltuielile sub formă de diferențe favorabile/nefavorabile de curs valutar și de sumă;

Ajustarea veniturilor și cheltuielilor în cursul perioadei de gestiune se efectuează la returnarea (reducerea prețurilor) bunurilor vândute/serviciilor prestate în aceeași perioadă de gestiune în care acestea au fost livrate, precum și la corectarea erorilor depistate.

Conform politicilor contabile, ajustarea veniturilor și cheltuielilor, precum și corectarea erorilor poate fi efectuată prin formule contabile de stornare, inverse și suplimentare. Posibilitatea întocmirii formulilor contabile inverse este prevăzută în pct. 33 din SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” [5] și capitolul III „Caracteristica și modul de aplicare a conturilor contabile” al Planului general de conturi contabile [4].

Pornind de la prevederile pct. 23 din SNC „Cheltuieli”, în cazul în care vânzarea și returnarea (reducerea prețurilor) bunurilor și/sau serviciilor au avut loc în perioade de gestiune diferite, veniturile și cheltuielile nu se ajustează, iar pierderile din returnarea bunurilor/neacceptarea serviciilor și/sau din reducerea prețurilor acestora se înregistrează ca cheltuieli curente sau se recuperează pe seama provizioanelor constituite anterior în aceste scopuri [5].

Veniturile și cheltuielile nu se ajustează în cazul rectificării erorilor comise în perioadele de gestiune precedente. Corectarea acestor erori se înregistrează ca majorare/diminuare a corecțiilor rezultatelor perioadelor precedente (în contul 331 ”Corecții ale rezultatelor anilor precedenți”).

Pentru evidența veniturilor și cheltuielilor din activitatea economică sunt destinate conturile 618 ”Venituri din activitatea economică” și 718 ”Cheltuieli din activitatea economică” care, la finele perioadei de gestiune, se închid cu contul tranzitoriu 351 ”Rezultat financiar total”. După părerea noastră această regulă trebuie să fie aplicată, indiferent de faptul dacă mijloacele din activitatea economică au fost sau nu utilizate pe parcursul perioadei de gestiune pentru finanțarea misiunilor speciale și/sau pentru alte necesități ale ONC. De remarcat că în Planul general de conturi contabile la conturile 618 ”Venituri din activitatea economică”, 718 ”Cheltuieli din activitatea economică” nu sunt prevăzute subconturi, ceea ce creează dificultăți la contabilizarea categoriilor de venituri și cheltuieli, precum și la acumularea informațiilor necesare pentru calcularea indicatorilor situațiilor financiare ale ONC. În scopul asigurării unor informații complete privind categoriile de venituri și cheltuieli la conturile 618 ”Venituri din activitatea economică” și 718 ”Cheltuieli din activitatea economică” se recomandă să fie deschise următoarele subconturi: 6181 ”Venituri din vânzări”, 6182 ”Venituri financiare”, 6183 ”Venituri excepționale”, 6184 ”Alte venituri aferente activității economice”, 7181 ”Cheltuieli aferente vânzărilor”, 7182 ”Cheltuielile financiare”, 7183 ”Pierderi excepționale”, 7184 ”Alte cheltuieli aferente activității economice”.

Rezultatul din activitatea economică (profitul/pierderea) se determină la data raportării după închiderea conturilor de venituri și cheltuieli și se reflectă în contul 336 ”Excedent net (deficit net) al perioadei de gestiune”. La reformarea bilanțului acest rezultat se decontează la majorarea sau diminuarea fondului de autofinanțare al ONC (în contul 341 ”Fonduri”, subcontul 3413 ”Fondul de autofinanțare”).

Informațiile privind sumele totale ale veniturilor, cheltuielilor și rezultatului (profitului/pierderii) din activitatea economică se înregistrează, respectiv, în rândurile 070 "Venituri din activitatea economică", 080 "Cheltuieli din activitatea economică" și 090 "Rezultatul: profit(pierdere) din activitatea economică" din situația de venituri și cheltuieli a ONC [2, anexa nr. 2]. Informațiile privind fondul de autofinanțare a ONC se reflectă în rd. 240 "Fondul de autofinanțare" al bilanțului [2, anexa nr. 1] și în rd. 160 "Fondul de autofinanțare" al situației modificărilor surselor de finanțare [2, anexa nr. 3].

Conform deciziei consiliului director și/ sau a altui organ de conducere al ONC, mijloacele obținute din activitatea economică pot fi utilizate în cursul perioadei de gestiune curente pentru finanțarea unor misiuni speciale. Modul de contabilizare a acestor mijloace nu este reglementat sub aspect normativ și investigat în literatura de specialitate. Ca urmare, ONC contabilizează operațiunile privind utilizarea mijloacelor obținute din activitatea economică pentru finanțarea misiunilor speciale în mod diferit și nu întotdeauna corect. Astfel, unele ONC contabilizează mijloacele nominalizate ca decontare a veniturilor din activitatea economică, iar altele – ca diminuare a excedentului perioadei curente de gestiune. În opinia noastră, modalitățile de contabilizare a mijloacelor obținute din activitatea economică și direcționate pentru realizarea unor misiuni speciale aplicate în practică nu sunt suficient argumentate și nu asigură pe deplin veridicitatea și comparabilitatea informațiilor financiare privind veniturile și cheltuielile ONC. În acest context, propunem ca operațiunile privind utilizarea pe parcursul perioadei de gestiune a mijloacelor obținute din activitatea economică statutară pentru finanțarea unor misiuni speciale urmează a fi contabilizate nemijlocit în contul 341 „Fonduri”, subcontul 3413 "Fondul de autofinanțare", fără utilizarea conturilor de evidență a veniturilor și cheltuielilor din activitatea economică a ONC. Modalitatea de contabilizare a operațiunilor nominalizate urmează a fi inclusă în planul de conturi de lucru care, conform Indicațiilor metodice, trebuie să fie perfectat sub formă de anexă la politicile contabile ale ONC [2, pct. 10].

Modul de contabilizare a mijloacelor obținute din activitatea economică a ONC și direcționate pentru finanțarea unor misiuni speciale este examinat în următorul exemplu.

Exemplu. În anul 2023, asociația obștească „Plai natal” a obținut venituri din activitatea economică în sumă de 425 800 de lei și a suportat cheltuieli din această activitate în mărime de 342 600 de lei. În luna septembrie a aceluiași an, consiliul director al asociației a direcționat pentru finanțarea unui proiect, cu termenul de realizare de 3 luni, mijloacele obținute din activitatea economică în sumă totală de 153 200 de lei.

În lunile octombrie – decembrie 2023, pe seama acestor mijloace au fost:

■ suportate cheltuieli de proiect în sumă totală de 135 600 de lei, inclusiv:

√ servicii prestate de persoane terțe – 90 464 de lei,

√ salarii ale angajaților – 36 400 de lei,

√ contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii – 8 736 de lei ($36\,400 \text{ lei} \times 24\%$);

■ procurat un calculator care nu necesită costuri suplimentare de pregătire pentru a fi utilizat conform destinației în valoare de 17 600 de lei. Calculatorul a fost procurat și transmis în exploatare în luna octombrie 2023.

Potrivit politicilor contabile, durata de utilizare a calculatorului constituie 3 ani, amortizarea se calculează conform metodei liniare începând cu următoarea lună după transmiterea acestuia în exploatare.

Conform datelor din exemplu, în anul 2023, asociația obștească „Plai natal” trebuie să întocmească următoarele formulele contabile:

În luna septembrie

1. Direcționarea mijloacelor obținute din activitatea economică pentru finanțarea proiectului:

Debit contul 341„Fonduri”, subcontul 3413 "Fondul de autofinanțare" – 153 200 lei

Credit contul 537 "Finanțări și încasări cu destinație specială curente" – 153 200 lei;

În lunile octombrie – decembrie

2. Reflectarea cheltuielilor de proiect finanțate pe seama mijloacelor obținute din activitatea economică:

- valoarea serviciilor prestate de către persoane terțe:

Debit contul 716 "Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială" – 90 464 lei

Credit contul 521 "Datorii comerciale curente" – 90 464 lei;

- salariile angajaților:

Debit contul 716 "Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială" – 36 400 lei

Credit contul 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii" – 36 400 lei;

- contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii:

Debit contul 716 "Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială" – 8 736 lei

Credit contul 533 "Datorii privind asigurările sociale și medicale" – 8 736 lei;

3. Decontarea finanțării cu destinație specială aferente cheltuielilor de proiect:

Debit contul 537 "Finanțări și încasări cu destinație specială curente" – 135 600 lei

Credit contul 616 "Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială" – 135 600 lei;

4. Reflectarea costului de intrare al calculatorului procurat în cadrul proiectului finanțat pe seama mijloacelor obținute din activitatea economică:

Debit contul 123 "Mijloace fixe" – 17 600 lei

Credit contul 521 "Datorii comerciale curente" – 17 600 lei;

5. Decontarea la fondul de active imobilizate a finanțării și încasărilor cu destinație specială aferente calculatorului transmis în exploatare:

Debit contul 537 "Finanțări și încasări cu destinație specială curente" – 17 600 lei

Credit contul 341 "Fonduri", subcontul 3412 "Fondul de active imobilizate" – 17 600 lei;

6. Calcularea amortizării calculatorului pe lunile noiembrie – decembrie (17 600 lei: 3 ani × 2 luni: 12 luni):

Debit contul 341 "Fonduri", subcontul 3412 "Fondul de active imobilizate" – 978 lei

Credit contul 124 "Amortizarea mijloacelor fixe" – 978 lei.

La data de 31 decembrie

7. Decontarea veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială:

Debit contul 616 "Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială" – 135 600 lei

Credit contul 351 "Rezultat financiar total" – 135 600 lei;

8. Decontarea cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială:

Debit contul 351 "Rezultat financiar total" – 135 600 lei

Credit contul 716 "Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială" – 135 600 lei;

9. Decontarea veniturilor din activitatea economică:

Debit contul 618 "Venituri din activitatea economică" – 425 800 lei

Credit contul 351 "Rezultat financiar total" – 425 800 lei;

10. Decontarea cheltuielilor din activitatea economică:

Debit contul 351 "Rezultat financiar total" – 342 600 lei

Credit contul 718 "Cheltuieli din activitatea economică" – 342 600 lei;

11. Reflectarea excedentului net al perioadei de gestiune – 83 200 lei (425 800 lei - 342 600 lei):

Debit contul 351 "Rezultat financiar total" – 83 200 lei

Credit contul 336 "Excedent net (deficit net) al perioadei de gestiune" – 83 200 lei.

La reformarea bilanțului asociației obștești „Plai natal” pe anul 2023, excedentul net al perioadei de gestiune urmează a fi decontat la fondul de autofinanțare prin formula contabilă:

Debit contul 336 "Excedent net (deficit net) al perioadei de gestiune" – 83 200 lei

Credit contul 341 "Fonduri", subcontul 3413 "Fondul de autofinanțare" – 83 200 lei.

După cum rezultă din exemplul prezentat, veniturile și cheltuielile aferente activității economice s-au acumulat și înregistrat în mărime integrală, respectiv, în conturile 618 "Venituri din activitatea economică" și 718 "Cheltuieli din activitatea economică". Informațiile privind aceste venituri și

cheltuieli trebuie să fie prezentate în situația de venituri și cheltuieli pentru anul 2023.

Regulile generale aferente impozitării mijloacelor obținute din activitatea economică a ONG sunt stabilite în Codul fiscal (în continuare – CF) [10, art. 52], iar modul de determinare și de declarare a impozitului pe venit – de Ordinul ministrului finanțelor privind aprobarea formularului tipizat al Declarației ONG 17 [11]. În conformitate cu CF, aceste mijloace nu se impozitează doar în cazul în care au fost obținute din activitățile economice prevăzute în statutul, în regulamentul sau într-un alt document de constituire al ONG. De menționat că Legea cu privire la organizațiile necomerciale nu prevede obligativitatea includerii tipurilor de activități economice în documentele de constituire ale ONG [1]. Pornind de la prevederile art. 6 din această lege, ONG poate desfășura orice activitate neinterzisă de lege. Totodată, conform CF [10, art. 3 alin. (4)], impozitarea entităților, inclusiv a ONG, se efectuează în baza CF și a altor acte adoptate în conformitate cu acesta. Astfel, conform poziției oficiale a Serviciului Fiscal de Stat, mijloacele obținute din activitățile economice, care nu sunt prevăzute în actele de constituire ale ONG, vor fi impozitate în baza regulilor generale stabilite de CF. În acest context, pentru evitarea problemelor cu organele fiscale, considerăm rezonabil să se includă tipurile de activități economice în statutul, în regulamentul sau într-un alt document de constituire al ONG. În cazul ne respectării acestei condiții mijloacele obținute din activitatea economică a ONG vor fi impozitate în modul general stabilit de CF [10, art. 52 alin. (6)].

Concluzii

Activitatea economică a ONG generează diverse categorii de venituri și cheltuieli. Indicațiile metodice și alte acte normative nu reglementează suficient componența și modul de contabilizare a veniturilor și cheltuielilor din activitatea economică a ONG. Ca urmare, ONG determină componența veniturilor și cheltuielilor nominalizate și țin contabilitatea acestora în mod diferit și nu întotdeauna corect.

În opinia noastră, veniturile și cheltuielile din activitatea economică trebuie să fie divizate și contabilizate în cadrul următoarelor grupe: venituri și cheltuieli aferente vânzărilor de bunuri și prestărilor de servicii; venituri și cheltuieli financiare; venituri și cheltuieli excepționale; alte venituri și cheltuieli aferente activității economice a ONG.

Veniturile și cheltuielile din activitatea economică a ONG trebuie recunoscute și evaluate în baza contabilității de angajamente cu respectarea principiilor prudenței, necompensării și concordanței.

În scopul asigurării unor informații complete privind categoriile de venituri și cheltuieli la conturile 618 "Venituri din activitatea economică" și 718 "Cheltuieli din activitatea economică" se recomandă să fie deschise subconturi distincte. Informațiile generalizate în aceste subconturi urmează a fi prezentate în nota explicativă la situațiile financiare.

Contabilitatea operațiunilor de utilizare pe parcursul perioadei de gestiune a mijloacelor obținute din activitatea economică a ONG pentru realizarea misiunilor speciale nu este reglementată sub aspect normativ. De asemenea, lipsesc investigații aferente contabilității operațiunilor cu mijloacele sus – menționate. În opinia noastră, mijloacele direcționate pentru realizarea unor misiuni speciale trebuie să fie contabilizate ca diminuare a fondului de autofinanțare și majorare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială. Această modalitate de contabilizare nu va afecta sumele totale ale veniturilor și cheltuielilor din activitatea economică și, ca urmare, va asigura veridicitatea informațiilor din situațiile financiare.

În conformitate cu cerințele CF, nu se impozitează doar mijloacele obținute din activitățile economice prevăzute în statutul, în regulamentul sau într-un alt document de constituire al ONG. Această prevedere nu corespunde cerințelor Legii cu privire la organizațiile necomerciale care nu obligă ONG să includă tipurile de activități economice în documentele de constituire. Totuși, pentru evitarea problemelor cu organele fiscale, considerăm rezonabil să se includă tipurile de activități economice în documentele de constituire ale ONG.

Implementarea în practică a recomandărilor aferente contabilității și impozitării veniturilor și cheltuielilor din activitatea economică va asigura calcularea corectă a indicatorilor din situațiile financiare, precum și luarea unor decizii economice și manageriale relevante la toate nivelurile de gestiune ale ONG.

Bibliografie

1. Legea cu privire la organizațiile necomerciale nr. 86/2020. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=122391&lang=ro.
2. Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale/reprezentanțele entității nerezidente, aprobate de prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 188/2014. Disponibil: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>.
3. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287/2017. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=136356&lang=ro#.
4. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 119/2013. Disponibil: <https://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/Planul%20general%20de%20conturi%20contabile.pdf>.
5. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr.118/2013. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130804&lang=ro.
6. Nedeița, A., 2022. Aspecte practice privind contabilitatea și impozitarea veniturilor și cheltuielilor din activitatea economică a ONG. *Contabilitate și audit* (10), pp.49–57, (11), pp.66–76, (12), pp.72–79.
7. Nedeița, A., 2023. Recomandări practice privind întocmirea situațiilor financiare în organizațiile necomerciale pentru anul 2022. *Contabilitate și audit* (3), pp.69–80.
8. Nedeița, A., Prisăcar, T., 2015. *Particularitățile organizării managementului financiar și contabilității în Republica Moldova*. Chișinău: Editura „Cu drag” – ISBN 978-9975-87-048-1.
9. Slobodeanu, S., 2018. Modul de completare a Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2017 de către organizațiile necomerciale. *Contabilitate și audit* (2), pp. 73–81.
10. Codul fiscal nr. 1163/1997. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=138283&lang=ro#
11. Ordinul ministrului finanțelor privind aprobarea formularului tipizat al Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru organizațiile necomerciale nr. 08/2018. Disponibil: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=374017>.

**THE IMPORTANCE OF ESG DISCLOSURE IN ENSURING THE SUSTAINABLE
DEVELOPMENT OF COMPANIES**

CZU: 005.336:005.34

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.06>

Camelia-Cătălina MIHALCIUC

Ștefan cel Mare University of Suceava, România

Email: camelia.mihalciuc@usm.ro

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5598-5829>

Maria GROSU

„Alexandru Ioan Cuza“ University of Iasi, Romania

Email: maria.grosu@uaic.ro

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5185-4717>

Simona-Maria BRÎNZARU

Ștefan cel Mare University of Suceava, România

Email: simona.brinzaru@usm.ro

ORCID: orcid.org/0000-0003-4777-6589

Abstract. In today's business era, transparency and effective communication with stakeholders are essential to a company's success and sustainability. With the rise of global sustainability concerns, ESG (Environmental, Social and Governance) disclosure and adherence to the SDGs (Sustainable Development Goals) are key directions in any firm's strategies. Due to the new nature of sustainable reporting, companies are facing an increasing number of questions about the content and the way of reporting, with integrated reporting becoming an increasingly used and valued tool for assessing corporate performance. These reports go beyond the presentation of financial data and integrate financial and non-financial information to provide a complete picture of the business and its social, environmental and corporate governance impact on its operating environment. Thus, the main objective of the paper proposed by the authors is to examine the importance of ESG information in the framework of sustainable development. From the literature review, it can be appreciated that the quality of ESG information presented in sustainability reports becomes crucial for the proper understanding and assessment of a firm's performance.

Keywords: Sustainable Development, Non-Financial Information, Sustainable Reporting, Integrated Reporting, ESG - Environmental, Social and Governance

JEL Classification: M41, M48

Introduction

A company's performance cannot be assessed solely on the basis of balance sheet and profit and loss figures, but requires an approach that also includes social and environmental impact and corporate governance. In this paper, the authors aim to explore the importance of ESG information and how it influences company performance. Therefore, this analysis aims to highlight the key role that the quality of information plays in strategic guidance and decision making within the business environment, highlighting the importance of a comprehensive and transparent approach to corporate reporting.

Non-financial information has emerged in financial reporting to address the need for more complete information on corporate performance, being a label with which to work and gather a continuum of new information on corporate social responsibility issues, with this in mind the Non-Financial Reporting Directive 2014/95/EU [1] was designed to unify European reporting practices under a common banner [2]. Firms should focus on providing information with a breadth and level of detail that allows stakeholders to understand the evolution, results, position and impact of their activities. Non-financial statements include key performance indicators, qualitative information that facilitates

the understanding of non-financial statements and quantitative information that can be effectively reported on non-financial issues. Stakeholders tend to value quantitative information the most because it allows them to assess progress and progress towards long-term objectives, to check consistency over time and to make various comparisons [3].

Environmental, social, human rights, anti-corruption and anti-bribery and corporate governance information published by entities enhances transparency, credibility and stakeholder attention, and moreover, together with financial statements develops an environment for sound decisions and investments [4]. Today's sustainability debate often centres around corporations because of their impact on the environment and society [5]. Corporations are facing increasing demands on the sustainability of their activities from multiple stakeholders [6]. These stakeholder needs are also reflected in the regulatory environment in which companies operate. Regulators in the United States and the European Union are working to increase the importance and standardization of non-financial reporting [7]. In the United States, the Securities and Exchange Commission will require disclosure of sustainability impacts and policies beyond the level of direct GHG emissions (greenhouse gas emissions), even for small reporting companies, by 2025 [8]. The European Union goes even further with its Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), which will be implemented in 2024, by making reporting on target setting mandatory [9].

In recent years there has been an increased focus on environmental issues and social responsibility, which has led to changes in the accounting profession as the actions of accounting professionals have moved in line with current trends. Sustainable development implies a series of changes at the accounting level in order to meet the needs of users of financial and accounting information, with accounting professionals playing a key role in the business environment as they measure, communicate and control all information relating to organisations, leading them to embrace the notion of sustainable development [10].

Social reporting is defined as the reporting of significant and definable areas of a business enterprise's activities that have social impact, such reporting involves measuring and disclosing, internally or externally, information about the impact of a business enterprise and its activities on society [11]. Integrated reporting can be seen as the latest development in corporate reporting. It is defined as a reporting mechanism that aims to address the shortcomings of current accounting systems namely the retrospective nature, short-term orientation and failure and to capture the intangible factors that are the main drivers of organizational performance [12]. Such reporting aims to overcome other problems in financial reporting, such as information overload resulting from producing numerous and disconnected reports that increase in length and complexity and the need to incorporate more information on sustainability issues that can support the transition to sustainable economic models [13].

Contemporary society faces various challenges in terms of social and economic development, business expansion and national economic growth. In particular, significant transformations can be observed in the financial landscape, highlighting a growing awareness of the impact of sustainable and responsible business practices, which not only influence long-term financial performance but also contribute to a more equitable and environmentally aware society [14]. In this context, investors are increasingly turning their attention to ESG issues to guide their investment decisions, assessing the impact of businesses on the planet, society and their internal governance structures [15].

By the end of 2023, at the European level, sustainability (or non-financial) reporting, also known as the CSRD Directive, is the piece of legislation that introduced legal sustainability reporting obligations for certain large companies in the European Union [16]. At the same time, the aim of the reporting directive, as defined by the European Commission, is to achieve the Green Deal objective of transforming the European Union into a modern, competitive and resource-efficient economy, ensuring that: by 2050, there will be no greenhouse gas emissions; economic growth will be achieved that is not dependent on resource use; and no person and no place will be left behind [17].

1. Theoretical background and literature review

To meet the information needs of stakeholders, companies have increasingly published non-financial reporting, including the social, environmental and economic impacts of their business, not only as a form of accountability but also as a way of shaping company strategy.

In recent years, due to the increasing complexity of the international business environment, new reporting requirements have been added through laws, regulations, standards, codes, guidelines or listing requirements [18]. This has led to an increase in the volume of information submitted by companies, resulting in long and complex financial reports with many technical details that require a high level of expertise to understand [19].

The number of companies producing integrated reports is still small due to the voluntary nature in many countries, South Africa being an exception to this rule, where integrated reporting has been mandatory for companies with securities listed on the stock exchange since 2010 [20]. Companies tend to present management rather than performance issues, and the information presented is easily manipulated and has a marginal position to the essence of the business, with the aim that the items presented should positively influence the economic situation or demonstrate good practices in the application of regulations in the sector, providing useful information for the company [21].

The integrated report being a concept that incorporates financial, social, environmental and sustainability reporting principles provides information on corporate governance, strategy and performance in an organised, compact and coherent manner, reflecting the commercial, social and environmental context in which the company operates [22], such a report should contain relevant aspects of the company's business, both positive and negative [23].

The highest degree of integrated reporting is practiced in Brazil, Germany, South Africa, Sweden and the UK, and companies in these countries are advised to continue to exercise leadership to help create a more sustainable global society [24].

The main objective of the IIRC Conceptual Framework (2013) [25] is to provide a common reporting basis by defining the fundamental concepts of integrated reporting and establishing guiding principles and content elements that should be present in an integrated report, and the definition provided by the IIRC Conceptual Framework has thus become the main underpinning for the process of integrating financial and non-financial elements. An integrated report is a concise communication of how an organisation's strategy, governance, performance and prospects, in the context of its external environment, lead to the creation of value in the short, medium and long term [25]. Integrated reporting encompasses financial and non-financial information in a single document, thus showing a more comprehensive picture of the reporting entity, all in terms of business transparency and social accountability [26], thus enhancing transparency and accountability, which are key to building trust and resilience, by disclosing how the legitimate needs and interests of key stakeholders are understood, considered and responded to through decisions, actions and performance, as well as ongoing communication [27], with such reporting containing qualitative and quantitative performance information.

Assurance mechanisms and other tools are necessary to ensure the credibility and reliability of corporate reporting, especially considering that integrated reporting is primarily intended for investors, according to the International Integrated Reporting Framework [28].

The year 2021 has brought to the landscape of integrated corporate reporting a novel element that will be rapidly adopted, namely integrated digital reporting. This involves taking into account GRI standards, International Business Council (IBC) recommendations as well as sector indicators imposed by the Sustainability Accounting Standards Board (SASB). The pathways defined by the relevant domains allow for interconnected and personalised content navigation based on specific areas of interest and in-depth analysis to uncover each company's sustainable business model, strategy, value creation process and commitment to combat climate change [29].

There is awareness of the need to reform corporate reporting and the need to adapt the process of reporting financial and non-financial information to the new economic environment by incorporating an optimal volume of information so that the resulting reports bring balance and stability and transparency to cover and harmonise economic, social and environmental aspects: ESG (environmental, social and governance). The term "ESG" can be seen as an evolution of the older concept of "SRI" (Socially Responsible Investment) which aligns with ideas such as corporate social responsibility (CSR) and philanthropy, and is also an indicator showing standards for the management of corporate governance, environmental and social issues within companies and is increasingly used when investors choose the companies they want to invest in. The indicator is also used by lending institutions when granting financing.

Sustainable development has become and remains a ubiquitous paradigm for long-term development and a core concept in the global development policy and agenda [30], and the Sustainable Development Goals are a key benchmark in the struggle for a sustainable global future. However, in order to translate these aspirations into reality and promote a responsible and holistic approach, ESG factors come into play, which will be an appropriate tool to involve civil society and the private sector in the global agenda of sustainable development [31].

In April 2021, the European Commission presented a legislative proposal for the CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) by imposing additional reporting requirements, with the long-term aim of ensuring comparability between sustainability and financial reporting [32]. Thus, from 2025, for the previous financial year, the legal framework changes and the Corporate Sustainability Reporting Directive (EU) 2464/2022 (CSRD) comes into force, which aims to standardise non-financial reporting at the level of large public and private entities [33], as well as at the level of public SMEs, by complementing a set of regulatory efforts [34], including the Sustainable Finance Disclosure Regulation (SFDR) and the EU Taxonomy.

ESG has become a topic of major interest on the global economic scene, and Romanian companies cannot remain outside this concept [35]. In this regard, the Parliament has transposed the relevant European rules into national legislation, while the Bucharest Stock Exchange has published a Guide on ESG Reporting, which includes relevant parameters from the reports of listed companies.

2. Benefits of disclosing ESG information

The first appearance of the term "ESG" occurred in the report "Who Cares Wins: Connecting Financial Markets to a Changing World", published by the United Nations (UN) and the Global Compact in 2004 [36], aimed at developing standards and recommendations on effective ways to address systemic environmental, social and governance issues in asset management, equity brokerage services and research functions [37].

ESG criteria are presented by 3 factors, environmental, reflected by the letter "E" (Environment), denoting an entity's impact on the environment, such as pollution and greenhouse gas emissions; social, referred to by the letter "S", reflecting the entity's relationship with its employees, customers and other stakeholders, and factor 3 is represented by the letter "G", corresponding to governance factors [38], reflecting how an entity organizes, conducts and oversees its operations to ensure ethical and responsible conduct.

Prior to 2001, companies did not regularly provide this type of information and the data disclosed lacked structure, guidance or consistency [39], gradually investors and stakeholders began to pay more attention to ESG issues and information. ESG reporting is issued to maintain positive relationships with stakeholders, to comply with regulations and to avoid problems [40], the number of ESG topics reported is increasing and becoming more detailed, subsequently influenced by the international framework, indices and initiatives such as the Paris Agreement and the UN 2030 Agenda. The demand for transparency and corporate responsibility has led companies to highlight their efforts and progress by implementing sustainable and socially responsible policies, accompanied

by reporting, in order to maintain competitiveness in the industry [41]. Thus, ESG reporting is an effective communication tool through which a company informs its stakeholders, integrating all information related to the environment, society, governance, ethics and human rights [42], the company also aims to take responsibility for the well-being of its stakeholders. By prioritising sustainable and socially responsible initiatives, a company can improve its reputation and possibly attract more investors in the future [43], and if it achieves its ESG goals it will be more likely to survive and be more robust.

While the Sustainable Development Goals provide an overarching set of goals and directions for sustainable development, ESG information provides the methods and processes to achieve them [16], focusing on the behaviour and practices of individual entities [44].

In order to meet CSR reporting, the European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) created the first set of European Sustainability Reporting Standards (ESRS), which received EU-wide endorsement in July, 2023. They are guidelines to ensure that companies operating in the EU report transparently on their sustainability practices, providing a clear picture of their overall performance by disclosing sustainability information that could affect business practices and decisions [45].

By requiring firms to disclose quality financial information about their ESG performance in their annual reports, the CSRD aims to improve the clarity, credibility and comparability of this data, supporting investors and other stakeholders in making informed decisions about working with particular companies, directing more capital to sustainable businesses and investments [46].

An important detail regarding CSRD is that all reports must be available in a structured, digital, single European electronic format with sustainability information digitally tagged, facilitating more efficient access and processing of information for both software tools and stakeholders. Companies should also audit their sustainability information through a certified auditor before submitting it to the competent authority [16] and develop plans, actions and measures to manage risks and capitalise on opportunities arising from the transition to sustainable business [47].

Adopting and disclosing ESG information also has important benefits for investors [48], allowing companies to communicate effectively with all their stakeholders, thus gaining their trust and support, especially as they become increasingly selective in their choice of investments [49], with companies being more likely to obtain financing on better terms from investors as their sustainable practices are seen as offering long-term growth potential and greater financial stability [50]. Investors attribute long-term value to entities that disclose ESG data because they see the green economy as an opportunity and tend to protect their investments against risks associated with environmental, social and governance issues [51]. ESG performance and non-financial disclosure can play a key role in enhancing company value and facilitating sustainable development by adopting green innovations in production processes that can reduce resource consumption and waste, while increasing energy efficiency and improving overall efficiency and laying the groundwork for future sustainable development, in such situations firms can attract more attention from socially responsible investors [52].

Different aspects at the firm, country, industry and time level influence the decision to make ESG disclosures, with factors such as company size, reputation, board composition, and the existence of a CSR committee potentially positively influencing the decision to make such disclosures [53], while dimensions such as social performance may negatively influence it.

By reporting sustainability, a company can convince potential investors that it is a less risky investment than other companies [54], with investors claiming that ESG disclosures inspire greater trust among managers and stakeholders, providing more accurate forecasts and reducing information asymmetry [55]. Firms with high sustainability scores are also better able to manage downside risks and are more resilient in times of crisis [56]; portfolios with high ESG scores generally performed better than those with low ESG scores during the recent COVID-19 crisis in China [57].

Conclusions

Companies that choose to adopt and implement the SDGs can simultaneously integrate ESG factors into their practices, thereby better addressing the sustainability requirements of investors and communities while contributing to the achievement of global goals. Implementing sustainable practices can help strengthen company management by identifying and managing risks more effectively, and reduce operational costs by adopting efficient resource use and waste management measures, leading to significant cost savings. Companies falling under the scope of the SRSD will need to follow certain defining directions: assess the importance of relevant factors to their business; report on the double materiality of each factor; explain the resilience of their business model and strategies in the face of sustainability risks, covering different time horizons; provide detailed information on how they manage risks, internal controls, risk monitoring processes and the values they support; and reflect in their reporting the opportunities arising from sustainability concerns.

The concept of ESG and sustainability goals are bringing about a transformation in the way a company's role and purpose is perceived and understood.

Adherence to and achievement of global objectives is effectively supported by the implementation of ESG factors, which provide concrete ways of addressing the sustainability requirements of investors and communities. The adoption and implementation of the SDGs and ESG factors offers companies numerous opportunities for sustainable growth and development. ESG is thus the standard indicator for the management of corporate governance, environmental and social issues within companies and is increasingly used when investors choose which companies to invest in, and is also used by lending institutions when providing finance.

Sustainability reporting standards are on an upward trend and are based on and built on most existing financial reporting standards. ESG is becoming a critical part of the business model of companies of the future, which, based on the reporting behaviour adopted, fall into two categories: those that have voluntarily adopted sustainability reporting, adopted a sustainable business model and reduced the pressure of their own activities on ecosystems and natural resources; and those that have not turned their attention to sustainable conduct, putting their existence at risk either as a natural consequence of climate risks or due to pressure from direct competitors.

In this context, there is awareness of the need to reform corporate reporting and the need to adapt the process of reporting financial and non-financial information to the new economic environment by incorporating an optimal volume of information so that the resulting reports bring balance and stability and transparency to cover and harmonise economic, social and environmental aspects: ESG (environmental, social and governance).

References

1. European Parliament. (2014, October 22). Directive 2014/95/EU. Disponibil online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=celex%3A32014L0095>, accesat pe 22.03.2023.
2. Federation of European Accountants, "EU Directive on disclosure of nonfinancial and diversity information", 2016, p.6
3. Comisia Europeană, "Ghid privind raportarea informațiilor nefinanciare", Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, 2017, pp. 7-8
4. de Rademaeker, E., V. Cozzani, *5th international conference on Safety & Environment in process Industry*, CIPSAP5 3-6 2012, Milan, Italy. Milano: AIDIC, 2012.
5. Dunphy, D. C., Benn, S., Griffiths, A., *Organizational change for corporate sustainability (3rd ed.)*, Routledge (Understanding organizational change), 2014.
6. Villena, V. H., Gioia, D.A. *On the riskiness of lower-tier suppliers: Managing sustainability in supply networks*, în revista: *Journal of Ops Management*, 64(1), 2018, pp. 65–87.
7. Cinquini, L., de Luca, F. (Eds.), *Non-financial disclosure and integrated reporting*, Springer International Publishing (SIDREA Series in Accounting and Business Administration), 2022.
8. United States Securities and Exchange Commission, *SEC proposes rules to enhance and standardize climate-related disclosures for investors*, Washington D.C., 2022. Disponibil online: <https://www.sec.gov/news/press-release/2022-46>, accesat pe 22.03.2024.

9. European Commission, Proposal for a DIRECTIVE OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL amending Directive 2013/34/EU, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Regulation (EU) No 537/2014, as regards corporate sustainability reporting. Disponibil online: <https://www.consilium.europa.eu/media/57644/st10835-xx22.pdf>, accesat pe 22.03.2024.
10. Sachs, J., Kroll, C., Lafortune, G., Fuller, G., & Woelm, F. (2022). Sustainable development report 2022. Cambridge University Press.
11. Social Reporting Standards (2014), *Guide to results-based reporting*, www.social-reporting-standard.de/fileadmin/redaktion/downloads/SRS_guidelines_2014_EN.pdf, [accesat 16.05.2020]
12. Mihalciuc, C., *The contribution of integrated reporting in determining the performance and value of a sustainable organization*, Journal of Social Sciences, 2021, pp. 29-40.
13. Carmo, C., Inês Correia, Joaquim Leite, Amélia Carvalho, *Towards the Voluntary Adoption of Integrated Reporting: Drivers, Barriers, and Practices*. Administrative Sciences 13: 148, 2023, pp.1-23.
14. Gernego, I., Petrenko, L., Lavrynenko, V., Dyba, M., *Trends and Focuses for ESG Investment Support: A Cross Country Comparative Analysis*, European Journal of Sustainable Development, 2024, p. 23.
15. Croitoru, M., *Cadrul legal pentru raportarea informațiilor de sustenabilitate în România*, Financial Intelligence, 2023, accesat la 15.02.2024, <https://financialintelligence.ro/cadrul-legal-pentru-raportarea-informatiilor-de-sustenabilitate-in-romania/>
16. Kostic, N., Hujdur, A., *How environment, social and governance standards can benefit your business*, Building a sustainable future: ESG Business Handbook, 2023, p.29.
17. European Commission, *The European Green Deal. Striving to be the first climate-neutral continent*, accesat la 13.02.2024, https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal_en
18. IIRC (2011), *Towards Integrated Reporting. Communicating Value in the 21st Century*. Disponibil online: https://integratedreporting.ifrs.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf, accesat pe 25.03.2024.
19. de Villiers, Charl, Pei-Chi K. Hsiao, *Integrated Reporting. In Sustainability Accounting and Integrated Reporting*. Editat de Charl de Villiers și Warren Maroun. London: Routledge, 2018, pp. 13–24.
20. Veltri, S., Antonella Silvestri, *The value relevance of corporate financial and nonfinancial information provided by the integrated report: A systematic review*. Business Strategy and the Environment 29: 2020, pp. 3038–3054.
21. Bonila-Priego, J., Font, X., Rosario Pacheco-Olivares, M., *Corporate sustainability reporting index and baseline data for the cruise industry*, Tourism Management, no. 44, 2014, pp. 149-160.
22. Wiwik Supratiwi, Dian Agustia, Wiwiek Dianawati, Tota Panggabean, *Textual attributes on integrated reporting quality: Evidence in Asia and Europe*, Cogent Business & Management, 9:1, 2022.
23. International Integrated Reporting Committee, *Towards Integrated Reporting. Communicating Value In the 21st Century*, 2011.
24. Vena, S. Sciascia, A. Cortesi, *Integrated Reporting and Cost of Capital: The Moderating Role of Cultural Dimensions*, Journal of International Financial Management & Accounting 31, nr. 2, 2020, pp. 191–214
25. IIRC, The International <IR> Framework, 2013. Disponibil online: <https://integratedreporting.ifrs.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>, accesat pe 25.03.2024.
26. Bărbieru, A.C., Mihaila, S., Grosu, V., "Effects of integrated reporting in the stakeholder communication process." 2022, p. 177.
27. The International IR Framework, IIRC, 2013, p. 12, disponibil la adresa: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>
28. Dumitru, M., Guțe, R., "Asigurarea rapoartelor integrate: situația actuală." Audit Financiar, 2016, p. 173
29. Amel-Zadeh, A., Serafeim, G., *Why and How Investors Use ESG Information: Evidence from a Global Survey*. Journal of Financial and Quantitative Analysis, 74, 2018, pp. 87–103.
30. Herghiligiu, I.V., Robu, I.-B., Istrate, M., Grosu, M., Mihalciuc, C.C., Vilcu, A., *Sustainable Corporate Performance Based on Audit Report Influence: An Empirical Approach through Financial Transparency and Gender Equality Dimensions*, Sustainability, 2023, 15, p.3
31. Bele, A.M., Sabău-Popa, C.D., Secara, O.M., *Sustainable development goals and the triangle of ESG investments*, Revista de Studii Financiare, 2023, p.22.
32. Stănciulescu, E., Vuță, M., *Raportarea nonfinanciară-element-cheie pentru afacerile din prezent și din viitor*, Ceccar Business Review, Nr.10, 2022, p.6.

33. Croitoru, M., *Cadrul legal pentru raportarea informațiilor de sustenabilitate în România*, Financial Intelligence, 2023, accesat la 15.02.2024, <https://financialeintelligence.ro/cadrul-legal-pentru-raportarea-informatiilor-de-sustenabilitate-in-romania/>
34. Nica, A., *Raportările de sustenabilitate se vor propaga în timp la nivelul tuturor companiilor, publice sau private, mai mari sau mai mici*, Piața Financiară, 2023, p.39.
35. Marinescu, G., *Companiile din BET 20, corigente la transparență*, 2023, accesat la 15.05.2024 la <https://www.bursa.ro/raport-global-esg-monitor-companiile-din-bet-20-corigente-la-transparenta-61749843>
36. United Nations Global Compact, *Who cares wins. Connecting Financial Markets to a Changing World*, p.5.
37. Eccles, R., Lee, L.-E., Strohle, J., *The Social Origins of ESG: An Analysis of Innovest and KLD*, SSRN Electronic Journal, 2019, p.17.
38. Shapsugova, M., *ESG principles and social responsibility*, E3S Web of Conferences 420, 2023, p.1
39. GRESB, *The future of ESG reporting*, 2021, accesat la 10.02.2024, <https://www.gresb.com/nl-en/the-future-of-esg-reporting>
40. Hasnan, S., Adil, M.Z.Z.A., Farmy, M.H.D., Anuar, M.I., Nazri, M.Z.M., Shaifuddin, A.R.M., *Factors Affecting Corporate Environmental, Social and Governance (ESG) Reporting: A Literature Review*, Accounting and Finance Research, Vol.12, (4), 2023, pp.15-16.
41. Arvidsson, S., Dumay, J., *Corporate ESG reporting quantity, quality and performance: Where to now for environmental policy and practice?*, Business Strategy and the Environment, 2021, p.1093.
42. Maniora, J., *Is integrated reporting really the superior mechanism for the integration of ethics into the core business model? An empirical analysis*, Journal of Business Ethics, 2017, p.763.
43. Peligrino, L. J., *What is ESG: Issues, importance, and initiatives?*, 2022, accesat la 11.02.2024, <https://www.azeusconvene.com/esg/articles/what-is-esg-issues-importance-and-initiatives>
44. Sustainability, *Increasing Awareness of How SDGs and ESG Are Different, and Related*, Tokyo Century Initiatives, 2021, accesat la 12.02.2024, <https://tokyocentury-news.com/sustainability/differences-sdgs-and-esg/>
45. European Commission, *Questions and Answers on the Adoption of European Sustainability Reporting Standards*, 2023, accesat la 19.02.2024, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_23_4043
46. Stretton, C., *Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) explained*, 2024, accesat la 22.02.2024, <https://www.circularise.com/blogs/corporate-sustainability-reporting-directive-csrd-explained>
47. Accountancy Europe, *Sustainability assurance under the CSRD*, Audit & Assurance, 2022, accesat la 19.2.2024, www.accountancyeurope.eu
48. Zhan, S., *ESG and Corporate Performance: A review*, Shanghai Guanghua International School, 2023, p.2.
49. Quintiliani, A., *ESG and Firm Value*, Accounting and Finance Research, 11(4), 2022, pp. 39.
50. Clarkson, M. B., Li, Y., Richardson, G. D., Vasvari, F. P., *Revisiting the relation between environmental performance and environmental disclosure: An empirical analysis*, Accounting, Organizations and Society, 2008, p. 317.
51. Ferri, S., Tron, A., Colantoni, F., Savio, R., *Sustainability Disclosure and IPO Performance: Exploring Impact of ESG Reporting*, Sustainability, 2023, p.6.
52. Garcia, A.S., Orsato, R.J., *Testing the Institutional Difference Hypothesis: A Study About Environmental, Social, Governance, and Financial Performance*, Business Strategy and the Environment, 2020, p.3265.
53. Crespi, F., Migliavacca, M., *The Determinants of ESG Rating in the Financial Industry: The Same Old Story or a Different Tale?*, Sustainability, 2020, p. 5.
54. Berrone, P. și Gomez-Mejia, L.R., *Environmental performance and executive compensation: An integrated agency-institutional perspective*, Academy of Management Journal, nr. 52, 2009, pp. 115.
55. Betti, G., Consolandi C. și Eccles. R. G., *The Relationship between Investor Materiality and the Sustainable Development Goals: A Methodological Framework*, Sustainability, vol. 10, nr. 2248, 2018.
56. Giese, G., et al., *Foundations of ESG Investing: How ESG Affects Equity Valuation, Risk, and Performance*, The Journal of Portfolio Management, 2019, p.73.
57. Broadstock D., et al., *The Role of ESG Performance during Times of Financial Crisis: Evidence from COVID-19 in China*, Finance Research Letter, 2021, <https://www.sciencedirect.com/>

**CONTABILITATEA FONDURILOR CREATE ȘI UTILIZATE ÎN
ACTIVITĂȚILE ORGANIZAȚIILOR NECOMERCIALE****ACCOUNTING FOR FUNDS CREATED AND USED IN THE ACTIVITIES
OF NON-COMMERCIAL ORGANISATIONS**

CZU: 657.42:334.012.46

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.08>**Ruslan HAREA***Academy of Economic Studies of Moldova, Republic of Moldova*Email: harea.ruslan@ase.mdORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0098-6837>

Abstract. The funds created by the non-commercial organizations represent the part of the capital of the non-commercial entity formed from the capitalized resources of the pre-destined means received in the form of special purpose financing prior to their use. This article presents the order of formation of funds depending on the sources from which they are created and how to use them further. At the same time, the need to use the accounting of special purpose financing is explained based on the application of the necessary funds in provisionally created funds in the available capital of non-commercial organizations. It also presents alternative ways of capitalizing on funding from different sources (predestined or unpredestined) with their accounting model in the daily activities of non-commercial organizations in the Republic of Moldova. This study examines the principles and standards governing NCO accounting, identifies challenges in fund management, and proposes best practices to enhance financial reporting and accountability. Methodologies include comprehensive literature reviews, bibliometric analyses, and case studies to illustrate the practical application of theoretical concepts.

Keywords: non-commercial organizations, fund, NGOs accounting.

JEL Classification: M41

Introducere

Contabilitatea și raportarea financiară pentru organizațiile necomerciale (ONC), precum și auditul ONC, se bazează pe concepte, standarde și proceduri distincte care se adaptează la mediile lor și la nevoile utilizatorilor rapoartelor financiare. Importanța contabilității precise în ONC nu poate fi subestimată. Aceste organizații, care includ asociații de caritate, fundații și alte entități non-profit, joacă un rol vital în societate prin abordarea problemelor sociale, sprijinirea comunităților și promovarea diverselor cauze. O gestionare financiară eficientă este esențială pentru aceste organizații pentru a-și îndeplini misiunile și a menține încrederea donatorilor. Contabilitatea fondurilor create și utilizate în activitățile ONC este un aspect crucial al acestei gestionări financiare.

Scopul acestui articol este de a explora practicile contabile specifice legate de crearea și utilizarea fondurilor în ONC. Această temă este deosebit de relevantă în peisajul actual, unde transparența și responsabilitatea sunt din ce în ce mai cerute de către părțile interesate, inclusiv donatori, beneficiari și organisme de reglementare. Obiectivele acestui articol sunt de a examina principiile și standardele care guvernează contabilitatea în ONC, de a analiza provocările cu care se confruntă aceste organizații în gestionarea fondurilor și de a propune bune practici pentru a îmbunătăți raportarea financiară și responsabilitatea acestora.

Metodologia utilizată în acest articol include o revizuire cuprinzătoare a literaturii, o analiză bibliometrică a cercetărilor existente privind contabilitatea în ONC și o abordare bazată pe studii de caz pentru a ilustra aplicațiile practice ale conceptelor teoretice. Analiza bibliometrică ajută la identificarea tendințelor cheie, a publicațiilor influente și a lacunelor din corpul de cunoștințe existent. Studiile de caz oferă exemple reale de modul în care ONC-urile își gestionează fondurile și respectă

standardele contabile

Conținutul de bază al lucrării

Guvernele și alte organizații nonprofit sunt unice în următoarele moduri:

1. Ele nu încearcă să obțină profit - și majoritatea sunt scutite de impozitul pe venit - astfel încât contabilitatea obișnuită a întreprinderilor, inclusiv contabilitatea impozitului pe venit, nu este de obicei adecvată.

2. Ele sunt deținute în mod colectiv de către alegătorii lor; și, deoarece proprietatea nu este evidențiată prin acțiuni care pot fi vândute sau tranzacționate, rezidenții care sunt nemulțumiți de guvernul lor trebuie să aștepte o schimbare a organului de conducere ales al acestuia sau să se mute în altă parte.

3. Cei care contribuie cu resurse financiare la organizații nu primesc neapărat o parte directă sau proporțională din serviciile acestora. De exemplu, proprietarii de locuințe plătesc impozite pe proprietate pentru a finanța școlile publice, chiar dacă nu au copii la școală.

4. Deciziile lor politice majore și, poate, unele decizii de funcționare, sunt luate, de obicei, prin votul majoritar al unui organ de conducere ales sau numit (de exemplu, o adunare legislativă de stat, un consiliu municipal sau un consiliu de administrație al unui spital), ai cărui membri lucrează cu jumătate de normă, primesc o remunerație modestă sau nu primesc nicio compensație și au medii, filosofii, capacități și interese diverse.

5. De obicei, deciziile trebuie să fie luate „la lumina soarelui” - în ședințe deschise publicului, inclusiv presei - și majoritatea au legi privind „dosarele deschise” care fac ca evidențele contabile și alte documente să fie deschise publicului.

O organizație necomercială există pentru că o comunitate sau o societate decide să furnizeze anumite bunuri sau servicii grupului său ca întreg. Adesea, aceste bunuri sau servicii sunt furnizate indiferent dacă costurile suportate vor fi recuperate prin taxarea bunurilor sau serviciilor sau dacă cei care plătesc bunurile sau serviciile sunt cei care beneficiază de ele. Într-adevăr, multe servicii ale ONG nu ar putea fi furnizate în mod profitabil de către o întreprindere privată. În plus, comunitatea sau societatea poate considera că aceste servicii sunt atât de vitale pentru bunăstarea publică, încât ar trebui să fie supravegheate de către reprezentanții săi aleși sau numiți.

Modelele tradiționale de contabilitate se limitează la furnizarea de informații economice și financiare, fără a aprofunda aspecte esențiale, cum ar fi natura, activitatea și realizările sociale ale organizațiilor fără scop lucrativ. Acest lucru determină ONG-urile să utilizeze mecanisme alternative pentru a-și evidenția acțiunile și a demonstra destinația resurselor și procesele decizionale. Îndeplinirea misiunii unei ONG este supusă evaluării de către părțile interesate, care sunt interesate de organizație și ale căror nevoi sunt satisfăcute de niveluri adecvate de calitate. Deoarece aceste informații nu sunt acoperite de contabilitate, organizațiile nonprofit trebuie să aprofundeze cunoașterea grupurilor lor de interese. Transparența este un exercițiu de responsabilitate pe care trebuie să și-l asume organizațiile nonprofit ca răspuns la așteptările și cererile părților interesate și pentru a gestiona organizația în vederea îndeplinirii misiunii sale și a menținerii legitimității sale instituționale.

Succesul unei organizații nonguvernamentale este asociat, de obicei, cu îndeplinirea misiunii sale, fără a ține cont de perspectiva financiară. Astfel, utilizarea exclusivă a măsurilor financiare nu este reprezentativă pentru managementul organizațiilor fără scop lucrativ. Prin urmare, ONG-urile divulgă și alte tipuri de informații. Dezvăluirea de informații nefinanciare în cadrul ONG-urilor prezintă unele singularități în comparație cu alte sectoare. De exemplu, spre deosebire de alte sectoare, nu există o reglementare legală care să oblige aceste entități să pregătească și să publice informații sociale. În absența unei obligații legale, calea urmată de un număr mare de ONG-uri a fost autoreglementarea. Acestea publică sau divulgă în mod voluntar informații legate de transparență și bună guvernare. Astfel, responsabilitatea organizațiilor fără scop lucrativ este sporită, iar reputația acestora este îmbunătățită.



Figura 1. Cele 6 surse de finanțare ale organizațiilor necomerciale

Sursa: elaborat de autor

Cele mai multe ONC acumulează fonduri pentru operațiuni prin donații de la diverse entități și folosesc aceste fonduri pentru a atinge obiective sociale, obiectivele sociale implicând, de obicei, furnizarea unui bun public de care beneficiază simultan mai multe persoane. Printre donatorii care contribuie la cauza ONC se numără agenții guvernamentale, instituții filantropice și donatori individuali. În această lucrare, se concentrează atenția asupra operațiunilor unui ONC aflat la început de drum, cu resurse limitate, care se bazează în principal pe contribuțiile fondatorilor și membrilor individuali pentru a-și finanța operațiunile.

Cu toate acestea, disponibilitatea contribuțiilor donatorilor este extrem de incertă, iar ONC-urile gestionează de obicei impactul acestei incertitudini prin colectarea tuturor fondurilor necesare pentru proiect înainte de implementare. Cu toate acestea, din cauza lipsei de informații adecvate cu privire la eficacitatea și eficiența organizației nonprofit, donatorii sunt de obicei nesiguri în ceea ce privește donațiile pentru cauza organizației nonprofit. Un sondaj realizat pe internet de către o organizație caritabilă importantă din SUA, *United Way of America*, a constatat că o mare parte dintre donatorii care nu aveau încredere în organizațiile nonprofit au citat „lipsa de transparență” drept principala preocupare. Apariția unor intermediari, cum ar fi *Charity Navigator* și *Give India*, a contribuit la rezolvarea problemei lipsei de transparență într-o anumită măsură. Acești intermediari pun în legătură organizațiile nonprofit cu donatorii și oferă informații donatorilor prin evaluarea organizațiilor nonprofit în ceea ce privește utilizarea fondurilor, responsabilitatea, transparența și sustenabilitatea financiară.

Dificultățile financiare sunt o condiție comună pentru multe organizații non-profit. Unele organizații se închid ca urmare a dificultăților financiare, dar unele organizații își revin. Diferența dintre cele care se închid și cele care se redresează poate fi găsită, de obicei, în diferențele unice de management și de aranjament financiar. Cercetările privind vulnerabilitatea financiară sunt deficitare din cauza lipsei generale de cunoștințe despre eșecul organizațiilor nonprofit și cauzele acestuia; și au identificat patru indici contabili care indică vulnerabilitatea financiară: active nete insuficiente (soldul capitalului propriu), puține surse de venituri, costuri administrative scăzute și venituri scăzute

obținute din activitățile statutare ale acestora. Ei nu au încercat să vadă dacă aceste variabile ar putea prezice viitoarele dificultăți financiare ale acestor organizații.

Determinarea exactă a momentului în care o organizație devine cu probleme financiare este problematică, deoarece o scădere a condițiilor financiare reale și raportate se produce probabil în timp. O organizație proprietară vulnerabilă din punct de vedere financiar ca fiind una care a înregistrat pierderi nete cumulate pe o perioadă de 3 ani. În mod similar, se presupune că problemele financiare ale unei organizații nonprofit cauzează o reducere a activelor nete în timp, care se va manifesta printr-o reducere a veniturilor sau o creștere a cheltuielilor. O organizație aflată în dificultate financiară ca fiind „susceptibilă de a-și reduce imediat oferta de servicii atunci când suferă un șoc financiar”. O organizație ca fiind vulnerabilă din punct de vedere financiar dacă a înregistrat o reducere globală a soldului său de fonduri pe o perioadă de 3 ani consecutivi. O definiție similară spune același lucru, cu excepția faptului că o organizație trebuie să fi avut o scădere de peste 20% a soldului său de fonduri pe parcursul a 3 ani pentru a fi clasificată ca fiind vulnerabilă din punct de vedere financiar. Utilizarea unei scăderi semnificative a soldului fondurilor pe parcursul a 3 ani oferă mai multă siguranță că organizațiile clasificate ca fiind vulnerabile din punct de vedere financiar au avut într-adevăr dificultăți financiare.

Subvențiile guvernamentale și veniturile din donații sunt două surse de venituri restricționate ale ONG care, atunci când se bazează pe un procent mare din bugetul de funcționare al unei ONG, pot limita capacitatea organizației de a finanța activități în afara furnizării directe de programe – cum ar fi cheltuielile de personal și administrative. De fapt, dependența tot mai mare de subvențiile guvernamentale poate limita capacitatea organizațiilor fără scop lucrativ de a stabili structuri de remunerare competitive, deoarece subvențiile guvernamentale impun restricții mari asupra cheltuielilor. Subvențiile guvernamentale impun ca organizațiile fără scop lucrativ să respecte politici și reglementări foarte specifice. Prin urmare, nu este surprinzător faptul că studiile au arătat că, atunci când organizațiile nonprofit primesc un procent mare din finanțare din subvenții guvernamentale, acestea tind să fie mai diligente în ceea ce privește cheltuielile și mai predispuse să angajeze auditori financiari din fonduri externe.

De asemenea, donatorii individuali pot acționa ca agenți de monitorizare și să impună restricții stricte asupra cheltuielilor organizațiilor neguvernamentale. Funcția de monitorizare a acestor restricții este strâns legată de așteptările donatorului. Într-adevăr, majoritatea donatorilor se așteaptă ca contribuțiile lor să fie utilizate pentru a promova misiunea organizației - spre deosebire de acoperirea cheltuielilor generale și/sau a altor costuri administrative. Astfel, atunci când o organizație nonprofit solicită donații individuale, conform jurisprudenței, aceste solicitări trebuie să specifice în mod clar că, în cazul în care nu este posibilă utilizarea preconizată a donației solicitate, donația poate fi utilizată în scopuri generale de funcționare sau pentru proiecte de capital care nu au fost încă specificate de către donator. În lipsa unei astfel de precizări, organizația trebuie să fie sensibilă la orice restricții de utilizare atribuite donației de către donator.

Veniturile din onorariile pentru servicii și veniturile din investiții sunt două surse suplimentare de venituri ale ONG. Cu toate acestea, spre deosebire de subvențiile guvernamentale și de veniturile din donații, aceste surse de venit au, în general, mai puține restricții (dacă există) impuse de părțile interesate externe. Taxele pentru servicii pot proveni din mai multe surse diferite și fac mai dificilă acordarea controlului de monitorizare unei singure părți interesate. Acest lucru se potrivește cu teoria dependenței de resurse, care sugerează că părțile interesate sau cei care monitorizează resursele organizației nonprofit vor avea un impact asupra comportamentului organizațional. În plus, organizațiile nonprofit au adesea libertatea de a alege modul în care aleg să cheltuiască onorariile pentru servicii și veniturile din investiții în funcție de nevoile organizaționale.

Scopul principal al organizațiilor non-profit este de a furniza servicii care nu pot (sau, nu vor) fi furnizate de organizații din alte sectoare ale societății. Prin urmare, organizațiile fără scop lucrativ trebuie adesea să facă alocări bugetare în moduri care să le permită nu numai să rămână sigure din

punct de vedere fiscal, ci și să își îndeplinească misiunea și obiectivele. Altfel spus, aceste organizații trebuie să gestioneze o dublă linie de rezultate financiare și sociale.

Cercetările au arătat că o mai mare diversificare a surselor de venit poate permite organizațiilor nonprofit o mai mare flexibilitate în alocarea cheltuielilor între costurile directe și cele indirecte, respectând astfel dubla linie de rezultate. Se poate considera că o mai mare diversitate a veniturilor și o mai mare dependență a veniturilor au un efect similar asupra organizațiilor nonprofit.

Diversificarea veniturilor sporește flexibilitatea financiară a organizațiilor fără scop lucrativ. Aceștia au constatat că această flexibilitate le permite ONP-urilor să își gestioneze cheltuielile indirecte, pe lângă cheltuielile pentru serviciile directe ale programelor. Cu toate că diversificarea veniturilor poate permite organizațiilor nonprofit o mai mare flexibilitate financiară, efectele diversificării sunt în cele din urmă complexe și depind de mai mulți factori. Într-adevăr, cercetările au arătat că diferite tipuri de organizații fără scop lucrativ tind să fie mai vulnerabile din punct de vedere financiar decât altele și că nu toate organizațiile fără scop lucrativ resimt aceleași efecte ale diversificării veniturilor. Spitalele și universitățile non-profit, în special, au adesea fluxuri de venituri mai puțin diversificate decât alte tipuri de organizații fără scop lucrativ, deoarece se bazează în mare măsură pe veniturile obținute din taxe pentru servicii. Ca atare, efectele diversificării veniturilor (sau ale dependenței veniturilor de o singură sursă) asupra comportamentelor de cheltuieli ale ONP pentru aceste organizații pot fi mai mici decât efectele diversificării veniturilor asupra comportamentelor de cheltuieli pentru alte tipuri de ONP.

Contabilitatea fondurilor ONC-urilor.

Fonduri ale organizației necomerciale reprezintă ansamblul de surse de finanțare proprii ale organizației necomerciale, legate de activele imobilizate (imobilizările necorporale și corporale etc.), primite gratuit sau achiziționate din mijloace cu destinație specială, mijloace nepredestinate și din rezultatele activității economice.

Fondurile organizației necomerciale cuprind:

1. aporturile inițiale ale fondatorilor;
2. fondul de active imobilizate;
3. fondul de autofinanțare;
4. alte fonduri.

Conform punctului 76 din Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale/reprezentanțele entității nerezidente, aporturile inițiale ale fondatorilor organizației necomerciale se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor curente și a fondurilor. Intrarea aporturilor fondatorilor se înregistrează ca majorare concomitentă a activelor imobilizate și/sau circulante și diminuare a creanțelor curente.

Fondul de active imobilizate cuprinde finanțările și încasările cu destinație specială și mijloacele nepredestinate aferente activelor imobilizate (imobilizărilor necorporale și corporale etc.) procurate/crete, precum și costurile ulterioare, capitalizate. Constituirea (majorarea) fondului de active imobilizate se înregistrează în cazul decontării finanțărilor și încasărilor cu destinație specială, primirii mijloacelor nepredestinate sub formă de imobilizări sau utilizării ulterioare a acestor mijloace pentru procurarea/crearea imobilizărilor. Diminuarea fondului de active imobilizate se reflectă pe măsura calculării amortizării și ieșirii imobilizărilor.

Fondul de autofinanțare include excedentul (deficitul) din activitatea statutară/activitate conform regulamentului, inclusiv profitul (pierderea) din activitatea economică. Acest fond poate fi utilizat pentru finanțarea misiunilor speciale și în alte scopuri stabilite de organele de conducere ale organizației necomerciale/administratorul reprezentanței entității nerezidente.

Utilizarea fondului de autofinanțare pentru cofinanțarea misiunilor speciale se înregistrează – ca diminuare a fondului de autofinanțare și majorare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială cu întocmirea formulei contabile: debit contul 341, subcontul 3413 „Fondul de autofinanțare”; credit – 544. Acoperirea altor cheltuieli curente – ca diminuare a fondului de autofinanțare și majorarea

datoriilor sau diminuarea mijloacelor bănești cu întocmirea formulei contabile: debit contul 341, subcontul 3413 „Fondul de autofinanțare”; credit unul din conturile – 521, 531, 533, 539, 242, etc.

Exemplul 1. Organizația necomercială a beneficiat de un grant oferit de către un donator din afara țării în sumă de 30 000 euro. În acest scop, în otombrie 2023, cu donatorul s-a încheiat un acord de grant pentru implementarea unui proiect pe termen de 14 luni, începând cu 1 noiembrie 2023. Conform prevederilor acordului de grant, prima tranșă a mijloacelor financiare în mărime de 10 000 euro se virează în contul curent al organizației necomerciale până la 1 noiembrie 2023, a doua tranșă în sumă de 15 000 euro, la 1 aprilie 2024, iar a treia tranșă în mărime de 5 000 euro sa transferat către beneficiar la 1 septembrie 2024.

Conform datelor din exemplul 1, se contabilizează următoarele:

1, Conform prevederilor metodei contabilității de angajamente:

a. Recunoașterea sumei grantului conform prevederilor din acordul de grant încheiat cu donatorul:

Debit contul 234 „Alte creanțe curente”, subcontul 2344 „Creanțe privind mijloacele cu destinație specială” – 600 000 lei (30 000 euro × 20 lei/euro);

Credit contul 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung” – 600 000 lei.

b. Primirea mijloacelor tranșei întâi pe contul curent al organizației necomerciale:

Debit contul 243 „Conturi curente în valută străină” – 200 000 lei (10 000 euro × 20 lei/euro);

Credit contul 234 „Alte creanțe curente”, subcontul 2344 „Creanțe privind mijloacele cu destinație specială” – 200 000 lei.

Notă. În mod similar formulei contabile (b) se vor înregistra și celelate tranșe primite.

2. Conform prevederilor metodei contabilității fondului:

c. Refeclarea la contul curent a mijloacelor financiare primite prim prima tranșă:

Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” – 200 000 lei;

Credit contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” – 200 000 lei.

Notă. În mod similar formulei contabile (c) se vor înregistra și celelate tranșe primite.

Exemplul 2. Organizația necomercială a primit conform acordului de grant mijloace financiare sub formă de grant în sumă de 200 000 lei, pentru implementarea unui proiect pe termen de 5 luni. Din mijloacelor grantului s-au suportat următoarele cheltuieli:

- consumabile pentru evenimente de instruire în sumă de 10 800 lei;

- plăți pentru utilități (energie electrică, gaze, apă și canalizare) – 13 000 lei;

- onorarii experți și traineri la instruire – 80 000 lei + contribuții de asigurare socială (24%) – 19 200 lei;

- servicii locațiune spații de la persoane fizice – 15 000 lei;

- salariu angajați (manager și contabil) – 50 000 lei + contribuții de asigurare socială (24%)

– 12 000 lei.

Conform datelor din exemplul 2, se contabilizează următoarele:

1. Procurarea consumabilelor pentru evenimente de instruire și achitarea facturilor pentru diverse utilități – 23 800 lei (10 800 lei + 13 000 lei):

Debit contul 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială” – 23 800 lei;

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” – 23 800 lei.

2. Calcularea onorariilor experților și trainerilor la instruire - 99 200 lei (80 000 lei + 19 200 lei):

Debit contul 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială” – 99 500 lei;

Credit contul 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” – 80 000 lei;

Credit contul 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale”, subcontul 5311 „Datorii față de bugetul asigurărilor sociale de stat” – 19 200 lei.

3. Calcularea plăților pentru locațiune spații de la persoane fizice:

Debit contul 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială” – 15 000 lei;

Credit contul 544 „Alte datorii curente” – 15 000 lei.

4. Reținerea impozitului la sursa de plată din sumele pentru locațiunea spațiilor de la persoane fizice 1 800 lei (15 000 lei × 12%):

Debit contul 544 „Alte datorii curente” – 1 800 lei

Credit contul 534 „Datorii față de buget”, subcontul 5343 „Datorii privind impozitul pe venit reținut la sursa de plată” – 1 800 lei.

5. Calcularea salariilor angajaților - 62 000 lei (50 000 lei + 12 000 lei):

Debit contul 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială” – 62 000 lei;

Credit contul 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” – 50 000 lei;

Credit contul 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale”, subcontul 5311 „Datorii față de bugetul asigurărilor sociale de stat” – 12 000 lei.

6. Decontarea sumei grantului utilizat în componența veniturilor perioadei:

Debit contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” – 200 000 lei;

Credit contul 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială” - 200 000 lei.

Exemplul 3. Bugetul grantului este format din:

1. Cheltuieli cu personalul	24 800 lei:
1.1. Salariul angajaților	20 000 lei;
1.2. Contribuții de asigurare socială (24%)	4 800 lei.
2. Costuri directe	52 000 lei:
2.1. Rechizite de birou și materiale	8 000 lei;
2.2. Servicii de cazare participanți training	28 000 lei;
2.3. Servicii alimentare participanți training	16 000 lei.
3. Cheltuieli administrative	7 200 lei:
3.1. Locațiune oficiu	6 000 lei;
3.2. Comisioane bancare	1 200 lei.
4. Echipamente	16 000 lei:
4.1. Laptop	10 000 lei;
4.2. Printer	6 000 lei.

✓ Înregistrarea grantului la momentul semnării Acordului de grant cu finanțatorul:

Debit contul 2344 „Creanțe privind finanțările și încasările cu destinație specială” – 100 000 lei;

Credit contul 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung” sau

Credit contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”.

✓ Încasarea numerarului de la finanțator:

Debit contul D 242 „Conturi curente în monedă națională” – 100 000 lei;

Credit contul 2344 „Creanțe privind finanțările și încasările cu destinație specială” – 100 000 lei.

✓ Calculul salariului angajaților:

Debit contul 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială” – 10 000 lei;

Credit contul 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” – 10 000 lei.

✓ Calculul contribuțiilor de asigurare socială (24%):

Debit contul 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială” – 2 400 lei;

Credit contul 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale” – 2 400 lei.

✓ Decontarea finanțărilor utilizate pentru salarizare și plata contribuțiilor de asigurare socială:

Debit contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” – 12 400 lei (10 000 + 2 400);

Credit contul 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială” – 12 400 lei.

∞ Procurarea rechizitelor de birou din mijloacele grantului:

Debit contul 211 „Materiale” – 8 000 lei;

Credit contul C 521 „Datorii comerciale curente” – 8 000 lei.

∞ Achitarea rechizitelor și materialelor procurate:

Debit cont 521 „Datorii comerciale curente” – 8 000 lei;

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” – 8 000 lei.

∞ Consumul de rechizite și materiale (s-au utilizat rechizite pentru trainingul 1 în sumă de 3 300 lei):

Debit contul 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială” – 3 300 lei;

Credit contul 211 „Materiale” – 3 300 lei.

∞ Decontarea finanțării privind birotica utilizată la trainingul 1:

Debit contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” – 3 300 lei;

Credit contul 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială” – 3 300 lei.

∞ Decontarea finanțării privind birotica neutilizată:

Debit contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” – 4 700 lei;

Credit contul 535 „Venituri anticipate curente” – 4 700 lei (8 000 – 3 300).

∞ Consumul de rechizite și materiale la trainingul 2 (2 200 lei):

Debit contul 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială”;

Credit contul 211 „Materiale” – 2 200 lei.

∞ Constatare venit pentru birotica utilizată la trainingul 2:

Debit contul 535 „Venituri anticipate curente” – 2 200 lei;

Credit contul 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială”.

∞ Calculul lunar al serviciilor de locațiune (persoană fizică):

Debit contul 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială” – 3 000 lei;

Credit contul 544 „Alte datorii curente” – 3 000 lei.

∞ Decontarea finanțării privind locațiunea calculată:

Debit contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” – 3 000 lei;

Credit contul 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială” – 3 000 lei.

∞ Reținerea impozitului pe venit la sursa de plată (12%):

Debit contul 544 „Alte datorii curente” – 360 lei (3 000 × 12%);

Credit contul 534 „Datorii față de buget” – 360 lei.

∞ Achitarea serviciilor de locațiune:

Debit contul 544 „Alte datorii curente” – 2 640 lei (3 000 – 360);

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” – 2 640 lei.

∞ Achitarea impozitului pe venit (12%):

Debit contul 534 „Datorii față de buget” – 360 lei;

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” – 360 lei.

∞ Reflectarea lunară a comisioanelor bancare achitate:

Debit contul 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială”;

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” – 600 lei.

∞ Decontarea finanțării privind comisioanele bancare:

Debit contul 537 „Finanțări și încasări cu dest. spec. curente” – 600 lei;

Credit cont 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială”.

❖ Procurarea laptop-ului și a printer-ului:

Debit contul 123 „Mijloace fixe” / 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție” – 16 000 lei;

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” – 16 000 lei.

❖ Decontarea finanțării utilizate pentru procurarea echipamentelor din mijloacele grantului:

Debit contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” – 16 000 lei;

Credit contul 3412 „Fonduri de active imobilizate” – 16 000 lei.

❖ Calculul amortizării echipamentelor procurate din grant și utilizate în activitatea proprie (TFU – 32 luni):

Debit contul 3412 „Fonduri de active imobilizate” – 500 lei (16 000 lei / 32 luni);

Credit contul 124 „Amortizarea mijloacelor fixe” – 500 lei.

- ❖ Scoaterea din funcțiune a echipamentului complet uzat (după expirarea a 16 luni de utilizare):

Debit contul 124 „Amortizarea mijloacelor fixe” – 16 000 lei;

Credit contul 123 „Mijloace fixe” – 16 000 lei.

Organizațiile necomerciale și reprezentanțele entităților nerezidente întocmesc și prezintă situații financiare conform prevederilor Legii contabilității și prezentelor indicații metodice. Situațiile financiare se întocmesc conform formularelor din anexele la prezentele indicații metodice și cuprind:

1. bilanțul
2. situația de venituri și cheltuieli
3. situația modificărilor surselor de finanțare
4. notă explicativă la situațiile financiare.

Concluzii

Lucrarea concluzionează că o gestionare financiară eficientă este esențială pentru organizațiile necomerciale (ONC) pentru a-și îndeplini misiunile și a menține încrederea donatorilor și a altor părți interesate. Modelele tradiționale de contabilitate sunt inadecvate pentru ONC-uri deoarece se concentrează exclusiv pe informațiile economice și financiare, ignorând aspectele sociale și realizările acestor organizații. Prin urmare, ONC-urile trebuie să adopte mecanisme alternative pentru a demonstra alocarea resurselor și procesele decizionale.

Transparența și responsabilitatea sunt fundamentale pentru ONC-uri. În absența unor obligații legale stricte, multe ONC-uri optează pentru autoreglementare, publicând voluntar informații legate de transparență și bună guvernare. Această practică nu numai că sporește responsabilitatea organizațiilor, dar îmbunătățește și reputația lor publică. Dezvăluirea de informații nefinanciare este deosebit de importantă în acest context, deoarece oferă o imagine completă a activităților și impactului ONC-urilor, care nu poate fi captată prin date financiare tradiționale.

Studiul subliniază necesitatea adaptării practicilor contabile la nevoile specifice ale ONC-urilor. Adoptarea unor practici de contabilitate care includ atât informații financiare, cât și nefinanciare, va contribui la o mai bună gestionare și raportare financiară. În plus, promovarea transparenței și a responsabilității va ajuta ONC-urile să își mențină legitimitatea instituțională și să își îndeplinească misiunea într-un mod eficient și responsabil. Concluziile studiului evidențiază importanța acestor ajustări pentru a asigura succesul și sustenabilitatea pe termen lung a ONC-urilor.

Referințe

1. Barragato, C. A. (2019). The impact of accounting regulation on non-profit revenue recognition. *Journal of Applied Accounting Research*, 20(2), 190–206. <https://doi.org/10.1108/jaar-03-2017-0041>
2. Becker, C. J. (2014). Governmental and Nonprofit Accounting: Theory and Practice, 10th ed. *Journal of Public Affairs Education*, 20(3), 441–442. <https://doi.org/10.1080/15236803.2014.12001798>
3. Burks, J. J. (2015). Accounting Errors in Nonprofit Organizations. *Accounting Horizons*, 29(2). <https://doi.org/10.2308/acch-51017>
4. Moreno-Albarracín, A. L., Licerán-Gutierrez, A., Ortega-Rodríguez, C., Labella, Á., & Rodríguez, R. M. (2020). Measuring What Is Not Seen—Transparency and Good Governance Nonprofit Indicators to Overcome the Limitations of Accounting Models. *Sustainability*, 12(18). <https://doi.org/10.3390/su12187275>
5. Shon, J., Hamidullah, M. F., & McDougale, L. M. (2018). Revenue Structure and Spending Behavior in Nonprofit Organizations. *The American Review of Public Administration*, 49(6), 662–674. <https://doi.org/10.1177/0275074018804562>
6. Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr.188 din 30 decembrie 2014.

**ASPECTE METODOLOGICE PRIVIND CONTABILITATEA CADOURILOR
ACORDATE PERSONALULUI**

THE METHODOLOGICAL ASPECTS OF ACCOUNTING FOR GIFTS TO STAFF

CZU: [657.42:005.337](478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.07>

Iuliana ȚUGULSCHI

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: tugulschi.i@ase.md

ORCID: 0000-0001-8544-7327

Rodica CUȘMĂUNȘĂ

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: cusmaunsa.rodica.gheorghe@ase.md

ORCID: 0000-0003-0444-9799

Natalia CURAGĂU

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: curagau.natalia.zaharia@ase.md

ORCID: 0000-0002-1953-0330

Abstract. At the present time, entities are now paying increasing attention to motivating their staff. Giving gifts in non-monetary form can improve staff retention in a context of increasing labor mobility. Many organizations are adapting their benefits and rewards policies to keep their staff competent. Accounting for non-monetary gifts to employees requires careful management to comply with specific tax and accounting regulations. Documentation and accounting records should correctly reflect these transactions, taking into account issues such as cost accounting and tax treatment of the benefits granted. In this context, entities that practice gift-giving to their staff in non-monetary form need to adjust their accounting policies on how to properly document and account for these transactions.

Keywords: gifts, personal, non-monetary form, vouchers, income tax, value added tax, tax treatment.

JEL Classification: M40, M41

Introducere

Actualmente entitățile acordă o atenție tot mai sporită motivării personalului său. Oferirea de cadouri în formă nemonetary poate îmbunătăți retenția personalului într-un context în care mobilitatea forței de muncă este tot mai ridicată. Multe entități își adaptează politicile de beneficii și recompense pentru a-și menține personalul competent.

Totodată acordarea de cadouri personalului reprezintă un gest semnificativ care poate avea un impact pozitiv asupra moralului și motivației angajaților. Importanța acestui gest constă în recunoașterea și aprecierea eforturilor depuse de fiecare membru al echipei pentru obținerea beneficiilor în favoarea entității. În acest context, entitățile care practică acordarea cadourilor personalului său în formă nemonetary trebuie să-și ajusteze politicile sale contabile privind modul de documentare și contabilizare corectă a acestor tranzacții.

Conținutul de bază

Entitățile care doresc să-și motiveze personalul său prin acordarea cadourilor în natură trebuie să țină cont de un șir de acte normative, din care pot fi menționate:

- Legea contabilității și raportării financiare Nr. 287 din 15.12.2017;
- Codul fiscal al Republicii Moldova Nr. 1163 din 24.04.1997;
- Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 118/2013 cu modificările și completările ulterioare;
- Planul general de conturi contabile, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 119/2013 cu modificările și completările ulterioare;
- Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice și persoanelor fizice care practică activitate de întreprinzător, aprobat prin HG nr. 693/2018 etc.

Contabilizarea cadourilor în formă nemonetară oferite angajaților necesită o gestionare adecvată, pentru a respecta reglementările fiscale și contabile specifice. Documentația și înregistrările contabile ar trebui să reflecte corect aceste tranzacții, având în vedere aspecte precum evidența costurilor și tratamentul fiscal al beneficiilor acordate.

Pentru motivarea personalului său entitățile pot aplica mai multe tipuri de beneficii acordate, și anume:

- cadouri în formă bănească;
- cadouri în formă nemonetară: cadouri pentru copii, obiecte decorative, produse de cofetărie etc.
- vouchere/certificate-cadou, care pot fi folosite pentru achiziționarea unei game variate de produse, mărfuri sau servicii etc.

În vederea armonizării legislației naționale în domeniul fiscal la cea a Uniunii Europene în anul 2024 au fost operate modificări în Codul fiscal, printre care menționăm completarea acestuia cu noi tipuri de facilități acordate de patron, precum și surse de venituri neimpozabile în modul prezentat în tabel.

Tabelul 1.

Modificările completate în Codul fiscal privind cadourile în natură acordate personalului

Completări la Codul fiscal	
art. 19 lit.a ³) Facilități acordate de angajator	art. 20 lit. c ²) Sursele de venit neimpozabile
Facilitățile impozabile acordate de angajator includ cadourile în natură, inclusiv vouchere, oferite salariaților de către angajator, precum și cele oferite pentru copiii minori ai acestora, cu ocazia zilelor de sărbătoare nelucrătoare conform Codului muncii și a zilelor de naștere ale salariaților, al căror <i>quantum cumulativ depășește valoarea de 10% din salariul mediu lunar pe economie</i> , prognozat și aprobat de Guvern pentru anul pentru care a fost acordat fiecărui salariat.	În venitul brut nu se includ cadourile în natură, inclusiv vouchere, primite de către salariați, precum și cele oferite pentru copiii minori ai acestora, cu ocazia zilelor de sărbătoare nelucrătoare conform Codului muncii și a zilelor de naștere ale salariaților, al căror <i>quantum nu depășește valoarea de 10% din salariul mediu lunar pe economie</i> , prognozat și aprobat de Guvern pentru anul pentru care a fost acordat.

Astfel, începând cu anul 2024 beneficiile acordate de angajator sub formă de cadouri în natură, inclusiv vouchere cu ocazia zilelor de sărbătoare nelucrătoare conform Codului muncii și a zilelor de naștere ale salariaților sunt neimpozabile în limita a 1 370 de lei per persoană (unde 13 700 de lei este cuantumul salariului mediu lunar pe economie, prognozat pentru anul 2024) x 10 %).

Este de menționat și faptul că potrivit art. 3 din Legea cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală nr. 1593/2002, alte recompense din care se rețin primele de asigurare obligatorie de asistență medicală reprezintă orice altă sumă decât salariul, plătită de angajator în folosul salariatului său, precum și alte drepturi și venituri plătite persoanelor fizice, cu excepția drepturilor și veniturilor prevăzute la art. 20, 89, 90, 90¹ din CF, la care acestea nu se calculează. Deci, din sumele cadourilor în natură al căror quantum nu depășește

plafonul de 10 % din salariul mediu lunar pe economie, inclusiv a voucherelor primite de către salariați nu se rețin primele de asigurare obligatorie de asistență medicală.

De asemenea conform anexei 3 la Legea nr. 489/1999 privind sistemul public de asigurări sociale, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii nu se calculează aferent sumelor ce constituie valoarea cadourilor (premiilor în obiecte) primite de către angajați sau de către foștii angajați la locul de muncă de bază, precum și sumele ce constituie valoarea premiilor în obiecte și sumele recompenselor bănești primite la concursuri și competiții, alte sume primite conform art. 24 alin. (19³) și (20) din Codul fiscal nr. 1163/1997.

În cazul deducerii cheltuielilor, art.24 din CF a fost completat cu alin. (19³) lit. a) potrivit căruia se permite deducerea cheltuielilor suportate și determinate de angajator, în folosul salariatului, pentru cadouri în natură, inclusiv vouchere, oferite salariaților, precum și cele oferite pentru copiii minori ai acestora, cu ocazia zilelor de sărbătoare nelucrătoare conform Codului muncii și a zilelor de naștere ale salariaților, în modul prevăzut de contractul individual de muncă sau de regulamentul intern. Plafonul de deductibilitate a plăților efectuate în favoarea salariaților, prevăzute la prezentul alineat, constituie 15% din valoarea calculată ca diferență dintre fondul de retribuire a muncii total pe întreprindere, determinat pentru anul curent, și fondul de retribuire a muncii persoanelor specificate la grupele minore 112 și 121 din Clasificatorul ocupațiilor din Republica Moldova. Toate cheltuielile trebuie să fie confirmate prin documentele primare emise pe numele angajatului.

Documentarea cadourilor acordate de către angajator personalului său nu este reglementată în mod special. În acest context, entitatea poate să stabilească modul de documentare intern, din care pot fi menționate:

- *ordinele emise de către conducerea entității privind achiziționarea și distribuirea cadourilor angajaților cu indicarea listei angajaților și formei de acordare a acestora: donație sau recompensă;*
- *documentele confirmative privind achiziționarea cadourilor (facturi fiscale, acte de achiziție etc.);*
- *darea de seamă sau borderou de eliberare a cadourilor, cu indicarea cadourilor distribuite, cantitatea și valoarea totală a acestora, precum și numele, prenumele angajaților, denumirea cadoului și valoarea acestuia, data eliberării și semnătura salariatului.*
- *proces-verbal de casare a cadourilor acordate personalului.*

Cu referire la modul de contabilizare a cadourilor în contabilitate acesta va depinde de activitatea desfășurată de către entitate. În cazul entităților a căror activitate de bază este comerțul cu ridicata sau amănuntul, valoarea cadourilor poate fi reflectată la contul 217 „Mărfuri”. În cazul în care entitatea nu se ocupă cu activitate comercială ci procură bunuri cu scop exclusiv de a fi donate angajaților săi considerăm că valoarea cadourilor urmează a fi contabilizată la contul 262 „Alte active circulante”.

Exemplul 1. Entitatea „Gama” SRL cu ocazia sărbătorii de 8 Martie s-a decis să ofere personalului cadouri în natură (7 suvenire cu o valoare nominală de 1.000 lei fiecare, fără TVA). Valoarea cadourilor acordate a constituit 7 000 lei, fără TVA (în ordin se menționează că acestea sunt oferite în formă nemonetară).

Să admitem că în regulamentul intern al entității „Gama” SRL se prevede acordarea de beneficii sub formă de cadouri în natură și/sau vouchere a căror valoare pentru fiecare salariat în parte nu depășește plafonul de 1 370 de lei cumulativ per an.

În baza datelor din exemplu, entitatea va contabiliza:

Tabelul 2.

Înregistrările contabile aferente beneficiilor acordate salariaților sub formă de cadouri în natură

Nr. ord	Conținutul operațiunii economice	Suma, lei	Correspondența conturilor	
			Dt	Ct
1.	Reflectarea valorii cadourilor procurate, la suma fără TVA	7 000	262	521
2.	Deducerea sumei TVA aferente valorii cadourilor procurate	1 400	534	521
3.	Calcularea datoriei față de salariați privind acordarea cadourilor în natură	7 000	713	532
4.	Decontarea costului efectiv al cadourilor în natură oferite salariaților	7 000	532	262
5.	Calcularea sumei TVA aferente valorii cadourilor oferite salariaților (7 000 lei × 20 %)	1 400	714	534

Entitatea poate oferi angajaților săi de sărbători și *vouchere* (*certificate valorice cadou*) sau alt tip de *vouchere* (spre exemplu, pentru odihnă). Dacă în contractele individuale de muncă nu este stabilită acordarea unor astfel de beneficii, reieșind din prevederile Codului fiscal entitatea urmează să stabilească prin regulamentul intern cerințe privind acordarea voucherelor personalului său (numărul beneficiarilor și tipul acestora (angajații și/sau copiii minori ai acestora), plafonul limită etc.). Esența economică și tratamentul fiscal al voucherelor este expus succint în tabelul de mai jos.

Tabelul 3.

Esența economică și modul de impozitare a voucherelor acordate angajaților

Criteriu	Descrierea
Esența economică	❖ Un voucher poate fi definit ca un contract între două persoane, conform căruia una dintre părți (vanzătorul) se obligă, la prezentarea unui document justificativ (certificat), să vândă celeilalte părți (cumpărătorul) bunuri și/sau servicii la alegerea acesteia din urmă și pentru o sumă convenită.
Impunerea cu TVA	❖ Vânzarea voucherelor/certificatelor cadou nu reprezintă obiect al impunerii cu TVA
Tratamentul fiscal	❖ Regulamentul cu privire la aplicarea echipamentelor de casă și de control la efectuarea decontărilor desemnează un voucherul/certificatul cadou drept instrument de plată.

Conform pct. 23 din HG 141/2019 cu privire la aplicarea echipamentelor de casă și de control la efectuarea decontărilor sunt stabilite particularitățile **decontărilor prin alt instrument de plată**:

1) la efectuarea decontărilor prin alt instrument de plată, casierul (operatorul) emite un bon de casă, cu indicarea modului de plată respectiv, și anume- **VOUCHER/CEC (CERTIFICAT VALORIC)/TICHET – plata cu un document de o valoare prestabilită (MDL)**;

2) voucherele, certificatele valorice, tichetele, tichetele de masă pe suport de hârtie, abonamentele, documentele de plată emise de terminale POS, *ce confirmă efectuarea decontărilor prin alt instrument de plată*, se păstrează în locurile special amenajate, destinate pentru primirea și păstrarea temporară a mijloacelor bănești, alături de bancnote, până la finalizarea schimbului.

Dat fiind faptul că eliberarea voucherelor personalului nu se încadrează în noțiunea de livrare, tranzacția dată urmează a fi documentată conform prevederilor art. 11 și 12 din Legea contabilității

și raportării financiare nr. 287/2017. Astfel, entitatea poate elibera un document intern elaborat în acest scop sau poate emite factura fiscală cu mențiunea „Non-livrare”.

Voucherele /certIFICATELE cadou pot fi transmise angajaților de către entitatea - emitentul acestor certificate ca plată pentru propriile bunuri sau de către un cumpărător de certificate de la alți emitenți.

Entitatea poate perfecta cadourile acordate angajaților prin întocmirea unui *contract de donație*. Potrivit art. 1198 din Codul civil al Republicii Moldova (în continuare - CC), prin contract de donație, o parte (donator) se obligă să mărească din contul patrimoniului său, cu titlu gratuit, patrimoniul celeilalte părți (donatar).

La încheierea unui contract de donație se ține cont de modalitățile de încheiere a acestuia și anume:

↳ **forma scrisă** – trebuie să fie încheiate în scris actele juridice dintre persoanele juridice, dintre persoanele juridice și persoanele fizice și dintre persoanele fizice dacă valoarea obiectului actului juridic depășește 1000 de lei, iar în cazurile prevăzute de lege, indiferent de valoarea obiectului. Nerespectarea formei scrise atrage nulitatea contractului în caz că acest efect este expres prevăzut de lege sau prin acordul părților (art. 321– 322 din CC);

↳ **forma autentică**– presupune că contractul se încheie în formă autentică în general. Totodată, nerespectarea formei autentice nu afectează valabilitatea contractului de donație dacă bunul donat a fost predat donatarului. Forma autentică a actului juridic este obligatorie dacă contractul are ca obiect donarea bunurilor imobile, inclusiv, această cerință fiind valabilă și conform regimului fiscal (art. 323 și 1200 din CC);

↳ **contractul de donație condiționată** –contract condiționat de îndeplinirea unei sarcini sau de realizarea unui scop filantropic. Donație, în acest caz, va constitui doar valoarea contractului care depășește cheltuielile de executare a sarcinii sau de atingere a scopului condiționat în contract (art.1204 din CC [1]).

În cazul angajaților, se va ține cont că potrivit art. 20 lit. i) din Codul fiscal, în venitul brut nu se include patrimoniul primit de către persoanele fizice cetățeni ai Republicii Moldova cu titlu de donație sau de moștenire, cu excepția donațiilor efectuate conform art.90¹ alin.(3¹) din Codul fiscal potrivit cărora persoanele specificate la art.90 rețin și achită la buget un impozit în mărime de 6% din mărimea sumei mijloacelor bănești donate persoanelor fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător Totodată art. 21 alin. 5 din Codul fiscal (în continuare - CF) prevede că agentul economic care face o donație sub formă de bunuri se consideră că a vândut bunul donat la un preț ce reprezintă mărimea maximă dintre valoarea neamortizată în scopuri fiscale și valoarea de piață la momentul donării [2]. În tabelul 4 este prezentat modul de impozitare comparativ la acordarea cadourilor în natură angajaților în cazul perfectării acestora ca recompensă sau ca donație.

Tabelul 4

Modul de impozitare în cazul perfectării cadourilor angajaților ca recompensă sau ca donație

Tipuri de impozite sau contribuții	Forme de eliberare a cadourilor	
	drept recompensă	ca donație
<i>Impozitul pe venit reținut de la salariat</i>	Se reține de la depășirea limitei (art. 19 lit. a ³) din CF) Nu se reține în limita stabilită (art. 20 pct. c ² din CF)	Nu se reține (art. 20 pct.i din CF)
<i>Primele de asistență medicală (la salariat)</i>	Nu se calculează și nu se rețin în limita stabilită (art. 3 Legea nr.1593/2002)	Nu se calculează și nu se rețin (art. 3 Legea nr.1593/2002)
<i>Contribuții de asigurări sociale (la angajator)</i>	Nu se calculează și nu se rețin (pct.26 anexa 3 la Legea nr.489/1999)	Nu se calculează și nu se rețin (pct.26 anexa 3 la Legea nr.489/1999)

<i>Impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător</i>	Cheltuielile sunt deductibile, dacă acordarea cadourilor (vouchere cadou) este prevăzută în contractul individual de muncă sau regulamentul intern	Veniturile sunt impozabile și cheltuielile sunt nedeductibile (art. 21 pct (4) și art. 23 din CF)
---	--	---

Mai jos se examinează un exemplu de acordarea a cadourilor angajaților sub formă de donație.

Exemplul 2: Entitatea “C” SRL a decis de a efectua o donație unui salariat sub formă nemonetară. În acest scop, în luna martie 2024 a fost procurat un notebook în sumă de 16 200 lei, inclusiv TVA – 2 700 lei. Ulterior, în baza contractului de donație, obiectul a fost transmis gratuit salariatului entității. Prețul de piață a notebook-ului fără TVA la momentul donării a constituit 15 000 lei.

Tabelul 5.

Înregistrările contabile aferente beneficiilor acordate salariaților sub formă de cadouri cu titlu gratuit

Nr. ord	Conținutul operațiunii economice	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			Debit	Credit
1	Reflectarea valorii fără TVA a notebook-ului procurat	13 500	262, 217	521
2	Reflectarea deducerii sumei TVA aferentă	2 700	5344	521
3	Calcularea datoriei față de salariat privind acordarea cadoului cu titlu gratuit	13 500	713, 722	532
4	Transmiterea notebook-ului salariatului cu titlu gratuit	13 500	532	262, 217
5	Restabilirea sumei TVA bugetului (art. 99 alin. (4) din CF)	3 000	714	5344

În baza datelor din exemplu, se observă că suma de 13 500 de lei reprezintă o cheltuială sub formă de donație. În același timp, entitatea urmează să recunoască în scopuri fiscale venitul din donație conform art. 21 alin. (5) din CF în sumă de 15 000 lei care se va ajusta în Declarația cu privire la impozitul pe venit (formularul VEN 12) pentru anul 2024 în rd. 0207 din anexa 1D. Totodată cheltuielile din donarea cadourilor personalului se vor ajusta în rd. 03046 din anexa 2D.

Cu referire la TVA se va ține cont de art. 99 alin. 4 din CF, potrivit căruia mărfurile, serviciile, livrate subiectului impozabil pentru desfășurarea activității sale de întreprinzător, care ulterior au fost transmise fără plată altor persoane se consideră livrare impozabilă efectuată de către acest subiect. Valoarea impozabilă a livrării menționate constituie valoarea achitată de către subiect pentru livrarea destinată desfășurării activității sale de întreprinzător, iar pentru mărfurile, serviciile de producție proprie – costul de producție. Astfel, în cazul deducerii sumei TVA aferente notebook-ului procurat, la momentul donării acestuia salariatului suma TVA se va calcula spre plata bugetului reieșind din cerințele art. 99 alin. 4 de la valoarea achitată (de piață) constituind 3 000 lei (15 000 x 20%).

Concluzii

Cadrul legal din Republica Moldova privind cadourile oferite angajaților în natură începând cu anul 2024 a fost ajustat și încurajează efectuarea acestora de către agenții economici, dar totodată impune un șir de cerințe privind documentarea, respectarea limitelor impuse, precum și forma cadourilor în vederea deducerii cheltuielilor aferente în scopuri fiscale.

Reflectarea în contabilitate a cadourilor acordate angajaților depinde de statutul entității, forma de acordare a cadourilor (ca recompensă sau cu titlu gratuit), modalitatea aplicată (bunuri, vouchere etc.).

Tranzacțiile de transfer cu titlu gratuit de cadouri/certificate cadou denotă că acest tratament este favorabil prin prisma reducerii poverii fiscale în favoarea angajatului, însă implică cerințe specifice de ajustare a venitului impozabil al entității ce aplică regimul general de impozitare.

În cazul acordării cadourilor în formă nemonetară angajaților este necesară monitorizarea limitei stabilite de legislația fiscală, în vederea optimizării bazei impozabile.

Modul de contabilizare a cadourilor în contabilitate va depinde de activitatea entității și poate fi reflectată la contul 217 „Mărfuri sau la contul 262 „Alte active circulante”. În cazul acordării cadourilor personalului sub formă de vouchere poate fi aplicat contul 246 „Documente bănești”.

Din sumele cadourilor acordate salariaților a căror valoare nu depășește plafonul de 10 % din salariul mediu lunar pe economie per salariat nu se rețin prime de asistență medicală și impozitul pe venit, iar valoarea cadourilor nu se include în baza de calculare a contribuțiilor de asigurări sociale. Dacă valoarea cadourilor depășește plafonul stabilit de legislația fiscală, atunci aceasta se va include în venitul impozabil al salariatului.

Prin urmare, acordarea de către entitate a cadourilor în formă nemonetară personalului reprezintă o practică actuală ce contribuie la îmbunătățirea satisfacției acestora la locul de muncă, precum și la consolidarea relației dintre salariați și entitate.

Bibliografie:

1. Codul civil al Republicii Moldova Nr. 1107 din 06.06.2002. cu modificările și completările ulterioare. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 66-75 republicat din 01.03.2019. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=112573&lang=ro
2. Codul fiscal al Republicii Moldova Nr. 1163 din 24 aprilie 1997 cu modificările și completările ulterioare. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 62 din 18.09.1997. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=136062&lang=ro#
3. Legea contabilității și raportării financiare Nr. 287 din 15.12.2017 cu modificările și completările ulterioare. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 1-6 din 05.01.2018. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro
4. Standardele Naționale de Contabilitate aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Nr. 118 din 22.10.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 233-237 din 22.10.2013. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro#
5. Planul general de conturi contabile, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 119/2013 cu modificările și completările ulterioare. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 233-237 din 22.10.2013. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130818&lang=ro#.
6. Hotărâre de Guvern cu privire la aplicarea echipamentelor de casă și de control la efectuarea decontărilor Nr.141 din /2019. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 94-99 din 15.03.2019. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=134320&lang=ro#.
7. Țugulschi Iuliana. Deducerea cheltuielilor privind motivarea personalului în diferite situații. În: *Contabilitate și audit*. Nr. 3, 2023.

**FEATURES OF ACCOUNTING VALUATION OF BIOLOGICAL ASSETS
OF AGROBUSINESS ENTITIES**

**ОСОБЕННОСТИ УЧЁТНОЙ ОЦЕНКИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ
СУБЪЕКТОВ АГРОБИЗНЕСА**

CZU: [657.421.3:631.147](477)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.09>

Tetiana DOBRUNIK

Odesa National Economic University, Ukraine

Email: tdobrunik@gmail.com

ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-8360-8916>

Ruslan VOLCHEK

Odesa National Economic University, Ukraine

Email: ruslan1981196@ukr.net

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3741-1458>

Abstract. The article examines the theoretical, methodological and practical aspects of valuation of biological assets in accordance with Ukrainian accounting regulation (standard) 30 «Biological Assets» and IAS 41 «Agriculture». The classification features of biological assets in the system of functioning of agribusiness entities are presented. The procedure for valuation of biological assets in accordance with national and international accounting regulations is presented, and the main problems, in particular, in terms of determining the fair value of biological assets, are outlined. The specifics of determining the fair value of certain groups of biological assets are highlighted. Proposals are made in order to improve the procedure for assessing and determining the fair value of biological assets. The priority of practical implementation of fair value measurement in the context of meeting the information needs of potential investors in the agricultural sector is substantiated.

Keywords: agribusiness entities, biological assets, biotransformation, valuation of biological assets, fair value

JEL Classification: Q18; M42

Introduction

In the context of transformational changes in the national economy, it is important to strengthen the priority of development of the agricultural sector and ensure its investment attractiveness. For the successful functioning of agribusiness entities in a competitive environment, to meet the needs of potential investors with reliable economic information, the accounting assessment of its assets as elements of financial and resource potential is a priority. Specific elements of the resource potential of agricultural producers are biological assets, on the use and management of which the performance indicators of agribusiness entities depend. It is biological assets and the management of their biological transformations, that generate the bulk of agricultural enterprises' income. Reliability and transparency of accounting and information support for agricultural enterprises The relevance of information support for agricultural enterprises is ensured by the proper organization of the accounting process and financial reporting indicators. The use of a methodologically sound valuation of biological assets will allow to manage income and expenses, influencing on the level of efficiency of agricultural production, and ensuring the investment attractiveness of agricultural enterprises.

Basic Content of the Paper

The functioning of the agricultural sector of the economy is characterized by the presence and use of specific resource potential, the main specific components of which are land resources and biological assets. The dominant feature of agricultural production is the availability and use of biological assets as a specific component of its resource potential.

In a general sense, biological assets are an economic resource and should provide agribusinesses with economic benefits as a result of their use in agricultural production. Economic benefits are provided in the process of biological transformations by obtaining agricultural products, additional biological assets and an increase in the qualitative and quantitative indicators characterizing the state of existing biological assets. In other words, in the process of using biological assets, agricultural enterprises create other specific assets that should be valued and included in their own property.

The peculiarities of agribusiness entities' functioning determine the specifics of accounting information formation and its interpretation in the financial statements. The agricultural sector of Ukraine's economy is represented by large industrial agribusinesses (agroholding companies), medium and small agricultural enterprises, a significant share of which is occupied by farms. Depending on the characteristics of a particular type of agricultural entity, there are differences in the organization of the accounting process in accordance with national or international accounting and financial reporting standards.

The functioning of agribusiness entities determines the specifics of accounting information and its interpretation in the financial statements. The agricultural sector of Ukraine's economy is represented by large industrial agribusinesses (agroholding companies), medium and small agricultural enterprises, a significant share of which is occupied by farms. Depending on the characteristics of a particular type of agricultural entity, there are differences in the organization of the accounting process in accordance with national or international accounting and financial reporting standards.

Along with generally accepted national and international accounting standards, which are used by agricultural enterprises to generate accounting information and prepare financial statements, they use such specific industry standards as National accounting regulations 30 "Biological Assets" [1] and International financial accounting standards IFRS 41 "Agriculture" [2], which regulate the methodological principles of generating information in accounting about biological assets and additional biological assets and salt obtained in the process of their biological transformations. When accounting in accordance with national standards, these provisions are specified in the Guidelines for Accounting for Biological Assets [3].

The specifics of the main agricultural sectors determine the diversity of biological assets, which are divided into separate groups based on certain characteristics. The most common classification features are as follows:

- sectoral focus – biological assets are classified by crop and livestock sectors;
- period of participation in economic turnover – biological assets are classified into long-term and current;
- method of valuation of biological assets – at cost or at fair value.

In accordance with the Ukrainian regulation of accounting for biological assets, the objects of accounting are determined by the industry of biological assets:

- in crop production, these are types of agricultural plants (cereals, industrial, vegetable, etc.) or homogeneous groups of biological assets, consisting of subspecies of agricultural plants (e.g., winter and spring cereals) or individual crops (wheat, barley, sunflower, etc.);

- in livestock – these are types of animals (cattle, pigs, sheep, poultry, fur-bearing animals, bee colonies, etc.) or homogeneous groups of biological assets consisting of certain sex and age (technological) groups (animals of the main herd, animals for growing and fattening, etc.).

For the purpose of accounting and financial reporting, in the assets (resource potential) of agricultural enterprises, biological assets are divided into current and non-current assets, which are reflected in

current and non-current assets, as part of the assets (resource potential) of agricultural enterprises. According to state statistical information, in recent years there has been an increase in the value of biological assets, especially as a component of the current assets of agricultural enterprises (Figure 1).

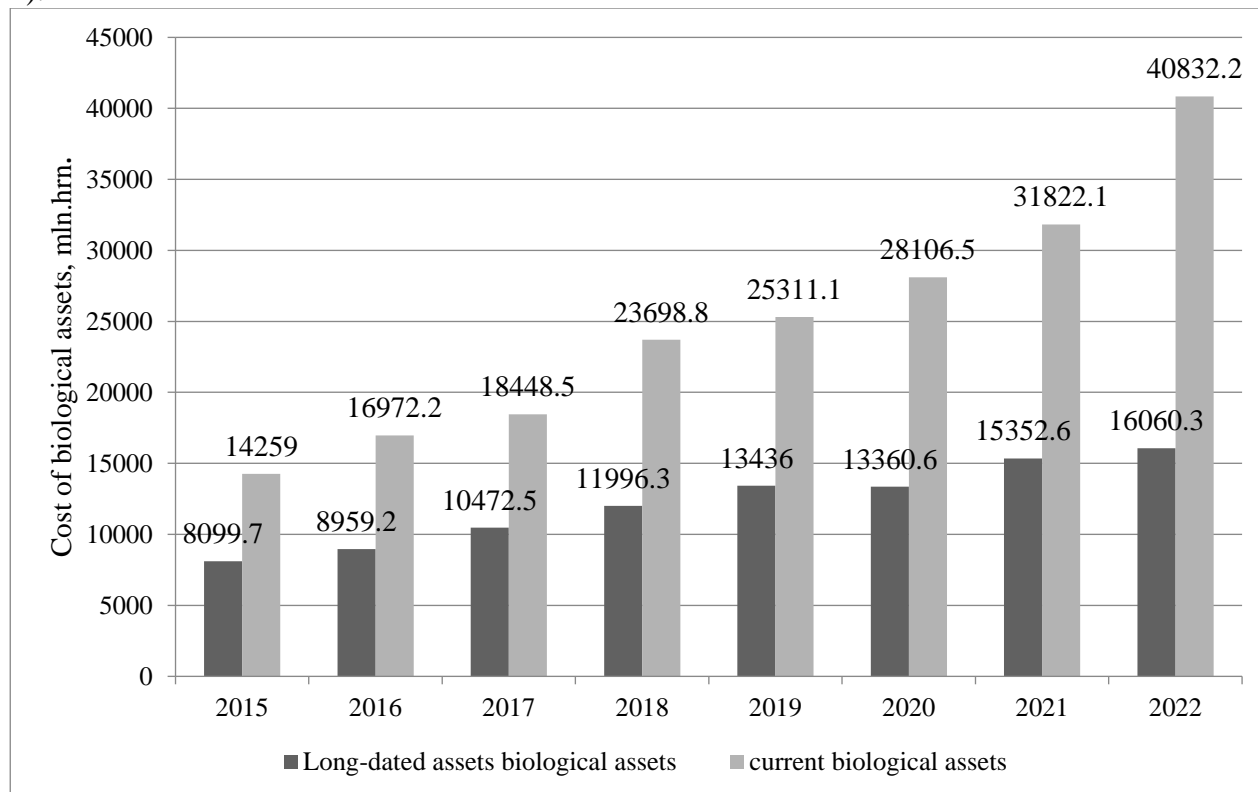


Fig. 1. Dynamics of long-term and current biological assets in the field of agribusiness.

Source: compiled by the author based on [4]

According to the above statistics, there is an increase in the value of biological assets on the balance sheet of agribusinesses. However, this situation is ambiguous, as agricultural production has suffered extremely negative consequences as a result of military aggression in Ukraine.

As of December 31, 2023, the total amount of losses and damages of the agricultural sector of the economy amounted to USD 80 billion. The total value of the destroyed assets is 10.3 billion USD. In total, since February 24, 2022, Ukraine has lost 19.3% of its sown areas. The war has led to the loss of 16.3 thousand hectares of perennial plantations with an estimated cost of restoration of USD 398 million. Damage to perennial plantations: 398 million dollars. Damage to livestock: USD 254 million. In total, the war resulted in the loss of 238,000 heads of cattle, 544,000 heads of pigs, 131,000 heads of sheep and goats, and almost 13 million heads of poultry. The total loss caused by the decrease in livestock is estimated at USD 254 million, excluding losses from the decrease in livestock production caused by the decrease in livestock. Total losses due to reduced production in crop production amount to 35.1 billion dollars, and additional losses due to reduced livestock production amount to 5.6 billion dollars [5].

Therefore, the above increase in biological assets according to statistics may reflect the information generated as a result of the revaluation of biological assets as of the reporting date in 2022. It was with the outbreak of hostilities on the territory of Ukraine, that innovations were introduced into the national practice of accounting for biological assets and the priority of applying fair value in the valuation of biological assets upon their receipt and at the balance sheet date was introduced.

In accordance with the revised version of Ukrainian accounting standard 30, biological assets at initial recognition and at the balance sheet date are measured at fair value, less estimated costs to sell, except in cases when fair value cannot be measured.

Accounting for biological assets at fair value involves several steps, that help ensure the accuracy and reliability of financial information: definitions, which types of biological assets are included for accounting at fair value; selection a valuation technique; and including information about biological assets in the financial statements.

When recognizing biological assets at fair value in accounting and financial statements, an enterprise must choose a method of valuation of biological assets. Ukrainian accounting standard 30 «Biological Assets» prioritizes the determination of fair value at active market prices. In the absence of an active market, the following methods may be applied in accordance with Ukrainian accounting standard 30 and Methodological Recommendations No. 1325:

- market prices for similar assets, adjusted for individual characteristics, peculiarities or degree of completion of biological transformations of the asset;
- additional indicators characterizing the prices of biological assets – a biological asset can be valued at the cost of agricultural products, that can be obtained when its life processes are terminated (for example, grain crops can be included in current biological assets of crop production at the cost of future harvest).

In the absence of information on market prices for biological assets, the fair value is supposed to be determined by the present value of future net cash flows from the biological asset. Active market prices can be taken into account when valuing crop assets, namely export-oriented crops. In the livestock sector, the use of active market information is problematic because it is not available for most livestock assets.

We should agree with the opinion of practicing auditors [6], who note, that the following industry indicators can be used in order to determine the fair value of biological assets: 1) profit from the sale of agricultural crops is projected based on the expected yield; 2) profit from the sale of milk and meat of cattle is projected based on the expected milk production of cattle during the productive life, after the reporting date and the expected amount of meat at the date of slaughter, as well as the likely prices for its sale; 3) the average productivity of cows is determined by the indicators of internal economic reporting; 4) the cost of production and sales costs are projected based on actual costs; 5) the calculation of expected sales prices and expected costs is based on the forecast inflation rate in Ukraine.

In determining the fair value of current crop biological assets, due to the lack of observable market prices for certain biological assets, agricultural companies estimate the fair value of their crop biological assets using the discounted cash flow method, which is the calculation of the present value of net cash flows expected to be generated from the assets when sold as a grown crop, discounted at the current market rate.

In doing so, agricultural companies justify (base) their estimates of the fair value of biological assets on certain key assumptions, namely:

- expected yields, which are determined based on historical information taking into account actual weather conditions;
- the production costs to be incurred are projected based on actual historical information of the agricultural company and projected assumptions;
- discount rate calculated as a balanced market rate;
- the fair value of breeding livestock is determined based on the expected volume of milk to be produced during the productive life of the dairy cattle, the expected weight of meat at slaughter, relevant expected prices, the average productive life of the cattle and future production costs. The discount rate is determined based on current market-determined pre-tax rates.

According to leading scientists, the implementation of the methodology for valuation of biological assets at fair value in the economic space of Ukraine faces serious obstacles, the main of which is the lack of «open» active markets and reliable sources of information on prices for biological assets and agricultural products. One of the «bottlenecks» is considered to be the imperfection of the criteria for differentiation of biological assets by the term of their use, imperfection of the application of certain methods of valuation at fair value [7, p 70].

The problematic aspects of the practical application of fair value in the valuation of biological assets and agricultural products include, in particular: 1. for crop production: limited availability or difficulty of access to information on product prices; failure to take into account the quality parameters of crop production in the prices of the active market; closed information, which causes barriers to the application of the contract analysis method; difficulty in finding a comparison base for establishing the fair value of specific and niche crops; 2. for livestock production: impossibility of comparing the prices of the active market of products of farms of different sizes; difficulty in finding analogues of the valuated according to fair value of group of biological assets of livestock number; lack of public information on contracts and technological indicators of development of specific productions, etc [8, p. 131-132].

However, the main direction of increasing the transparency of financial statements is the valuation of items by the fair value method, which is close to the market and more objectively reflects the financial and property status of the enterprise. A prerequisite for the dissemination of this method is the existence of an active market for the relevant assets [9, p. 20].

The priority of applying fair value in the valuation of biological assets is also noted by O.V. Kravchenko, V.V. Diakova. In particular, according their opinion, compliance by domestic agriculture with regulatory requirements and recommendations for the application of the fair value method will allow them to bring their activities closer to a satisfactory level, thereby increasing quantitative and qualitative indicators, that can positively affect on the expansion of sales markets, increasing of the land bank and attracting to additional investment [10, p.15].

When accounting and reporting biological assets in accordance with the requirements of international standards, agricultural holding companies use one of the methods in accordance with IFRS 13 «Fair Value Measurement» [11], which regulates the use of 3 valuation methods: market, income, and cost. The process for determining the fair value of biological assets may vary depending on the specific type of biological assets and their specific use.

1. Market approach – determination of fair value based on market conditions and similar transactions, analysis of prices established in the market for similar biological assets;

2. Income approach – fair value measurement based on the profit potential of biological assets, taking into account the potential income that can be obtained from the exploitation of biological assets;

3. The cost approach is the measurement of fair value based on the estimated amount, that would be required to replace the current operating capacity of a biological asset. However, the cost approach is very rarely used in practice and, moreover, the international audit company PWC in its methodological recommendations advises not to use this valuation method.

Valuation and revaluation of livestock biological assets is a rather complicated and time-consuming process, which is most often carried out by external specialists or appraisers. The choice of valuation method depends on the purpose of the animal and the economic benefits the company will receive from their further use and sale. In other words, if the maintenance of biological assets in the future is expected to generate only income (revenue from the sale of meat), then the market approach should be used to determine the fair value.

In the process of biological transformations, animals gain weight, move from one age group to another and require separate accounting. When revaluing biological assets of livestock, the Group performs a sex and age analysis of animals. In accounting, livestock biological assets are recorded in the

following groups: the main herd of adult animals, animals for growing and fattening, etc. In other words, the market approach should be applied to current livestock biological assets, that are accounted for by separate sex and age groups, and from the maintenance of which the relevant economic benefits are expected to be received in the future. If economic benefits are expected to be received in the future from additional biological assets (offspring) and agricultural products (milk, eggs, cotton, etc.), then it is worth revaluing the biological assets using the income method.

The formation of relevant information on the availability, results of biological transformation of biological assets, as well as other operations on their use, should be reflected (fixed) in the accounting policy of agricultural enterprises:

1. to determine the objects of biological assets, which will allow to organize analytical accounting of assets and specifically to calculate the financial result. In crop production, biological assets are individual types of agricultural plants or homogeneous groups of biological assets, including subspecies of agricultural plants or individual crops. For example, the accounting objects of current biological assets are: in crop production - individual crops (e.g., barley, corn); in livestock production - individual species and groups of animals (heifers under 1 year old, heifers from 1 to 2 years old, heifers, bulls under 1 year old, bulls from 1 to 2 years old).

2. to specify the method for determining the fair value of biological assets for a separate group of biological assets (biological asset accounting objects). The accounting policy should describe in detail the approaches and methods for calculating the fair value of assets, namely:

– which active market price to choose, in order to establish fair value. There is no active (exchange) market for agricultural products in Ukraine. Therefore, an active market price benchmark is only possible if you export agricultural products;

– alternative valuation method in order to calculate the fair value of assets to be sold on the domestic market, you will have to choose a different valuation method, which should be specified in the accounting policy order;

– how you will collect and analyze sources of information in order to calculate fair value;

– the composition of the commission, that will make the calculations and the form of primary documentation.

Assign responsibilities to a permanent inventory commission or create a separate one. Include in the commission: specialized specialists, heads of production units, accountants for crop/livestock facilities. An act of calculation of the fair value of biological assets and agricultural products of any form will help to document the calculations. The form should be attached as an appendix to the order on accounting policy [12].

The application of the fair value of biological assets as a unique resource of agribusiness entities undoubtedly affects on the increase of their competitiveness, as it allows to fully reflect the economic essence of biological transformations in the process of agricultural activity.

Conclusions

Thus, for the successful functioning of agricultural enterprises in a competitive environment, meeting the needs of potential investors with reliable economic information, fair value measurement is a priority. When choosing a valuation method, it should be borne in mind that fair value, if accurately calculated, provides more relevant information about the property status and performance of agribusiness entities. The cost value of biological assets, income and expenses from their revaluation and sale are priorities for the enterprise, as they directly affect the balance sheet asset total, financial result, and therefore the indicators of the financial condition and efficiency of the agricultural enterprise.

Based on the results of our research, taking into account the direct impact of the reliability of reporting data on the results of current and strategic analysis, we consider it appropriate to promote fair value measurement, considering this method to be the most appropriate in order to ensure the proper quality

of reporting information and increase confidence in it by actual and potential users. Revision of the valuation of current biological assets should be carried out at each reporting date, as quantitative and (or) qualitative changes occur in the process of biological transformations, that affect their value. Reflection of biological assets in accounting and reporting at fair value, provided that it is accurately calculated, will provide the most complete and relevant information on the performance of agricultural enterprises.

References

1. Natsionalne polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku 30 «Biolohichni aktyvy»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 18.11.2005 № 790 (redaktsiia vid 27.05.2022). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text>
2. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 41 «Silske gospodarstvo». URL: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/instr-plan-rah/msfo/>
3. Metodychni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku biolohichnykh aktyviv. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.12.2006 №1315 (redaktsiia vid 18.10.2022). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text>
4. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy: ofitsiyni vebsait. URL: <https://ukrstat.gov.ua/>
5. Ohliad zbytkiv ta vtrat v APK. URL: <https://kse.ua/ua/oglyad-zbitkiv-ta-vtrat-v-apk/>
6. Rohoznyi, S., Karpachova, O. Oblik biolohichnykh aktyviv zghidno z MSFZ: vyznannia ta otsinka. URL: <https://www.hlb.com.ua/wp-content/uploads/2019/09/>
7. Vasylishyn, S. I. (2020). Bezpekovi vymir metodolohii obliku silskohospodarskoi diialnosti ahrarnykh pidpriemstv Ukrainy. *Ahrosvit. № 13-14. S. 66–71.*
8. Vasylishyn, S. I. (2023). Problemni aspekty otsinky biolohichnykh aktyviv ta silskohospodarskoi produktsii za spravedlyvoiu vartistiu: materialy IV Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi internet-konferentsii «Mekhanizmy zabezpechennia staloho rozvytku ekonomiky: problemy, perspektyvy, mizhnarodnyi dosvid», m. Kharkiv: DBTU. S. 130-132.
9. Kostyrko, R.O., Zamaï, O.O. (2022). Spravedlyva vartist yak otsinochna i oblikovo-zvitna katehoriia: dzherela, metody rozrakhunku ta informatsiina yemnist. *Investytsii: praktyka ta dosvid. № 7-8. S. 16-21.* URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/investplan/issue/view/20>
10. Kravchenko, O.V., Diakova, V.V. (2022). Vitchyzniani ta yevropeyskyi dosvid obliku ta opodatkuvannia biolohichnykh aktyviv. *Visnyk Sumskoho derzhavnogo universytetu. Seriia «Ekonomika». № 3. S. 9-16.* URL: <https://visnyk.fem.sumdu.edu.ua/uk/3-2022>
11. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 13 «Otsinka spravedlyvoi vartosti». URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU17025>
12. Ozerova, O. (2023). Oblikova polityka ahropidpriemstva. URL: <https://agro.expertus.com.ua/10003847>

ACCOUNTING FOR RETRO DISCOUNTS, BONUSES AND GUARANTEES IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

УЧЕТ РЕТРО-СКИДОК, БОНУСОВ И ГАРАНТИЙ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

CZU: [657.372.2:006.32](477)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.10>

Hanna MOSKALIUK

Odesa National Economic University, Ukraine

Email: moskaliukann@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9810-0522>

Viktoria BOBROVA

Odesa National Economic University, Ukraine

Email: viktoriabobrova@yahoo.com

Abstract. The article is devoted to the recognition in the accounting and reporting of enterprises of revenue from the sale of goods and services, taking into account the discounts provided for the additional volume of purchases. Emphasis is placed on taking into account in the accounting and reporting prepared according to the requirements of IFRS, the conditions, after the fulfillment of which the enterprise-seller of goods and services has the right to recognize discounts and guarantees in the accounting during the corresponding reporting period. Recommendations are provided, that allow for the uniform recognition of revenue from the sale of goods during the reporting periods, taking into account the retro discounts and guarantees provided in accordance with the requirements of IFRS 15. It is established, that usually discounts and guarantees, that provide for the presence of a commercial component for the seller of goods are expressed in the provision of bonuses to buyers for further purchases. Therefore, the algorithms for the correct recognition in the accounting and reporting of discounts for the volume of purchases, bonuses and guarantees in the form of obligations to be fulfilled are given.

Keywords: discounts, bonuses, guarantees, revenue, evaluation, recognition in accounting.

JEL Classification: M41

Introduction

Ukraine's integration into the global economic space requires more and more companies and organizations to prepare their financial statements in accordance with the requirements of International Financial Reporting Standards (hereinafter referred to as IFRS). This need is not only due to the fact, that foreign financial markets offer better conditions for raising capital compared to domestic lending conditions, but also because the consequences of the Covid-19 pandemic and military aggression in Ukraine show, that diversification of commodity markets allows domestic companies with good research and production potential and favorable offers for goods in demand to survive. Meanwhile, IFRS reporting requires consideration of an alternative methodology to the «traditional fiscal» methodology used in Ukraine. IFRS reporting does not primarily focus on fiscal authorities, which inspect the activities of companies from the perspective of tax revenues to the national budget. These reports are focused on analyzing them from the perspective of business needs. Therefore, IFRS financial statements are subject to even stricter adherence to at least three accounting principles: substance over form, prudence, and simultaneous recognition of income and expenses from different types of activities in the same reporting period. Despite the availability of officially translated IFRS texts on the official website of the Ministry of Finance of Ukraine and numerous

guidelines for accounting and reporting in accordance with IFRS [1], there are still many controversial issues regarding the correctness of the reflection of business transactions in such reports.

Basic Content of the Paper

The theoretical and practical aspects of accounting for discounts, bonuses, and other loyalty programs and the specifics of their reflection in the reporting in accordance with national and international standards and tax rules have been studied by a number of domestic scholars and practitioners.

In 2016, Amalian A. V. prepared and defended his PhD thesis on «Accounting for the sale of goods with discounts and bonuses» [2], where as a result of the study, the author improved, firstly, the methodological support for accounting for transactions for the sale of goods with discounts and bonuses after the date of initial sale based on a 6-step model for analyzing and reflecting transactions; secondly, the provisions for regulating accounting in terms of methods of monetary valuation of individual components of business transactions for the sale of goods with discounts; thirdly, methodological aspects of accounting for elements of financial activity arising in the course of certain types of transactions for the sale of goods with discounts by business entities as separate components of trading operations, which makes it possible to avoid distortions in accounting and reporting data. The peculiarities of accounting for discounts and bonuses under Ukrainian Accounting Standards and IFRS were studied by Kyrietsiv G. [3], Rogoznyi S., Diadiun O. [4], Piskun A. [5], Nosach N. [6], Omelnytska Z. [7], Alyoshkina N. [8].

The tax consequences and nuances of the application of retro-discounts are covered in the works of Karpov L. [9], Voitenko T. [10-11] and experts of the consulting and audit company MGI PSP Audit [12].

Bondarenko O. studied the impact of discounts and returns on the amount of income [13], and experts of the «Golovbukh» publication considered the mechanism of applying pre- and post-sale discounts in the pre-holiday period [13].

In general, we should recognize the significant contribution of predecessor scholars who conducted research in the area of reliable, objective and transparent reflection of discounts, bonuses and other loyalty programs in IFRS financial statements. Meanwhile, many aspects of accounting for these transactions are still relevant and controversial.

The purpose of the study is to characterize the peculiarities of accounting and reporting of discounted sales transactions, bonuses and guarantees in accordance with the requirements of IFRS 15 «Revenue from Contracts with Customers».

In this study, we will focus on the accounting for discounts for additional sales of goods, which are usually used by marketers to stimulate sales to customers. In our opinion, this type of discount is much more difficult to account for than discounts granted at the time of sale (through adjustments to the trade margin), as the granting of a discount for additional volume of goods purchased requires consideration of the likelihood of a number of conditions being met.

The economic essence of providing discounts for additional sales is quite simple: first, you increase the selling price, and then, after the customer fulfills the necessary conditions, you reduce the price. Meanwhile, according to the methodology set out in IFRS 15 [14], there are several accounting aspects, that a person who keeps records of sales and discounts faces. Namely, if a regular customer purchases 1,000 units of goods each month, and purchases these goods at 10 UAH per unit (the transaction price is stated without sales taxes), and if the total volume of goods purchased is, for example, 16,000 units instead of 12,000 units (actually) (planned by us to provide a discount), then we will recalculate the price for the total volume of purchases at 8 UAH instead of 10 UAH, and the question arises - when the customer starts purchasing goods, at what price should we start recognizing revenue. The answer to this question is that since at the beginning of the period under review the customer did not fulfill the condition to purchase the planned volume of sales that the price reduction would have provided, we will recognize revenue based on 10 UAH per unit. Meanwhile, IFRS 15 requires revenue to be recognized on a straight-line basis over the entire period under review, taking

into account discounts. In addition, the question arises: if the interim and annual reports have already been prepared and the client has fulfilled the conditions set for him, should the revenue figures in the reports that have already been prepared be adjusted? The answer to this question can be found in the interpretation of IAS 10 «Events After the Reporting Period». That is, we will make such an adjustment prospectively, since at the balance sheet date we were not aware of the existence of such an event and, on the other hand, there was no reliable confirmation of its fulfillment. Therefore, in the next interim reporting or in the next reporting period (if the event is likely to occur in the next year), we will make an adjustment to net revenue and will not restate the figures in the already prepared reporting for the previous period. Also, the presence of the element of probability of fulfillment or occurrence of certain conditions raises two additional questions: who among the management personnel makes the professional judgment to establish quantitative criteria for considering the probability of events occurring; what should be considered the probability of an event occurring in order to take it into account and recognize revenue adjusted for it and thereby not overstate revenue in the financial statements, and then form a provision for expected credit losses (if the conditions are not met). First, the quantitative criterion for taking into account the probability of events occurring in the reporting is 90% and above. Secondly, the accountant does not express his or her professional opinion on the probability of occurrence of the relevant events, but uses the assurances provided by the company's management.

Here is a conditional example of accounting for a discount for an additional volume of goods purchased.

On January 1, 2023, a company entered into an agreement with a buyer for the supply of goods at a price of 12 UAH per unit (the price is exclusive of VAT). The agreement stipulates that the price per unit will decrease with an increase in sales as follows (Table 1).

Table 1. Terms of sales

Price per unit (excluding VAT)	Sales volume in physical terms
12 uah	0 - 1 000 000 pcs
10 uah	1 000 001 – 3 000 000 pcs
9 uah	3 000 001 шт та більше

Sources: own development of the authors

Volume is determined based on sales during the calendar year. Marketers anticipate, that total sales to this customer will be 2.8 million units based on their experience and sales forecasts for this customer. The question arises, as to how the company's accounting department will determine the transaction price on the basis of which net revenue will be recognized in the financial statements (the calculation is presented in Table 2).

Based on a 95% probability, the Company concludes, that there will be no significant decrease in net revenue. Accordingly, the transaction price, i.e., the price at which we should recognize the transaction, will be recognized at 10.71 UAH.

Table 2. Calculation of the transaction price

Sales analytics	Sales volume in monetary terms
12 uah x 1 000 000 pcs	12 000 000 uah
10 uah x 1 800 000 pcs	18 000 000 uah
Average price per unit	30 000 000 uah / 2 800 000 pcs = 10,71 uah

Sources: own development of the authors

Meanwhile, based on the requirements of IFRS 15, we note that we should recognize net revenue not immediately at UAH 12,000,000, but evenly on a straight-line basis over the calendar year, which will result in a situation where we will invoice the buyer based on UAH 12 (excluding VAT), and recognize revenue in accounting and reporting at 10.71 UAH. That is, we have to make a cumulative adjustment to revenue and the difference of 1.29 UAH per unit (12.0 UAH – 10.71 UAH) is our contractual obligation, i.e., our obligation to return the money to the buyer either in the form of cash or in the form of bonuses for future purchases. This contractual obligation will arise in respect of cash

received in excess of the transaction price of 10.71 UAH per unit and will accrue until sales in kind exceed 1,000,000 units. The contractual liability will start to decrease when we invoice the buyer based on the price (excluding VAT) of 10 UAH, and recognize net revenue in our accounting and reporting based on 10.71 UAH per unit. In this case, our liability will be closed by the amount of net revenue that we did not recognize before.

There may also be cases of overestimation of the calculated discounts on sales. Thus, continuing with our notional example, we note that during the first quarter of 2023, the company sold only 450,000 units of products and reduces its initial estimate of total sales to 2 million units at the end of the corresponding quarter of 2023. The question arises as to, how to account for the change in accounting estimate.

It is necessary to recalculate the transaction price taking into account the adjustments in the estimated total sales during the quarter. Thus, the change in the transaction price will be calculated in Table 3.

Table 3. Calculation of the adjusted transaction price

Sales analytics	Sales volume in monetary terms
12 грн x 1 000 000 pcs	12 000 000 UAH
10 грн x 1 000 000 pcs	10 000 000 UAH
Average price per unit	22 000 000 UAH / 2 000 000 pcs = 11,0 UAH

Source: authors' own development

Accordingly, we see that in the first quarter of 2023, we counted 450,000 units sold at 10.71 UAH, and with the adjustments made, we should count them at 11.0 UAH. That is, we should additionally accrue net revenue in the amount of 130,500 UAH (450,000 units x (11.0 UAH - 10.71 UAH)) (assuming that the performance obligation has been fulfilled). Note, that we shall recognize this additional revenue in the period, when we make the revaluation, and if the first quarter reporting has already been submitted, we will make the adjustment in the second quarter reporting. We can see, that the cumulative adjustment reflects the revenue, that the seller would have recognized if it had the following information available at the inception of the contract.

The conditional example we have provided with the accounting for discounts for additional sales volume shows that such agreements contain a performance obligation, which, as we have already noted, means that we guarantee to pay the customer the difference in price for fulfilling the terms of the agreement either in cash or in the form of bonuses for future purchases. In this case, revenue recognition in accordance with IFRS 15 requires accounting for guarantees to fulfill our obligation to the customer. It should be noted that this does not mean a standard warranty provided by the manufacturer of the goods, which assures the buyer that if the goods are defective, they will be either repaired or replaced (such a warranty is accounted for as a provision in accordance with IAS 37 «Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets» and is accounted for as Dt Expenses (23, 91, 93) Ct Provision (473)). In conformance with IFRS 15, we are talking about guarantees, that provide for commercial remuneration for their provision – for example, when a customer is offered an additional guarantee from a store for money. In other words, the customer must pay to obtain such a guarantee, and the company will receive additional revenue as it fulfills its performance obligation. In the practice of any business, an additional performance obligation can be defined as bonuses, that the customer can use when the store provides such conditions. In this case, the store assumes an obligation and the transaction price will need to be allocated to the agreement to sell the goods and the obligation to provide a purchase discount.

In the most generalized form, the accounting for guarantees in the form of bonuses can be represented as follows:

A customer buys goods in a supermarket and, according to receipt No. 1, must pay \$100, and in doing so, he will receive a bonus of \$1 (equivalent to 1 point) and can use it in future purchases. After 2 weeks, the bonus can be redeemed.

Accordingly, the supermarket's accountant will make the following entries:

Dt Cash - \$100

Ct Revenue - \$99

Ct Liabilities to be fulfilled (Advance received) - \$1

After 2 weeks, the customer comes to the supermarket and makes purchases and the amount of receipt №2 is \$200 and for this purchase he will receive bonuses in the amount of \$2 (2 points). Then the accounting entries will be as follows:

Dt Cash - \$200 Ct Revenue - \$198

Dt Liabilities to be fulfilled - \$1 Ct Liabilities to be fulfilled - \$2.

The example above shows that, in terms of IFRS 15, a warranty is a liability, that indicates, that the store guarantees that the next time the customer buys a product at a lower price, we will recognize the advance as revenue the next time the customer buys the product.

Here is an example that will show in more detail how to account for warranty liabilities in accordance with IFRS 15.

A company owns a retail store. For the year ended 31.03.2023, sales revenue amounted to \$40 million. When selling, the store provides the following guarantees: a guarantee for free repair of the purchased goods within two years from the date of sale; a guarantee for a refund to the buyer, when returning the goods within a year; a 10% discount on all subsequent purchases. When preparing its 2023 financial statements, the company estimates that: 4% of the goods sold will require warranty repairs. The cost of warranty repairs is 30% of the selling price; 3% of the goods sold will be returned within the next year; 60% of customers will use the discount when purchasing goods in the future. The amount of future discounts from the price of goods is estimated at \$1.5 million. As at 31.03.2022, the company recognized a provision for warranty repairs in the amount of \$ 350 thousand in the balance sheet. The company uses a 25% markup when selling goods in the store.

Please provide an explanation of how these transactions will be reflected in the financial statements as of 31.03.2023.

1. The warranty for free repairs is a standard warranty, and it is not countable for the buyer. Therefore, there is no need to separate it from the contract. It is only necessary to accrue a provision = 40 million \$ x 0.3 x 0.04 = \$ 480 thousand. However, as of the beginning of 2023, a provision for warranty repairs in the amount of \$ 350 million had already been made. Therefore, \$ 480 thousand is the amount of the required reserve as of the end of 2023. Therefore, we will additionally accrue a provision for warranty repairs – Dt Expenses Ct Reserve in the amount of 130 thousand \$.

2. The refund guarantee is an unfulfilled promise by the store's management, so the accountant cannot recognize revenue for the full amount of \$40 million. It is advisable to distinguish between these funds as follows: the refund liability of 3% and 97% is revenue. Also, it is advisable to create inventories for the amount of 3% of \$40 million. Short-term refundable liability = \$40 million x 0.03 = \$1200 thousand. Therefore, it is advisable to reduce revenue by \$ 1200 thousand.

Stocks to be returned (as part of current assets) will be reflected in the reporting at the production cost of \$ 960,000 ($\$1,200,000 / 1.25 = \$960,000$), since the trade markup is 25% of the sale price. The right to receive a discount in the future is an obligation to be fulfilled by the store, and part of the received funds must be allocated to it, and we show it in the balance sheet as a current obligation = \$1,500,000. Therefore, the revenue for 2023 will be 37,300 thousand = 40,000 – 1,200 – 1,500. The cost of the purchase of sold goods = \$960,000 ($1,200 \times 100 / 125 = \$960,000$). Accordingly, gross profit = 1200 – 960 = \$240,000 (provided that the gross profit is at the level of 25%).

Accordingly, the extract from the company's balance sheet as of March 31, 2023 is as follows:

Current assets:

Reserves to return \$960,000

Current liabilities:

Reserve for warranty repairs \$480,000

Obligations to buyers:

- possibility of returning goods to the store \$1,200,000
- discounts on future sales of \$1,500,000

3. Discounts on subsequent sales are, in fact, a statement of the fact that we have now taken some amount of money from the buyer and will show the received advance in the accounting, and then we will reduce this obligation as it is fulfilled. Therefore, taking into account the 60% probability that buyers will take advantage of the discounts, we take into account the recognition of the amount of discounts in the amount of \$1.5 million and adjusting the net revenue from the sale of goods to this amount. So, in the Statement of Comprehensive Income, the net revenue will be equal to \$37,300 000 (40,000 - 1,200 - 1,500). The cost of the sold goods will be determined by us based on the fact that the trade margin is 25% and therefore: ($\$40,000 \text{ thousand} / \$1.25 - \$960 \text{ thousand}$) = \$31,040 thousand.

So, the gross profit will be \$ 6,260,000.

Costs for creating a reserve for warranty repairs are \$130,000 ($\$480,000 - \$350,000$).

Conclusions

Thus, the above algorithm allows for the accurate reflection of discounts for additional sales volumes, bonuses and guarantees in IFRS reporting in accordance with the requirements of IFRS 15 «Revenue from Contracts with Customers». The key aspects in the accounting of these transactions are that: the recognition of revenue from sales of goods, taking into account the provision of retro-discounts, is reflected in the accounting evenly. For this, the average transaction price per product unit is determined, according to which revenue is recognized in the corresponding reporting periods. The difference between the price at which the customer is billed and the average price of the transaction, which is recognized in the accounting only after the customer fulfills the relevant conditions regarding the volume of goods purchased for the discount, is a performance obligation. Which will be closed in the accounting for the corresponding amount of revenue after the time of fulfillment of the specified obligation. The fulfillment of the obligation to the contract before the client is usually done in the form of bonuses and guarantees for future purchases of goods. At the same time, in accordance with IFRS 15, the separation of the price of the transaction (the amount of money received) into the part for which we recognize revenue in the current period and the part that corresponds to the guarantee obligation is carried out only when the provision of guarantees involves a commercial component for the seller of goods . Further research will be devoted to accounting for repurchase transactions.

References

1. Rohozny, S. A. (2020). MCFZ: korotkyi kurs dlia praktykiv
2. Amalian, A. V. (2016). Oblik prodazhu tovariv iz nadanniam znyzhok i bonusiv. Dys...kand.ekon.nauk. za spets. 08.00.09 – bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt. URL: http://nasoa.edu.ua/wp-content/uploads/zah/amalian_dis.pdf
3. Kyreitsev, H. (2021). Oblik znyzhok za pravylamy MSFZ ta P(S)BO: analizuiemo, porivniuiemo y robymo vysnovky. *Vse pro bukhhalterskyi oblik. № 43*. URL: <https://gazeta.vobu.ua/archives/8507>
4. Rohoznyi, S., Diadiun, O. (2020). Znyzhky ta prohramy loialnosti v MSFZ-obliku: kliuchovi aspekty. *Liha Zakon. № 07-08*. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/BZ012191?an=0>
5. Piskun, A. Ye. (2015). Oformlennia ta oblik nakopychuvalnykh bonusiv v torhivli. *Bukhhalter 24. Veresen*. URL: <https://www.buh24.com.ua/oformlennya-ta-oblik-nakopichuvalnih-bonusiv-v-torgivli/>
6. Nosach, N. M. (2018). Vidobrazhennia realizatsii tovariv zi znyzhkami v systemi rakhunkiv bukhhalterskoho obliku. Rozvytok nevyrobnychoi sfery ekonomiky v umovakh yevrointehratsiinykh vyklykiv: zb. tez dop. Mizhnar. nauk.-prakt. internet-konf., m. Kharkiv, 22-23 lystopada.
7. Omelnytska, Z. (2016). Znyzhky ta bonusy pokuptsiam: oblik u prodavtsia UTEKA. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-xozyajstvennye-operacii-9-skidki-i-bonusy-pokupatelyam-uchet-u-prodavca>
8. Aloshkina, N. (2019). Bonusy v MSFZ. *Podatky i bukhoblik. № 73*. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/september/issue-73/article-76728.html>

9. Karpov, L. (2019). Retroznychky yak zoboviazannia: podatkovy ryzyky prodavtsia. AC Crowe Ukraine. URL: <https://www.crowe.com/ua/croweacu/news/retransactions-as-a-liability>
10. Voitenko, T. (2019). Retro-znychky v MSFZ-obliku prodavtsia. *Podatky i bukhoblik. № 56*. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/july/issue-56/article-45548.html>
11. Voitenko, T. (2020). Retro-znychky v obliku prodavtsia. *Podatky i bukhoblik. № 104*. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2020/december/issue-104/article-112689.html>
12. Retro-znychka na realizovanyi tovar ta baza opodatkuvannia PDV. (2021). MGI PSP Audit. URL: <https://pspaudit.ua/2021/03/29/retro-znizhka-na-realizovaniy-tovar-ta/>
13. Bondarenko, O. (2019). Vplyv znychok ta povernennia tovaru na rozmir dokhodu. *Debet-Kredyt. Lystopad*. URL: <https://news.dtkr.ua/accounting/individual-transactions/59186-vplyv-znizok-ta-povernennia-tovaru-na-rozmir-dokhodu>
14. MSFZ 15 «Dokhid vid dohovoriv iz kliientamy». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf

**ASSESSMENT OF CURRENT LIABILITIES OF ENTERPRISES
IN THE MODERN ECONOMIC CONDITIONS**

**ОЦЕНКА ТЕКУЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПРЕДПРИЯТИЙ
В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ**

CZU: 657.4(477)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.11>

Valentina KUBIK

Odesa National Economic University, Ukraine

Email: kybik290162@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5948-1385>

Abstract. The article analyzes, how the accounting assessment of current liabilities of enterprises is carried out, taking into account various types of current value. It was found, that international financial reporting standards and Ukrainian accounting standards do not provide clear instructions on the value, at which accounting objects should be valued when recognized and reflected in the financial report. This has a negative impact on the quality of enterprise reporting and requires the development of methods, that would clarify the application of various types of liability assessment depending on the purpose of the assessment. It is proven, that the choice of the type of assessment of obligations should depend on the terms of their implementation and the results of business negotiations. Recommendations are provided regarding the correct implementation of the accounting assessment of current liabilities and the disclosure of information about them in financial statements.

Keywords: current liabilities; accounting assessment; discounting; fair value

JEL Classification: M41

Introduction

The functioning of enterprises in the current environment leads to the transformation of approaches to the quality of accounting information, which is necessary for making certain management decisions. Such transformation will lead to the need for certain changes in the accounting system and disclosure of information on liabilities in the financial statements. The process of managing the financial and economic activities of an enterprise is inevitably associated with valuation. The problem of valuation of current liabilities is becoming increasingly important in connection with the financial crisis and the growing problem of non-payments.

Basic Content of the Paper

The study of general issues of valuation of liabilities was paid attention to by such domestic scientists and researchers as M. I. Bondar, S. F. Holov, I. V. Zhigley, I. V. Zamula, S. Y. Korol, M. D. Korinko, L. G. Lovinska, N. M. Maliuga, M. S. Pushkar, I. V. Suprunova, M. M. Shygun, I. Y. Yaremko and others. At the beginning of the twentieth century, I. F. Sherr noted, that the problem of valuation is one of the most important and complex problems of the entire balance sheet business [1, p. 474]. A review of specialized literature confirms, that scholars continue to interpret valuation as a component of the accounting method. At the same time, the main emphasis is placed on the fact that valuation is an expression in monetary terms of the property of an enterprise in order to summarize data in accounting and reporting (Table 1).

Table 1. The concept of «evaluation» according to scientists

Author	Definition of the concept
Kuzhelny M.V.	valuation is not only a component of accounting, but also an effective control function of the financial condition оцінка [2]
Lovinska L.G.	valuation is a component of the accounting method, which is used to measure the value of accounting objects, create qualitative characteristics of accounting and economic information and provide information support for the analysis of the financial condition of the enterprise and the effectiveness of its management [3]
Maliuga N.M.	evaluation is the process of realizing the positive or negative significance of any economic phenomena, labor results, forms of production and labor activity, material actions, and achievements of management for the satisfaction of human needs, interests, and goals of the subject [4]
Puskhar M. S.	valuation in accounting is necessary for the transformation of facts expressed in natural indicators, into a single monetary measure, which ensures that information about heterogeneous objects is brought into comparable form and content [5]

Source: compiled by the author on the basis of sources [2-5]

The purpose of the study is to solve the problem of assessing current liabilities at the current stage of accounting development in the light of the application of international financial reporting standards in Ukraine.

The regulatory framework for accounting in Ukraine regarding the valuation of accounting items at their recognition and reflection in the balance sheet in general comply with international financial reporting standards and international accounting standards. This is due to the fact that the national regulations were developed on the basis of IAS, so they reflect the peculiarities of the modern international accounting and financial reporting system. The issue of valuation is one of these features. However, both IAS and Ukrainian accounting regulations (standards) do not clearly define the valuation at which accounting items should be measured for recognition and reporting in the balance sheet. As for the IAS, this cannot be considered a disadvantage, since they are a generalization of international practice and cover only the conceptual principles of accounting and are of a recommendatory nature. As for the Ukrainian accounting regulations (standards), it is worth to indicate, that the valuation of accounting items should be more specific to prevent inaccuracies in reporting. It is impossible to study and classify the approaches to the valuation of liabilities used in accounting according to the national regulatory framework, since there is no separate document similar to the Conceptual Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements, that would cover general approaches to the valuation of accounting items. Therefore, let us turn to the valuation of liabilities in accordance with the Conceptual Framework. Figure 1 shows the classification of liabilities measurement in accordance with §100 of the Conceptual Framework.

The concept of «valuation» in the Law of Ukraine «On Accounting and Financial Reporting in Ukraine» and Ukrainian accounting regulations (standards) is used to explain the accounting principles, the nature of assets, liabilities, income and expenses. The measurement of current liabilities is based on 3 accounting principles: going concern, prudence, and historical (actual) cost. Based on the going concern basis, the company's liabilities are measured on the assumption that the company will continue in operation. On the basis of the historical (actual) cost principle, an entity's resources are valued based on the costs of their production and acquisition. The most important principle is the prudence principle, which involves the use of valuation methods that prevent understatement of recognized liabilities [6].

Ukrainian accounting standard 11 «Liabilities» contains a subsection «Recognition and Measurement of Liabilities», but there is no information on the types of liability measurement, when they are applied, or the criteria for recognizing liabilities. It is only stated, that current liabilities are reflected in the balance sheet of the enterprise at the repayment amount, i.e., the undiscounted amount of cash or cash equivalents, that will be paid to settle the liability in the ordinary course of the enterprise's activities, but not all current liabilities can be applied to this statement [7].

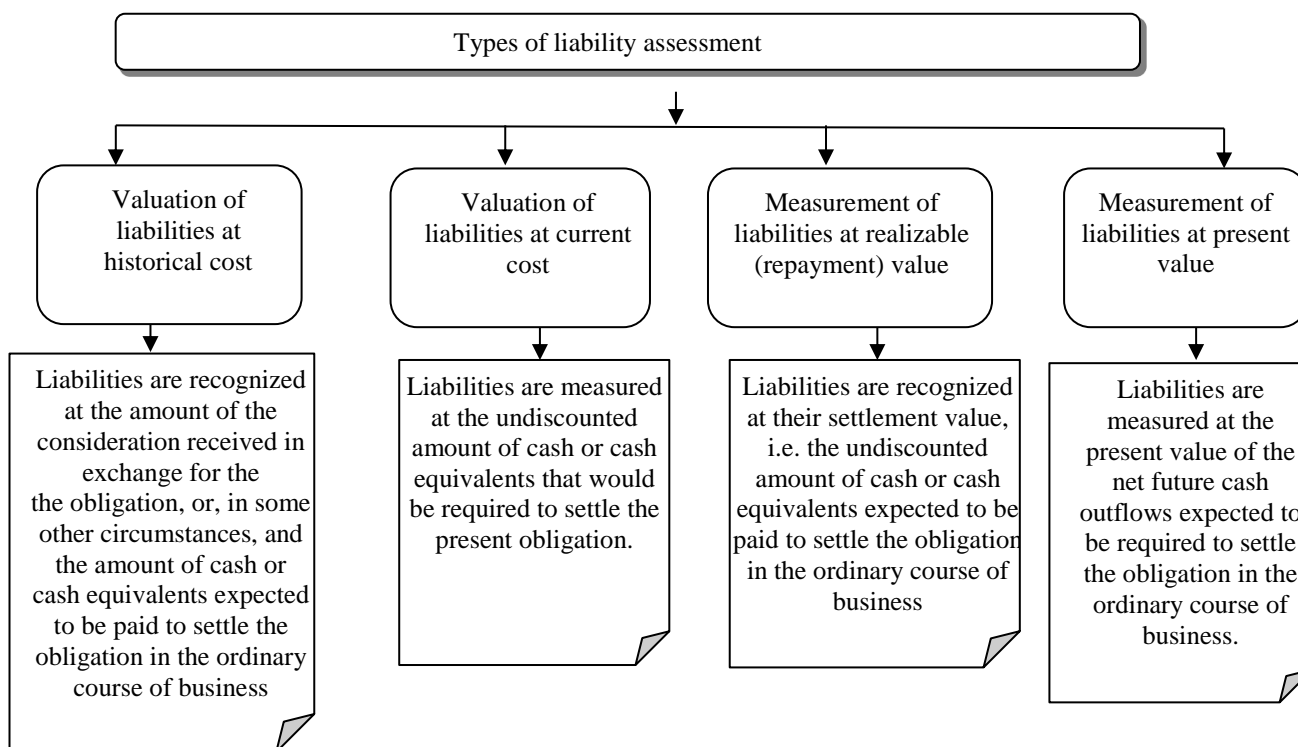


Fig.1. Classification of types of liability measurement in accordance with the Conceptual Framework

Source: compiled by the author

When considering the recognition of liabilities, it should be noted, that national standards consider liabilities, while international standards consider collateral.

According to Ukrainian accounting standard 11 «Liabilities» [7], a liability is recognized if its measurement can be reliably determined and it is probable, that an outflow of economic benefits will be required to settle the obligation. If, at the balance sheet date, a previously recognized liability is not subject to repayment, its amount is included in the income of the reporting period.

According to IAS 37, a provision should be recognized if:

- 1) the entity has a present obligation (legal or constructive) as a result of a past event;
- 2) it is probable, that an outflow of resources embodying economic benefits will be required to settle the obligation;
- 3) the amount of the debt can be measured reliably [8].

In international practice, the procedure for determining and recognizing short-term liabilities is determined in accordance with IAS 1 «Presentation of Financial Statements», IAS 37 «Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets», and in domestic practice in accordance with to Ukrainian accounting standard 11 «Liabilities». With regard to the issue of writing off debt from the balance sheet, both Ukrainian accounting standards and IFRS determine the moment of write-off in the same way: when the obligation is repaid, canceled or expired.

IFRS interpret the valuation of objects (elements of financial statements) as the process of calculating the cash flows at which the objects of accounting are recognized and entered in the company's statements. The IFRS recommendations on these issues are reduced to 4 valuation methods:

1. Valuation at recoverable amount
2. Valuation at acquisition cost (actual)
3. Valuation at discounted cost
4. Valuation at possible redemption (sale) price.

In real life, the most common valuation method is the actual or real value. Combinations of these methods are possible. When using the first method of measurement (at recoverable amount), liabilities are reported at the undiscounted amount that could be required to settle the obligation. Therefore, this method does not discount cash amounts. When applying the acquisition cost method, liabilities are recognized at the amount of proceeds for the debt obligation, or, in particular, at the amounts expected to be paid in accordance with the procedure determined in business negotiations. When applying the third method of measurement, liabilities are shown at the value of the future cash outflow (net) that will be required to settle the liabilities. The value is discounted.

Discounting has become one of the hottest topics over the past year. Such a keen interest was caused by the massive transition of large Ukrainian companies to International Financial Reporting Standards and the need to report under IFRS for 2019, as well as the adoption of amendments to the Ukrainian Accounting Standards. This issue has also been made more urgent by the tax authorities, which have recently been massively accruing additional income tax liabilities due to discounting [9]. It is worth to indicate, that international practice has developed this valuation quite comprehensively, which confirms its advantages, but at the same time there are difficulties in understanding it, namely, determining the fair value using the present (discounted) value method. Detailed discounting rules are set out in IFRS 13 «Fair Value Measurement» [10]. Although these rules relate directly to fair value measurements, they can be taken into account, from a methodological point of view, for valuations of items outside the scope of this Standard.

In the theory of financial management, discounting is the process of bringing future cash flows to the present value. The main two factors, that affect the discounted value are future cash flows and the discount factor. From an accounting perspective, this is a classic accounting estimate that requires the use of judgment.

Despite the amendments to the Ukrainian accounting standards introduced in October 2019, the issue of the discounting procedure under the Ukrainian accounting standards is still somewhat controversial. IFRS provides for clearer rules and requirements [9].

IFRS requires, that financial instruments be measured initially at fair value plus (in the case of a financial asset not at fair value through profit or loss) or minus (in the case of a financial liability not at fair value through profit or loss) transaction costs, that are directly attributable to the acquisition or issue of the financial asset or financial liability.

Fair value will normally be equal to the transaction price, i.e. the fair value of the consideration given or received. For example, the fair value of non-interest bearing financial instruments may be estimated at the present value of future cash flows of the specific financial instrument discounted at the prevailing market rate (similar in terms of currency, maturity, interest rate type and other factors) for financial instruments with similar credit ratings.

The difference between the fair value and transaction price is recognized in profit or loss unless the transaction does not result in a separate asset or liability or additional equity (to the extent that there are other transactions between the parties that offset the discrepancy between the fair value and transaction price or transactions between companies in the same group).

Current receivables are measured at initial recognition at the transaction price, unless the transaction price includes a significant financing component (a significant deferral of payment or advance payment), in which case the present value is calculated. At the same time, IFRS permits not to allocate a significant financing component if the entity expects that the period between the time when the entity transfers the promised goods or services to the customer and the time, when the customer pays for such goods or services will not exceed 1 year.

According to the Ukrainian accounting standards the need for discounting at initial recognition of liabilities is indirectly regulated by Ukrainian accounting standard 11. A formal reading of the previous version of the National standards could lead to the conclusion, that only interest-bearing debt was subject to discounting. Moreover, the provisions on discounting were quite clearly defined

exclusively for long-term financial liabilities. At the same time, the question of how to account for the difference between the actual cost at initial recognition and the present value at the balance sheet date remains open.

In general, among the important changes to the Ukrainian accounting standards it is worth to indicate the clarification of the application of discounting provisions for any long-term payables and receivables.

At the same time, the period from which the updated standards should be applied, i.e. whether such changes should be considered a change in accounting policy, which involves retrospective restatement, or a change in accounting estimates, which is applied prospectively. According to the position of the Ministry of Finance, which, in our opinion, should have been defined in the transitional provisions, the amendments to the Ukrainian accounting standards should still be considered a change in accounting estimates, although the issues of liabilities existing at the date of the amendments are still open [9].

Given the need to apply the discounting rules, to a greater or lesser extent, to both IFRS and Ukrainian accounting standards entities, we recommend that all current and potential transactions be analyzed in detail for the need for discounting, and that documentation be developed to support the application of any accounting estimates.

Conclusions

Having studied the issues of current liabilities valuation and their reflection in accounting and reporting, the following conclusions can be drawn that need to be developed:

- recommendations on accounting for current liabilities in terms of their valuation;
- a methodology for calculating the value of current liabilities by their type in order to more accurately reflect current liabilities in the financial statements.

These issues may become the basis for further research in this area.

References

1. Butynets, F.F. (2008). Istoriiia bukhhaltenskoho obliku: v 2-kh chastynakh. Navchalnyi posibnyk dlia studentiv vyshchych navchalnykh zakladiv spetsialnosti 7.050106 «Oblik i audyt». 2-e vyd.
2. Kuzhelnyi, M.V., Linyk, V.H. (2001). Teoriiia bukhhaltenskoho obliku: pidruchnyk. KNEU
3. Lovinska, L.H. (2006). Otsinka v bukhhaltenskomu obliku: Monohrafiia. KNEU
4. Maliiuha, N.M. (2007). Shliakhy udoskonalennia otsinky v bukhhaltenskomu obliku: teoriia, praktyka, perspektyvy: Monohrafiia
5. Pushkar, M.S. (2007). Metateoriiia obliku abo yakoiu povynna staty teoriia: Monohrafiia
6. Pro bukhhaltenskyi oblik i finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 № 996-XIV: zi zminamy i dopovnenniamy vid 05.10.2017 № 2164-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
7. Natsionalne Polozhennia (Standart) bukhhaltenskoho obliku 11 «Zoboviazannia», nakaz MFU vid 31.01.2000 r. № 20: zi zminamy i dopovnenniamy vid 29.09.2020 № 588. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>
8. Mizhnarodnyi standart bukhhaltenskoho obliku 37 «Zabezpechennia, umovni zoboviazannia ta umovni aktyvy». URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU17051>
9. Rybalko, Iu., Synytsyn, Ye. (2021). Dyskontuvannia. Finansovi ta podatkovyi aspekt. URL: <https://www.ebskiev.com/uk/dyskontuvannya-finansovij-ta-podatkovij-aspekt/>
10. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 13 «Otsinka spravedlyvoi vartosti». URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU17025>
11. Koriahin, M.V. (2016). Otsinka yak metodolohichna skladova systemy bukhhaltenskoho obliku sotsialno vidpovidalnoho pidpriemstva. *Efektivna ekonomika* № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5234>

**BUGETAREA - INSTRUMENT DE OPTIMIZARE A PERFORMANȚEI
ORGANIZAȚIILOR NECOMERCIALE**

**BUDGETING – A TOOL FOR OPTIMIZING THE PERFORMANCE OF NON-
COMMERCIAL ORGANIZATIONS**

CZU: 005.915:334.012.46(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.12>

Lidia CAUȘ

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: caus.lidia.ion@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3203-3221>

Abstract. The article elucidates the trends of changing approaches regarding the development and execution of budgets of non-commercial organizations in conditions of instability, methodological aspects of budgeting in the social field. As a result of the studies carried out, deficiencies related to the budgeting process and ways to improve the efficiency of the preparation and use of budgets in the practice of non-commercial organizations were identified.

Keywords: non-commercial organization, budget, budgeting, financing, special purpose expenses.

JEL Classification: M41

Introducere

Actualmente multe organizații necomerciale se confruntă cu provocarea de a atinge obiectivele statutare și de a urmări dezvoltarea conform obiectivelor strategice. Asigurarea permanenței competențelor de bază, este posibilă prin adaptarea la condițiile în schimbare, instituționalizarea și luarea deciziilor corecte. Aceste condiții depind de calitatea informațiilor financiare și nefinanciare prezentate de entitate.

Secretul succesului în gestionarea activităților este funcționarea eficientă a planificării, organizării și controlului. Planificarea și monitorizarea rezultatului activităților întreprinderii a devenit imposibilă fără întocmirea unui buget, ca instrument principal pentru managementul financiar al organizațiilor necomerciale, oferind informații complete și oportune conducerii de vârf. Bugetul general reflectă rezultatele planificării cifrice ale activităților entității, elaborate în baza strategiei de dezvoltare.

În condițiile unei concurențe acerbe și instabilității activităților realizate, bugetul servește ca un instrument managerial important în elaborarea măsurilor pentru atingerea obiectivelor organizației necomerciale. Datele planificate și așteptate se contrapun cu cele efective, iar abaterea indicatorilor efectivi de la cei planificați permit controlul activităților realizate și analiza rezultatelor obținute, precum și luarea deciziilor oportune. Trebuie remarcat faptul că tema bugetării ca metodă de gestionare a activităților financiare ale unei întreprinderi nu este studiată și acoperită pe scară largă atât în literatura educațională, cât și în lucrările de specialitate.

Conținutul de bază al lucrării

Bugetul trebuie considerat ca principalul factor care reflectă nivelul de implementare a planurilor, care sunt pregătite conform așteptărilor și proiecțiilor conducerii superioare. Cel mai mare factor care conduce la performanța financiară slabă și la eșecul afacerii este lipsa utilizării bugetului pentru planificare și control. Bugetarea, a fost supusă unor critici și dezbateri semnificative în ultima perioadă din cauza proceselor pe care le implică.

În acest studiu se discută bugetarea ca tehnică universală în ultima vreme și perspectiva dezvoltării acesteia. Analizând literatura de specialitate observăm că tot mai mulți specialiști sunt de părerea că apare necesitatea unei bugetări continue în contextul sustenabilității pe fundalul bugetării tradiționale. Conceptul de sustenabilitate corporativă, presupune eforturile instituționale pentru păstrarea și perpetuarea existenței entității. Este un fapt incontestabil că organizațiile care pot crea valoare, gestiona riscuri, evalua oportunități, gândi strategic pe termen lung și își pot gestiona bine relațiile cu părțile interesate și vor fi sustenabile.

Bugetarea are un rol vital în procesul de planificare și management financiar. Planificarea este o baza care ajută managementul organizației necomerciale să dezvolte un plan de acțiune pentru a evalua finanțările și cheltuielile viitoare, pentru a anticipa viitoarele evenimente cu destinație specială, pentru a reduce incertitudinea cu privire la viitor și pentru a crește șansele de realizarea scopurilor și obiectivelor organizației.

Bugetul este un obiectiv specific, o alternativă la atingerea obiectivelor, consecințele unei alternative, rezultatele efective ale punerii în aplicare a deciziilor de gestionare, abateri de la rezultatele planificate. Acesta poate fi, de asemenea, definit ca un proces decizional, prin care entitatea evaluează adecvarea afluxului și a fluxului de active. Bugetul nu mai este doar un instrument de planificare a sumelor de venituri și cheltuieli anuale. Acesta prezintă un instrument strategic de planificare, care indică dacă entitatea merge în direcția cea bună, indiferent de riscuri sau calea de rezistență.

Scopul principal al bugetului este de a dezvolta și de a crește validitatea și eficacitatea tuturor tipurilor de decizii în cadrul managementului financiar. Beneficiile bugetării sunt evidente, deoarece presupune mecanismele de eficientizare a fluxului de lucru, resurselor și indicatorii planificați. Organizația necomerciale prin bugetare optimizează cheltuielile și identifică resursele necesare sau care pot fi economisite. Cu ajutorul bugetării se coordonează activitățile diferitelor departamente ale organizației și se consolidează disciplina în cadrul acesteia. Sistemul bugetar permite managerului financiar să evalueze eficiența deciziilor luate, să aloce în mod optim resurse între departamente, să contureze modalități de motivare a personalului și să evite o erosiune a fondurilor. Bugetul este un plan pentru o anumită perioadă, exprimat în expresie valorică, având diferite funcții de planificare și coordonare a internă.

Bugetarea are ca obiectiv planificarea activităților financiare ale întreprinderii pentru o anumită perioadă sau anumit proiect prin coordonarea activităților diferitelor departamente ale entității. Bugetarea are ca obiectiv comunicarea managerilor la diferite niveluri a planurilor strategice ale entității și ca rezultat motivarea liderilor locali pentru atingerea obiectivelor organizației. Bugetarea are ca obiectiv optimizarea costurilor activităților derulate, monitorizarea și evaluarea eficacității acestora, identificarea nevoilor de finanțări și optimizarea fluxurilor financiare.

Principalele decizii de planificare sunt luate la elaborarea planificării strategice, iar procesul de formulare a bugetului, în esență, este o prelucrare a acestor prognoze. Pe măsura implementării planurilor prevăzute în buget, sunt înregistrate rezultatele efective, iar comparând indicatorii efectivi cu cei planificați, este implementat controlul bugetar al activităților derulate și rezultatele obținute. La elaborarea bugetului pentru perioada următoare, este necesar să se ia decizii în avans, înainte de începerea activităților din această perioadă.

Sarcina principală a bugetării este de a oferi organizației resursele necesare, inclusiv cele financiare și constă în alocarea resurselor existente și planificarea unor noi finanțări în viitor. Dintr-o perspectivă globală, bugetarea ajută o organizație să atingă obiectivele strategice. Planificarea financiară în orice organizație începe doar după elaborarea unei strategii.

Bugetarea este un instrument de planificare financiară, contabilizare și control al veniturilor și cheltuielilor organizației. Sistemul bugetar vă permite să analizați indicatorii anticipați și reali nu numai pentru întreaga entitate în ansamblu, ci și pentru departamente, proiecte.

Bugetele servesc ca mijloc de monitorizare și evaluare a performanței organizației. Bugetul vă permite să controlați impactul multor factori care afectează rezultatul final. Monitorizarea constantă

și continuă a implementării bugetului ne permite să răspundem rapid la schimbările externe și să luăm măsuri pentru normalizarea acesteia.

Controlul financiar și evaluarea eficacității activităților organizației se bazează pe o comparație a indicatorilor efectiv realizați și planificați, precum și indicatorii planificați în buget cu obiectivele organizației. Deși, controlul bugetar face posibilă identificarea zonelor problematice și semnalează că trebuie făcut ceva, nici rezultatele calculelor și nici sistemul bugetar nu răspund la întrebările despre ce anume și cum ar trebui făcut în situația actuală. Răspunsul la abateri rămâne exclusiv sarcina managerilor financiari.

Bugetele definesc aria de responsabilitate a managerilor și oferă criterii de evaluare a muncii managerilor. Toate organizațiile care au implementat un sistem de bugetare, îl folosesc în scopul evaluării performanței entității și calcularea stimulentele materiale pentru angajații unității.

Bugetele servesc ca mijloc de motivare, dacă obiectivul este clar definit și cuantificat. Totuși, efectul motivațional are un dezavantaj. Dacă managementul folosește sistemul de bugetare ca mijloc de constrângere a angajaților, persecutându-i pe cei care nu îndeplinesc obiectivele planificate, acest lucru poate crea o atmosferă nervoasă în echipa care nu este deloc propice activităților productive și atingerii obiectivelor organizaționale.

Bugetele și rapoartele privind rezultatele implementării lor servesc la diseminarea informațiilor în rândul angajaților despre aspectele financiare și succesele activităților organizației. Rolul comunicativ al bugetării va fi deosebit de eficient, dacă acest sistem este construit ca o combinație de fluxuri de informații. Prin flux de informații ascendent, înțelegem transferul de informații de la nivelurile organizaționale inferioare și managerii de linie la manageri și specialiști de nivel superior, de exemplu, estimări detaliate de resurse, standarde, rezultate ale inventarierii etc.

Bugetele funcționale aprobate pregătite de economiști-analiști și lideri ai organizației, reprezintă rapoarte ale departamentelor relevante ca ținte de planificare și revizuirii periodice ale progresului lor. Eficacitatea sistemului de bugetare ca mediu de comunicare depinde atât de organizarea sistemului, de implicarea angajaților în acest proces, de calitatea și conținutul informațiilor generate în sistem.

Sistemul de bugetare ajută la menținerea și îmbunătățirea coordonării între departamente ale unei organizații mari, ramificate structural sau geografic, în care șefii de departamente au o autonomie considerabilă în luarea deciziilor. Prin coordonare, sistemul de bugetare asigură co-direcționarea obiectivelor segmentelor individuale ale organizației cu cele în ansamblu. Elaborarea și coordonarea bugetelor contribuie nu numai la un studiu detaliat de către manageri a caracteristicilor activităților proprii unității, ci și la conștientizarea relației dintre indicatorii lor cu performanța altor centre de responsabilitate.

Bugetarea îndeplinește trei funcții principale: funcția de planificare, funcția contabilă și funcția de control. Funcția de planificare este cea mai importantă. Bugetarea este baza pentru planificarea financiară într-o entitate. Pe baza obiectivelor strategice, bugetele repartizează resursele financiare de care dispune entitatea. Elaborarea bugetelor conferă certitudine cantitativă perspectivelor alese pentru activitatea organizației, toate costurile și rezultatele capătă valoare banească. Bugetarea contribuie la stabilirea clară a obiectivelor și strategiilor de dezvoltare a organizației necomerciale.

Sistemul de contabilitate trebuie să prezinte fapte exacte în funcție de proiect, domeniu de activitate sau o combinație dintre acestea. Datorită bugetării este posibil obținerea informațiilor exacte, compararea obiectivelor urmărite cu rezultatele reale obținute. Rolul bugetării în contabilitatea de gestiune este de a reflecta mișcarea numerarului, resurselor financiare, activelor entității în cea mai convenabilă formă, de a prezenta indicatorii financiari în timp util, în cea mai adecvată formă pentru realizarea unui management eficient a deciziilor.

Pe baza obiectivelor se determină sarcini care limitează procesul de constituire a unui sistem de bugetare, bazat pe un buget cuprinzător, ce totalizează veniturile și cheltuielile, fluxurile de numerar și soldul estimativ. Această abordare vă permite să obțineți un control complet asupra situației financiare a companiei. Dacă lipsește bugetul financiar, atunci există o probabilitate când se

efectuează modificări în proiectele derulate să nu existe surse de finanțare pentru realizarea activităților statutare.

Contabilitatea joacă un rol strategic în furnizarea datelor financiare și nefinanciare folosite în efectuarea de analize desfășurate de către managerii financiari, care în baza sistemelor și relațiilor reciproce între aceste sisteme, vor crea modele și proiecții în activitățile viitoare ale organizațiilor necomerciale. Sistemul de bugetare este unul dintre aceste sisteme, care oferă suport funcțiilor de planificare și luare a deciziilor, precum și de control managerial.

O condiție necesară pentru eficacitatea oricărui sistem de management, este definirea corectă a scopurilor. Contabilitatea managerială prezintă un important obiectiv în cadrul organizațiilor necomerciale, care ajută la adaptarea la schimbările în informație și tehnologie pentru a face față crizelor financiare globale. Din perspectiva concurenței asociațiile se concentrează pe conceptele de „economicitate, eficiență și eficacitate”. Evident, despre eficiență se poate vorbi doar în cazurile în care scopul sistemului este stabilit, întrucât eficiența este capacitatea de a atinge scopul stabilit. Bugetul este folosit ca plan de acțiune pentru a maximiza veniturile și a minimiza cheltuielile.

Există mai multe metode pentru colectarea datelor și planificarea unui buget. În sectorul necomercial predomină abordarea „din ceea ce s-a realizat”, când se analizează rezultatele perioadelor trecute, se aplică un anumit factor de creștere (ajustări pentru inflație, creșterea tarifelor, modificări ale volumelor pieței), sunt luate în considerare riscurile și necesitatea implementării diferitelor activități, precum și modificările legislației și alți factori. Evident, atunci când se planifica diverse elemente de venituri și cheltuieli, este indicat să se folosească diferite abordări sau combinații ale acestora. Cheltuieli precum taxe, servicii comunale sau diverse activități neimplementate anterior, de regulă, sunt planificate „de la zero”, adică nevoia este determinată de calcul. Cheltuielile pentru eliminarea forței majore și achiziționarea de bunuri, a căror cerere a apărut în mod neașteptat, se efectuează folosind abordările bugetului „de la zero”. Este mai eficient să se planifice, să implementeze și să controleze toate celelalte cheltuieli „din ceea ce s-a realizat”, pe baza indicatorilor atinși anterior.

Formarea unui buget este posibilă prin existența metodologiei de bugetare la organizație. Noile circumstanțe și condiții de muncă impun implementarea bugetului „de la zero” și „din ceea ce s-a realizat” chiar și de către acei profesioniști care nu au folosit niciodată aceste metode. Bugetului „din ceea ce s-a realizat” înseamnă organizarea funcționării financiare a entității fără un buget pre-aprobat. Bugetarea „de la zero” presupune că vor fi efectuate doar cele mai rezonabile cheltuieli, a căror oportunitate este confirmată de calcule, contracte încheiate, reglementări în vigoare și alte obligații de cheltuieli. Toate datele trebuie să fie corelate cu scopurile și obiectivele strategice ale organizației necomerciale. Este necesară formarea acestei strategii concomitent cu începerea colectării datelor inițiale pentru bugetare. Managerii financiari la elaborarea bugetului trebuie să se asigure că este adoptată o abordare critică pentru a revizui toate propunerile de cheltuieli. Unul dintre principalele avantaje ale bugetului „de la zero” este că deținătorii de buget examinează critic fiecare sumă transferată, deoarece comisia bugetară va oferi cu siguranță o reacție: „În ce constă această sumă? De ce a fost inclus în buget? Cât de urgentă este nevoia? Ce efect va aduce?”. În condițiile scăderii cererii agregate, astfel de economii sunt justificate și în unele cazuri reprezintă o condiție pentru supraviețuirea unei organizații necomerciale.

Concluzii

Bugetul poate fi considerat ca unul din instrumentele principale ale managementului financiar în cadrul organizațiilor. Acestea trebuie să-și coordoneze activitățile, respectiv, și resursele financiare, materiale și umane, care sunt implicate și utilizate în procesul activității. Planificarea prin intermediul elaborării bugetului presupune formularea scopului, stabilirea activităților, care vor contribui la realizarea acestui scop și planificarea necesarului de resurse pentru asigurarea procesului neîntrerupt de muncă. Bugetul are un rol principal în asigurarea unui echilibru financiar între mijloacele financiare obținute din diverse sursele de finanțare și cheltuielile necesare activităților planificate.

Procesul bugetării contribuie la atingerea unor scopuri importante ale managementului financiar, cum sunt – eficientizarea cheltuielilor de proiect, reducerea resurselor antrenate în activitățile statutare, inclusiv a costurilor serviciilor, în scopul evitării deficitului și obținerii excedentului de venit, sporirea eficienței activității în întregime pe entitate.

Abordările existente ale bugetării a relevat faptul că, instrumentele utilizate nu țin pe deplin în considerare caracteristicile construirii unui sistem de bugetare în gestionarea potențialului financiar al unei organizații necomerciale, raportat la structura financiară, precum și la specificul forței de muncă, ceea ce presupune în cele din urmă adoptarea unor decizii manageriale nerezonabile atunci când se utilizează resursele economice, în special forța de muncă. Analizînd abordările bugetării organizațiile necomerciale mai simplu vor identifica căi de îmbunătățire a metodelor de planificare prin evaluarea eficientă a abordărilor alternative de elaborare și executare a bugetelor.

Bibliografie:

1. Codul Fiscal al Republicii Moldova nr.1163-XIII din 24.04.97, cu modificările ulterioare. <https://sfs.md/ro/pagina/codul-fiscal>
2. Legea cu privire la organizațiile necomerciale nr.86 din 11.06.2020. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr.193 din 27.07.2020. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=122391&lang=ro
3. Legea contabilității și raportării financiare nr.287 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr.1-6 din 05.01.2018. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro#
4. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.118 din 06.08.2013, modificat prin Ordinul nr.100 din 28.06.19. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237 din 22.10.2013, nr.230-237 din 19.07.2019. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125822&lang=ro#
5. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 119 din 06.08.2013, modificat prin Ordinul nr.100 din 28.06.19. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237 din 22.10.2013, nr.230-237 din 19.07.2019. <https://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/Planul%20general%20de%20conturi%20contabile.pdf>
6. Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.188 din 30.12.2014, modificate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.135 din 15.10.2019. [egis.md/cautare/getResults?doc_id=57317&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=57317&lang=ro)
7. NEDERÎȚA, Alexandru, PRISACAR, Tatiana. Particularitățile organizării managementului financiar și contabilității în organizațiile necomerciale. Chișinău: ECNL, 2013. 336 p. ISBN 978-9975-4468-5-3.
8. Bugetarea la întreprindere a principalilor indicatori ai bugetului de vânzări. Sistem de bugetare pentru întreprinderi, [online]. Disponibil: <https://kd43.ru/ro/personal/byudzhetirovanie-na-predpriyatii-osnovnye-pokazateli-byudzhet-prodazh.html>
9. RIGBY Darrell, SPITS Joost, BEREZ Steve, An Agile Approach to Budgeting for Uncertain Times, [online] Harvard Business Review. Disponibil: <https://hbr.org/2020/08/an-agile-approach-to-budgeting-for-uncertain-times>
10. Sistemul de bugetare în întreprindere. Organizarea procesului de bugetare la întreprindere. Cum se organizează bugetarea la întreprindere, Umi-Kumi, [online], Disponibil: <https://umi-kumi.ru/ro/documents/sistema-byudzhetirovaniya-na-predpriyatii-organizaciya-processa/>
11. METIN, Çalık, ORHAN, Elmac, Model de bugetare continuă în contextul sustenabilității corporative, [online], Journal of Academic Value Studies, ISSN: 2149-8598. Disponibil: https://javstudies.com/files/javstudies_makaleler/e7cca343-d81c-46fc-84e4-47170f72b169.pdf
12. UYSAL, Gürhan, Planificarea bugetului. Execuție și control, [online]. Disponibil: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/426472>

**DISCLOSURE OF THE PRINCIPLES IN THE ACCOUNTING AND REPORTING OF
RAILWAY TRANSPORT ENTERPRISES SUSTAINABLE DEVELOPMENT**

CZU: [657.37:005336]:[625.1:338.47]

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.19>**Svetlana BYCHKOVA***Saint-Petersburg State Agrarian University, St.-Petersburg, Russia
State Institute of Economics, Finance, Law and Technology, Gatchina, Leningrad reg., Russia*Email: sbychkova@mail.ruORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7684-9025>**Zhanna MIKHAILOVA***Emperor Alexander I St. Petersburg State, Transport University, St.-Petersburg Russia*Email: mix-vel@mail.ruORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2459-5024>

Abstract. The results of sustainable development are indicators of efficiency, responsibility of business to society and the state. Railway transport reporting indicators are of interest in terms of their presentation, content and reflection in one format or another. The paper structures the reporting of railway organizations from the point of view of targeting and content. The study of indicators reflecting the principles of sustainable development was carried out based on using methods of comparison, analysis, and allocation when working with the reporting of transport organizations. Information on financial and non-financial reporting data is summarized. The positive and negative characteristics of the submitted reports are highlighted. The conclusions on the need to develop unified approaches in the formation of reporting indicators are presented. The need for independent certification of the sustainable development report by the professional community is indicated.

Keywords: sustainable development, railway transport reporting, social responsibility, ESG principles, corporate governance, non-financial indicators, environmental principles.

JEL Classification: G14, G18, G30, G32

Introduction

Rail transport is the basis for the functioning of the country's economy, establishing interaction between various industries. Studying the activities of the transport industry in modern difficult economic conditions because of reporting data allows us to understand the main trends in its development and identify its new opportunities. One of the essential and significant tasks in the disclosure of accounting indicators at the current level of development of the transport industry is compliance or orientation to the principles of sustainable development of society and business.

Confirmation of this position is the recognition by the leadership of the country and the railway business of the basic course and approaches of sustainable development, which is reflected in the basic concepts of the implementation of National projects in the transport industry, the Transport Development Strategy until 2030, and corporate policies of transport organizations.

The concept of sustainable development implies ensuring the well-being of the modern and future generations in the context of certain human activities. The management of railway industry enterprises is aware of its negative impact on the environment, having a significant impact on society and the economy of the country as a whole. In this regard, certain efforts are being made to achieve a stable state of financial and economic activity of transport enterprises, guided by the basic principles of sustainable development.

Basic Content of the Paper

The principles (or goals of sustainable development) were proposed in 1992 at the UN international conference and are the main one for developing the policy of the main activities and strategies for further growth of many large corporations, including railway transport enterprises [Safonova I.V.2022]. The proposed goals can be divided into groups that have formed three main types of ESG principles that (Table 1) guides industry enterprises.

Table 1. Classification of the principles of sustainable development

Environmental principles	Social principles	Economic principles
Resource management	Equal opportunities	Saving money
Environmental protection and restoration	Improving the quality of life	Reasonable economic growth
Preserving the integrity of the ecosystem	Development of society	Long-term planning
Environmental responsibility of the state, enterprise, and person	The possibility of getting an education	Creating a favorable international environment
Availability of information on environmental aspects of activities	The relationship between law and ethics	Spending on scientific research

Source: compiled by the authors.

Summarizing the accepted principles of sustainable development, it is possible to identify the most priority area of information disclosure in the reporting of enterprises. This is the preservation, protection, and restoration of the environment. However, the implementation of this principle is impossible if the other two priorities are respected – the social aspect of activity and corporate governance. The emergence of the principles of sustainable development and their elevation into the most significant tasks for each public business community has led to approaches to the formation of basic types of enterprise reporting, as a response to compliance and compliance with the modern needs of interested users.

The study of the implementation and observance of the principles of sustainable development in railway transport organizations was conducted based on the reporting of industry enterprises through a comprehensive analysis of the content of individual financial and non-financial indicators formed based on accounting data. The following tasks are defined to:

- identify groups of financial and non-financial indicators that form blocks of ESG factors in the field of: economic and corporate governance (G-factor); environmental policy (E – factor); social aspects of activity (S – factor);
- determine the place of sustainable development indicators in the reporting of railway organizations;
- assume further development of accounting and reporting data reflecting the principles of sustainable development of transport organizations.

The operating conditions of railway enterprises are reflected in the performance indicators of reporting, the variety of which is able to respond to any requests from interested users.

Over the past few years, large business corporations have been building their policies in accordance with the principles of sustainable development, which is reflected in almost all areas of activity:

1) Personnel policy – the selection and formation of a team of employees is carried out on the basis of equal access to equal opportunities in the workplace. The priority of each employee's activity is his ability to improve his skills, promote economic growth within the framework of fulfilling his duties.

2) Financial policy – the application of approaches to saving resources, reducing costs, and searching for new opportunities for economic growth through the development of environmentally friendly and harmless industries.

3) Corporate policy – active implementation of the "lean manufacturing" policy; maximum possible disclosure of information about the activities of railway transport organizations. Corporate

values are approved and accepted by all employees of industry organizations. Corporate governance is based on social responsibility and a policy of reducing the man-made impact of transport.

4) Social policy – the implementation of a system of social support for employees of the organization, including health care, additional payments as material support, care for pensioners. The use of a collective agreement as a tool for regulating the relationship between employees and an employer – a transport organization.

5) Environmental conservation – implementation of environmental protection activities in the territories of transport organizations. Regulations and programs have been adopted and are being implemented to ensure environmental conservation by reducing polluting emissions into the atmosphere and water; reducing the use of water resources; and using waste in circulation as secondary raw materials.

6) Production policy – the use of environmentally friendly resources; reduction of energy consumption in order to reduce costs and reduce the risks of environmental impact.

7) Strategic policy – the implementation of a general state policy in terms of solving long-term tasks for the implementation of transport projects in certain territories. Consistency of strategic projects with the general principles of sustainable development.

The results of the implementation and implementation of the principles of sustainable development and various policies of railway organizations can be seen in the reports. In modern financial and economic activities of railway transport enterprises, several types of reporting can be distinguished, which is formed in response to the expectations of interested users (stakeholders) (Table 2).

Table 2. Targeting of reporting by railway transport enterprises

Type of reporting	For whom	For what
Accounting (financial) statements	State regulatory authorities External auditors Investors Financial market participants Statistical agencies	Compliance with the mandatory requirements of government agencies for the formation of accounting data. Generating business value data
Tax reporting	Tax authorities Government statistics Executive authorities	Data on the fulfillment of tax obligations
Annual reporting	Shareholders Major suppliers, customers The general public	Summary information about the main areas of activity of the organization
Management reporting (for example, Form No. 2-y)	Company management Major shareholders Internal auditors State regulators (tariffs, activities)	Generating data that has limited access, but is necessary for decision-making
IFRS reporting	Investors Foreign partners Exchanges	Preparation of unified information for all user groups
Sustainable Development Reporting (SD) (social reporting, environmental reporting)	Partners of the organization State regulatory authorities Professional organizations Competing companies Rating agencies Public	Reflection of the organization's contribution to the implementation of the principles of sustainable development

Source: compiled by the authors.

Thus, based on the presented data in table 2, it can be concluded that a modern enterprise is obliged (or burdened with compilation) to generate reports to meet the information requests of various user groups. Standards, requirements or internal documentation determine the order and content of the indicators of the given reporting [Roman P. Bulyga. 2022]

The consideration of reporting indicators reflecting the principles of sustainable development is based on the identification of three ESG strategies in the field of ecology, economics and management and social policy of railway transport enterprises.

To solve the tasks set for the purposes of this study, we will provide a classification of the reporting indicators of railway organizations in three areas of implementation of the sustainable development policy. The data analysis was carried out based on the reports of railway enterprises for 2021 and 2022 [2.3].

The central place in the total volume of reporting indicators is occupied by the final information on the contribution of organizations to the state and global environmental conservation policy (Table 3).

Table 3. Indicators of reporting by railway transport enterprises in the field of solving environmental problems

Indicators		Informative content of the indicator	Type of reporting
Financial	Non-financial		
Payment for environmental pollution; Water tax		The amount of tax liabilities in the implementation of activities that are risky for the environment	Tax reporting
Number of purchased rolling stock units		Vehicles with improved environmental performance	Sustainability Report
	Transfer of production to alternative sources of heat supply	Reduction of harmful emissions when replacing coal with power supply and from fuel oil to gas.	Sustainability Report
	Commissioning of treatment facilities	Reduction of emissions of harmful industrial waste into water and land facilities	Sustainability Report
	A system of monitoring, reporting and control of greenhouse gas emissions has been implemented	Implementation of specific measures in the field of environmental protection	Sustainability Report
	Implementation of the environmental strategy	Results of the implementation of priority areas	Sustainability Report

Source: compiled by the authors.

The responsibility of railway organizations in terms of the implementation of environmental policy should be expressed in reporting indicators. However, the system of such indicators is not unified and changes from year to year. The complexity of comparing and comparing data is due to the lack of a methodology for calculating many indicators. At the same time, none of the reports disclose the accounting procedure and the definition of these indicators.

When disclosing indicators in the field of environmental policy and environmental conservation, information accumulated in accounting, production, and environmental accounting is used.

Social policy in the field of sustainable development in the early years of the XXI century developed as an independent direction. Corporate social reports of railway organizations were also generated separately from other types of reports. Table 4 contains the main indicators reflecting the results of the implementation of the social principles of sustainable development of transport organizations.

Table 4. Indicators of reporting by railway transport enterprises in the field of implementation of social aspects of sustainable development

Indicators		Informative content of the indicator	Type of reporting
Financial	Non-financial		
	The results of the implementation of the strategy, the agreement of the collective agreement and other provisions in the field of social policy	Generalized data on the implementation of social policy	Annual report of the organization
Labor productivity		The change in the indicator for a certain period, indicating the reasons	Annual report of the organization
Employee training costs		The amount of expenses for training and professional development of employees of the organization	Annual report of the organization
	Staff structure	Assessment of personnel according to various criteria (gender, professional and others)	Sustainability Report

Average monthly salary		Change in the average monthly salary of the organization	Sustainability Report
------------------------	--	--	-----------------------

Source: compiled by the authors.

Most of the data reflecting the results of social activities of enterprises are presented in the reporting by non-financial indicators. At the same time, it is not possible to assess the real effect of holding certain social events at enterprises. There is no correlation between the implementation of programs and the contribution to the sustainable development of the state.

Table 5. Indicators of reporting of railway transport enterprises in the field of economic and corporate governance

Indicators		Informative content of the indicator	Type of reporting
Financial	Non-financial		
	The structure of economic and organizational management	Interaction of management bodies in the performance of assigned tasks, including sustainable development	Annual report of the organization Sustainability Report
The amount of management costs		The amount of funds spent by the organization during the period on management	Accounting (financial) statements IFRS reporting
	Risk system, dealing with various risks	Results of the risk identification and mitigation system	Sustainability Report
	Results of the anti-corruption policy	Activities carried out in the field of implementation of the objectives of anti-corruption management	Sustainability Report

Source: compiled by the authors.

Corporate economic management of railway enterprises is based on the effective performance of public administration tasks due to the characteristics of industry enterprises that are essential for the country's policy. However, the principles of sustainable development are of significant importance, as indicated by the disclosure of information in the SD Report. Corporate governance is conditioned by internal relationships and refers to the trade secret of the organization, which does not provide for full transparency in the presentation of reporting indicators.

Conclusion

The necessity and relevance of disclosing indicators in the field of sustainable development of railway organizations is due to the modern understanding and information needs of interested users of reporting. In particular, rating agencies, the public, and auditors primarily use data from SD Reports. For suppliers, customers, buyers, and investors, it is crucial to understand the degree of corporate responsibility of organizations in carrying out their core activities.

These reporting indicators are based on the requirements formulated in various standards. However, according to many international experts in the field of accounting regulation, sustainable development should be considered as the result of the activities of each individual organization, and not as an assessment of the results of compliance with accounting regulatory standards [Cecile Bonino. 2024]. At the same time, it is difficult for interested users to assess the real results that are presented in the reports. This is especially true for non-financial indicators, for which there are no unified reporting requirements. The sources of such indicators are very diverse.

Financial indicators on the implementation of the principles of sustainable development are formed in the reports of railway organizations on the basis of accounting data, which is explicitly stated by the enterprises themselves. It follows that accounting policies, assessment approaches and the choice of accounting methods, the construction of analytical data are set based on the requirements of all types of policies of industry organizations.

Further development of effective data on the sustainable development of railway enterprises is associated with their assurance or confirmation of their reliability by the professional community. Thus, the SD reports for 2021 and 2022 were certified by external auditors. However, it should be

noted that the assurance applies only to financial indicators. The relationship between financial and non-financial indicators is not evaluated.

Bibliography

1. Roman P. Bulyga, Margarita V. Melnik, Irina V. Safonova Problems of financial measurements of environmental and social factors in public reporting of companies (2022). *Vestnik of Voronezh State Agrarian University*, Vol.15, no 3(74), p. 202-218, DOI:10.53914/issn2071-2243_2022_3_202
2. Company reporting [URL://https://company.rzd.ru/ru/9471](https://company.rzd.ru/ru/9471)
3. Sustainability Reports [URL:// https://company.rzd.ru/ru/9386/page/103290?id=17643](https://company.rzd.ru/ru/9386/page/103290?id=17643)
4. Safonova I . V. Transformation of the public reporting format in the concept of information transparency of the activities of economic entities. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(4):6-22. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-6-22
5. Cecile Bonino, Stathis Gould, Emmeline Skelton, Head of sustainability. Accountants should lead the planning of the transition period, according to the IFAC and ACCA for World Earth Day 2024. ACCA. [URL:// https://www.ifac.org/knowledge-gateway/developing-accountancy-profession/discussion/accountants-must-lead-transition-planning-according-ifac-acca-global-earth-day-2024](https://www.ifac.org/knowledge-gateway/developing-accountancy-profession/discussion/accountants-must-lead-transition-planning-according-ifac-acca-global-earth-day-2024)

ASPECTE PROBLEMATICE ALE CONTABILITĂȚII DECONTĂRIILOR CU
PERSONALUL ÎN INSTITUȚII BUGETARE

PROBLEMATIC ASPECTS OF THE ACCOUNTING OF EMPLOYEE SETTLEMENTS
IN PUBLIC INSTITUTIONS

CZU: 657.471.12:334.012.33(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.13>

Georgeta MELNIC

Academia de Studii Economice din Moldova,

Email: melnic.georgeta@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3876-5394>

Abstract. One of the most important constituents of accounting in public institutions is employee settlements, including the ones pertaining to wages. Employee settlement accounting is a component that requires considerable work and occupies a significant portion of all accounting related work. Said component is characterized by a great amount of processed information, by a variety of types of calculations and withholding, by the difficulty in calculating the various payments and their logical ramification, by the array of entering and exiting documents, by the strict regulation of information processing terms.

Keywords: settlements, settlements with employees, base salary, additional salary, accounting.

Jel Classification: M 40, M41

Introducere

Decontările cu personalul reprezintă punctul de tangență dintre angajat și angajator, care se manifestă prin calculul și achitarea salariului, a indemnizației de concediu și alte operațiuni.

Orice entitate, inclusiv și instituțiile bugetare, pentru realizarea obiectivelor trasate, trebuie să dispună de personal calificat care va corespunde cerințelor acesteia și pentru a putea dispune de personal calificat, conducătorul entității trebuie să utilizeze diverse motivații, cum ar fi, în primul rând, salariul, care satisface atât nevoile angajatului, cât și cele ale angajatorului - instituțiile bugetare.

Evidența principalelor componente ale decontărilor cu personalul privind remunerarea muncii, precum și a decontărilor cu titularii de avans a căpătat o însemnătate deosebită, iar reflectarea în contabilitate a acestor operațiuni (calculul salariului, reținerile și adaosurile, scutirile la salariu, acordarea avansurilor titularilor de avans, decontarea cheltuielilor de deplasare), precum și perfecționarea contabilității acestora a devenit una din cele mai importante aspecte din cadrul activității fiecărei instituții bugetare.

În această lucrare autorul se va axa pe particularitățile contabilității decontărilor cu personalul privind retribuirea muncii, care se materializează în drepturile angajaților aferente muncii prestate care se stabilesc prin negocieri colective sau individuale între persoane fizice și instituții.

Metodologia cercetării

Pentru obținerea unui studiu relevant, autorul a folosit o multitudine de metode de cercetare eficiente prin destinația lor, cum ar fi: metoda analizei, metoda sintezei, metoda cognitivă, metoda deducției, metoda empirică.

Principalele idei ale cercetării

Decontările cu personalul reprezintă angajamentele instituției bugetare față de angajat pentru munca prestată, precum și recompensele garantate de stat cum este plata pentru concediul de odihnă sau plata indemnizației pentru incapacitate temporară de muncă și alte plăți suplimentare achitate de instituție angajatului.

Tipurile de decontări cu personalul aplicate în instituții bugetare sunt prezentate în figura 1:

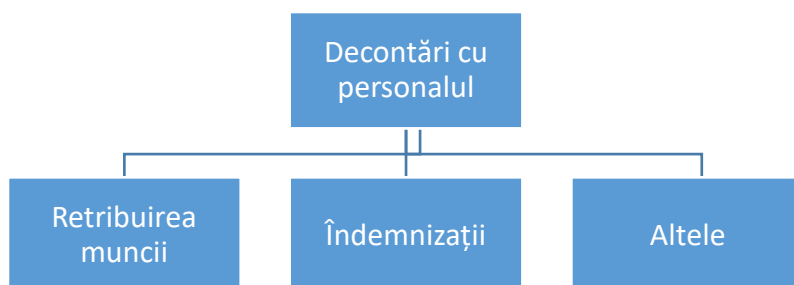


Figura 1. Componența decontărilor cu personalul în instituțiile bugetare

Sursa: Elaborat de autor

Deci, instituțiile bugetare înregistrează obligații salariale către fiecare angajat, pentru munca pe care o prestează. Obligațiile salariale includ: mărimea salariului de funcție, la care se adaugă sporurile, premiile, indemnizațiile pentru incapacitatea temporară de muncă, indemnizații pentru concedii de odihnă.

Modul de calcul al salariului și evidența datoriilor față personal privind retribuirea muncii, în sistemul bugetar, este reglementată de *Legea privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar nr. 270, din 23.11.2018* [2].

Datoriile față de personal privind retribuirea muncii în instituții bugetare includ:

1. Salariul de bază;
2. Salarii suplimentar (adaosurile și sporurile la salariu);
3. Alte recompense acordate de instituție angajaților.

Conform prevederilor *Legii privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar nr.270 din 23.11.2018*, sistemul de salarizare reglementat prin prezenta lege are la bază următoarele principii:

- a) supremația legii, în sensul că drepturile salariale se stabilesc cu respectarea prevederilor prezentei legi;
- b) nediscriminare, echitate și coerență, în sensul asigurării tratamentului egal și a remunerării egale pentru muncă de valoare egală;
- c) ierarhizare, în funcție de responsabilitatea, complexitatea și importanța activității desfășurate, stabilite în urma evaluării funcțiilor din sectorul bugetar;
- d) transparență, în sensul că mecanismul de stabilire a salariilor și a altor drepturi de natură salarială face parte din categoria informațiilor de interes public;
- e) salarizarea în raport cu performanța, care presupune creșterea salariului pe orizontală, fără ca persoana să fie promovată, pe baza unui sistem de evaluare a performanței clar și obiectiv;
- f) sustenabilitate financiară, în sensul stabilirii nivelului de salarizare pentru personalul din unitățile bugetare, cu respectarea cadrului de resurse prevăzute în bugetele componente ale bugetului public național [2].

Sistemul de clasificare și de evaluare a funcțiilor din sectorul bugetar are scopul de a sistematiza funcțiile generice din sectorul bugetar în grupuri ocupaționale și subgrupuri de funcții, în raport cu domeniul de activitate, precum și de a stabili ierarhia acestora.

Registrul funcțiilor din sectorul bugetar cuprinde 8 grupuri ocupaționale corespunzătoare domeniilor de activitate bugetară, codificate cu litere, după cum urmează:

- 1) Administrație publică (A);
- 2) Justiție (B);
- 3) Apărare națională (C);
- 4) Ordine publică și securitate a statului (D);
- 5) Învățământ și cercetare (E);
- 6) Cultură, tineret și sport (F);
- 7) Asistență socială și sănătate (G);
- 8) Funcții complexe (H) [2].

Fiecare grup ocupațional cuprinde câteva subgrupuri de funcții, grupate în raport cu anumite caracteristici comune. Subgrupurile de funcții sunt codificate după litera aferentă grupului ocupațional și au un număr de ordine corespunzător.

În fiecare subgrup de funcții sunt detaliate funcțiile care se încadrează în categoria respectivă, fiecare cu un cod numeric unic asociat.

Fiecare unitate bugetară întocmește registrul de evidență a personalului la nivel de unitate bugetară, care reflectă categoriile de funcții, conform sistemului de codificare din registrul funcțiilor din sectorul bugetar, menționat la art. 7 al *Legii privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar nr.270, din 23.11.2018* [2].

Registrul de evidență cuprinde, pentru fiecare post, următoarele categorii de informații:

- a) elementele de identificare ale fiecărei persoane (nume, codul numeric personal);
- b) data angajării/numirii în unitatea bugetară;
- c) codul funcției și denumirea funcției în conformitate cu anexele la prezenta lege;
- d) codul conform Clasificatorului ocupațiilor din Republica Moldova;
- e) gradul profesional și/sau categoria de calificare, după caz;
- f) vechimea în muncă și treapta de salarizare;
- g) clasa de salarizare și coeficientul de salarizare;
- h) salariul de bază determinat în condițiile prezentei legi;
- i) denumirea sporurilor și mărimea acestora;
- j) salariul lunar stabilit conform prevederilor prezentei legi;
- k) timpul de muncă efectiv lucrat, perioada și cauzele de modificare/ suspendare a raporturilor de muncă [2].

Registrul de evidență se actualizează lunar și se utilizează la calcularea salariului lunar al personalului. Formatul și modul de ținere a registrului de evidență se aprobă de Guvern.

Elementele acestui sistem de salarizare, conform *Legii privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar nr.270 din 23.11.2018*, sunt:

Tabelul 1. Componenta sistemului de salarizare în instituții bugetare

Grila de salarizare	<ul style="list-style-type: none"> • care include gradele de salarizare, clasele de salarizare și coeficienții de salarizare, necesare stabilirii salariului de bază al angajaților (este reprezentată în Anexa 1 a legii);
Componentele salariului lunar:	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Partea fixă</i> care include salariul de bază, sporul lunar pentru gradul profesional, sporul lunar pentru deținerea titlului științific și/sau științifico-didactic, sporul lunar pentru deținerea titlului onorific; • <i>Partea variabilă</i> care include sporul de performanță și alte sporuri cu caracter specific.
Salariul de bază și treptele de salarizare corespunzătoare vechimii în muncă	
Sporurile la salariul de bază	

Sursa: Elaborat de autor conform Legii privind sistemul unitar de salarizare în sistemul bugetar nr. 270 din 23.11.2018 [2]

Salariul lunar al personalului din unitățile bugetare, pentru activitatea desfășurată pe durata normală a timpului de lucru, stabilită de *Legea privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar nr. 270, din 23.11.2018*, este constituit din [2]:

- a) partea fixă, compusă din:
 - salariul de bază;
 - sporul lunar în valoare fixă;
 - sporul lunar pentru gradul profesional;
 - sporul lunar pentru deținerea titlului științific și/sau științifico-didactic;

– sporul lunar pentru deținerea titlului onorific;

b) partea variabilă, care cuprinde:

– sporul pentru performanță;

– sporuri cu caracter specific.

Suplimentar la cele menționate, personalul unităților bugetare beneficiază, după caz, de:

– sporul de compensare pentru munca prestată în condiții nefavorabile;

– sporuri pentru munca suplimentară, pentru munca de noapte și/sau pentru munca prestată în zilele de sărbătoare nelucrătoare și/sau în zilele de repaus;

– spor pentru participare în proiecte de dezvoltare finanțate din surse externe;

– spor pentru realizarea sarcinilor prioritare în contextul implementării cerințelor de aderare la

Uniunea Europeană;

– sporul de compensare pentru munca prestată în condiții de risc sporit pentru sănătate;

– sporul pentru consolidarea capacităților instituționale ale autorităților bugetare locale amalgamate;

– premii unice;

– premiu anual.

Conform *Legii privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar nr. 270 din 23.11.2018*, **salariul de bază** constituie o componentă din partea fixă a salariului lunar la care are dreptul personalul din instituțiile bugetare, în corespundere cu clasa de salarizare stabilită în funcție de categoria de calificare, vechimea în muncă, nivelul instituției bugetare la care se desfășoară activitatea, în corespundere cu anexele la lege.[2]

Salariul de bază se calculează conform formulei generale:

*Coeficientul de salarizare corespunzător clasei de salarizare finale determinate pentru funcția ocupată * valoarea de referință (cu rotunjire până la 10 lei în favoarea angajatului).*

Valoarea de referință reprezintă valoarea corespunzătoare coeficientului de salarizare 1,00 din grila de salarizare și se stabilește în legea bugetului de stat pentru anul respectiv, pentru anul 2024 fiind de 2100 lei [3].

Salariul de bază corespunde muncii prestate în cadrul programului complet de muncă în cursul unei luni. Salariul de bază se stabilește conform coeficienților de salarizare prevăzuți în anexele nr. 3–10 ale *Legii privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar nr. 270 din 23.11.2018*, în raport cu funcția deținută, nivelul de studii, categoria de calificare, gradul didactic, vechimea în muncă sau treapta de salarizare, după caz [2].

Clasele de salarizare și coeficienții de salarizare prevăzuți în anexele nr. 3–10 ale *Legii privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar nr. 270 din 23.11.2018* corespund treptei de salarizare I și nivelului de studii și/sau de calificare necesar pentru ocuparea funcției, după caz.

Fiecărei funcții îi corespund 6 trepte de salarizare corespunzătoare perioadelor de vechime în muncă, cu excepția funcțiilor de demnitate publică, personalului din cabinetul persoanelor cu funcții de demnitate publică, funcționarilor publici de conducere de nivel superior și a conducătorilor unităților bugetare, indiferent de statut sau categoria de personal a acestora [2].

Salariul de bază și treptele de salarizare corespunzătoare vechimii în muncă sunt următoarele:

Tabelul 2. Salariul de bază și treptele de salarizare corespunzătoare vechimii în muncă în instituții bugetare

Treapta de salarizare	Vechimea în muncă (ani)	Clasa de salarizare
I	0-2	Îi corespunde clasa de salarizare conform funcției stabilite.
II	2-5	+2
III	5-10	+3
IV	10-15	+4
V	15-20	+5

VI	peste 20 de ani	+6
----	-----------------	----

Sursa: Elaborat de autor în baza Legii privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar nr. 270 din 23.11.2018 [2]

Conform prevederilor art.12 al Legii privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar nr. 270 din 23.11.2018, cuantumul sporului lunar în valoare fixă se aprobă prin legea anuală a bugetului de stat, în funcție de condițiile economice din țară și de posibilitățile bugetului public național [2, art.12]. Astfel, conform Legii bugetului de stat pentru anul 2024 nr.418 din 22.12.2023, se stabilește sporul lunar în valoare fixă pentru angajații din sectorul bugetar în mărime de 1300 de lei, cu excepția Președintelui Republicii Moldova, Președintelui Parlamentului, Prim-ministrului și deputaților [3, art.11].

Sporurile la salariul de bază de care dispune personalul remunerat în cadrul instituțiilor bugetare sunt expuse în următorul tabel:

Tabelul 3. Sporurile la salariul de bază în instituții bugetare

Nr.	Sporuri la salariul de bază	Cuantumul sporului
1	Pentru performanță	Mijloacele necesare se alocă anual în limita a 10% din suma anuală a salariilor de bază.
2.	Cu caracter specific	30% - din suma anuală a salariilor de bază; 20% - pentru alte unități bugetare.
3.	Pentru munca prestată în condiții nefavorabile	Se stabilește în funcție de gradul de nocivitate a lucrărilor îndeplinite conform rezultatelor atestării locurilor de muncă.
4.	Pentru munca suplimentară	Se plătește un adaos de cel puțin 50 la sută din salariul de bază pentru primele 2 ore și în mărime de 100 la sută din salariul de bază - pentru orele următoare.
5.	Pentru munca de noapte	Se beneficiază un spor în mărime de 50 % din salariul de bază pe unitate de timp.
6.	Pentru munca prestată în zilele de sărbătoare nelucrătoare și/sau zilele de repaus	Se stabilește în modul, condițiile și mărimile reglementate de art. 103–105, 157 și 158 din Codul muncii al Republicii Moldova.

Sursa: Elaborat de autor în baza Legii privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar nr. 270 din 23.11.2018 [2]

Modul practic de calcul al salariului în instituții bugetare va fi elucidat cu ajutorul unui exemplu.

Exemplu. Dna Rusu Natalia a fost angajată în calitate de secretar în cadrul primăriei. Din anexa nr.3 a Legii privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar nr. 270 din 23.11.2018, grupul ocupațional „Administrație publică (A)”, codul funcției A2160 ”Secretar al consiliului local” identificăm clasa de salarizare - 68, coeficientul aferent acestei clase fiind 4,06 [2].

Vechimea în muncă a D-nei este 22 ani, treapta de salarizare corespunzătoare vechimii în muncă este treapta VI – peste 20 de ani – se adaugă 6 clase de salarizare succesive, suplimentar față de clasa de salarizare prevăzută pentru treapta I conform Legii privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar nr. 270 din 23.11.2018 [2].

Clasele de salarizare și coeficienții de salarizare indicați în tabel în anexa nr.3 a Legii privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar nr. 270 din 23.11.2018, pentru funcțiile publice din compartimentul „Autoritățile administrației publice de nivelul întâi” se stabilesc pentru autoritățile administrației publice de nivelul întâi din localitățile cu numărul populației de peste 10001 locuitori. Pentru funcționarii publici din autoritățile administrației publice de nivelul întâi din localitățile cu numărul populației de 5001–10000 de locuitori, clasele de salarizare se stabilesc cu o reducere de 3 clase succesive față de cele indicate în tabel; din localitățile cu numărul populației cuprins între 3501–5000 de locuitori – cu o reducere de 4 clase succesive; din localitățile cu numărul populației cuprins între 1501–3500 de locuitori – cu o reducere de 5 clase succesive; din localitățile cu numărul populației sub 1500 de locuitori – cu o reducere de 6 clase succesive [2].

Astfel, pentru instituția respectivă, clasele de salarizare se stabilesc cu o reducere de 4 clase succesive. Deci, în cazul D-nei Rusu Natalia, clasa de salarizare se stabilește cu o creștere de 2 clase succesive și clasa de salarizare cumulativă atribuită este 70, coeficientul aferent acestei clase fiind 4,23, conform anexei 1 a *Legii privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar nr. 270 din 23.11.2018* [2]. Deci, salariul de bază se calculează prin înmulțirea valorii de referință stabilite cu coeficientul de salarizare corespunzător clasei de salarizare pentru funcția respectivă, ”Secretar al consiliului local”, determinată conform *Legii privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar nr. 270 din 23.11.2018*, cu rotunjire până la 10 lei în favoarea salariatului și va fi egal cu $1900 * 4,23 = 8037$ lei, care se rotunjește în folosul angajatului până la 8040,00 lei.

Pentru această persoană, pe perioada de calcul, **sporul pentru performanță** stabilit este de $10 \% = 8040,00 \text{ lei} * 10 \% = 804,00 \text{ lei}$.

În conformitate cu prevederile art.11 al *Legii bugetului de stat pentru anul 2023 nr.359 din 22.12.2022*, a fost stabilit sporul lunar în valoare fixă pentru angajații din sectorul bugetar în mărime de 1300 de lei [3].

Sporul pentru nocivitate pentru angajata Rusu Natalia, pentru perioada de calcul, este stabilit în sumă de 375,00 lei.

Premiul anual, pentru anul de referință, pentru angajata Rusu Natalia, a fost calculat în mărime de 4319,89 lei.

Salariul lunar al angajatei Rusu Natalia = partea fixă (salariul de bază) + partea variabilă (spor pentru performanță) + premiu anual = $8040,00 \text{ lei} + 804,00 \text{ lei} + 1300,00 \text{ lei} + 375,00 \text{ lei} + 4319,89 \text{ lei} = 14838,89 \text{ lei}$.

Pentru evidența sintetică a calculării salariului de bază se folosește contul de activ 211110 „Salariul de bază”. În debitul acestui cont se ține evidența calculului cheltuielilor pentru remunerarea muncii la suma salariului de bază, iar în credit – trecerea la sfârșitul anului a cheltuielilor acumulate la rezultatul financiar al instituției bugetare.

Pentru evidența sintetică a calculării salariului suplimentar se folosește contul de activ **211120 „Sporuri și suplimente la salariul de bază”**, în debitul căruia se include calculul sporurilor și suplimentelor la salariul de bază, iar **în credit** – trecerea la sfârșitul anului a cheltuielilor la rezultatul financiar.

Contul **5194 „Datorii aferente decontărilor cu personalul privind remunerarea muncii”** este destinat generalizării informației privind decontările cu personalul instituției bugetare privind retribuirea muncii și reținerile din salarii.

Contul 5194 „Datorii aferente decontărilor cu personalul privind remunerarea muncii” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se reflectă datoriile pentru remunerarea muncii calculată angajaților, iar în debit – achitarea lor. Soldul acestui cont este creditor și reprezintă suma datoriilor instituției față de personal la finele perioadei de gestiune.

Contul 5194 „*Datorii aferente decontărilor cu personalul privind remunerarea muncii*” cuprinde următoarele subconturi de nivelul I:

- 51941 „Datorii față de personal pentru remunerarea muncii”
- 51942 „Datorii aferente decontărilor personalului privind impozitele”
- 51943 „Datorii aferente decontărilor personalului privind contribuțiile individuale de asigurări sociale de stat”
- 51944 „Datorii aferente decontărilor personalului primele de asigurări medicale obligatorii”
- 51945 „Datorii aferente decontărilor cu membrii sindicatelor privind cotizațiile de membru al sindicatului”
- 51946 „Datorii aferente decontărilor privind virările fără numerar în baza contractelor de asigurare benevolă”
- 51947 „Datorii aferente decontărilor privind titlurile executorii”
- 51948 „Datorii aferente decontărilor cu personalul privind deponenții”

- 51949 „Alte datorii aferente decontărilor personalului privind retribuirea muncii”.

Subcontul de nivelul I 51941 „Datorii față de personal pentru remunerarea muncii” cuprinde următorul subcont de nivelul II: 519410 „Datorii față de personal pentru remunerarea muncii”.

La subcontul de nivelul II, **519410 „Datorii față de personal pentru remunerarea muncii”** se reflectă sumele calculate pentru remunerarea muncii angajaților autorităților/instituțiilor bugetare.

Astfel, evidența operațiunilor economice de calcul a salariului pentru Rusu Natalia, secretar al consiliului local al primăriei se reflectă în baza datelor din Registrul de salariu și Nota de contabilitate nr. 5 ”Centralizatorul statelor de retribuții a muncii și burselor”, pentru perioada de calcul, în tabelul 4 astfel:

Tabelul 4. Reflectarea în evidență a calculării salariului lunar al angajatei Rusu Natalia

Conținutul operațiunilor economice	Formula contabilă		Suma, lei
	Debit	Credit	
1. Calculul salariului de bază	211110 „Salariul de bază”	519410 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”	8040,00
2. Calculul sporurilor și suplimentelor la salariul de bază	211120 „Sporuri și suplimente la salariul de bază”	519410 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”	2479,00
3. Calculul premiilor	211140 „Premieri”	519410 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”	4319,89

Sursa: elaborat de autor în baza datelor din exemplu

Concluzii. În prezent, în rezultatul expansiunii sectorului public, rolul contabilității în instituții bugetare crește considerabil datorită importanței informațiilor pe care le furnizează, informații utile în procesul elaborării politicilor instituției, în procesul luării deciziilor de către echipa managerială, cât și pentru îmbunătățirea eficacității și eficienței programelor și serviciilor realizate de instituția bugetară.

La etapa actuală, decontările cu personalul efectuate în timp, utilizând raționamentul profesional, demonstrează capacitatea de plată și modul de tranzacționare a instituției cu angajații săi, ceea ce de fapt, și se înțelege prin decontări cu personalul – achitării cu angajații aceștia.

Problema decontărilor cu personalul în Republica Moldova este neglijată, într-o anumită măsură, de stat, deoarece o atenție sporită se acordă investițiilor, puterii de cumpărare a monedei naționale, reducerii dezechilibrelor economice și-a altor probleme.

Bibliografie

1. Codul Muncii al Republicii Moldova nr. 154 din 28.03.2003. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2003, nr. 159-163. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=142355&lang=ro#

2. Legea privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar nr. 270 din 23.11.2018. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2018, nr. 441-447 art. 715. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=143048&lang=ro#

3. Legea finanțelor bugetare și responsabilității bugetar-fiscale nr. 181 din 25.07.2014. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2014, nr. 223-230. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=142656&lang=ro#

4. Legea bugetului de stat pentru anul 2024 nr.418 din 22.12.2023. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2023, nr. 510-513. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/content/bugetul-de-stat-2024>

5. Legea bugetului de stat pentru anul 2023 nr.359 din 22.12.2022. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2022, nr. 435-437. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/content/bugetul-de-stat-2023-0>

6. NANI, M. Contabilitatea decontărilor cu personalul privind retribuirea muncii conform standardelor internaționale de contabilitate pentru sectorul public. În: *Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări*, conf. șt.inter. 05.04.2013 . Chișinău: ASEM, 2013, p.11-115. ISBN 978-9975-4242-7-1.

https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/123456789/1648/Nani%20Mihail_conf_Dep_Contabilitate_aprilie_2013.pdf?sequence=1&isAllowed=y

**PROBLEMELE ACTUALE ȘI TEHNICA STABILIRII ȘI DERULĂRII
PROCEDURILOR PROCESULUI DE CONSOLIDARE**

**THE CURRENT PROBLEMS AND TECHNIQUES OF ESTABLISHING AND
CONDUCTING PROCEDURES FOR THE CONSOLIDATION PROCESS**

CZU: 657.375.6:657.411.45(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.15>

Natalia CURAGĂU

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: curagau.natalia.zaharia@ase.md

ORCID: [0000-0002-1953-0330](https://orcid.org/0000-0002-1953-0330)

Rodica CUȘMĂUNSA

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: cusmaunsa.rodica.gheorghe@ase.md

ORCID: [0000-0003-0444-9799](https://orcid.org/0000-0003-0444-9799)

Iuliana ȚUGULSCHI

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: tugulschi.i@ase.md

ORCID: [0000-0001-8544-7327](https://orcid.org/0000-0001-8544-7327)

Abstract: The article focuses on research, which is carried out through a study on the establishment of current problems and the technique of determining and carrying out the procedures of the consolidation process.

The research aims to identify the basic steps related to the prior restatement of accounting information and the impact of such restatements of information of individual financial statements of the entities – the affiliated companies, which are included in the scope of consolidation, on the way of carrying out and establishing the working procedures on the process of consolidation of financial statements of a group of entities.

The study uses scientific research methods, such as: study and analysis of the characteristic aspects of determining and carrying out the procedures of the consolidation process, synthesis of information, comparison to identify the impact on the process of consolidation of economic indicators at the level of the group of entities, deduction and analysis when determining the problems of carrying out the consolidation process and the inductive method to identify solutions. The results of the research identified the impact that globalisation and foreign investment have on the need for consolidated accounts and the preparation of consolidated financial statements.

Keywords: consolidation process, parent entity, holding company, scope of consolidation, control, individual financial statements, adjustment of accounts, consolidated financial statements.

JEL Classification: M40, M41

Introducere

Actualmente, în Republica Moldova există entități sub formă de holdinguri mixte de credit și / sau non – credit, sub formă de investiții ce au la bază concentrări structurate pe verticală sau orizontală, ce reprezintă gruparea sau regruparea entităților, activităților, forței economice, bunurilor și patrimoniul, considerate în desfășurarea sau realizarea lor.

Conform conceptului juridic, Holdingul reprezintă societate care deține cea mai mare parte de acțiuni a mai multor firme (filiale). Fiecare firma din holding își păstrează identitatea și forma de organizare, precum și piețele de aprovizionare și desfacere. Legăturile dintre compania principală (societatea mama) și filiale se realizează în domeniul financiar, tehnologic și investițional.

De regula holding-ul stabilește directive obligatorii pentru entitățile aflate sub controlul sau pe linie financiară, de management și de comercializare a produselor.

Capitalul entității de tip holding este în mod obișnuit mult mai mic decât capitalurile însumate ale tuturor entităților controlate. Cu toate acestea, constituirea unui holding facilitează finalmente achiziționarea firmelor mai mici și mijlocii aflate în sfera sa de control.

Holdingul dispune de posibilități financiare foarte mari în lărgirea sau restrângerea activității filialelor, în funcție de modificările intervenite foarte rapid în condițiile cererii și ofertei din diferitele industrii și de pe piețele respective.

Unele legislații naționale conțin dispoziții normative menite să îngrădească abuzurile în acest domeniu. În Anglia și în S.U.A., entitățile controlate de un holding sunt denumite „subsidiaries”.

Integrarea entităților implicate în gruparea de tip holding este relativ moderată, deoarece dreptul entității holding de a da directive obligatorii și a controla activitatea entităților implicate nu anulează integral autonomia gestionară și funcțională a acestora din urma. [6]

Astfel concentrarea, ce stă la baza creării grupurilor de entități, inclusiv denumite holdinguri, este determinată de necesitatea creșterii eficienței economice, capacității agenților economici de a acționa pe piețe tot mai mari care se mondializează și duce la restrângerea sau apariția concurenței. Poate avea loc prin acumulare de capital, înțelegeri, convenții, etc. Are ca efect principal formarea marilor firme și capitalurilor concentrate, centrelor industriale, agricole, de putere, etc.

Entitățile care stau la baza acestui studiu, sunt obligate să întocmească și prezinte Situații financiare consolidate, conform legislației autohtone inclusiv.

La 05 ianuarie 2018, prin aprobarea de către Parlamentul Republicii Moldova, intră în vigoarea Legea contabilității și raportării financiare (LCRF), legea organică nr. 287 din 15.12.2017, prin care se stabilesc grupurile de entități (grupuri mari) care sunt obligate să întocmească și prezinte Situațiile financiare consolidate (SFC) și grupuri mici și mijlocii de entități, care nu sunt obligate să întocmească SFC, caz că nu sunt stabilite alte reguli de obligativitate, conform Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC), și nemijlocit (alin. 5-8, art. 4 din LCRF):

- Grupul mic este grupul constituit din entitatea-mamă și entitățile-fiice care urmează să fie incluse în consolidare și care, la data raportării entității-mamă, luate în ansamblu, nu depășesc limitele a două dintre următoarele criterii:
 - a) totalul activelor – 80300000 de lei;
 - b) veniturile din vânzări – 160600000 de lei;
 - c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune – 50 persoane.
- Grupul mijlociu este grupul care, nefiind grup mic, este constituit din entitatea-mamă și entitățile-fiice ce urmează să fie incluse în consolidare, care, la data raportării entității-mamă, luate în ansamblu, nu depășesc limitele a două dintre următoarele criterii:
 - a) totalul activelor – 401500000 de lei;
 - b) veniturile din vânzări – 803100000 de lei;
 - c) numărul mediu al salariaților în cursul perioadei de gestiune – 250 persoane.
- Grupul mare este grupul constituit din entitatea-mamă și entitățile-fiice ce urmează să fie incluse în consolidare, care, la data raportării entității-mamă, luate în ansamblu, depășesc limitele a două dintre următoarele criterii:
 - a) totalul activelor – 401500000 de lei;
 - b) veniturile din vânzări – 803100000 de lei;
 - c) numărul mediu al salariaților în cursul perioadei de gestiune – 250 persoane.

Entitatea sau grupul trece dintr-o categorie în alta dacă, la data raportării, pentru ultimele două perioade de gestiune, depășește sau încetează să mai depășească limitele a două dintre criteriile categoriei la care se atribuie. [1, alin. (8), art. 4]

Prin intermediul studiului realizat de autor prin prezentul articol, se prezintă o trecere în revistă a lucrărilor autorilor ce au cercetat problemele și procedurile de integrare a informațiilor în domeniul consolidării, dezvoltarea abordărilor ce țin de formarea și întocmirea conturilor consolidate, cercetarea practicii internaționale a consolidării, evoluția reglementărilor naționale și internaționale

ce țin de Situațiile financiare consolidate (SFC), enumerarea problemele cu care se confruntă contribuabilii autohtoni la capitolul stabilirea și derularea procedurilor procesului de consolidare, precum și perspectivele de dezvoltare – cercetare a informațiilor ce țin de modalitățile corecte de întocmire a situațiilor financiare consolidate.

Cercetarea urmărește să identifice etapele de bază ce țin de retratarea prealabilă a informațiilor contabile și impactului acestor retratări a informațiilor situațiilor financiare individuale ale entităților – fiice, ce se includ în perimetrul de consolidare, asupra modului de derulare și stabilire a procedurilor de lucru privind procesul de consolidare a situațiilor financiare ale unui grup de entități.

În cadrul studiului sunt utilizate metode de cercetare științifică, cum ar fi: studiul și analiza aspectelor caracteristice determinării și derulării procedurilor procesului de consolidare, sinteza informațiilor, compararea pentru a identifica impactul asupra derulării procesului de consolidare a indicatorilor economici la nivelul grupului de entități, deducția și analiza la stabilirea problemelor derulării procesului de consolidare și metoda inductivă pentru identificarea soluțiilor.

Rezultatele cercetării au identificat impactul pe care globalizarea și investițiile străine îl au asupra necesității evidenței conturilor consolidate și întocmirea situațiilor financiare consolidate.

Conținut de bază

Suplimentar la Situațiile financiare individuale, entitatea-mamă din cadrul holdingului, întocmește Situații financiare consolidate (SFC) în conformitate cu prevederile Legii contabilității și raportării financiare (LCRF) și ale standardelor de contabilitate, necesare pentru diferite grupuri de utilizatori. Situațiile financiare consolidate se întocmesc cu respectarea dispozițiilor generale prevăzute la art. 20 din LCRF, unde sunt prevăzute caracteristicile calitative fundamentale și amplificatoare, care trebuie să fie respectate la întocmirea SFC, cum ar fi relevanța, reprezentarea exactă, comparabilitatea, verificabilitatea, oportunitatea, inteligibilitatea, etc. [1, art. 20]

Suplimentar la situațiile financiare consolidate, entitatea-mamă întocmește raportul consolidat al conducerii în conformitate cu prevederile art. 30 din LCRF.

Grupurile mici și mijlocii sânt scutite de întocmirea Situațiilor financiare consolidate și a raportului consolidat al conducerii, cu excepția cazului în care una dintre entitățile afiliate este entitate de interes public.

Entitatea-mamă întocmește Situații financiare consolidate și raportul consolidat al conducerii, indiferent de locul amplasării entităților-fiice.

Entitatea-mamă este scutită de întocmirea situațiilor financiare consolidate în cazurile prevăzute de standardele de contabilitate. [1, art. 27]

Conform art. 28 din LCRF, Situațiile financiare consolidate prezintă poziția financiară, performanța financiară și alte informații aferente activității entităților incluse în consolidare.

Conținutul, formatul și modul de întocmire a situațiilor financiare consolidate sânt stabilite în standardele de contabilitate.

Entitatea-mamă întocmește SFC, începând cu prima perioadă de gestiune în care sânt depășite criteriile prevăzute la art. 4 din LCRF pentru grupul din care face parte, cu respectarea prevederilor art. 27 din LCRF.

Situațiile financiare consolidate se întocmesc, se semnează, se prezintă și se publică în același mod ca și Situațiile financiare individuale (SFI) ale entității-mamă, ținând-se cont de ajustările semnificative care decurg din caracteristicile specifice ale situațiilor financiare consolidate.

SFC se întocmesc pentru aceeași perioadă de gestiune ca și situațiile financiare individuale ale entității-mamă.

Entitatea-mamă care întocmește situații financiare consolidate aplică aceleași metode de evaluare a elementelor contabile ca și pentru situațiile financiare individuale. [1, alin. (6), art. 28]

Principalele scopuri și obiective ale LCRF, vizează îmbunătățirea calității informațiilor generate prin prisma contabilității și raportării financiare și asigurarea accesului garantat la informațiile menționate pentru utilizatorii interesați.

Necesitatea apariției noii Legi a contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, cu modificările și completările la zi, ce a reglementat și ține, inclusiv de materia consolidării situațiilor financiare a holdingurilor, a grupurilor de entități și în Republica Moldova, a subliniat și a diminuat / înlăturat principalele deficiențe în dezvoltarea tehnicilor de consolidare și raportare financiară pe teritoriul țării, și nemijlocit:

- Lipsa statutului oficial al Situațiilor financiare consolidate, elaborate conform Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC), precum și lipsa infrastructurii necesare pentru aplicarea acestora;
- O abordare formală din partea autorităților publice și mediului de afaceri față de multe categorii, principii și cerințe ale contabilității și raportării financiare, care răspund și îndeplinesc condițiile unei economii de piață;
- Costuri nejustificate de mari pentru entitățile autohtone pentru a întocmi SFC în conformitate cu SNC și IFRS prin transformarea, ajustarea Situațiilor financiare individuale, întocmite în conformitate cu SNC;
- Costuri suplimentare, datorate necesității ținerii contabilității financiare, inclusiv pentru întocmirea SFC, bazată pe SNC și IFRS în paralel cu ducerea contabilității conform regulilor legislației fiscale, inclusiv regulilor Codului fiscal și altor acte normative în vigoare, care corectează rezultatele financiare constatate, conform regulilor contabilității financiare, inclusiv la nivelul grupurilor de entități;
- Nivelul scăzut de control al calității al Situațiilor financiare consolidate, inclusiv calitatea auditului Situațiilor financiare consolidate, inclusiv;
- Lipsa participării sau participării neesențiale a organizațiilor profesionale, asociațiilor obștești și alt public interesat, inclusiv utilizatorii de informații a SFC, în reglementarea contabilității și raportării financiare;
- Nivel slab de pregătire profesională, cumulării abilităților necesare la majoritatea contabililor și auditorilor, precum și competențe insuficiente în utilizarea informațiilor, procesate în conformitate cu IFRS, etc.

Astfel, sistemul de contabilitate și raportare financiară existent nu asigură pe deplin calitatea și fiabilitatea corespunzătoare a informațiilor generate de sistemul existent și, de asemenea, limitează semnificativ posibilitățile de utilizare utilă a celor informații necesare, inclusiv pentru întocmirea SFC.

Esența dezvoltării ulterioare a serviciului contabil ce ține de procedurile de consolidare, inclusiv, este intensificarea utilizării IFRS pentru implementarea funcției de întărire a calității și fiabilității corespunzătoare a informațiilor prin crearea infrastructurii necesare și contemplarea unui proces contabil eficient, care ar asigura posibilitatea respectării și aplicării corecte a procedurilor procesului de consolidare.

Conform art. 2 din Legea cu privire la Grupurile Financiar - Industriale nr. 1418 din 14.12.2000 cu modificările și completările la zi (LGFI), Grupele financiar-industriale în activitatea lor se călăuzesc de legislația civilă, de legea ce reglementează materia juridică a existenței grupurilor de entități, care este citată de autor și de acordurile internaționale la care Republica Moldova este parte. [2, art. 2]

Situațiile financiare consolidate, conform art. 4 din SNC „Prezentarea situațiilor financiare consolidate”, reprezintă situațiile financiare ale unui grup în care activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile și fluxurile de numerar ale entității-mamă și ale entităților-fiice sunt prezentate ca aparținând unei singure entități. [3, art. 4]

Investițiile financiare care stau la baza creării grupului de entități, care respectă procedurile procesului de consolidare, reprezintă active sub formă de active mobiliare, cote de participare în capitalul social al altor entități și alte investiții deținute de entitate în scopul exercitării controlului, obținerea de beneficii economice, etc. [12, pag. 193]

Baza normativă care reglementează procedurile procesului de consolidare, presupune respectarea următorului spectru de acte legislative: (vezi Figura nr. 1)

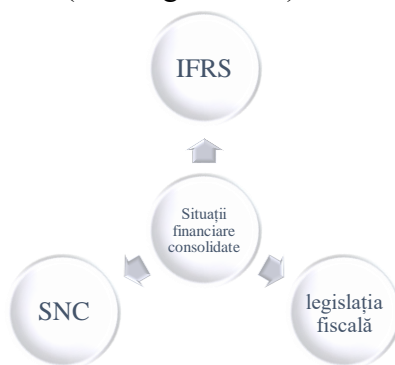


Figura 1. Baza normativă pentru întocmirea Situațiilor financiare consolidate

Sursa: Elaborată de autori

Conform art. 8 al CF, autorul accentuează importanța necesității cunoașterii drepturilor și obligațiilor contribuabililor, care respectă și latura fiscală a procedurilor procesului de consolidare, care conform legislației fiscale trebuie să respecte principiile, care stau la baza calculării și perceperii impozitelor și taxelor în RM și afectează rezultatele financiare de grup, după cum urmează:

neutralitatea impunerii

- asigurarea prin legislația fiscală a condițiilor egale investitorilor, capitalului autohton și străin;

certitudinea impunerii

- existența de norme juridice clare, care exclud interpretările arbitrare, claritate și precizie a termenelor, modalităților și sumelor de plată pentru fiecare contribuabil, permițând acestuia o analiză ușoară a influenței deciziilor sale de management financiar asupra sarcinii lui fiscale;

echitatea fiscală

- tratare egală a persoanelor fizice și juridice, care activează în condiții similare, în vederea asigurării unei sarcini fiscale egale;

stabilitatea fiscală

- efectuare a oricăror modificări și completări ale prevederilor legislației fiscale nemijlocit prin modificarea și completarea legislației fiscale;

randamentul impozitelor

- perceperea impozitelor și taxelor cu minimum de cheltuieli, cât mai acceptabile pentru contribuabili, inclusiv din cadrul grupurilor de entități.

Figura 2. Principiile de impunere privind impozitele și taxele în Republica Moldova

Sursa: Elaborată de autori în baza informațiilor analizate din CF [7, art. 8]

Situațiile financiare consolidate reprezintă principalul mijloc, prin care un grup de entități, comunică diferitor părți interesate, informații despre efectele tranzacțiilor și evenimentelor generate de activitatea sa. [13, pag. 16]

O entitate (societatea mamă) care controlează una sau mai multe alte entități (filiale) este obligată să prezinte situații financiare consolidate. [4, art. 2]

Controlul se realizează prin Părți sociale (instrumente de capital propriu) – cote ale capitalului social (acțiuni, cote de participație etc. în funcție de forma juridică de organizare a entității) care acordă proprietarilor entității drepturi stabilite de statutul acesteia și de legislația în vigoare. [5, art. 4]

Consolidarea este o tehnică ce permite reprezentarea de conturi unice pentru un ansamblu de întreprinderi, independente juridic, dar legate financiar sau dependente de un centru de decizie comun. Această procedură permite prezentarea situației financiare și a rezultatelor de ansamblu ale acestor unități economice, ca pentru o singură entitate.

Situațiile financiare consolidate dau o imagine mai completă asupra situației reale a unui grup, decât o pot face bilanțurile individuale ale fiecărui agent economic din cadrul grupului.

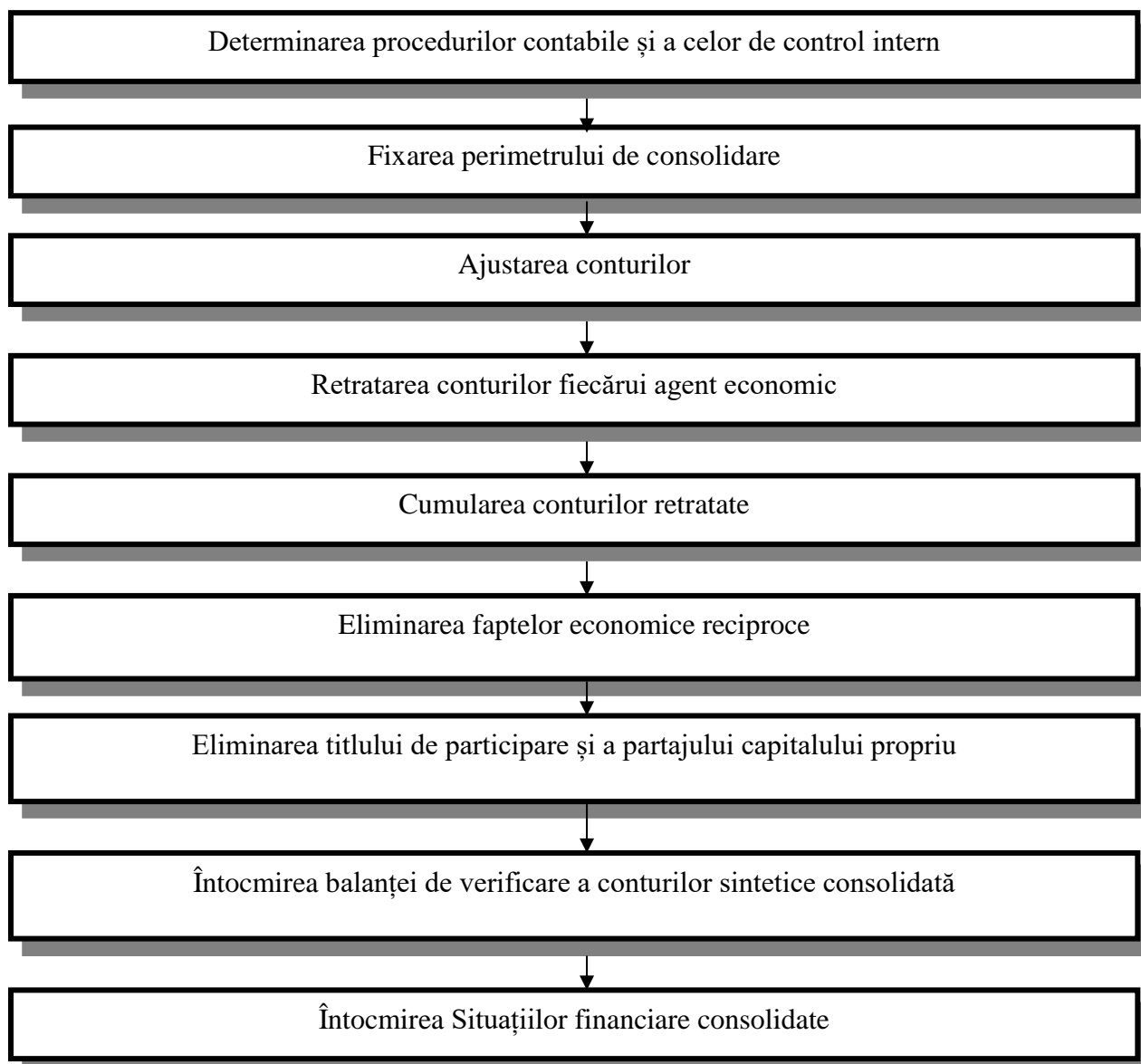


Figura nr. 3 Determinarea etapelor procesului de consolidare

Sursa: Elaborată de autori

Pentru a se ajunge la întocmirea conturilor consolidate este necesară parcurgerea a mai multor proceduri ce vizează procesul de consolidare a conturilor mai multor entități din cadrul ului grup financiar - industrial.

Procedurile enumerate pot fi rezumate astfel:

- Determinarea perimetrului de consolidare în baza metodelor utilizate, ce presupun existența controlului exclusiv, controlului comun sau o influență notabilă;
- Fixarea perimetrului de consolidare, adică care sunt entitățile ale grupului care vor participa la întocmirea Situațiilor financiare consolidate de către entitatea-mamă;
- Ajustarea sau corectarea conturilor în dependență de modalitățile de obținere a titlurilor de participație a agenților economici ai grupului analizat (holdingului);
- Retratarea conturilor individuale – conturile întocmite de fiecare întreprindere inclusă în perimetrul de consolidare trebuie să fie evaluate și prezentate pe baza principiilor și metodelor reținute de grup, conversia conturilor întreprinderilor aflate în străinătate în moneda de consolidare (moneda entității-mamă). Această conversie poate să se efectueze înainte sau după omogenizarea conturilor;
- Cumulul conturilor individuale retratate și convertite;
- Eliminarea tranzacțiilor economice dintre entitățile din cadrul grupului (operațiile reciproce și rezultatele interne);
- Eliminarea titlurilor de participație în dependență de investiția entității-mamă în capitalul propriu al entităților fiice membre ale grupului și partajul capitalurilor proprii ale acestora cu alți fondatori sau participanți în baza cotelor de participație;
- Modalitățile de întocmire a bilanței de verificare a conturilor sintetice – procedeu de sinteză a datelor entităților din cadrul grupului;
- Întocmirea și prezentarea Situațiilor financiare consolidate: bilanțul consolidat; situația de profit și pierderi consolidat; situația privind fluxul de numerar consolidat; situația privind fluxul capitalului propriu la necesitate de a fi prezentat utilizatorilor de informații și anexe la situațiile financiare consolidate.

Situațiile financiare consolidate trebuie să permită o reprezentare omogenă a ansamblului format de entitățile incluse în perimetrul de consolidare. Din acest motiv, înainte de realizarea operațiilor propriu - zise de consolidare, sunt necesare o serie de retratări de omogenizare, prin care se elimină diferențele dintre regulile contabile utilizate pentru întocmirea situațiilor financiare individuale și cele aplicabile conturilor consolidate.

De asemenea, pentru a beneficia de unele facilități sau pentru a respecta reglementările în vigoare în țara de domiciliu, entitățile membre ale unui grup de societăți înscriu, uneori, în situațiilor financiare individuale, elemente de natură pur fiscală. Pentru întocmirea Situațiilor financiare consolidate însă, este necesar să se elimine incidența înregistrărilor rezultate din aplicarea legislației fiscale. [8, pag. 65]

De exemplu, creanțele și datoriile privind impozitul amânat nu trebuie să fie actualizate la generarea conturilor consolidate. Realizarea unei actualizări credibile a creanțelor și datoriilor impune programarea detaliată a reluării fiecărei diferențe temporale. În multe situații o astfel de programare este foarte complexă sau chiar imposibilă. Permitearea actualizării ar avea ca rezultat creanțe și datorii, care nu ar putea fi comparate între entități. Din acest motiv, IAS 12 „Impozitul pe profit”, nu impune și nici nu permite actualizarea creanțelor și a datoriilor privind impozitul amânat.

Odată cu punerea în vigoare a SNC „Prezentarea Situațiilor financiare consolidate” se confirmă faptul că entitățile-mamă sunt obligate ca pe lângă propriile documente de sinteză (situații financiare) să întocmească și să prezinte conturile consolidate (bilanțul consolidat, situația de profit și pierderi consolidat, situația fluxului de numerar consolidat și anexe la acestea).

Obligația întocmirii acestor situații financiare consolidate intervine din momentul în care o întreprindere controlează, de manieră exclusivă sau comună, una sau mai multe entități, sau de când ea exercită o influență notabilă asupra acestora. În consolidare sunt reținute numai entitățile – persoane juridice.

Consolidarea contribuie la apariția noțiunii „grup de entități”, iar perimetrul de consolidare este constituit din ansamblul entități luate în considerare pentru stabilirea conturilor consolidate.

Ansamblul consolidat cuprinde:

- Entitățile din cadrul grupului constituit din compania-mamă și întreprinderile la care ea exercită un control exclusiv.
- Entitățile sub controlul comun al mai multor grupuri (întreprinderi multe-grup), la care entitatea - mamă exercită un control concomitent.
- Entitățile din afara grupului (întreprinderi asociate), la care entitatea-mamă exercită o influență notabilă.

Conform bazei normative a contabilității, obiectivul întocmirii Situațiilor financiare consolidate îl constituie furnizarea informațiilor despre poziția financiară, performanțele activității și modificările poziției financiare a entității. Pentru a-și atinge obiectivele propuse, situațiile financiare trebuie să corespundă principiilor pregătirii și întocmirii acestora, cum ar fi, principiul plenitudinii, principiul evaluării juste și veridice, principiul permanenței utilizării metodelor consolidării și evaluării, principiul semnificației, principiul aplicării metodelor de evaluare unice, etc. [11, pag. 66]

Una din procedeele de lucru specifice și importante pentru grupul de entități privind modalitățile de stabilire a etapelor procesului de consolidare a conturilor, până la întocmirea Situațiilor financiare consolidate, este stabilirea corectă a perimetrului de consolidare.

Perimetrul de consolidare reprezintă etapa importantă a procesului de consolidare.

Perimetrul de consolidare cuprinde ansamblul entităților reținute pentru întocmirea Situațiilor financiare consolidate.

La nivel internațional există mai multe viziuni cu privire la perimetrul de consolidare, acestea diferențiindu-se între ele în funcție de entitățile din care acesta este alcătuit.

Astfel, de exemplu, în SUA, ca și în cazul Republicii Moldova, perimetrul de consolidare este asimilat cu entitatea – mamă și filialele sale. Această viziune restrictivă cu privire la conținutul perimetrului de consolidare are la bază principiul, conform căruia Situațiile financiare consolidate trebuie să cuprindă numai activele și datoriile entităților controlate de entitatea – mamă. [10, pag. 23]

Perimetrul de consolidare sau aria de consolidare înconjoară toate entitățile asupra cărora entitatea consolidantă exercită un control exclusiv, un control conjunctiv ori concomitent sau o influență notabilă. A defini perimetrul de consolidare înseamnă a stabili ce entități vor fi reținute în ansamblul consolidat. Într-o altă definiție, perimetrul de consolidare reprezintă frontiera care delimitează subansamblurile, ce au între ele legături strânse, de o manieră încât consolidarea situațiilor financiare să aibă sens. [9, pag. 65]

După stabilirea entităților care o să participe la procesul de consolidare, entitatea consolidantă, care are obligația, conform Legii contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017 cu modificările la zi, să întocmească SFC trebuie să țină cont de toate procedurile de lucru ale procesului de consolidare enumerate mai sus, cu analiza problemelor cu care se poate ciocni ce ține de legislativul la temă stabilit pe teritoriul Republicii Moldova, fiind în stare să minimizeze sau rezolve cele probleme prin aplicarea practicilor internaționale la capitolul generării diferitor indicatorilor și procedee de consolidare, inclusiv.

Concluzii

Sistemul de contabilitate și raportare financiară existent, nu asigură pe deplin calitatea și fiabilitatea corespunzătoare a informațiilor generate de sistemul existent și, de asemenea, limitează semnificativ posibilitățile de utilizare utilă a celor informații necesare, inclusiv pentru generarea Situațiilor financiare consolidate.

Esența dezvoltării ulterioare a serviciului contabil ce ține de procedurile de consolidare, inclusiv, este intensificarea utilizării IFRS pentru implementarea funcției de întărire a calității și fiabilității corespunzătoare a informațiilor prin crearea infrastructurii necesare și contemplarea unui proces contabil eficient.

Aparent este necesară dezvoltarea în continuare a contabilității și raportării financiare, inclusiv ce ține de conturile consolidate, ținând cont de următoarele direcții principale:

- Îmbunătățirea calității informațiilor centralizate și generate de contabilitate și informațiilor prezentate în situațiile financiare consolidate,
- Crearea infrastructurii de aplicare a IFRS, ținând cont de modificările și completările la zi;
- Modificarea sistemului de reglementare contabilă și raportare financiară la capitolul conturi consolidate, pe măsura apariției neclarităților, ce vizează materia procedurilor procesului de consolidare implementate pentru a fi respectate de către entitățile ce se califică, conform LCRF, ca entități obligate să întocmească și prezinte SFC;
- Consolidarea și întărirea controlului calității raportării financiare și auditului situațiilor financiare consolidate, inclusiv;
- Dezvoltarea profesională semnificativă a specialiștilor implicați în organizarea și managementul contabilității, raportării financiare, auditului situațiilor financiare consolidate, precum și dezvoltarea abilităților de prezentare a informațiilor utilizatorii, cointeresați în analiza informațiilor prezentate de SFC.

Contabilitatea ar trebui să se dezvolte ca parte a unui sistem unificat de contabilitate și raportare financiară, reglementat pe teritoriul Republicii Moldova, care include și contabilitatea statistică și operațional – tehnică. Cel mai important factor, care asigură unitatea acestui sistem este contabilitatea primară, ca surse de date pentru acumularea, sistematizarea și generalizarea ulterioară a informațiilor în conformitate cu sarcinile, cerințele și metodologia fiecărui departament de contabilitate.

În procesul de dezvoltare este deosebit de actual să se mențină unitatea și integritatea sistemului de evidență contabilitate și raportare financiară la nivelul conturilor consolidate, de asemenea asigurarea stabilității acestui sistem.

Un rol special este acordat identificării riscurilor (realitatea situației economice actualmente stabilită în țară, incompatibilitatea informațiilor identificate pentru întocmirea conturilor consolidate, inconsecvența reglementărilor în materia conturilor consolidate, dezvoltarea unilaterală a informațiilor ce țin de conturile consolidate, etc.) a căror prevenire sau atenuare a consecințelor, necesită implementarea unui set de măsuri concrete din partea autorităților de guvernare, măsurile întreprinse de comunitățile profesionale în baza studiilor, ce țin de implementarea materiilor la tema conturilor consolidate, reglementate în ultimul timp, ce vizează obligativitatea grupurilor de entități, entitatea – mamă, sediul căreia se regăsește pe teritoriul Republicii Moldova, să genereze și să prezinte Situații financiare consolidate.

Referințe bibliografice:

1. Legii contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2018, nr. 1-6 / 22 din 05.01.2018 cu modificările și completările la zi. [online] Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro [Accesat la 10 Aprilie 2024];
2. Legea cu privire la Grupurile Financiar - Industriale nr. 1418 din 14.12.2000. În: *Monitorul Oficial al RM* nr. 27-28 (751-752) din 06.03.01. [online] Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=95182&lang=ro [Accesat la 12 Aprilie 2024];
3. Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea Situațiilor financiare consolidate”, aprobat conform Ordinului Ministerului Finanțelor nr. 93 din 07.06.2019. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 209-216 din 28.06.2019, cu modificările și completările la zi. [online] Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=114952&lang=ro [Accesat la 10 Aprilie 2024];
4. Standardului Internațional de Raportare Financiară 10 „Situații financiare consolidate”. [online] Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-10-consolidated-financial-statements/> [Accesat la 10 Aprilie 2024];
5. Standardul Național de Contabilitate „Capitalul propriu și datorii”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor Republicii Moldova privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate: nr. 118 din 06.08.2013. În: *Monitor Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr. 177-181, cu modificările și completările

la zi. [online] Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro# [Accesat la 16 Aprilie 2024];

6. Dicționar juridic, secțiunea Legislație: noțiunea Holding. [online] Disponibil: https://www.rubinian.com/dictionar_detalii.php?id=558
7. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 24.04.1997. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2022, nr. ed. specială. online] Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=134154&lang=ro
8. FELEAGA N., FELEAGA, L. (2007). *Contabilitate consolidată. O abordare europeană și internațională*. București, Editura economică, p. 32-46, ISBN 978-973-709-300-4.
9. BOGDAN, V., POPA, D-N. (2011) *Raportarea financiară la nivelul grupurilor de societăți*. București, Editura economică, p. 32-46, ISBN 978-973-709-546-6.
10. SACARIN, M. (2012). *Practici și reglementări de consolidare a conturilor*. București, Editura ASE, p. 18-55, ISBN 978-606-505-545-2.
11. GOLOCIALOVA, I., ȚURCANU V. (2019). *Situații financiare consolidate*. Chișinău, CEP USM, p. 50-77, ISBN 978-9975-149-27-3.
12. GRIGOROI, L., LAZARI, L., BALTES, N. (2021). *Contabilitatea întreprinderii*. Manual. Chișinău, ASEM, Editura Cartier educațional, Ediția a III-a, p. 193-222, ISBN 978-9975-75-984-7.
13. SACARIN, M., BUNEA, S., GUINEA F-A. (2021). *Contabilitatea financiară în conformitate cu reglementările europene*. București, Editura ASE, Volumul I, p. 60-78, ISBN 978-606-505-545-2.

**СОВРЕМЕННЫЕ ТRENДЫ РОССИЙСКОГО УЧЕТА, КОНТРОЛЯ
И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ВНЕШНЕТОРГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ****MODERN TRENDS IN RUSSIAN ACCOUNTING, CONTROL, CUSTOMS AND
TAXATION OF FOREIGN TRADE TRANSACTIONS**

CZU: [657.422.8+657.44]:339.56.055(470+571)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.16>**Т. В. ВОРОНЧЕНКО,***доктор экономических наук, профессор, Российская таможенная академия, Россия,***T. V. VORONCHENKO,***Doctor of Economics, Professor, Russian Customs Academy, Russia,*Email: vtv15@mail.ru

Аннотация. В статье представлены результаты исследования современных трендов российского учета, контроля и налогообложения внешнеторговых операций, обусловленные мировым финансовым кризисом, в том числе, взаимной санкционной политикой России и западных стран. Выделены традиционные сложности учета, контроля и налогообложения, вытекающие из специфики внешнеторговых операций, а также причины их усугубления при возникновении в исследованной сфере дополнительных вызовов, рисков и угроз. Особое внимание уделено проблемам, возникшим, в связи с осложнением экономических отношений России с западными странами, и введенными ограничениями в части осуществления экспортно-импортных операций, что пагубно сказывается на объемах внешнеторгового оборота всех стран, на формирование доходной части их бюджетов, а также на вынужденные изменения правовых норм и практики осуществления бухгалтерского учета, контроля, налогового и таможенного обложения внешнеторговых операций.

Ключевые слова: учет, контроль, налогообложение, таможенное регулирование, внешнеэкономическая деятельность, внешнеторговые операции, импорт, экспорт, параллельный импорт, санкции, кризис, мировой рынок, НДС, таможенные пошлины и сборы.

Abstract. The article presents the results of a study of modern trends in Russian accounting, control and taxation of foreign trade operations caused by the global financial crisis, including the mutual sanctions policy of Russia and Western countries. The traditional difficulties of accounting, control and taxation arising from the specifics of foreign trade operations are highlighted, as well as the reasons for their aggravation when additional challenges, risks and threats arise in the studied area. Special attention is paid to the problems that have arisen due to the complication of Russia's economic relations with Western countries and the restrictions imposed on the implementation of export-import operations, which adversely affects the volume of foreign trade turnover of all countries, the formation of the revenue side of their budgets, as well as forced changes in legal norms and practices of accounting, control, tax and customs taxation of foreign trade operations.

Keywords: accounting, control, taxation, customs regulation, foreign economic activity, foreign trade operations, import, export, parallel import, sanctions, crisis, world market, VAT, customs duties and fees.

Внешнеторговые операции, осуществляемые участниками внешнеэкономической деятельности (далее – ВЭД), зарегистрированные на территории отдельной страны или группы стран, предполагает активное взаимодействие с зарубежными партнерами в процессах ввоза/вывоза товаров, работ и услуг. Бухгалтерский учет таких операций характеризуется рядом особенностей, обусловленные самой спецификой ВЭД, предполагающей применение:

- значительного количества дополнительных документов и их особых реквизитов;
- расчетов, осуществляемых в свободно конвертируемой и национальной валютах;

- особых правовых и финансовых норм, связанных с зарубежными командировками;
- особого порядка учета налога на добавленную стоимость (далее – НДС) и акцизов, составления и представления отчетности по ним;
- расхождений в периодах учета доходов и расходов по импорту и экспорту в целях налогообложения прибыли и НДС, относящегося к внешнеторговым операциям;
- необходимости налогообложения доходов, выплачиваемых зарубежным партнерам, а также составления и представления дополнительной отчетности в отношении данных доходов.

Относительно большого числа документов, стоит отметить, что оно включает как оформляемые российскими участниками ВЭД, так и зарубежными контрагентами, в т. ч.:

- внешнеторговые контракты, содержащие базисные условия поставки Инкотермс [1].;
- платежные документы контрагентов и поручения на покупку/продажу валюты;
- апостиль, подтверждающий регистрацию контрагента в иностранном государстве;
- инвойсы на ввоз/вывоз товаров и перевозочные документы участников этих операций;
- сертификаты (фитосанитарных, ветеринарных и других, в зависимости от товара);
- сертификаты происхождения (при необходимости предоставления преференций);
- уникальные номера контрактов, присвоенные банком при превышении сумм;
- декларации на товары, их таможенную стоимость и таможенных платежей;
- особые декларации по НДС при импорте из стран Евразийского экономического союза

(далее – ЕАЭС), а также дополнительные реквизиты в обычных декларациях по НДС;

- декларации о доходах, поступивших из источников, находящихся вне Российской Федерации (далее – РФ) и налоговые расчеты выплаченных контрагентам доходов и другие.

При этом, большая часть документов, должны оформляться изначально на двух языках или сопровождаться переводом информации, подлежащей проверке со стороны налоговых органов при возмещении НДС по экспорту и таможенных при декларировании товаров.

Особое внимание при осуществлении внешнеторговых операций уделяется вопросам ценообразования. Согласно п. 9 ФСБУ 5/2019 «Запасы» и других стандартов, регулирующих учет и оценку имущества, импортируемые товары признаются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости, если иное не предусмотрено данным Стандартом» [2].

Уточнение сделано не случайно, так как, после официального внедрения в 2011 году на территории РФ «Международных стандартов финансовой отчетности» (далее – МСФО), в российских стандартах бухгалтерского учета предусмотрены общепринятые в мире методы, включая, оценку импортных товаров, работ и услуг по справедливой стоимости [3].

Такая стоимость определяется в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», введенным в действие на территории России приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 г. № 217н [4].

В большинстве же случаев, импортные товары принимаются к учету по фактической себестоимости, включающую: контрактную цену; дополнительные расходы импортера, не включенные в стоимость сделки, в частности, расходы на доставку, погрузку, разгрузку и страхование; таможенные пошлины и сборы, а также акцизы (для подакцизных товаров).

Специфика учета внешнеторговых операций «касается также издержек обращения, которые отражаются в бухгалтерском учете на основе первичных учетных документов, к которым относятся, как разработанные организацией и утвержденные в учетной политике, так и унифицированные документы. В частности, поступление импортных товаров осуществляется на основе бухгалтерской справки, расчете таможенной стоимости, предстоящей к признанию при принятии товаров и данных декларации на товары» [5].

Особое внимание в рамках внешнеторговых операций уделяется активам и обязательствам, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учет который организации должны вести в рублях по правилам, установленным Законом о бухгалтерском учете № 402 от 06.12. 2011г.

[6], ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утвержденного приказом Минфина РФ от 27.11.2006 № 154н [7] и актуальных правил Налогового кодекса РФ (далее - НК РФ [8], предусматривающих:

- учет сумм, поступающих или выраженных в валюте, параллельно в двух валютах: иностранной с пересчетом ее в рубли по правилам ПБУ 3/2006;
- отслеживание дат перехода права собственности на экспортируемый/импортируемый товар по условиям Инкотермс, указанным в контракте;
- формирование стоимости ввозимого имущества с дополнительным включением в нее таможенных платежей, в соответствии с п. 1 ст. 160 НК РФ;
- включение в финансовый результат организации на отчетную дату итогов переоценки валютных остатков денежных средств и расчетов с контрагентами, выраженных в валюте;
- организацию раздельного аналитического учета данных, необходимых для составления бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности, содержащей показатели ВЭД;
- контроль полноты поступления валютных средств по экспортному контракту;
- отражение в учете и отчетности налогов, начисляемых в связи с осуществлением ВЭД;
- соблюдение особых правил для принятия к вычету НДС по экспорту и импорту;
- корректное заполнение отчетных документов по налогам на основе учетных данных.

Согласно ПБУ 3/2006 (абз. 2 п.9, п.10) оценка товаров, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, должна производиться в рублях по курсу Банка России, действующему на дату их принятия к учету. Если импортные товары оплачиваются авансом, контрактная стоимость товаров в рублях определяется по курсу на дату перечисления денег. При этом, неоплаченная часть стоимости приобретенных товаров рассчитывается по курсу на дату перехода права собственности на них (п. 5, абз. 1 п.9 ПБУ 3/2006).

Следует также отметить особенности переоценки стоимости принятых к учету импортных товаров. Не подлежит переоценке часть задолженности, оплаченную авансом, неоплаченную часть задолженности за принятые к учету товары нужно переоценивать по состоянию на конец каждого месяца и/или на дату погашения задолженности перед поставщиком (п. 7 ПБУ 3/2006), а возникающие при этом курсовые разницы, подлежат отражению в бухгалтерском учете в составе прочих доходов или расходов (п. 13 ПБУ 3/2006),

Актуальными и неоднозначными для решения выступают, на первый взгляд, простые вопросы организации и ведения бухгалтерского учета импортных и экспортных операций. Это вызвано, прежде всего тем, что порядок бухгалтерского учета импортных операций зависит от того, каким способом ввозят товары в страну, в данном случае, в Россию: по прямому договору российской организации с иностранным поставщиком или по договору российской организации с участием посредника. Такие вопросы возникают, в том числе, в связи с членством России в ЕАЭС, так как, существуют разные правила, регулирующие порядок ведения бухгалтерского учета внешнеторговых операций со странами ЕАЭС и вне Союза.

Наряду с особенностями бухгалтерского учета внешнеторговых операций в рамках ВЭД, предусмотрен также особый порядок налогообложения перемещения товаров (выполнения работ, оказания услуг) через таможенную границу РФ, установленный НК РФ.

Наибольшее количество дополнительных действий в части налогообложения приходится на НДС, как на самый неоднозначный и проблемный российский налог. Это обусловлено тем, что экспорт нуждается в организации обособленного учета всех операций, соблюдении сроков для сбора пакета нужных документов, выделении неподтвержденных и подтвержденных с опозданием отгрузок, контроле полноты оплаты поставок контрагентом, заполнении дополнительных разделов декларации, регулярной подготовки документов для налогового контроля, а импорт осуществляемый из стран, входящих и не входящих в ЕАЭС, как было отмечено выше, по прямым или посредническим договорам, влечет за собой особые требования к соблюдению достаточно ограниченных сроков представления документов по

НДС в налоговые органы, его уплаты и, в увязке с оплатой, - предъявлении к вычету. Кроме того, существуют особые правила уплаты НДС по ряду услуг (п. 1 ст. 148 НК РФ), оказываемых вне территории РФ и заполнению по нему особого раздела декларации, а также по налогообложения, возникающих в определенных ситуациях как при их вывозе, так и при ввозе товаров (выполнению работ, оказанию услуг) (ст. 151 НК РФ).

Учет экспортных операций не зависит от того, куда экспортируются товары, а НДС принято считать по единым правилам, за исключением экспорта в страны ЕАЭС. Особые правила по НДС и сбору подтверждающих документов действуют, в частности, при осуществлении внешнеторговых операций с компаниями из Республики Беларусь и Казахстана. Это касается, как экспортных, так и импортных операций.

В частности, при экспорте товаров российскими поставщиками на территорию Белоруссии действуют нормы, предусмотренные п. 1 ст. 72 Договора о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014 (далее - Договор о ЕАЭС), согласно которому, при взаимной торговле между странами - членами ЕАЭС взимание косвенных налогов происходит по принципу страны назначения, предусматривающему применение нулевой ставки НДС и/или освобождение от акцизов при экспорте товаров, а также Приложения № 18 к Договору о ЕАЭС, устанавливающего порядок взимания косвенных налогов при экспорте товаров и механизм контроля их уплаты. Порядок реализации этих норм представлен на рис. 1 [9].

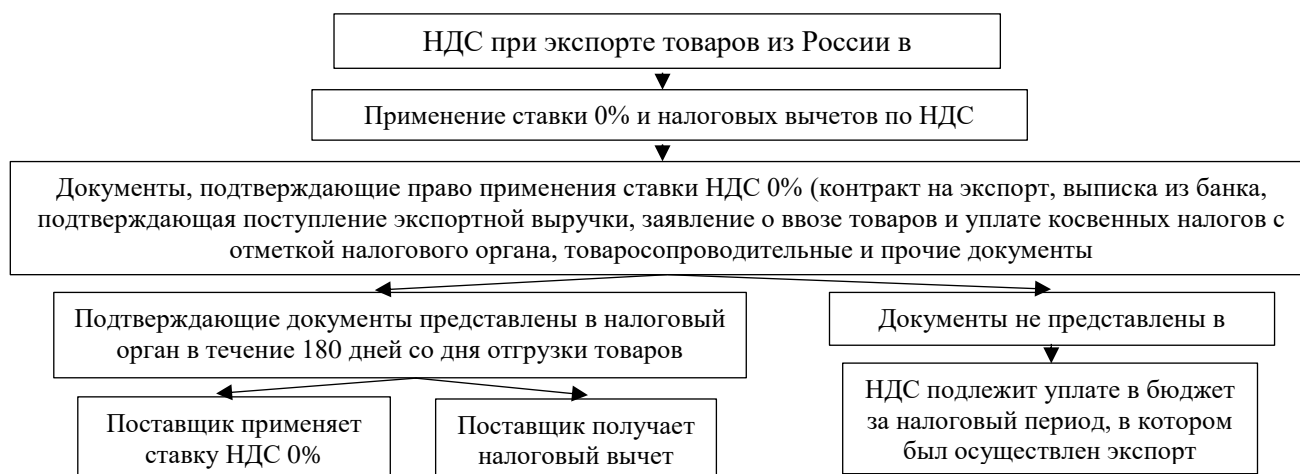


Рис. 1. Общий порядок применения ставки 0% и налоговых вычетов по НДС

Представленный порядок действовал только до 31 декабря 2023 года. С 1 января 2024 года состав подтверждающих документов изменился. В общем случае для подтверждения ставки 0% при экспорте товаров необходимо будет представлять электронные реестры со сведениями из деклараций на товары и данными из контракта на реализацию (поставку) товаров, работ и услуг. По новым правилам будет подтверждаться ставка НДС 0%, примененная в периодах начиная с 01.01.2024 (пп. «а» п. 3 ст. 1, ч. 2, 3 ст. 2 закона от 19.12.2022, № 549-ФЗ) [10].

Современные вызовы мировой торговли обуславливают необходимость осуществления значительных трансформаций российских систем учета и контроля, налогового и таможенного регулирования внешнеторговой деятельности. В частности, это касается порядка заполнения декларации по НДС и отражения в ней вычетов в зависимости от вида экспортируемых товаров: сырьевых и несырьевых. Основным критерий такой классификации - степень участия человека в формировании основных характеристик товара.

Укрупненные группы сырьевых товаров установлены п. 10 ст. 165 НК РФ и включают: минеральные продукты, драгоценные металлы, драгоценные и полудрагоценные камни, недрагоценные металлы, жемчуг, древесина и изделия из нее, древесный уголь, продукция химической промышленности. Коды сырьевых товаров утверждены постановлением

Правительства РФ от 18.04.2018 № 466. Товары, не перечисленные в п. 10 ст. 165 НК РФ, относятся к несырьевым (письмо ФНС России от 03.08.2016 № 1-4-05/0021).

Для указанных групп товаров установлен особый порядок применения налоговых вычетов по НДС, предусматривающий то, что входящий НДС по стоимости предназначенных для экспорта несырьевых товаров принимается к вычету в том квартале, когда товары поставлены на учет и выполняются остальные обязательные условия для вычета, сырьевых же - в квартале, когда будет обоснована нулевая ставка налога (п.1, п.10 ст.165, п.3 ст.172 НК РФ).

Для заполнения декларации по НДС при экспорте в страны ЕАЭС необходимо указать коды операций, предусмотренные в разд. III Приложения № 1 Порядка заполнения декларации по НДС, утвержденного приказом ФНС от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@, в частности: облагаемых на внутреннем рынке по ставке 20%: 1011427 – для сырьевых товаров и 1010421 – для несырьевых товаров, а по ставке 10% - 1010422 [11]. Если товары проданы взаимозависимому лицу или резиденту офшорной зоны, применяются специальные коды.

Порядок заполнения отдельных строк раздела 4 декларации также зависит от вида товара. В связи с этим, поставщики сырьевых товаров отражают подтвержденную экспортную выручку и относящиеся к ней вычеты, а несырьевых – только экспортную выручку. Вычеты, при этом, будут отражаться в разделе 3 декларации за тот квартал, в котором принят к вычету НДС по товарам для экспорта. Остальные разделы заполняются в обычном порядке.

Практических ситуаций множество (различные виды товаров, услуг, способы экспорта и др.), Неодинаковы требования налогового законодательства для них, индивидуальны ситуации, которые возникают в ходе обязательной камеральной проверки налоговой декларации с нулевой ставкой НДС. В рамках цифровизации внедряются новые электронные сервисы, в частности «Офис экспортера», с помощью которого можно:

- оперативно сформировать электронный реестр документов для подтверждения нулевой ставки НДС при экспорте;
- подготовить обязательные электронные реестры таможенных деклараций при отправке товаров международной почтой;
- предоставлять в таможенные и налоговые органы информацию по НДС в сфере ВЭД.

Авторизоваться в сервисе можно по логину и паролю для ИП или электронному сертификату для юридических лиц, используемые ими для входа в личный кабинет налогоплательщика. При этом, юридическому лицу необходимо получить усиленную квалифицированную электронную подпись, представляющую собой комплект из двух элементов: проверочного сертификата для ключа на USB-носителе и лицензированный дистрибутив софта, который можно использовать в течение ограниченного периода действия ключа. ИП входит по регистрационной карте с логином и паролем в любую инспекцию.

Усиленная ЭЦП позволяет обеспечить достойную защиту информации, включаемой в электронный документооборот. В условиях автоматизации этого процесса такая подпись, поставленная на документах, не даст посторонним лицам прочесть защищенный текст и редактировать его. При этом степень конфиденциальности владелец подписи устанавливает сам, в зависимости от важности и секретности информации. По истечении срока действия ключа данные остаются защищенными пока владелец не решит переподписать документ или снять защиту. Получить УКЭП можно только в аккредитованной удостоверяющем центре.

Начиная с 2023 года для подтверждения экспортного НДС в случае, если товар вывозился из РФ самим иностранным покупателем следует руководствоваться перечнем документов, установленным ст. 165 НК РФ. При этом, российскому экспортеру следует запросить копии необходимых документов у своего зарубежного партнера и далее проводить процедуру подтверждения экспорта и возмещения НДС в общем порядке.

Также по общим правилам наличие отметок таможенных органов на сопроводительных документах является обязательным условием для подтверждения нулевой ставки при

экспорте. Исключением является вывоз товаров в третьи страны через территории стран — членов ЕАЭС, с которыми таможенное оформление отменено. В этом случае документы предъявляются в налоговый орган с отметкой таможенных органов: «Вывоз разрешен» и без отметки: «Товар вывезен» (абз. 3 пп. 3, пп. 4 п. 1 ст. 165 НК РФ).

Новацией 2023 года является то, что НДС уплачивается в составе единого налогового платежа (далее – ЕНП). Алгоритм применения такого порядка предусматривает перечисление налогоплательщиком на единый налоговый счет (далее - ЕНС) денежных средств, которые по срокам уплаты на основании деклараций и уведомлений будут списываться в счет конкретных налогов. Пени будут начисляться только на отрицательное сальдо ЕНС, в связи с чем, начиная с 2023 года процесс начисления пени, в соответствии со ст. 75 НК РФ, нельзя напрямую отнести к санкциям за неуплату конкретного налога, а за отрицательное сальдо по ЕНС.

Приобретая у иностранных контрагентов на территории России товары, работы или услуги, необходимо иметь в виду, что порядок уплаты НДС и период его заявления к вычету различаются. Применяя вычет по «агентскому» НДС необходимо также учитывать, что воспользоваться им можно только в том налоговом периоде, в котором возникло право на него. Такие налогоплательщики обязаны платить НДС одновременно:

- до 28 числа месяца, следующего за отчетным кварталом (для лиц, указанных в п. 5 ст. 173 НК РФ);

- одновременно с выплатой вознаграждения (если услуги или работы приобретаются у иностранцев).

В случае импорта товаров уплата НДС производится также одновременно, но сроки различаются в зависимости от того, откуда эти товары импортируются, так как при импорте сроки уплаты ввозного НДС регулируется ТК ЕАЭС, а при импорте из стран ЕАЭС - п. 19 Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (приложение 18 к Договору о ЕАЭС). При этом, следует также иметь в виду, начиная с 2023 года, НДС при ввозе товаров из ЕАЭС уплачивается в составе ЕНП, а при ввозе из других стран, входит в состав таможенных платежей, а не ЕНП. В декларации по НДС за соответствующий налоговый период следует отразить одновременно: сумму налога, которая уплачена вместе с оплатой работ (услуг) и сумму вычета по этой операции.

Суммы НДС с аванса, уплаченные налоговым агентом в бюджет, подлежат вычету после принятия на учет товаров (работ, услуг). При этом обязательно должны быть оформлены соответствующие первичные документы и счета-фактуры на сумму предоплаты. ФНС России утверждает, что заявлять такой вычет следует всегда в налоговом периоде, следующем за периодом уплаты НДС, независимо от того, что приобрел налоговый агент — товары или работы/услуги. В то же время налоговые органы при вынесении решений по результатам проверок должны руководствоваться сложившейся арбитражной практикой, которая признает правомерность отражения вычета в декларации периода, в котором НДС уплачен в бюджет.

Налоговой новацией 2023 года стало изменение очередности платежа НДС и других налогов. В платежном поручении отражается цифрой очередь, в порядке которой должно производиться списание денежных средств с банковского счета, если на расчетном счете их недостаточно. По поручениям налоговых и прочих контролирующих органов осуществляются платежи третьей (из пяти) очереди, а при представлении владельцем счета платежных поручений списание денежных средств банком производится в пятую очередь по хронологии поступления. Следует различать очередность платежа, установленную ГК РФ, и очередность списания средств с ЕНС, предусмотрена НК РФ. Изменения в мае 2023 года были внесены в налоговые очереди и на заполнение очередности в платежных документах не влияют. С 2023 года НДС уплачивается с единого налогового счета, на который зачисляется в виде ЕНП.

С 181-го дня до даты подтверждения ставки 0% по НДС не уплачен, налогоплательщик считается не выполнившим обязанности и подвержен начислению пеней (ст. 75 НК РФ).

Начисление пени начинается с 26 числа месяца, следующего за налоговым периодом, в котором состоялась отгрузка товаров на экспорт и прекращается со дня уплаты налога или представления декларации с подтверждающими документами. Судебная практика, в основном, придерживается иной точки зрения. Президиум ВАС РФ указывает, что пени нужно начислять со 181 дня с даты выпуска экспортных товаров таможенной до дня представления декларации с подтверждающими документами. Аналогичного мнения придерживаются нижестоящие суды, о чем свидетельствуют многочисленные решения, принятые ими.

До 09.04.2022 года пени организации-экспортеру начислялись в размере 1/300 ставки рефинансирования Банка России от неуплаченной суммы налога за каждый день просрочки, в период до 30 дней, Начиная с 31-го дня просрочки пени считались из расчета 1/150 ставки рефинансирования (п. 4 ст. 75 НК РФ). ИП – экспортеру пени начислялись исходя из 1/300 ставки рефинансирования независимо от числа дней просрочки. С 09.04.2022 г. по 31.12.2023 г. за все время просрочки пени рассчитывались, исходя из ставки рефинансирования 1/300. В данном контексте, следует отметить налоговую новацию 2024 года, заключающуюся в том, что с 1 января возобновлен прежний порядок начисления пеней: до 30 дней и с 31-го дня.

Кроме того, в связи с введением с 2023 года ЕНП и ЕНС, стало некорректно применить термин «пени за уплату конкретного налога, в том числе, НДС», так как они, как было отмечено ранее в статье, начисляются на сумму отрицательного сальдо ЕНС. При этом, расчет пеней должен производиться начиная со дня, следующего за днем, когда образовалось отрицательное сальдо, и по день погашения совокупной обязанности включительно.

К образованию недоимки приводит не только нарушение срока уплаты, но и некорректное заполнение платежных поручений по ЕНП, а также некорректные данные деклараций и уведомлений об исчисленных налогах. С 1 января 2024 года вступил в силу в новой редакции п. 15 ст. 165 НК РФ, в котором появилась норма о последствиях непредставления по требованию налоговой инспекции документов, указанных в электронном реестре документов, поданном с декларацией. В этом случае, в соответствии с пп. «с» п. 3 ст. 1, ч. 2 ст. 2 закона от 19.12.2022 № 549-ФЗ, ставка 0% будет признана неподтвержденной.

Даже если сроки соблюдены, а пакет документов соответствует требованиям законодательства, нет гарантии, что нулевая ставка будет подтверждена и налоговый орган примет решение о возмещении НДС, так как речь идет только о факте подтверждения экспорта. Окончательное решение будет принято только после проверки налоговыми органами достоверности документов, правильности их заполнения и соответствия требованиям закона, а также отсутствия у экспортера задолженности перед бюджетом.

В данном контексте дополнительно необходимо подчеркнуть, что, начиная с 01.01.2023 года, любое возмещение по НДС, начисленное налоговыми органами, формирует совокупное сальдо ЕНС. Вследствие этого, суммы к возмещению, и суммы к доплате формируют одно общее сальдо расчетов с бюджетом. При подаче заявления на возврат НДС при экспорте, необходимо принимать во внимание данное обстоятельство, так как, возможны ситуации, когда полученная на счет сумма будет меньше, чем сумма, указанная в решении налогового органа на возврат. Это произойдет, если на момент начисления на ЕНС суммы НДС к возврату, формирующей положительное сальдо ЕНС, на нем была недоимка (отрицательное сальдо) по другим налогам, взносам сборам. В результате, налоговые органы сначала погасит существующую недоимку за счет поступивших на ЕНС сумм, и только после этого вернет по заявлению налогоплательщика то, что останется после закрытия долгов перед бюджетом.

Резюмируя вышеизложенное, следует констатировать, что внешнеэкономическая деятельность и, в частности, внешнеторговые операции представляют многогранную сферу деятельности любого государства, затрагивающую широкий спектр теоретико-методических,

организационно-правовых и технолого-прикладных вопросов, решение которых сложно осуществить даже в обычных условиях, учитывая специфику внешней торговли, во многом отличающейся от предпринимательской деятельности, осуществляемой внутри страны. В данном контексте, в период экономических и геополитических кризисов, характеризующих, в том числе, современное состояние мировой торговли, все обозначенные вопросы усугубляются и превращаются, зачастую, в сложно разрешимые или неразрешимые проблемы. Так, особо актуальными, в настоящее время, становятся такие вопросы, как «параллельный импорт», его суть, специфика и назначение, перечень товаров, на которые он распространяется, формы и методы работы с ним, риски, возникающие в работе с банками из-за параллельного импорта и варианты их предотвращения и/или устранения их последствий. Множество проблем возникает, в связи с постоянными изменениями в национальных, наднациональных и международных нормативно-правовых документах, регулирующих порядок учета, контроля, налогового и таможенного обложения внешнеторговых операций. Существующие проблемы, а также возникающие на постоянной основе новые вызовы, риски и угрозы, в том числе, в сфере внешней торговли, свидетельствуют о необходимости совершенствования знаний, умений и практических навыков всех участников внешнеторговых отношений: органов законодательной и исполнительной власти, работников налоговых и таможенных служб, специалистов банковского, страхового и других секторов экономики и, безусловно, всех предпринимателей и, особенно, участников ВЭД. Для реализации возложенных на них хозяйственных, правовых, административных, финансовых, регуляторных и фискальных функций, они должны быть готовы отражать указанные вызовы. Они должны быть способны применять на практике постоянно меняющиеся нормы учетно-контрольного, налогового, таможенно-тарифного и нетарифного регулирования, внедрять и эффективно использовать новые формы и методы организации и контроля внешнеторговых операций на основе современных информационных технологий, повышать эффективность и результативность своей деятельности, обеспечивая население жизненно необходимыми товарами, предпринимателей - производственными факторами, бюджет-доходами, что, в конечном итоге, должно стать залогом экономической безопасности страны и ее граждан.

Список использованной литературы:

1. Международные правила толкования торговых терминов (Incoterms), опубликованные Международной торговой палатой (МТП) в 1936 году // URL: <http://www.consultant.ru>
2. Приказ Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», п. 9 // URL: <http://www.consultant.ru>
3. Приказ Минфина Российской Федерации от 25 ноября 2011 г. № 160н «О введении в действие МСФО и Разъяснений МСФО на территории Российской Федерации» // URL: <http://www.consultant.ru>
4. Приказ Минфина Российской Федерации от 28 декабря 2015 г. № 217н О введении в действие на территории России МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» // URL: <http://www.consultant.ru>
5. Воронченко Т.В. Актуальные проблемы учета и налогообложения внешнеэкономической деятельности в России // В сборнике: International scientific conference on accounting. Collection of scientific ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE DIN MOLDOVA; UNIVERSITATEA STEFAN CEL MARE, SUCEAVA, ROMANIA; ACADEMIA STEFAN BATORY, SKIERNIEWICE, POLAND; scientific committee: Alexandru Stratan [et al.]. 2023. С.188-198. <https://www.elibrary.ru/>
6. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изменениями и дополнениями) (в ред. от 12 декабря 2023 года // URL: <http://www.consultant.ru>
7. Приказ Минфина РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006)» // URL: <http://www.consultant.ru>

8. Налоговый кодекс РФ, часть I от 31.07.1998 № 146-ФЗ и часть II от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 26.02.2024 года) // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.
9. Договор о Евразийском экономическом союзе (Астана, 29 мая 2014 г. (с изменениями и дополнениями) (ред. от 09.12.2022) // URL: <http://www.consultant.ru>
10. Федеральный закон «О внесении изменений в гл. 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» от 19.12.2022 № 549-ФЗ // URL: <http://www.consultant.ru>
11. Приказ ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@ (ред. от 12.12.2022) «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме».

STUDIU COMPARATIV PRIVIND CONȚINUTUL POLITICILOR CONTABILE

COMPARATIVE STUDY ON THE CONTENT OF ACCOUNTING POLICIES

CZU: 657.1:338.23(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.17>

Aliona BÎRCĂ

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: aliona.birca@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9365-7639>,

Inesa TOFĂNICĂ

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: inesa.tofanica@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-5051-6328>

Abstract: In researching issues related to accounting policies, we need to focus not only on the principles, conventions, and practices used by the entity in organizing its accounting, as we have attempted to demonstrate in this article. The study investigated the relevance of this topic based on a significant accounting publication over twelve years. Subsequently, through comparative study, the main elements of both national and international standards in this field were examined. Ultimately, it was demonstrated that the common elements of both standards include: selection and application of accounting policies, changes in accounting policies, changes in accounting estimates, and accounting errors. The national standard also includes events occurring after the reporting date and the continuity of operations.

Keywords: accounting policies, accounting estimates, errors, events after the reporting period

JEL Classification: M410

Introducere

Investigațiile în domeniul politicilor contabile sunt mai pretențioase din motiv că reflectă unul dintre cele mai utilizate noțiuni în contabilitate. Punctul de debut sau de reper în organizarea unei activități contabile sunt aceste politici pe care fiecare entitate urmărește să le eficientizeze de la un an la altul. Deși noile tendințe ale profesioniștilor contabili se îndreaptă spre manualul de politici contabile, noi în această cercetare punem accent pe actualitatea temei și diferențele de abordare dintre standardele de contabilitate naționale și cele internaționale.

În această perspectivă, studiul actualității a fost realizat în baza celor 12 ediții ale publicațiilor în domeniul contabilității "Conferința Internațională Științifică de Contabilitate (ISCA)", studiul comparativ se realizează între S.N.C. "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare" și IAS 8 "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori".

Studiu cu privire la actualitatea politicilor contabile

Prima întrebare care apare în inițierea unei cercetări se referă la faptul dacă este actuală sau nu și ținând cont ca face parte dintr-un proiect de cercetare doctorală mai apare o întrebare dacă nu cumva a mai fost cercetată în cadrul altei cercetări doctorale la nivel național. În calitate de eșantion de cercetare a fost selectată una dintre cele mai importante publicații științifice, la nivel național, din domeniul contabilității. Și anume cele 12 ediții ale culegerilor de articole științifice "Conferința Internațională Științifică de Contabilitate (ISCA)".



Figura 1. Situația publicațiilor ISCA aferente politicilor contabile repartizate pe ani

După cum rezultă din figura 1, din cele 12 publicații doar 6 conțin și articole în domeniul politicilor contabile, ceea ce reprezintă ponderea relativă de 50 %. Întâmplător este faptul că trei culegeri, adică cele din 2020, 2018 și 2014 au câte publicație și trei culegeri din anii 2019, 2013 și 2012 conțin câte două publicații. Situația problematică rezultă din acele ediții care nu conțin publicații în acest domeniu și ne determină să ne întrebăm dacă nu cumva nu mai este actuală sau nu reprezintă o problemă pentru cercetătorii contabili.

În aprofundarea studiului păstrăm cele șase ediții cu referire la anii 2020, 2019, 2018, 2014, 2013 și 2012. În această perspectivă, informația din tabelul 1 are rolul de a detalia situația reală a acestei probleme.

Tabelul 1. Repartizarea publicațiilor ISCA aferente politicilor contabile pe țări

2020	Republica Moldova	Norme generale privind elaborarea politicilor contabile
2019	Republica Moldova	Politici contabile: Istorie și actualitate
	Republica Moldova	Elaborarea politicilor contabile: Estimarea cerințelor din diverse acte normative
2018	Rusia	Элементы учетной политики и их влияние на финансовые результаты
2014	Rusia	Учетная политика организации в условиях перехода на МСФО: проблемы адаптации
2013	Ucraina	Организационные аспекты подготовки учетной политики по МСФО 45
	Republica Moldova	Influența politicii de contabilitate asupra poziției financiare a entității
2012	România	Politici, proceduri și metode contabile aplicabile la recunoașterea elementelor în bilanț
	Republica Moldova/ România	Controverse privind politicile de evaluare a activelor

După cum se observă din coloana 2 a tabelului 1 problema cercetătorilor în domeniul politicilor contabile are o conotație internațională cu referire la următoarele țări: Rusia, România și Ucraina. Informația din coloana 3 ne informează în legătură cu domeniile de interes ale politicilor contabile. Astfel, avem doar două cercetări în care se analizează la modul general politicile contabile, iar în celelalte articole se observă o relaționare dintre politicile contabile și: rezultatele financiare și poziția financiară, recunoașterea elementelor din bilanț și evaluarea activelor, organizarea contabilității și situația politicilor contabile în procesul trecerii la standardele internaționale de contabilitate.

Definirea politicilor contabile

În căutarea celei mai adecvate definiții cu privire la politicile contabile cercetăm revederile cadrului reglementativ aplicabil în Republica Moldova. Astfel, conform *S.N.C. "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare"* politicile contabile sunt definite *drept principii, baze, convenții, reguli și practici specifice aplicate de o entitate la ținerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare*. Examinarea prin comparație a acestei definiții în *IAS 8 "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori"* se observă că se păstrează același conținut la început, prin precizarea spre final că toate aceste principii, reguli se referă la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare. Astfel, sesizăm că potrivit reglementărilor naționale politicile contabile se referă la toate operațiunile economice contabilizate în cadrul unei entități, în timp ce potrivit acestui standard internațional politicile contabile se referă doar la tranzacțiile economice legate de întocmirea și prezentarea situațiilor financiare.

Studiu comparativ privind elementele esențiale ale unei politici contabile

Analizând definiția politicilor contabile generalizăm ideea că în linii generale se referă la setul de reguli și limite în jurul căreia se recunoaște, evaluează și contabilizează faptele economice ale unei entități. Informația din tabelul 2 vine să ne concretizeze aceste probleme printr-un studiu comparativ între cele 2 standarde.

Tabelul 2. Situație comparativă cu privire la prevederile reglementative aferente politicilor contabile

Perspective reglementative naționale S.N.C. "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare"	Perspective reglementative internaționale IAS 8 "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori"
<ul style="list-style-type: none"> - Selectarea și aplicarea politicilor contabile - Modificări ale politicilor contabile - Modificări ale estimărilor contabile - Erori contabile - Evenimente ulterioare datei raportării - Continuitatea activității - Prezentarea informațiilor 	<ul style="list-style-type: none"> - Selectarea și aplicarea politicilor contabile - Consecvența politicilor contabile - Modificări ale politicilor contabile - Modificări ale estimărilor contabile - Erori - Imposibilitatea privind aplicarea retroactivă și retratarea retroactivă

După cum se observă în tabelul 2, prima parte a ambelor standarde este destinat *selectării și aplicării politicilor contabile*. Rolul acestora, potrivit *IAS 8 "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori"* rezidă în furnizarea unor situații financiare relevante și tranzacții fiabile bazate pe raționament profesional în lipsa unei prevederi IFRS. Prin noțiunea de relevant se are în vedere tipul de informație necesară pentru luarea deciziilor economice. Situații financiare fiabile sunt acelea care prezintă cu exactitate poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității, fondul economic al tranzacțiilor, neutre, prudente și complete din toate punctele de vedere semnificative. Versiunea națională a *S.N.C. "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare"* pune accent pe perfectarea documentară și anume printr-o dispoziție, hotărâre sau ordin administrativ începând cu prima zi a perioadei de gestiune următoarei celei în care politicile contabile au fost aprobate. Politicile contabile ale entității nou-create se aplică de la data înregistrării de stat a acesteia. Un element comun pentru ambele standarde ține de faptul că în politicile contabile se includ procedeele care prevăd mai multe metode în cadrul reglementativ, iar entitatea selectează metoda cea mai adecvată activității sale. Cerințele cu o singură variantă de realizare nu se includ în politicile contabile, spre exemplu modalitatea de formare a costului de intrare pentru activelor imobilizate și circulante etc.

Consecvența politicilor contabile vizează următoarea parte în standardele contabile internaționale, în timp ce în cele naționale sunt incluse în prima parte. În această ordine de idei, IAS 8 prevede ca o entitate elaborează și aplică politicile sale contabile în mod consecvent, cu excepția cazului în care un IFRS

prevede sau permite în mod specific clasificarea elementelor pentru care ar fi adecvate politici diferite. Din perspectiva standardului național, consecvența trebuie aplicată pentru faptele economice similare în cursul perioadei de gestiune, precum și pentru cele de la o perioadă de gestiune la alta.

Modificări ale politicilor contabile (tabelul 2) sunt reglementate de ambele standarde. Potrivit IAS 8 se consideră o modificare atunci când este impusă de un IFRS sau furnizează situații financiare cu informații fiabile și mai relevante asupra poziției și performanței financiare, fluxurilor de numerar ale entității. În timp ce potrivit SNC se permite doar în cazul în care aceasta este cerută de cadrul național de reglementare normativă a contabilității și/sau are ca rezultat informații mai relevante și credibile referitoare la faptele economice ale entității. Ambele standarde au aceleași prevederi în ceea ce privește acțiunile care nu se consideră modificări ale politicilor contabile și anume:

- aprobarea și aplicarea unor politici contabile pentru fapte economice care diferă ca esență de cele care au avut loc anterior;
- aprobarea și aplicarea unor politici contabile pentru fapte economice care nu au avut loc anterior sau care au fost ne semnificative.

Rezultatele modificării politicilor contabile se înregistrează drept corecții ale rezultatelor anilor precedenți pentru perioadele de gestiune precedente, venituri sau cheltuieli pentru diferențele rezultate din modificările în perioada curentă. De asemenea se aduc exemple și explicații suplimentare legat de aplicarea retroactivă (recalcularea indicatorilor situațiilor financiare cel puțin a perioadei de gestiune precedente) și prospectivă.

Partea cu privire la *modificări ale estimărilor contabile* nu diferă semnificativ de la un standard la altul. Estimarea, potrivit IAS 8 și *S.N.C. "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare"*, se referă la clienții incerti, provizioane pentru garanții acordate clienților, uzura morală stocurilor; valoarea justă a activelor financiare sau a datoriilor financiare, durata de viață utilă a activelor amortizabile și valoarea reziduală a acestora, valoarea realizabilă netă a stocurilor etc. O estimare poate necesita o revizuire dacă au loc schimbări privind circumstanțele pe care s-a bazat această estimare sau ca urmare a unor noi informații sau a unor experiențe ulterioare și se reflectă corectarea unei erori curente deoarece nu are legătură cu perioadele anterioare. În timp ce o modificare a bazei de evaluare aplicate semnifică o modificare de politică contabilă, dar nu o modificare de estimare contabilă. Efectul modificării estimării contabile se recunoaște în mod prospectiv începând cu data modificării estimării și nu afectează perioadele de gestiune anterioare.

Erorile apreciate drept contabile în cadrul reglementativ național sunt tratate diferit în aceste doua standarde. Potrivit *IAS 8* acestea pot apărea în rezultatul recunoașterii, evaluării, prezentării sau descrierii elementelor situațiilor financiare. În timp ce *S.N.C. "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare"* subliniază că erorile contabile pot apărea 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 retroactiv a erorilor semnificative, potrivit IAS 8, se efectuează în primul set de situații financiare aprobate în vederea emiterii după descoperirea acestora.

În anexele situațiilor financiare, potrivit IAS 8 erorile semnificative descoperite trebuie să fie prezentate astfel:

- natura erorii descoperite aferente perioadei anterioare;
- valoarea corectării prezentată clar pentru fiecare perioadă anterioară;
- valoarea corectării la începutul primei perioade anterioare prezentate; și
- dacă retratarea retroactivă este imposibilă pentru o perioadă anterioară specifică,

circumstanțele care conduc la existența acelei condiții și o descriere a modului în care și a momentului din care a fost corectată eroarea. În perioadele ulterioare nu este necesar ca situațiile financiare să conțină erorile din perioadele anterioare.

Standardul național pune accent pe *erorile semnificative* sau ne semnificative și subliniază că trebuie corectate doar cele semnificative. De asemenea, se exemplifică modalitatea de stabilire a *pragului*

de semnificație în mărime absolută sau relativă. În standardul național sunt incluse și alte cerințe cu privire la politicile contabile. *Evenimentele ulterioare datei raportării* vin să aducă unele completări legate de toate evenimentele care au loc între data raportării și data semnării situațiilor financiare care au influențat sau pot influența poziția financiară, performanța financiară sau fluxul de numerar al entității. În acest sens, se dau exemple legate de evenimente ulterioare care conduc la ajustarea situațiilor financiare ca urmare a evenimentelor petrecute după închiderea perioadei de gestiune, însă până la data semnării de către conducere și prezentare adunării generale a acționarilor. Aceste evenimente sunt legate de situația creanțelor incerte, a produselor vândute cu garanție, contractelor aflate în litigiu. Dorim să precizăm că există și alte evenimente care pot avea loc până la data semnării situațiilor financiare, însă nu determină modificarea acestora. Spre exemplu adoptarea unei decizii de reorganizare sau restructurare a entității, anunțarea unui plan de întrerupere a unei activități, modificări semnificative a cursului de schimb valutar sau a prețurilor activelor, litigii majore care influențează în exclusivitate evenimentele ulterioare perioadei de gestiune etc. În aceste situații se recomandă includerea informației cu privire la aceste riscuri în notele situațiilor financiare.

Un alt element deosebit de important se referă la *principiul continuității activității*. Importanța majoră a acestuia rezidă din faptul că atât standardele naționale cât și cele internaționale de contabilitate sunt construite în baza ipotezei de bază că activitatea entității este continuă. Dacă conducerea entității a decis să și înceteze activitatea în următoarele 12 luni ca urmare a lichidării sau reducerii în mod semnificativ, atunci managementul contabile trebuie să realizeze următoarele activități sau acțiuni:

- transformarea activelor imobilizate în active circulante și a datoriilor pe termen lung în datorii curente;
- evaluarea tuturor activelor la valoarea de piață;
- recunoașterea datoriilor contingente în legătură cu rezilierea contractelor, inclusiv eventualele amenzi, penalități sau alte sacțiuni.

Concluzii

Cercetările teoretice, practice și reglementativ demonstrează importanța politicilor contabile în organizarea unei contabilități, atât la nivel național cât și internațional.

La nivel teoretic și pragmatic sugerăm cercetarea politicilor contabile în comparație cu o serie de elemente și anume: natura și nivelul de dezvoltare al entității, mediul intern și extern al entității, țara în care își are sediul social entitatea și așteptările acționarilor, organigrama și forma de organizare a contabilității, nivelul rezultatelor financiare și a poziției financiare, evaluarea și recunoașterea elementelor patrimoniale.

La nivel reglementativ punctul de reper reprezintă standardele contabile corelate cu alte acte legislative și normative necesare de aplicat. Studiul comparativ al standardului național în comparație cu cel internațional legat de politicile contabile demonstrează o corelație totală, însă nu o repetare de informație. Susținem ideea că o politică contabilă de calitate trebuie să țină cont de ambele prevederi dacă corespund cu specificul de dezvoltare economică a entității.

Bibliografie

1. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial nr. 1-6 , nr. 22 din 05.01.2018
2. S.N.C., „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” aprobat prin Ordinul privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate nr. 118 din 06.08.2013. Monitorul Oficial nr.233-237/1534 din 22.10.2013.
3. Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate. Codul etic al profesioniștilor Contabili, Ediția 2009/2010. Federația Internațională a Contabililor (IFAC), Monitorul Oficial, ediție specială 24 august, 2012. Chișinău: Moldopress, Combinatul Poligrafic.
5. <https://isca.ase.md/>

**ASPECTE PROBLEMATICE ALE EVALUARII ELEMENTELOR PATRIMONIALE IN
SCOPUL RAPORTĂRII POZITIEI FINANCIARE**

**PROBLEMATIC ASPECTS RELATED TO THE EVALUATION OF PATRIMONIAL
ELEMENTS FOR THE PURPOSE OF REPORTING THE FINANCIAL POSITION**

CZU: 657.372.2:657.41/.45(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.18>

Liliana LAZARI

Academy of Economic Studies of Moldova, Moldova

Email: liliana.lazari@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8310-2341>

Irina IAVORSCHI

Academy of Economic Studies of Moldova, Moldova

Email: irina.iavorschi@gmail.com

Abstract. Asset, equity, and liability valuation play a critical role in financial reporting, providing stakeholders with essential information about the financial position of the entity. However, being a complex process, it is not without challenges. This article examines the problematic aspects of asset and liability valuation for financial reporting purposes, focusing on discrepancies between different valuation methods. By addressing these issues, this research aims to enhance understanding and awareness among accounting and finance professionals, ultimately contributing to increased transparency and reliability in financial reporting practices. The study utilized scientific research methods such as analysis of the national and international accounting regulatory framework governing the study, information synthesis, and comparison to identify distinctive features.

Keywords: ation, financial reporting, balance sheet, assets, equity, liabilities, book value.

JEL Classification: M40, M41

“Ideea valorii este foarte relativă, căci fiecare o măsoară după interesul său” Mihai Eminescu

Introducere

Obiectivul raportării financiare cu scop general este oferirea de informații financiare cu privire la entitatea raportoare care să fie utile pentru investitorii existenți și potențiali, împrumutători și alți creditori în deciziile pe care aceștia le iau cu privire la oferirea de resurse entității. Rapoartele financiare cu scop general nu sunt menite să indice valoarea unei entități raportoare; în schimb, ele oferă informații care să ajute investitorii existenți și potențiali, împrumutătorii și alți creditori să estimeze valoarea entității raportoare [1]. Evaluarea corectă a elementelor patrimoniale reprezintă o componentă fundamentală a procesului de raportare financiară, furnizând informații esențiale pentru înțelegerea și evaluarea situației financiare și operaționale a unei entități. Precizia și relevanța evaluării activelor și pasivelor sunt cruciale pentru luarea deciziilor informate de către investitori, creditorii și alte părți interesate. Prin urmare, importanța unei evaluări precise și obiective nu poate fi subestimată în mediul complex și dinamic al afacerilor.

În acest context, articolul se concentrează pe prezentarea importanței evaluării corecte a elementelor patrimoniale în cadrul raportării poziției financiare. Vom explora rolul critic al evaluării precise a activelor, capitalului propriu și datoriilor în furnizarea de informații relevante și transparente pentru părțile interesate, precum și provocările asociate cu acest proces. De asemenea, vom analiza impactul

discrepanțelor în evaluarea activelor, capitalului propriu și datoriilor asupra înțelegerii și analizei situației financiare a unei entități și asupra deciziilor luate de către utilizatorii informațiilor financiare. Prin abordarea acestor aspecte, ne propunem să evidențiem necesitatea unei evaluări corecte și riguroase a elementelor patrimoniale în scopul asigurării transparenței, fiabilității și relevanței informațiilor financiare prezentate în bilanț. Ținem să menționăm că limitele prezentei cercetări se datorează examinării detaliate a evaluării activelor, capitalului propriu și datoriilor în scopul raportării în bilanț conform cadrului normativ contabil autohton din Republica Moldova.

Cercetarea începe cu documentarea riguroasă privind abordările conceptuale cu referire la evaluare și poziție financiară. Din punct de vedere metodologic, s-a realizat o revizuire a cadrului normativ contabil național prin analiza exhaustivă a prevederilor Standardelor Naționale de Contabilitate cu referire la evaluarea activelor, capitalului propriu și datoriilor în scopul raportării poziției financiare a entității. În cadrul studiului au fost utilizate metode de cercetare științifică, cum ar fi: analiza cadrului legal care guvernează studiul, sinteza informațiilor, compararea pentru a identifica trăsăturile distinctive, deducerea provocărilor care au fundamentat concluziile.

Conținut de bază

Contabilitatea este considerată instrumentul de reprezentare a vieții entității, având la bază principii, norme, reguli și raționamente profesionale. Finalitatea muncii contabile o constituie întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, care ar trebui să furnizeze utilizatorilor de informații o imagine cât mai corectă a activității entității (Lazari, 2015).

Situațiile financiare sunt o reprezentare structurată a poziției financiare și a performanței financiare ale unei entități. Obiectivul situațiilor financiare este de a oferi informații despre poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități, utile pentru o gamă largă de utilizatori în luarea deciziilor economice [7].

Rapoartele financiare cu scop general oferă informații privind poziția financiară a unei entități raportoare, informații care se referă la resursele economice și la pretențiile față de entitatea raportoare [1]. Evaluarea este procesul prin care se determină valorile la care structurile situațiilor financiare vor fi recunoscute în bilanț și în contul de profit și pierdere (Istrate, 2016).

În cadrul primei etape a cercetării realizate vor fi prezentate definițiile de bază ce implică studiul:

- ✓ *evaluare* – procedeu de determinare a mărimii valorice a elementelor contabile [3].
- ✓ *poziție financiară* – relația dintre activele, capitalul propriu și datoriile entității prezentate în bilanț [4].

Evaluarea reprezintă actul sau procesul de exprimare a unei opinii asupra valorii prin intermediul unor demersuri specifice, realizate de către un profesionist sau de către o societate specializată. Prin evaluare nu se crează valoare, ci se interpretează piața pentru a se ajunge la estimarea unei valori (Dicu, 2015).

Elementele direct legate de evaluarea poziției financiare sunt activele, datoriile și capitalurile proprii [1, 4.4].

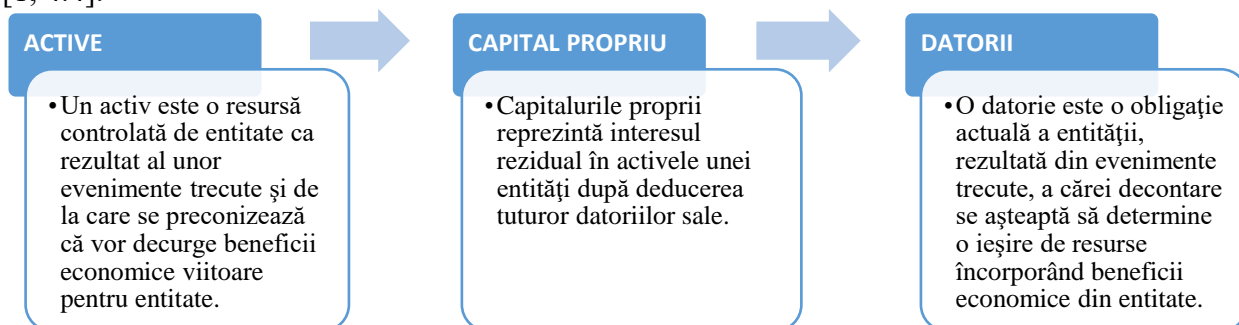


Figura 1. Elementele legate de evaluarea poziției financiare

Sursa: elaborat de autori în baza Cadrului general conceptual de raportare financiară [1, 4.4]

Conform prevederilor Legii contabilității și raportării financiare din Republica Moldova, contabilitatea și raportarea financiară se bazează pe zece principii contabile generale: continuitatea activității, contabilitatea de angajamente, permanența metodelor, prudența, intangibilitatea, separarea patrimoniului și datoriilor, necompensarea, prioritatea conținutului asupra formei, evaluarea la cost de intrare, importanța relativă [3]. Unele principii contabile generale se aplică îndeosebi la întocmirea situațiilor financiare, altele trebuie avute în vedere atât la raportare, cât și în alte momente ale lucrărilor de contabilitate.

Cu siguranță, principiile contabile generale au un impact asupra evaluării activelor, capitalului propriu și datoriilor în scopul raportării poziției financiare. În continuare se vor prezenta principiile generale ce se referă direct la evaluarea elementelor bilanțului în scopul raportării poziției financiare:

continuitatea activității	<ul style="list-style-type: none"> •presupune că entitatea își va continua în mod normal funcționarea pe o perioadă de cel puțin 12 luni din data raportării, fără intenția sau necesitatea de a-și lichida sau reduce în mod semnificativ activitatea; •deci evaluarea la raportare trebuie să asigure valoarea reală, care depinde de continuitatea activității sau de intenția sau necesitatea de a se lichida
permanența metodelor	<ul style="list-style-type: none"> •constă în aplicarea politicilor contabile în mod consecvent de la o perioadă de gestiune la următoarea •metodele a căror aplicare trebuie să fie consecventă se referă îndeosebi la evaluarea activelor și datoriilor
prudența	<ul style="list-style-type: none"> •prevede neadmiterea supraevaluării activelor și a veniturilor (cu acțiune asupra capitalului propriu) și/sau a subevaluării datoriilor și a cheltuielilor (cu acțiune asupra capitalului propriu)
necompensarea	<ul style="list-style-type: none"> •prevede prezentarea distinctă în situațiile financiare a activelor și datoriilor
evaluarea la cost de intrare	<ul style="list-style-type: none"> •prevede că elementele contabile prezentate în situațiile financiare sînt evaluate la cost de achiziție sau la cost de producție, cu excepția cazurilor prevăzute de standardele de contabilitate
importanța relativă	<ul style="list-style-type: none"> •prevede că nu este necesară îndeplinirea cerințelor privind recunoașterea și evaluarea elementelor contabile, privind prezentarea, publicarea și consolidarea informațiilor aferente acestora atunci cînd efectele îndeplinirii cerințelor respective sînt ne semnificative.

Figura 2. Principiile generale ce influențează evaluarea activelor, capitalului propriu și datoriilor

Sursa: elaborat de autori în baza Legii contabilității și raportării financiare [3]

Evaluarea este procesul prin care se determină valorile monetare la care elementele situațiilor financiare vor fi recunoscute și înregistrate în bilanț. Aceasta presupune alegerea unei anumite baze de evaluare [1, 4.54]. În următoarea etapă a cercetării se va axa pe examinarea reglementării contabile naționale care stipulează modul de evaluare al activelor, capitalului propriu și datoriilor în scopul raportării poziției financiare în bilanț, prezentată în tabelul 1.

Tabel 1. Evaluarea activelor, capitalului propriu și datoriilor în scopul raportării poziției financiare

Categoria de patrimoniu	Capitolul din bilanț	Subcapitolul din bilanț	Cadrul normativ de reglementare	Evaluarea la data raportării
ACTIVE	A. Active imobilizate	I. Imobilizări necorporale	SNC "Imobilizări necorporale și corporale" SNC	se evaluează conform modelului bazat pe cost (p.17 SNC) – la valoare contabilă.
		II. Imobilizări corporale	"Prezentarea	• se evaluează conform modelului bazat pe cost (p.17 SNC) – la valoare contabilă.

			situațiilor financiare”	<ul style="list-style-type: none"> • poate fi efectuată în baza modelului reevaluării (p. 18 SNC) la valoare reevaluată.
		III. Investiții financiare pe termen lung	SNC „Creanțe și investiții financiare” SNC “Prezentarea situațiilor financiare”	<p>La data raportării valorile mobiliare se evaluează (p.62 SNC):</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) la costul de intrare – valorile mobiliare neadmise la tranzacționare pe o piață reglementată al căror cost de intrare nu s-a modificat semnificativ în perioada de gestiune; 2) la costul ajustat - valorile mobiliare sub formă de obligațiuni al căror cost de intrare diferă de valoarea nominală a acestora; 3) la valoarea justă - valorile mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată, cu excepția entităților care întocmesc situații financiare prescurtate care evaluează aceste valori mobiliare în conformitate cu subpct.1) și 2). <p>Pentru alte investiții financiare – la valoare contabilă</p>
		IV.Creanțe pe termen lung și alte active imobilizate		în situațiile financiare creanțele se reflectă la valoarea contabilă (p.15 SNC).
	B. Active circulante	I. Stocuri	SNC „Stocuri” SNC “Prezentarea situațiilor financiare”	La data raportării stocurile se evaluează la suma cea mai mică dintre valoarea contabilă, determinată în baza metodei de evaluare curentă, și valoarea realizabilă netă (p.44 SNC).
		II. Creanțe curente și alte active circulante	SNC „Creanțe și investiții financiare”	în situațiile financiare creanțele se reflectă la valoarea contabilă (p.15 SNC).
		III. Investiții financiare curente	SNC “Prezentarea situațiilor financiare”	Similar investițiilor financiare pe termen lung
		IV. Numerar și documente bănești	SNC “Prezentarea situațiilor financiare”	Suma numerarului și valoarea documentelor bănești
PASIVE	C. Capital propriu	I. Capital social și neînregistrat	SNC „Capital propriu și datorii” și	Nu are stabilit expres modul de evaluare a elementelor capitalului propriu în scopul raportării financiare.
		II. Prime de capital	SNC	Pentru capitalul social și neînregistrat este efectuată raportarea la valoare nominală.
		III. Rezerve	“Prezentarea situațiilor financiare”	Suma rezervelor constituite, profitului (pierderii), valoarea subvențiilor aferente activelor primite de către entitățile cu proprietate publică
		IV. Profit (pierdere)		
		V. Rezerve din reevaluare		
		VI. Alte elemente de capital propriu		
	D. Datorii pe termen lung	-		Datoriile se evaluează la valoarea nominală (p.31 SNC).
	E. Datorii curente	-		SNC nu stipulează expres modul de evaluare al datoriilor în cazul raportării financiare.
	F. Provizioane	-		Provizioanele se evaluează în suma costurilor necesare stingerii obligației aferente. Cea mai

				bună estimare a costurilor necesare stingerii obligațiilor aferente provizioanelor este suma pe care o entitate ar plăti-o, în mod rațional, pentru stingerea datoriei la data raportării sau pentru transferarea acestei sume unei terțe părți la acel moment (p. 81 SNC).
--	--	--	--	---

Sursa: elaborat de autori în baza Standardelor Naționale de Contabilitate din Republica Moldova [4]

În rezultatul cercetării Standardelor Naționale de Contabilitate se poate constata că prevederile de evaluare în scopul raportării activelor, capitalului propriu și datoriilor sunt stipulate atât de SNC "Prezentarea situațiilor financiare" cât și standardul corespunzător care reglementează categoria de elemente contabile. Standardele menționate stabilesc clar și prezintă modalitatea de evaluare a activelor și datoriilor, în condițiile elementelor capitalului propriu standardul național de contabilitate nu are mențiunea de evaluare la raportare pentru elementele acestuia decât pentru capitalul social și neînregistrat la valoare nominală, iar pentru celelalte elemente nu este stabilită valoarea de raportare. O altă constatare reflectă că evaluarea activelor se realizează la valoare contabilă iar în cazul capitalului propriu se aplică valoarea nominală.

Evaluarea este un procedeu de dimensionare a costului sau a valorii unui bun, a unui grup de bunuri sau a tuturor bunurilor unei întreprinderi sau a unei investiții. Cuvântul cheie în procesul evaluării îl reprezintă valoarea, și din punct de vedere al evaluării, valoarea constituie acea calitate a unui bun a cărei mărime depinde de intensitatea cu care este dorit și apreciat (Dicu, 2015).

În continuare ne propunem să examinăm definirea valorii contabile prezentă în scopul evaluării elementelor patrimoniale pentru raportarea activelor.

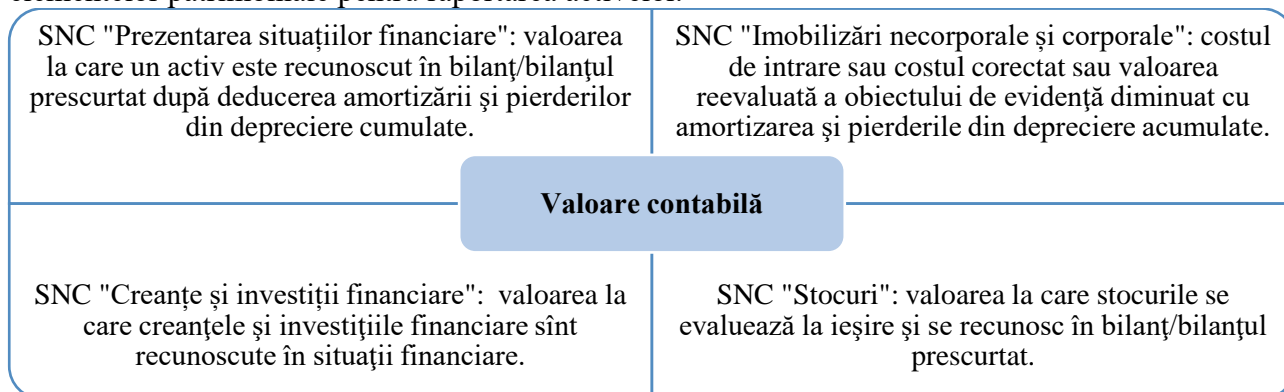


Figura 3. Definirea valorii contabile a activelor

Sursa: elaborat de autori în baza standardelor naționale de contabilitate [4]

La examinarea informației din figura 3 se poate constata că definirea valorii contabile este prezentată de SNC "Prezentarea situațiilor financiare" – aplicată pentru toate activele și SNC "Imobilizări necorporale și corporale" aplicată pentru imobilizările necorporale și corporale, cât privește pentru creanțe, investiții financiare și stocuri este prezentat doar că se aplică la recunoașterea acestora în situațiile financiare, nefiind stabilită și ca mod de determinare ceea ce ar stabili modalitatea de aplicare prezentată de SNC "Prezentarea situațiilor financiare".

Un alt moment important la evaluarea poziției financiare în bilanț o constituie moneda/valuta de exprimare. În acest context ținem să menționăm că prevederile SNC "Diferențe de curs valutar și de sumă" stabilesc următoarele [8]:

✓ la întocmirea situațiilor financiare elementele monetare în valută străină (numerarul, creanțele și datoriile, cu excepția avansurilor acordate și primite pentru procurări/livrări de active și servicii, investițiile financiare, cu excepția acțiunilor și cotelor părți etc.) se recalculează prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data raportării.

✓ elementele nemonetare în valută străină (imobilizările necorporale și corporale, goodwill-ul, stocurile, avansurile acordate/primite pentru procurări/livrări de active și servicii, elementele de

capital propriu, etc.) nu se supun recalculării la data raportării și se înregistrează în situațiile financiare conform cursului oficial al leului moldovenesc la data recunoașterii inițiale a acestora.

Conform Cadrului general conceptual de raportare financiară [1] diverse baze de evaluare sunt utilizate în situațiile financiare în diverse combinații și grade de utilizare. Ele cuprind următoarele elemente, prezentate în figura 4.

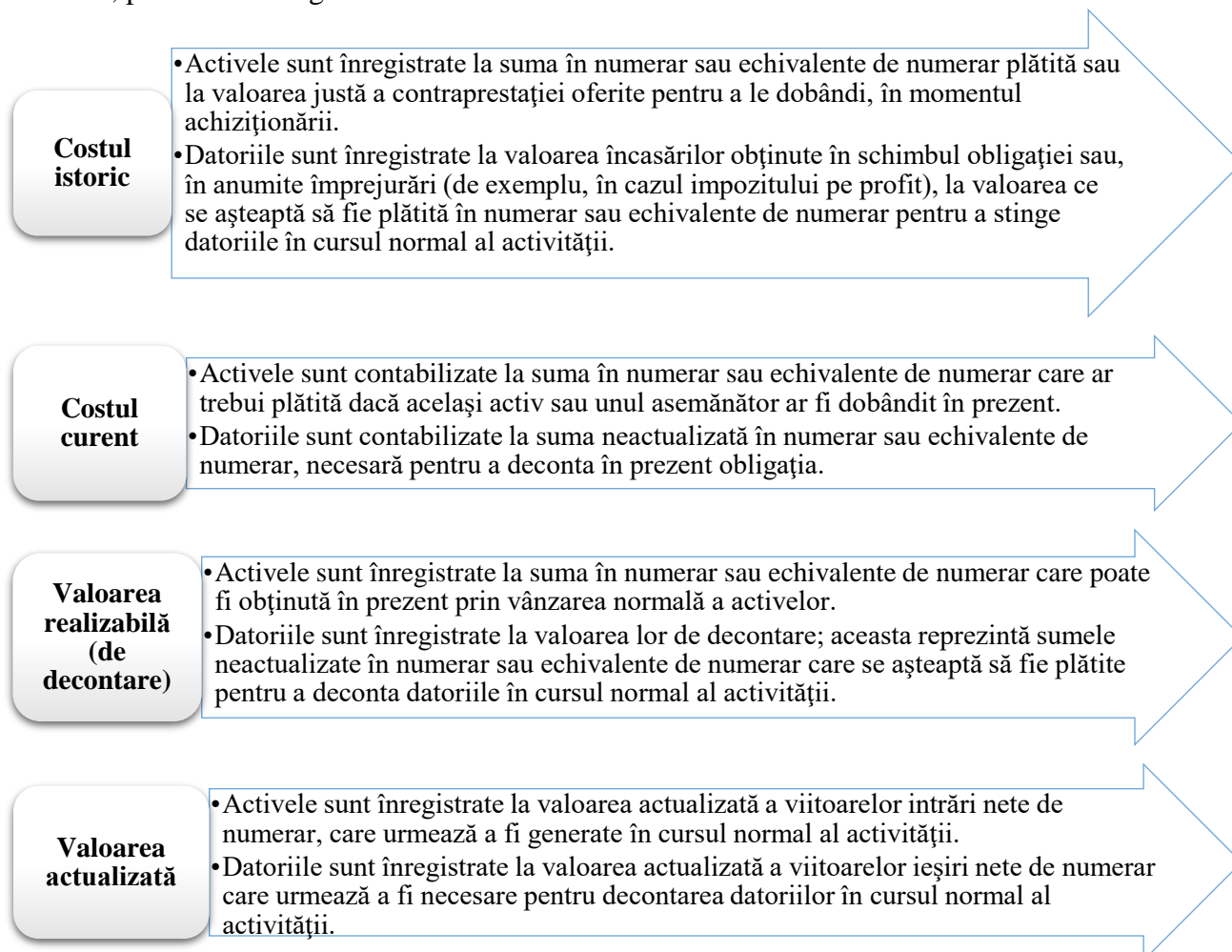


Figura 4. Bazele de evaluare prezentate de Cadrul general conceptual de raportare financiară [1]

Sursa: elaborat de autori în baza Cadrul general conceptual de raportare financiară [1]

Baza de evaluare cel mai frecvent adoptată de entități în elaborarea situațiilor financiare este costul istoric. Acesta este de obicei combinat cu alte baze de evaluare. De exemplu, stocurile sunt de obicei înregistrate la cea mai mică valoare dintre cost și valoarea realizabilă netă, titlurile tranzacționabile pot fi înregistrate la valoarea de piață, iar datoriile privind pensiile, la valoarea lor actualizată. Mai mult, unele entități utilizează costul curent ca răspuns la incapacitatea modelului contabil bazat pe costul istoric de a rezolva problemele legate de efectul modificării prețurilor activelor nemonetare [1].

Cadrul de reglementare contabil național prevede doar baza de evaluare la cost de intrare fără a da posibilitatea aplicării și altor baze de evaluare, cu excepția imobilizărilor corporale.

Concluzii

Raportarea informațiilor financiare relevante și care reprezintă exact ceea ce își propun să reprezinte ajută utilizatorii să ia decizii cu mai multă încredere [1]. Obiectivul prezentei cercetări a fost redarea modului de evaluare a activelor, capitalului propriu, datoriilor și aplicarea valorilor în scopul

raportării poziției financiare a entității în baza cadrului normativ contabil național. În rezultatul studiului realizat se poate constata că principiile contabile stabilesc raționamentul profesional atât la realizarea lucrărilor contabile cât și la întocmirea situațiilor financiare, iar 6 (continuitatea activității, permanența metodelor, prudența, necompensarea, evaluarea la cost de intrare, importanța relativă) din cele 10 principii generale se referă direct la evaluarea elementelor poziției financiare.

În rezultatul examinării standardelor naționale de contabilitate cu referire la modul de evaluare al activelor, capitalului propriu și datoriilor în scopul raportării financiare în bilanț se poate concluziona că standardele naționale de contabilitate stabilesc clar și prezintă modalitatea de evaluare a activelor și datoriilor, mai puțin pentru elementele capitalului propriu.

La compararea prevederilor cadrului normativ contabil național cu cel internațional cu privire la evaluare în scopul raportării financiare se poate constata că se aplică baza de evaluare fundamentată pe costul istoric în ambele referențiale, iar cel internațional permite și combinarea cu aplicarea altor baze de evaluare.

Importanța evaluării corecte a poziției financiare prin bilanț constituie o caracteristică deosebită deoarece informațiile vor servi drept suport informațional în luarea deciziilor de gestiune și economico-financiare diverși utilizatori.

Referințe bibliografice:

1. Cadrul general conceptual de raportare financiară. Disponibil: <https://www.mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-2017-red-book>
2. ISTRATE C. Contabilitate și rapoartări financiare individuale și consolidate. Editura Polirom, Iași, 2016, ISBN 978-973-46-6249-4. Pp. 114-115.
3. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro
4. Standardul Național de Contabilitate “Prezentarea situațiilor financiare”. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro
5. DICU Roxana. Dimensiuni contabile și financiare ale capitalului. Concept. Evaluare. Normalizare. Iași, 2015. ISBN 978-606-687-210-2. Pp. 133-134.
6. LAZARI, Liliana. Prezentarea adevărului contabil prin imaginea fidelă și reală a poziției și performanței financiare a entității. In: Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii, Chișinău, ASEM, 2015, pp.93-97. ISBN 978-9975-75-714-0. Disponibil: https://ase.md/files/publicatii/epub/conf_09.15_vol3.pdf
7. IAS 1 “Prezentarea situațiilor financiare”. Disponibil: <https://www.mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-2017-red-book>
8. Standardul Național de Contabilitate “Diferențe de curs valutar și de sumă”. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro
9. LAZARI, Liliana, ȚURCANU, Ludmila. Relevanța informațiilor contabile în procesul decizional. În: Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță, Conferința Științifică Internațională din 2 aprilie 2015, Chișinău, ASEM, 2015, p. 12-17. ISBN 978-9975-75-750-8. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_aprilie_2015.pdf
10. Grigori L., Lazari L., Bîrcă A., Țurcanu L., Balteș N., Erhan L., Mihaila S., Caraman S., Graur A., Bajan M., Badicu G., Cușmăunsă R. Contabilitatea întreprinderii. Editura CARTIER, Chișinău, 2021, ISBN 978-9975-86-456-5 (Cartier). ISBN 978-9975-75-984-7 (ASEM).
11. LAZARI, Liliana, ȚURCANU, Liliana. Controverse privind evaluarea: cost istoric versus valoare justă. În: Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor, Conferința Științifică Internațională din 4 aprilie 2012, Chișinău, ASEM, 2012, pp.73-76. ISBN 978-9975-75-619-8. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_aprilie_2012.pdf

**ANALIZA CADRULUI NORMATIV PRIVIND COMBINĂRILE DE
ÎNTRINDERI ÎN REPUBLICA MOLDOVA**

**ANALYSIS OF THE LEGISLATIVE FRAMEWORK REGARDING THE
BUSINESS COMBINATIONS IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA**

CZU: 346.546.7:005.591.452(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.21>

Margareta LUPAȘCU

Academy of Economic Studies in Republic of Moldova

Email: lupascu.margareta@ase.md

ORCID: 0009-0002-8375-8855

Lilia GRIGOROI

Academy of Economic Studies in Republic of Moldova

Email: lilia.grigoroii@ase.md

ORCID: 0000-0002-9741-0932

Abstract. The significance of this topic arises from the necessity of studying and properly implementing the legislative and regulatory framework of the Republic of Moldova for the processes of mergers, acquisitions, and economic activities. This ensures the achievement of managerial synergies and post-investment economic performance.

When we talk about business combinations, we are referring to the process of merging and consolidating the assets, debts, and funds of two or more business entities to maximize economic benefits. It is important to note that the subject of business combinations can be analyzed from an interdisciplinary perspective, at the intersection of law, management, finance, and accounting.

The objective of this paper is to identify the distinctive notions related to the process of business combining and to study the legislative and regulatory framework in the Republic of Moldova.

The research refers to identifying, selecting, and explaining the use of concepts associated with business combinations in a suitable and timely manner, as well as providing examples and analysis of the legislative and regulatory frameworks related to the topic being researched.

Keywords: business combinations, mergers and acquisitions, reorganisations, economic clusters.

JEL: G34, M40, M41.

Introducere

Ideea combinărilor de întreprinderi devine un subiect de cercetare actual în mediul academic, care are ca scop de a identifica pârghii și instrumente adecvate pentru entitățile economice epuizate de crize, instabilități și riscuri proeminente, din toate domeniile strategice ale economiei naționale.

Actualitatea prezentei teme derivă din necesitatea studierii și aplicării corecte a actelor legislative și normative din Republica Moldova pentru procesele de combinare de întreprinderi și activități economice, în scopul asigurării realizării sinergiilor manageriale și performanțelor economice post investiționale.

Când relatăm despre combinările de întreprinderi, evidențiem procesul de asociere și unificare a patrimoniului din două sau mai multe persoane juridice, cu scopul de a maximiza avantajele economice.

În acest context, este important să accentuăm faptul că subiectul combinărilor de întreprinderi poate fi analizat intradisciplinar, la intersecția domeniilor juridice, management, finanțe și contabilitate.

Scopul nostru în lucrarea de față este de a identifica, pe de o parte, noțiunile distinctive aferente procesului de combinare și de a studia, în cealaltă parte, cadrul legislativ și normativ în Republica Moldova.

Obiectivele cercetării pot fi evidențiate prin identificarea, selectarea și argumentarea utilizării noțiunilor asociate combinărilor de întreprinderi într-un mod adecvat și oportun; exemplificarea și tratarea critică a lacunelor actelor legislative și normative cu referire la tema cercetată.

Subiectul combinărilor de întreprinderi în Republica Moldova ca temă de cercetare, a fost identificat în publicațiile autorilor Cojocaru M., Ulian E., Gribincea L., Lupașco V., Mihalache I., Polomoșniș A., Lazari, L., Grigoroș, L. Apriorii, cele mai semnificative direcții de cercetare pentru domeniu au constituit: tratarea combinărilor prin reorganizări de persoane juridice sub aspect al dreptului civil, evoluția fuziunilor de întreprinderi pentru perioada 2008-2012 și analiza indicatorilor de performanță pentru câteva fuziuni cotate pe o piață reglementată și reflecții cu incluziuni în contabilitate prin aplicarea Standardelor Naționale și Internaționale de Contabilitate (în continuare SNC și IFRS).

Tema acestei lucrări fiind, realmente, puțin studiată la nivel național poartă un caracter general exploratoriu și descriptiv, prin care autorii încearcă a studia și analiza procesul de combinare de întreprinderi prin prisma propriilor observații, prin prisma sintetizării referințelor bibliografice și a datelor empirice colectate.

Pentru realizarea acestui studiu au fost utilizate metode de colectare a datelor primare prin observare structurată. Ca suport a fost utilizate bazele de date electronice ale publicației Monitorul Oficial și rapoartele de activitatea a Comisiei Naționale a Pieței Financiare, .

Finalitatea cercetării a permis utilizare oportună a mai multor metode de cercetare științifică, precum: **metoda analitică**, prin cercetarea aspectelor teoretice identificate în literatura de specialitate; **metoda inductivă**, utilizată la elaborarea unor generalități și concluzii în baza metodelor de colectare primă și secundară a datelor; **analiza web – grafică**, realizată prin accesarea motorului de căutare Google Scholar, bazelor de date Scopus, OpenAlex; **metoda statistică**, prin organizarea și sistematizarea datelor empirice, studierea evoluției în timp a acestora și alte metode cantitative și calitative acceptabile pentru cercetare.

Conținut

În mod aprioric, este important să definim și să evidențiem terminologia utilizată în domeniu, pentru a evita confuzie și incertitudine.

Noțiunile specifice atribuite procesului de combinare de întreprinderi sunt tratate de cercetători în dependență de tangența acestora cu domeniul sau sfera de aplicabilitate, ce constituie termeni din același câmp semantic. Prin urmare, pentru contabilitate definiția este înțeleasă ca **combinări de întreprinderi**; pentru management, finanțe și economie cel mai frecvent pot fi utilizate noțiunile de **achiziții și fuziuni**; în speță juridică putem utiliza termenii de **reorganizare, fuziune, transformare, dezmembrare și concentrări economice**.

Este importantă să punctăm poziția cercetătorii Grigoroș L., și Lazăr L., față de fuziuni definindu-le astfel ca niște operațiuni tehnico-juridice prin care două sau mai multe persoane juridice, în scopul concentrării capitalului și sporirii rentabilității activității, își unifică patrimoniul în unul singur [14 p. 35].

Cele mai importante diferențieri ale combinărilor, fuziunilor și achizițiilor de întreprinderi, având ca reper literatura de specialitate în domeniu sunt sistematizate în figura nr. 1, unde autorii au încercat a evidenția contextul utilizării acestor noțiuni, resursele bibliografice unde au fost identificate aceste procese, cât și particularitățile distincte.

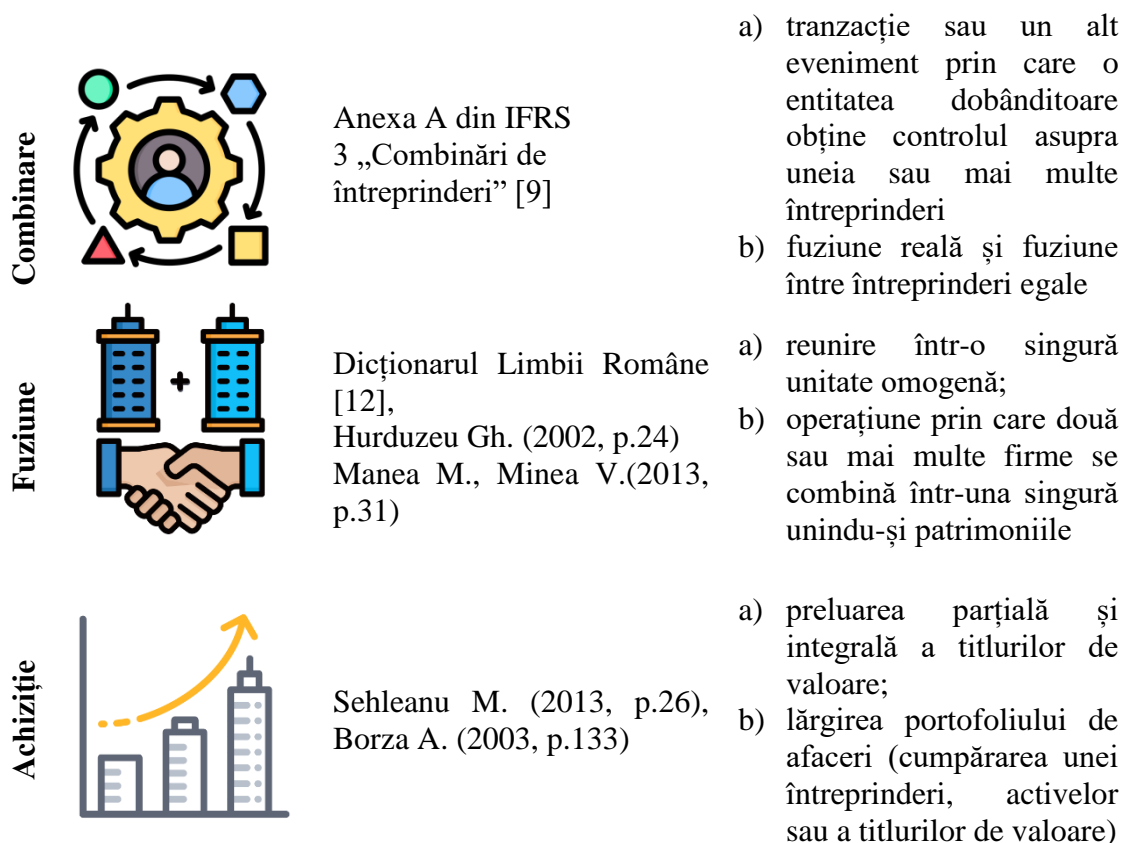


Fig. 1 Aspecte distinctive privind noțiunile de combinări, fuziuni și achiziții

Sursă: Elaborat de autori în baza [9], [12], [13, p. 24], [15, p. 31], [16, p. 26], [5, p. 133].

Actele legislative și normative care reglementează activitatea întreprinderilor din Republica Moldova, clasifică aceste procese în categoria reorganizărilor de întreprinderi. Noțiunea **reorganizării persoanei juridice** se regăsește, expres, în legislația românească, în articolul 232 din Codul Civil al României [1], iar la nivel național a fost importată în Ghidul privind reorganizarea societății pe acțiuni și reprezintă „...,operațiunea juridică în care pot fi implicate una sau mai multe persoane juridice și care are ca efecte înființarea, modificarea ori încetarea acestora...” [10].

Este important să menționăm la această etapă și noțiunea de **concentrare economică**, care în temeiul art. 20 din Legea concurenței reprezintă „...,operațiuni care au ca rezultat modificări de durată asupra întreprinderilor implicate și, prin urmare, asupra structurii pieței” [8], care sunt realizate prin fuzionarea a două sau mai multe întreprinderi independente, sau prin preluarea controlului direct sau indirect asupra unor activități sau întreprinderi de către una sau mai multe persoane.

Având în vedere diversitatea noțiunilor atribuite acestui proces, este autentic a specifica faptul că pentru domeniul contabilității noțiunile cu impact direct sunt combinările și fuziunile de întreprinderi. Studiarea aprofundată a acestui subiect debutează cu înțelegerea cadrului normativ și legislativ, care trasează limite și clarități asupra corectitudinii și coerenței unui proces de combinare a două sau mai multe întreprinderi.

Prin art. 204 din Codul Civil al Republicii Moldova, legiuitorul ne indică faptul că reorganizările de întreprinderi pot fi realizate prin **fuziuni, dezmembrări și transformări** [2]. Același context este reflectat și în art. 92 din Legea privind societățile pe acțiuni [3], art. 80 din Legea privind societățile cu răspundere limitată [4] și art. 22 din Legea privind înregistrarea de stat a persoanei juridice și întreprinzătorilor individuali [5]. Conținut similar poate fi întâlnit în art. 32 din Legea cu privire la antreprenariat și întreprinderi, unica diferență fiind asocierea ca metodă suplimentară de reorganizare [6].

Legislația națională diferențiază fuziunile în cele prin **contopire și absorbție**.

Art.205 din Codul Civil, relatează faptul că în fuziunea prin contopire drepturile și obligațiunile întreprinderilor participante trec către o persoană juridică nouă înființată, în comparație cu fuziunea prin absorbție, drepturile și obligațiunile persoanei juridice absorbite trec către cea absorbantă. Deci apare necesitatea de a defini participanții în procesul de fuziune prin absorbție. Persoana juridică absorbită reprezintă entitatea, întreprinderea care transmite drepturile, obligațiunile și patrimoniul acesteia către persoana juridică absorbantă, ca urmare a acestui proces aceasta își încetează activitatea și este lichidată. Iar persoana juridică absorbantă este întreprinderea care recepționează conform bilanțului de repartitie, drepturile, obligațiunile, patrimoniul de la persoana juridică absorbită. Noțiuni similare pot fi identificate și în cadrul IFRS 3 „Combinări de întreprinderi”, entitatea dobânditoare versus persoană juridică absorbantă și entitatea dobândită versus persoană juridică absorbită. Dezvoltând prevederile de mai sus, atât legislația națională, cât și IFRS prevăd anumite etape de implementare a procesului de fuziune relatat în art. 205-211 din Codul Civil al RM și respectiv prin metoda achiziției recomandată de către IFRS 3 „Combinări de întreprinderi”. Elementele esențiale ale procedurii de fuziune, caracteristice pentru toate formele organizatorico - juridice de întreprinderi, conform prevederilor Codului Civil, sunt enumerate în figura nr. 2.

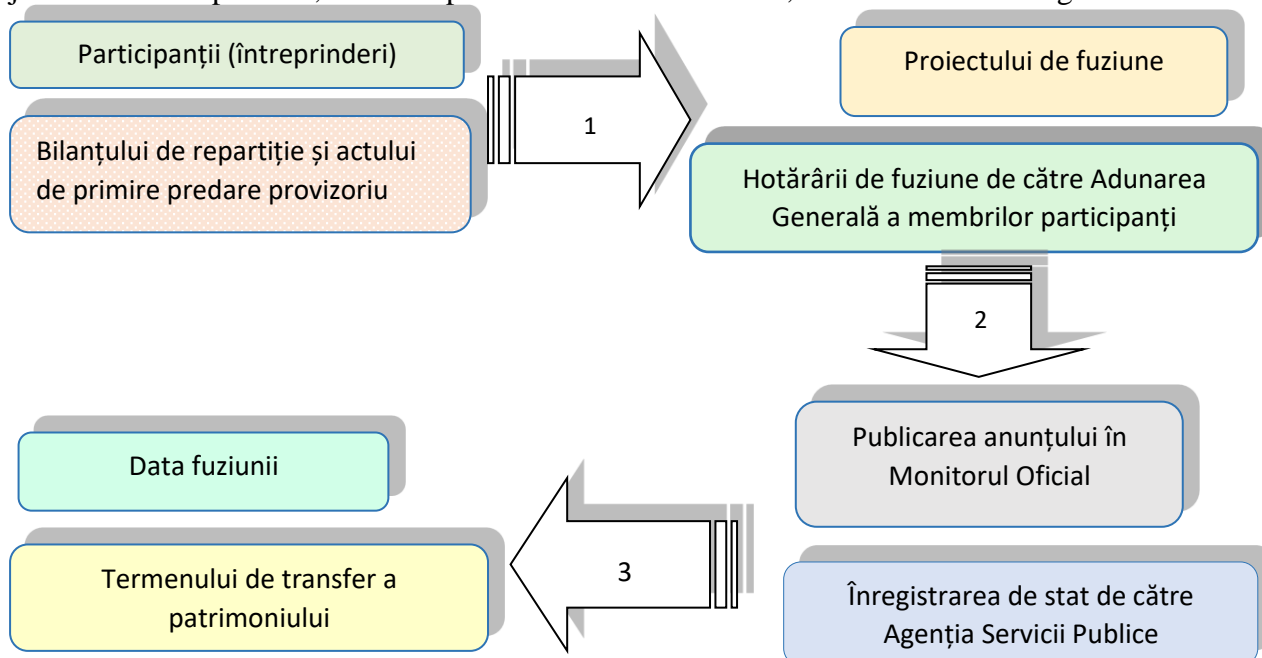


Fig. 2 Etapele realizării unei reorganizări prin fuziune

Sursă: Elaborat de autori în baza [2].

În același context, metoda achiziției recomandată de către IFRS 3 „Combinări de întreprinderi” prevede aspecte similare privind realizarea a unei combinări prin fuziune, prezentată în figura 3.

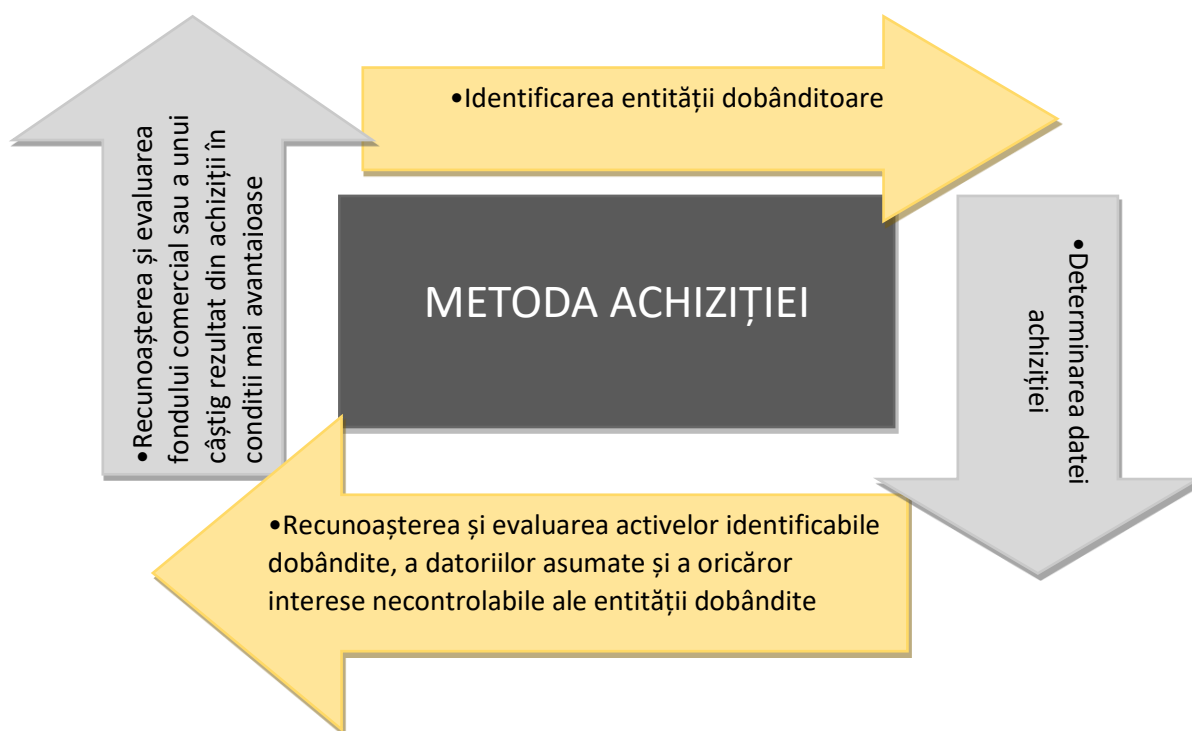


Fig. 3 Elementele metodei achiziției conform IFRS 3, „Combinări de întreprinderi”

Sursă: Elaborat de autori în baza [9].

Luând în considerație aspectele juridice și cele contabile pentru etapele fuziunii de întreprinderi specificate mai sus, identificăm elemente de asemănare, inclusiv: participanții implicați în proces, perioada și data când se realizează fuziunea, actele care confirmă transmiterea patrimoniului, drepturilor și obligațiilor, precum și diferențe semnificative în caracteristici ale actelor sau perioadelor de înregistrare de stat, în speță juridică, totodată și elementele distinctive de recunoaștere și evaluare a activelor și datoriilor, a fondului comercial, ca rezultat al implementării fuziunii în contabilitatea entității dobânditoare sau absorbantă.

Totodată, analizând reglementările pe o piață, ca în cazul bursei de valori, aspecte mult mai complexe și ample sunt respectate pentru fuzionarea societăților pe acțiuni. În acest sens, practica națională și internațională, vizează și atragerea experților în cadrul evaluării la valoarea de piață (justă) a activelor întreprinderilor participante, inclusiv a notificării din partea Consiliului Concurenței, sau a deciziilor din partea administrațiilor publice centrale și locale, în cazul în care fondatori ai societățile participante sunt instituțiile statului cu o cotă de peste 50% din patrimoniul acestora.

În linii generale, cadrul normativ și legislativ al RM, la etapa actuală, prevede reglementări imprecise și insuficiente pentru susținerea și realizarea cu impact pozitiv a combinațiilor de întreprinderi, atât din punct de vedere juridic, atât pentru contabilitate, argumentând poziția prin compararea cu cadrul legislativ internațional, acest proces a evoluat și s-a dezvoltat începând cu anul 1985, iar la etapa actuală conglomeratele de întreprinderi și corporații ating limita globalizării.

Pentru Republica Moldova primele reglementări contabile pentru tranzacțiile respective au fost aplicate din 1998 până în 2014, cu aprobarea Standardului Național de Contabilitate 22 „Combinări de întreprinderi” (în continuare SNC).

Însă o dată cu aprobarea noilor SNC, în 2014 și corelând cu prevederile art.5 (alin. 11) al Legii contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017 [7], ca urmare a lipsei unor norme metodologice în domeniu, întreprinderile pot utiliza și aplica prevederile practicii internaționale prin IFRS 3 „Combinări de întreprinderi”. Un astfel de SNC prin analogie nu a fost elaborat, însă elemente de consolidare a activității diferitor entități economice pot fi regăsite parțial în SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă”. Având în vedere dezvoltarea și ascensiunea fenomenului respectiv

pentru țara noastră, aplicarea prevederilor IFRS de către entitățile autohtone participante în aceste tranzacții, constituie un avantaj și un beneficiu ce favorizează implementarea practicii internaționale la nivel local.

În acest context, pentru a înțelege felul cum au evoluat aceste procese în Republica Moldova, particularitățile pieței și cât de necesară este studierea aprofundată a temei respective, autorii au realizat observații și au extras date empirice publicate în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, din secțiunea „Partea IV: Anunțuri, comunicate, informații de interes public” [17] despre toate reorganizările de întreprinderi în perioada anilor 2021-2024 și au fost analizate și rapoartele de activitate a Comisiei Naționale a Pieței Financiare (în continuare CNPF) [18].

Făcând o analiză critică asupra studiului literaturii de specialitate autorii susțin faptul că există diferențele semnificative ale volumului de întreprinderi reorganizate pe piața reglementată (a societățile pe acțiuni), studiată în baza datelor CNPF și a informațiilor publice din Registrul de stat al persoanelor juridice al Agenției Servicii Publice, unde sunt incluse, absolut, toate reorganizările de întreprinderi.

În figura 4 am încercat să expunem tendințele de evoluție a pieței reorganizărilor societăților pe acțiuni, conform deciziilor aprobate de către CNPF.

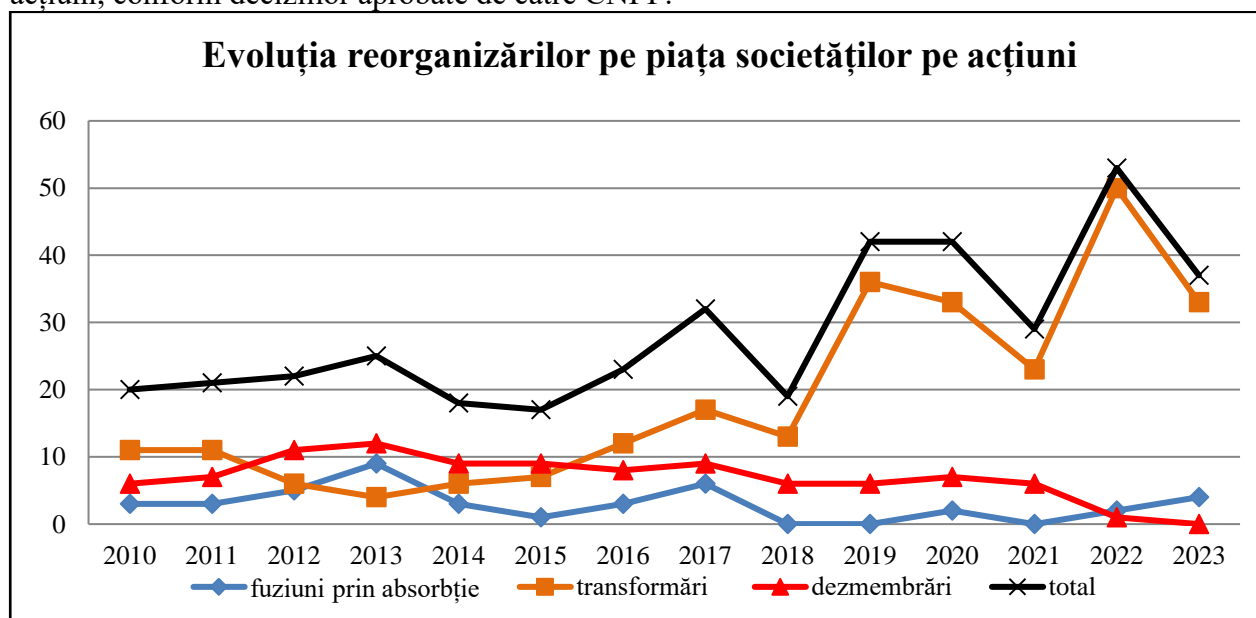


Fig. 4 Evoluția reorganizărilor societăților pe acțiuni în Republica Moldova

Sursă: Elaborat de autori în baza [17].

Astfel, în cadrul pieței societăților pe acțiuni, au fost supuse reorganizării 400 societăți în intervalul de timp 2010-2023, iar fuziunile prin absorbție din colectivitate înregistrează cea mai mică valoare de 41 întreprinderi. Începând cu anul 2019, datele CNPF furnizează o creștere semnificativă a transformărilor din societăți pe acțiuni (în continuare S.A.) în societăți cu răspundere limitată (în continuare S.R.L.) (262 de societăți transformate în 13 ani analizați)

Volumul total al observațiilor, în cazul utilizării datele din Monitorul Oficial al Republicii Moldova, au constituie 529 întreprinderi, dintre care 183 au fost realizate prin absorbție și doar una singură prin contopire, 97 prin dezmembrare și 248 prin transformare. Evoluția acestor indicatori repartizați temporal din 2021 și până la finele lunii martie 2024, sunt prezentați în figura 5.

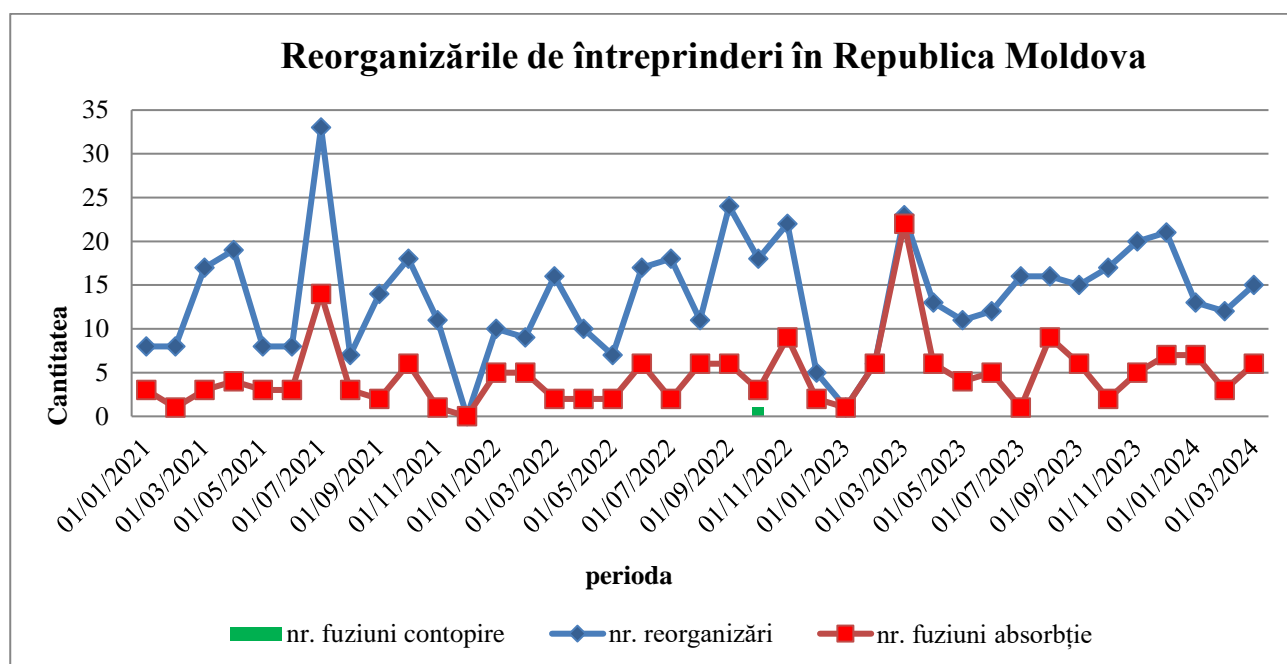


Fig. 5 Reorganizările de întreprinderi publicate în Republica Moldova

Sursa: Elaborat de autor în baza datelor din Monitorul Oficial al RM [18].

Cele mai semnificative fuziune pot fi remarcate ca: în anul 2021, în domeniul comerțului de mărfuri farmaceutice „BIRIVOFARM” SRL prin fuziunea a 2 entități „GRIN FARM” S.R.L. și „GEDEON RICHTER-REȚEA FARMACEUTICĂ” S.R.L, din domeniul energetic putem menționa „FURNIZARE ENERGIE” S.R.L cu „LC ENERGIE” S.R.L. În anul 2022 pot fi identificate următoarele fuziuni din domeniul învățământului superior, iar persoanele juridice absorbante sunt: Universitatea Tehnică din Moldova (4 instituții), Instituția Publică Universitatea Pedagogică de Stat „Ion Creangă” din Chișinău (în continuare I.P.) (3 instituții publice) și I.P. Academia de Studii Economice din Moldova a fuzionat I.P. Institutul Național de Cercetări Economice, la fel în domeniul vitivinicol Întreprinderea Mixtă „CHÂTEAU VARTELY” S.R.L. a fuzionat „Wines Ceba” S.R.L., în domeniul asigurărilor prin COMPANIA DE ASIGURARE „GALAS” Societate pe Acțiuni (în continuare S.A.) cu S.C. „Galas – Leasing” S.R.L.

Fuziunile realizate pe parcursul anului 2023 au vizat următoarele întreprinderi absorbante de importanță strategică: CET Nord S.A. (Î.S. „Termogaz Bălți”), Universitatea de Stat din Moldova (14 institute de cercetare și Academia de Administrație Publică), Întreprinderea Mixtă Orange S.A. (Sun Communications S.R.L.), Organizație Creditară – Nebancară (în continuare OCN) „OK CREDIT” S.R.L. (OCN „DINO CREDIT” S.R.L.) și „AVICOLA DIN BRÎNZENII NOI” S.A. (S.R.L. „AVICOLA-LIAX”).

În primele 3 luni ale anului curent au inițiat procedura de fuziune 16 întreprinderi, cele mai semnificative fiind: Instituția Publică Institutul de Fitotehnie „PORUMBENI” prin absorbție Instituției Publice Institutul de Cercetări pentru Culturile de Câmp „SELECȚIA”, Banca Comercială „Victoriabank” S.A. cu Banca Comercială Română Chișinău S.A., și recent; „RADACINI WINES” S.R.L cu „GRAPE VALLEY” S.R.L.

Limitările cercetării cuprind informațiile privind tranzacțiile de fuziuni în sensul estimării valorii, costurilor și revoluție post-investiționale pentru țara noastră. Accesul către date empirice la moment este foarte anevoios, argumentul fiind indisponibilitatea prezentării informației de către toți participanții acestui proces și ca urmare a prevederilor legale în acest sens. Prin urmare putem accesa proiectele de fuziune doar ale entităților cotate pe o piață reglementată și acestui lucru nu ne permite sintetizarea și extrapolarea datelor pentru întreaga colectivitate de întreprinderi cercetate în perioada respectivă și rămâne ca problemă de cercetare pentru viitor.

Concluzie

Pe parcursul cercetării am încercat să evidențiem cele mai importante aspecte ale terminologiei utilizate pentru combinările de întreprinderi. Totodată, cercetarea a punctat diferențierile și aspectele comune pentru reorganizările de persoane juridice din legislația națională și IFRS 3 „Combinări de întreprinderi”, în linii generale, inclusiv prin identificarea insuficienței definirii noțiunii de reorganizare și prin lipsa unui cadru normativ – metodologic acestui proces pentru contabilitate, ceea ce provoacă incertitudini în aplicare practică.

Pe de altă parte, rezultatele cercetării a permis identificarea celor mai semnificative procese de reorganizare prin fuziune în Republica Moldova, atât analiza societăților pe acțiuni în perioada 2010-2023, cât și toate reorganizările plasate în secțiunea „Partea IV” din MO, ceea ce a favorizat concluzionarea că există potențial, evoluție, prin intensificarea cererii și ofertei pentru restructurările de entități la nivel național.

Astfel, combinările de întreprinderi, ca instrument de asigurarea a competitivității și atingerii performanței economice, devine, o strategie de management pentru administratorii de entități, iar realizarea acestui proces cap-coadă, deși foarte complicat și îndelungat, poate fi asigurat prin ajustarea cadrului normativ și legislativ imperfect, prin implementarea unor metodologii utile preluate din practica internațională și a statelor vecine, prin asigurarea unui climat local stabil pentru investiții și dezvoltare economică durabilă.

Bibliografie

1. Legea nr. 287 din 17.07.2009 (2009) privind Codul Civil al României, În: Monitorul Oficial al României nr. 505 din 15.07.2011. Disponibil: <https://www.codulcivil.ro/art-232-Notiunea/>.
2. Legea nr. 1107 din 06.06.2002 (2002) privind Codul Civil al Republicii Moldova În: Monitorul Oficial nr. 66-75 din 01.03.2019. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=141503&lang=ro#.
3. Legea nr. 1134 din 02.04.1997 (1997) privind societățile pe acțiuni, În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 375-382 din 31.12.2020. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=136952&lang=ro#.
4. Legea nr. 135 din 14.06.2007 (2007) privind societățile cu răspundere limitată, În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 127-130 din 17.08.2007. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=138260&lang=ro
5. Legea nr. 220 din 19.10.2007 privind înregistrarea de stat a persoanei juridice și întreprinzătorilor individuali, În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 184 - 187 din 30.11.2007. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=138261&lang=ro#
6. Legea nr. 845 din 03.01.1992 (1992) cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, În: Monitorul Parlamentului al Republicii Moldova nr. 2 din 28.02.1994. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=138560&lang=ro#
7. Legea nr. 287 din 15.12.2017 contabilității și raportării financiare. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 1-6 din 05.01.2018. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro#
8. Legea concurenței nr. 183 din 11.07.2012, În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 351-354 din 15.09.2012, Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=139070&lang=ro#
9. Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 109 din 19.12.2008, privind acceptarea și publicare Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2008, nr. 237-240. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=5048&lang=ro
10. Hotărârea Comisiei Naționale a Pieței Financiare nr. 23/2 din 27.04.2021 referitor la aprobarea Ghidului privind reorganizarea societății pe acțiuni, În: Monitorul Oficial Nr. 122-128. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=126326&lang=ro
11. Borza, A. (2003), *Management strategic și competitivitate în afaceri*, Editura Dacia, Cluj-Napoca.
12. Dicționarul Limbii Române (2024). Disponibil: <https://dexonline.ro/definitie/fuziune/definitii>.
13. Hurduzeu, G. (2002). *Achiziții de firme pe piața de capital*. București: Editura Economică.

14. Lazari, L., Grigoroii, L. (2016). Tratatamentul contabil al combinărilor de entități. In *Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale* pp. 32-44, Disponibil: [https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/123456789/1794/Lazari%20Liliana Grigoroii%20Lilia conf Dep Contabilitate aprilie 2016.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/123456789/1794/Lazari%20Liliana%20Grigoroii%20Lilia%20conf%20Dep%20Contabilitate%20aprilie%202016.pdf?sequence=1&isAllowed=y).
15. Manea L., Minea V., (2013) *Abordări specifice instrumentelor financiare în piața de fuziuni și achiziții de întreprinderi*, București, Editura Academia Oamenilor de Știință din România, Disponibil: <https://www.aos.ro/wp-content/carti/978-606-8371-85-6-abordari-specifice-instrumentelor-financiare-in-piata-de-fuziuni-si-achizitii-de-intreprinderi.pdf>.
16. Sehleanu, M. (2013). *Fuziuni și achiziții de întreprinderi: Particularitățile europene și naționale*. București: Editura Economică.
17. Monitorul Oficial al Republicii Moldova, (2024), Disponibil: <https://monitorul.gov.md/>
18. https://www.cnpf.md/ro/rapoarte-de-activitate-6315_92815.html

BIBLIOMETRIC ANALYSIS ON THE CONTRIBUTION OF INTERNAL COMMUNICATION, MANAGERIAL ACCOUNTING AND CONTROL TOOLS IN THE MANAGEMENT OF PRODUCTION ACTIVITIES

ANALIZĂ BIBLIOMETRICĂ PRIVIND APORTUL COMUNICĂRII INTERNE, CONTABILITĂȚII MANAGERIALE ȘI INSTRUMENTELOR DE CONTROL ÎN GESTIONAREA ACTIVITĂȚII DE PRODUCȚIE

CZU: [005.93:001.811]:[005.57+657.31+005.584.1]

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.22>

Corina PETRESCU

Stefan cel Mare University from Suceava, 720229, Romania

Email: corina_petrescu23@yahoo.com

ORCID ID: 0000-0002-8160-6893

Veronica GROSU

Stefan cel Mare University from Suceava, 720229, Romania

Email: veronica.grosu@usm.ro

ORCID ID: 0000-0003-2465-4722

Abstract. The image or overall performance of a company is determined by many internal and external factors that exert a more or less marked influence on it, depending on the specifics and characteristics of the activity carried out. This paper focuses on the importance of the interconnectivity of business functions related to internal communication, managerial accounting and control tools in the efficient and effective management of production activity. Bibliometric analysis of the literature was carried out using VosViewer and Bibliometrix software, and the determined variables were used for the analysis of the interconnectivity of the analyzed areas by means of the cluster method, statistical processing was carried out using SPSS v.26 software. The results demonstrate a significant positive correlation between the analyzed domains, as they play a significant role in the internal and external evaluation of a company, but they also require a more in-depth and updated approach to the concepts, appropriate to the new interests and trends existing in the economic environment.

Keywords: internal communication; managerial accounting; control instruments; interconnectivity;

JEL Classification: D83, L20, M41,

Introduction

The performance of any organisation is determined, among other things, by the proper functioning of departmental structures and internal functions that complement each other and together ensure the smooth running of the organisation towards the achievement of its objectives. We believe that in a company that carries out production activities, the most significant internal functions that can ensure efficient, optimal and timely management of available resources are internal communication, managerial accounting and production control management. This statement is based on the fact that the decision-making mechanism - which effectively represents the business management process - is based on intra- and inter-departmental communication and information transmitted through all hierarchical levels, with managerial accounting ensuring the accuracy and reality of the financial and cost data transmitted to the production department and used to optimise the control management represented by the tools used to monitor and evaluate production performance.

In this context, the *aim of* the present research is to demonstrate the complementarity of the roles of these functions of a manufacturing organisation in supporting its functionality and boosting its performance. In order to achieve this aim, the following *objectives* were pursued: **O₁ - to**

scientifically substantiate the concepts of internal communication, managerial accounting and production activity control tools; **O₂** - to carry out a bibliometric analysis using the cluster statistical method in order to identify the interconnectivity of the functions analysed. This approach ensures the relevance and significance of the research in the current economic context.

Research Methodology

To perform the bibliometric analysis, the Web of Science (WoS) platform was used, from which three databases were exported, totalling 10707 scientific papers, representing the result of searches according to the following conceptual structures: "internal communication" (2825 results), "managerial accounting" (7335 results) and "tools to control production activity" (547 results) and the application of filters to ensure the relevance of the scientific fields selected for integration into the database. The analysis took into account the first 1000 search results which were exported in Excel format in order of their relevance to the searched topic and then processed in VosViewer, resulting in a network of clusters showing the correlation between the concepts analysed. The variables thus obtained were used to build the econometric model to support the application of the cluster method in identifying the interconnectivity of the analysed domains. The econometric model formula is presented in the next section of the paper.

Literature Review

From a general perspective, communication is one of the basic functions of society, being indispensable for the development of any social structure, representing a transfer of information, ideas, attitudes and emotions from one person to another person or group, with the aim of modifying or influencing a certain behaviour (Tkalc Verčič et al., 2021). Particularly, internal communication creates and maintains communication systems between employers and employees, executive and management, and is identified as an increasingly important part of communication practice and as one of the core activities of management, vital for organizational success (Sincic Coric et al., 2020). In the same vein, Pace & Faules argue that the internal communication process is the display and interpretation of messages and information between the communication units of an enterprise (Pace & Faules, 1994) between which there are hierarchical relationships established according to the organisational structure. Defining the concept of internal communication from the perspective of stakeholder theory again emphasises the existence of hierarchical relationships between the subjects involved in communication, and it is seen as "strategic management of interactions and relationships between stakeholders within organisations" in order to meet the information needs of each category of stakeholders, this communication also involves interrelated dimensions that include "*internal line manager communication*, *internal team peer communication*, *internal project peer communication* and *internal corporate communication*" (Welch & Jackson, 2007; Men, 2021). It can therefore be seen that there is a need for both horizontal communication between members of the same hierarchical level and vertical communication, communication that crosses one or more hierarchical levels until it reaches the final recipient of the information. All this intra- and inter-departmental communication and the exchange of information between different hierarchical levels is at the heart of building the development and investment strategies of organisations, and is essential for decision-making in all aspects of the organisation's work.

Given the complexity of internal communication, it can be viewed from several perspectives, with Kalla (2005) identifying four such approaches: *business communication* which refers to the communication skills of all employees, *management communication* which focuses on the development of managers' communication skills and capabilities, *corporate communication* which refers to the formal corporate communication function, and *organisational communication* which addresses more philosophical and theoretical aspects of internal communication. All these approaches are interlinked and it is impossible to separate them categorically, as each of them has its own

importance and role within the organisation, and together they contribute to the effectiveness of the consolidated communication system existing throughout the organisation.

In order to be clear about the significance of the areas under consideration, I believe it is important to define them clearly so that their role and importance in the context of a business environment is well understood. Thus, among the most common definitions of accounting can be found in the *Accounting Terminology Bulletins* issued by the *American Institute of Accountants* in which it is presented as "the art of recording, classifying, and summarizing in a meaningful way and in monetary terms, transactions and events which are at least in part financial in character, and of interpreting the results thereof" ([American Institute of Accountants, 1953](#)). We can see that this definition focuses more on the technical and practical aspects that accounting involves, leaving aside the underlying motivation and purpose behind these actions, which are however captured by Deegan in the *Financial Accounting* paper written in 2019, he presents accounting as that practice that is concerned with "providing information about aspects of an entity's performance to a particular group of people who have an interest or stake in the organization - these parties may be called stakeholders" ([Deegan, 2019](#)). A more recent definition however, and more appropriate to the current context dominated by the concept of sustainable business development, has been offered by [Carnegie, et al., \(2021\)](#), they consider accounting as "a technical, social and moral practice concerned with the sustainable use of resources and appropriate accountability to stakeholders to enable the development of organisations, people and nature." From this definition we can see the inclusion of social and moral, i.e. non-financial, aspects in the spectrum of interest and action of accounting, and there are relevant studies showing that a company's involvement in social actions can lead to increases in financial performance, an improvement in image and therefore an increase in market value.

As far as managerial accounting is concerned, we can appreciate that it has evolved over time from simple cost accounting methods (necessary for financial accounting), to complex methods, techniques and mechanisms ([Chenhall & Moers, 2015](#)), capable of providing management with real-time and accurate information related to any process or action involved in the production activity and beyond. Given this major change, we cannot overlook the fact that the role of the management accountant has also changed significantly, this fact is also captured by [Fry, et. al., \(1994\)](#) who points out that in this context, "the accountant must become an educator to the factory management in the proper use of alternative systems, but also a student of manufacturing to understand the production process, product requirements, and the company's production strategy." Therefore, a management accountant must have a thorough knowledge of the stages of the production process, as well as the resources involved in each of these stages, precisely in order to be able to propose and implement the most efficient and timely methods and techniques for managing and accounting for costs, resources and production results within a company.

Any enterprise carrying out economic activities of any kind needs to implement an effective control system in order to be able to know the progress made and the performance achieved, as well as the less good aspects that need improvement and corrective initiatives, these aspects being essential especially for enterprises with a production profile, since the dynamics of the activity carried out by them is particularly influenced by cost elements that must be well planned, managed and controlled in order to ensure the highest profitability of the production recorded. In the same vein, [Reyes \(2023\)](#) appreciates that production control is the process of supervising, managing and controlling the tasks involved in the production of goods, using different control techniques to meet production targets in a timely manner and in accordance with quality requirements and standards. The stages of this process of controlling production activity are discussed in various articles and papers in the literature, and according to [Malsam \(2023\)](#) they are as follows:

→ *Planning: this involves* defining the production process from start to finish, including the type and quantity of materials required, the equipment to be used, the product to be produced and its quality, with the aim of identifying the most efficient method;

→ *Scheduling*: the schedule of the production process is established taking into account the duration of each stage, their order, the date they will take place and the deadlines for completion;

→ *Dispatching*: the actual start of the production process and material flows with the implementation of the planning and scheduling already carried out with their centralised or decentralised routing;

→ *Monitoring*: following the production process to identify any problems and defects by measuring the variation between the planning and scheduling carried out and the actual progress made, this stage is dedicated to evaluating the efficiency of the production process and developing new ideas to improve it;

→ *Inspection*: ensuring compliance with best practice in the production process and industry-specific safety and quality standards by conducting audits.

In a summarised form, we can say that the process of controlling the production activity includes planning, monitoring and evaluating it, which are also influenced by the customers' requirements, as products can be mass-produced according to certain standard characteristics in order to constitute the stock of goods or on demand, according to the specific characteristics of each individual customer, depending of course on the nature and destination of the goods manufactured. All these steps mentioned above are essential to maintain the efficiency, objectives and performance of the production process in any business, for which various monitoring and management tools are implemented.

Results

According to the classification provided by Kalla (2005), corporate communication refers to the means of formal communication within an organisation and their importance and role in ensuring the functionality and efficiency of an organisation's activities of all kinds, and this paper focuses on the communication tools specific to this type of communication in the context of a manufacturing company (discussed at length in the second chapter), addressing of course the indispensable role of managerial accounting and manufacturing control tools and the interconnectedness of these areas of interest. In this context we can speak of production reporting or analysis (<https://www.jaspersoft.com/articles/what-is-production-reporting>) in various forms as the main tools of internal corporate communication - usually between two or more hierarchical levels - which make extensive use of managerial accounting information and principles and play an essential role in the ongoing and subsequent control of the production process through the *key performance indicators (KPIs)* they provide. Achieving optimal performance in each of the three areas mentioned (internal communication, management accounting and production control tools) is essential to ensure effective management of the production activity, which in turn has the ability to generate value creation and hence an upward trend in business performance and profitability. This statement also underlines the complementarity of the roles of the areas studied in ensuring the continuity of efficient and effective business activity. Thus, in this context, the interconnectivity between the areas studied is evident, although there are no papers in the literature with a detailed approach to this perspective, but there are many scientific papers that present an individual approach to the research areas mentioned, from both a managerial and economic perspective.

In order to identify the interconnectivity between the fields studied, three databases were exported from the Web of Science (WoS) platform, one for each scientific field analysed, and generated by the search engine using the following filters: "internal communication" (2825 results, on the domains Management, Economics, Business Finance), "managerial accounting" (7335 results, on the domains Management, Economics, Business Finance) and "tools to control production activity" (547 results, on the domains Engineering Manufacturing, Management, Economics, Business Finance, Industrial Engineering, Agricultural Engineering, Robotics, Operations Research Management Science), from

which the first 1000 results for the three searches were exported and processed, according to their relevance.

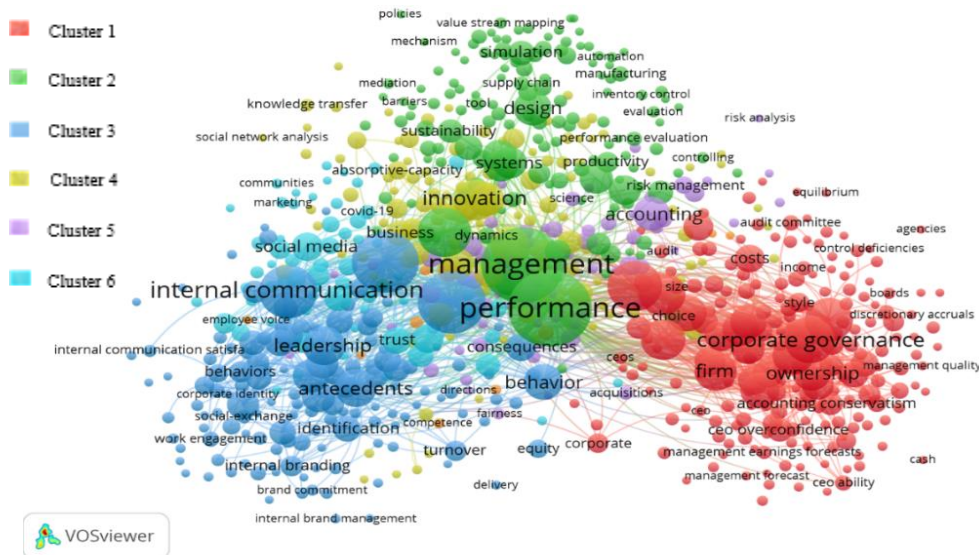


Figure 1. Network of clusters on themes addressed according to WoS

Source: processed by the author with VosViewer

According to the cluster network shown in *Figure 1* above, a number of 6 clusters were formed based on 734 elements, and based on the keywords with the strongest links in each cluster, they were named as follows: first cluster - *corporate governance*, second cluster - *managerial accounting*, third cluster - *internal communication*, fourth cluster - *innovation and production development*, fifth cluster - *performance measurement and control*, sixth cluster - *corporate social responsibility*. Thus, themes of interest to the areas analysed can be observed, the figure above showing a strong interconnectivity between them.

Considering that the intensity of the interconnectedness of the scientific fields selected for analysis is determined by the links between the keywords collected, their frequency of occurrence (which was set to a minimum of 5 to strengthen the relevance of the terms considered) and the average number of citations for the papers included in the analysis, the following econometric model was developed in the form of a linear regression:

$$TLS = \alpha + \beta_1 \text{cluster} + \beta_2 L + \beta_3 FO + \beta_4 NC \quad (1)$$

where:

TLS - Total Link Strength;

L - Links;

FO - Frequency of Occurrence;

NC - Average Number of Citations.

The variables contained in the econometric model above were obtained by processing the data exported from WoS in the VosViewer program. Thus, the dependent variable TLS (*Total Links Strength*) represents the strength of connections between the keywords analyzed, and the independent variables L (*Links*) reflects the number of connections of a keyword with other members of the cluster network, FO (*Occurrences*) shows the frequency of occurrence of a keyword in the cluster network, and NC (*Average Citations Number*) reflects the average number of citations of the paper of which the keyword is a part (Eck & Waltman, 2018). All these variables were entered into the SPSS v.26 program for statistical processing to substantiate the econometric model presented above.

Table 1 Pearson correlation between the variables of the econometric model

		<i>Cluster</i>	<i>Links</i>	<i>Frequency of occurrence</i>	<i>Average number of citations</i>	<i>Total link strength</i>
Cluster	Pearson Correlation	1	-,080*	-,075*	-,112**	-,094**
	Mr (1-tailed)		,015	,020	,001	,006
	N	734	734	734	734	734
Links (L)	Pearson Correlation	-,080*	1	,936**	,045	,955**
	Mr (1-tailed)	,015		,000	,112	,000
	N	734	734	734	734	734
Frequency of occurrence (FO)	Pearson Correlation	-,075*	,936**	1	,010	,983**
	Mr (1-tailed)	,020	,000		,392	,000
	N	734	734	734	734	734
Average number of citations (NC)	Pearson Correlation	-,112**	,045	,010	1	,030
	Mr (1-tailed)	,001	,112	,392		,210
	N	734	734	734	734	734
Total link strength (TLS)	Pearson Correlation	-,094**	,955**	,983**	,030	1
	Mr (1-tailed)	,006	,000	,000	,210	
	N	734	734	734	734	734

*. Correlation is significant at the 0.05 level (1-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (1-tailed).

Source: processed by the author with SPSS v.26

According to *Table no. 1* above, a significant correlation can be observed between the variables forming the econometric model, except for the *NC* variable which shows a significant negative correlation only with the *Cluster* variable, suggesting that an increase in the number of clusters in the exported database would lead to a decrease in the average number of citations per scientific paper, and a decrease in the number of clusters would lead to an increase in the average number of citations, since an increase in the number of clusters suggests an increase in the volume of scientific output, which means that the number of citations per paper should be related to a higher number of citations of papers published in a single year, thus decreasing the value of this variable. It can be seen that *the NC* no longer shows significant correlations with any of the other variables, but although the correlation is weak, it is a positive one, which tells us that they influence each other in the same direction. We can see that the strongest positive correlations of 0.983, 0.955 and 0.936 are between the variables *FO*, *L* and *TLS*, which means that the higher the frequency of occurrence of a keyword (themes), the more links are formed and the stronger the significance of the links between them, thus generating a more homogeneous cluster network. Therefore, according to the Pearson correlation shown in the table above, there are significant correlations between the variables taken in the analysis, which underlines their interconnectivity and importance in determining the cluster network.

Table 2. Model summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,988 ^a	,977	,977	23,333

a. Predictors: (Constant), Average number of citations, Frequency of appearance, Links, Cluster

b. Dependent Variable: Total link strength

Source: processed by the author with SPSS v.26

Table 2 above shows a strong correlation of 0.988 between the variables considered in the analysis, the value of R square being 0.977, which means that the variation of the independent variables

explains 97% of the variation of the dependent variable, thus validating the econometric model developed.

Table 3. ^a regression coefficients

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Mr
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-14,534	2,277		-6,383	,000
	Cluster	-1,505	,536	-,016	-2,805	,005
	Links	,786	,045	,279	17,487	,000
	Frequency of occurrence	4,466	,099	,721	45,169	,000
	Average number of citations	,050	,034	,008	1,449	,148

a. Dependent Variable: Total link strength

Source: processed by the author with SPSS v.26

Table 3 above shows the regression coefficients that will be used to complete the econometric model as follows:

$$TLS = -14,534 - 1,505 * cluster + 0,786 * L + 4,466 * FO + 0,05 * NC \quad (2)$$

According to the regression coefficients table, only the *Cluster* variable shows a negative correlation with the dependent variable, which means that as the number of clusters increases, the overall strength of the links decreases, as the network becomes more dispersed due to new concepts and results being updated in the literature, thus forming new research clusters. As for the impact of the variable *Average number of citations* on the dependent variable, it is small as indicated by the related regression coefficient (0.05), with the Sig indicator far exceeding the 0.05 threshold set for showing correlation significance. The most significant correlations with the dependent variable can be found in the *Frequency of occurrence* (4.466) and *Links* (0.786) variables, which is understandable, since when the frequency of occurrence of a keyword or its links with other members of the cluster network increases, the interconnectivity of the whole network also increases, thus leading to a greater homogeneity of the network.

Although it has not been possible to identify scientific works in the literature that deal extensively and together with all three areas referred to in the analysis, it is possible to see a close interconnectivity between the keywords and the areas addressed, thus highlighting the interdependence and importance of their role in the good management of a company's production activity. It was also found that an increase in the volume of scientific production, and therefore in the number of research clusters, has a negative impact on the strength of the links between network members. Therefore, given that the literature is very fluid in terms of the themes presented, it has the capacity to highlight or distract researchers' attention from certain themes, thus leading to the creation of new research clusters, reinforcing the importance of others based on their topicality or showing a decline in interest in others. Therefore, in order to identify the trend and evolution of the different themes addressed in the word network, the same database exported from WoS was imported and processed in the Bibliometrix software, and based on the results of this processing, it was possible to observe the evolution of the integration of the themes in the literature, as well as their importance in the scientific environment.

As *Figure 2* below illustrates, over time, the themes addressed evolve and progressively integrate into different newly created clusters. Thus, as can be seen, the following clusters have made a significant contribution to the foundation of the clusters illustrated in the period 2011-2020: for the first cluster *information*, the *communication*, *information* and *firm* clusters have contributed, as they represent the indispensable elements of an efficient communication process: the information to be transmitted, the means of communicating it and the environment in which it is transmitted (the firm); for the second cluster *performance* clusters have contributed: *design* and *performance evaluation*, which were

subsequently integrated into the *model* cluster, demonstrating a growing interest in the development of models and techniques for evaluating company performance, together with the *knowledge* cluster, which is in turn an essential element for correct and optimal performance evaluation; for the third cluster management, the clusters contributed: *perceptions* and *incentives* later integrated into *performance*, the *united-states* cluster later integrated into the *time* cluster (this is particularly due to the fact that modern management theories originated in the United States of America (USA), these being promoted by Peter Drucker, known as the father of management) (TSoM Team, 2018), together with the *accountability* cluster.

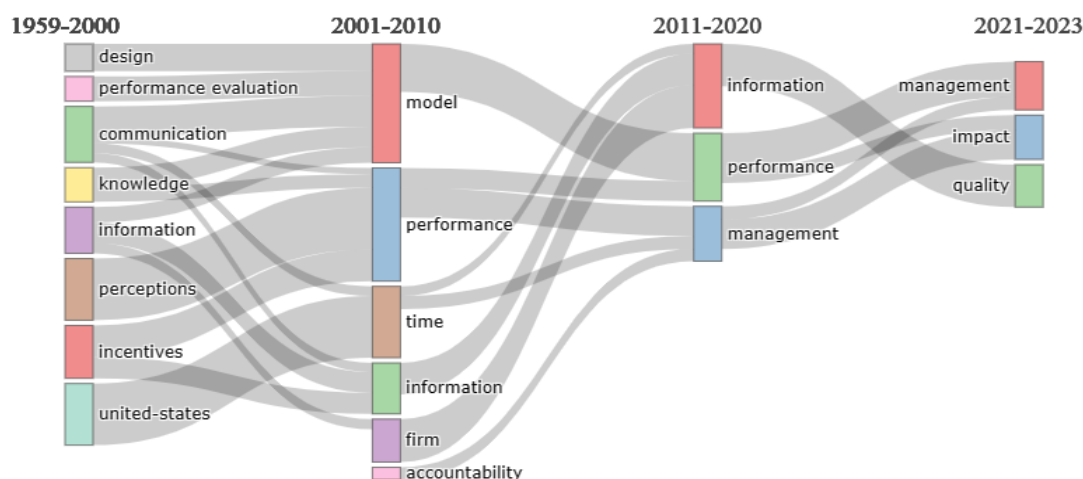


Figure 2. Evolution of the integration of themes between 1959 and 2023

Source: processed by the author with Bibliometrix

According to the elements that contributed to the foundation of the clusters presented in the period 2011-2020, we can assess that the first cluster includes elements related to the communication process within an enterprise, the second cluster refers to tools for controlling and evaluating the performance of an enterprise, and the third cluster includes elements of managerial accounting and enterprise management.

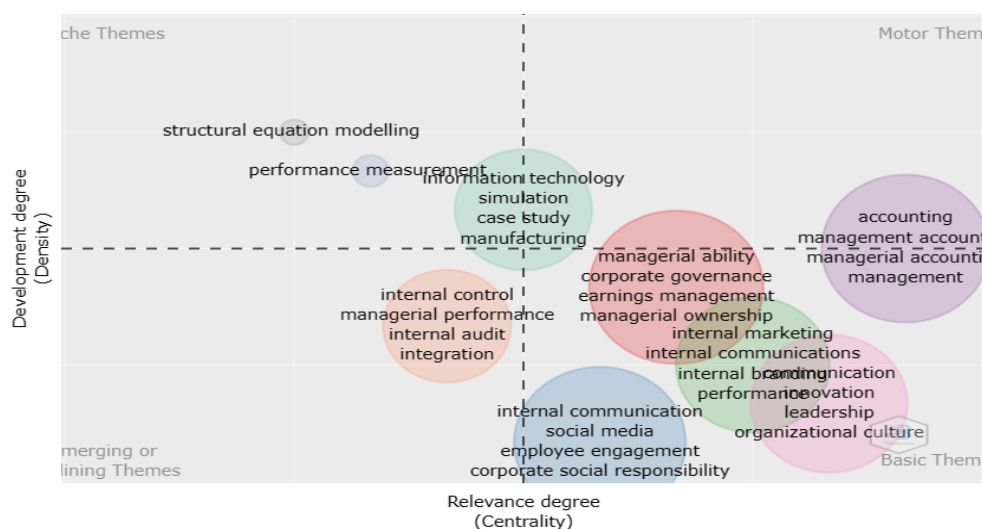


Figure 3. Thematic mapping of keywords in the literature according to WoS

Source: processed by the author with Bibliometrix

In order to also capture the importance and positioning of the themes of interest in the literature, the exported data was also processed to obtain *Figure 3* above which groups the themes into four quadrants according to their topicality. Thus they are organized on two axes of the Callon matrix, namely according to centrality which demonstrates the importance of the theme in the field of analysis and according to density which illustrates its level of development in the literature (Della Corte et al., 2022). The top right quadrant shows the themes with the highest level of centrality and density, and among these we can see that *accounting* and *management accounting* are included. The top left quadrant shows the niche themes, those that are strongly developed but are relatively isolated, not having a significant number of external links that increase its importance and relevance in the field, and we can see that among the main such themes are concepts such as *performance measurement* and *structural equation modelling*. In the left-left quadrant are represented emerging or declining themes, which do not have a significant current representation in the literature, being more marginal and having a low level of centrality and density. Therefore, we can see that themes with potential for development would be concepts such as *internal control*, *managerial performance*, *internal audit* and *integration*. As for the lower-right quadrant, it shows themes with high centrality but low density, this being the quadrant most represented in the figure. So, here are represented themes that are particularly important but not sufficiently developed, which means that concepts such as *managerial accounting*, *internal communications*, *corporate social responsibility* and *earnings management* still need to be addressed and developed so that their level is in line with the existing needs.

Conclusions

Therefore, we can assess that the areas of study that are of interest in the present research have a high relevance in the broader field of internal and external analysis of a company from the point of view of the economic or financial side. Although they are of high importance, they are not sufficiently developed and substantiated, requiring a more in-depth and updated approach to the concepts, in line with new interests and trends in the economic environment. As regards the interconnectivity of the areas selected for analysis, a high level of it is demonstrated in the correlation obtained between the variables in the econometric modelling related to the exported keywords, showing a complementarity of their roles in ensuring a good functioning and management of a business.

References

1. American Institute of Accountants, (1953). Accounting Terminology Bulletins. Review and Resume, Number 1_ https://egrove.olemiss.edu/dl_aia/356/;
2. Carnegie, G., Parker, L. & Tsahuridu, E., (2021). It's 2020: What is Accounting Today? *Australian Accounting Review* 31, 65-73. <https://doi.org/10.1111/auar.12325>;
3. Chenhall, R.H. & Moers, F., (2015). The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. *Accounting, Organizations and Society*, 47, pp. 1-13. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.10.002>;
4. Deegan, C. (2019). Financial Accounting. *McGraw-Hill Education*, 9th edition, North Sydney. ISBN 9781743767382, 1743767382.
6. Della Corte, V., Aria, M., Del Gaudio, G., Sepe, F. & Di Taranto, E., (2022). Stakeholder value creation: A case of the hospitality industry. *Corporate Ownership and Control* 19, 314-326. <https://doi.org/10.22495/cocv19i1siart8>;
7. Eck, N.J. & Waltman, L., (2018). VOSviewer Manual. *CWTS Meaningful Metrics*. https://www.vosviewer.com/documentation/Manual_VOSviewer_1.6.9.pdf;
8. Fry, T.D., Steele, D.C. & Saladin, B.A., (1994). The role of management accounting in the development of a manufacturing strategy. *International Journal of Operations & Production Management*, 15 (12), pp. 21 - 31_ <http://dx.doi.org/10.1108/01443579510104475>;
9. Jaspersoft. What is production reporting? <https://www.jaspersoft.com/articles/what-is-production-reporting>;

- Kalla, H.K. (2005) Integrated internal communications: a multidisciplinary perspective. *Corporate Communications: An International Journal*, 10(4), 302-314. doi:10.1108/13563280510630106
11. Malsam, W., (2023). Production Control: Process, Types and Best Practices. ProjectManager. <https://www.projectmanager.com/blog/production-control/>;
12. Men, L.R. (2021). Evolving research and practices in internal communication. In Men, L. R. & Tkalac Vercic, A. *Current Trends and Issues in Internal Communication: Theory and Practice* (pp.1-18). Palgrave Macmillan. DOI:10.1007/978-3-030-78213-9_1
13. Pace, R. & Faules, D. (1994). *Englewood Cliffs*, NJ: Prentice 30Hall.
14. Reyes, J., (2023). Production Control: Importance, Steps, & Example. [SafetyCulture](https://safetyculture.com/topics/quality-assurance-and-quality-control/production-control/). <https://safetyculture.com/topics/quality-assurance-and-quality-control/production-control/>;
15. Sincic Coric, D., Poloski Vokic, N. & Tkalac Vercic, A., (2020). Does good internal communication enhance life satisfaction? *Journal of Communication Management*. doi:10.1108/jcom-11-2019-0146
16. Tkalac Verčić, A., Sinčić Ćorić, D. & Pološki Vokić, N., (2021). Measuring internal communication satisfaction: validating the internal communication satisfaction questionnaire. *Corporate Communications: An International Journal*, 26, 589-604. <https://doi.org/10.1108/ccij-01-2021-0006>
17. TSoM Team, (2018) A profile of Peter F. Drucker - Father of modern management. *Toronto School of Management*. <https://www.torontosom.ca/blog/a-profile-of-peter-f-drucker-father-of-modern-management>;
- Welch, M. & Jackson, P. (2007) Re-Thinking Internal Communication: A Stakeholder Approach. *Corporate Communications: An International Journal*, 12, 177-198. <https://doi.org/10.1108/13563280710744847>

ANALYSIS OF DETERMINANTS INFLUENCING TAX BEHAVIOUR IN SMES

ANALIZA DETERMINANȚILOR CARE INFLUENȚEAZĂ COMPORTAMENTUL FISCAL ÎN CADRUL IMM-URILOR

CZU: 336.221:[334.012.63+334.012.64]

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.23>

Iulian DASCALU¹, Svetlana MIHAILA², Veronica GROSU³

Affiliation Ștefan cel Mare University of Suceava, Country Romania

Email: juliannnd@gmail.com¹, svetlana.mihaila@ase.md², veronica.grosu@usm.ro³

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5283-562X>¹, <https://orcid.org/0000-0001-5289-8885>²,
<https://orcid.org/0000-0003-2465-4722>³

Abstract. This study investigates the determinants influencing tax behavior among small and medium-sized enterprises (SMEs) through an empirical approach that includes a structured questionnaire targeted at SME administrators. A comprehensive econometric model employing ordinal least squares (OLS) regression was utilized to analyze responses from 141 SME administrators, providing a robust evaluation of how various factors influence SME tax behavior. Key variables examined include perceived tax fairness, complexity of tax regulations, financial literacy, strategic importance of tax planning, and external pressure and influence. The results reveal that perceived tax fairness and financial literacy significantly enhance tax compliance, while the complexity of tax regulations shows a complex relationship with tax behavior. Interestingly, the strategic importance of tax planning did not significantly impact tax behavior, but external pressures and enforcement showed a strong positive effect. These findings provide vital insights for policymakers and tax authorities to design interventions that could lead to improved compliance and strategic tax planning among SMEs.

Keywords: SMEs, Tax Behavior, Tax Compliance, Financial Literacy, Tax Fairness, Econometric Modeling

JEL Classification: M41

Introduction

This study focuses on explaining the determinants that influence tax behavior among small and medium-sized enterprises (SMEs). This study proposes an empirical approach utilizing a questionnaire targeted at the administrators of these enterprises. The core objective is to dissect the myriad of factors—both intrinsic and extrinsic—that govern the tax-related decisions and actions within this critical economic segment. SMEs represent a heterogeneous group characterized by distinct operational, financial, and managerial attributes, which collectively and individually can significantly influence their approach to taxation (Raes, 2021). To comprehend these nuances, our research employs a structured questionnaire designed to capture a broad spectrum of data related to the administrators' perceptions, experiences, and strategies concerning tax compliance and planning. By synthesizing responses from these questionnaires, the study aims to construct a robust analytical model. This model will facilitate the examination of various independent variables—such as perceived tax fairness, complexity of tax regulations, financial literacy, and the strategic importance of tax planning—assessing their impact on the tax behavior of SMEs. The intent is to empirically test these variables, thereby identifying which factors most significantly sway tax compliance and avoidance strategies. This introduction sets the stage for a rigorous investigation into the complex interplay of factors influencing SME tax behavior, with the ultimate goal of fostering a deeper understanding that can inform more effective tax policy and support measures. By grounding our study in empirical data derived directly from SME administrators, we aim to contribute meaningful insights that reflect the real-world challenges and considerations faced by this vital sector.

Literature review

The literature on tax behavior in small and medium-sized enterprises (SMEs) is extensive, reflecting a range of disciplinary perspectives, from economics and finance to behavioral science and management (Tan et al., 2016). Central to this body of work is an understanding of the various factors that influence an SME's approach to tax compliance and planning. Building on this foundation, our study focuses on a set of independent variables that previous research suggests are pivotal in shaping tax behavior. These variables have been selected based on their relevance and the practical possibility of their assessment through a structured questionnaire aimed at SME administrators.

Perceived tax fairness

Perceived tax fairness is intricately linked to the psychological and behavioral responses of taxpayers. According to research, perceptions of fairness influence voluntary compliance and the overall attitude towards tax authorities (Deyganto, 2018). This variable can be divided into vertical fairness, which concerns the taxpayer's views on their tax burden compared to other income groups, and horizontal fairness, regarding the equal treatment of taxpayers within the same economic conditions (Hofmann et al., 2008). To measure this, the questionnaire will probe SME administrators on their perceptions of whether the tax rates are equitable, whether the tax system treats all businesses fairly, and their satisfaction with the government's use of tax revenues. These insights reveal the moral and ethical considerations that underpin tax behavior and are pivotal in understanding compliance levels.

Complexity of tax regulations

Complexity in tax regulations often acts as a barrier to compliance, particularly for SMEs that may lack the resources to manage complicated tax affairs effectively (Jimenez & Iyer, 2016). This variable encompasses the comprehensibility of tax laws, the difficulty in fulfilling filing requirements, and the administrative burden associated with compliance. By assessing administrators' perceptions of these aspects through questionnaire - asking about their personal experiences with tax filing, the clarity of tax forms, and their need for external tax advice—we can gauge the direct and indirect costs that complexity imposes on SMEs.

Financial literacy

Financial literacy, particularly in the context of taxation, is fundamental for effective management and compliance (Wassermann & Bornman, 2020). This variable examines the extent to which SME administrators understand basic financial concepts like profit calculation, tax deductions, and the implications of different tax rates on their businesses (Shakkour et al, 2021; Twum et al., 2020). The questionnaire will include scenarios and direct queries about these topics to evaluate the financial acumen of respondents. A higher degree of financial literacy is expected to correlate with better compliance and more sophisticated tax planning strategies.

Strategic importance of tax planning

Tax planning is decisive for optimizing financial outcomes and can significantly influence business strategy and performance. This variable investigates how SMEs perceive and implement tax planning as part of their broader business strategy (Bani-Khalid et al., 2022). Questions will focus on the frequency of tax planning sessions, the involvement of external advisors, and the perceived benefits of tax planning in terms of tax savings and financial health. This will help ascertain the strategic value that SME administrators place on tax planning and its impact on their tax behavior.

External pressure and influence

The influence of external pressures, such as audits, penalties, and peer behavior, shapes the tax compliance landscape. This variable explores how external enforcement actions and industry norms affect SME tax behavior. The questionnaire will assess perceptions of audit likelihood, experiences with tax audits, the severity of penalties for non-compliance, and the extent to which industry practices influence their tax decisions (Usman et al., 2024). Understanding these pressures is necessary for evaluating the effectiveness of enforcement strategies and the role of cultural and sectoral norms in shaping compliance behaviors.

Methodology

In this section, we explain the methodology adopted for examining the determinants influencing tax behavior in SMEs. The methodological framework is designed to provide a rigorous analysis using ordinal least squares (OLS) regression to identify the effect of specific independent variables on the dependent variable, tax behavior (Williams & Quiroz, 2020). The primary data for this study were collected through a structured questionnaire distributed to administrators of small and medium-sized enterprises. The total number of valid responses obtained was 141. This sample size provides a robust basis for statistical analysis, allowing for generalizable insights within the context of SME tax behavior. The questionnaire comprised a series of items crafted to assess each of the independent variables identified in the literature review: *Perceived Tax Fairness*, *Complexity of Tax Regulations*, *Financial Literacy*, *Strategic Importance of Tax Planning*, and *External Pressure and Influence*. For each variable, 2-3 questions were posed to adequately capture the essence and variability of the constructs. Responses to the questionnaire items were measured on a Likert scale (Jebb, 2021), ranging from 1 (strongly disagree) to 5 (strongly agree). To create an index for each variable, the responses to the questions associated with that variable were aggregated. This aggregation involved calculating the mean score for the responses to the questions related to each variable, thereby creating a composite index. This approach simplifies the data and enhances the interpretability while retaining the variability and richness of the responses.

Using SPSS software, an OLS regression model was employed to analyze the data. Each independent variable—represented by the aggregated indices—was used to predict the dependent variable, tax behavior. This statistical technique was chosen due to its efficacy in handling models where the dependent variable is continuous and normally distributed among the predictors.

Below is a table that outlines the specific questions used in the questionnaire, grouped by the variable they intend to measure:

Table 1. Questionnaire Items

Variable	Questionnaire Items
Perceived Tax Fairness	1. I believe the tax rate I am subjected to is fair compared to other businesses.
	2. The tax system treats all businesses equally.
	3. I am satisfied with the public services I receive in return for my taxes.
Complexity of Tax Regulations	1. I find tax laws difficult to understand.
	2. I spend a lot of time dealing with tax compliance.
	3. I often need professional help to comply with tax regulations.
Financial Literacy	1. I am confident in my understanding of basic financial and tax concepts.
	2. I understand how different tax rates apply to different aspects of my business.
	3. I am aware of tax deductions and credits available for my business.
Strategic Importance of Tax Planning	1. Tax planning is a regular part of my business strategy.
	2. I actively seek ways to reduce my taxable income legally.
	3. I invest in resources to optimize my tax planning.
External pressure and influence	1. The likelihood of tax audits influences my tax compliance behavior.
	2. I have experienced tax audits in the past.
	3. I follow industry norms regarding tax compliance.
Tax behavior (dependent variable)	1. I ensure that all my tax returns are filed on time.
	2. I adhere strictly to the tax laws and regulations in all my business transactions.
	3. I take advantage of all available loopholes in the tax laws to reduce my tax burden.
	4. I feel that minimizing taxes is essential for the success of my business.

Source: Author's own compilation

This methodology, by leveraging detailed questionnaire data and statistical analysis, is aimed at providing a deep and nuanced understanding of the factors that influence tax behavior in SMEs. The ordinal least squares regression approach allows for an effective examination of the relationships between the identified variables and tax behavior, supporting the generation of empirical evidence to guide policy and practice in SME tax management.

Discussions

In the econometric model, we introduced all proposed independent variables—Perceived Tax Fairness, Complexity of Tax Regulations, Financial Literacy, Strategic Importance of Tax Planning, and External Pressure and Influence—using the Enter method in our regression analysis, as can be seen in table 2.

Table 2. Variables entered in the econometric model

Model variables			
Model	Introduced Variables	Eliminated Variables	Method
1	Perceived tax fairness; Complexity of tax regulations; Financial Literacy; Strategic importance of tax planning; External pressure and influence;	.	Enter – all variables were introduced
a. Dependent Variable: Tax behavior			
b. All requested variables entered.			

Source: Own processing in SPSS

The application of the enter method has enabled a thorough examination of the relationship between each independent variable and the dependent variable, Tax Behavior. This technique is particularly advantageous in our analysis as it ensures that the full effect of each variable is considered without premature elimination, providing a holistic view of their impacts. In table 3 we present the summary of the econometric model realized as can be seen below.

Tabel 3 Summary of the econometric model

Model Summary ^b					
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.875 ^a	.720	.673	.510	2.118
a. Predictors: (Constant), Perceived tax fairness; Complexity of tax regulations; Financial Literacy; Strategic importance of tax planning; External pressure and influence					
b. Dependent Variable: Tax behavior					

Source: Own processing in SPSS

The model summary, as presented earlier, indicates a strong overall fit, with an R-square of 0.720, suggesting that approximately 72% of the variability in Tax Behavior among SMEs can be explained by the variables selected for this study. This robust explanatory power underscores the relevance of our chosen variables in the context of tax behavior. The Adjusted R Square value of .673 adjusts the R Square for the number of predictors in the model, which provides a more accurate measure of the model's predictive power. The slight decrease from the R Square to the Adjusted R Square suggests that all our variables collectively still provide strong explanatory power despite the penalty for the number of variables.

The statistics derived from the model summary are necessary for validating the strength and reliability of our analysis. The high values of R and R Square clearly illustrate that the selected variables—Perceived tax fairness, Complexity of tax regulations, Financial literacy, Strategic importance of tax planning, and External pressure and influence—play significant roles in shaping tax behavior in SMEs. This strong statistical foundation enhances the credibility of our findings and supports their relevance for theoretical advancements and practical applications. Given the robustness of our model as indicated by these results, policymakers and SME administrators can be more confident in the reliability of the insights derived from this study. It highlights the importance of considering these variables when developing policies aimed at improving tax compliance and strategic tax planning among SMEs. Now, we will delve deeper into each variable's specific influence on tax behavior, supported by the results of our model as can be seen in table 4.

Tabel 4. Model coefficients

Model		Coefficients ^a				
		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.421	.283		1.237	.123
	Perceived tax fairness	.322	.230	.025	1.568	.047
	Complexity of tax regulations	.214	.134	.124	.626	.154
	Financial Literacy	.429	.338	.217	2.644	.010
	Strategic importance of tax planning	.032	.121	.032	.048	.637
	External pressure and influence	.944	.482	.955	3.052	.003

a. Dependent Variable: **Tax Behavior**

The analysis, as reflected in our coefficients table, provides intriguing insights into how perceptions, regulatory complexity, and external pressures shape business practices concerning tax obligations.

Starting with perceived tax fairness, the positive coefficient suggests a subtle but significant influence on tax behavior. This result aligns with theories positing that fairness perceptions can critically shape compliance; individuals and businesses are more inclined to fulfill tax obligations if they perceive the tax system as equitable and just (Huisin & Silbey, 2021). Statistically significant at the 5% level, this finding underscores the psychological contract between taxpayers and governing entities, suggesting that enhancing perceptions of fairness may increase voluntary compliance. This is a vital insight for policymakers who might leverage this relationship by ensuring clearer communication and more transparent use of tax revenues, thereby potentially boosting compliance rates among SMEs.

The coefficient for the complexity of tax regulations, though positive, did not achieve statistical significance. This outcome indicates a more ambiguous relationship between regulatory complexity and tax behavior than might be expected. Typically, one might predict that greater complexity reduces compliance due to increased cognitive and administrative burdens on taxpayers. However, the nonsignificant result suggests that complexity alone does not deter tax compliance among SMEs, perhaps due to mitigating factors such as the level of support from tax professionals or possibly the strategic behaviors adopted by SMEs in response to complex tax situations. This implies that simply simplifying tax codes may not straightforwardly enhance compliance; instead, support mechanisms and educational initiatives might be needed to help businesses navigate the complexities effectively. Financial literacy emerges as a strong predictor of tax behavior, with a significant positive coefficient indicating that a deeper understanding of financial and tax-related matters equips SME administrators to better manage their tax obligations. This result not only validates the importance of financial acumen in compliance behavior but also suggests a potential area for intervention. Enhancing financial literacy among SMEs could be a strategic approach by governments and educational institutions to foster a more compliant business environment (Alpuokwe et al., 2024). Programs aimed at increasing financial knowledge could empower businesses, enabling more strategic and informed decision-making regarding tax obligations.

Interestingly, the strategic importance of tax planning showed an insignificant impact on tax behavior. This could suggest that while tax planning is a routine part of business strategy for some SMEs, its influence on overall tax behavior is not as pronounced or direct as one might expect. It is possible that tax planning, as perceived and implemented by SMEs, varies widely in its scope and effectiveness, which could dilute the detectable impact on general tax behavior across a diverse sample of businesses. External pressure and influence, notably from audits, regulatory scrutiny, and industry norms, have a pronounced and significant effect on tax behavior (Sun & Habib, 2021). The strong positive coefficient for this variable is the most compelling among the results, indicating that external enforcement and peer influences are powerful motivators for compliance. This finding is significant for regulatory bodies and suggests that maintaining a consistent and visible enforcement presence, along with fostering a compliance-oriented industry culture, are effective strategies for enhancing tax compliance (Karwat et al., 2023).

Taken together, these findings paint a picture of tax behavior as influenced by a tapestry of factors where psychological, educational, and environmental elements intersect. This multifaceted view provides a rich ground for both academic exploration and practical policy formulation, aimed at nurturing a more compliant SME sector. The implications of this study are broad, offering guidance for targeted interventions that can enhance understanding and compliance within the SME community, thereby leading to a more robust and equitable tax system.

Conclusions

Our study leveraged a robust econometric model to explore the impact of several key variables on SME tax behavior, including perceived tax fairness, complexity of tax regulations, financial literacy, the strategic importance of tax planning, and external pressure and influence. The analysis revealed nuanced insights into how these factors contribute to tax compliance and strategic tax behavior. Perceived tax fairness emerged as a significant determinant, affirming theoretical propositions that fairness perceptions can profoundly influence compliance behaviors. This finding supports the psychological contract theory, which suggests that taxpayers are more likely to comply voluntarily with tax obligations if they perceive the tax system as fair and just. Complexity of tax regulations, while hypothesized to negatively affect tax behavior due to the increased burden it places on taxpayers, did not show a significant impact. This result challenges conventional wisdom and suggests that complexity per se might not be as substantial a barrier to compliance as previously thought, possibly due to moderating factors such as access to professional tax advice. Financial literacy was found to have a strong positive impact on tax behavior, highlighting the crucial role of understanding financial and tax-related matters in enhancing compliance. This supports the argument for greater investments in financial education for SME leaders, which could lead to better management of tax responsibilities. Strategic importance of tax planning did not show a significant influence, indicating variability in how tax planning is valued and implemented across SMEs. This suggests that while tax planning is acknowledged, its direct impact on overall tax behavior may be limited or influenced by other factors. External pressure and influence had the most substantial positive effect on tax behavior, underscoring the importance of regulatory environments and peer influences in motivating compliance. This finding validates the effectiveness of consistent and transparent enforcement practices and the potential of industry norms in shaping behavior.

The study provides actionable insights for policymakers, tax authorities, and business educators:

- Policymakers are advised to consider the role of perceived fairness in tax systems and explore ways to enhance transparency and equity to boost voluntary compliance.
- Tax authorities could benefit from focusing on enforcement mechanisms that are visible and engaging with industry groups to foster compliance-friendly norms.
- Educational Programs aimed at increasing financial literacy among SME owners and managers should be prioritized, as our findings suggest that such knowledge significantly impacts tax compliance and planning.

While this study has provided valuable insights, it also opens several avenues for future research. Exploring the causal relationships between these variables and tax behavior over time, perhaps through longitudinal studies, could offer deeper insights. Additionally, examining the impact of these variables across different cultural and regulatory contexts could enhance the generalizability of the findings.

In conclusion, this study contributes to a more comprehensive understanding of the factors that influence tax behavior in SMEs. By identifying significant determinants such as perceived tax fairness, financial literacy, and external pressures, it offers a foundation for targeted strategies to enhance tax compliance. These findings not only enrich the academic literature but also provide practical guidance for developing effective tax policy and education programs aimed at supporting

the SME sector. This multifaceted approach to understanding and influencing tax behavior holds the promise of fostering a more compliant and informed SME community.

References

1. Akpuokwe, C. U., Chikwe, C. F., & Eneh, N. E. (2024). Leveraging technology and financial literacy for women's empowerment in SMEs: A conceptual framework for sustainable development. *Global Journal of Engineering and Technology Advances*, 18(3), 020-032.
2. Bani-Khalid, T., Alshira'h, A. F., & Alshirah, M. H. (2022). Determinants of tax compliance intention among Jordanian SMEs: a focus on the theory of planned behavior. *Economies*, 10(2), 30.
3. Deyganto, K. O. (2018). Factors influencing taxpayers' voluntary compliance attitude with tax system: Evidence from Gedeo zone of Southern Ethiopia. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 6(3), 92-107.
4. Hofmann, E., Hoelzl, E., & Kirchler, E. (2008). Preconditions of voluntary tax compliance: Knowledge and evaluation of taxation, norms, fairness, and motivation to cooperate. *Zeitschrift für Psychologie/Journal of Psychology*, 216(4), 209-217.
5. Huising, R., & Silbey, S. S. (2021). Accountability infrastructures: Pragmatic compliance inside organizations. *Regulation & Governance*, 15, S40-S62.
6. Jebb, A. T., Ng, V., & Tay, L. (2021). A review of key Likert scale development advances: 1995–2019. *Frontiers in psychology*, 12, 637547.
7. Jimenez, P., & Iyer, G. S. (2016). Tax compliance in a social setting: The influence of social norms, trust in government, and perceived fairness on taxpayer compliance. *Advances in accounting*, 34, 17-26.
8. Karwat, P., Kimla-Walenda, K., & Werner, A. (Eds.). (2023). *Tax Compliance and Risk Management: Perspectives from Central and Eastern Europe*. Taylor & Francis.
9. Raes, S. (2021). Understanding SME heterogeneity: towards policy relevant typologies for SMEs and entrepreneurship: an OECD Strategy for SMEs and Entrepreneurship.
10. Shakkour, A., Almohtaseb, A., Matahen, R., & Sakhkour, N. (2021). Factors influencing the value added tax compliance in small and medium enterprises in Jordan. *Management Science Letters*, 11(4), 1317-1330.
11. Sun, X. S., & Habib, A. (2021). Determinants and consequences of auditor-provided tax services: A systematic review of the international literature. *International Journal of Auditing*, 25(3), 675-715.
12. Tan, L. M., & Liu, X. (2016, January). SMEs tax compliance: A matter of trust?. In *Australian Tax Forum* (Vol. 31, No. 3, pp. 527-554). Sydney, NSW: Tax Institute.
13. Twum, K. K., Amaniampong, M. K., Assabil, E. N., Adombire, M. A., Edisi, D., & Akuetteh, C. (2020). Tax knowledge and tax compliance of small and medium enterprises in Ghana. *South East Asia Journal of Contemporary Business, Economics and Law*, 21(5), 222-231.
14. Usman, M., Ahmad, A., & Rehman, R. Z. U. (2024). Tax Audit, Tax Penalty and Tax Compliance: A Case Study of Pakistan. *Journal of Asian Development Studies*, 13(2), 267-281.
15. Wassermann, M., & Bormann, M. (2020). Tax knowledge for the digital economy. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 13(1), 1-11.
16. Williams, R. A., & Quiroz, C. (2020). *Ordinal regression models*. SAGE Publications Limited.

**RAPORTATEA FINANCIARĂ ÎN INSTITUȚIILE DE ÎNVĂȚĂMÂNT PROFESIONAL
TEHNIC: PROBLEME ȘI SOLUȚII**

**FINANCIAL REPORTING IN TECHNICAL VOCATIONAL EDUCATION
INSTITUTIONS: PROBLEMS AND SOLUTIONS**

CZU: 657.37:377.1(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.24>

Ana ȘCHIOPU

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: schiopu.ana.cfbw@ase.md

Alexandru NEDERIȚA

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: nederita.alexandru@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9980-8808>

Elena TABAN

Universitatea Pedagogică de Stat „Ion Creangă” din Moldova

Email: taban.elena@upsc.md

Abstract. In this article, the peculiarities of the preparation of financial statements in technical vocational education institutions are examined, which "mainly" refer to:

- selection of the set of financial statements;
- carrying out the preliminary works to be carried out before the preparation of the financial statements;
- identifying the particularities of calculating balance sheet indicators, the profit and loss situation in technical vocational education institutions, such as: long-term debts regarding goods received under economic management, patrimony received from the state with ownership rights, undistributed profit (uncovered loss) of previous years;
- the content and structure of the explanatory note to the financial statements;
- reforming the balance sheet.

The authors formulated proposals, which will ensure a higher degree of veracity, comparability and transparency of the information in the financial statements.

Keywords: financial statements, explanatory note, balance sheet, inventory, reformation of the balance sheet

Jel Classification: M41

Introducere

Întocmirea situațiilor financiare reprezintă etapa finală a ciclului contabil al oricărei entități, inclusiv a instituțiilor de învățământ profesional tehnic (în continuare - ÎIPT). Componenta, modul general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare sunt reglementate de Legea contabilității și raportării financiare (în continuare Legea nr. 287/2017) [1], Standardul Național de Contabilitate (SNC) „Prezentarea situațiilor financiare” [2], Planul general de conturi contabile [3], Regulamentul privind inventarierea [4] și Ghidul metodologic de întocmire a situațiilor financiare [5].

Unele aspecte privind întocmirea și prezentarea situațiilor financiare sunt investigate în lucrările savanților și specialiștilor - practicieni. [8, 9, 10, 11]. Totodată, rămân nesoluționate multiple probleme aferente întocmirii și prezentării situațiilor financiare, principalele dintre care sunt următoarele:

- selectarea setului de situații financiare;

- efectuarea lucrărilor premergătoare întocmirii situațiilor financiare;
- identificarea particularităților calculării indicatorilor din situațiile financiare ale ÎİPT;
- stabilirea conținutului și structurii notei explicative la situațiile financiare;
- aprobarea și auditarea situațiilor financiare;
- reformarea bilanțului.

De menționat că actele normative și investigațiile aferente întocmirii și prezentării situațiilor financiare se referă preponderent la entitățile din sectorul corporativ și nu relevă particularitățile calculării indicatorilor din situațiile financiare ale domeniului de educație, inclusiv a ÎİPT. În ÎİPT apar un șir de particularități care, în special, se referă la:

- reflectarea în bilanț a indicatorilor privind imobilizările necorporale și corporale, creanțele studenților, patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate, precum și datoriile privind bunurile primite în gestiune economică, veniturilor anticipate etc.;
- prezentarea în situația de profit și pierdere a informațiilor aferente veniturilor și cheltuielilor;
- conținutul și structura notei explicative la situațiile financiare;
- înregistrarea în programul informațional de contabilitate a operațiunilor de reformare a bilanțului.

Metodele aplicate

Studiul realizat se bazează pe metoda dialectică cu elementele sale fundamentale- analiza, sinteza, inducția, deducția precum și metodele specifice disciplinelor economice: observarea, compararea, gruparea, raționamentul profesional etc.

În procesul investigației au fost analizate prevederile actelor normative și publicațiile din edițiile periodice privind întocmirea și prezentarea situațiilor financiare.

Aplicarea metodelor sus-menționate au permis investigarea subiectului cercetării sub aspect complex și în corelație cu actele normative și specificul domeniului de educație. Autorii au generalizat rezultatele cercetării și au formulat recomandări privind soluționarea problemelor investigate, care rezultă din particularitățile prestării serviciilor educaționale și întocmirii situațiilor financiare ale ÎİPT.

Conținutul de bază

În conformitate cu Legea nr. 287/2017, entitățile care țin contabilitatea în partidă dublă, inclusiv ÎİPT, sunt obligate să întocmească și să prezinte situațiile financiare [1, art.5]. În funcție de criteriile de mărime și necesitățile informațional - decizionale ale utilizatorilor, ÎİPT poate să selecteze unul din trei seturi de situații financiare care sunt prezentate în următoarea figură.

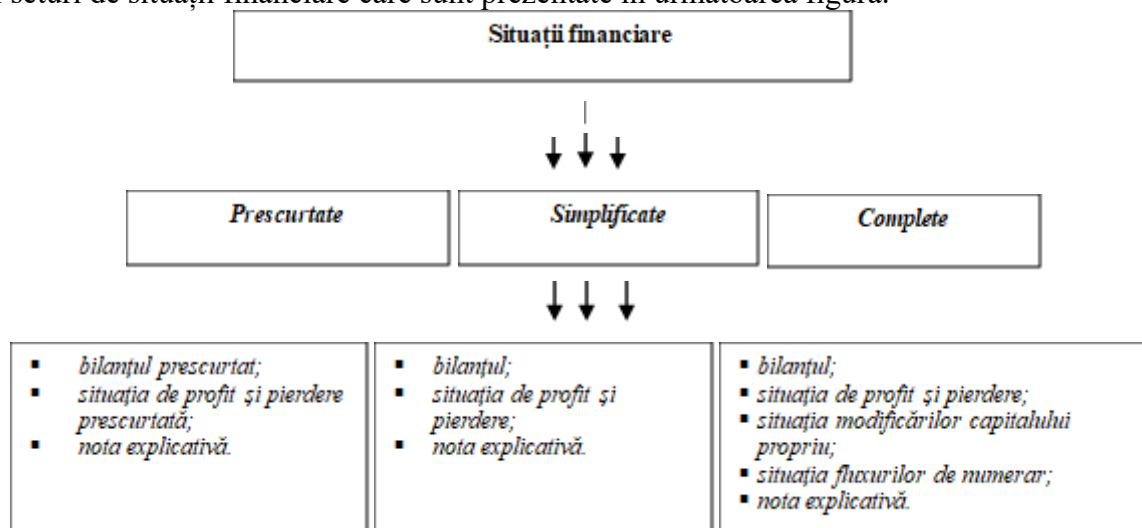


Figura 1. Componenta situațiilor financiare

Sursa: Elaborat de autori în baza Legii nr. 287/2017[1, art. 21]

IÎPT se raportează la o categorie anumită în cazul în care la data raportării corespunde la două din criteriile prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1. Categoriile și criteriile de clasificare a entităților

Categoriile de entități	Totalul activelor, lei	Veniturile din vânzări, lei	Numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune, persoane
Entitate micro	≤ 5 600 000	≤ 11 200 000	≤ 10
Entitate mică	≤ 63 600 000	≤ 127 200 000	≤ 50
Entitate mijlocie	≤ 318 000 000	≤ 636 000 000	≤ 250
Entitate mare	> 318 000 000	> 636 000 000	> 250

Sursa: Elaborat de autori în baza Legii nr. 287/2017 [1, art. 4]

La întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, este necesar să se acorde atenție următoarelor aspecte de ordin general:

- situațiile financiare se întocmesc pentru perioada de gestiune conform formatelor tipizate prezentate în anexele la SNC „Prezentarea situațiilor financiare”;

- formatele bilanțului și situației de profit și pierdere sunt identice pentru entitățile care întocmesc situații financiare complete sau simplificate, iar situațiile financiare prescurtate se întocmesc conform unor formulare distincte elaborate în baza compartimentelor formatelor complete ale bilanțului și situației de profit și pierdere;

- indicatorii situațiilor financiare se calculează nu doar în baza datelor conturilor sintetice, ci și a informațiilor generalizate în subcosturi. Astfel, în bilanț trebuie se fie reflectate nu doar valoarea totală a imobilizărilor necorporale în exploatare, mijloacelor fixe, investițiilor financiare, creanțelor și datoriilor părților afiliate, provizioanelor pe termen lung și curente, ci și valoarea grupelor (claselor) acestora contabilizate, respectiv, în subcosturile conturilor de evidență a activelor sus-menționate;

- situația de profit și pierdere conține nu doar informații privind suma totală a veniturilor din vânzări, costului vânzărilor, veniturilor și cheltuielilor financiare, ci și mărimea categoriilor acestora înregistrate, respectiv, în subconturile conturilor de evidență a veniturilor și cheltuielilor aferente vânzărilor și tranzacțiilor financiare;

- nu există o corelație directă între soldurile și rulajele unor conturi sintetice și subconturi și indicatorii noilor formate de situații financiare. De exemplu, pentru calcularea indicatorului rd. 070 „Terenuri” din bilanț, se utilizează informația generalizată în conturile 122 și 128 (în partea ce ține de valoarea contabilă a terenurilor), 112, subcontul 1124 și 113, subcontul 1134 (în partea referitoare la valoarea contabilă a drepturilor de utilizare a acestor terenuri). În mod similar se determină și indicatorul rd. 081 „Clădiri” din bilanț,

- întocmirea și prezentarea situațiilor financiare cuprind următoarele etape [2, pct.18]:
- efectuarea lucrărilor premergătoare întocmirii situațiilor financiare;
- completarea formatelor situațiilor financiare;
- întocmirea notei explicative la situațiile financiare;
- aprobarea, semnarea și prezentarea situațiilor financiare;
- reformarea bilanțului.

Înainte de întocmirea situațiilor financiare, IÎPT trebuie să efectueze următoarele lucrări premergătoare: inventarierea generală a elementelor contabile; decontarea cheltuielilor și veniturilor anticipate aferente perioadei de gestiune curente; recalcularea elementelor monetare în valută străină și reflectarea diferențelor de curs valutar; întocmirea înregistrărilor contabile de corectare; determinarea cotei curente a activelor imobilizate și a datoriilor pe termen lung; reevaluarea imobilizărilor corporale; formarea/ajustarea provizioanelor; închiderea conturilor de gestiune; închiderea conturilor de venituri și cheltuieli și determinarea rezultatului net al perioadei de gestiune. Caracteristica și modul de contabilizare a operațiunilor privind lucrările premergătoare întocmirii situațiilor financiare sunt expuse detaliat în literatura de specialitate [9].

IÎPT înregistrează în categoria imobilizărilor necorporale programele informatice, drepturi de autor și de utilizare a unor tehnologii, brevete, documentație tehnică de proiectare etc. În condițiile

cerințelor actuale de management informațional – publicitar un rol tot mai important și prioritar îl joacă site-urile, care necesită costuri considerabile de elaborare, înregistrare a domeniului, testare și întreținere. De menționat că unele ÎIPT înregistrează costurile sus-menționate drept cheltuieli curente, ceea ce contravine principiilor contabile generale prevăzute în Legea nr. 287/2018 [1]. În opinia noastră aceste costuri trebuie să fie înregistrate în componența imobilizărilor necorporale în curs de execuție cu decontarea la imobilizările necorporale în exploatare la transmiterea lor în folosință. Pentru astfel de imobilizări ÎIPT trebuie să stabilească durata de utilizare și să selecteze metoda de calculare a amortizării. Aceiași abordare urmează a fi aplicată și în cazul certificatelor de acreditare a ÎIPT.

Totodată, considerăm că documentația tehnică și de proiect aferente unor viitoare construcții și sau instalații de transmisie, precum și a altor mijloace fixe trebuie să fie recunoscute ca imobilizări corporale în curs de execuție cu includerea ulterioară în costul obiectelor de evidență a mijloacelor fixe, la darea acestora în exploatare, evitând practica incorectă de înregistrare inițială a acestora în componența imobilizărilor necorporale.

O atenție deosebită la întocmirea situațiilor financiare este necesar să se acorde creanțelor comerciale, care includ creanțele fondatorului cu privire la plata serviciilor educaționale acordate de către ÎIPT, conform comenzii de stat specificate în contract cu repartizare pe luni, precum și creanțele studenților care fac studiile în bază de contract. La finele perioadei de gestiune aceste creanțe nu trebuie să depășească limitele contractuale, cu excepția unor cazuri specificate în actele normative (majorarea unor indicatori de consum la remunerarea muncii, consumului de energie electrică, etc. aferent lunii decembrie, care urmează să fie recontractate în anul următor și incluse în contract cu finanțare pentru luna ianuarie.

În procesul întocmirii situațiilor financiare pot fi depistate creanțe compromise, care cuprind creanțele cu termenul de prescripție expirat sau a debitorilor insolvabili, desființați ca entitate sau care nu pot fi localizați. De asemenea, creanțele se consideră compromise și în cazul neobținerii rezultatelor în urma sechestrării bunurilor debitorului, neexecutării deciziilor judecătorești, alte situații justificate. ÎIPT vor analiza și vor include în componența creanțelor compromise creanțele studenților care au făcut studii în baza de finanțare bugetară și au abandonat studiile și/sau nu au achitat taxa de studii în termenii stabiliți. Aceste creanțe trebuie să fie decontate la cheltuielile curente cu înregistrarea concomitentă în evidența extrabilanțieră. În cazul restabilirii creanțelor compromise, fie prin deciziile executorilor judecătorești, fie benevol, suma acestora urmează a fi înregistrată ca venituri curente cu decontarea simultană din evidența extrabilanțieră. Recunoașterea creanțelor drept compromise și/sau restabilirea acestora trebuie să fie efectuată în baza documentelor care confirmă apariția circumstanțelor respective.

La prezentarea în bilanț a indicatorilor aferenți surselor de finanțare a activelor primite de la fondator și/sau alți proprietari, este necesar de atras atenția la sursa proprie și sursa atrasă de proveniență a acestora, ce recurge din legislația în vigoare, deciziile proprietarilor și documentele de primire-predare. Conform cerințelor actelor normative [6], autoritățile administrației publice centrale și locale, pot transmite proprietatea publică (terenuri, mijloace fixe și alte bunuri) în gestiunea instituțiilor bugetare, instituțiilor publice la autogestiune, întreprinderilor de stat sau municipale și altor entități sub formă de:

- aporturi în capitalul social în cazul constituirii sau majorării acestuia;
- patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate;
- bunuri primite în folosință pe un termen nedeterminat cu dreptul de gestiune economică;
- comodat etc.

Considerăm varianta cea mai rezonabilă de înregistrare a activelor primite de către ÎIPT de la fondator (Ministerul Educației și Cercetării, Ministerul Sănătății, Ministerul Culturii etc.) în contul 316 „Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate”. Modul de contabilizare a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate de către autoritățile și instituțiile publice la autogestiune este

reglementat de SNC „Capital propriu și datorii” [7]. Acest patrimoniu se contabilizează în mărimea stabilită în actele de constituire și/ sau în alte documente prevăzute de legislație ca majorare a activelor și a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate. Ieșirea (diminuarea) patrimoniului sus-menționat se contabilizează (conform deciziei fondatorului) ca diminuare concomitentă a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate și a activelor [7, pct. 17¹ - 17²].

În conformitate cu SNC „Capital propriu și datorii”, datoriile privind bunurile primite în gestiune economică apar în cazul primirii bunurilor de la fondatori și/sau autoritățile administrației publice în gestiune temporară și se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor și a datoriilor [2, pct. 65]. Astfel, la întocmirea bilanțului activele, care sunt primite, conform cerințelor actelor normative în gestiune economică, fie de la fondator, fie de la alte autorități publice centrale și locale se vor corela cu valoarea acestora indicată în conturile 427 „Datorii pe termen lung privind bunurile primite în gestiune economică” și 543 „Datorii curente privind bunurile primite în gestiune economică”.

Anual ÎIPT trebuie să supună inventarierii toate elementele contabile, inclusiv a activelor și a datoriilor privind bunurile primite în gestiune economică, în conformitate cu Regulamentul privind inventarierea [4, pct.30]. Pentru bunurile respective se întocmesc liste de inventariere separate în trei exemplare, care conțin informații cu privire la documente primare, cantitate, valoare și alte informații utile. În termen de până la 3 zile lucrătoare după finisarea inventarierii aceste liste se remit entităților cărora le aparțin bunurile (proprietarilor). Proprietarul bunurilor urmează să confirme în termen de până la 5 zile lucrătoare din data recepționării listei de inventariere exactitatea datelor. Neconfirmarea datelor presupune recunoașterea exactității acestora înscrise în listele de inventariere, iar în caz de diferențe entitatea clarifică diferențele și comunică constatările entității în gestiunea căreia se află bunurile.

Specificul contabilizării vânzărilor din prestarea serviciilor educaționale influențează indicatorii de performanță economică a ÎIPT, care stau la baza determinării indicatorilor din situația de profit și pierdere. Necoincidența anului de studii cu perioada de gestiune complică modul de recunoaștere și evaluare a veniturilor, precum și a cheltuielilor instituțiilor din sfera educației, inclusiv și în cadrul ÎIPT. Anul de gestiune pentru întreprinderile din Republica Moldova coincide cu anul calendaristic 1 ianuarie – 31 decembrie. Pentru instituțiile de educație anul de studii este 1 septembrie – 30 iunie, fapt ce complică lucrările contabile de determinare a rezultatului financiar din activitatea unui ciclu de servicii prestate (an de studii). Recomandăm aplicarea principiului periodicității la prestarea serviciilor de educație, prin înregistrarea veniturilor din plata taxelor de studii aferente perioadelor viitoare, care trebuie contabilizate ca venituri anticipate. ÎIPT vor înregistra în perioada de gestiune curentă veniturile anticipate ca creanțe ale beneficiarilor (studenților, cursanților etc.) și ca datorii (subcontul 5353, „Alte venituri anticipate curente”), apoi vor fi trecute la venituri curente în decursul anului de studii.

Indicatorii din situația de profit și pierdere se vor determina pe baza soldurilor conturilor, subconturilor și, atunci când este necesar, a conturilor de gradul III de evidență a veniturilor și cheltuielilor, care sunt grupate în:

- venituri și cheltuieli din activitatea operațională,
- venituri și cheltuieli financiare,
- venituri și cheltuieli cu active imobilizate și excepționale.

În contabilitatea analitică a veniturilor și cheltuielilor este binevenit de format centre de evidență analitică distinct pe fiecare sursă de finanțare și activități, care se vor raporta în dependență de clasificatorul analitic stabilit preventiv în politicile contabile.

În ÎIPT, reieșind din cele sus-menționate, apar particularități referitoare la conținutul și structura notei explicative la situațiile financiare. În afară de informațiile cerute de Legea nr. 287/2017 și SNC propunem ca ÎIPT să prezinte distinct în nota explicativă la situațiile financiare indicatorii privind veniturile și cheltuielile aferente activității operaționale, precum și costurile per/student din:

- prestarea serviciilor educaționale de pregătire a cadrelor, conform programelor (comenzii de stat) cu subdivizare în: finanțare-standard; finanțare compensatoare și finanțare complementară etc.; finanțare prin concurs pe bază de proiecte;
- prestarea serviciilor educaționale pe bază de contract, cu subdivizare în: taxe de studii; perfecționare și recalificare profesională; taxe de cazare în cămine; taxe pentru vânzarea unor produse și articole din practică antreprenorială; alte venituri din taxe;
- alte venituri, cu subdivizare la necesitate în: venituri din transmitere în locațiune a spațiilor temporar libere; venituri din donații și ajutoare umanitare; venituri din granturi; alte venituri [11, p.150].

Situațiile financiare ale ÎIPT se aprobă de către consiliul de administrare și se semnează de către director și contabilul șef până la prezentarea și publicarea acestora pe pagina web al instituției [1, art.31].

În afară de situațiile financiare, ÎIPT care corespund criteriilor de raportare la entitățile mijlocii și mari sunt obligate să întocmească și să prezinte anual raportul conducerii [1, art.23]. În plus, situațiile financiare ale acestor ÎIPT trebuie să fie supuse auditului obligatoriu [1, art. 32].

Potrivit Legii nr. 287/2017, ÎIPT prezintă pe suport de hârtie sau în formă electronică, situațiile financiare, raportul conducerii și raportul auditorului fondatorilor și Biroului Național de Statistică în termen de 150 de zile de la ultima zi a perioadei de gestiune [1, art.33].

În conformitate cu SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, reformarea bilanțului se efectuează după aprobarea și prezentarea situațiilor financiare și constă în decontarea la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al (a) anilor precedenți a corecțiilor rezultatelor anilor precedenți și a profitului/pierderii net (nete) perioadei de gestiune curente [2, pct. 228].

De menționat că în practică apar întrebări referitoare la data înregistrării în programul computerizat de evidență contabilă a tranzacțiilor aferente reformării bilanțului. Unele ÎIPT efectuează această procedură cu data de 31 decembrie, iar altele cu 01 ianuarie a următoarei perioade de gestiune. Suntem de părerea că reformarea bilanțului trebuie să fie efectuată cu ultima oră din data de 31 decembrie, după înregistrarea tuturor tranzacțiilor aferente perioadei de gestiune curente. Această modalitate de reformare v-a exclude operațiunile de închidere a conturilor din balanța de rulaje și solduri a următoarei perioade de gestiune, fapt ce ușurează analiza indicatorilor cu privire la situația patrimonială curentă la orice dată supusă examinării de către utilizatorii interni și externi al informațiilor economico-financiare.

Concluzii

ÎIPT țin contabilitatea în partidă dublă și, ca urmare, sunt obligate să întocmească și să prezinte situații financiare. Conform actelor normative în vigoare, ÎIPT trebuie să întocmească situațiile financiare conform formularelor tipizate destinate entităților din sectorul corporativ. În funcție de criteriile de mărime prevăzute în Legea nr. 287/2017, ÎIPT sunt în drept să prezinte situații financiare prescurtate, simplificate sau complete.

Situațiile financiare ale ÎIPT se întocmesc în baza regulilor generale prevăzute în SNC „Prezentarea situațiilor financiare”. La întocmirea situațiilor financiare, ÎIPT urmează să respecte o anumită consecutivitate în efectuarea lucrărilor, deoarece încălcarea acestora poate genera diverse erori.

Reglementările contabile naționale nu conțin prevederi distincte privind calcularea indicatorilor din situațiile financiare ale ÎIPT. Totodată, ÎIPT se caracterizează printr-un șir de particularități care influențează în mod direct indicatorii financiari. Astfel, în ÎIPT apar particularități aferente calculării indicatorilor privind: imobilizările necorporale și corporale, creanțele fondatorului și studenților, patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate, precum și datoriile aferente bunurilor primite în gestiune economică, veniturile din vânzări și costul vânzărilor. Actele normative în vigoare nu stabilesc reguli explicite aferente calculării indicatorilor sus-menționați. În acest context, considerăm

necesar de a elabora unele indicații metodice privind întocmirea situațiilor financiare în instituțiile publice la autogestiune financiară, inclusiv în ÎIPT.

În ÎIPT apar particularități referitoare la conținutul și structura notei explicative la situațiile financiare. În afară de informațiile cerute de Legea nr. 287/2017 și SNC, această notă trebuie să conțină suplimentar informații privind:

- componența activelor și pasivelor după surse de finanțare/finanțatori;
- structura creanțelor cu specificare celor compromise anulate și/sau recuperate;
- componența stocurilor, inclusiv a produselor din activitățile didactice;
- veniturile și cheltuielile aferente activității operaționale, precum și costurile per/student distinct pe activități și surse de finanțare,
- alți indicatori cantitativi și valorici cum ar fi: valoarea bunurilor primite din donații și sponsorizări, din proiecte naționale și internaționale etc.

La întocmirea și prezentarea situațiilor financiare este necesar să se țină cont de cerințele Legii nr. 287/2017, potrivit căreia situațiile financiare urmează a fi supuse auditului obligatoriu, doar în cazul în care ÎIPT reprezintă entități mijlocii sau mari. De menționat, că nu toate ÎIPT respectă cerințele legale aferente auditului situațiilor financiare. Această situație poate să genereze consecințe nefavorabile pentru ÎIPT, inclusiv aplicarea de sancțiuni de către autoritățile abilitate de legislație.

În articol sunt formulate recomandări concrete privind determinarea indicatorilor situațiilor financiare care rezultă din particularitățile activităților ÎIPT. Aplicarea în practică a acestor recomandări v-a genera un grad mai înalt de veridicitate, comparabilitate și transparența a informațiilor financiare și v-a asigura luarea unor decizii eficiente la toate nivelele de gestiune ale ÎIPT.

Bibliografie

1. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial Nr. 1-6 din 05.01.2018.
2. Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor (OMF) nr.118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237 din 22.10.2013.
3. Planul general de conturi contabile, aprobat prin OMF nr.119 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 22.10.2013.
4. Regulamentul privind inventarierea, aprobat prin OMF nr. 60 din 29.05.2012, online, [citat 28.04.2024]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=132096&lang=ro
5. Ghidul metodologic de întocmire a situațiilor financiare, aprobat prin OMF nr. 154 din 19.12.2020. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 360-371 din 25.12.2020.
6. Legea privind administrarea și deținerea proprietății publice nr. 121-XVI din 04.05.2007, online, [citat 28.04.2024]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=141557&lang=ro#
7. Standardul Național de Contabilitate „Capital propriu și datorii”, aprobat prin OMF nr.118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237 din 22.10.2013.
8. Nedeița, A. (2021). Noile formate de situații financiare: conținutul de bază și interconexiunea cu conturile contabile, Revista „Contabilitate și audit”, Chișinău, 2021, nr. 02, p. 84-99, 03, p. 63-76, ISSN 1813-4408.
9. Nedeița, A., Lazari, L. (2023). Etapa inițială de întocmire a situațiilor financiare pentru anul 2023, Chișinău, 2023, nr. 12, p.80-92, ISSN 1813-4408.
10. Taban, E., Tuhari, T. (2011). Monografie. Contabilitatea în instituțiile de învățământ superior publice și private: aspecte teoretice și practice, Chișinău, 2011, UST, p. 296. ISBN 978-9975-76-062-1.
11. Taban, E., Șchiopu, A. (2022) Revenue accounting from the education services in secondary and non-tertiary technical vocational education institutions // Contabilitatea veniturilor din prestarea serviciilor de educație în instituțiile de învățământ profesional tehnic secundar și nonterțiar, Chișinău: ASEM, 2022 – ISBN 978- 9975-155-60-1.Vol. 3. – 465 p., p. 147-155., online, [citat 28.04.2024]. Disponibil: <https://ase.md/publicatii-electronice/>

**ASPECTE ALE IMPOZITULUI PE VENIT AL SUBIECȚILOR CE DESFĂȘOARĂ
ACTIVITĂȚI INDEPENDENTE**

**ASPECTS OF THE INCOME TAX OF SUBJECTS CARRYING OUT INDEPENDENT
ACTIVITIES**

CZU: 336.226.1-057.13(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.25>

Roman VIERU

Academy of Economic Studies of Moldova, Moldova

Email: roman.vieru@sfs.md

Liliana LAZARI

Academy of Economic Studies of Moldova, Moldova

Email: liliana.lazari@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8310-2341>

Abstract. In this research, a study is carried out regarding the examination of the simplified regime regarding the income tax of individuals who carry out retail trade without constituting an organizational-legal form of entrepreneurial activity. The research aims to establish the link between the fiscal regime of individuals carrying out independent activities and other existing taxation regimes. Diversifying the taxation system is important to provide opportunities to all categories of taxpayers, depending on the activities they practice. The adaptation of the taxation system to the needs of the payer, with the maintenance of the debit of receipts to the state budget from the income tax, to fulfill the economic and social needs of the state, requires an examination of the evolution of this fiscal regime from its appearance until now. The direct congruence between fiscal stability and the principle of budgetary equity determines the legislator in the direction of regulating the differentiated taxation of incomes following the contributory power of the subject. That is why the research of a regime different from the standard one, highlighting the strengths of the modernization of the taxation system in the direction of diversification of tax regimes, is an important one for the subjects that apply different taxation regimes, or, the analysis of the effects of the implementation of international practices and the comparative study of the way of adapting the national legislation to the international one is the key to the successful integration of the state of the Republic of Moldova to the European and international standards.

Keywords: income tax, accounting, independent activity, tax reporting.

Jel Classification: M41, H25

Introducere

Actualitatea temei pornește de la principiul echității fiscale potrivit căruia, contribuabilii trebuie să achite la bugetul de stat, în funcție de capacitatea lor impozabilă. Regimul simplificat privind impozitul pe venit al persoanelor fizice care desfășoară activitate în domeniul comerțului cu amănuntul este un regim recent implementat, aplicabil începând cu prima perioadă fiscală anul 2017 [1]. Pe lângă faptul că oferă oportunitatea unei alternative pentru contribuabilii cu un anumit specific de activitate, contribuie la o distribuție evident mai echitabilă a poverii fiscale a acestora.

Importanța prezentei cercetări derivă de la faptul că activitatea independentă este o alternativă pentru contribuabilii care activează în baza patentei de întreprinzător, or, activitatea desfășurată în baza patentei devine tot mai puțin atractivă deoarece limitează antreprenorul prin numărul neînsemnat al tipurilor de activități posibile de desfășurat în baza acesteia, inclusiv prin impunerea unor condiții reglementate de Legea nr.93/1998 „Cu privire la patenta de întreprinzător” [2].

Tematica abordată este una actuală, fapt pentru care prezintă un interes sporit atât pentru cei care urmăresc modul de implementare și efectele noului regim, cât și pentru subiecții care aplică sau

planifică să beneficieze de regimul activității independente. Din punct de vedere al impactului economic, activitatea independentă reprezintă o parte semnificativă a economiei Republicii Moldova, iar contribuabilii care desfășoară activități independente contribuie la creșterea economică, la crearea de locuri de muncă, la stimularea inovației și a competitivității, iar sprijinul activității independente va consolida și diversifica economia țării. Regimul fiscal aplicabil persoanelor fizice care desfășoară activități independente are un impact semnificativ asupra veniturilor, conformității fiscale și asupra mediului de afaceri general al acestora. Sub aspect antreprenorial, regimul fiscal al persoanelor fizice ce desfășoară activități independente joacă un rol important în promovarea inovării, a concurenței și a creșterii economice. Comunitatea antreprenorială din Moldova este în creștere și are un impact semnificativ asupra dezvoltării economice și sociale. Înțelegerea și respectarea cerințelor fiscale este esențială pentru succesul și sustenabilitatea activității independente. Această temă prezintă, de asemenea, un interes din ce în ce mai mare din perspectiva cercetărilor privind impactul reformelor și reglementărilor fiscale introduse pentru a asigura o distribuție echitabilă a poverii fiscale în societate. În cadrul studiului sunt utilizate metode de cercetare științifică, cum ar fi: analiza cadrului normativ ce reglementează activitățile independente dar și a cadrului cu privire la impozitarea cu impozit pe venit a acestor activități, sinteza informațiilor aferente, compararea pentru a evidenția particularitățile. Din punct de vedere al aplicabilității, prezenta cercetare este una fundamentală și are rolul de a lărgi cunoașterea științifică cu privire la aplicarea impozitului pe venit în cadrul activităților independente.

Conținut de bază

Interesul fiscal al statului este promovat prin reglementări specifice și politici economice și fiscale corespunzătoare [15, p.302]. Examinând prevederile Codului Fiscal aferent regimului de impozitare cercetat, stabilim că acesta se răsfrânge asupra unui domeniu strict delimitat - comerțul cu amănuntul (cu excepția mărfurilor supuse accizelor). Potrivit Legii cu privire la comerțul interior nr.231/2010 [3], „activitatea de comerț este o activitate a comerciantului în baza unei sau mai multor forme de comerț, exercitate separat sau combinat, participând la circuitul comercial, prin intermediul unităților comerciale, inclusiv prin prestarea serviciilor comerciale complementare”. Dat fiind faptul că norma menționată are scopul de a crea cadrul juridic corespunzător desfășurării activităților de comerț și de a stabili principiile generale de desfășurare a activităților de comerț pe teritoriul Republicii Moldova, aceasta definește noțiunea de „comerciant ca fiind persoana care desfășoară activități de comerț sub una dintre formele juridice de organizare a activității de antreprenariat sau sub o altă formă de activitate de comerț prevăzută de lege”.

Potrivit Legii cu privire la comerțul interior 231/2010 [3], principalele forme de desfășurare a comerțului sînt stipulate la art.7, și stabilesc: comerțul cu ridicata, comerțul cu amănuntul, comerțul cash and carry, serviciile comerciale și alimentația publică. În cazul regimului de impozitare cercetat, prevederile art. 69⁶ din Codul Fiscal, stabilesc că sfera aplicării activităților independente este domeniul comerțului cu amănuntul (cu excepția mărfurilor supuse accizelor). După cum a fost menționat anterior, comerciantul desfășoară activitatea de comerț sub una din formele activității de antreprenariat, care potrivit art. 13 din Legea cu privire la antreprenariat și întreprinderi nr.845 din 03.01.1992 [4], sînt următoarele: întreprindere individuală, societate în nume colectiv, societate în comandită, societate pe acțiuni, societate cu răspundere limitată, cooperativă de producție, cooperativă de întreprinzător, întreprindere de arendă, întreprindere de stat și întreprindere municipală.

Începând cu 01 ianuarie 2017, potrivit modificărilor la Codul Fiscal prin Legea nr.281/2016 [5], începe prima perioadă fiscală de aplicare a noului regim de impozitare. Potrivit redacției inițiale a Capitolului 10² din Codul Fiscal, subiecții impunerii pot fi persoanele fizice rezidente care, fără a constitui o formă organizatorico-juridică pentru desfășurarea activității, obțin venituri din activitățile independente în sumă ce nu depășește 600 000 lei într-o perioadă fiscală. Potrivit Codului Fiscal,

activitatea independentă menționată presupune domeniul comerțului cu amănuntul (cu excepția mărfurilor supuse accizelor).

În redacția Legii nr.281/2016, este stabilit că contribuabilii aplică contabilitatea de casă în conformitate cu art. 44 alin. (2) din Codul Fiscal, prin care se înțelege metoda conform căreia:

a) venitul este raportat la anul fiscal în care acesta este obținut în mijloace bănești sau sub altă formă;

b) 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.

În același timp, potrivit art.5 alin.(6) din Legea nr.287/2017 [6], persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător țin contabilitatea în partidă simplă în baza contabilității de casă, ce stabilește reflectarea unilaterală a faptelor economice, conform metodei „intrare-ieșire”, fără aplicarea conturilor contabile și fără întocmirea situațiilor financiare, conform indicațiilor metodice aprobate de către Ministerul Finanțelor [9]. Potrivit acestor indicații metodice, persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător țin contabilitatea în baza metodei de casă, metodă conform căreia veniturile sînt recunoscute în perioada fiscală în care au fost încasate/primite sume în numerar sau compensările în altă formă, iar cheltuielile – în perioada în care acestea au fost efectiv achitate, cu excepția uzurii mijloacelor fixe, amortizării proprietății nemateriale. Pe lângă faptul că persoana fizică-întreprinzător are obligația să întocmească documente primare, registre contabile, dări de seamă fiscale și alte rapoarte prevăzute de legislație, indicațiile metodice stabilesc și alte aspecte cu privire la contabilitatea veniturilor și cheltuielilor, contabilitatea proprietății pentru care se calculează amortizarea, contabilitatea stocurilor, numerarului, inventarierea patrimoniului, precum și alte drepturi și obligații de documentare a faptelor economice și utilizare a documentelor primare cu regim special.

Conform Ordinului Ministerul Finanțelor nr.2/2017 [10], a fost aprobat formularul cererii de înregistrare a activității, de înregistrare în evidență a mașinii de casă și control, confirmării privind luarea la evidența fiscală a persoanelor fizice care desfășoară activitate independentă, precum și formularul-tip forma AI17 „Declarația cu privire la impozitul pe venit a persoanei fizice care desfășoară activitate independentă”, în baza căreia contribuabilii declară impozitul pe venit în mărime de 1% din venitul din activități independente și care nu poate constitui mai puțin de 3 000 de lei anual. Potrivit redacției din 11.05.2018 [11], prin Ordinul nr.2/2017 au fost aprobate Indicațiile metodice privind particularitățile ținării evidenței vânzărilor și procurărilor în scopuri fiscale de către persoanele fizice ce desfășoară activități independente și Borderoul de achiziție al persoanei fizice ce desfășoară activități independente, în baza cărora contribuabilul este obligat să țină evidența vânzărilor și procurărilor în scopuri fiscale. Borderoul de achiziție menționat a fost introdus pentru documentarea achiziției produselor de la persoanele fizice-cetățeni care nu practică activitate de întreprinzător de către persoanele fizice ce desfășoară activități independente.

Procurările persoanei fizice ce desfășoară activități independente cuprind cheltuielile privind procurarea bunurilor/mărfurilor și achiziționarea serviciilor prestate de terți, confirmate documentar, care sunt utilizate în desfășurarea activității independente și în componența procurărilor persoanei fizice ce desfășoară activități independente nu se includ cheltuielile personale care nu sunt legate de activitatea independentă. Persoana fizică ce desfășoară activități independente înregistrează vânzările și procurările în Registrul-jurnal de vânzări și procurări [13].

În contextul celor menționate, stabilim că regimul activității independente este într-o continuă ajustare, astfel încât în prezent aceasta să fie redusă la maxim atît din punct de vedere al evidenței contabile, cît și din punct de vedere al evidenței fiscale privind modul de calculare, achitare și declarare a impozitului pe venit. Așa dar, stabilim că, începînd cu 01.07.2023, potrivit modificărilor la Ordinul nr.2/2017, se abrogă punctele 3¹ și 3², fiind anulate Indicații metodice privind particularitățile ținării evidenței vânzărilor și procurărilor în scopuri fiscale de către persoanele fizice

ce desfășoară activități independente și Borderoul de achiziție. Totodată, se aprobă formularul-tipizat „Avizul de plată a impozitului pe venit din activitatea independentă”, în baza căruia, Serviciul Fiscal de Stat, calculează trimestrial impozitului pe venit.

Totodată, prin Legea nr.356/2022 [7], au fost modificate și prevederile Capitolului 10² Regimul fiscal al persoanelor fizice ce desfășoară activități independente din Codul Fiscal, prin care s-a introdus obligativitatea utilizării de către contribuabilii activităților independente a echipamentelor de casă și de control conectate la Sistemul informațional automatizat „Monitorizarea electronică a vânzărilor” (SIA MEV) pentru documentarea comercializării bunurilor. Totodată, potrivit art. 69¹² alin. (2) din Codul Fiscal, calcularea impozitului se efectuează de către Serviciul Fiscal de Stat, iar achitarea impozitului la buget se efectuează în rate, trimestrial, până la data de 25 a lunii următoare trimestrului de gestiune în baza avizului de plată a impozitului pe venit din activitatea independentă pentru trimestrul respectiv (Anexa nr. 9 la Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 56/2023 [12]).

Este de menționat că, Sistemul informațional automatizat „Monitorizarea electronică a vânzărilor” este un concept aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.55/2020 [8], care asigură recepționarea informației despre tranzacțiile efectuate prin intermediul echipamentelor de casă și de control, de monitorizare a vânzărilor și analiză a riscurilor în regim real de timp (online). Interacțiunea actorilor cu sistemul SIA MEV este redată în figura nr.1.

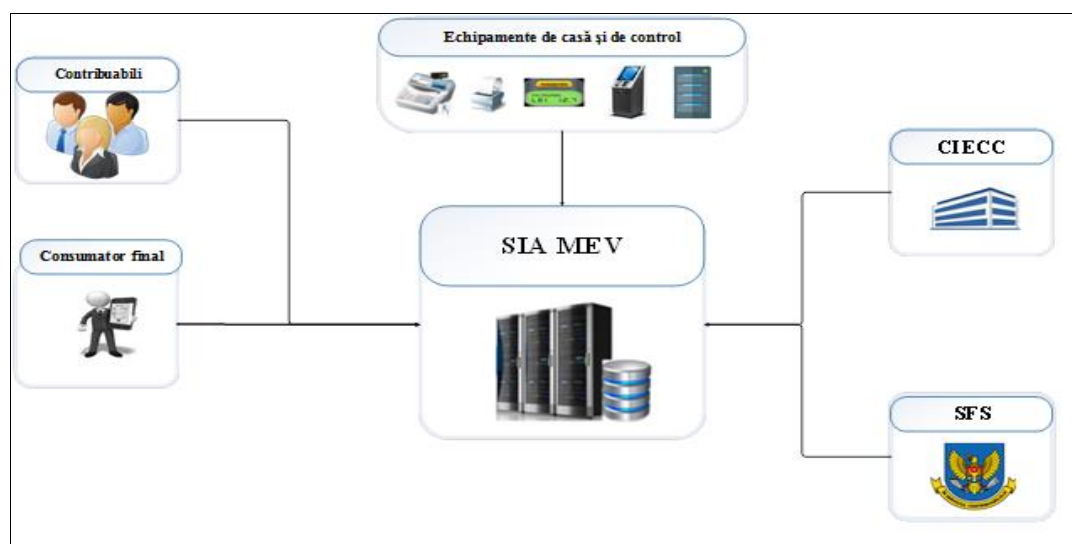


Fig.2. Prezentarea interacțiunii actorilor cu sistemul SIA MEV

Sursa: Hotărârea Guvernului nr.55/2020 [8]

Introducerea utilizării echipamentelor de casă și de control conectate la SIA MEV a făcut posibilă excluderea obligativității ținerii evidenței vânzărilor și procurărilor în scopuri fiscale de către contribuabil și totodată, asigurarea unui mecanism eficient de monitorizare a vânzărilor și de sporire a eficienței colectării impozitelor. Sistemele informaționale nu doar că optimizează volumul lucrului mecanic, ci și asigură o minimizare a riscurilor de comitere a unor erori mecanice în calcularea și declararea corectă a impozitelor ce urmează a fi achitate la buget. Respectiv, conchidem că acest sistem este util nu doar plătitorului, dar și collectorului de impozite.

Potrivit Raportului de activitate al Serviciului Fiscal de Stat pentru anul 2023[14], a fost pus accent pe conectarea echipamentelor de casă și de control ale persoanelor fizice ce desfășoară activități independente la SIA „Monitorizarea electronică a vânzărilor”. Drept urmare, persoanele fizice ce desfășoară activități independente au înregistrat 5 860 echipamente de casă și de control conectate la SIA „MEV”. Totodată, unul din principalele angajamente ale organului de administrare fiscală reprezintă deservirea automatizată performantă a contribuabililor și oferirea serviciilor calitative și

eficiente acestora. Astfel, la situația din 31 decembrie 2023, 58,82% din serviciile ale cărui proprietar este Serviciul Fiscal de Stat, sunt prestate în format digital.

Subsidiar celor expuse, este de precizat că legiuitorul a introdus inclusiv și alte modificări și actualizări la Capitolul 10² Regimul fiscal al persoanelor fizice ce desfășoară activități independente, precum: modificarea plafonului maxim al veniturilor din activitățile independente de la 600 000 lei la 1 200 000 lei; introducerea limitei suprafeței comerciale a unității de comerț de până la 50 m²; pentru trimestrele I–III se achită 1% din vânzările efectuate pentru fiecare trimestru, dar nu mai puțin de 750 de lei; și altele.

Regimul fiscal cercetat contribuie la evoluția sistemului de impozitare privind impunerea veniturilor persoanelor fizice, subiecți ai activității independente desfășurate în domeniul comerțului cu amănuntul, care vine cu noi abordări în direcția respectivă [17, p.170].

În contextul existenței diferitor modalități aplicare, de determinare, declarare și achitare a impozitului pe venit pentru diferite categorii de contribuabili dar și în funcție de activitățile desfășurate, cert este faptul că, o administrare eficientă și corectă a acestor obligații față de bugetul de stat asigură o mai mare transparență, un grad înalt al echității fiscale față contribuabili și o colectare deplină și la termen a impozitelor [16, p.246].

Concluzii

Cercetarea în domeniul regimului simplificat privind impozitul pe venit al persoanelor fizice care desfășoară activitate în domeniul comerțului cu amănuntul dezvăluie o serie de aspecte relevante pentru contextul fiscal și economic al Republicii Moldova. Aceste aspecte includ adaptarea sistemului de impozitare la nevoile și specificul activității contribuabililor, promovarea principiului echității fiscale și modernizarea sistemului fiscal pentru a corespunde standardelor internaționale.

O analiză a evoluției acestui regim fiscal, de la implementarea sa și până în prezent, arată că acesta continuă să se adapteze constant în efortul de a reduce birocrăția și de a asigura o eficiență sporită în colectarea impozitelor. Astfel, introducerea echipamentelor de casă și de control conectate la Sistemul informațional automatizat „Monitorizarea electronică a vânzărilor” (SIA MEV) a facilitat nu doar procesul de evidență fiscală, ci și monitorizarea în timp real a tranzacțiilor comerciale.

Reformele legislative și actualizările sistemului fiscal pentru persoanele care desfășoară activități independente includ, de asemenea, ajustarea plafonului maxim al veniturilor, introducerea limitelor suprafeței comerciale și stabilirea unor modalități clare de calcul și achitare a impozitului pe venit.

În final, acest studiu prezintă particularitățile de impozitare a activităților independente, modificarea acestuia din ultima perioadă, dar și evidențiază importanța adaptării și modernizării sistemului fiscal la nevoile și dinamica economiei și necesitatea monitorizării eficiente a veniturilor și cheltuielilor pentru o colectare corectă și echitabilă a impozitelor.

Referințe bibliografice:

1. Legea cu privire la modificarea și completarea unor acte legislative nr. 281 din 16.12.2016, Publicat: 27-12-2016 în Monitorul Oficial nr. 472-477 art. 947, în vigoare la 1 ianuarie 2017. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=96913&lang=ro
2. Legea cu privire la patenta de întreprinzător nr. 93 din 15-09-1998. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=140854&lang=ro#
3. Legea cu privire la comerțul interior nr. 231 din 23-09-2010, Publicat: 01-10-2021 în Monitorul Oficial Nr. 230-237 art. 262. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=141239&lang=ro#
4. Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr. 845 din 03-01-1992, Publicat: 28-02-1994 în Monitorul Parlamentului Nr. 2 art. 33. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=138560&lang=ro#
5. Legea Cu privire la modificarea și completarea unor acte legislative nr. 281 din 16-12-2016, Publicat: 27-12-2016 în Monitorul Oficial Nr. 472-477 art. 947. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=96913&lang=ro

6. Legea Contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15-12-2017, Publicat: 05-01-2018 în Monitorul Oficial Nr. 1-6 art. 22. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=136356&lang=ro#
7. Legea Pentru modificarea unor acte normative nr. 356 din 29-12-2022, Publicat: 30-12-2022 în Monitorul Oficial Nr. 456-459 art. 813. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=134829&lang=ro
8. Hotărârea Guvernului Cu privire la aprobarea Conceptului tehnic al Sistemului informațional automatizat „Monitorizarea electronică a vânzărilor”, nr. 55 din 05-02-2020 Publicat: 21-02-2020 în Monitorul Oficial Nr. 55-61 art. 126. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120392&lang=ro
9. Ordinul Ministrului Finanțelor Privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate Nr. 118 din 06-08-2013, Publicat: 16-08-2013 în Monitorul Oficial Nr. 177-181 art. 1224, Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130804&lang=ro#
10. Ordinul Ministrului Finanțelor Privind aprobarea unor formulare tipizate aferente activității persoanelor fizice care desfășoară activitate independentă Nr. 2 din 09-01-2017, Publicat: 13-01-2017 în Monitorul Oficial Nr. 9-18 art. 37. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=97331&lang=ro#
11. Ordinul Ministrului Finanțelor cu privire la modificarea și completarea unor ordine ale ministrului finanțelor, Nr. 72 din 27-03-2018 Publicat: 11-05-2018 în Monitorul Oficial Nr. 150-155 art. 633. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110570&lang=ro
12. Ordinul Ministrului Finanțelor Cu privire la modificarea Ordinului Ministrului Finanțelor nr. 2/2017, Nr. 56 din 29-06-2023, Publicat: 03-07-2023 în Monitorul Oficial Nr. 227 art. 638. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=137788&lang=ro
13. Ghid privind înregistrarea/încetarea activității independente și onorarea obligațiilor fiscale. Disponibil: <https://sfs.md/ro/document/ghid-privind-inregistrareaincetarea-activitatii-independente-si-onorarea-obligatiilor-fiscale>
14. Raportul de activitate al Serviciului Fiscal de Stat pentru anul 2023. Disponibil: <https://sfs.md/ro/stiri/raportul-de-activitate-al-serviciului-fiscal-de-stat-pentru-anul-2023>
15. LAZARI, Liliana. Contabilitatea și fiscalitatea: un conflict nestins, dar o conviețuire eternă. În: Republica Moldova: 20 de ani de reforme economice, Conferința Științifică Internațională din 23-24 septembrie 2011, Volumul II, Chișinău, ASEM, pp.300-303, 0,26 c.a. ISBN 978-9975-75-588-7
16. VIERU, Roman, LAZARI, Liliana. Aspectele fiscale privind impozitul pe veniturile persoanei fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător. În: International Scientific Conference on Accounting – ISCA 2020, Conferința Științifică Internațională, 2-3 Aprilie 2020, Chișinău, 2020, pp. 240 - 247, ISBN 978-9975-75-989-2. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/Culegeri_conferinta_aprilie_2020F.pdf
17. VIERU, Roman, LAZARI, Liliana. Fiscal aspects regarding the income tax from professional and independent activity. În: Development through research and innovation - 2020, International Scientific Conference, Chișinău, August 28th, 2020, pp.166-175, Chișinău 2021. ISBN 978-9975-155-03-8 (PDF). Disponibil: <https://ase.md/wp-content/uploads/2021/04/Conference-Proceedings-28-AUGUST-2020.pdf>

KANBAN METHOD – MANAGEMENT TOOL FOR TRADE ENTITIES

METODA KANBAN – INSTRUMENT AL CONTROLULUI DE GESTIUNE PENTRU ENTITĂȚILE DIN COMERȚ

CZU: [005.584.1:339.17]:001.811

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.26>

Andrei JIZDAN

Academy of Economic Studies of Moldova. Republic of Moldova,

Email: jizdanandrei@yahoo.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0557-1502>

Angela POPOVICI

Academy of Economic Studies of Moldova. Republic of Moldova,

Email: a.j.popovici@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8844-0304>

Anatol GRAUR

Academy of Economic Studies of Moldova. Republic of Moldova,

Email: graur.anatol@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0466-5627>

Abstract. The Kanban method, originally developed in the manufacturing industry, has found applications in various business sectors, including trade entities. Kanban is a visual management tool designed to improve workflow, efficiency, and overall operational performance. When applied to trade entities, Kanban can help streamline processes related to inventory management, order fulfillment, and supply chain optimization. Here's how Kanban can serve as a management tool in trade entities: visualizing inventory, setting stock limits, replenishment process, regular monitoring and updating, reducing waste, supplier collaboration, staff training, performance monitoring etc. Kanban in trade entities can lead to cost savings, improved inventory management, waste reduction, and increased customer satisfaction by ensuring the availability of desired products. However, it should be adapted to the specific needs of the trade entity and managed effectively to achieve the best results.

Keywords: Kanban, trade entities, tool, management control.

JEL Classifications: M40, M41.

Introduction

Kanban is a method commonly associated with manufacturing and project management, but it can also be applied in trade entities, particularly in the context of inventory management and supply chain optimization. Kanban is a Japanese term that means "visual card" or "signal," and it's often used to improve efficiency and reduce waste in various processes. Kanban is a method for managing and improving work processes through the visual representation of information. It is aimed at helping visualize workflow stages, maximizing efficiency, and continuously improving processes within an organization. How to use this methodology? What does it represent? We will provide all the essential information about the system and its practical application in the article. The Kanban method, as a management control tool, is widely used in manufacturing. This research aims to explore the application and adaptation of this method in trade entities, taking into account the specific nature of commercial activities, which are rather different from processes that are used in manufacturing entities.

Basic Content of the Paper

Review of the scientific literature

A Kanban relies on the use of a physical card used in the production system to support decentralized production controls. It is an organizational method for managing production flows by triggering the production of a workstation upstream based on the demand from the downstream workstation, a continuous system of supplying components and parts in such a way that workers have what they need, where they need it, and when they need it (Sîli and Furdui, 2017). The researchers Bogdanova (2022) and Chiriac (2022) have presented the process of organizing project activities in the context of remote work using the online Trello board in a Kanban style. At the local level, we can also note other research related to the Kanban method, such as: Ciaicovscaia (2020), Levitskaia (2020), Lapteacru (2020), Dodu-Gugea (2020), Goremîchina (2018) and others. Thus, there is very little research addressing the theme under consideration, which reaffirms the relevance and importance of the research. Furthermore, in the Republic of Moldova, there is no research that addresses the implementation of the Kanban method in trade entities.

Research methodology

The methodological approach of the research ensures the validity and reliability of the obtained results and is based on both qualitative and quantitative aspects of the subject matter. It also employs research methods characteristic of the social sciences, including:

- Analytical method (the study of specialized literature within the scope of accounting and management control);
- Comparative method (investigation of relevant aspects regarding the informational priorities of management control as opposed to management accounting);
- Systemic method (argumentation and interpretation of the presented information);
- Synthesis method (synthesizing general aspects concerning management control and the decision-making process).

Results and discussion

The Kanban method, originally developed in manufacturing, can also be effectively implemented in trade entities or retail operations. It can be adapted to manage inventory, optimize supply chains, and streamline various processes within trade entities, helping to improve efficiency and reduce waste. Kanban's principles of visualizing work, setting limits, and using pull systems can be valuable in a trade context to maintain the right level of stock, coordinate with suppliers, and enhance overall operational performance.

Here's how Kanban can be adapted for trade entities:

- **Inventory Management:** In trade entities, maintaining the right level of inventory is crucial to meet customer demand without overstocking or understocking. Kanban can help manage inventory effectively by using visual signals (such as cards or markers) to indicate when it's time to reorder products. For example, when a certain product reaches a predefined minimum level, a Kanban card is generated, signaling the need to reorder more of that product.
- **Supplier Management:** Trade entities often rely on suppliers to provide them with the goods they sell. Using Kanban, you can establish a system of communication with suppliers to ensure a steady supply of products. When your inventory of a particular product is running low, you send a Kanban signal to your supplier to trigger a reorder. This helps streamline the supply chain and maintain optimal inventory levels.
- **Visual Management:** Kanban systems are known for their visual nature. You can implement a visual board or software tool that displays the status of your inventory, orders, and incoming shipments. Each product category or SKU can be represented by cards or labels with key information such as quantity in stock, reorder points, and expected delivery dates. This visual management system makes it easy to track and manage your inventory at a glance.

- **Workflow Optimization:** Beyond inventory management, Kanban principles can be applied to optimize various trade entity workflows, such as order processing, quality control, and customer service. Visual boards or software tools can be used to track the progress of orders and tasks, ensuring that work is efficiently prioritized and completed.
- **Continuous Improvement:** Kanban encourages a culture of continuous improvement by promoting transparency and allowing teams to identify bottlenecks and areas for enhancement. Trade entities can use feedback and data from Kanban systems to make informed decisions and streamline their operations over time.
- **Pull System:** Kanban operates on a "pull" system, where items are replenished based on actual demand rather than a forecast. This approach can help trade entities avoid overproduction, reduce carrying costs, and minimize waste.

There are several technological tools and software applications that can be used to implement the Kanban method in trade entities. Some of the main tools include:

1. Trello is a popular Kanban-style project management tool that allows you to create boards, lists, and cards to visualize and manage tasks, projects, and inventory.
2. Kanbanize is a dedicated Kanban software that provides advanced features for managing workflows, visualizing work, and tracking progress in trade entities.
3. Jira Software is a versatile project management tool that supports Kanban boards, ideal for tracking and managing tasks, projects, and inventory.
4. Asana offers Kanban boards as part of its task and project management features, making it a suitable tool for visualizing and managing work in a trade context.
5. Monday.com is a work operating system that allows you to create customizable Kanban boards for managing various processes, including inventory and supply chain activities.
6. Wrike is a project management and collaboration platform that offers Kanban boards to help trade entities streamline and manage their workflows.
7. Smartsheet provides a Kanban view that can be customized to manage inventory, orders, and supply chain activities efficiently.
8. Microsoft Planner for businesses using the Microsoft 365 ecosystem, Microsoft Planner offers a Kanban board feature for managing tasks and projects.
9. Zoho Projects includes Kanban boards as part of its project management capabilities, enabling trade entities to organize their work effectively.
10. ClickUp is a versatile work management platform that includes Kanban boards for visualizing and managing various trade-related processes.

Certainly, here are a few more technological tools that can be used to implement the Kanban method in trade entities: Airtable, KanbanFlow, LeanKit, ZenHub, Taiga, MeisterTask, VivifyScrum, Pipefy, ProWorkflow, Quire etc.

These tools can be tailored to the specific needs of trade entities, offering features to track inventory, orders, and supply chain activities, while providing a visual representation of work to enhance efficiency and organization. The choice of tool may depend on your organization's size, specific requirements, and integration with existing systems.

The fundamental elements of the Kanban method emerged in 2007 and consisted of a board with three columns - "To Do", "In Progress" and "Done" The methodology uses diagrams, lists, and statistics to illustrate the stages of the workflow and its efficiency. This helps assess the outcome of any ongoing project. Kanban also employs a task limit factor to restrict the number of tasks that can be worked on simultaneously. This is done to prevent excessive stress and workload on specific areas of work.

The Kanban board has come a long way to become what it is today. It consists of cards, columns representing different stages, delineation lines, and limits on unfinished tasks. All these board

elements help the team effectively visualize the stages of work and manage them. The main components of a Kanban board are:

1. Cards: These are visual representations of tasks. Each card contains information about the task, its status, deadlines, the responsible person, and other necessary information according to the team's needs.
2. Columns: These represent individual stages of the workflow. Cards progress through all the workflow stages until they are completed.
3. Work In Progress (WIP) Limits: These restrict the maximum number of tasks at different workflow stages. WIP limits help expedite workflow processes, allowing the team to focus only on the designated current tasks.
4. Delineation Lines: These are horizontal lines on the board used to separate different types of activities, teams, types of work, and more.

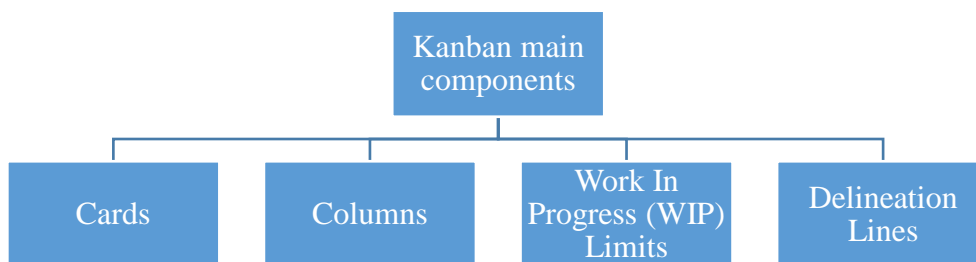


Fig.1. Kanban main components

Source: elaborated by the author

In order to provide a detailed representation of the process under consideration, there can be created as many columns on the board as necessary to visualize the workflow with maximum accuracy.

The most obvious advantage is the methodology contributes to bringing order to chaotic work processes and helps accomplish more.

To see the real benefits of using it, it should be delved a bit deeper:

1. The core idea of Kanban is to visualize every work process on a board. This transforms the board into a central information hub. All tasks are visible, and nothing gets lost, adding transparency to all stages of work. Each team member can quickly access updated information about the project or task status.
2. Kanban identifies bottlenecks in the workflow. Once the board is filled with cards, it becomes apparent that some columns are overflowing with tasks. This helps pinpoint workflow bottlenecks and address them.
3. Kanban provides flexibility. If you look at the fundamental principles of the methodology, you'll understand that any department in a company can use them. The main reason is that Kanban takes the organization's current state, requiring no revolutionary changes. Instead, it suggests that all innovations should be gradual, while the company continually strives to improve its processes.
4. The team becomes more accountable. Employees focus on completing current tasks rather than creating new ones, enhancing company collaboration and productivity.

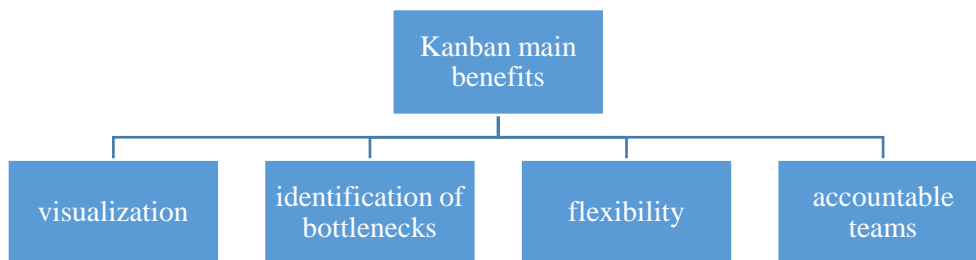


Fig.2. Kanban main benefits

Source: elaborated by the author

As technology advances, Kanban continually evolves. Digital Kanban board solutions have replaced physical boards with stickers. Digital counterparts have been developed to address the challenges faced by remote teams. Digital boards, accessible from anywhere in the world, have been created for this purpose.

Cloud-based Kanban boards are the most efficient way for teams to stay on the same path. They provide access to all information from any device at any time and display real-time actions. In addition, Kanban software enables a complex analytical process, allowing for detailed performance tracking, bottleneck identification, and the implementation of necessary changes. Online Kanban solutions also automate certain processes, saving valuable time and making repetitive work more efficient. For example, the ability to create Kanban boards is now available in the "1C: Enterprise Management" solution. To organize and optimize tasks, you can create personal or team boards for planning your personal tasks or your workgroup's tasks. You can also use them for customer outreach, organizing daily tasks, or event planning.

The results of implementation of Kanban method in small trade entities can be visualized below:

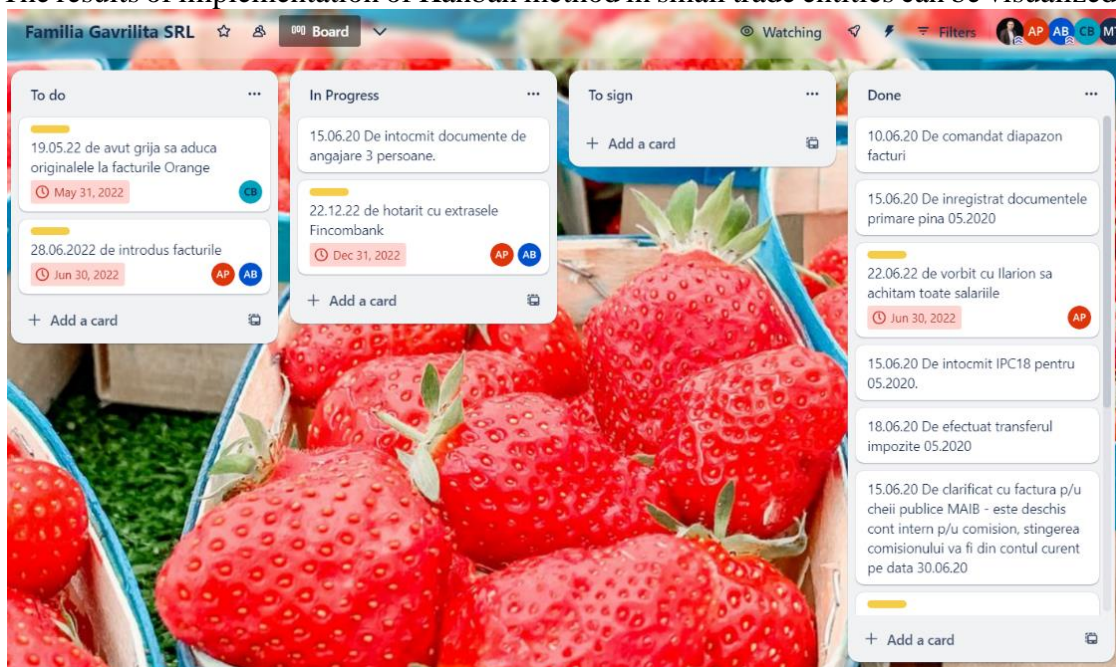


Fig.3. Trello application – implementation of Kanban method

Source: elaborated by the author

Above, it can be seen, through a concrete example, how the columns were set: to do, in progress, to sign, done. Similarly, the process of creating cards is demonstrated, where the task to be accomplished is indicated. Usually, when opening a card, which means creating a task, a deadline for completion and the person responsible for executing the task are established. Similarly, within the card, relevant

comments regarding the task's progress can be left, documents and other necessary materials for completing the set task can be attached. In this case, for implementing the Kanban method as a management control tool, the Trello application was used, which has proven its effectiveness even within commercial entities. Certainly, the Trello application is widely used in trade entities as a Kanban method tool to streamline workflow processes, manage tasks, and improve overall efficiency. It provides a visual platform with boards, lists, and cards that can represent different stages of work, tasks, or projects. Here are some additional points to consider:

1. **Visual Task Management:** Trello offers a visually intuitive way to manage tasks and projects. Each task is represented as a card, which can be moved through various columns representing different workflow stages, making it easy to track progress.
2. **Collaboration:** Trello supports collaboration within trade entities by allowing team members to view and update task cards in real time. Comments and file attachments can be added to cards for communication and documentation.
3. **Flexibility:** Trello's flexibility allows trade entities to adapt the Kanban method to their specific needs. Boards can be customized to match the workflow and processes that are unique to the organization.
4. **Integration:** Trello integrates with many other applications and services commonly used in trade entities, making it a versatile tool for managing various aspects of the business, from inventory management to project tracking.
5. **Remote Work:** Trello's cloud-based platform is especially useful for trade entities with remote or distributed teams. Team members can access boards from anywhere, facilitating collaboration even when not physically present.
6. **Analytical Tools:** Trello provides analytical tools and reporting features that help trade entities track performance, identify bottlenecks, and make data-driven decisions to improve efficiency.
7. **Automation:** Trello also offers automation features that can help streamline routine tasks and processes, reducing manual workloads.

Within the trade entity, the Kanban method, using the Trello application, began to be implemented starting in 2020. As a result, in its evolution, the positive impact of applying this method on the financial results of the entity has been demonstrated.

Denumire:	SRL "FAMILIA GAVRILITA"	
CAEM2:	A0125 - Cultivarea arbusrilor fructiferi, capsunilor, nuciferilor si a altor pomi fr	
Indicatori din situatiile financiare prezentate pentru perioada	01.01.2020 - 31.12.2020	
Situatii Financiare		
Denumirea indicatorilor		mii lei
⇒ SITUATIA DE PROFIT SI PIERDERE PRESCURTATA -		
Venituri din vinzari		48.4
Costul vinzarilor		46.5
Profit brut (pierdere bruta)		1.9
Alte venituri din activitatea operationala		39.1
Cheltuieli de distribuire		26.6
Cheltuieli administrative		36.9
Rezultatul din activitatea operationala: profit (pierdere)		-22.6
Rezultatul: profit (pierdere) financiar(a)		
Profit (pierdere) pina la impozitare		-22.6
Cheltuieli privind impozitul pe venit		1.9
Profit net (pierdere neta) al perioadei de gestiune		-24.5

Fig.4. Indicators from the financial statements presented for the period 2020

Source: <http://webapp.statistica.md/infoRsf/>

Denumire:	Societatea cu Raspundere Limitata "FAMILIA GAVRILITA"	
CAEM2:	A0125 - Cultivarea arbusrilor fructiferi, capsunilor, nuciferilor si a altor pomi fr	
Indicatori din situatiile financiare prezentate pentru perioada	01.01.2021 - 31.12.2021	
Situatii Financiare		
Denumirea indicatorilor		mii lei
⇒ SITUATIA DE PROFIT SI PIERDERE PRESCURTATA -		
Venituri din vinzari		145.2
Costul vinzarilor		141.5
Profit brut (pierdere bruta)		3.8
Alte venituri din activitatea operationala		46.9
Cheltuieli de distribuire		23.1
Cheltuieli administrative		35.5
Alte cheltuieli din activitatea operationala		1.9
Rezultatul din activitatea operationala: profit (pierdere)		-9.8
Profit (pierdere) pina la impozitare		-9.8
Cheltuieli privind impozitul pe venit		5.8
Profit net (pierdere neta) al perioadei de gestiune		-15.6

Fig.5. Indicators from the financial statements presented for the period 2021

Source: <http://webapp.statistica.md/infoRsf/>

In summary, the implementation of the Kanban method has had a multifaceted and positive impact on various performance indicators within the trade entity, resulting in improved efficiency, cost reduction, and increased customer satisfaction. These improvements translate into better financial results and overall business success. The results of the implementation of Kanban method are presented:

Table no. 1. The evolution of performance indicators resulting from the implementation of the Kanban method, 2020-2021

Indicators	2020	2021	Evolution
Sales revenues	48.4	145.2	+96.8
Net profit (Net loss) for the financial period	-24.5	-15.6	+8.9

Source: trade entity Familia Gavrilița SRL.

While the Kanban method offers numerous benefits, it's important to consider potential drawbacks and challenges as well. Some of the negative aspects of the Kanban method include:

1. **Complexity of Implementation:** Implementing Kanban effectively can be complex, especially in larger organizations with existing processes. It may require a significant cultural shift and changes to existing workflows.
2. **Resistance to Change:** Team members and stakeholders may resist adopting Kanban, particularly if they are accustomed to traditional methods. Resistance to change can slow down or hinder the implementation process.
3. **Limited Planning:** Kanban is often viewed as more of a reactive approach. It may not provide the comprehensive planning and project management features that some organizations require for larger and complex projects.
4. **Overemphasis on Efficiency:** While Kanban is excellent at improving efficiency and reducing waste, it may not prioritize strategic long-term planning and goal-setting as much as other methodologies like Scrum.
5. **Lack of Clear Structure:** Some teams may struggle with the flexibility of Kanban, as it provides less structure compared to other methodologies. This flexibility can sometimes lead to confusion or a lack of clear direction.
6. **Risk of Overloading:** Without proper Work In Progress (WIP) limits, teams may take on too many tasks at once, leading to overloading and reduced productivity. It's crucial to set and enforce WIP limits effectively.
7. **Dependence on Team Collaboration:** Effective Kanban implementation relies heavily on team collaboration and communication. If these elements are lacking, the method may not be as successful.
8. **Not Ideal for All Types of Work:** Kanban is best suited for workflows with a steady and predictable stream of work. It may not be the most suitable method for highly dynamic, unpredictable, or creative work.
9. **Difficulty in Scaling:** While Kanban works well for single teams or smaller projects, scaling it to larger organizations or complex projects may require additional frameworks or adaptations.
10. **Inadequate for Strict Deadlines:** Kanban's focus on flow and continuous improvement may not align well with projects that have strict deadlines or time-sensitive requirements.

It's essential to weigh the pros and cons of the Kanban method and carefully consider whether it aligns with your organization's specific needs, culture, and project requirements. Additionally, adaptability and the willingness to address challenges and make necessary adjustments are key to successful Kanban implementation.

Conclusions

It's important to note that the specific implementation of Kanban in trade entities can vary depending on the industry, organization size, and specific needs. The key is to adapt Kanban principles to improve the management of inventory, supply chain, and workflow processes to enhance overall efficiency and customer satisfaction. When choosing a specific tool for implementing Kanban in a trade entity, it's important to consider factors such as ease of use, scalability, integration capabilities, and pricing. Different tools offer various features and levels of customization, so it's a good idea to evaluate them based on organization's unique needs and requirements. The impact of implementing the Kanban method on the performance indicators of the trade entity has been substantial. This methodology has contributed to improved efficiency, reduced lead times, and better resource allocation. As a result, key performance indicators such as on-time delivery, inventory turnover, and overall productivity have shown notable enhancements. Additionally, the transparency and real-time tracking offered by Kanban boards have empowered teams to make informed decisions and address bottlenecks swiftly, positively affecting performance indicators across the board. The impact of the Kanban method on the performance indicators of a trade entity extends to various areas, resulting in improvements in resource utilization, customer satisfaction, sustainability, and adaptability. By fostering a culture of continuous improvement and enabling data-driven decision-making, Kanban contributes to the overall success and competitiveness of the trade entity in the dynamic business environment. This method has proven to be a valuable tool in optimizing trade entity operations and enhancing overall business outcomes.

References

- Bogdanova V., and Chiriac, L., 2022. *Управление проектной деятельностью обучающихся с использованием WEB-сервиса Trello*. In: *Materialele Conferinței Republicane a Cadrelor Didactice: Didactica științelor exacte, 26-27 februarie 2022, Chișinău*. Chișinău: Tipografia Universității de Stat din Tiraspol, 2022, Vol. 1, pp. 184-188. ISBN 978-9975-76-382-0.
- Ciaicovscaia, M. and Levitskaia, A., 2020. *Development of mobile marketing IT projects: opportunities for Moldova and Ukraine*. In: *Economie și Sociologie*, 2020, nr. 2, pp. 59-69. ISSN 1857-4130. DOI: 10.36004/nier.es.2020.2-05.
- Goremichina, O. *Implementing CRM Technologies Into Business Processes of a Company and Structuring CRM System Elements*. In: *Intellectus*, 2018, nr. 3, pp. 49-55. ISSN 1810-7079.
- Lapteacru, V. and Dodu-Gugea, L., 2020. *Japonia - laboratorul societății postindustriale*. In: *Simpozion științific al tinerilor cercetători*, Ed. 18, 19-20 iunie 2020, Chișinău. Chișinău Republica Moldova: Centrul Editorial-Poligrafic al ASEM, 2020, Ediția 18, pp. 212-215. ISBN 978-9975-75-975-5.
- Sîli, G. and Furdui, A., 2017. *Probleme în utilizarea sistemului Kanban la „SRL Record Time”*. In: *Conferința Tehnico-Științifică a Colaboratorilor, Doctoranzilor și Studenților*, 16-18 noiembrie 2017, Chișinău. Chișinău, Republica Moldova: 2017, Volumul I, pp. 496-497. ISBN 978-9975-45-544-2.

**ANALIZA BIBLIOMETRICĂ PRIVIND CAPITALUL INTELECTUAL VS
INTELIGENȚA ARTIFICIALĂ**

**BIBLIOMETRIC ANALYSIS ON INTELLECTUAL CAPITAL VS ARTIFICIAL
INTELLIGENCE**

CZU: 657.421.3:004.8

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.27>

Alina BUTNARU (CIOBOTAR)

Univeristatea Ștefan cel Mare din Suceava, România

Email: alinabutnaru91@yahoo.com

ORCID: <https://orcid.org/0009-0006-8240-2194>

Camelia-Cătălina MIHALCIUC

Univeristatea Ștefan cel Mare din Suceava, România

Email: camelia.mihalciuc@usm.ro

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5598-5829>

Abstract. The world economy from its beginnings until now has gone through many changes and challenges. Moreover, competition and the need to adapt to our times generate the emergence of new economic models that are a challenge both for international regulatory bodies and for the business environment or consumers. The responsibility of the parties involved, the steps and establishing the limits of influence, understanding the advantages, but also finding counter-arguments in the case of the challenges of the new concepts represent an aspect that must be treated with a lot of attention. Starting from these aspects, the present study examines the interaction between intellectual capital and artificial intelligence, based on the bibliometric analysis of the specialized literature.

Keywords: intellectual capital (CI), artificial intelligence (AI), bibliometrics, intangibles, innovation.

JEL Classification: M41

Introducere

În mod normal, toate inovațiile sunt orientate către beneficii, iar pentru că la nivel global interacțiunea om-societate este cea care alimentează toate procesele lumii, considerăm că toate inovațiile sunt centrate pe nevoile umane. Cunoștințele teoretice și practice din diverse domenii obținute prin educația formală, experiența profesională, cercetare sunt esențiale în dezvoltarea, implementarea și utilizarea sistemelor AI (artificial intelligence – inteligență artificială). Evaluarea capitalului intelectual este o etapă esențială care permite realizarea unei imagini transparente a resurselor intangibile ale unei entități și a valorii lor. În contextul inteligenței artificiale, monitorizarea superioară a acestui proces reprezintă un aspect determinant pentru succesul în era digitală. Studiul de față se bazează pe următoarele obiective de cercetare: analiza bibliometrică a termenilor-cheie, prezentarea principalelor metode de evaluare a CI (capitalului intelectual) în contextul inteligenței artificiale și a elementelor conexe, identificarea implicațiilor reciproce ale celor două concepte. Din punct de vedere structural, studiul este organizat astfel: referirea la literatura de specialitate pentru a obține o perspectivă cât mai complexă asupra temei examinate, prezentarea demersului metodologic cu privire la problematica supusă cercetării și partea de concluzii, cu expunerea reflecțiilor și perspectivei cercetării.

Conținutul de bază

Activitatea de servicii reprezintă una din forțele motrice ale economiei. Domeniul contabil stabilește conexiuni cu toate ramurile economiei, iar înțelegerea schimbărilor ce influențează operațiunile organizației ocupă un rol important în funcționarea și managementul acesteia. Pentru a obține

avantaje competitive în actuala societate nu este suficient să dispunem de sisteme computerizate performante, dar este imperativ necesar să deținem și cunoștințe. Creativitatea este combustibilul care alimentează motorul inovației, inteligența artificială poate amplifica creativitatea umană, dar nu o poate înlocui. Fără o perspectivă clară asupra nevoilor umane, soluțiile inovatoare cu impact real rămân irelevante. În acest context, capitalul intelectual, este cel care propulsează progresul. Fără aportul acestui factor, AI ar fi o simplă colecție de algoritmi fără discernământ. Apreciem că organizația nu trebuie orientată doar către AI, ci și către utilizatorul inteligenței artificiale.

Utilizarea sistemelor AI presupune cunoștințe, dezvoltarea abilităților și cunoaștere. Înregistrarea și evaluarea activelor intangibile ale cunoștințelor și rețelelor, ale capitalului uman, structural și relațional, ca tipologie distinctă în cadrul capitalului intelectual regăsim o serie de componente sugestiv prezentate în Tabelul 1.

Tabel 1. Componentele capitalului intelectual

Tipul de capital	Componente	Evaluare
Capital uman	know-how ființelor umane, profesionalismul, cunoștințele (firma intră, pe o perioadă limitată de timp, în posesia cunoștințelor respective cu drept de utilizare), intuiția, experiența, deprinderile angajaților, loialitatea colaboratorilor, motivarea și capacitatea lor de a lucra în echipă. Pleacă din companie la sfârșitul programului de lucru.	- necesitatea înregistrării acestuia în țară sau în alte state; - în scopul aprecierii valorii reale a firmei; - vânzarea/cumpărarea întreprinderii sau a unor componente ale capitalului intelectual;
Capitalul structural sau organizațional	Componentele care ajută compania să utilizeze corect capitalul uman, strategia, politica, cultura, sistemul de organizare, capacitatea de a face față provocărilor pe plan intern și extern; resursele informaționale; business-procese, baza de date, brevetele, modalitățile de a face afaceri precum și capacitatea firmei de reînnoire a acestora. Unii autori includ în această categorie și drepturile de proprietate intelectuală. Rămâne în companie și după programul de lucru.	- privatizarea/ naționalizarea întreprinderii; - necesitatea contabilizării ca active necorporale; - pirateria sau contrafacerea unor obiecte ale capitalului intelectual;
Capitalul relațional sau capitalul de clientelă	relațiile stabilite în afara companiei, fidelitatea clienților față de marcă sau produs/serviciu, brand, cota de piață deținută	- obținerea de credite; - atragerea investițiilor.

Sursa: Prelucrare proprie a autorilor după: Bontis, N. (1998). Intellectual Capital; an Exploratory Study That Develops Measures and Models. *Management Decision*, pp. 63-76. [2]

Investiția în oameni și nu doar în tehnologia informației îmbunătățesc performanțele companiei, (Sveiby, 1997), iar puțini manageri înțeleg că trebuie să se concentreze pe cunoștințe implicite, umane, ca active intangibile, nu pe cunoștințele explicite, informația. [1] Același autor a propus o metodologie de cuantificare a CI care prevede structura externă, internă și competențele, descompuse la rândul lor în indicatori de creștere, eficiență și stabilitate. În același context, (Bontis, 1998), descrie capitalul intelectual ca fiind format din stoc și cunoașterea debitului disponibil la organizație. Acestea pot fi considerate ca resurse intangibile, care împreună cu resursele tangibile cuprind valoarea de piață a unei afaceri. [2] Literatura de specialitate stipulează următoarele metode de măsurare a capitalului intelectual (Amin et al., 2014; Urbanek, 2016) ca fiind relevante: valoarea de piață la activul net contabil (MTB); Rata Tobin Q; Valoarea intangibilă calculată; Balanced scorecard; Skandia IC Navigator; Indexul de capital intelectual; Valoarea economică adăugată și Valoarea de piață adăugată; Coeficientul valorii adăugate intelectuale. [3] Autorii literaturii din domeniu nu au considerat că există doar o singură metodă relevantă (Goebel, 2015; Dženopoljac, Janošević & Bontis., 2016), însă un „proxy” bun pentru valoarea capitalului intelectual este valoarea de piață la activul net contabil (Forte et al., 2017). [4] [5] Unii autori (Wimmer R., & Dominick J., 2003) afirmă că evaluarea capitalului intelectual poate ajuta companiile să-și crească valoarea. [6] Ritmul rapid de adaptare impus de schimbări cu impact major asupra firmei solicită dezvoltarea competențelor angajaților privind creșterea cunoștințelor. Dacă organizația nu investește în resursa umană, iar forța de muncă nu este instruită pentru a face față tehnologiei bazate pe noi algoritmi, scăderea valorii firmei este inerentă. [7] Dacă ne referim la situația în care CI răspunde pozitiv la intensificarea inovației și la factorii externi, atunci identificăm trei dimensiuni: descompunerea în elemente

descriptive a reacțiilor produse de tranziție, stabilirea obiectivelor strategice pentru o perioadă specifică, fixarea precisă a atribuțiilor și sarcinilor salariaților. [8]

Dintr-o altă perspectivă OCDE descrie inteligența artificială ca fiind „mașini care îndeplinesc funcții cognitive asemănătoare omului cum ar fi: învățarea, înțelegerea, raționamentul și interacțiunea, (Baruffaldi și colab., 2020). [9] Pentru a argumenta clasificarea AI ca activ digital, cercetătorii susțin că are capacitatea de a genera valoare intangibilă pentru companii, ceea ce va spori competitivitatea (Parra-Dominguez și colab., 2022). [10]

Sistemul de indicatori cunoscuți la momentul actual nu reflectă suficient valoarea comercială a CI, iar de cele mai multe ori colectarea lor este dificilă fiind necesar un efort sporit și un timp îndelungat. Examinarea capitalul uman, structural și relațional în contextul digitalizării generează un interes sporit (Anghel, 2011) considerându-se că investițiile în active intelectuale sunt mai profitabile decât în cele fizice sau financiare. [11] Capitalul intelectual acoperă toate nevoile non-fizice, cum ar fi activele intelectuale, brevetele, pe care întreprinderile le folosesc pentru a crea valoare, cunoștințe expertiza și experiența angajaților, tehnologiile, procesele și relațiile cu clienții și furnizorii. [12]

Luând în considerare cele expuse mai sus, deducem că evaluarea capitalului intelectual necesită o atenție majoră în contextul intensificării AI. Majoritatea studiilor analizează perspectivele tehnice ale noii paradigme, delimitarea activelor intangibile cum ar fi: modelele de învățare automată, brevetele software și proprietatea intelectuală, noii algoritmi și seturile de date, capitalul intelectual și know-how-ul. Necesitatea implementării unor strategii adecvate de evaluare este importantă pentru o eficiență maximizare a beneficiilor pe termen lung din cadrul unei companii.

Cu toate că se cunosc numeroase metode de măsurare a capitalului intelectual, sunt foarte puține companii care fac acest lucru. Lev (2002) estimează că în prezent 60-70% din valoarea unei companii este dată de activele intangibile. [14] Mai mult decât atât, investițiile în active intangibile le devansează considerabil pe cele în active tangibile, crescând și mai mult dificultatea de a estima cât mai corect valoarea unei companii. Aprecierea activelor nefinanciare, calcularea acestora ca parte componentă a managementului general, amplificarea gradului de importanță în crearea de valoare a firmei, gestionarea eficientă a capitalului intelectual, creșterea gradului de transparență în rapoartele financiare pot conduce la maximizarea performanței.

Metodologia cercetării

Pentru a evidenția stadiul actual de analiză a temei alese s-a recurs la generarea un raport din platforma online Web of Science Core Collection, utilizând termenii cheie *intellectual capital* și *artificial intelligence*. Cele 54 lucrări științifice rezultate au fost publicate în perioada 1996-2024. Ilustrarea grafică a numărului de publicații este reprezentată de Figura 1.

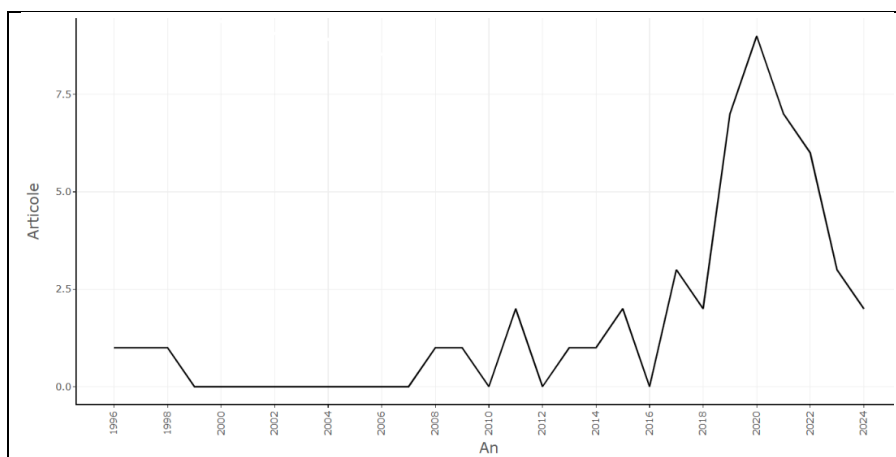


Fig. 1. Producția științifică anuală

Sursa: Prelucrarea autorilor cu ajutorul programului Biblioshiny

Remarcăm că subiectul a fost abordat încă din anul 1996, deși din anul 2000 până în 2010, publicațiile având ca termeni cheie capitalul intelectual și inteligența artificială reprezintă interes scăzut. Totuși, amplificarea atenției este observată începând cu 2017, fenomen explicat prin adoptarea soluțiilor bazate pe AI în cadrul companiilor mari. În 2020 se înregistrează cel mai mare număr de lucrări publicate pe această platformă.

Analiza celor 54 lucrări științifice a produs 302 termeni. Instrumentul de vizualizare, organizare și analizare a literaturii de specialitate, VOSviewer, a permis crearea unei rețele de apariții simultane ale specificațiilor, bazată pe datele colectate din Web of Science.

Rezultate și discuții

În Tabelul 2 identificăm cele mai relevante surse pentru aria noastră de cercetare, nominalizarea făcându-se de la cel mai mare la cel mai mic număr de articole.

Tabel 2. Prezentarea celor mai relevante surse de cercetare

Surse	Articole
Journal of Intellectual Capital	3
2011 6th International Forum on Knowledge Asset Dynamics (Ifkad2011): Knowledge-Based Foundations of The Service Economy	2
Meditari Accountancy Research	2
Proceedings of the 10th European Conference on Intangibles And Intellectual Capital (ECIIC 2019)	2
Turkish Online Journal of Distance Education	2
2019 Ieee International Conference On Advanced Robotics and its Social Impacts (Arso)	1
Access-Access to Science Business Innovation in the Digital Economy	1
Ai \& Society	1
Artificial Intelligence for Knowledge Management, Ai4km 2014	1

Sursa: Prelucrarea autorilor cu ajutorul programului Biblioshiny

În Figura 2, termenul *intellectual capital* are 27 de apariții, *artificial intelligence* 26 apariții, urmat de conceptele *management* cu 7 apariții și *impact, performance, knowledge management* cu câte 6 apariții. Noțiunea de *human capital* numără 4 apariții, la fel și *big data* sau *innovation*.

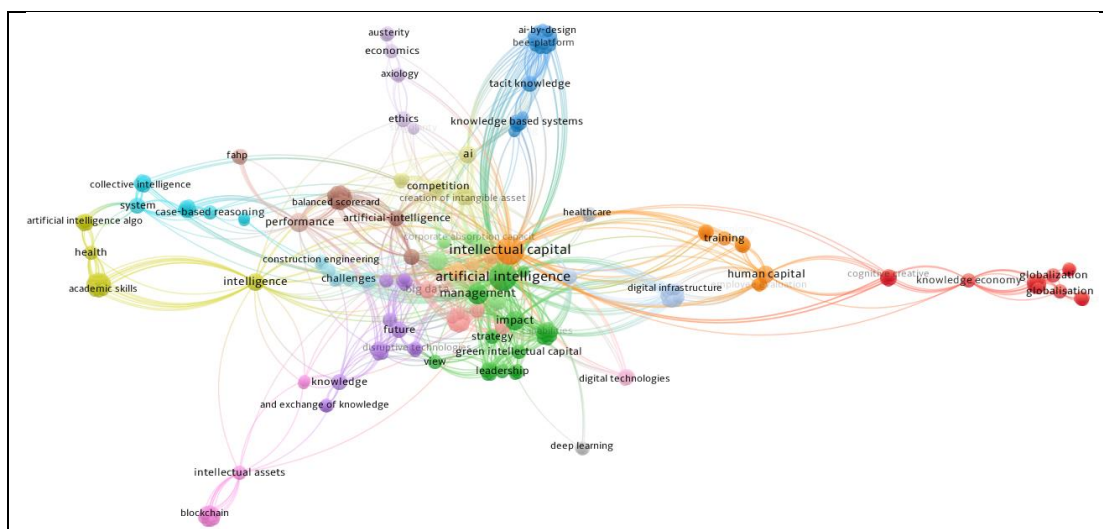


Fig. 2. Structura conceptuală a termenilor-cheie
 Sursa: Prelucrarea autorilor cu ajutorul programului VOSviewer

Conexiunea elementelor esențiale a fost organizată în 20 noduri de legătură. Cu cât dimensiunea fiecărui cluster este mare, cu atât termenul de legătură este mai reprezentativ pentru eșantionul studiat. Pentru că majoritatea cercetărilor sunt redactate în limba engleză, cuvintele-cheie definitorii sunt în această limbă.

Țările de proveniență a celor mai mulți studii publicate sunt: Statele Unite ale Americii - 22, Italia - 16 și China cu 15 studii. În Figura 3 observăm că, România se află pe poziția a 14-a din totalul de 52 țări, cu 3 publicații.

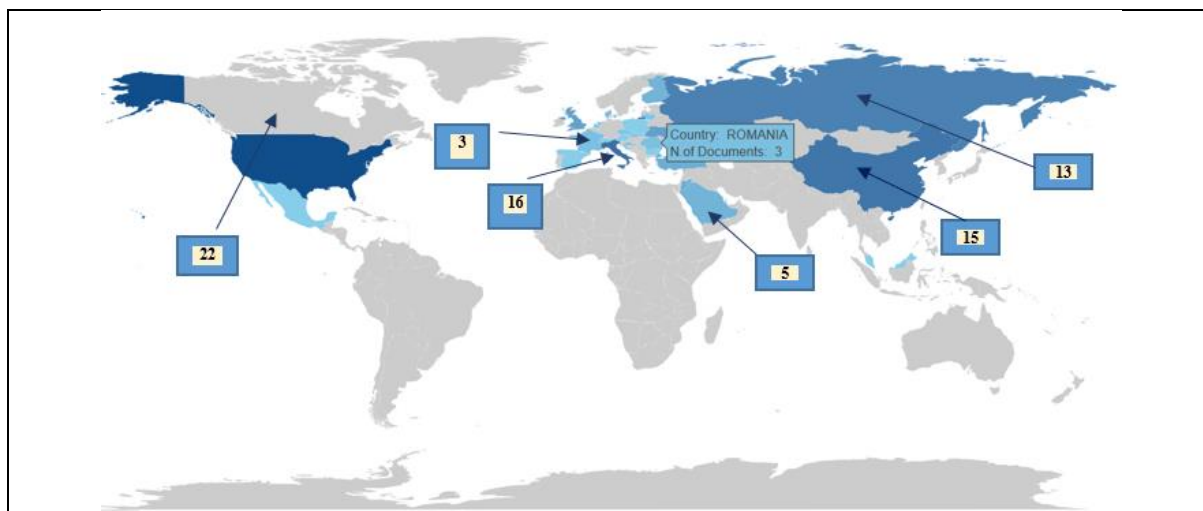


Fig. 3. Producția științifică a țărilor

Sursa: Prelucrarea autorilor cu ajutorul programului Biblioshiny

Am constatat că statele ale căror autori au cele mai multe publicații nu sunt aceleași cu cele mai multe citări. În acest caz, în cel mai mare număr de citări le deține Rusia, 134, urmată de Italia cu 79 și Statele Unite ale Americii cu 62 citări. Acest fenomen poate fi explicat prin faptul că există posibilitatea ca cercetătorii ruși să aibă o colaborare mai stransă cu autori din alte țări vizând aceleași probleme de evaluare a capitalului intelectual în contextul AI, la fel ca cei care au căutat informații în legătură cu acest aspect, sau că aceștia au tratat subiectul din punct de vedere total opus față de alți autori.

Toate studiile și cercetările de-a lungul timpului au căutat răspunsuri și au generat alte întrebări. Pentru a înțelege care este rolul CI ne propunem de asemenea câteva întrebări viitoare ale cercetării: cât valorează întreprinderea fără colaboratori? Care este prețul ei fără clienți?

Oamenii sunt interesați nu doar de cunoștințele în sine, dar și de colectarea, înregistrarea, taxonomia, depozitarea și transferul informației. Nivelul de trai a unei țări va crește proporțional cu numărul de antreprenori care vor avea cunoștințe și vor ști să le gestioneze. [13]

Concluzii

Contribuția substanțială a CI în performanța entității face ca acesta să dețină o cotă parte importantă din valoarea adăugată generată. Activele intelectuale și capitalul intelectual au câteva atribute esențiale: sunt rare, valoroase, neimitabile și nesubsituibile.

Revizuirea literaturii de specialitate relevă faptul că, creșterea activelor intelectuale conduce la optimizarea operațiunilor, generarea de valoare adăgată și stimularea productivității. Evaluarea capitalului uman, structural și relațional va conduce către noi strategii de apreciere a firmelor și respectiv la o nouă perspectivă economică a pieței. Includerea acestor elemente în factorii de producție impun un cadru normativ transparent, reguli bine definite care să ofere predictibilitatea și accesibilitatea necesară măsurării capitalului intelectual.

Referințe

1. Sveiby, K.E.(1997). The New Organisational Wealth - Managing and Measuring Knowledge-Based Assets. *Berrett-Koehler, Berrett-Koehler Publishers, Inc.San Francisco*. URL:https://books.google.ro/books?hl=ro&lr=&id=xKNXlgaeCjAC&oi=fnd&pg=PR9&ots=9YFhdsC3a1&sig=H1dcPuKBfjot_sZjl3oYZqSh_yc&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false (data accesării: 24.03.2024)
2. Bontis, N. (1998). Intellectual Capital; an Exploratory Study That Develops Measures and Models. *Management Decision*, pp. 63-76.
3. Anghel, I. (2008). Intellectual Capital and Intangible Assets Analysis and Valuation. *Theoretical and Applied Economics*, pp.75-86.
4. Goebel, V. (2015). Estimating a Measure of Intellectual Capital Value to Test its Determinants. *Journal of Intellectual Capital*, pp.101-120.
5. Dženopoljac, V., Janošević, S. and Bontis, N. (2016). Intellectual Capital and Financial Performance in the Serbian ICT Industry. *Journal of Intellectual Capital*, pp.373-396.
6. Wimmer, D., Dominick, J. (2003). Mass Media Research. *Wadsworth Cengage Learning*. URL: https://online.aiou.edu.pk/LIVE_SITE/SoftBooks/6632.PDF (data accesării: 24.03.2024)
7. Constantin M. (2020). Formula de succes în 2020: evoluție, învățare, transformare. *Editorialul Manager Express*. URL: <https://www.managerexpress.ro/idei-resurse/formula-de-succes-in-2020-evolutie-invatare-transformare.html> (data accesării: 24.03.2024)
8. Schiopoiu Burlea, A. (2003). *Impactul capitalului intelectual asupra performanței organizației. Revista Informatica Economica, Nr. 1(25)/2003, pp. 119 – 122, URL: https://revistaie.ase.ro/content/25/Schiopoiu.pdf.* (data accesării: 24.03.2024)
9. Baruffaldi, S., van Beuzekom, B., Dernis, H., Harhoff, D., Rao, N., Rosenfeld, D., and Squicciarini, M. (2020). Identifying and Measuring Developments in Artificial Intelligence. *OECD Science, Technology and Industry Working Papers*. URL: <https://doi.org/10.1787/5f65ff7e-en>. (data accesării: 24.03.2024)
10. Parra-Domínguez, J., Manzano S., De la Prieta F. & Prieto J. (2022). The Importance of Classifying Artificial Intelligence as a Digital Asset. A Bibliometric Study. *International Symposium on Distributed Computing and Artificial Intelligence, 19th International Conference*. URL: https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-031-20859-1_16. (data accesării: 24.03.2024)
11. Anghel, I. (2011). Analiza și evaluarea capitalului intelectual și a activelor necorporale. *Attribution Non-Commercial (BY-NC)*. URL: <https://ro.scribd.com/document/48042689/Analiza-si-evaluarea-capitalului-intelectual-si-a-activelor-necorporale>. (data accesării: 24.03.2024)
12. Stewart, T.A. (1997). Intellectual Capital; The New Wealth of Organizations. *New York, Doubleday*
13. Acar, O. F, Tunca, M.Z., İpçioğlu I. (2022). A Conceptual Study on Classification, Measurement and dimensions Of Intellectual Capital. *Journal of Economics and Administrative Sciences Faculty*. URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1690328>. (data accesării: 31.03.2024)
14. Bhartesh, K. R ve Bandyopadhyay, A. K. (2005). Intellectual Capital: Concept and Its Measurement. *Finance India*. 19(4), 1365-1374.
15. Lev, B. (1999). R&D and capital markets. *Journal of Applied Corporate Finance*, 11(4), 21-35

EVOLUȚIA COMPETENȚELOR RESURSELOR UMANE ÎN ORGANIZAȚIILE DE AFACERI PRIN INTEGRAREA INTELIGENȚEI ARTIFICIALE**IMPROVING BUSINESS ORGANISATIONS' HUMAN RESOURCE SKILLS THROUGH ARTIFICIAL INTELLIGENCE INTEGRATION**

CZU: [005.96:005.336.2]:004.8

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.28>**Cristina Gabriela COSMULESE***Stefan cel Mare University of Suceava, Romania*Email: gabriela.cosmulese@usm.ro

Rezumat. În contextul revoluției digitale și al economiei globale dinamice, integrarea inteligenței artificiale (IA) în managementul resurselor umane este esențială pentru a face afacerile mai competitive și mai eficiente. Schimbările care au avut loc în ultimii ani nu numai că au schimbat rolurile și responsabilitățile angajaților dintr-o organizație, dar au adus și noi modalități de interacțiune între oameni și mașini, care sunt din ce în ce mai complicate și mai sensibile. Aceste schimbări au avut un efect asupra afacerilor, de la economie la societate în ansamblu. Lucrarea își propune să examineze modul în care IA poate fi utilizată pentru a îmbunătăți competențele și eficiența profesioniștilor HR.

Cuvinte cheie: inteligența artificială, resurse umane, abilități și competențe,

JEL Classification: M40

Introducere

Tehnologia schimbă în mod continuu modul în care lucrăm. Tot mai multe afaceri adoptă programe care folosesc software cu inteligență artificială (IA) pentru a simplifica și accelera procesele de luare a deciziilor și pentru a face lucrurile în general mai ușoare și mai rapide. Resursele umane sunt un domeniu în care IA a început să se aplice recent, însă și în unele sectoare de activitate IA începe abia recent să capete importanță, în altele au deveni un concept-cheie, datorită revoluției tehnologice globale care aduce, de asemenea, o schimbare de paradigmă în afaceri. Întreprinderile încearcă în mod constant să obțină și să mențină un avantaj competitiv, ceea ce este crucial, deoarece acestea concurează nu pe o piață locală, ci pe o piață globală. Se presupune ca domeniile în care IA influențează mai puțin (limitat) sunt legate de acele activități ce implica abilități manuale unice, creativitate și tradiții culturale [1]. Meșteșugarii care creează produse unicat folosind metode tradiționale sunt un exemplu clar, însă totodată și în educația prescolară unde există instrumente educaționale bazate pe IA, interacțiunea umană, emoțională și dezvoltarea socială a copiilor preșcolari necesită prezența educatorilor, care nu poate fi înlocuită în totalitate de tehnologie [2]. Alte domenii de activitate care sunt mai puțin susceptibile de a fi dominate de IA sunt cel al Serviciilor de îngrijire personală, ce implică interacțiune umană directă și empatie și Psihoterapie și consiliere, unde deși există aplicații și chatboti care pot oferi suport psihologic, complexitatea și subtilitatea necesare în consilierea psihologică face dificilă înlocuirea totală a terapeuților umani.

Inteligența artificială colectează, evaluează și procesează cantități mari de date prin sintetizarea rapidă a acestora, devenind astfel foarte utilă în domeniul managementul resurselor umane datorită eficienței, acurateței și personalizării sporite în îndeplinirea funcțiilor de management al resurselor umane [3]. În acest sens, IA oferă soluții inovatoare pentru diverse funcții HR, de la recrutare și selecție, la evaluarea performanței și managementul talentelor. Astfel, această lucrare *își propune* să examineze modul în care IA poate fi utilizată pentru a îmbunătăți competențele și eficiența profesioniștilor HR. Pentru a atinge acest scop, am recurs la o evaluare a impactului implementării

IA asupra proceselor HR prin analiza performanțelor organizaționale și a satisfacției angajaților pe baza literaturii de specialitate. Studiile analizate au inclus atât analize cantitative cât și calitative [4,5,6,7,8] care se concentrează pe infuzia de sisteme bazate pe inteligență artificială într-o organizație și pe provocările și oportunitățile emergente în gestionarea resurselor umane, luând în considerare atât resursele tehnice, cât și cele netehnice ale organizațiilor.

Ca și remarcă generală, rezultatele anterioare sugerează faptul că integrarea IA în procesele HR contribuie la îmbunătățirea preciziei și rapidității în recrutare, personalizarea programelor de formare, optimizarea managementului talentelor și creșterea satisfacției angajaților [9]. Totodată, s-a constatat o schimbare semnificativă a competențelor necesare specialiștilor HR, care trebuie să dețină cunoștințe tehnice solide și abilități analitice avansate. Acest studiu subliniază importanța unei abordări integrate și strategice în adoptarea tehnologiilor avansate pentru a maximiza beneficiile și a minimiza riscurile asociate în domeniul gestionării resurselor umane.

Abilități Cheie pentru Implementarea IA în managementul resurselor umane

În aprilie 2021, Comisia Europeană a prezentat prima legislație UE [10,11] privind inteligența artificială. Aceasta solicită o analiză și o clasificare a sistemelor AI utilizabile în diferite aplicații în funcție de nivelul de risc pentru utilizatori. Nivelurile diferite de risc necesită diferite niveluri de reglementare. Acestea vor fi primele standarde de inteligență artificială din lume când vor fi implementate. Scopul legii privind inteligența artificială este de a clarifica ce trebuie să facă dezvoltatorii și operatorii inteligenței artificiale în ceea ce privește utilizarea acestora în anumite contexte. Regulamentul își propune, de asemenea, să ușureze responsabilitățile administrative și financiare pentru întreprinderi, în special pentru IMM-uri. Noile reguli stabilesc obligații pentru furnizori și utilizatori în funcție de nivelul de risc din partea inteligenței artificiale. Deși multe sisteme IA prezintă un risc minim, acestea trebuie evaluate. În continuare în *Figura 1* sunt prezentate regulile diferite pentru cele două niveluri de risc:

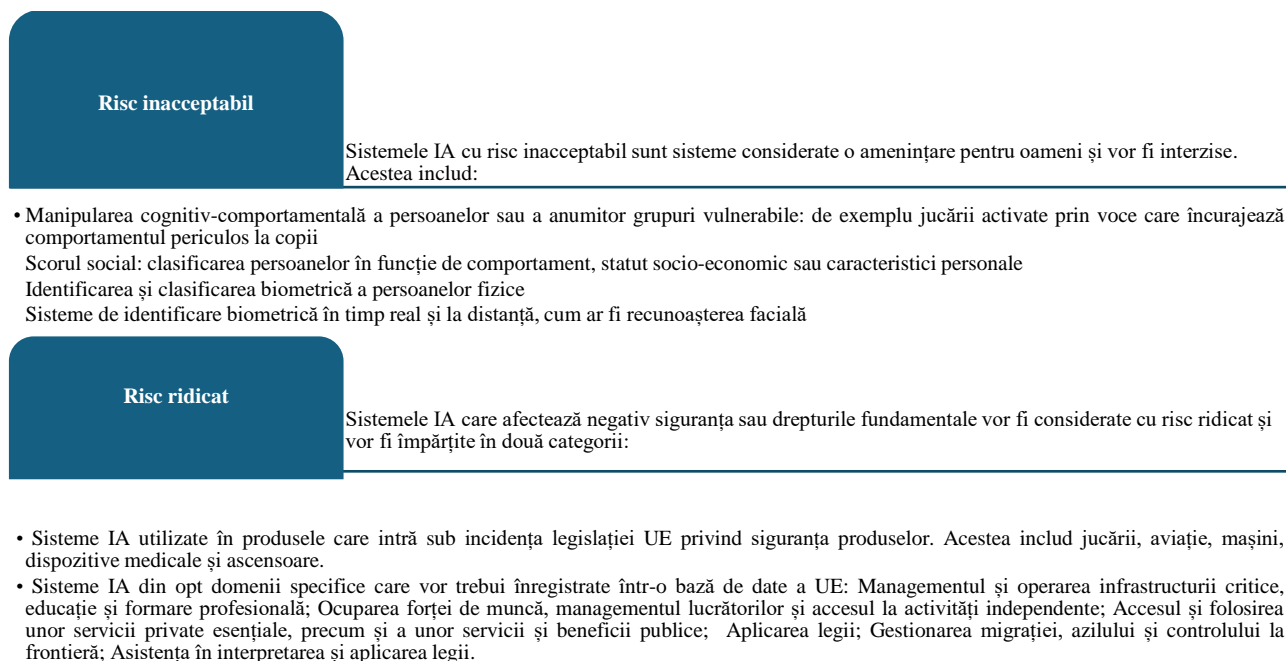


Figura nr. 1. Niveluri de risc în ceea ce privește IA

Sursa: [9]

Abilitățile și cunoștințele necesare profesioniștilor din gestionarea resurselor umane vor trebui să se schimbe odată cu implementarea IA avansate. Pentru ca IA să fie utilizată în operațiuni precum recrutarea, formarea, evaluarea performanței și gestionarea angajaților, este necesară și o recalibrare a competențelor fundamentale. Astfel, profesioniștii din resurse umane trebuie să dezvolte o serie de abilități și cunoștințe noi pentru a utiliza eficient tehnologiile IA (a se vedea *Tabel nr. 1*):

Tabel nr. 1. Competențe esențiale pentru profesioniștii în resurse umane în era inteligenței artificiale

Nr. crt.	Competențe și abilități cheie	Descrierea competențe Necesare Profesioniștilor în Resurse Umane pentru Integrarea IA
1.	Abilități Interpersonale	În ciuda avansurilor tehnologice, componenta umană rămâne esențială. Profesioniștii trebuie să mențină și să dezvolte abilități interpersonale puternice, asigurând o interacțiune echilibrată și empatică cu angajații
2.	Formare Continuă	Pentru a ține pasul cu inovațiile rapide din domeniul IA, formarea continuă și actualizarea constantă a cunoștințelor sunt indispensabile. Acest lucru implică participarea la cursuri de specializare, seminarii și workshop-uri de actualitate.
3.	Abilități Etice și de Guvernanță	Utilizarea IA în resurse umane ridică provocări etice, cum ar fi păstrarea confidențialității datelor și prevenirea prejudecăților algoritmice. Profesioniștii trebuie să fie conștienți de aceste aspecte și să asigure că tehnologiile sunt utilizate în mod responsabil și etic
4.	Managementul Schimbării	Odată cu introducerea noilor tehnologii, managementul schimbării devine o competență esențială. Profesioniștii trebuie să faciliteze tranziția către procese automatizate, să comunice eficient beneficiile acestora și să gestioneze rezistența la schimbare în rândul angajaților.
5.	Analiza Datelor	Abilitățile de interpretare și utilizare a datelor sunt cruciale. Profesioniștii trebuie să fie capabili să extragă și să analizeze date complexe generate de IA pentru a lua decizii informate și a optimiza procesele de resurse umane.
6.	Competențe Tehnice	Este esențial ca specialiștii în resurse umane să dobândească cunoștințe de bază în domenii precum machine learning, prelucrarea limbajului natural și analiza predictivă, pentru a înțelege și a colabora eficient cu echipele IT.

Sursa: [12]

Integrarea IA în gestionarea resurselor umane redefinește rolul profesioniștilor din acest domeniu, solicitându-le să adopte o abordare multidisciplinară care combină competențe tehnice, analitice și interpersonale. Prin dezvoltarea acestor abilități și cunoștințe, specialiștii în resurse umane pot maximiza beneficiile aduse de tehnologiile IA, contribuind astfel la crearea unor procese mai eficiente, echitabile și adaptate nevoilor contemporane ale organizațiilor.

Forme de IA utilizate în gestionarea resurselor umane

În ceea ce privește aplicațiile inteligenței artificiale, există două extreme: IA slabă și AI puternică. Potrivit de Carvalho et al. [13] AI puternică are capacitatea de a îndeplini sarcini independent fără intervenția omului. Învățarea profundă, algoritmi genetici, rețelele neuronale artificiale și aplicațiile de realitate virtuală augmentată sunt exemple de tehnologii și instrumente inteligente care fac parte din IA. În domeniul resurselor umane forme de IA utilizate sunt asociate în primul rând cu *Machine learning* (ML) care permit sistemelor informatice să învețe și să îndeplinească sarcini fără o programare specifică. Odată ce ML învață datele, acesta automatizează întregul proces, efectuându-l pe cont propriu. Este utilizat în diverse domenii: analiza datelor, procesarea imaginilor și previziunile. Este excelent pentru procesele și deciziile de gestionare a personalului, cum ar fi gestionarea prezenței. Un studiu interesat în acest sens este cel întreprins de Avrahami et al. [14]. Autorii, folosesc o baza de date de la 700.000 de angajați ai unei mari organizații, colectate pe o perioadă de zece ani, și constată că cifra de afaceri este în general asociată cu niveluri diferite ale acestor precedente. Cu toate acestea, într-o analiză mai fină, relația lor cu cifra de afaceri depinde de rol, persoană și context cultural. În ceea ce privește *prelucrarea limbajului natural* (NLP), Acesta se aplică la analiza și generarea de texte, la traducerea automată, la recunoașterea vocală și la analiza sentimentelor. În domeniul resurselor umane, este utilizată pentru a extrapola și analiza sentimentele

angajaților din feedback, recenzii și comentarii, pentru a detecta simptome de stres sau disconfort, pentru a interveni într-un stadiu incipient sau pentru a colecta critici constructive și a îmbunătăți compania. Majumder și Mondal [15] discută despre sisteme de automatizare a răspunsurilor, Chatbot Software care simulează, generează, o conversație umană prin interpretarea întrebărilor adresate și oferirea de răspunsuri imediate care pot fi adaptate la context. Studiul autorilor a încapsulat funcționalitatea chatbots într-un scenariu în timp real astfel încât să studieze o prezentare generală a chatbots în HRM pentru a sublinia utilitatea în timp real, având în vedere provocările relevante, cum ar fi factorul de cost, domeniile de afaceri complexe, capacitatea de reacție limitată etc.

O a treia formă de utilizare a IA o reprezintă *analiza predictivă* [16, 17]. Domeniu în care, pe baza datelor istorice sau a tendințelor identificate și utilizând algoritmi de învățare automată și modele statistice, analiza predictivă face predicții cu privire la comportamente sau rezultate. Aceasta poate identifica modele de performanță sau poate estima ratele de absenteism și de boală ale lucrătorilor, astfel încât să poată fi planificată o acoperire adecvată a muncii. Altă formă de utilizare a AI o reprezintă *sistemele de gestionare a învățării*, LMS platforme digitale care oferă instrumente și funcționalități pentru crearea, furnizarea și monitorizarea cursurilor online personalizate și a conținutului de formare. În ceea ce privește cercetările efectuate pe această tematică, merita de menționat studiul întreprins de Alomari [18] stabilește ca indicatori principali ai impactului uman asupra eficacității LMS: caracteristici tehnologice, caracteristici psihologice și caracteristici ale interacțiunii student-instructor. Utilizând o abordare deductibilă și inductibilă rezultatele studiului au dezvăluit faptul că factorii relevanți pentru utilizarea LMS sunt formarea, nevoile, așteptările și brandingul iar factorii umani care influențează pozitiv succesul și eficacitatea LMS includ atitudinea, plăcerea, experiența, autoeficacitatea și promptitudinea, care au avut cel mai substanțial impact asupra satisfacției utilizatorilor.

Analiza rețelelor sociale SNA, o altă formă de utilizare a IA are în vedere studiul relațiilor și interacțiunilor dintre indivizi, grupuri sau entități în cadrul unei rețele sociale. Aceasta identifică conexiunile cheie din cadrul organizației pentru colaborări, rețelele informale între angajați, evaluează leadershipul și identifică angajații aflați în dificultate din cauza izolării sociale sau a lipsei de sprijin, astfel încât aceștia să poată fi ajutați. În acestă privință Han et al. [19] subliniază faptul că unii actori din rețea pot crea capital social din relații de susținere puternice, în timp ce alții s-ar putea aștepta să obțină avantaje de intermediere jucând un rol în găurile structurale.

Concluzii

Utilizarea formelor avansate de inteligență artificială (IA) în gestionarea resurselor umane impune o transformare semnificativă a abilităților și cunoștințelor necesare profesioniștilor din acest domeniu. Implementarea IA în procese precum recrutarea, formarea, evaluarea performanței și gestionarea angajaților presupune nu doar o adaptare tehnologică, ci și o recalibrare a competențelor esențiale. Cu siguranța simpla combinație dintre om și mașină nu elimină toate defectele care apar în algoritmi și modele, cum ar fi intrările incomplete și prejudecățile în procesul decizional. Cu toate acestea, în unele cazuri utilizarea IA poate contribui la reducerea prejudecăților prin aplicarea unor capacități de preselectie imparțială a candidaților. Spre exemplu acesta analizează descrierile posturilor folosind algoritmi și examinează simultan numeroase site-uri web pentru a identifica CV-urile care se potrivesc cel mai bine cu competențele solicitate, permițând astfel o evaluare mai detaliată a posibilităților înainte de luarea deciziei finale.

Prin urmare, este necesară o analiză atentă a contextului specific în care ne aflăm pentru a obține o înțelegere aprofundată și pentru a putea opera. Trebuie să se lucreze în mod constant pentru a îmbunătăți capacitățile de învățare și de adaptare ale IA, deoarece, în timp ce în trecut, tehnologiile nu făceau decât să modifice sau să înlocuiască sarcinile manuale de rutină, acum li se conferă puterea de a lua decizii, la care se adaugă complexitatea și provocările cognitive relaționale și structurale. Procesele specifice IA care trebuie dezvoltate și luate în considerare sunt: percepția, capacitatea de a

dobândi informații în medii noi, înțelegerea, capacitatea de a înțelege și de a analiza informațiile colectate și de a acționa, capacitatea de a lua decizii pentru a recomanda acțiuni, învățarea, capacitatea de a dobândi competențe din experiență.

Referințe bibliografice

1. WAKELEE-LYNCH J., AI's Impact on Artists. LMU magazine, 26 Aprilie, 2023. Disponibil la adresa: <https://magazine.lmu.edu/articles/mimic-master/>
2. COSMULESE C. G., GROSU V., HLACIUC E., & ZHAVORONOK A. (2019). THE INFLUENCES OF THE DIGITAL REVOLUTION ON THE EDUCATIONAL SYSTEM OF THE EU COUNTRIES. *Marketing & Management of Innovations*, (3).
3. KAUR G., & KAUR R., A. critical review on analysis of human resource functions using AI technologies. AIP Conference Proceedings, 2022. <https://doi.org/10.1063/5.0108980>
4. NĂSTASĂ, A., MAER MATEI, M. M., & MOCANU, C., artificial intelligence: Friend or foe? Experts' concerns on european AI act. *Economic Computation & Economic Cybernetics Studies & Research*, 2023, no 57(3), pp. 6-22.
5. JUN, L. I. U., LONG, R. E. N., & TONG, L. I., How many robots should we invest? A theoretical analysis with two-sector production facility. *Economic Computation & Economic Cybernetics Studies & Research*, 2020, No. 54(2), pp. 199-214
6. MIHAILA, S., GROSU, V., COSMULESE, C. G., SOCOLIUC, M., & BURSUC, M. (2021). Transhumanism versus the future of accounting. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 2021, No. 21(1 (33)), pp. 122-129.
7. KHATRI S., PANDEY D. K., PENKAR D., & RAMANI, J., Impact of artificial intelligence on human resources. In *Data Management, Analytics and Innovation: Proceedings of ICDMAI 2019, Volume 2* (pp. 365-376). Springer Singapore.
8. TAMBE P., CAPPELLI P., & YAKUBOVICH V., Artificial intelligence in human resources management: Challenges and a path forward. *California Management Review*, 2019, 61(4), 15-42.
9. ZAHIDI, F., IMAM, Y., HASHMI, A. U., & BAIG, M. M. (2020). Impact of artificial intelligence on HR management—A Review, *Dogo Rangsang Research Journal*, June 2020, Vol-10 Issue-06 No. 13, pp. 92-101.
10. Parlamentul European, Teme, Legea UE privind IA: prima reglementare a inteligenței artificiale, 20 Decembrie, 2022. Disponibil la adresa: <https://www.europarl.europa.eu/topics/ro/article/20230601STO93804/legea-ue-privind-ia-prima-reglementare-a-inteligentei-artificiale>
11. POPESCU A., România: Procesele de resurse umane în era inteligenței artificiale, *Universul juridic*, 1 Noiembrie, 2022. Disponibil la adresa: <https://www.universuljuridic.ro/procesele-de-resurse-umane-in-era-inteligentei-artificiale>
12. PANAYIDES J., Skills HR Leaders Need to Capitalise on AI. Blog MyHRFuture, 31 Martie 2023. Disponibil la adresa: <https://www.myhrfuture.com/blog/skills-hr-leaders-need-to-capitalise-on-ai>
13. de CARVALHO, M. H. P., VIANA, P. N. M., & CÂMARA, D. E. C., Strong and weak forms of artificial intelligence applied in the administration of justice in Brazil: Case study of Maranhão's State Court of Appeals. *Cultura giuridica e diritto vivente*, 20223, No. 11.
14. AVRAHAMI D., PESSACH D., SINGER G., & CHALUTZ BEN-GAL, H., A human resources analytics and machine-learning examination of turnover: implications for theory and practice. *International Journal of Manpower*, 2022, No. 43(6), pp. 1405-1424.
15. MAJUMDER, S., & MONDAL, A., Are chatbots really useful for human resource management?. *International Journal of Speech Technology*, 2021, No. 24(4), pp. 969-977.
16. FITZ-ENZ, J., & JOHN MATTOX, I. I., Predictive analytics for human resources. John Wiley & Sons, New York, 2014.
17. ERSÖZ, T., ERSÖZ, F., & BEDİR, E., Predictive analytics in human resources using machine learning and data mining. *International Journal of 3D Printing Technologies and Digital Industry*, 2023, No. 7(3), 601-612.

18. ALOMARI M. M., EL-KANJ H., ALSHDAIFAT N. I., & TOPAL A. (2020). A framework for the impact of human factors on the effectiveness of learning management systems. *IEEE Access*, 2020, No. 8, pp. 23542-23558.
19. HAN S. H., CHAE C., & PASSMORE D. L. (2019). Social network analysis and social capital in human resource development research: A practical introduction to R use. *Human Resource Development Quarterly*, 30(2), 219-243.
20. Turcu C. E., & Turcu C. O., Digital transformation of human resource processes in small and medium sized enterprises using robotic process automation. *International journal of advanced computer science and applications*, 2021, 12(12). 70-75. DOI:10.14569/IJACSA.2021.0121210

**ABORDĂRI CONCEPTUALE PRIVIND EVOLUȚIA ȘI TENDINȚELE ÎN
RAPORTAREA SUSTENABILITĂȚII AFACERII**

**CONCEPTUAL APPROACHES ON THE EVOLUTION AND TRENDS IN BUSINESS
SUSTAINABILITY REPORTING**

CZU: 657.375:[005.35:334.72]

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.29>

Ana-Maria SANDULACHI,
Ștefan cel Mare University of Suceava, România
Email: anamaria.sandulachi@yahoo.com
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5765-5575>

Marius-Sorin CIUBOTARIU,
Ștefan cel Mare University of Suceava, România
Email: marius.ciubotariu@usm.ro
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8560-9223>

Abstract: The climate and health crises that have shaken the world in recent years have highlighted even more the need to change the current paradigm within the economic system, but also that of society as a whole. Given the important role of corporations globally, it goes without saying that adopting behavior that supports sustainable development cannot be possible without radical changes in corporate behavior. Thus, as the need for business sustainability reporting became more and more evident, the first concerns in this direction began to appear; the evolution of corporate sustainability reporting being strongly influenced by the various challenges of society over time. Considering the importance given to sustainability reporting, the main purpose of this work is to present a series of relevant aspects that represented milestones in the evolution of the business sustainability reporting process. In this regard, the research methodology assumes an evolutionary approach to the research problem, using in this sense fundamental research methods based on documentary research and content analysis. Therefore, the research strategy involves carrying out an extensive study at the level of the specialized literature with the aim of creating a complex presentation of how business sustainability reporting has evolved over time. Based on methods such as content analysis and comparison, we explored some of the most relevant academic contributions with the aim of identifying and comparing the main theoretical approaches and defining dimensions related to business sustainability reporting, thus highlighting the main trends and evolutions of this concept.

Keywords: sustainability, corporate reporting, social reporting, environmental reporting, integrated reporting

JEL Classification: M40

Introducere

În ultimii ani, problemele de sustenabilitate au captat atât interesul publicului, cât și al marilor companii, iar angajarea în activitățile de raportare a sustenabilității este văzută ca un element indispensabil în strategiile organizațiilor întrucât un astfel de angajament poate asigura dezvoltarea durabilă nu doar a afacerilor, dar și sustenabilitatea mediului în care acestea își desfășoară activitatea. Multe companii care au fost creditate pentru contribuția la progresul economic și tehnologic au fost și subiectul multor critici pentru crearea de probleme sociale și de mediu precum poluarea, deșeurile, epuizarea resurselor, calitatea și siguranța produselor, drepturile și statutul muncitorilor, iar puterea și influența marilor corporații a devenit un motiv de îngrijorare pentru societate.¹¹ Astfel, în anumite industrii și zone geografice, strategiile corporative de succes erau definite de părțile interesate prin

¹¹ Aman, Z., & Ismail, S. (2017). *The determinants of corporate sustainability reporting: Malaysian evidence*. Proceeding of the 4th International Conference on Management and Muamalah 2017 (ICoMM 2017), e-ISBN: 978-967-2122-15,

prisma capacității companiilor de a integra în modelul de business acele obiective strategice legate de provocările de mediu și sociale pentru care organizațiile sunt responsabile. Ca răspuns la această conștientizare generală legată de activitatea unei organizații și la efectele pozitive și/sau negative aferente, corporațiile au devenit mai sensibile la problemele sociale și la preocupările părților interesate și s-au angajat în diverse inițiative de sustenabilitate pentru a monitoriza și aborda problemele existente.¹²

Astfel, în ultimele două decenii, conceptul de sustenabilitate a câștigat proeminență la nivel global, raportările non-financiare sau extra-financiare cunoscând o creștere exponențială atât în rândul marilor companii, cât și la nivelul IMM-urilor; prin intermediul rapoartelor de mediu, sociale sau de sustenabilitate, companiile transmit părților interesate informații despre performanța lor socială sau de mediu. Raportarea sustenabilității afacerilor a atras atenția și în rândul asociațiilor și organismelor profesionale, instituțiilor guvernamentale, firmelor de consultanță, organizațiilor neguvernamentale și instituțiilor de cercetare, care au contribuit în mod semnificativ la dezvoltarea acestui concept. Acest lucru este evidențiat la nivel macroeconomic prin numărul tot mai mare de cadre generale și specifice diferitelor sectoare de activitate, documente de orientare, cerințe de reglementare în materie de divulgare și raportare, precum și prin interesul unei varietăți a instituțiilor în analiza și observarea evoluțiilor în raportarea durabilității.¹³

Evoluții și tendințe în raportarea sustenabilității afacerii

Problematica sustenabilității afacerilor și implicit a modului în care acest concept a evoluat de-a lungul timpului a reprezentat un subiect intens dezbătut nu doar pentru mediul de afaceri și organisme de reglementare, ci și la nivelul mediului academic. Astfel, în literatura de specialitate numeroase studii au analizat și au încercat să dezvolte concepte care să prezinte cât mai fidel diverse valențe ale dezvoltării durabile și ale raportării sustenabilității afacerilor.¹⁴

Una din cele mai recunoscute definiții ale dezvoltării durabile este cea care provine din Raportul Brundtland (1987) și afirmă că sustenabilitatea reprezintă „dezvoltarea care satisface nevoile prezentului fără a compromite capacitatea generațiilor viitoare de a-și satisface propriile necesități”.¹⁵ O altă definiție reprezentativă este dată de IISD (1992), care prezintă sustenabilitatea ca fiind „adoptarea de strategii și activități de afaceri care răspund nevoilor curente ale întreprinderii și ale părților interesate, protejând, susținând și îmbunătățind în același timp resurse umane și naturale care vor fi necesare în viitor”.¹⁶ Van Marrewijk (2003) consideră că sustenabilitatea are în vedere „inclusivitatea preocupărilor sociale și de mediu în operațiunile de afaceri și interacțiunile cu părțile interesate”.¹⁷

Szekely și Knirsch (2005) asociază sustenabilitatea afacerilor cu „susținerea și extinderea creșterii economice, a valorii pentru acționari, prestigiul, reputația corporativă, relațiile cu clienții și calitatea produselor și serviciilor; adoptarea și urmărirea unor practici de afaceri etice, crearea de locuri de muncă durabile, crearea de valoare pentru toate părțile interesate ale corporației și satisfacerea

¹² Geerts, M., Dooms, M., & Stas, L. (2021). *Determinants of sustainability reporting in the present institutional context: the case of port managing bodies*. Sustainability, 13(6), 3148.

¹³ Godemann, J., & Michelsen, G. (2011). *Sustainability communication—an introduction*. Springer.

¹⁴ Zrnić, A., Starčević, D. P., & Crnković, B. (2020). Recent trends in sustainability reporting: Literature review and implications for future research. *Ekonomski vjesnik/Econviews-Review of Contemporary Business, Entrepreneurship and Economic Issues*, 33(1), 271-283.

¹⁵ Keeble, B. R. (1988). The Brundtland report: 'Our common future'. *Medicine and war*, 4(1), 17-25.

¹⁶ IISD, D., & Touche, W. (1992). Business Strategy for Sustainable Development. *Online*] http://www.bsdglobal.com/pdf/business_strategy.pdf. (accessed on 12 August 2014).

¹⁷ Van Marrewijk, M., & Hardjono, T. W. (2003). European corporate sustainability framework for managing complexity and corporate transformation. *Journal of Business Ethics*, 44, 121-132.

nevoilor celor deserviți”¹⁸. Așadar, sustenabilitatea reprezintă un concept normativ motivat din punct de vedere etic care se referă la o formă de economie și stil de viață prin care este posibilă conservarea resurselor necesare satisfacerii nevoilor generațiilor viitoare.

Pe măsură ce dezbaterile privind conceptul de sustenabilitate și semnificația acestuia au luat amploare atât la nivelul mediului academic, cât și la nivelul mediului de afaceri, au început să devină vizibile și primele tendințe de standardizare ale raportării sustenabilității afacerii, care au condus implicit la o evoluție semnificativă a raportării corporative.

Astfel, ca urmare a intensificării problemelor sociale și de mediu, necesitatea raportării sustenabilității afacerilor a devenit tot mai evidentă și au început să apară și primele preocupări în această direcție; evoluția raportării sustenabilității afacerilor fiind puternic influențată de diferitele provocări ale societății de-a lungul timpului. Astfel, primele preocupări privind raportarea sustenabilității afacerilor au apărut în jurul anilor 1970, când atenția societății și a clasei politice era îndreptată către calitatea vieții și implicit către efectele negative generate de creșterea economică specifică perioadei respective. Acest lucru a determinat o serie de companii să publice rapoarte sociale prin care să informeze părțile interesate cu privire la activitățile, produsele și serviciile companiei, și impactul social pozitiv sau negativ asociat desfășurării activității acestora. Aproximativ un deceniu mai târziu, la sfârșitul anilor 1980 și începutul anilor 1990, ca răspuns la incidentele periculoase și dezastrele de mediu care au avut loc în acea perioadă, rapoartele sociale au fost înlocuite de rapoartele de mediu al căror scop era de a oferi informații despre eficiența ecologică sau nivelul absolut al impactului asupra mediului. În consecință, companiile au fost percepute ca fiind creatorii și cauzele majore ale problemelor de mediu, și au început fie constrânse de noile legi, fie în mod voluntar, să furnizeze informații relevante despre activitățile corporative legate de mediu către o varietate de părți interesate. Până la sfârșitul mileniului, numărul de rapoarte de mediu și calitatea acestora s-a îmbunătățit, rapoartele evoluând de la glosare ecologice și rapoarte unice până la rapoarte de mediu cuprinzătoare publicate în mod regulat. Spre sfârșitul anilor '90, preocupările în domeniul raportării corporative vizau prezentarea impactului activităților corporative pe cele trei dimensiuni: dimensiunea de mediu, dimensiunea socială și dimensiunea economică, prin intermediul unor rapoarte de sustenabilitate care să evidențieze contribuția companiilor la dezvoltarea durabilă. Spre deosebire de rapoartele sociale din anii 1970, rapoartele de sustenabilitate accentuează fondul etic și moral al problemelor sociale existente, tratând aspecte cum ar fi munca copiilor în lanțul de aprovizionare, drepturile omului, reducerea sărăciei, probleme de gen, relații comerciale etc.

Principalele evoluții și tendințe care s-au remarcat în raportarea sustenabilității afacerii la nivelul mediului de afaceri, precum și la nivel academic, sunt sintetizate în Tabelul nr. 1.

Tabelul 1. Evoluții și tendințe în raportarea sustenabilității afacerii

Perioada	Evoluții și tendințe la nivelul mediului de afaceri		Evoluții și tendințe la nivelul mediului academic	
	Date raportate	Caracteristici	Tematici abordate	Autori relevanți
1970	Audit social	Rapoarte financiare privind impactul asupra mediului	Raportarea socială	Bowman & Hair 1976; Lessem 1977; Brockhoff 1979; Dierkes 1979; Heard & Bolce 1981; Cowen et al. 1987;
	Bilanțul social	Informații despre aspecte de interes pentru reprezentanții ai organizației		
1980	Date sociale și de mediu	Date furnizate în rapoartele financiare ale companiei		
1990	Rapoarte de mediu	Rapoarte rezultate din implementarea Sistemelor de management al mediului	Raportarea de mediu	Patten 1992; Birkin & Jorgensen 1994;

¹⁸ Székely, F., & Knirsch, M. (2005). Responsible leadership and corporate social responsibility: Metrics for sustainable performance. *European management journal*, 23(6), 628-647.

	Rapoarte financiare de mediu	Reguli contabile aplicate asupra aspectelor mediu		Bullough & Johnson 1995; Rikhardsson 1996; Stittle et al. 1997; Halme & Huse 1997; Kolk 1999;
2000 - 2010	Rapoarte sociale și de mediu / Rapoarte de sustenabilitate	Rapoarte care includ aspectele economice, dimensiunile sociale și de mediu ale organizației	Raportarea responsabilității sociale corporative	Perrini 2005; Morsing & Schultz 2006; Hartman et al. 2007; Prado-Lorenzo et al. 2009; Morhardt 2010
			Raportarea de sustenabilitate	Kolk 2004; Stiller & Daub 2007; Borgia et al. 2009; Kolk & Perego 2010;
2010 - prezent	Rapoarte integrate	Rapoarte care prezintă informații financiare și non-financiare într-un mod conectat.	Raportarea integrată	Eccles & Krzus (2010); De Villiers et al. (2014); Bernardi & Stark (2018); Vitolla et al. (2020); Hamad et al. (2023);

Sursă: adaptare după Ortas & Moneva (2011)¹⁹

Așadar, dintr-o perspectivă istorică, raportările legate de sustenabilitatea afacerilor au cunoscut schimbări semnificative.²⁰ Astfel, un prim pas în evoluția și dezvoltarea raportării sustenabilității afacerilor a fost reprezentat de completarea informațiilor cuprinse în rapoartele financiare cu informații divulgate în rapoarte sociale suplimentare care evidențiau adesea aspecte ce prezentau interes mai ales pentru reprezentanții organizației. Ulterior, pe măsură ce problemele legate de mediu au devenit tot mai pregnante, accentul s-a pus pe întocmirea unor rapoarte de mediu care au înlocuit raportările sociale anterioare. Până la sfârșitul anilor '90, raportarea corporativă a fost influențată semnificativ de dimensiunea socială și cea de mediu a afacerilor, considerându-se oportună raportarea acestor aspecte într-un raport comun care a fost adesea publicat alături de rapoartele financiare tradiționale. Începând cu anii 2000, s-a pus accentul pe importanța responsabilității sociale corporative și au fost propuse diverse forme de raportare care vizau includerea aspectelor economice, sociale și de mediu ale organizației, și care însoțeau rapoartele financiare tradiționale. În prezent, se consideră că raportarea sustenabilității afacerilor prin întocmirea unor rapoarte integrate care să prezinte informațiile financiare și non-financiare într-o manieră conectată ar putea satisface mai bine necesitățile de informare ale părților interesate.²¹

Cu toate acestea, fiind un concept în continuă evoluție, nu există încă în literatura de specialitate o definiție care să prezinte într-un mod exhaustiv ce presupune raportarea sustenabilității afacerilor, aceasta fiind adesea asociată cu noțiuni precum: raportarea socială corporativă, dezvoltarea durabilă, raportarea triple bottom line (TBL), raportarea ESG, precum și alte tipuri de raportări non-financiare.²² Consiliul Mondial de Afaceri pentru Dezvoltare Durabilă (WBCSD) consideră că raportarea sustenabilității afacerilor are în vedere întocmirea de către companii a unor "rapoarte publice pe care acestea să le furnizeze părților interesate interne și externe și care să prezinte o imagine a poziției și activităților corporative pe dimensiuni economice, de mediu și sociale".²³ O

¹⁹ Ortas, E., & Moneva, J. M. (2011). Origins and development of sustainability reporting: Analysis of the Latin American context. *Journal of Globalization, Competitiveness & Governability/Revista de Globalización, Competitividad y Gobernabilidad/Revista de Globalização, Competitividade e Governabilidade*, 5(2), 16-37.

²⁰ Fifka, M. (2012). The development and state of research on social and environmental reporting in global comparison. *Journal für Betriebswirtschaft*, 62, 45-84.

²¹ Hahn, R., & Kühnen, M. (2013). Determinants of sustainability reporting: A review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of Cleaner Production*, 59, 5-21.

²² Siew, R. Y. (2015). A review of corporate sustainability reporting tools (SRTs). *Journal of environmental management*, 164, 180-195.

²³ Heemskerk, B., Pistorio, P., & Scicluna, M. (2002). *Sustainable development reporting: Striking the balance*. World Business Council for Sustainable Development.

definiție similară este oferită și de KPMG care afirmă că ”rapoartele de sustenabilitate sunt acele rapoarte care includ informații cantitative și calitative privind performanța financiară/economică, socială/etică și de mediu a companiilor într-un mod echilibrat”.²⁴ Această idee este susținută și de *Institutul Contabililor Autorizați din Anglia și Țara Galilor (ICAEW)* care consideră că raportarea sustenabilității afacerii ”are ca scop reprezentarea performanței economice, sociale și de mediu a unei întreprinderi, precum și impactul acesteia asupra societății”.²⁵ Cu alte cuvinte, pentru a prezenta o imagine completă și fidelă a poziției și performanței unei companii, informațiile raportate de către aceasta nu ar trebui să se limiteze doar la aspectele financiare ale afacerii, ci ar trebui să includă și componentele sociale și cele legate de mediu care să permită o analiză cât mai completă a sustenabilității afacerii.

Concluzii

Așadar, tendințele privind raportarea sustenabilității afacerii se concretizează în standardizarea procesului de raportare a informațiilor nefinanciare, prin dezvoltarea unor cadre de raportare care să determine tot mai multe companii să adopte aceste practici de raportare, dar și a unor instrumente care să faciliteze acest proces. O inițiativă recentă în această direcție este reprezentată de dezvoltarea Directivei UE privind raportarea de sustenabilitate a companiilor (CSRD) care extinde progresiv domeniul de aplicare al reglementărilor privind raportarea informațiilor nefinanciare, și totodată, stabilește un set de standarde de raportare care ghidează companiile în procesul de raportare a sustenabilității afacerii. Astfel, un număr tot mai mare de companii vor fi constrânse să raporteze pe lângă informațiile financiare și un set de informații nefinanciare prin intermediul cărora să evedențieze pe de o parte, riscurile, oportunitățile, impactul și obiectivele legate de problemele sociale, de mediu și de guvernare, iar pe de altă parte politicile, acțiunile, progresul și rezultatele obținute ca urmare a integrării strategiilor de sustenabilitate în modelul de business al companiei. În același timp, prin colectarea informațiilor și întocmirea rapoartelor de sustenabilitate, companiile pot identifica noi perspective de dezvoltare economică și socială și pot adopta noi practici privind reducerea deșeurilor, inovarea proceselor tehnologice și reducerea consumului de energie, contribuind simultan la succesul afacerii și la creșterea beneficiilor pentru societate. Totodată, creșterea nivelului de transparență al companiilor ca urmare a raportării sustenabilității afacerii reprezintă un factor de diferențiere pe piață, stimulând încrederea investitorilor, confidențialitatea și loialitatea angajaților.

Deși de-a lungul timpului procesul de raportare a sustenabilității afacerii a cunoscut o dezvoltare semnificativă stârnind interesul unui spectru larg de actori ai mediului economic, aspecte precum caracterul voluntar al rapoartelor de sustenabilitate, inexistența unui cadru de raportare unic la nivel global, influențele contextuale asupra modului în care sustenabilitatea este definită și înțeleasă, precum și asimetria informațională dintre companii și părțile interesate, reprezintă elemente care pot afecta raportarea sustenabilității afacerilor.

Referințe bibliografice:

1. Aman, Z., & Ismail, S. (2017). *The determinants of corporate sustainability reporting: Malaysian evidence*. Proceeding of the 4th International Conference on Management and Muamalah 2017 (ICoMM 2017), e-ISBN: 978-967-2122-15,
2. Fifka, M. (2012). *The development and state of research on social and environmental reporting in global comparison*. Journal für Betriebswirtschaft, 62, 45-84.
3. Geerts, M., Dooms, M., & Stas, L. (2021). *Determinants of sustainability reporting in the present institutional context: the case of port managing bodies*. Sustainability, 13(6), 3148.
4. Godemann, J., & Michelsen, G. (2011). *Sustainability communication—an introduction*. Springer.

²⁴ Kolk, A., Van der Veen, M., Hay, K., & Wennink, D. (2002). KPMG international survey of corporate sustainability reporting 2002.

²⁵ Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW). (2004). Sustainability: the role of accountants. London, Retrieved April 12, 2014

5. Hahn, R., & Kühnen, M. (2013). *Determinants of sustainability reporting: A review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research*. Journal of Cleaner Production, 59, 5-21.
6. Heemskerck, B., Pistorio, P., & Scicluna, M. (2002). *Sustainable development reporting: Striking the balance*. World Business Council for Sustainable Development.
7. IISD, D., & Touche, W. (1992). *Business Strategy for Sustainable Development*. Online: http://www.bsdglobal.com/pdf/business_strategy.pdf.(accessed on 10 March 2024).
8. Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW). (2004). *Sustainability: the role of accountants*. London, Retrieved April 12, 2014
9. Keeble, B. R. (1988). The Brundtland report: 'Our common future'. *Medicine and war*, 4(1), 17-25.
10. Kolk, A., Van der Veen, M., Hay, K., & Wennink, D. (2002). *KPMG international survey of corporate sustainability reporting 2002*.
11. Ortas, E., & Moneva, J. M. (2011). *Origins and development of sustainability reporting: Analysis of the Latin American context*. Journal of Globalization, Competitiveness & Governability/Revista de Globalización, Competitividad y Gobernabilidad/Revista de Globalização, Competitividade e Governabilidade, 5(2), 16-37.
12. Siew, R. Y. (2015). *A review of corporate sustainability reporting tools (SRTs)*. Journal of environmental management, 164, 180-195.
13. Székely, F., & Knirsch, M. (2005). *Responsible leadership and corporate social responsibility: Metrics for sustainable performance*. European management journal, 23(6), 628-647.
14. Van Marrewijk, M., & Hardjono, T. W. (2003). *European corporate sustainability framework for managing complexity and corporate transformation*. Journal of Business Ethics, 44, 121-132.
15. Zrnić, A., Starčević, D. P., & Crnković, B. (2020). *Recent trends in sustainability reporting: Literature review and implications for future research*. Ekonomski vjesnik/Econviews-Review of Contemporary Business, Entrepreneurship and Economic Issues, 33(1), 271-283.

**АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ РАЗВИТИЯ ТЕОРИИ, НАУКИ И ПРАКТИКИ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АУДИТА И ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА**

**CURRENT ISSUES IN THE DEVELOPMENT OF THE THEORY, SCIENCE AND
PRACTICE OF ACCOUNTING, AUDIT AND ECONOMIC ANALYSIS**

CZU: 657.1:657.05(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.20>

Василий ЩЕРБАТЮК

доктор экономических наук, университетский конференциар, МКУБ

Email: v.scerbatiuc@mail.ru

ORCID: 0000-0003-0315-5705

Аннотация. Подробно представлены оригинальные зарубежные трактовки сути (содержания), значения, воспитательной функции и нравственности бухгалтерского учета, неизвестные или очень малоизвестные многим его преподавателям и практическим работникам, студентам и учащимся высших и средних специальных учебных заведений Республики Молдова и других стран. Раскрыты некоторые аспекты тайны происхождения учета. Сформулированы важные особенности (преимущества) бухгалтерской работы в современных условиях управления хозяйствующими субъектами рыночной экономики и ее развития. Предложены простые и ясные формы таблиц «Перечень счетов бухгалтерского учета» раздела II Общего плана счетов бухгалтерского учета. Впервые указаны существенные недостатки терминологии данного нормативного акта, выявленные нами, и предложены способы их устранения с целью повышения его качества. Впервые предложено регулярно и отдельно проводить Национальные и Международные конкурсы по 3 отраслям экономических знаний (бухгалтерский учет, аудит, анализ хозяйственно-финансовой деятельности предприятий) и в разрезе 7 категорий участников (преподаватели и студенты вузов, преподаватели и учащиеся колледжей, практикующие бухгалтеры, аудиторы и аналитики). Обоснованно констатируется огромное отставание молдавской учетной, аудиторской и аналитической теории и науки от аналогичных зарубежных объектов.

Ключевые слова: факты хозяйственной жизни, информационные системы, технологии и ресурсы, профессиональное суждение, римская бухгалтерия, экономические понятия (термины).

Abstract. Original foreign interpretations of the essence (content), meaning, educational function and morality of accounting, unknown or very little known to many of its teachers, practitioners, students and students of higher and secondary specialized educational institutions of the Republic of Moldova and other countries, are presented in detail. Some aspects of the mystery of the origin of accounting have been revealed. The important features (advantages) of accounting work in modern conditions of managing business entities of a market economy and its development are formulated. Simple and clear forms of tables “List of Accounting Accounts” of section II of the General Chart of Accounts are proposed. For the first time, we have identified significant shortcomings in the terminology of this normative act and proposed ways to eliminate them in order to improve its quality. For the first time, it was proposed to regularly and separately hold National and International competitions in 3 branches of economic knowledge (accounting, auditing, analysis of economic and financial activities of enterprises) and in the context of 7 categories of participants (university teachers and students, college teachers and students, practicing accountants, auditors and analysts). It is reasonably stated that Moldovan accounting, auditing and analytical theory and science lag behind similar foreign objects.

Keywords: facts of economic life, information systems, technologies and resources, professional judgment, roman accounting, economic concepts (terms).

JEL Classification: M41

Введение

Современный этап социально-экономического развития Республики Молдова тесно связан с мировой глобализацией, экономическим кризисом и характеризуется усилением евроинтеграционных процессов, дальнейшим укреплением рыночных отношений, высоким уровнем коррупции, жестокой эксплуатацией трудящихся и значительным снижением жизненного уровня населения. В этих весьма сложных условиях важную роль играет бухгалтерский учет. Его различные вопросы подробно и длительное время рассматривались раньше и рассматриваются сейчас в специальной литературе многими отечественными и зарубежными учеными (В. С. Букур, Ф. Ф. Бутынец, В. И. Евдокимович, В. В. Ковалев, М. Ю. Медведев, А. Д. Недерица, В. Ф. Палий, А. Д. Панков, В. В. Панков, М. С. Пушкарь, М. Л. Пятов, Я. В. Соколов, В. В. Сопко, В. И. Цуркан, К. Ю. Цыганков и др.). И вместе с тем имеется много нерешенных теоретических, методологических, методических и концептуальных проблем бухгалтерского учета, остро нуждающихся в глубоких и комплексных исследованиях и разработках в контексте передовых достижений наиболее развитых стран в этой области, что обуславливает актуальность и практическую значимость данной статьи.

Основное содержание

Всеобъемлющую и глубоко содержательную характеристику бухгалтерского учета дал всемирно известный российский ученый, доктор экономических наук профессор Я. В. Соколов. Он во многом определил важные направления развития современной науки о бухгалтерском учете, создал научную школу, основной идеей которой стало осмысление роли бухгалтерского учета в обществе и его экономике.

По мнению Я. В. Соколова, «бухгалтерский учет имеет две стороны: практическую (счетоводство) и теоретическую (счетоведение). Первая очевидна, вторая необходима для объяснения первой и выявления возможностей использования счетоводства для достижения каждым предприятием наилучших хозяйственных результатов...»

И тут теория впервые отделяется от практики, она начинает развиваться по своим только ей свойственным законам. Из этого развития рождаются правила, подчиняющие, направляющие и формирующие практику. ...

Теория, рождаясь на практике, обобщает и объясняет факты хозяйственной жизни, но с определенного момента она становится самостоятельной, развивается по логическим законам от неких общих положений и существует абсолютно независимо от жизни, ее суеты и проблем. Отсюда можно сделать вывод: теория нужна не столько тем, кто просто работает, сколько тем, кто думает и работает. Первой группе теория скорее вредит, чем помогает, второй – тем, кто думает, исследует глубинные проблемы бухгалтерского учета, кто составляет нормативные документы (законы, положения, инструкции) и выбирает те или иные методологические приемы для достижения большей эффективности в работе предприятия, теория необходима, без нее люди, входящие в эту группу, не могут жить и работать» [24, с. 4].

Я. В. Соколов также считал, что:

➤ «бухгалтерский учет – это язык знаков и правил их употребления, созданный для замены реальных объектов их символами, позволяющими описать хозяйственную деятельность и ее результаты [24, с. 13];

➤ «учет представляет собой только искусственное расширение человеческой памяти. В примитивных хозяйствах весь учет уместается в голове бухгалтера, в более сложных – головы не хватает, но информация, зафиксированная на каких-то носителях, по существу является продолжением памяти. Отсюда следует вывод: бухгалтерский учет ... ведется не на бумаге и не на магнитных носителях, а в головах людей, в их памяти и в их сердцах» [24, с. 16];

➤ «бухгалтерия – это великая наука, мост между экономикой и правом» [22, с. 766];

➤ учет является важнейшей «частью информационной системы общества» [25, с. 21].

Украинский доктор экономических наук профессор, основатель и руководитель известной Житомирской научной бухгалтерской школы Ф. Ф. Бутынец отмечает, что «учет представляет собой сложную динамическую информационную систему предприятия, в которой факты хозяйственной деятельности трансформируются в информационные ресурсы» (перевод с украинского – В. Щ.) [4, с. 6].

Доктор экономических наук профессор В. В. Ковалев (Российская Федерация) писал, что «бухгалтерский учет является многоаспектной, сложно структурированной информационной системой, без которой не может обойтись современная экономика» [8, с. 20], его «можно трактовать как науку, посвященную объяснению, предсказанию и формированию тенденций развития учетной практики как области человеческой деятельности, информационно обеспечивающую принятие управленческих решений в отношении экономических субъектов. Как прикладное научное направление учет предназначен для толкования сущности фактов хозяйственной жизни экономического субъекта, обеспечения их формализованного описания, классификации, оценки и представления в виде, который удовлетворяет запросы лиц, имеющих отношение к данному субъекту, и позволяет им принимать эффективные управленческие решения инвестиционно-финансового характера» [9, с. 95].

Французский экономист Ш. Пангло сформулировал следующее определение бухгалтерского учета как науки: «бухгалтерский учет – это раздел политической экономии, т.е. прикладная политическая экономия. И как последняя имеет своим предметом капитал, точно так же все понятия бухгалтерского учета должны быть выведены из понятия капитала. Бухгалтерский учет – зеркало капитала, и только эта категория позволяет объяснить природу счетов» [25, с. 157].

Б. Нидлз, Х. Андерсон и Д. Колдуэлл из США полагают, что «бухгалтерский учет есть система, которая осуществляет измерение, обработку и передачу финансовой информации об определенном хозяйствующем субъекте» [14, с. 12].

Известный российский ученый, доктор экономических наук профессор К. Ю. Цыганков, являющийся автором уникальных работ по теории бухгалтерского учета и внесший значительный вклад в разработку ее фундаментальных основ, утверждает, что «бухгалтерский учет – это учет богатства» [27, с. 230], «информационная технология, предназначенная для формирования и представления данных о состоянии и движении капитала» [29, с. 40].

Бухгалтерский учет составляет основу информационно-аналитического обеспечения современных бизнес-процессов и является основным поставщиком экономической информации для внутренних и внешних пользователей, а также выработки и принятия оптимальных, эффективных и обоснованных управленческих решений. Его важное значение дополнительно раскрывается ниже.

М. Л. Пятов, российский доктор экономических наук профессор:

☞ «бухгалтерский учет, обладая собственным языком, воплощенным в системе счетов, формируемой двойной записью, вырабатывает объективные (насколько это позволяют первичные документы), системно организованные и обоснованные (собственной методологией) знания о фирме (предприятии, организации) как субъекте экономической деятельности посредством построения его балансовых моделей» [18, с. 73];

☞ «бухгалтерский учет ... является органичной частью хозяйственной жизни общества, обеспечивая информацией принятие решений ее участниками» [19, с. 1].

«Если нельзя отрицать, что с самых примитивных времен человек нуждался в счете, то еще очевиднее, что усовершенствованное и обобщенное применение счетоводства ему необходимо теперь, дабы, от прогресса к прогрессу, он умел подвигаться вперед к достижению этой лучшей будущности, этого социального земного рая, о котором он мечтает уже столько столетий и который он узнает только будучи более предусмотрителен и имея больше порядка во всех своих деяниях» – французский профессор счетоведения Э. Леотэ [11, с. 162].

По мнению В. В. Ковалева, «роль бухгалтерского учета как науки тройственна и заключается, во-первых, в объяснении существующей практики, во-вторых, в прогнозировании тенденций в ее развитии, в-третьих, в формировании, упорядочении этих тенденций» [7, с. 104]. «В последние годы доминирующая роль контрольной функции бухгалтерского учета сменилась информационно-коммуникационной функцией» [8, с. 32].

«Счетоводство, – отмечал французский экономист и бухгалтер Л. Сэй, – не производит богатства. Будучи наукою или просто методом, оно дает лишь возможность хозяевам промышленных предприятий знать положение своих дел, отдавать в них отчет другим лицам, заинтересованным или не заинтересованным, а также иметь контроль над служащими» [26, с. 138]. Он также писал, что «бухгалтерия не освещает путь в будущее, но по крайней мере, указывает дорогу, по которой шли, и пункт, в котором находишься» [21, с. 146].

Российский автор оригинальных и очень содержательных работ по бухгалтерскому учету М. Ю. Медведев: «как наука учет великолепен Он не собрание сиюминутных правил, а фундаментальная дисциплина – наравне с астрономией и биологией и сродни математике с физикой. Когда-нибудь он изменит жизнь человечества, как изменили ее многие технические изобретения – автомобиль, самолет, телефон, телевизор, компьютер. Эта наука достойна более светлой и лучшей участи, тем паче, что ее влияние на экономику огромно» [13, с. 5].

Бухгалтерский учет выполняет различные функции, состав которых в специальной литературе определяется не однозначно. Чаще всего к ним относят информационную, контрольную, оценочную и аналитическую функции. Мы считаем, их следует дополнить еще одной функцией – воспитательной. Этот вывод можно сделать, в частности, из следующих высказываний различных зарубежных специалистов.

«Счетоводство, предоставляя собственнику ясную картину его доходов и расходов, помимо других выгод в экономической жизни, приносит домашнему и коммерческому хозяйству еще одну важную выгоду морального свойства: оно налагает на человека честного известную узду в отношении его вожделений, удерживая его от роскоши и расточительности и указывая ему, что, живя выше своих средств, он расточает не только свое собственное достояние, но и чужое», 1889 г. – итальянский бухгалтер П. Ригобон [20, с. 47-48].

«Счетоводство ... является источником истинного наслаждения для тех, кто внимательно изучает его применение и кто с любовью исследует все начала», 1890 г. – итальянский бухгалтер В. Джитти [6, с. 339].

«Занятия счетоводством приводят к порядку даже в мыслях и стремлениях, а следовательно, невольно выражаются в отношениях к ближним и к обстановке», 1897 г. – российский бухгалтер А. З. Попов [16, с. 95].

«Счетоведение имеет благодетельное влияние на проявление разумной бережливости, расчетливость и на воздержание от непроизводительного потребления», 1902 г. – российский бухгалтер И. П. Бабенко [2, с. 15].

«Счетоводство имеет большое воспитательное значение. Оно побуждает к размышлению и наблюдению», 1915 г. – российский бухгалтер Э. Лаур [10, с. 5].

В современных условиях развития рыночной экономики и управления ее хозяйствующими субъектами важное значение имеет нравственность бухгалтерского учета. «Учет, – пишут украинские специалисты, – является бухгалтерским только тогда, когда он является справедливым, отражает порядочность в отношениях между людьми. Эти фундаментальные принципы определяют нравственность учета. Формируя национальную систему бухгалтерского учета, государство должно взять на вооружение такую важную категорию, как нравственность бухгалтера, что предусматривает формирование и применение профессионального суждения бухгалтера при отражении в учете тех или иных хозяйственных операций с соблюдением нравственных принципов. О безнравственности бухгалтера, определяющей его правовой статус, можно говорить тогда, когда возбуждено уголовное дело,

или когда должностное лицо обвиняется в совершении преступления путем фальсификации учетных данных. Следовательно, нравственность учета – это вполне актуальная, реальная категория, которая, как лакмусовая бумажка, проверяет новую украинскую систему учета на ее объективность и справедливость.

Свобода бухгалтера в принятии решений на основе сформированного профессионального суждения может привести к искажению финансовой отчетности, что негативно сказывается на обеспечении пользователей достоверной информацией. Применение профессионального суждения полностью устранить невозможно, несмотря на возможные негативные последствия принятых на его основе решений, поскольку действующим законодательством не закреплено четкого регулирования учетного отражения фактов хозяйственной жизни. Нравственные принципы нарушаются в результате деятельности или бездействия учетных работников на всех этапах учетного процесса: на этапе документирования – искажение фактов хозяйственной жизни по определенному заказу, вследствие неосведомленности, низкой квалификации бухгалтеров, злоупотребления ими служебным положением; на этапе регистрации – путем фальсификации бухгалтерских проводок, неправильного разнесения данных в учетных регистрах; на этапе обобщения – путем фальсификации отчетности по заказу собственника (руководителя) или по инициативе бухгалтера.

Возможные злоупотребления бухгалтером профессиональным суждением можно предотвратить путем разработки правил, которые способствуют уменьшению необходимости применения профессионального суждения, и контроля соблюдения принципа последовательности применения избранной учетной политики» [5, с. 24].

К. Ю. Цыганков отмечает, что по мнению Я. В. Соколова «самой большой тайной бухгалтерского учета была и остается тайна его происхождения». С этим трудно не согласиться: система, созданная как минимум семь столетий назад, используется и сейчас во всем мире. За это время она усовершенствована лишь косметически, теория же ее и сейчас находится в зачаточном состоянии. Человечество, фактически, научилось лишь пользоваться готовой, неизвестно кем и для чего созданной системой, не понимая ее сути.

Очевидно, что создать такую систему могли только выдающиеся профессиональные методологи в результате многовековых целенаправленных усилий. Однако, согласно господствующей в литературе гипотезе, бухгалтерия создана дилетантами – средневековыми купцами, не имевшими определенных целей, в результате спонтанных озарений и случайных находок в течение ста лет. Во-первых, это неправдоподобно. Во-вторых, средневековая гипотеза представляет историю учетной мысли в крайне негативном свете: систему, созданную дилетантами за столетие, не смогли ни усовершенствовать, ни понять профессионалы всего мира за пять столетий.

... Логично предположить, что римская бухгалтерия ... возрождена в средневековой Италии, и оттуда начала распространение по всему миру» [28, с. 52].

В этой связи определенный научный и практический интерес представляет бухгалтерия древних римлян. Как указывает российский историк О. О. Бауэр, она «была, сравнительно, хорошо развита и, как у *банкиров* (*argentarii*) и *купцов*, так и в общественном и домашнем хозяйстве у *patres familias* (отцов семейств – перевод с лат. – В. Щ.), применялась с успехом, соответственно условиям тогдашнего времени. ...

Одной из первых причин, побудивших римлян к ведению книг, были *сношения с банкирскими учреждениями и податные обязанности* для определения ценза. Цензом называли периодически повторяющуюся оценку имущества, производившуюся для подразделения народа и определения его прав и обязанностей. Плательщик должен был заявить о своем имени, отце, возрасте, жене, детях, местожительстве и имуществе, и на основании сих показаний определяли занимаемый им класс и трибу, которые с увеличением и уменьшением имущества менялись, т.е. плательщики перемещались из одного класса в другой. Богатый

помещик, уплачивающей подати в большем размере, пользовался сравнительно большими правами и преимуществом, чем другие, платящие поголовную подать, и занимал разные почетные должности. ...

Каждый плательщик должен был подтвердить цензору под присягой, что в *кодекс* занесено все действительно принадлежащее ему имущество.

Неправильное показание имущества лишало его права полноправного гражданина, должности и ранга.

Во избежание таких последствий и для успокоения своей совести, каждый порядочный *pater familias* не только вел подробный *счет* о своих приходах и расходах, но также о состоянии всего своего имущества. Такие записи совершались сначала во *вспомогательных книгах*, откуда заносились в *кодекс*.

Римляне рассуждали так: кто не обладает умением управлять домашним хозяйством, тот, тем более, не может управлять делами государства; а потому, желавший быть назначенным на какую-нибудь высокую официальную должность, должен был сначала доказать свои администраторские способности по своим *домашним книгам*, которые велись лично им, так как он считал это своим долгом, как в интересах государства, так и своих собственных» [3, с. 14-16].

По данному вопросу К. Ю. Цыганков также приводит интересную цитату другого россиянина И. П. Руссияна от 1889 г. («Монах Пачоли, передав купцам Италии готовые формы двойной бухгалтерии, вероятно, сохранил как тайну, про себя, теорию этого искусства. Однако в высшей степени странно, что тайна эта целыми веками не может выбиться из мрака неизвестности на свет Божий») [28, с. 13] и далее утверждает, что «до сих пор остаются непознанными не только отдельные частности, но и сама суть бухгалтерии, фундаментальные идеи, лежащие в ее основе. ... Не удастся, например, просто и понятно объяснить, почему суммы оборотов, записываемых в дебет и кредит корреспондирующих счетов, всегда равны между собой. Не удастся даже объяснить, что такое дебет и кредит, хотя термины эти, пожалуй, наиболее употребимые в бухгалтерском лексиконе. И это при том, что бухгалтерия известна нам до мельчайших деталей: ведь мы ежедневно своими руками приводим ее в движение на миллионах различных предприятий» [28, с. 14].

Как известно, бухгалтерский учет на практике с давних пор ведут специалисты – бухгалтеры. И их работа имеет следующие важные особенности и преимущества:

- развитие логического мышления – оно вырабатывается в первую очередь и постоянно при указании различных бухгалтерских проводок и разноске сумм по счетам;
- формирование профессиональных навыков – то, что сначала выполняется медленно и с трудом, после небольшой практики занимает совсем немного времени, из-за чего бухгалтеры имеют преимущественно нормированные рабочие дни;
- выработка самодисциплины – в бухгалтериях важны любые мелочи и детали, что формирует привычку делать все тщательно и на совесть;
- постоянное наличие новой информации – за различными документами и отчетами предприятий бухгалтеры могут увидеть интересную картину ведения бизнеса, так как все хозяйственные операции «проходят» через их руки. Бухгалтеры, склонные к экономическому анализу, способны выявить эффективность принимаемых управленческих решений и прибыльность бизнеса, предугадать его банкротство или сокращение штатов, и из-за этого своевременно сменить работу. Кроме того, от бухгалтеров постоянно требуются гибкость и повышение квалификации, так как периодически меняются законодательство и нормативные акты, появляются новые инструменты, программы и технологии;
- стабильность – во-первых, примерный объем бухгалтерской работы заранее известен и поддается планированию. Во-вторых, спрос на специалистов бухгалтерского учета всегда высокий и их опыт с хорошей квалификацией способствуют успешному поиску новой работы;

- служебное общение – бухгалтеры в постоянных деловых контактах со многими работниками предприятий, и-за чего у них вырабатывается уверенность в себе и умение говорить «нет», настаивать на своем и находить подход к разным собеседникам;

- власть – бухгалтеры имеют право требовать отчеты даже у руководства предприятий, а другие сотрудники будут заинтересованы в хороших отношениях с ними, так как от бухгалтеров многое зависит (своевременность выдачи заработной платы и денежных средств на служебные командировки, оплаты счетов и др.);

- возможность подрабатывать – сейчас многие небольшие хозяйствующие субъекты отдают ведение бухгалтерского учета «на сторону» и грамотные специалисты могут успешно выполнять эту работу, что позволит им повысить свои доходы.

Раскрывая роль бухгалтеров в жизни современного общества, М. Л. Пятов пишет: «мы – бухгалтеры – являемся уникальными специалистами, способными понимать и оценивать происходящие в компании процессы на основе первичного наблюдения за ними, мы способны комплексно анализировать финансовую и производственную составляющую работы компаний. Посредством баланса как универсальной финансовой модели фирмы, мы можем оценивать управление ресурсами компании в комплексе с анализом структуры источников их финансирования. Мы поставляем данные всем звеньям управленческой системы компании, при этом мы одни понимаем взаимообусловленность этих данных, начиная от источников и методов их формирования и интерпретации» [17, с. 65].

Я. В. Соколов с большим оптимизмом утверждал, что «профессия, которая возникла 6000 лет тому назад, просуществует еще столько столетий, сколько будет жить человек. Есть профессии, которые появляются и исчезают, но есть профессии, которые существуют вечно, среди них – врач и бухгалтер. Первый лечит людей, второй – общество» [23, с. 221-222]. По его мнению, «мыслящие бухгалтеры должны понимать свое дело, его содержание, этапы учетной процедуры, ее парадоксы и опасности. Лишь таким путем они получают возможность понять непонятное, досказать недосказанное, додумать недодуманное, узнать неизнанное, доказать недоказанное, найти пропущенное, заново сформировать новые проблемы и тем самым обрести счастье» [24, с. 487].

Для правильной и эффективной организации бухгалтерского учета в Республике Молдова важное значение имеет Общий план счетов бухгалтерского учета, утвержденный приказом Министерства финансов № 119 от 6 августа 2013 г. [1]. Он позволяет одинаково отражать однородные хозяйственные операции на различных предприятиях и обобщать экономическую информацию по министерствам, ведомствам, отраслям и всему народному хозяйству в целом. Этот план также обеспечивает единообразную методологию бухгалтерского учета, способствует ее совершенствованию, облегчает проведение аудита, контроля, экономического анализа и компьютеризации учетных процессов.

Вместе с тем данный нормативный акт нуждается в совершенствовании и поэтому в 2010-2024 гг. нами внесено много разных предложений в этом направлении, которые опубликованы в Сборниках Международных научно-практических конференций Академии экономических знаний, Бельцкого, Комратского, Государственного, Европейского, Славянского и Тараклийского университетов Республики Молдова, а также за рубежом. Сейчас мы предлагаем две новые более простые и ясные формы таблиц раздела II «Перечень счетов бухгалтерского учета» Общего плана счетов бухгалтерского учета (табл. 1) и [30-33].

Таблица 1. ПЕРЕЧЕНЬ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Номера			Наименования групп счетов, счетов и субсчетов
групп счетов	счетов	суб- счетов	
КЛАСС 1. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ			

11	111 112 ...	1121 1122 1123 1124	НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ Незавершенные нематериальные активы Нематериальные активы в эксплуатации Концессии, лицензии и товарные знаки Авторские права и охранные документы Программное обеспечение Прочие нематериальные активы
КЛАСС 9. ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА			
	911 912 ...		Долгосрочные материальные активы, полученные в операционный лизинг (аренду, имущественный найм) Ценности, полученные для монтажа

Источник: составлено автором на основе [1]

Кроме того, считаем, что в наименованиях счетов и субсчетов этого раздела необоснованно одни экономические понятия (термины) – и их большинство – даются во множественных, а другие – в единственных числах, а между наименованиями счета 215 «Незавершенное производство» и его субсчетов (1. Незавершенная продукция, 2. Незавершенные услуги, 3. Незавершенные работы – последние два субсчета лучше поменять местами) имеется логическое противоречие. Такой разницей в терминологии существенно снижает качество (ценность) Общего плана счетов бухгалтерского учета и затрудняет пользование им. Поэтому с целью устранения указанного недостатка представляются необходимыми изменения наименований следующих счетов и субсчетов бухгалтерского учета (табл. 2).

Таблица 2. Номера и наименования счетов и субсчетов бухгалтерского учета

Согласно Общего плана счетов		Предлагаемые
<i>1. Счета бухгалтерского учета</i>		
215	Незавершенное производство	Незавершенные производства, работы и услуги
222	Поправки (оценочный резерв) по безнадежной дебиторской задолженности	Поправки (оценочные резервы) по безнадежной дебиторской задолженности
231	Дебиторская задолженность по доходам от использования третьими лицами активов субъекта	Дебиторская задолженность по доходам от использования третьими лицами активов субъектов
243	Текущие счета в иностранной валюте	Текущие счета в иностранных валютах
253	Оценочные резервы для убытков по ссудам/займам, не оплаченным в срок	Оценочные резервы для убытков по ссудам/займам, не оплаченным в сроки
343	Резервы от переоценки	Резервы от переоценок
831	Торговая надбавка	Торговые надбавки
<i>2. Субсчета</i>		
1212	Оборудование к установке	Оборудование к установкам
2116	Автопокрышки и аккумуляторы, приобретенные отдельно от транспортного средства	Автопокрышки и аккумуляторы, приобретенные отдельно от транспортных средств
2344	Дебиторская задолженность по целевым финансированием и поступлениям	Дебиторская задолженность по целевым поступлениям и финансированию
2412	Касса в иностранной валюте	Касса в иностранных валютах
4112	Кредиты банков в иностранной валюте	Кредиты банков в иностранных валютах
4124	Займы от персонала субъекта	Займы от персонала субъектов
5112	Кредиты банков в иностранной валюте	Кредиты банков в иностранных валютах
5114	Просроченные кредиты банков в иностранной валюте	Просроченные кредиты банков в иностранных валютах
5352	Стоимость оборотных активов, полученных безвозмездно	Оборотные активы, полученные безвозмездно
6124	Доходы от излишков долгосрочных и оборотных активов, выявленных при инвентаризации	Доходы от излишков долгосрочных и оборотных активов, выявленных при инвентаризациях
6125	Доходы от списания обязательств с истекшим сроком исковой давности	Доходы от списания обязательств с истекшими сроками исковой давности
6127	Доходы от положительных разниц между официальным курсом НБМ и курсом покупки-продажи иностранной валюты	Доходы от положительных разниц между официальными курсами НБМ и курсами покупки-продажи иностранных валют
7123	Расходы на упаковку и другие материалы, использованные при продаже продукции и товаров	Расходы на упаковку и другие материалы, использованные при продажах продукции и товаров

7126	Расходы на ремонт и обслуживание продукции и товаров в гарантийный период	Расходы на ремонт и обслуживание продукции и товаров в гарантийные периоды
7146	Расходы от отрицательных разниц между официальным курсом НБМ и курсом покупки-продажи иностранной валюты	Расходы по отрицательным разницам между официальными курсами НБМ и курсами покупки-продажи иностранных валют

Источник: составлено автором на основе [1]

Также нами даются ниже ныне действующие и через косые линии предлагаемые формулировки некоторых других понятий (элементов) раздела II «Перечень счетов бухгалтерского учета»:

- ~ группа 16 «Долгосрочная дебиторская задолженность и долгосрочные выданные авансы» / «Долгосрочные дебиторская задолженность и выданные авансы»;
- ~ счет 163 «Долгосрочные авансы, выданные» / «Долгосрочные выданные авансы»;
- ~ субсчет 1631 «Авансы, выданные для нематериальных активов» / «Выданные авансы для нематериальных активов»;
- ~ субсчет 1632 «Авансы, выданные для долгосрочных материальных активов» / «Выданные авансы для долгосрочных материальных активов»;
- ~ субсчет 1633 «Авансы, выданные для запасов» / «Выданные авансы для запасов»;
- ~ субсчет 1634 «Прочие долгосрочные авансы, выданные» / «Прочие долгосрочные выданные авансы»;
- ~ Группа 22 «Коммерческая и начисленная дебиторская задолженность» / «Текущая дебиторская задолженность» – так как дебиторская задолженность не начисляется, а образуется, появляется после совершения определенных хозяйственных операций и затем уже отражается (записывается) на счетах бухгалтерского учета. Это переименование, как и переименование классов счетов, могут самостоятельно осуществить хозяйствующие субъекты; их не запрещает Общий план счетов бухгалтерского учета;
- ~ счет 224 «Текущие авансы, выданные» / «Текущие выданные авансы»;
- ~ субсчет 2241 «Авансы, выданные для нематериальных активов» / «Выданные авансы для нематериальных активов»;
- ~ субсчет 2242 «Авансы, выданные для материальных активов» / «Выданные авансы для материальных активов»;
- ~ субсчет 2243 «Авансы, выданные для запасов» / «Выданные авансы для запасов»;
- ~ субсчет 2244 «Прочие текущие авансы, выданные» / «Прочие текущие выданные авансы»;
- ~ 423 «Долгосрочные авансы, полученные» / «Долгосрочные полученные авансы»;
- ~ 523 «Текущие авансы, полученные» / «Текущие полученные авансы»;
- ~ субсчет 7224 «Расходы по курсовым валютным разницам» / «Расходы по разницам курсов валют или валютных курсов».

Заключение

Бухгалтерский учет представляет собой практически организованный процесс наблюдения, регистрации, группировки, сводки, анализа и передачи данных о фактах хозяйственной жизни с целью принятия эффективных управленческих решений. Он является важнейшей научно-теоретической и практической деятельностью по формированию разнообразной экономической информации о различных хозяйствующих субъектах рыночной экономики. Вместе с тем «для управления хозяйственными процессами традиционная бухгалтерия дает слишком мало, или почти ничего» [24, с. 487].

Нравственность бухгалтерского учета, аудита и анализа хозяйственно-финансовой деятельности предприятий, бухгалтеров, аудиторов и аналитиков – важные и обязательные категории современной рыночной экономики. Они оказывают влияние на конкурентоспособность и эффективность хозяйствующих субъектов различных стран. Они также должны всемерно способствовать скорейшему искоренению в Республике Молдова

эксплуатации трудящихся, нищеты, бедности, коррупции, дискриминации по разным признакам и в разных формах, улучшению морально-психологического климата в трудовых коллективах предприятий (организаций) и формированию общества социальной справедливости, реальной, настоящей демократии и толерантности. Актуальность этих требований подтверждается тем, что в апрельском (2024 г.) докладе Госдепартамента США о правах человека в нашей стране справедливо и обоснованно отмечается наличие при нынешней власти очень многих серьезных нарушений: избирательное правосудие, коррумпированность судей, несоблюдение прав на справедливое судебное разбирательство, отсутствие свободы средств массовой информации и ограничение свободы выражения мнений и пользования интернетом, цензура, пытки и бесчеловечное отношение со стороны полиции и др..

Представляется целесообразным регулярно (ежегодно или один раз в 2-3 года) проводить Национальные и Международные конкурсы по бухгалтерскому учету, аудиту и анализу хозяйственно-финансовой деятельности субъектов. В них должны отдельно участвовать практикующие бухгалтеры, преподаватели, студенты и учащиеся соответствующего профиля всех высших и средних специальных учебных заведений нашей страны. Победителям таких конкурсов за первые 3 места следует предусмотреть выплаты хороших премий. Это позволит повысить престиж образования и профессий бухгалтера, аудитора и аналитика, заинтересованность в повышении качества работы и учебы многих лиц, а также постоянно получать достоверные и объективные комплексные оценки уровня развития и рейтинги молдавского образовательного сегмента и всех его участников.

Наш многолетний опыт работы с Общим планом счетов бухгалтерского учета и его критическое изучение показывают наличие в нем многих существенных недостатков, отрицательно влияющих на учетно-аудиторскую теорию и практику. К ранее указанным нами добавим еще один: класс счетов 8 называется «Управленческие счета», но определение данного понятия и обоснованный перечень таких счетов отсутствуют в отечественной и зарубежной специальной литературе. То есть получается, что понятие «управленческие счета» является искусственным, надуманным и ничего не обозначающим; оно вносит только путаницу в научную трактовку учетных категорий. Исходя из этого, мы считаем целесообразным класс счетов 8 переименовать в «Затраты на производство, работы и услуги», а счета 831 «Торговая надбавка», 832 «Выручка от продажи ценностей за наличный расчет» и 833 «Возврат и снижение цен проданных ценностей» из него перенести в класс счетов 2 «Оборотные активы». Это также вызывает необходимость скорейшей разработки, утверждения и постоянного практического использования в дальнейшем Регламента с требованиями, предъявляемыми к нормативным актам по бухгалтерскому учету, аудиту и анализу хозяйственно-финансовой деятельности предприятий.

В Республике Молдова к настоящему времени (то есть за 32-хлетний период ее независимости) фактически отсутствуют в целом высококачественные и конкурентоспособные учебники, учебные пособия, монографии, сборники научно-практических конференций и научные статьи по бухгалтерскому учету, аудиту и анализу хозяйственно-финансовой деятельности предприятий, острые и глубоко содержательные дискуссии по их актуальным проблемам, а также сами эти науки. Такой вывод сделан на основе наших многолетних сравнительных исследований данных объектов с зарубежными аналогами Российской Федерации, Украины, Белоруссии и других стран. Его подтверждают, в частности, следующие четыре факта:

1) молдавская учебная и научная литература по учету, аудиту и анализу весьма малочисленна и очень сильно отстает по содержанию и качеству от аналогичных трудов ведущих зарубежных ученых (Я. В. Соколов, В. Ф. Палий, К. Ю. Цыганков, М. Ю. Медведев, М. Л. Пятов, В. В. Ковалев, М. И. Баканов, А. Д. Шеремет, Ф. Ф. Бутынец, М. С. Пушкарь, А.

Д. Панков, Г. В. Савицкая и др.), которые должны в обязательном порядке глубоко и всесторонне изучаться отдельными курсами во всех высших и средних специальных учебных заведениях постсоветских и других стран;

2) справочник «Бутинец Ф. Ф. та ін. Бухгалтерський фінансовий облік» [5] (по-русски «Бутынец Ф. Ф. и др. Бухгалтерский финансовый учет») переиздавался большими объемами (912 с. в последнем издании) и тиражами в течении 11 лет (1998-2009 гг.) 8 раз при постоянных и одновременных публикациях очень многих других солидных аналогичных работ различных украинских авторов (А. В. Алексеева, М. И. Бондарь, Ю. А. Василенко, И. А. Волкова, С. Ф. Голов, Р. Е. Грачева, Я. Д. Крупка, А. В. Лишиленко, Л. В. Нападовская, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, Н. В. Чабанова, Л. В. Чижевская, П. Я. Хомин, Е. Ю. Шара и др.);

3) Н. М. Малюга и Т. В. Давидюк подготовили и издали в 2003 г. монографию по двойной записи хозяйственных операций или фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета объемом 512 с. [12]; в то время как опытные молдавские доктора экономических наук университетские конференциары уделяют этой важной теме в своих работах всего лишь 2-4 страницы;

4) учебные программы Министерства образования и исследований Республики Молдова давно предусматривают изучение в высших и средних специальных учебных заведениях таких дисциплин: теория (основы) анализа и анализ хозяйственно-финансовой деятельности предприятий, финансовый и управленческий анализ, анализ финансовой отчетности. Но их вопросы даже поверхностно не раскрыты в нашей специальной литературе, и особенно в отраслевых разрезах, за последние 50 лет, включая 32 года независимости страны. И это при том, что в ней длительное время эти дисциплины преподаются, имеется свобода публикаций и много вузов (Академия экономических знаний, университеты), а в них – еще больше докторов хабилитатов и докторов экономических наук, профессоров и конференциаров. Для объективности наших суждений и выводов отметим, что в вышеуказанных странах за этот же период подготовлены и изданы многие десятки тысяч солидных монографий, учебников, учебно-методических пособий и научных статей по теории (основам) анализа и анализа хозяйственно-финансовой деятельности предприятий, финансовому, управленческому, комплексному, оперативному, сравнительному, функционально-стоимостному, стратегическому, инновационному анализу и анализу финансовой отчетности.

Исходя из вышеизложенного, органически и вполне естественно вытекает очень актуальный и злободневный вопрос: что и кому надо срочно делать, чтобы в короткий период времени кардинально изменить нынешнюю весьма несовершенную и неэффективную молдавскую систему образования и научных экономических исследований, а также исправить катастрофическое положение в нашей учетной, аудиторской и аналитической теории и науке? Глубоко обоснованные, детальные и конкретные ответы на данные животрепещущие вопросы должны совместно и быстро выработать национальные научно-педагогические кадры соответствующего профиля, высшие органы государственного управления (Министерства образования и исследований, финансов, экономики, Правительство) и авторитетные зарубежные специалисты в контексте не нынешней кабинетно-бумажной (псевдо-), а настоящей, реальной интеграции Республики Молдова в Европейский союз.

Библиография

1. Приказ Министерства финансов Республики Молдова «Об утверждении Общего плана счетов бухгалтерского учета» № 119 от 6 августа 2013 г. // Monitorul oficial al Republicii Moldova, 2013, № 177-181.
2. Бабенко И. П. Основы счетоведения и синтетический способ двойной бухгалтерии. Часть 1, теоретическая – Спб., 1902.
3. Бауэр О. О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины. – М.: Печатня С. П. Яковлева, 1911.

4. Бутинець Ф. Ф. Передмова // Розвиток концепції бухгалтерського обліку на основі інституційних підходів та бенчмаркінгу: монографія / За заг. ред. проф. Бутинця Ф. Ф. – Житомир, «Рута», 2015.
5. Бутинець Ф. Ф. та ін. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / Під заг. ред. і з передм. Ф. Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир, «Рута», 2009.
6. Джитти В. Прошлое и будущее счетоводства // Счетоводство, 1890, № 31-32, 35-36.
7. Ковалев В. В. Бухгалтерский учет в России: смена приоритетов // Вестник СПбГУ, Серия 5 Экономика, 2010, выпуск 4.
8. Ковалев В. В. Бухгалтерский учет и финансы: современные тенденции и вызовы // Бухгалтерский учет в XXI веке: монография / под ред. Ю. Н. Гузова, В. В. Ковалева, О. Л. Маргания. – СПб.: Скифия-принт, 2021.
9. Ковалев В. В. Является ли бухгалтерский учет наукой: ретроспектива взглядов и тенденций // Вестник СПбГУ. Сер. 5. Экономика. 2013. Вып. 2.
10. Лаур Э. Сельскохозяйственное счетоводство для крестьянского обихода – Петроград, 1915.
11. Леотэ Э. Счетоводство как введение к социальной науке // Счетоводство, 1898, № 6-7, 9, 10-11, 12-13, 14-15, 16-17, 21.
12. Малюга Н. М., Давидюк Т. В. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: Монография. – Житомир, «Рута», 2003.
13. Медведев М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. – М.: Дело и Сервис, 2001.
14. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета – М.: Финансы и статистика, 1993.
15. Перевозник А. Чем привлекательна профессия бухгалтера? <https://www.work.ua/ru/articles/career/327/>. Электронный ресурс. Дата обращения 2.04.2024 г.
16. Попов А. З. Важность и значение счетоводства // Счетоводство, 1897, № 8-9.
17. Пятов М. Л. Вероятное технологическое «завтра» бухгалтерского учета: по мотивам Всемирного Конгресса бухгалтеров в г. Сиднее (WCOA 2018) // Бухгалтерский учет в XXI веке: монография / под ред. Ю. Н. Гузова, В. В. Ковалева, О. Л. Маргания. – СПб.: Скифия-принт, 2021.
18. Пятов М. Л. Последний российский балансовед XX века // Финансы, бухгалтерский учет и анализ. Вестник НГУЭУ, 2021, № 2.
19. Пятов М. Л. Существует ли наука о бухгалтерском учете? // <https://buh.ru/articles/documents/108216/>. Электронный ресурс. Дата обращения 2.04.2024 г.
20. Ригобон П. Счетоводство и его отношение к общественному и частному благосостоянию // Счетоводство, 1889, № 4, 6.
21. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: ЮНИТИ, 1996.
22. Соколов Я. В. Несколько напутственных слов читателям. Вместо заключения // Бухгалтерский учет: учебник / под ред. Я. В. Соколова. 2-е изд., перераб. и доп. – М., 2008.
23. Соколов Я. В. Образ бухгалтера в литературе и кино. – М.: ИД ФБК-Пресс, 2003.
24. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003.
25. Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета. – М.: Магистр, 2009.
26. Сэй Л. Счетоводство сельскохозяйственное, коммерческое и промышленное // Счетоводство, 1894, № 10-11, 12-13.
27. Цыганков К. Ю. Введение в проблему происхождения двойной бухгалтерии // Региональная и отраслевая экономика 2022, № 2.
28. Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета: монография. – М.: Магистр, 2007.
29. Цыганков К. Ю. Теория и методология бухгалтерского учета капитала. Автореф. дис. ... докт. экон. наук по спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». – Новосибирск, Сибирская академия финансов и банковского дела, 2009.
30. Щербатюк В. В. Общий план счетов бухгалтерского учета: мини-справочник. Изд. 5-е, доп. и перераб. – Кишинев, 2023.
31. Щербатюк В. В. Общий план счетов бухгалтерского учета: справочник. Изд. 2-е, доп. и перераб. – Кишинев, 2023.
32. Șcerbatiuc V. V. Planul general de conturi contabile: mini-ghid. Ediția a V. – Chișinău, 2023.
33. Șcerbatiuc V. V. Planul general de conturi contabile: ghid. Ediția a II-a. – Chișinău, 2023.

SESSION: AUDITING / SECȚIUNEA: AUDIT

ROLUL MONITORIZĂRII ACTIVITĂȚII DE AUDIT DIN REPUBLICA MOLDOVA ÎN
PROCESUL MODERNIZĂRII SISTEMULUI DE MANAGEMENT AL CALITĂȚII

THE ROLE OF MONITORING AUDIT ACTIVITY IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA
IN THE PROCESS OF MODERNIZING THE QUALITY MANAGEMENT SYSTEM

CZU: 005.6:[005.584.1:657.6](478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.30>

Anatolie IACHIMOVSCI

Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

Email: iachimovschi.anatolie.constantin@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5393-0100>

Dumitru GRUMEZA

Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului din Republica Moldova

Email: dumitru.grumeza@cspa.md

Abstract. Monitoring audit activity ensures the quality of market services and the prestige of the profession. The subject is topical as modern management standards have recently entered into force in the field and are to be implemented in domestic practice and monitored by the supervisory authority. In the study it is proposed to investigate the reference aspects of the regulatory framework in conferring the conditions for implementation of the new requirements which in our opinion will contribute to the modernization of the quality management system at the level of audit engagement and other services offered by an audit entity. The results of the study show the importance of compliance of the domestic audit with modern quality management requirements and at the same time monitoring the measures taken by audit entities in the process of alignment with international standards in this field. At the same time, there is a need for training and development of methodological material for small audit entities to meet these challenges.

Keywords: audit activity, audit entity, monitoring audit activity, international standards on quality management, international auditing practices.

JEL Classification: M42

Introducere

Monitorizarea activității de audit asigură calitatea serviciilor de pe piață și respectiv a prestigiului profesiei. Subiectul este actual întrucât recent au intrat în vigoare standarde moderne de management în domeniu care urmează a fi implementate în practica autohtonă și totodată monitorizate de către autoritatea de supraveghere. Această situație determină adaptarea priorităților autorității în cauză atât în stabilirea strategiei de supraveghere cât și de control a politicilor entităților de audit.

Eforturile actuale ale entităților de audit autohtone de a face față la cerințele normelor profesionale în domeniu, revizuite semnificativ în ultimii ani prin prisma asigurării condițiilor de calitate, constituie o provocare pentru mediul de afaceri autohton de a se conforma reglementărilor emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare, care au fost plasate de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova pe pagina web. Ajustările în cauză se regăsesc în cadrul manualului ce conține setul complet de reglementări emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) privind controlul calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe, precum și Note Internaționale de Practică privind Auditul.

Metodologia cercetării

În cadrul studiului se propune investigarea aspectelor de referință ale cadrului normativ în conferirea condițiilor de punere în aplicare a noilor cerințe care în opinia noastră va contribui la modernizarea sistemului de management a calității la nivel de misiune de audit și alte servicii oferite de către o entitate de audit. Rezultatele studiului denotă importanța conformării auditului autohton la cerințe moderne de management a calității și totodată monitorizarea măsurilor luate de entitățile de audit în procesul de racordare la standardele internaționale în domeniu. Totodată se observă necesitatea de instruire și elaborarea materialului metodologic pentru entitățile mici de audit ca să poată face față acestor provocări.

Conținutul lucrării

Una din funcțiile de bază ale autorității de supraveghere publică a auditului este monitorizarea și asigurarea calității auditului. Conform prevederilor art.41 al Legii nr.271/2017 privind auditul situațiilor financiare, controlul extern al calității se efectuează de către Consiliu de supraveghere publică a auditului în scopul gestionării sistemului de asigurare a calității auditului, precum și în vederea constatării existenței și a modului de aplicare:

- a) a politicilor și a procedurilor de control al calității auditului la nivel de entitate de audit;
- b) a politicilor și a procedurilor de control al calității auditului la nivel de misiune de audit.

Rezultatele acestor controale sunt redată în Rapoartele privind controlul extern al calității auditului. La întocmirea acestor rapoarte se ține cont de informația din documentele relevante ale sistemului de management, inclusiv documente de raportare și rapoarte de la auditurile situațiilor financiare.

În baza acestor rapoarte, Comitetul de supraveghere a auditului stabilește, după caz, măsuri disciplinare auditorilor și entităților de audit în baza art.42 al Legii 271/2017 privind auditul situațiilor financiare. Rezultatele inspecțiilor de calitate indică inconveniențe în monitorizarea lucrărilor de audit la nivel de misiune, precum:

- autorizarea acceptului din partea adunării generale a acționarilor sau a asociațiilor a entității de audit care va efectua auditul situațiilor financiare;
- capacitățile echipelor misiunilor de audit de a obține suficiente și adecvate probe de audit;
- corelarea planului de audit cu graficul de lucru al auditorilor în teren;
- documentarea procedurilor de audit efectuate;
- exercitarea procedurilor alternative de audit;
- feedbackul dintre auditor și entitatea auditată.

Natura acestor inconveniențe este influențată de dimensiunea, tipul și complexitatea entității, precum și de obiectivele și domeniul de aplicare al auditului. Auditorul ar trebui să fie capabil să aplice principiile, procedurile și metodele de audit. Iar pentru a efectua auditul în termenele convenite este necesară o planificare adecvată și de o organizare a muncii în mod eficient, ceea ce presupune:

- stabilirea priorităților și concentrarea asupra aspectelor importante;
- colectarea informațiilor prin interogare, observare și analiză eficientă a documentelor, inclusiv a înregistrărilor și a datelor;
- înțelegerea aplicabilității și implicațiilor utilizării tehnicilor de eșantionare pentru audit;
- verificarea cu acuratețe a informațiilor colectate.

În vederea asigurării autenticității probelor, unele proceduri și lucrări pot fi amânate până la începerea auditului la fața locului, dacă nu va compromite eficacitatea auditului. În alte cazuri, poate fi necesară o vizită preliminară pentru a obține o imagine de ansamblu a informațiilor disponibile.

Deseori, relațiile de lungă durată dintre client și entitatea de audit, dar și din cauza unei piețe mai restrânse a forței de muncă în acest domeniu, poate determina apariția circumstanțelor care ar compromite calitatea auditului. Apar discuții și în privința responsabilităților persoanelor de conducere din cadrul entității de audit, în ce măsură administratorii se implică în managementul calității auditului. Dacă modificările structurale din cadrul entității ar fi o soluție pentru problemele legate de asigurarea calității. Cum ar trebui să circule informația în cadrul unei entități de audit și care

este costul investițiilor necesare pentru modernizarea sistemului de control intern al calității și conformarea la noile cerințe.

De aceea, este important ca aceste entități să se asigure cu personal și resurse suficiente atunci când intenționează să auditeze situațiile financiare ale companiilor mari. Entitatea de audit trebuie să aibă în calitate de angajați nu mai puțin de doi auditori pentru efectuarea auditului la entitățile de interes public și la entitățile mari, stabilite conform Legii contabilității și raportării financiare nr.287/201715, sau la alte întreprinderi de stat și societăți pe acțiuni în care cota statului depășește 50% din capitalul social.

Pentru a dezvolta managementul calității și respectiv sistemul de măsuri de răspundere pentru auditori, este necesar să:

- se îmbunătățească în mod sistematic abordările privind calificarea încălcărilor;
- asigure aplicarea unor măsuri de răspundere eficiente și proporționale pentru acțiunile incorecte;
- sporească importanța factorilor de reputație în evaluarea activității de audit;
- se dezvolte proceduri de recunoaștere a rapoartelor auditorilor în conformitate cu standardele de audit.

De asemenea, în virtutea conceptului expus personalul entității de audit conștientizează semnificația familiarizării cu principiile și procedurile generale în ceea ce privește managementul calității, în conformitate cu procedura prevăzută de documentele aplicate în cadrul entității.

Ca parte a monitorizării conformității cu obiectivele și procedurile generale ale entității de audit în ceea ce privește principiile de independență, onestitate, obiectivitate, confidențialitate și standardele de conduită profesională, se recomandă cel puțin o dată pe an pentru ca angajații să prezinte declarații scrise care să confirme că:

- a) sunt familiarizați cu cerințele și procedurile entității de audit în ceea ce privește principiile de independență, onestitate, obiectivitate, confidențialitate și standardele de conduită profesională,
- b) nu există relații care să încalce principiul independenței și nu există operațiuni care să contrazică principiile de activitate profesională ale entității de audit.

Scopul dezvoltării managementului calității este de a identifica și de a evalua riscurile activităților de audit, de a preveni încălcările cerințelor și normelor de audit, de a identifica deficiențele în prestarea serviciilor de audit și de a lua măsuri adecvate. În prezent, auditorii practicieni sunt ghidați de ISQM 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe”, ISQM 2 „Evaluarea calității angajamentului” și ISA 220 (Revizuit) „Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare”. Standardele sunt în vigoare din 15 decembrie 2022 nu doar pentru profesia de audit internațională dar și pentru cea autohtonă.

Astfel apar diverse provocări de natură conceptuală, dar și organizatorică cu privire la asumarea responsabilității pentru calitate. Un aspect problematic constituie documentele de referință aferente sistemului de management întrucât acestea permit auditorului să înțeleagă domeniul de aplicare al auditului și să aplice criteriile de audit. Este de remarcat totuși că, cunoștințele și competențele în acest domeniu ar trebui să acopere:

- aplicarea sistemelor de management pentru diferite misiuni și situație de etică;
- interacțiunea dintre elementele constitutive ale sistemului de management;
- standardele pentru sistemele de management al calității sau sistemele de management de mediu;
- procedurile aplicabile sau alte documente ale sistemului de management utilizate ca și criterii de audit;
- utilizarea documentelor de referință la diferite situații din procesul de audit;
- sisteme și tehnologii informaționale pentru aprobarea, securizarea, distribuirea și gestionarea documentelor, datelor și înregistrărilor.

Auditorii sistemelor de management al calității trebuie să aibă experiență în efectuarea de audituri în legătură cu activitățile entității. Această experiență ar trebui să fie dobândită sub conducerea și

îndrumarea unui auditor care are competența de a conduce o echipă a misiunii de audit. Persoana în cauză trebuie să aibă cunoștințe și competențe în practicarea metodelor și tehnicilor legate de calitate la nivel de misiune care să permită auditorului să evalueze sistemele de management al calității și să formuleze observații și concluzii adecvate privind rezultatele auditului.

Concluzii

La etapa actuală este important să se atragă atenția la posibilitățile de consolidare a sprijinului metodologic oferit auditorilor și entităților de audit, în special celor mici și mijlocii cu privire la organizarea și punerea în aplicare a managementului intern al calității activității lor. La nivel de asociații profesionale să se organizeze o generalizare sistematică a experienței de organizare și punere în aplicare a managementului intern al calității de către entitățile de audit, precum și diseminarea celor mai bune practici acumulate în acest domeniu.

Un rol esențial în exercitarea monitorizării activității de audit revine utilizatorilor situațiilor financiare, clienților serviciilor de audit, altor persoane interesate de aceste servicii, mass-mediei și publicului. De aceea, este binevenită ideea de a se dezvolta interacțiunea între autoritățile de supraveghere, precum cele din domeniul bancar, de asigurări și comitetele de audit ale consiliilor de administrație sau de supraveghere ale entităților clasificate ca de importanță publică.

Pentru a evita abordările formale în monitorizarea calității auditului, în contextul aplicării noilor standarde cu privire la managementul calității este oportun să se introducă în mod consecvent mecanismul de apreciere profesională a procedurilor de luare a deciziilor de stabilire a aspectelor prioritare ale controlului asupra misiunilor de audit.

Referințe bibliografice

1. Legea privind auditul situațiilor financiare nr.271 din 15.12.2017 [online]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110387&lang=ro
2. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017 [online]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro
3. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.807 din 20.08.2018 pentru aprobarea Regulamentului de activitate al Consiliului de supraveghere publică a auditului [online]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=132539&lang=ro
4. Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate. Codul Etic al Profesioniștilor Contabili [online]. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>
5. ISQM 1 „Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements” [online]. Disponibil: <https://www.iaasb.org/>
6. ISQM 2 „Engagement Quality Reviews” [online]. Disponibil: <https://www.iaasb.org/>
7. ISA 220 (Revised) „Quality Management for an Audit of Financial Statements” [online]. Disponibil: <https://www.iaasb.org/>
8. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [online]. Disponibil: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/quality-management-firm-level-isqm-1>.
9. Overall Explanatory Memorandum, The IAASB’s Exposure Drafts for Quality Management at the Firm and Engagement Level, Including Engagement Quality Reviews. [online]. Disponibil: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Proposed-ISQM-2-Explanatory-Memorandum.pdf>
10. Explanatory memorandum to ED-ISQM 2. [online]. Disponibil: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Proposed-ISQM-2-Explanatory-Memorandum.pdf>
11. Memorandumul explicativ general [online]. Disponibil: <https://www.iaasb.org/publications-resources/iaasb-s-exposure-drafts-quality-management-firm-and-engagement-level-0>
12. Memorandumul aferent proiectului ISQM 2 [online]. Disponibil: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Proposed-ISQM-2-Explanatory-Memorandum.pdf>

**PECULIARITIES OF THE AUDIT ASSESSMENT OF THE INTERNAL CONTROL
SYSTEM OF A BUSINESS ENTITY**

**ОСОБЕННОСТИ АУДИТОРСКОЙ ОЦЕНКИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО
КОНТРОЛЯ СУБЪЕКТА ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ**

CZU: [657.6:005.584.1]:334.72

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.34>

Svitlana SAMOSTROL

Odessa National Economic University, Ukraine

Email: samsvet2012@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9454-8998>

Abstract. The article defines the key issues and approaches to assessing the internal control system of a business entity during the audit of financial statements. Particular attention is paid to determining the auditor's understanding and assessment of the elements of the control environment of an entity, the problems of assessing the effectiveness of the internal control system for the implementation of management decisions. The results of the analysis show that the effectiveness of the internal control system depends primarily on the degree of its understanding by the management and owners of the entity, and a correct assessment of the auditor allows him to determine the most appropriate choice of a set of audit procedures when planning and conducting an audit. The correct understanding of the effectiveness of the entity's internal control system, underestimation or overestimation of its condition and confidence in it during the audit has a significant impact on the level of audit risk. The application of certain approaches ensures a sufficient understanding of the internal control system and its assessment by the auditor.

Keywords: audit risk, effectiveness of the operation of internal control, evaluation of the control system

JEL Classification: M42

Introduction

Internal control at all levels of management is a requirement for a modern enterprise. Effective management control in general provides certain guarantees of the company's successful operation in a competitive market environment.

International Standards on Auditing (hereinafter referred to as ISAs) require the auditor to exercise professional judgment and maintain professional skepticism in planning and performing the audit, including in relation to the identification and assessment of the risks of material misstatement, whether due to fraud or error, based on an understanding of the entity and its environment, including the entity's internal control [1].

Thus, in accordance with the requirements of the standards, the audit, along with other issues, examines and assesses the state of the company's ICS. The nature and quality of the audit will largely depend on such an assessment of the client's existing internal control system.

Basic Content of the Paper

The relevance of the issue of assessing the internal control system of an enterprise, and in particular during the external audit, is due to the constant scientific interest of researchers. Significant contribution to the development of scientific thought on internal control of enterprises was made by such authors as S.V. Bardash, M.T. Bilukha, F.F. Butynets, N.G. Vygovska, E.V. Kalyuga, L.M. Kramarovsky, M.V. Kuzhelnyi, A.M. Kuzminsky, V.F. Maksimova, L.V. Napadovska, V.V. Sopko, B.F. Usach and others.

The issues of internal control assessment in the process of external audit are considered in the works of N.I. Dorosh, L.P. Kulakovska, T.O. Kamenska, O.A. Petryk, O.Y. Redko [2; 3; 5].

The state of scientific research on internal control is confirmed by the presence of a number of controversial issues regarding the problems of definitions, fundamental approaches to its organization, standardization of control procedures, regulatory and methodological support for the functioning of internal control systems of business entities in various fields of activity. Some methodological issues still remain open, such as assessing the quality of the internal control system (hereinafter – ICS), the factors of economic violations, the need to develop effective means of influencing the ineffective control environment, etc.

Standards on quality control, auditing, review, other assurance and related services in Ukraine include a number of standards, that contain provisions on key matters on which the auditor should obtain information, that would enable the practitioner to gain an understanding of the entity's internal control. Such standards include, in particular, the following: ISA 200 «General Objectives of the Independent Auditor and the Performance of the Audit in Accordance with International Standards on Auditing», ISA 230 «Audit Documentation», ISA 240 «Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements», ISA 250 «Considerations of Legal and Regulatory Requirements in the Audit of Financial Statements», ISA 315 «Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and its Environment», ISA 320 «Materiality in Planning and Performing the Audit», ISA 330 «Auditor's Response to Evaluated Risks», ISA 610 «Use of Internal Auditors» etc. [1].

ISAs define internal control as a process that is designed, implemented and maintained by those charged with governance, management, and other employees to provide reasonable assurance regarding the achievement of an entity's objectives relating to the reliability of financial reporting, efficiency and effectiveness of operations, and compliance with applicable laws and regulations [1, p.17].

In general, the consideration of ISA 315 approaches to the internal control system is consistent with the COSO model.

According to ISAs: internal control is designed, implemented and maintained to respond to identified business risks, that impede the achievement of any of the entity's objectives relating to: the reliability of the entity's financial statements; the efficiency and effectiveness of its operations; and the entity's compliance with applicable laws and regulations.

The way internal controls are designed, implemented and maintained varies depending on the size and complexity of the entity.

There are also a number of interpretations of the concept of internal control in scientific publications. It should be noted that internal control is also considered as a system, a process, an independent assessment of the compliance of the company's activities with the tasks set, etc.

Let us note some of them, which, in our opinion, meet the goal of obtaining an understanding by the external auditor of the internal control of the client's activities.

L. V. Napadovska understands internal control as a process, that ensures the quality development and effective achievement of the goals set by the organization through the organization of management decisions [8, p. 18].

V.F. Maksimova, considering control as a system, emphasizes, that the control system is an organizational aggregate, that forms a well-defined integrity, a unity of elements that are, on the one hand, in relations and connections with each other, on the other - with other components of an integrated management system [6, p. 103].

M.D. Korinko notes, that internal control is a system of measures determined by the management of the enterprise and implemented at the enterprise in order to ensure the most efficient performance by all employees of their duties to ensure and carry out business operations. Internal control determines the legality of these operations and their economic feasibility for the enterprise [4, p. 53].

The internal control system of an enterprise includes methods and procedures of three main categories that are developed and used by the administration to provide sufficient assurance of compliance with the control tasks. They are called elements of the internal control system, they include: control environment; accounting system: control points (procedures).

The organization of the company's internal control depends on its legal form, types and scope of activities, complexity of the organizational structure, availability of sufficient financial resources, expediency of controlling various aspects of activities, management's awareness of the importance and necessity of control and responsibility for its organization and implementation.

The system of internal control in a corporation usually includes:

- a governance structure to facilitate the exchange of information and ensure a certain degree of collegiality in decision-making, taking into account measures to avoid undue concentration of power, in order to reduce the risk of abuse or fraud;
- procedures for identifying conflicts of interest relating to directors or other officers, and for reporting them to the governing bodies and, where appropriate, to the owners;
- a procedure, that ensures management's effective control over the company's activities;
- availability of qualified internal auditors, auditors responsible for monitoring compliance with the established internal regulations, aspects of compliance with regulatory and legal requirements, proper professional behavior and fair business practices;
- engaging independent external auditors to determine the reliability of the corporation's financial statements, analyze and confirm the proper financial condition, and externally monitor compliance with applicable rules.

The assessment of the client's internal control system is inextricably linked to the auditor's understanding of the business entity and its environment, including internal control. The main approaches to obtaining such an understanding are set out in ISA 315.

The standard requires the auditor to obtain an understanding of the internal control environment. To do so, the auditor should evaluate:

- (a) whether management, under the supervision of those charged with governance, has established and maintained a culture of integrity and ethical behavior;
- b) whether the elements of the control environment together create an acceptable basis for other components of internal control and whether the deficiencies of the control environment have a negative impact on these other components [1].

The division of internal control into five components (control environment; entity risk assessment process; information system; including related business processes relevant to financial reporting and communication of information; control measures; monitoring of control measures) provides a useful basis for auditors, to consider how various aspects of an entity's internal control may affect the audit. This categorization allows for a systematic view of the existence and operation of the individual components of the framework in relation to how an entity designs, implements and maintains internal control, or in relation to any individual component.

The control environment includes power and management functions, as well as the attitude, awareness and actions of those with the highest authority and management personnel related to the internal control system and its importance to the entity [1, p.17]. The control environment is a component of the internal control system. That is, the control environment provides a set of conditions, that determine the functioning of control, establishing processes, operations, regulations, structures and distribution of powers, rules and principles of human resource management aimed at achieving certain goals. Control objectives are related to the risks that control measures are aimed at mitigating.

ISAs identify seven elements of the control environment that may be relevant to the auditor's understanding of the control environment. These elements include: communication and enforcement of professional integrity and ethical values; commitment to competence; participation of those most

closely related to the audit; management philosophy and work style; organizational structure; assignment of authority and responsibilities; and human resources policies and practices.

The external auditor's risk assessment of an entity is aimed at identifying and analyzing risks related to the preparation of financial statements in accordance with the chosen conceptual framework and compliance with generally accepted accounting principles.

The assessment of the company's internal control system is inextricably linked to gaining an understanding of the company's risk assessment process. This process provides the basis for management to determine the existence of various types of internal and external risks that can be managed. Accordingly, the auditor's objective is to identify the risks not identified by management and the reasons why, and whether the process is acceptable in the circumstances. The auditor determines whether there are material weaknesses in internal control over the identification of business risks relevant to the financial statements.

The auditor focuses primarily on those controls that are relevant to the audit. Controls are important in relation to: completeness and accuracy of information, if the auditor will use this information; performance and compliance objectives, if they are related to the data being evaluated; and asset protection, which is limited to those related to the reliability of the statements.

In general, controls relevant to the audit are associated with: reviewing and analyzing results; ensuring efficient information processing, in particular, by individual applications; physical controls designed to prevent theft and damage to assets; segregation of duties to eliminate opportunities for concealment of errors and fraud.

The assessment of a control measure is aimed at determining whether the measure, alone or in combination with other measures, is capable of effectively preventing or detecting and correcting a material misstatement. The decision whether a control is appropriate for the audit is a matter of the auditor's professional judgment.

A direct relationship is considered to exist between an entity's objectives and the controls it implements to achieve those objectives. Controls are policies and procedures, that help to ensure compliance with management's instructions and are designed to provide reasonable assurance, that the objectives will be achieved. The term "control measures" refers to any aspect of one or more components of internal control [1, p.17]. Therefore, it is important to consider the impact of the nature of the environment on the significance or absence of certain control measures. The auditor gets an idea of the client by determining the specifics of measures and procedures in relation to each element of the control structure, and by finding out whether they actually work, i.e. whether they are used in the enterprise, how and whether they meet the specified goals.

For example, small enterprises may apply less structured internal control measures, have a limited amount of segregation of duties of personnel in accordance with the available staff and simultaneously strengthen supervision by the manager. However, in the overall approach of balancing the interaction of components, such a structure can provide an appropriate level of internal control.

The auditor focuses primarily on those controls, that are relevant to the audit. Controls are important in relation to: completeness and accuracy of information, if the auditor will use this information; performance and compliance objectives, if they are related to the data being evaluated; and asset protection, which is limited to those related to the reliability of the statements.

In general, controls relevant to the audit are associated with: reviewing and analyzing results; ensuring efficient information processing, in particular, by individual applications; physical controls designed to prevent theft and damage to assets; segregation of duties to eliminate opportunities for concealment of errors and fraud.

The assessment of a control measure is aimed at determining whether the measure, alone or in combination with other measures, is capable of effectively preventing or detecting and correcting a material misstatement. The decision whether a control is appropriate for the audit is a matter of the auditor's professional judgment.

The Standards provide a list of important factors for the auditor's judgment in relation to the event under review. These factors include: materiality; significance of the risk involved; size of the entity; nature of its business, including its organizational and ownership structure; variety and complexity of business transactions; applicable legal and regulatory requirements; circumstances and applicable component of internal control; and nature and complexity of systems that are part of internal control. To obtain evidence of the correct use of measures and procedures, the auditor analyzes records, documents, reports; makes inquiries to personnel; monitors the application of measures; conducts tracking through information systems, etc. In doing so, the auditor should determine the optimal amount of information to be investigated and take into account that the cost of evidence should be minimal.

Monitoring of control measures is a process designed to assess the effectiveness of internal control over time [1]. Management is responsible for organizing and implementing internal control on an ongoing basis. Monitoring activities can be performed by internal auditors or other personnel with this authority. Such actions are aimed at continuous or periodic assessment of the quality and effectiveness of internal control.

For the external auditor, it is important to gain an understanding of:

- the main types of actions taken by the entity to monitor internal control over financial reporting and how they affect the need to modify controls in certain circumstances;
- the main sources of information for monitoring and the grounds for considering such information sufficient and appropriate for monitoring activities.

The auditor's understanding of the control structure is formed on the basis of the previously accumulated experience of previous audits, current questioning of the client's personnel, observation of the performance of their duties and analysis of the description of measures and procedures prepared by the client, as well as studying the relevant type of documentation, using a combination of measures. In addition to the above, discussing the organization and implementation of control with management is one of the most common ways to achieve an understanding of internal control.

An adequate assessment of the internal control system by the auditor is the basis for making the right decision regarding a certain range of issues addressed by the auditor. Underestimation of the concept of internal control of a business entity during the audit may lead to unreasonable labor costs, loss of efficiency of the auditor's work, increase in the audit time, etc. Accordingly, overestimation of the quality of the internal control system and its compliance (overconfidence) may result in: insufficient level of audit research (scope of procedures applied) and increased risk of missing material misstatements; provision of an unreliable opinion; financial losses due to subsequent claims of the client and users of the statements; loss of a positive image of the auditor.

Thus, the assessment of the internal control system is necessary to optimize the scope, content and sequence of audit procedures during external control. The development of a methodology for assessing the internal control system by audit entities is a rather relevant issue for practicing auditors. It may be noted, that the process of assessing the internal control of an enterprise includes several main interrelated stages, namely: preliminary assessment of the overall structure in the process of familiarization with the business entity; obtaining an understanding of the reliability of the system and control measures relevant to the audit; monitoring of control measures; confirmation of the reliability of the assessment.

Regulation by the audit standards of approaches to determining the main characteristics of the internal control system, that should be taken into account by the auditor is aimed at forming a correct understanding of the features of the existing internal control system, determining its key components that are subject to a certain assessment by the auditor and guides auditors to identify and formalize the necessary criteria for such assessment.

One of the most common methods of assessing the adequacy of the internal control system is testing. The testing should cover all five components of the system outlined above and determine the

existence of specific risks at the enterprise and weaknesses in internal control. Sampling in testing helps the auditor to determine the required amount of data for verification and how to select it. An important factor in determining the sample size is the significance of the accounting and reporting information and the degree of confidence established by the company's management. An insufficient number of tested items increases the risk of incorrect conclusions. The number of such items should be optimal, taking into account all key approaches, that determine compliance with the established criteria. The scope of testing of a particular control procedure depends on many factors, including the possibility of using manual or computerized tools.

It should be borne in mind, that the internal control system cannot be assessed as perfectly effective due to possible limitations, for example: the time of control procedures; resources of the internal control system; the presence of a subjective component regarding individual judgments of the internal control system employees; neglect of the internal control principles, etc.

Most often, the reliability of the internal control system is assessed on a scale of priorities as high, medium, or low, respectively.

The authors of scientific publications on possible assessments of internal control identify several types of assessments: assessment of the effectiveness of the control system; assessment of the quality of control processes; assessment of the quality of information obtained as a result of control. Each of the assessments can be considered as a completely independent assessment, with different aspects being characterized [2]. Accordingly, depending on the tasks facing the auditor and the need to consider certain aspects and his professional judgment, the auditor may apply these assessments.

We share the opinion of the authors, that the concept of control quality should be based on the systematic approach, i.e. on the study of internal control as a system that has both system-wide and its own principles of organization and functioning, and only it has inherent evaluation criteria. Accordingly, we believe that it is possible to use the matrix approach to determine the degree of implementation of the principles of organization and functioning of the internal economic control system according to a certain set of criteria for assessing its quality as an assessment method [7].

Conclusions

The need for the auditor to obtain an understanding of the company's internal control system during the external audit is not only due to the requirements of the applicable regulations, but is an objective reality and a requirement of the present. Obtaining such an understanding by the auditor is associated with a number of actions and procedures that require certain holistic knowledge of the construction and functioning of the company's internal control system. As a rule, the more complex the company's accounting and internal control systems are, the more difficult it is to analyze and evaluate them, the greater the scope of audit procedures to be performed by the auditor and, accordingly, the greater the amount of working documentation to be prepared.

Further research is required to detail the content of audit procedures for assessing the internal control system in accordance with its individual components and to substantiate the criteria for the sufficiency and reliability of the audit evidence obtained to understand the internal control system of the entity and the criteria for assessing its effectiveness. Particular attention should be paid to the methodological support of practicing auditors in meeting the requirements of ISAs in accordance with the issues of understanding the internal control system of various organizational and legal forms of business entities, taking into account industry specifics.

References

1. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh (2018). chastyna I. URL: https://www.apob.org.ua/?page_id=3482.

2. Dorosh, N. I., Fesai, M. O. (2018). Metodolohichni aspekty otsinky audytorom vnutrishnoho kontroliu na pidprijemstvi. *Naukovi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu: zb. nauk. pr. №1-2*. p. 68-76
3. Kamenska, T.O., Redko, O.Iu. (2013). Otrymannia nezalezhnym audytorom rozuminnia systemy vnutrishnoho kontroliu subiekta hospodariuvannia ta vykorystannia roboty vnutrishnoho audytu: Praktychnyi posibnyk. TOV «IAMTsAU «Status». 235s
4. Korinko, M.D. (2007). Kontrol ta analiz diialnosti subiektiv hospodariuvannia v umovakh yii dyversyfikatsii: teoriia, metodolohiia, dyversyfikatsiia: monohrafiia. 429 s.
5. Kulakovska, L.P., Picha, Yu.V. (2004). Orhanizatsiia i metodyka audytu: navchalne vydannia. Karavela. 567 s.
6. Maksimova, V. F. (2005.) Vnutrishnii kontrol ekonomichnoi diialnosti promysloвого pidprijemstva – systemnyi pidkhid do rozvytku: Monohrafiia. ODEU. 269 s
7. Maksimova, V.F., Kovaljova, N.M., Shljakhov, Je.V. (2012) Formuvannja kryterijiv jakosti vnutrishnjogho kontrolju. [Formation of quality control criteria for internal control]. *Bulletin of socio-economic research, no. 4*, pp. 216-223.
8. Napadovska, L.V. (2000). Vnutrishnohospodarskyi kontrol v rynkovii ekonomitsi. Monohrafiia. Dnipropetrovsk: Nauka i osvita. 224 s.

FEATURES OF THE APPLICATION OF THE INTERNATIONAL CODE OF ETHICS FOR PROFESSIONAL ACCOUNTANTS IN THE CONTEXT OF DIGITALIZATION

CZU: [174:657]:004.78

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.14>**Liudmila LAPITKAIA***Academy of Economic Studies of Moldova. Republic of Moldova*Email: liudmila@ase.mdORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9739-0495>

Abstract: In the context of the acceleration of the digitalization of the economy, issues related to the implementation by auditors of the principles established by the International Code of Ethics for professional accountants (Code of Ethics) meet new challenges. First of all, this is due to the development of the technological landscape of the digital economy, in conditions when such new elements as the Internet of Things (IoT), digital 5G, quantum computing, etc. appear, auditors are required to have sufficient knowledge when auditing financial statements of crypto assets and other digital economy tools. In this article, the authors analyze the technological landscape of the digital economy, the risks that arise when an auditor works in terms of violating the principles established by the Code of Ethics, and also formulate proposals to avoid or minimize such risks.

Keywords: audit, International Code of Ethics for professional accountants, digital economy, principle of independence

JEL Classification: M42**Introduction**

The International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) on September 8, 2022 published the Guide to the International Code of Ethics for Professional Accountants (including the International Standards of Independence) (International Code of Ethics for Professional Accountants, n.d.). This guide replaces the corresponding 2021 edition and includes the following changes effective December 2022:

- ✓ *amendments to the Code related to quality management, which were issued as a result of the completion of the development of quality management standards of the The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB),*
- ✓ *revision of the provisions of the Code of Ethics relating to non-assurance services (NAS) and related to payment,*
- ✓ *changes to ensure the objectivity of the quality controller (EQR) and other relevant inspectors.*

However, this Code of Ethics does not disclose the specifics of the impact of digitalization on the auditor's implementation of the fundamental principles. In this regard, the Technology Group of the International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) (IESBA conducted a study on the impact of IT technologies on the accounting, assurance, and finance functions.

International Standard on Quality Management (ISQM) 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements establishes requirements and application materials related to corporate culture in the context of the firm's responsibilities for developing, implementing and using a quality management system for audits or reviews of financial statements or other assurance engagements or related services, which is primarily related to independence: in thought and action.

The relevance and importance of the overarching principles and specific provisions of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including the International Standards of Independence) (Code of Ethics) in establishing ethical barriers for professional accountants when

faced with opportunities and challenges in their work, and in particular as a result of rapid digitalization. (International Code of Ethics for Professional Accountants, n.d.)

It is important to consider informational aspects and ethical implications when making decisions about working with clients and performing tasks with innovative technologies such as artificial intelligence, blockchain and cloud technologies.

Important issues to consider through an ethical lens are issues including data management, cybersecurity, and trust in experts. Considering such important issues, one should focus on recommendations regarding the application and compliance with the Code of Ethics in the context of digitalization.

Research methodology includes both general scientific and specialized methods. Using general scientific methods: study and generalization, synthesis and analysis, analogy and classification, the author studies and conducts a general analysis of the subject of research. Specialized methods are directly related to the specifics of the subject being studied.

The main purpose of the study is to analyze the technological landscape of the digital economy and its impact on the requirements imposed by the Code of Ethics for auditors.

To achieve this goal, the authors analyzed the technological landscape of the digital economy, as well as its elements, such as: robotic automation of RPA processes, artificial intelligence (AI), etc., which have a significant impact on the auditor's compliance with the fundamental principles of the Code of Ethics.

The analysis made it possible to identify aspects of the negative impact of elements of the technological landscape of the digital economy on the implementation of the principles of the Code of Ethics by auditors, as well as to submit proposals to improve the situation.

Analysis

Issues related to the application of the Code of Ethics in the context of accelerating digitalization are currently the most relevant for auditors. Consider: what points related to digitalization should be taken into account by the auditor.

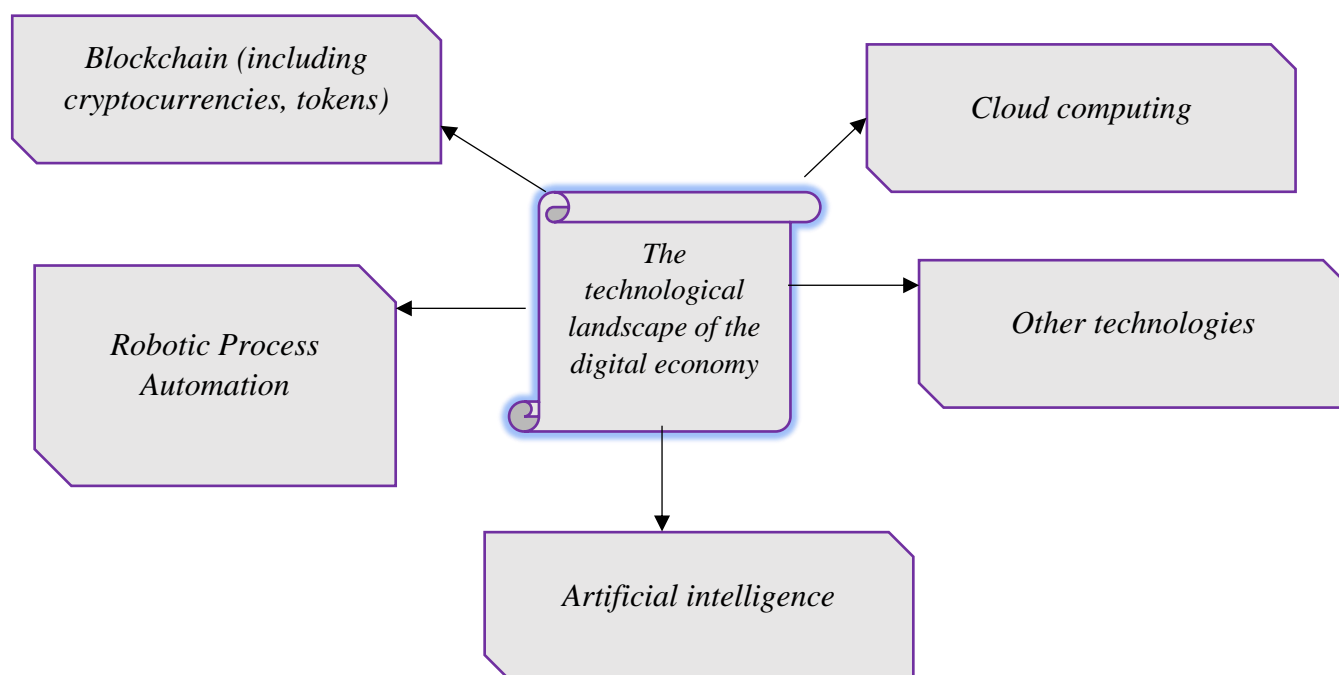


Fig. 1. The technological landscape of the digital economy

Source: developed by the author based on the materials of IESBA Technology working group phase 2 report (IESBA Technology working group phase 2 report, n.d.)

The International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) has published the final report of its working group, the IESBA Technology Working Group report. Some provisions of this report are already taken into account when developing changes to the Code of Ethics related to technology. At the same time, in the IESBA Technology working group phase 1 report 2 (IESBA Technology working group phase 2 report, n.d.), the following issues related to the Conclusions and Recommendations For Improving the Code of Ethics were considered: suitability of the Fundamental Principles for the Digital Age:

- ✓ *Inter-related Nature of the Impact of Technology*
- ✓ *Key Principles in AI Ethics Frameworks*
- ✓ *Fairness*
- ✓ *Transparency*
- ✓ *Explainability*
- ✓ *Accountability*
- ✓ *Privacy and Confidentiality*.

At the same time, this report (IESBA Technology working group phase 2 report, n.d.) considered the issues of the auditor's independence in the light of:

- ❖ *technology tools used in an audit,*
- ❖ *technology applications sold to audit clients,*
- ❖ *provision of technology-related non-assurance services,*
- ❖ *modernization of terms and concepts,*
- ❖ *office and workforce mobility,*
- ❖ *financial interest, cryptocurrencies and blockchain,*
- ❖ *data as an asset,*
- ❖ *routine and mechanical tasks,*
- ❖ *long association,*
- ❖ *independence for assurance engagements other than audit,*
- ❖ *review engagements.*

IESBA Technology working group phase 2 report considers issues related to the technological landscape (robotic process automation, artificial intelligence, blockchain (including cryptocurrencies, tokens), cloud computing, as well as their impact on the behavior of the auditor.

When performing tasks, the auditor is faced with robotic automation of RPA processes, also known as software robotics ("bots"), uses automation to perform human tasks, represents digital workers in the enterprise. Banks and financial organizations use RPA technologies to optimize their operations, and they are also used in insurance, retail and healthcare. Large banks, for example, use RPA to automate routine tasks such as checking customers, opening an account, processing requests and tasks aimed at preventing and detecting fraud and money laundering or terrorist financing.

In addition, many financial institutions use RPA to automate manual input and analysis of large amounts of data. These processes entail many identical, routine operations based on rules, which automation simplifies. In the conditions of digitalization, RPA enter data, generate reports, read PDF documents and make invoices, send emails, etc. Accordingly, the demand for positions in areas such as data entry, accounting and administrative support decreases as automation increases. The IESBA Technology working group phase 2 report (IESBA Technology working group phase 2 report, n.d.) indicates that for the accounting profession, in particular, the consequences will be very diverse, and, according to some estimates, automation is likely to affect 94% of the jobs of accountants and auditors in the United States, which will be replaced by automated processes.

When using software robotics, the auditor may face risks that are associated with:

- 1) there was a division of responsibilities, those who write programs and those who administer them,
- 2) the types of transactions that the bot makes,

3) understanding the management of the client of responsibility for the transactions that the bot makes,

4) potential consequences of using bots.

In his activity, the auditor encounters artificial intelligence, which have cognitive abilities similar to human ones. AI-enabled applications are as follows:

- ✓ *statistical and predictive tools,*
- ✓ *language models of text generation,*
- ✓ *analysis and forecast of financial processes.*

Some large audit firms use Artificial Intelligence (AI), for example for:

- *to analyze data from sources such as social networks, e-mail, phone calls, public posting of the client's management, etc., in order to determine the potential risks associated with accepting and continuing to work with the client.*
- *for natural language processing and machine learning to analyze both structured and unstructured information, such as global industry reports, sanctions, news, public forums, etc. to identify relevant audit risks and to detect fraud, money laundering and terrorist financing*
- *audit programs using AI.*

Artificial Intelligence (AI), is neutral, but programs are written by people, and who can introduce a subjective aspect.

In its basic form, a blockchain is a decentralized digital ledger that can be used to register at the level of businesses, governments, etc. Recently, the number of new applications in the field of finance, business, government that use blockchain technology has been growing. Banks lead the way in spending on blockchain, which accounts for nearly 30% of global spending in 2021. The industry's next highest spending on blockchain is process manufacturing and discrete manufacturing, which together account for over 20%. (IESBA Technology working group phase 2 report, n.d.)

Cryptocurrencies such as bitcoin are powered by blockchain technology and are seen as a potential tool to accelerate access to financial services. Recently, when auditing financial reports, auditors have faced a number of difficulties, in particular when verifying Decentralized Finance ("DeFi"), which is a generalizing term for financial services on public blockchains, primarily Ethereum, which do not require paperwork or the involvement of a third party. In fact, this creates a whole digital alternative to traditional financial services, but without the associated costs (for example, offices, salaries of employees of financial institutions). Along with the positive aspects, there are also negative ones, for example: anonymity, ease of use and the ability to circumvent international rules are present in the blockchain system, which leads to the fact that the use of this system contributes to the purchase of illegal goods and is a form of payment for most ransomware attacks.

Due to the dynamic nature of development and changing regulation, as well as the anonymity of users, DeFi also creates risks for money laundering and terrorist financing, as well as user anonymity. At the same time, the anonymity of cryptocurrencies is not absolute, since immutable traces of transactions are created. At the same time, despite the risks, more and more enterprises accept cryptocurrencies as payment and store cryptocurrencies as investments. In addition, there are governments seeking to adopt cryptocurrency as legal tender, El Salvador becoming the first country to adopt cryptocurrency (bitcoin) as legal tender in 2021. Separately, but in this regard, the development of a central bank digital currency (CBDC) – virtual money supported and issued by the central bank is being studied or has been initiated by various governments, including the United States, Britain, India, China, Nigeria and the Bahamas. (IESBA Technology working group phase 2 report, n.d.). CBDC is expected to allow individuals and businesses to send instant payments through their depository institution accounts at a much faster transaction rate compared to traditional transactions (e.g. via Visa, Alipay, etc.) or cryptocurrencies (e.g. Bitcoin).

The use of a blockchain token gives the right to a physical or digital asset, for example, ownership of a share in a company, or a digital piece of art. Investors are increasingly trading and investing in such tokens. Thus, there are 2 types of tokens:

- *service tokens, which provide owners with access to blockchain-based products and services, such as cryptocurrency; or*
- *security tokens, which are traditional assets, such as stocks and shares.*

Due to the variety of information products, the auditor has a problem, primarily related to understanding the processes associated with digitalization. Risks for the auditor in the blockchain system are also related to the fact, that it is impossible to identify affiliated persons and transactions with them. Or does the question of independence arise when auditors buy digital assets from a client, will this be a violation of the Code of Ethics?

Another important point is that accounting, disclosure and regulation of cryptocurrencies is a developing area that creates dynamic complexity for auditors who need to be aware of all changes in this area. For example, as noted in report (IESBA Technology working group phase 1 report, n.d.):

- ✓ *The IFRS Interpretation Committee discussed and concluded in June 2019 that the IFRS 2 standard "Stocks" should be applied when accounting for cryptocurrencies. However, at the conference of the IFRS Foundation in June 2022, it was emphasized that in the future a project will be developed to revise IFRS (IAS) 38 "Intangible Assets", which, among other things, may concern cryptocurrencies.*
- ✓ *In July 2022, IOSCO (International Securities Market Organization) published a roadmap outlining areas of work to study market integrity, investor protection and financial stability risks in relation to crypto and digital assets and decentralized financing.*
- ✓ *The EU Parliament has agreed on draft rules on supervision, consumer protection and environmental sustainability of crypto assets.*
- ✓ *The US SEC has issued a Bulletin dedicated to accounting for obligations to protect crypto assets that an organization owns for users of its platform.*
- ✓ *FASB USA has launched a research project on accounting and disclosure of a subset of digital assets and commodities traded on the exchange.*
- ✓ *AICPA has a practical manual on accounting and auditing of digital assets.*

Cloud computing is a necessary tool for the huge growth of data volume. Enterprises are increasingly using third-party cloud services such as governance, risk management and compliance (GRC), as well as audit management tools to manage and document their controls. In particular, the COVID-19 pandemic has opened up a new opportunity for cloud computing (SaaS - software distribution models in which a cloud provider hosts applications and makes them available to end users via the Internet). Thus, the software provider enters into a contract with the owner of cloud services to host his application or, alternatively, in larger enterprises, the cloud service provider may also be a software provider.

Using the cloud eliminates the costs of purchasing, operating and maintaining local hardware and software, as well as setting up and running local data processing servers, which provides faster solutions to problems by changing the service agreement for IT resources from the supplier as needed (i.e. more or less computing power, storage, bandwidth). Cloud computing simplifies data backup, disaster recovery, and business continuity because data can be mirrored across multiple backup repositories on a cloud service provider's network.

At the same time, when making a decision to switch to cloud computing, the client first of all takes into account:

- *issues of security and safety of data that are processed and stored outside the direct control of the enterprise (information about customers, personal data of employees, etc.).*
- *legal, regulatory compliance requirements, such as laws on personal data protection, which require that the data remain within a certain jurisdiction.*

In addition to the above main elements of the technological landscape of the digital economy, the report considers the following:

- ✓ *synthetic media,*
- ✓ *internet of things (IoT),*
- ✓ *digital 5G,*
- ✓ *digital worlds ("metaverse") which creates a completely virtual environment),*
- ✓ *Web 3.0,*
- ✓ *quantum computing.*

Due to the accelerated digitalization of economic processes, the auditor may face its potential impact on behavior and compliance with the requirements of the Code of Ethics. In this regard, the auditor may face the following impact of digitalization on the implementation of the principles laid down in the Code of Ethics, as well as the potential impact on the auditor's behavior will be as follows:

- the auditor should have in-depth knowledge in the field of digital technologies, which should be related to:

- *first of all, with an understanding of the operation of information systems and devices,*
- *competencies in the field of financial assets, products and instruments that are traded through electronic systems,*
- *knowledge in the field of accounting, regulations and legislation in the field of digital products.*

In this regard, the question arises about the level of sufficiency of the auditor's competence in these areas. In this regard, the Code of Ethics should prescribe the definition of sufficient confidence competence as sufficient knowledge of how the system works in order to: have confidence in what is happening with the system or tool; and be able to justify the use and results of the system (tool).

- potential impact on the independence of the auditor, for example: in cases when, when buying crypto assets from a potential client to audit financial statements, etc. These points should be spelled out in the Code of Ethics.

- the need to gain knowledge in the field of digitalization and from technologies that should consist of knowledge gained at the university level and post-university (when taking courses). Taking courses in the field of technologies that will give knowledge in the field of: basic computing, database analysis, blockchain and others.

Auditors must comply with the International Standards of Independence contained in the Code of Ethics when using IT technologies. This requires knowledge, understanding and application of all relevant provisions:

- *elimination of circumstances that threaten the independence of the auditor or audit firm (new business lines and relationships are made possible by technologies that may threaten the independence of personal interests or business);*

- *the use of retaliatory precautions (for example, the use of professionals who are not members of the audit team).*

Conclusion

Considering issues related to the implementation of the Code of Ethics by auditors and audit firms, it should be noted that the IESBA has already begun preparations for the revision of the Code of Ethics in the context of digitalization. Analyzing the normative documents presented by the IESBA, as well as the practice of conducting an audit, the authors propose to consider this issue at the following levels:

- ✓ *international normative acts, namely the Code of Ethics,*
- ✓ *regulatory documents of the audit firm,*
- ✓ *human resources, namely the level of competencies that an auditor should have in the digital economy.*

At the level of international regulations, the authors propose to supplement the Code of Ethics with situations where the independence of an auditor or an audit firm may be violated, for example, when acquiring crypto assets from a potential client or client.

At the level of regulatory documents of an audit firm, its policies and procedures for quality management should indicate the requirements for candidates for the position of an auditor with the required level of knowledge in the field of digital technologies.

In terms of auditors' level of knowledge in IT technologies, IESBA proposes five key areas for advanced training in technologies that are essential in the digital economy (IESBA Technology working group phase 2 report, n.d.):

- ❖ *data-related skills and concepts (data visualization, dataset auditing, data completeness),*
- ❖ *technological capabilities (effectiveness of the control environment, risks, including those associated with fraud in IT),*
- ❖ *cyber security: (cyber attacks, regulations in this area, etc.),*
- ❖ *IT fundamentals (understanding source code, basic level of programming,*
- ❖ *artificial intelligence*

It should be noted that university programs in accounting and auditing should be revised in accordance with the new requirements imposed by the rapid development of the digital economy.

References

IESBA Technology working group phase 1 report. (n.d.). Retrieved from <https://www.ethicsboard.org/publications/iesba-technology-working-groups-phase-1-report>

IESBA Technology working group phase 2 report. (n.d.). Retrieved from <https://www.ethicsboard.org/publications/iesba-technology-working-group-phase-2-report>

International Code of Ethics for Professional Accountants. (n.d.). Retrieved from <https://www.ethicsboard.org/publications/2022-handbook-international-code-ethics-professional-accountants>

**CONTROLUL INTERN MANAGERIAL:
INSTRUMENT DE CONSOLIDARE A SISTEMULUI DE SĂNĂTATE**

**INTERNAL MANAGERIAL CONTROL:
TOOL FOR CONSOLIDATION OF THE HEALTH SYSTEM**

CZU: 005.584:614.2(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.32>

Cristina COPACEANU,

USPEE Constantin Stere, Chisinau, Republic of Moldova

Email: copaceanuc@yahoo.com

ORCID: <https://orcid.org/my-orcid?orcid=0000-0003-3944-5982>

Abstract. The health system in the Republic of Moldova is challenged by financial constraints, necessitating the identification of effective managerial governance tools. The author considers internal managerial control as one of these tools, which, when properly implemented, ensures the performance and quality of medical services. This study analyzed the legal framework, identified success and failure factors in the implementation and self-evaluation of internal managerial control in republican medical institutions, and used deduction to formulate research conclusions. The degree of implementation of internal managerial control was assessed based on the study Mother and Child Institute, a republican level medical institution. Importantly, the study also proposes some practical recommendations that hold promise for facilitating the compliant implementation of internal managerial control in republican medical institutions.

Keywords: internal managerial control, health system, governance, risks.

JEL Classification: F65, G01, H51, I11

Introducere

Sistemul de sănătate din Republica Moldova se confruntă continuu cu crize economice și financiare, care reduc resursele disponibile pentru prestarea serviciilor medicale. În același timp, există o cerere stabilă pentru serviciile medicale, determinată de factori precum îmbătrânirea populației, întinerirea bolnavilor, dezvoltarea tehnologiilor informaționale, bugete austere și infrastructură învechită. Acestea impun necesitatea identificării de noi oportunități de optimizare și eficientizare a guvernării sistemului de sănătate, pentru a asigura performanța și calitatea serviciilor medicale.

Controlul intern managerial (în continuare – CIM) este recunoscut și utilizat ca, un instrument managerial performant în gestionarea resurselor, riscurilor, instituțiilor medicale și sistemul de sănătate. În sistemul de sănătate controlul intern managerial este slab implementat deoarece actorii de bază nu conștientizează beneficiile și impactul implementării și utilizării acestui instrument managerial. De aceea, în acest articol vom analiza gradul de implementare și conformitate a controlului intern managerial cu standardele naționale de control intern managerial, în baza datelor IMSP Institutul Mamei și Copilului.

Prin urmare, *scopul* cercetării constă în evaluarea nivelului de conștientizare a necesității și beneficiilor controlului intern managerial în instituțiile medicale republicane și, pe baza unui studiu de caz, evidențierea rolului acestui instrument managerial în consolidarea sustenabilității și eficienței sistemului de sănătate.

Astfel, pentru atingerea scopului, se stabilesc următoarele *obiective*:

1. Evaluarea nivelului de implementare și conformitate a controlului intern managerial cu standardele naționale în instituțiile medicale republicane din Republica Moldova, cu accent pe studiul de caz al IMSP Institutul Mamei și Copilului.

2. Identificarea factorilor care contribuie la succesul sau eșecul implementării controlului intern managerial în instituțiile medicale, inclusiv analiza impactului acestor factori asupra performanței și calității serviciilor medicale.
3. Formularea unor recomandări practice pentru facilitarea implementării conforme și eficiente a controlului intern managerial în instituțiile medicale republicane, în scopul optimizării resurselor, reducerii riscurilor, îmbunătățirii transparenței și calității serviciilor medicale prestate pacienților.

Metodologia studiului include analiza cadrului legal și a datelor relevante colectate din diverse surse, precum și realizarea unui studiu de caz. Cercetarea se focusează pe abordarea problemelor și evaluarea gradului de implementare a controlului intern managerial în instituțiile medicale republicane, având impact direct asupra sustenabilității sistemului de sănătate. Autorul a aplicat metodele tradiționale de cercetare: analiza, comparația, inducția și deducția.

Actualitatea cercetării

Republica Moldova, având statutul de țară candidată la Uniunea Europeană, trebuie să racordeze sistemul de sănătate la standardele europene, iar controlul intern managerial joacă un rol important în acest proces. Implementarea eficientă a CIM în instituțiile medicale este inevitabilă pentru îmbunătățirea performanței și calității serviciilor medicale oferite pacienților. Cu toate acestea, în prezent, există o lipsă acută de conștientizare a beneficiilor și impactului CIM, ceea ce duce la neimplementarea sau implementarea formală a acestuia. În figura 1 sunt prezentate principalele aspecte motivaționale de cercetare a acestui subiect.

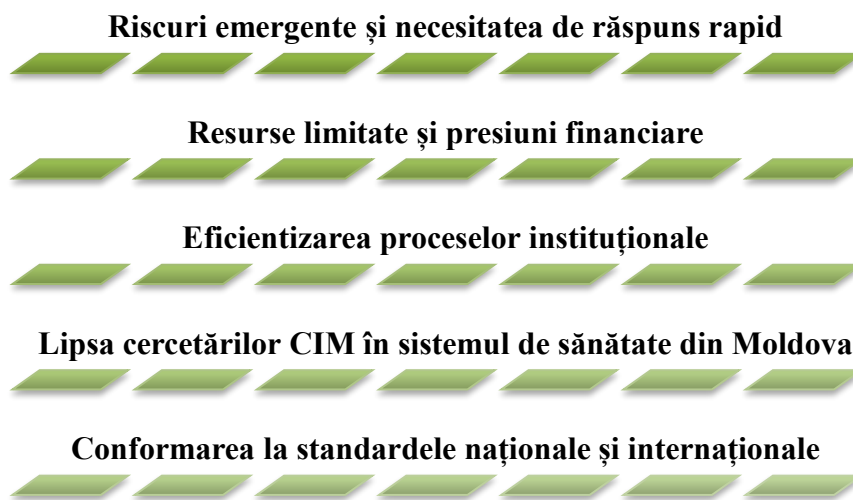


Figura 1. Aspecte motivaționale de cercetare

Sursa: elaborat de autor

Studiul abordează problema implementării formale a controlului intern managerial în sistemul de sănătate din Republica Moldova, cauzată de lipsa de conștientizare a beneficiilor și impactului acestui instrument managerial de către actorii principali, conducând la gestionarea inefficientă a resurselor și riscurilor în instituțiile medicale republicane, utilizând datele colectate de la IMSP Institutul Mamei și Copilului.

Abordări conceptuale din perspectiva cadrului legal

Conceptul de control intern este fundamentat pe diverse abordări conceptuale dezvoltate de organizații de profil recunoscute la nivel internațional:

- INTOSAI [4; 7] definește controlul intern ca *un instrument managerial utilizat pentru a furniza o asigurare rezonabilă că obiectivele managementului sunt îndeplinite.*
- COSO [2; 7] definește controlul intern este *un proces implementat de conducerea entității, care are ca scop furnizarea unei asigurări rezonabile în ceea ce privește realizarea*

obiectivelor legate de eficiența și eficacitatea operațiunilor, fiabilitatea raportării financiare și conformitatea cu cadrul legal.

- COCO [7] definește controlul intern managerial *este definit ca ansamblul elementelor unei organizații (inclusiv resurse, sisteme, procese, cultură, structură și sarcini) care, în mod colectiv, îi ajută pe angajați să realizeze obiectivele entității publice, grupate tot în trei categorii, privind: eficacitatea și eficiența funcționării; fiabilitatea informațiilor interne și externe; respectarea legilor, regulamentelor și politicilor interne.*

În legislația Republicii Moldova, Legea 229 din 2010 [5] definește controlul intern managerial *ca un sistem organizat de managerul entității publice și personalul acesteia în scopul asigurării bunei guvernări, care cuprinde totalitatea politicilor, procedurilor, regulilor interne, proceselor și activităților realizate în cadrul entității publice pentru a gestiona riscurile și a oferi o asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor și rezultatelor planificate.* Conceptul definit de Legea 229 este reflectat și în Standardele naționale de control intern în sectorul public [8], care sunt elaborate pe baza modelului COSO (SUA). În manualul de control intern managerial [6], conceptul CIM este tratat ca o monitorizare continuă a activităților, cu reguli de management clar aplicabile la nivelul întregii entități publice, ca răspuns la întrebarea: *Ce se poate face pentru a deține un control cât mai eficient asupra proceselor și activităților entității publice?*

Sistemul de control intern managerial reprezintă în esență, un control al performanțelor obținute și capabil să răspundă cel mai bine intereselor urmărite de către entitatea publică în atingerea obiectivelor [7]. Privit și perceput ca o funcție managerială, și nu ca una de verificare, sistemul de control intern managerial este în responsabilitatea conducătorilor de a-l implementa și dezvolta continuu, în scopul funcționării eficiente a entității publice [7].

Conținutul de bază

Sistemul de sănătate din Republica Moldova este organizat pe principii de acces universal la servicii medicale de bază, echitate și solidaritate în finanțarea asistenței medicale. Sistemul de sănătate moștenit din perioada Semașko caracterizat printr-un exces de infrastructură. Începând cu anii 1990, numărul total de spitale a fost redus pentru a optimiza resursele, dar există încă oportunități de creștere a eficienței în sectorul spitalicesc. Sistemul de sănătate include atât instituții medico-sanitare publice (republicane, municipale, raionale și departamentale) cât și private, asigurând un amestec de servicii pentru populație [1].

Instituțiile medico-sanitare publice la nivel de raion și municipiu oferă asistență medicală primară și spitalicească, fiind fondate de autoritățile publice locale, în timp ce cele de nivel terțiar, situate majoritar în municipiul Chișinău și fondate de Ministerul Sănătății, furnizează asistență medicală specializată și înalt specializată. Instituțiile medicale sunt nonprofit, autonome și autofinanțate, contractate de către Compania Națională de Asigurări în Medicină pentru a presta servicii medicale în cadrul asigurării obligatorii de asistență medicală [1].

Presiunea globală de combatere a corupției și gestionarea eficientă a resurselor financiare sunt factori esențiali care impulsionează implementarea controlului intern managerial în sistemul de sănătate, asigurând o bună guvernare la toate nivelurile. În opinia autorului, pentru a menține un sistem de sănătate sănătos, este esențial să se implementeze pe deplin CIM, ceea ce va consolida sustenabilitatea financiară a sistemului de sănătate. Deși, Legea 229 privind controlul financiar public intern a fost aprobată în anul 2010, nivelul de implementare a CIM în instituțiile medicale republicane rămâne destul de modest.

CIM în sistemul de sănătate din Moldova este slab dezvoltat, din lipsa:

- cunoștințelor în domeniu,
- a personalului,
- a continuității,
- a conștientizării privind obligativitatea și necesitatea implementării acestuia.

Spitalele, fiind instituții complexe, cu activități și structuri organizaționale variate, necesită un control intern managerial robust pentru a asigura performanța managementului. În opinia noastră, directorii de spitale se confruntă cu diverse probleme legate de controlul intern, care afectează în mod evident performanța. De aceea, este important să conștientizăm beneficiile care pot fi obținute în urma implementării CIM, atât la nivelul sistemului de sănătate, cât și la nivelul instituțiilor medicale republicane. Aceste beneficii sunt prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1. Beneficiile implementării CIM pentru sistemul de sănătate și instituțiile medicale republicane

Nr.	Categorie	Beneficiile implementării CIM
1.	Optimizarea resurselor	<ul style="list-style-type: none"> * Planificare strategică a resurselor. * Alocare și gestionare eficientă a resurselor. * Reducerea risipei și cheltuielilor inutile. * Controlul costurilor operaționale. * Optimizarea proceselor interne.
2.	Reducerea riscurilor	<ul style="list-style-type: none"> * Identificarea și gestionarea riscurilor, inclusiv emergente. * Prevenirea fraudelor și neregulilor. * Prevenirea erorilor medicale și administrative. * Asigurarea conformității și standarde înalte de calitate.
3.	Îmbunătățirea transparenței	<ul style="list-style-type: none"> * Creșterea transparenței în gestionarea resurselor. * Transparența în procesul decizional. * Promovarea responsabilității la toate nivelurile. * Sporirea încrederii populației în sistemul de sănătate.
4.	Calitatea serviciilor	<ul style="list-style-type: none"> * Îmbunătățirea standardelor și protocoalelor medicale. * Creșterea satisfacției pacienților. * Implementarea politicilor și procedurilor clare, eficiente. * Monitorizarea și evaluarea continuă a performanțelor.
5.	Eficiență operațională	<ul style="list-style-type: none"> * Optimizarea proceselor și reducerea birocrăției. * Decizii informate și rapide. * Reducerea timpului de procesare a documentelor. * Gestionarea eficientă a activităților zilnice.
6.	Cultura instituțională	<ul style="list-style-type: none"> * Promovarea eticii și integrității. * Dezvoltarea profesională continuă a personalului. * Crearea unui mediu de lucru etic și echitabil. * Creșterea competențelor și performanțelor angajaților.
7.	Monitorizare și evaluare	<ul style="list-style-type: none"> * Evaluarea periodică a performanțelor și proceselor. * Adaptarea rapidă la schimbări și provocări. * Implementarea unui sistem eficient de feedback și îmbunătățire continuă. * Audite interne de calitate. * Asigurarea unui standard înalt de guvernare.

Sursa: elaborat de autor

Astfel, implementarea CIM oferă multiple beneficii atât instituțiilor medicale republicane, cât și sistemului de sănătate. Printre acestea se numără optimizarea resurselor, reducerea riscurilor, îmbunătățirea transparenței și calității serviciilor, precum și creșterea eficienței operaționale. De asemenea, CIM promovează o cultură instituțională bazată pe principii de etică și integritate, facilitează monitorizarea, raportarea și evaluarea continuă a performanțelor. Aceste beneficii contribuie la o gestionare mai eficientă și responsabilă a instituțiilor medicale republicane și a sistemului de sănătate, având un impact pozitiv asupra sănătății publice.

Studiu de caz privind implementarea CIM în instituțiile medicale republicane din Moldova (IMSP Institutul Mamei și Copilului).

Conform Regulamentului de organizare și funcționare [12], IMSP Institutul Mamei și Copilului este o unitate sanitară de utilitate publică, cu personalitate juridică, care exercită atribuții de instituție republicană și asigură asistență medicală din momentul aprobării regulamentului de organizare și funcționare de către Ministerul Sănătății și înregistrării la Agenția Servicii Publice. IMSP Institutul Mamei și Copilului își desfășoară activitatea pe principiul autonomiei financiare și non-profit, conform legislației în vigoare. Scopul principal al IMSP Institutul Mamei și Copilului este fortificarea sănătății populației Republicii Moldova prin prestarea de servicii medicale calitative și cost-eficiente, într-un mediu sigur, bazat pe tehnologii medicale moderne și de înaltă performanță. Așadar, implementarea controlului intern managerial la IMSP Institutul Mamei și Copilului reflectă un exemplu al modului în care, cu ajutorul CIM, se poate optimiza și consolida sistemul de sănătate la nivel național. Analizând experiența IMSP Institutul Mamei și Copilului, se pot identifica vulnerabilitățile în acest proces dar și prelua bune practici aplicabile instituțiilor medicale republicane din Republica Moldova.

Implementarea controlului intern managerial la IMSP Institutul Mamei și Copilului a demarat în anul 2014. Primul pas în această direcție a fost constituirea unui grup de lucru responsabil pentru coordonarea implementării sistemului de management financiar și control (CIM - în prezent), conform ordinului nr.01-19/261a emis de director pe 14.11.2014. Este important de menționat că, până în 2016 nu au fost întreprinse acțiuni semnificative în acest sens. Astfel, în anul 2016, ordinul nr.01-19/261a din 14.11.2014 a fost actualizat și aprobat un plan de acțiuni pentru implementarea sistemului de management financiar și control în cadrul IMSP Institutul Mamei și Copilului. IMSP Institutul Mamei și Copilului a inițiat pentru prima dată procesul de autoevaluare a sistemului de management financiar și control în anul 2016. Acesta a implicat completarea raportului privind organizarea și funcționarea sistemului de management financiar și control în cadrul IMSP Institutul Mamei și Copilului și a declarației privind bună guvernare, conform prevederilor ordinului MF nr.49 din 26 aprilie 2012 [10].

Ulterior, ordinul MF nr.49 din 26.04.2012 a fost abrogat prin ordinul MF nr.4 din 09.01.2019. Începând din 2019, procesul de autoevaluare, raportarea sistemului de control intern managerial și emiterea Declarației de răspundere managerială în cadrul IMSP Institutul Mamei și Copilului s-au desfășurat conform prevederilor noului ordin [9]. Ca rezultat al exercițiului anual de autoevaluare desfășurat de instituțiile publice pentru a determina gradul de conformitate a sistemului de CIM cu cadrul normativ existent, IMSP Institutul Mamei și Copilului și-a evaluat propriul sistem de CIM.

În continuare, pentru a identifica vulnerabilitățile în implementarea CIM, vom expune cele șapte secțiuni ale raportului anual de autoevaluare a controlului intern managerial, întocmit pentru anul 2023 de către IMSP Institutul Mamei și Copilului [11], din perspectiva auditului intern.

Procesul de autoevaluare a CIM debutează cu o secțiune dedicată informațiilor generale. Aceasta include date esențiale privind CIM în cadrul IMSP Institutul Mamei și Copilului, cum ar fi: bugetul, numărul angajaților, nivelul de realizare a planului de acțiuni, nivelul de realizare a planului anual de achiziții publice, numărul proceselor de bază identificate și descrise, instruirile specifice în domeniul CIM.

Prima **componentă a sistemului de CIM - mediul de control**, are drept scop evaluarea integrității personale și profesionale, etica conducerii și angajaților, stilul de conducere, structura organizațională, delegarea împuternicirilor, politicile și practicile privind resursele umane, precum și competența angajaților.

Opinia auditului intern:

- *Starea actuală:* Conform evaluării echipei de audit intern, componenta mediul de control este parțial conformă cu cerințele standardelor naționale de control intern (SNCI).

- *Argumentarea nivelului de conformitate:* Lipsa comisiei de disciplină; lipsa Regulamentului privind prevenirea fraudei și corupției; lipsa Regulamentului cu privire la dezvoltarea profesională continuă a tuturor angajaților; lipsa unei Politici privind gestionarea resurselor umane; Necesitatea de revizuire și aprobare a Regulamentelor de organizare și funcționare a subdiviziunilor și fișele de post.
- *Aspecte de îmbunătățire:* Racordarea mediului de control al IMSP Institutul Mamei și Copilului la cerințele SNCI 1-6.

Componenta a doua **managementul performanțelor și al riscurilor**. Scopul constă în evaluarea conformității IMSP Institutul Mamei și Copilului în stabilirea corectă a misiunii, obiectivelor strategice și operaționale; includerea acțiunilor și indicatorilor de performanță măsurabili în planurile de acțiuni; stabilirea unei strategii de management al riscurilor care să identifice, înregistreze, evalueze, controleze, monitorizeze și raporteze sistematic riscurile, inclusiv riscurile de corupție, asociate îndeplinirii obiectivelor.

Opinia auditului intern:

- *Starea actuală:* Conform evaluării echipei de audit intern, componenta managementul performanțelor și al riscurilor este parțial conformă cu cerințele SNCI.
- *Argumentarea nivelului de conformitate:* Obiectivele operaționale formulate în planurile anuale de acțiuni, nu sunt stabilite conform metodei SMART, prin urmare nu pot fi monitorizate și apreciate performanțele instituționale. Planurile anuale de acțiuni ale instituției nu includ riscuri asociate obiectivelor și costuri financiare. Nu toate subdiviziunile structurale ale IMSP Institutul Mamei și Copilului au elaborate și aprobate planuri anuale de activitate. Instituția nu a stabilit obiective individuale pentru fiecare angajat. Șefii subdiviziunilor nu conștientizează pe deplin obligativitatea și necesitatea implementării managementului riscurilor, precum și a sistemului CIM. Lipsește Registrul riscurilor per subdiviziune; Registrul riscurilor consolidat; Strategia/procedura proprie privind managementul riscurilor.
- *Aspecte de îmbunătățire:* Implementarea deplină a managementului performanțelor și al riscurilor în cadrul IMSP Institutul Mamei și Copilului, conform cerințelor SNCI 7-9.

Prin intermediul componentei trei **activitățile de control**, sunt evaluate politicile și procedurile ce ajută la asigurarea executării directivelor conducerii și atingerii obiectivelor într-o manieră economă, eficace și eficientă.

Opinia auditului intern:

- *Starea actuală:* Conform evaluării echipei de audit intern, componenta activităților de control este parțial conformă cu cerințele SNCI.
- *Argumentarea nivelului de conformitate:* Sistemul de control-acces pe teritoriul instituției nu este funcțional (turnichetele instalate nu funcționează, iar accesul persoanelor străine pe teritoriul instituției se face fără documente justificative). Nu toate procesele de bază sunt identificate, catalogate și documentate, iar cele descrise nu sunt actualizate. Nu sunt identificate funcțiile sensibile (lipsește Lista funcțiilor sensibile) și nu există politici privind gestionarea acestora. Procedurile și politicile importante, cum ar fi cele privind protecția datelor cu caracter personal, necesită actualizare și reînnoire.
- *Aspecte de îmbunătățire:* Consolidarea activităților de control în cadrul IMSP Institutul Mamei și Copilului, din perspectiva SNCI 10-12.

În rezultatul evaluării componentei patru **informația și comunicarea**, au fost evaluate sistemele de informare și comunicare internă și externă, precum și cantitatea, calitatea, periodicitatea și sursele informației în cadrul IMSP Institutul Mamei și Copilului.

Opinia auditului intern:

- *Starea actuală:* Conform evaluării echipei de audit intern, componenta informația și comunicarea este parțial conformă cu cerințele SNCI.

- *Argumentarea nivelului de conformitate:* IMSP Institutul Mamei și Copilului a determinat cantitatea, calitatea și periodicitatea informațiilor, precum și sursele și destinatarii acestora. Totodată, transmiterea informațiilor garantează corectitudinea, claritatea, utilitatea și deplinătatea acestora. Cu toate acestea, deși există diferite căi de comunicare (poșta electronică, telefon, fax, suport de hârtie etc.), nu există o instrucțiune/procedură cu privire la modalitatea comunicării interne și externe care să asigure circulația rapidă a informației și oferirea unui răspuns prompt la solicitări.
- *Aspecte de îmbunătățire:* Eficientizarea informației și comunicării în cadrul IMSP Institutul Mamei și Copilului, în deplină conformitate cu cerințele SNCI 13-14.

Componenta cinci **monitorizarea**, a permis evaluarea instrumentelor proprii ale IMSP Institutul Mamei și Copilului pentru supravegherea sistemului CIM.

Opinia auditului intern:

- *Starea actuală:* Conform evaluării echipei de audit intern, componenta monitorizarea este parțial conformă cu cerințele SNCI.
- *Argumentarea nivelului de conformitate:* Procesul de monitorizare continuă în cadrul instituției este asigurat prin diverse acțiuni întreprinse de către personalul instituției în îndeplinirea sarcinilor. De asemenea, este delegat un coordonator și instituit grupul de lucru responsabil de coordonarea activităților de dezvoltare a sistemului CIM. Auditul intern este implementat și evaluează eficacitatea proceselor de management al riscului, control și guvernanta în cadrul instituției, conform Planului anual de activitate. Totodată, Instituția este supusă continuu mai multor evaluări externe, efectuate de Curtea de Conturi, Inspekția Financiară și auditori externi independenți (auditul situațiilor financiare).
- *Aspecte de îmbunătățire:* Îmbunătățirea componentei de monitorizare în cadrul IMSP Institutul Mamei și Copilului pentru a asigura conformitatea cu cerințele SNCI 15.

Ultima parte a raportului de autoevaluare a sistemului CIM este **patrimoniul, finanțele și tehnologiile informaționale**, care are ca scop evaluarea propriilor activități de control pentru principalele procese patrimoniale, economico-financiare și tehnologii informaționale ale IMSP Institutul Mamei și Copilului.

Opinia auditului intern:

- *Starea actuală:* Conform evaluării echipei de audit intern, componenta patrimoniu, finanțe și tehnologii informaționale este parțial conformă cu cerințele SNCI.
- *Argumentarea nivelului de conformitate:* Planificarea financiară nu este corelată cu activitățile operaționale incluse în Planul anual de acțiuni și Planul strategic de dezvoltare al IMSP Institutul Mamei și Copilului. Planurile de activitate nu includ costurile financiare ale acțiunilor propuse. Procesul de raportare a bugetului, necesită îmbunătățiri pentru a contribui la o gestionare financiară mai eficientă și luarea deciziilor mai informate. Transparența informației financiare și a etapelor de planificare, executare și raportare a bugetului instituțional necesită îmbunătățiri. La nivel instituțional lipsesc instrumente eficiente pentru monitorizarea execuției contractelor, iar acestea nu sunt întotdeauna executate integral Planul de achiziții, deși este plasat pe pagina web a instituției și accesibil pentru părțile interesate, prezintă discrepanțe între Devizul de venituri și cheltuieli și Planul de achiziții în ceea ce privește alocarea resurselor financiare pentru anumite articole de bunuri și servicii. Lipsa unei Strategii de dezvoltare tehnologiilor informaționale specifice instituției, generează dificultăți în atingerea obiectivelor strategice și măsurarea rezultatelor. Procesul de identificare și colectare a necesităților în domeniul tehnologiei informației și comunicațiilor este afectat de lipsa procedurilor uniforme de control și subiectivismul în aprecierea necesităților reale. Asigurarea securității datelor cu caracter personal prelucrate în sistemele informaționale gestionate de instituție este insuficientă. Gestionarea incidentelor aferente sistemelor informaționale este bine organizată și prioritizată, iar comunicarea incidentelor nu întâmpină

dificultăți. Incidentele sunt soluționate în totalitate, iar mentenanța sistemelor informaționale este asigurată prin servicii externalizate.

- *Aspecte de îmbunătățire:* Corelarea planificării financiare cu activitățile operaționale pentru o mai bună aliniere. Îmbunătățirea procesului de raportare pentru a asigura o mai mare transparență și fiabilitate a informațiilor financiare. Consolidarea transparenței informației financiare în cadrul instituției prin implementarea practicilor și procedurilor adecvate. Implementarea instrumentelor și procedurilor interne pentru monitorizarea eficientă a execuției contractelor. Asigurarea reconcilierii între Devizul de venituri și cheltuieli și Planul de achiziții pentru coerența acestora. Elaborarea și implementarea unei Strategii de dezvoltare a tehnologiilor informaționale specifice IMSP Institutul Mamei și Copilului. Stabilirea procedurilor clare și uniforme pentru identificarea și colectarea necesităților în domeniul tehnologiilor informaționale. Asigurarea securității datelor cu caracter personal prelucrate în sistemele informaționale gestionate de instituție. Consolidarea mecanismelor de monitorizare și evaluare a performanțelor financiare și operaționale.

Conform prevederilor Ordinului MF nr.4/2019, opinia auditului intern este expusă pentru fiecare componentă a raportului în parte. Opinia auditului intern conține informații precise, clare, obiective și concise aferente situației constatate în rezultatul desfășurării activității de audit intern pe parcursul perioadei de raportare în cadrul entității publice și, după caz, în cadrul entităților subordonate [9].

Totodată, analizând declarația de răspundere managerială pentru perioada anilor 2016 – 2023, relevăm că gradul de conformitate a IMSP Institutul Mamei și Copilului la SNCI este - parțial conform, figura 2.

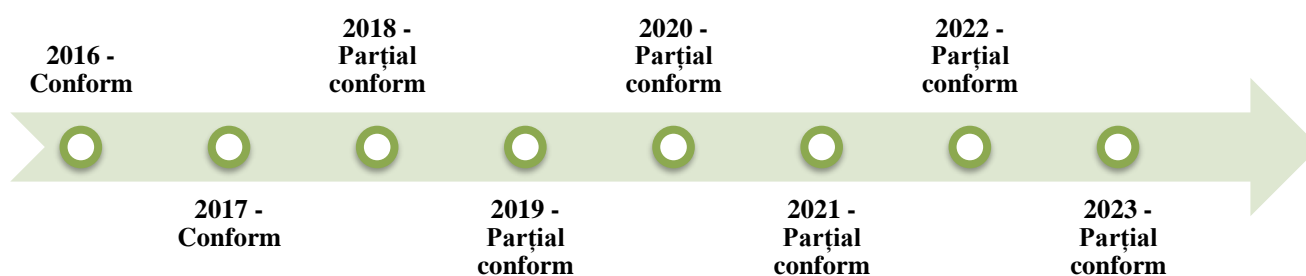


Figura 2. Gradul de conformitate a CIM în cadrul IMSP Institutul Mamei și Copilului

Sursa: elaborat de autor în baza declarațiilor de răspundere managerială [3]

Gradul de conformitate, se menține în fiecare an – *parțial conform*.

Aprecierea gradului de conformitate în Declarația de răspundere managerială se efectuează în raport cu numărul SNCI/compartimentelor implementate integral, după cum urmează [9]:

- sistemul CIM este conform dacă sunt implementate integral toate cele 20 SNCI/ compartimente;
- sistemul CIM este parțial conform dacă sunt implementate integral între 9 și 19 SNCI/ compartimente;
- sistemul CIM este neconform dacă sunt implementate integral între 1 și 8 SNCI/ compartimente.

Declarațiile de răspundere managerială semnate de către directorul IMSP Institutul Mamei și Copilului, se plasează pe pagina web a instituției, anual, pînă la data de 1 martie, în conformitate cu prevederile legale. În contextul studiului de caz, dar și experiența practică a autorului, se evidențiază **punctele vulnerabile** în procesul de implementare, autoevaluare și dezvoltare a CIM în instituțiile medicale republicane.

Tabelul 2. Puncte vulnerabile în implementarea și dezvoltarea CIM în instituțiile medicale

Nr.	Punct vulnerabil	Descriere	Impact
1.	Lipsa cunoștințelor și personalului calificat	Implementarea CIM este limitată de lipsa personalului calificat care să dețină cunoștințe necesare privind CIM.	Reduce capacitatea de gestionare eficientă a resurselor și crește riscurile operaționale și financiare.
2.	Nivel redus de conștientizare	Conștientizarea limitată a beneficiilor CIM duce la rezistență la schimbare și dificultăți de adoptare a practicilor și procedurilor necesare.	Încetinește adoptarea practicilor CIM și reduce eficiența implementării.
3.	Lipsa continuității și suportului instituțional	Implementarea CIM necesită suport constant din partea conducerii și angajaților, iar lipsa acestuia duce la tergiversări și implementări fragmentate.	Întârzieri și implementări fragmentate, reducând eficacitatea controlului intern.
4.	Resurse financiare limitate	Constrângerile financiare împiedică alocarea resurselor necesare pentru conformarea CIM cu standardele naționale.	Afectează capacitatea de a susține CIM, reducând eficiența operațională și calitatea serviciilor.
5.	Infrastructură tehnică inadecvată	Infrastructura învechită a instituțiilor medicale nu susține implementarea unui sistem CIM modern.	Limitează monitorizarea și controlul, afectând eficiența și securitatea operațiunilor medicale.
6.	Lipsa procedurilor clare	Absența procedurilor clare pentru CIM crează dificultăți de implementare.	Crește riscul de neconformitate și inconsistență, reducând eficiența CIM.
7.	Managementul calității deficitar	Sistemul de management al calității nu este implementat sau monitorizat corespunzător în instituțiile medicale.	Reduce calitatea, afectează siguranța pacienților și cresc riscurile.
8.	Lipsa de monitorizare și evaluare continuă	Lipsa mecanismelor adecvate pentru monitorizarea și evaluarea continuă CIM.	Deficiențele nu sunt identificate și corectate la timp, afectând eficiența controlului intern și crescând riscurile.
9.	Abordare formală	Implementarea CIM este tratată ca o simplă formalitate, fără a se integra efectiv în procesele zilnice.	Reduce eficiența și relevanța CIM, astfel fiind afectată calitatea serviciilor și gestionarea riscurilor.

Sursa: elaborat de autor

Reeșind din tabelul 2, deducem că punctele vulnerabile în implementarea și dezvoltarea CIM în instituțiile medicale variază, de la lipsa cunoștințelor și personalul calificat până la abordarea formală a implementării CIM, ceea ce poate compromite eficiența și eficacitatea sistemului de sănătate. Fără conștientizarea beneficiilor implementării CIM instituțiile medicale riscă să se confrunte cu dificultăți în gestionarea resurselor și menținerea standardelor de calitate. De asemenea, lipsa suportului continuu, a resurselor financiare adecvate și infrastructură modernă poate duce la întârzieri și implementări fragmentate, afectând securitatea și eficiența activității. Deficiențe în proceduri, precum

și în sistemul de management al calității, cresc riscul de neconformitate și incosistență a CIM. Astfel, pentru a depăși aceste vulnerabilități, este important ca instituțiile medicale republicane cu suportul fondatorului, să adopte o un set de măsuri în implementarea și dezvoltarea CIM.

Concluzii și recomandări

Implementarea controlului intern managerial în instituțiile medicale republicane din Republica Moldova este esențială pentru consolidarea sustenabilității și performanței sistemului de sănătate. Studiul de caz asupra IMSP Institutul Mamei și Copilului a evidențiat provocările și deficiențele care afectează implementarea eficientă a CIM. Or, beneficiile implementării CIM sunt semnificative și ajută la optimizarea resurselor, reducerea riscurilor, îmbunătățirea transparenței și calității serviciilor medicale. Autorul consideră că, pentru a asigura implementarea eficientă a CIM, este necesară o abordare sistemică și concertată, implicând toate nivelurile de management din instituțiile medicale și sistemul de sănătate.

În acest context, autorul propune următoarele *recomandări practice*:

1. Înființarea comitetelor de control intern la nivelul fiecărei instituții medicale republicane, responsabile de monitorizarea și asigurarea conformității cu standardele naționale.
2. Fortificarea subdiviziunilor de audit intern în instituțiile medicale republicane, pentru a asigura evaluarea independentă și obiectivă a eficienței și eficacității proceselor de control intern.
3. Organizarea sesiunilor de formare și instruire continuă pentru responsabilii de CIM.
4. Implicarea activă a conducerii instituțiilor medicale republicane în promovarea și susținerea CIM, asigurând resursele necesare pentru implementarea acestuia.
5. Dezvoltarea strategiilor de comunicare internă pentru a crește conștientizarea și acceptarea beneficiilor CIM de către toți angajații.
6. Adoptarea unor proceduri, ghiduri, instrucțiuni standardizate pentru toate componentele controlului intern managerial, adaptate specificului instituțiilor medicale.
7. Asigurarea unui sistem de monitorizare și evaluare continuă a implementării CIM, cu raportări periodice și feedback constructiv.
8. Crearea unor parteneriate și schimburi de experiență cu instituții similare din alte țări pentru a prelua bunele practici în implementarea CIM.

În concluzie, controlul intern managerial reprezintă un instrument managerial robust și inovativ pentru consolidarea sistemului de sănătate din Republica Moldova. De aceea, este esențial ca actorii responsabili din sistemul de sănătate să conștientizeze beneficiile acestui instrument și să-l implementeze efectiv pentru a consolida sistemul de sănătate. Un control intern managerial puternic, asigură cu certitudine atenuarea riscurilor care pot afecta atingerea obiectivelor.

Bibliografie.

1. Conceptul reformei spitalelor în Republica Moldova.
Disponibil: <https://particip.gov.md/ru/document/stages/proiect-conceptul-reformei-spitalelor-in-republica-moldova/4297>
2. COSO, Internal Control-Integrated Framework.
Disponibil: https://ce.jalisco.gob.mx/sites/ce.jalisco.gob.mx/files/coso_mejoras_al_control_interno.pdf
3. Declarația de răspundere managerială a IMSP Institutul Mamei și Copilului.
Disponibil: <https://www.mama-copilul.md/despre-noi/declaratia-de-raspundere-manageriala>
4. INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector.
Disponibil: https://www.ifad.org/elearning_cfs/INTOSAI.pdf
5. Legea nr.229 privind controlul financiar public intern.
Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=135891&lang=ro#
6. Manual de control intern managerial, Ministerul Finanțelor, Chișinău, 2020.
Disponibil: https://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/Manual%20CIM_03.06.2020.pdf

7. Manual de implementare a sistemului de control intern managerial.
Disponibil:<https://spitaloftalmologie.ro/wp-content/uploads/2022/11/Manual-de-implementare-a-sistemului-de-control-intern-managerial.pdf>
8. Ordinul MF nr.189 din 05.11.2015 cu privire la aprobarea Standardelor naționale de control intern în sectorul public.
Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=119965&lang=ro#
9. Ordinul Ministrului Finanțelor nr.4 din 09.01.2019 cu privire la aprobarea Regulamentului privind autoevaluarea, raportarea sistemului de control intern managerial și emiterea Declarației de răspundere managerială.
Disponibil:https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=112116&lang=ro
10. Ordinul Ministrului Finanțelor nr.49 din 26.04.2012 cu privire la aprobarea Regulamentului privind evaluarea, raportarea sistemului de management financiar și control și emiterea declarației privind buna guvernare.
Disponibil:https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=113590&lang=ro#
11. Raportul anual de autoevaluare a controlului intern managerial în cadrul IMSP Institutul Mamei și Copilului pentru anul 2023, aprobat la 11 martie 2024.
12. Regulament de organizare și funcționare al IMSP Institutul Mamei și Copilului, aprobat prin ordinul MS nr.409 din 5 mai 2023.
Disponibil:<https://www.mama-copilul.md/doc/regulamente/Regulament%20IMC%202023.pdf>

RELEVANȚA ȘI LOCUL STRATEGIEI DE AUDIT PENTRU O MISIUNE DE AUDIT

RELEVANCE AND PLACE OF AUDIT STRATEGY FOR AN AUDIT MISSION

CZU: 657.6:005.213

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.31>

Galina BĂDICU

Academia de Studii Economice din Moldova, Republica Moldova

Email: badicu.galina@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9429-3654>

Anatol IACHIMOVSCI

Academia de Studii Economice din Moldova, Republica Moldova

Email: iachimovschi.anatolie.constantin@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5393-0100>

Svetlana MIHAILA

Academia de Studii Economice din Moldova, Republica Moldova

Email: svetlana.mihaila@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5289-8885>

Abstract: This research aims to address the relevance and place of audit strategy within an audit engagement. Using the method of observation, bibliometric analysis, documentary analysis and comparing the provisions of the audit regulations with the practical process of carrying out the audit mission, the importance of the audit strategy was emphasized, which provides a structured framework and ensures that all activities are well planned and coordinated. The results obtained demonstrate that a well-designed strategy is indispensable for the success of audit missions, and the research provides both theorists and practitioners in the field with valuable insights for improving audit processes.

Keywords: audit strategy, importance, audit mission, ISA

JEL Classification: M42

Introducere

În contextul mediului de afaceri modern, rolul auditului situațiilor financiare devine fundamental pentru asigurarea integrității financiare și operaționale a entităților, contribuind la identificarea și atenuarea riscurilor, precum și la îmbunătățirea proceselor interne. Prin urmare, strategia de audit joacă un rol sentțial în succesul unei misiuni de audit, întrucât determină modul în care trebuie efectuat auditul, stabilește momentul și domeniul de aplicare al auditului. Acest lucru ajută la dezvoltarea unui plan de audit care include răspunsuri detaliate la evaluarea riscului de către auditor. Mai mult, permite entităților de audit să-și îndeplinească misiunile de audit în mod eficient și productiv. Pe lângă stabilirea perioadei auditului, această strategie este esențială pentru a determina resursele utilizate în timpul misiunii de audit și nivelurile de cunoștințe și experiență necesare pentru efectuarea auditului. De asemenea, stabilește testarea de fond și testarea de control și cerințele de documentare pentru procedurile de audit. O strategie bine planificată garantează nu numai utilizarea eficientă a resurselor, ci și o acoperire completă și pertinentă a domeniului auditat.

Scopul acestui articol este de a explora relevanța și locul strategiei de audit în cadrul unei misiuni de audit. Structura acestui articol este organizată astfel: în prima secțiune, vom examina importanța strategiei de audit prin prisma analizei bibliometrice. În următoarea secțiune, vom aborda semnificația strategiei de audit prin prisma prevederilor ISA. În final, vom concluziona prin sintetizarea principalelor constatări și oferirea unor recomandări.

Prin această lucrare, ne propunem să oferim o perspectivă vastă asupra modului în care strategia de audit poate influența în mod decisiv succesul unei misiuni de audit.

Analiza literaturii

De-a lungul timpului, o serie de cercetări s-au efectuat asupra strategiei de audit. Totuși, s-a identificat un număr limitat de publicații științifice care au în vedere structura și evoluția temporală și geografică ale literaturii în domeniu. În demersul analizei literaturii de profil și identificării publicațiilor științifice relevante conceptului cercetat, a fost utilizată platforma Web of Science. În acest sens, a fost setată căutarea sintagmei „audit strategy” în subiectul publicațiilor, în perioada 1975-2024, care a oferit 87 de rezultate, identificate în perioada 1988-2024. Rezultatele au fost interpretate cu ajutorul pachetului de instrumente Bibliometrix.

Astfel, din anul 1988, au fost publicate 87 de lucrări științifice la care au colaborat 229 autori, publicate în 73 surse și care au la bază 1.944 referințe bibliografice. Ponderea cea mai mare este deținută de articole științifice – 63 lucrări și de lucrările științifice în conferință – 14 lucrări. Publicarea în revistele de specialitate a fost dintotdeauna o provocare, dar și o obligație profesională pentru profesioniști și cercetători. Modificările aduse legislației din ultimii ani, au determinat creșterea dorinței și nevoii de a publica, ceea ce a generat creșterea numărului și calității articolelor publicate.

Analizând conținutul publicațiilor, s-au identificat 164 de cuvinte cheie utilizate de autori și 269 cuvinte cheie Plus, identificate de platforma WoS. Printre cele mai frecvente cuvinte cheie utilizate se numără: *audit* - 6 apariții, *audit strategy*, *fraud* - 5 apariții, *auditing* - 4 apariții, *audit risk*, *strategic auditing*, *tax compliance* - 3 apariții ș.a.

Analizând datele din figura 1, se pot observa subiectele relevante abordate în domeniul strategiei de audit, cu frecvențe variate. Așadar, subiectele frecvent abordate în lucrările științifice identificate includ: *audit* – 6 apariții, *fraud*, *audit strategy* – 5 apariții ș.a. Există și subiecte mai specifice în creștere, cum ar fi *corporate governance*, *knowledge audit*, *blockchain*, *big data analytics* – 2 apariții.

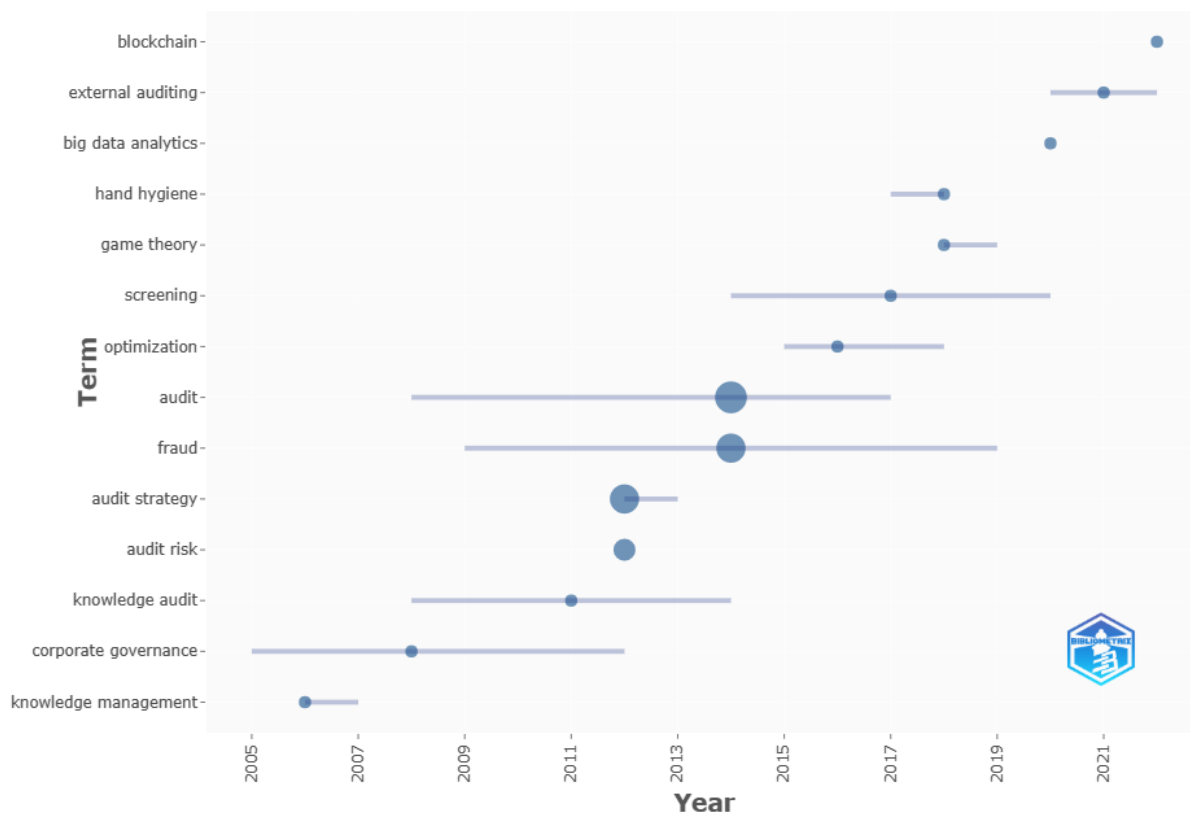


Figura 1. Prezentarea grafică a domeniilor de interes cu termenul „audit strategy”

Sursa: elaborat de autori prin intermediul Biblioshiny, în baza rezultatelor Web of Science

După cum se poate observa din figura 1, autorii pun accent pe studierea și dezvoltarea unei strategii de audit pentru asigurarea conformității, identificarea riscurilor și îmbunătățirea performanței organizaționale într-un mod sustenabil și responsabil.

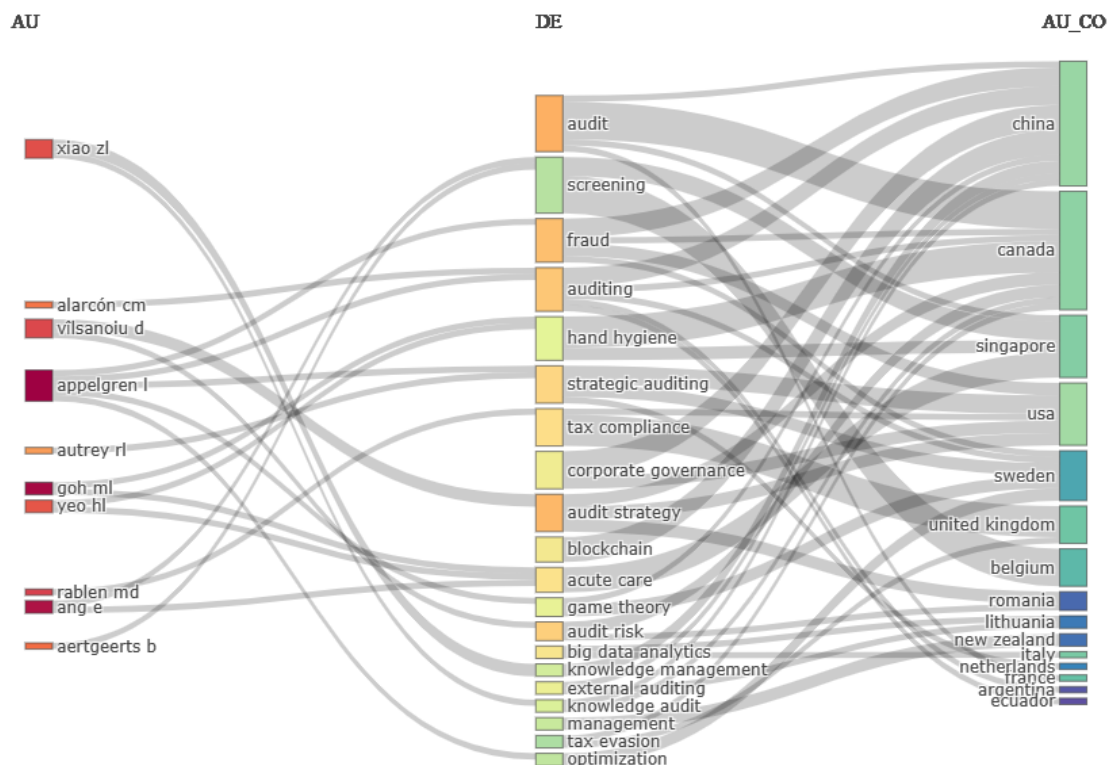


Figura 2. Analiza tridimensională „autor – cuvinte-cheie – țară” în perioada 1975-2024

Sursa: elaborat de autori prin intermediul Biblioshiny, în baza rezultatelor Web of Science

În baza figurii 2 se poate remarca că cele mai puternice legături dintre criteriile „autor-cuvinte-cheie-țară” se atestă între China, autorul Appelgren, L. și cuvintele-cheie *fraud*, *auditing*, *strategic auditing*, *game theory*, *optimization*. Prin lucrarea „A survey of models for determining optimal audit strategies”, Appelgren, L. explorează diferite abordări și tehnici matematice și statistice utilizate în dezvoltarea acestor modele, precum programarea matematică, teoria jocurilor, simularea și algoritmi de optimizare. Scopul principal al acestor modele este de a ajuta auditorii să aloce resursele limitate într-un mod care să maximizeze eficacitatea auditului și să reducă riscul de eroare și fraudă [1].

Eric E. Spires a abordat compromisurile dintre diferite tipuri de proceduri de audit (teste de control, proceduri analitice de fond și teste de detalii) pentru a determina strategia optimă de audit [11].

Cea mai citată lucrare științifică la nivel global în această direcție de cercetare este „*Corporate governance and the audit process*”, elaborată de colectivul de autori Cohen, Krishnamoorthy, Wright [3]. Această lucrare științifică analizează modul în care diferitele modele de guvernare corporativă pot influența deciziile și comportamentul auditorilor în timpul auditului. Se explorează, de exemplu, dacă un consiliu de administrație puternic și independent poate influența în mod pozitiv calitatea și obiectivitatea auditului. În esență, lucrarea oferă o înțelegere mai profundă a modului în care factorii de guvernare pot influența integritatea și calitatea informațiilor financiare și a procesului de audit în ansamblu.

Aspectele activităților îndeplinite la etapa elaborării strategiei generale de audit în contextul pandemiei au fost abordate în lucrarea „Particularitățile auditului situațiilor financiare în condițiile pandemiei”. Lucrarea prevede „măsuri de atenuare a riscurilor organizatorice și de exercitare a misiunilor de audit, precum revizuirea strategiei de audit, adaptarea lucrărilor planificate de audit la restricțiile pandemiei,

identificarea alternativelor în procesul aplicării testelor de colectare a probelor de audit” [6].

Conținutul de bază

Schimbările actuale conduc la accentuarea relevanței auditului situațiilor financiare, ca răspuns la diversitatea activităților economico-financiare care au condus la creșterea complexității lucrărilor contabile ce pot atrage erori la interpretarea datelor, prelucrarea și evaluarea acestora atrăgând după sine consecințe negative asupra deciziilor utilizatorilor de informații contabile. Mai mult, producătorii de informații contabile nu sunt neutri față de operațiunile efectuate și, implicit, rezultatele financiare anuale, ceea ce ridică semne de îndoială cu privire la obiectivitatea profesionistului contabil. Astfel, aplanarea conflictului de interese între utilizatorii și producătorii de informație contabilă este întreprinsă de către activitatea unei elite profesionale în domeniu, reprezentată de auditori care au, prin efectul legii, calitatea de auditorii înscrși în Registrul public al auditorilor [4] sau entitatea de audit înscrisă în Registrul public al entităților de audit [5].

Conform prevederilor ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”, „scopul unui audit este de a crește gradul de încredere a utilizatorilor vizați în situațiile financiare. Acest scop poate fi atins prin exprimarea de către auditor a unei opinii cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. În cazul majorității cadrelor de raportare cu scop general, opinia auditorului se referă la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate fidel din toate punctele de vedere semnificative sau oferă o imagine fidelă conform cadrului general. Un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile și cerințele etice relevante îi va permite auditorului să își formeze acea opinie” [7].

Definirea unei imagini de ansamblu asociată procesului de audit impune prezentarea succintă a etapelor de desfășurare a acestei misiuni: acceptarea misiunii de audit, planificarea, evaluarea sistemului de control intern, aplicarea testelor de detaliu asupra conturilor și întocmirea raportului de audit. Importanța și amploarea etapei de evaluare a sistemului de control intern și a evidenței contabile impun evidențierea acesteia în mod distinct, deoarece rezultatele și concluziile acestei etape au un impact remarcabil asupra activităților ulterioare. Prin urmare, sistematizarea etapelor unei misiuni de audit sunt prezentate în figura 3.

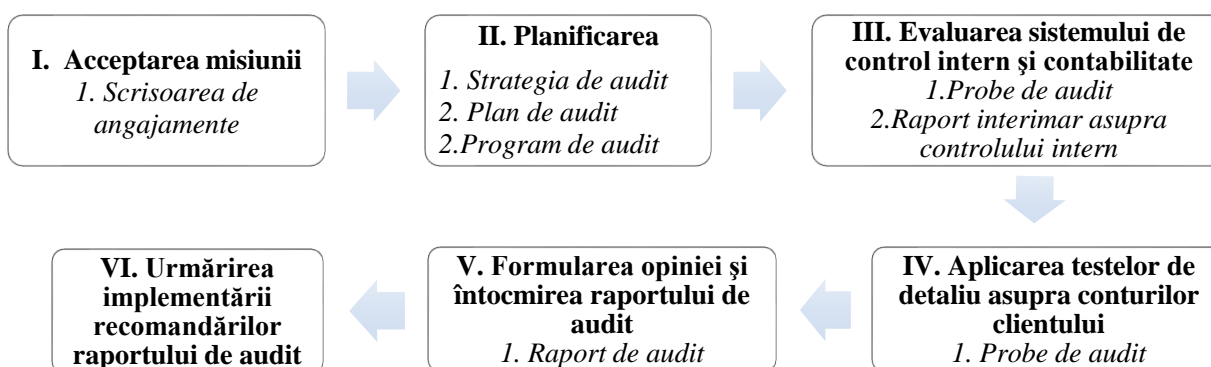


Figura 3. Desfășurarea unei misiuni de audit

Sursa: elaborat de autori în baza prevederilor ISA și practicii de audit

În orice misiune de audit, indiferent de obiectivul acesteia, acceptarea misiunii de audit este o etapă preliminară bazată pe cunoașterea activității clientului, studierea minuțioasă a particularităților ei și condițiile mediului economic ce înconjoară clientul. Concomitent, este relevant să consemnăm că timpul și efortul depus de către auditor pentru planificare vor reduce timpul necesar pentru efectuarea controlului și vor spori calitatea lucrului și certitudinea rezultatelor obținute.

După o cunoaștere globală a entității, auditorul are posibilitatea să-și formuleze o strategie generală de audit, concretizată într-un plan orientativ al activității sale, care la rândul său, reprezintă baza elaborării programului de audit. O planificare adecvată a activității de audit permite identificarea domeniilor semnificative de audit, a punctelor slabe și forte din cadrul sistemului. Această acțiune va fi diferită în funcție de mărimea entității, complexitatea auditului, experiența auditorului și, nu în ultimul rând, de cunoașterea activității desfășurate de entitate.

În acest context, în vederea realizării unui audit de calitate și în conformitate cu prevederile legislației în domeniu, este necesar de respectat următoarele etape, fapt prezentat în figura 4.

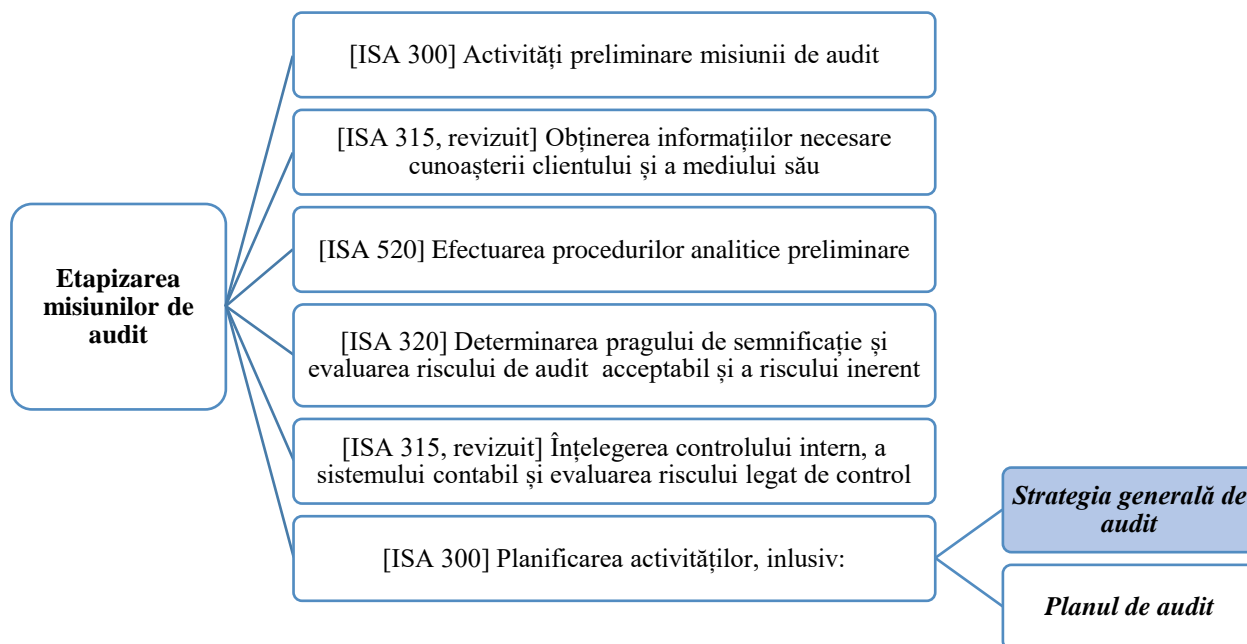


Figura 4. Planificarea pas cu pas a unei misiuni de audit

Sursa: elaborat de autori în baza standardelor enumerate

Deci, prestarea serviciilor de audit se efectuează conform planificării unui audit, care include elaborarea strategiei de audit generale a misiunii și elaborarea unui plan de audit, prin care auditorul determină o strategie de audit generală, care să definească aria de acoperire, plasarea în timp și direcția auditului și care să furnizeze recomandări aferente elaborării planului de audit. O planificare excelentă a auditului va asigura o procedură de audit cu succes. Conform cercetării lui Azizi și Muliarta (2018), planificarea auditului are un impact favorabil și semnificativ asupra calității auditului. Mai mult ca atât, planificarea inadecvată a misiunilor de audit poate conduce la publicarea unor rapoarte false [2].

Prin urmare, performanța unei misiuni de audit poate fi evaluată prin realizarea auditului în conformitate cu prevederile ISA, termenii stabiliți, fără întârzieri nejustificate, alocarea și utilizarea eficientă a resurselor disponibile, identificarea corectă și completă a riscurilor și problemele semnificative ale entității etc. O semnificație deosebită în acest context, o deține determinarea strategiei de audit, care ghidează întregul proces de audit, asigurând că toate activitățile sunt bine planificate, coordonate și monitorizate în vederea atingerii obiectivelor auditului, contribuind la eficiența, eficacitatea și calitatea misiunii de audit.

Conform prevederilor ISA 300 „Planificarea unui audit al situațiilor financiare”, se solicită ca auditorul să stabilească o strategie generală de audit aferent domeniului de aplicare, momentului și direcției auditului. Acest standard oferă îndrumări cu privire la strategia generală de audit în ceea ce privește luarea în considerare a resurselor de implementat pentru anumite domenii de audit, momentul în care aceste resurse sunt utilizate și modul în care aceste resurse sunt gestionate, direcționate și

supravegheate. Totodată, ISA 300 solicită auditorului să actualizeze și să modifice strategia generală de audit și planul de audit, dacă este necesar, în timpul auditului [8].

Astfel, în vederea planificării activităților în cadrul misiunii de audit, autorii au constatat exigența respectării următoarelor activități, fapt prezentat în figura 4.

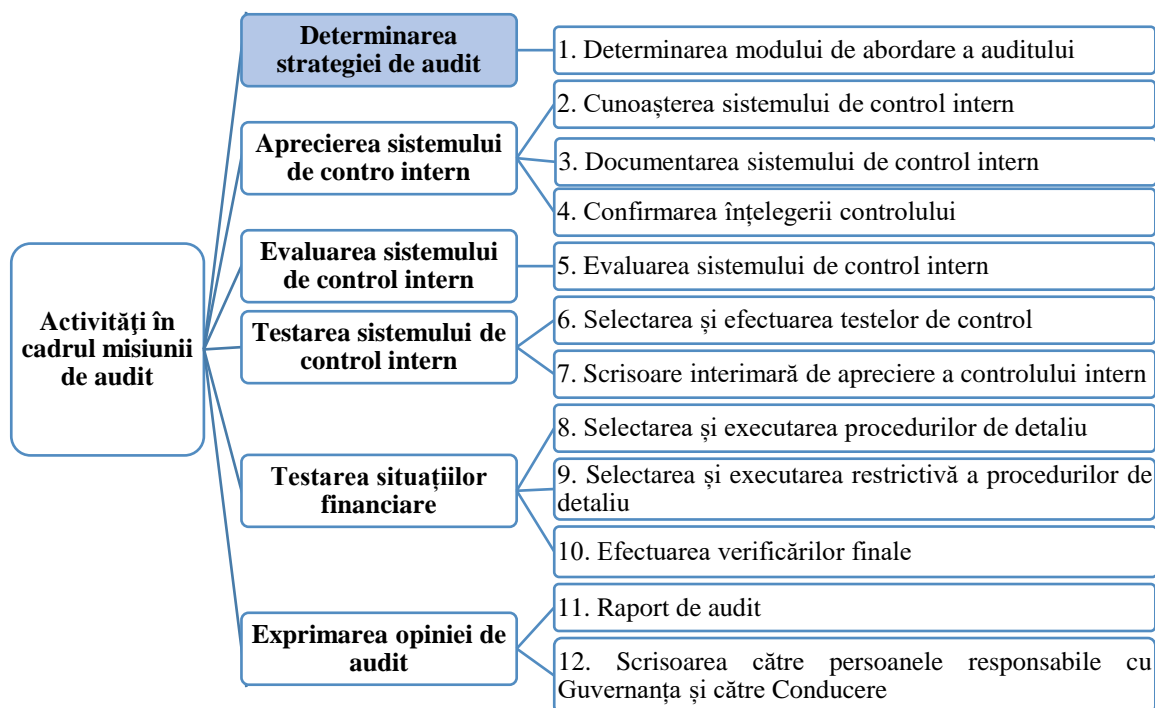


Figura 4. Determinarea strategiei de audit în cadrul activității de planificare a misiunilor de audit

Sursa: elaborat de autori în baza prevederilor ISA, [13]

Orice misiune de audit debutează cu o abordare generală a misiunii de audit și o stabilire a scopului în sine. În vederea elaborării unui raport de audit clar, concis și bine structurat, care să comunice eficient opinia de audit, auditorul elaborează și documentează un program de audit care determină natura și lucrărilor de audit ce urmează a se desfășura. Prin urmare, în baza scopurile generale ale entității auditate se stabilesc obiectivele pentru misiunea de audit, ceea ce permite auditorilor să aloce în mod optim resursele (timp, personal, echipamente) necesare pentru a atinge aceste obiective. Totodată, determinarea strategiei de audit facilitează documentarea adecvată a proceselor și concluziilor auditului, coordonarea eficientă a echipei de audit, asigurându-se că toți membrii echipei înțeleg și urmăresc obiectivele comune, îmbunătățind comunicarea atât în cadrul echipei de audit, cât și cu părțile interesate, asigurând trasabilitatea și justificarea rezultatelor.

Generalizând, menționăm că în vederea realizării misiunii de audit, auditorul trebuie să respecte atât cerințele Standardelor Internaționale de Audit, cât și a Codului Etic, pentru a asigura faptul că, activitatea întreprinsă de către acesta este în interesul publicului. Astfel, produsul activității de audit este opinia auditorului emisă în cadrul raportului auditorului independent. Utilizând ISA, auditorul poate să-și contureze opinia privind situația situațiilor financiare auditate, rezultată în urma concluziilor la care auditorul a ajuns pe baza probelor de audit colectate în timpul misiunii de audit a situațiilor financiare, iar împreună cu toate aspectele importante identificate în cadrul acestui proces, îi permite întocmirea raportului auditorului independent.

Ca parte a dezvoltării strategiei generale de audit, auditorul realizează și documentează, de asemenea, următoarele proceduri de audit:

- *Calculul pragului de semnificație*: Importanța estimării riscului de audit și determinării pragului de semnificație la etapa planificării auditului situațiilor financiare rezultă din obligațiunea auditorului de a obține o asigurare acceptabilă în legătură cu faptul că situațiile financiare nu conțin denaturări semnificative datorate fraudei sau erorii. Pragul de semnificație reprezintă un concept al noțiunii de relevanță, care reliefează efectele relevante ale tranzacțiilor economice și reprezentarea fidelă a acestora în situațiile financiare, altfel spus, pragul de semnificație exprimă nivelul de eroare sub care înțelegerea și interpretarea situațiilor financiare nu vor fi afectate semnificativ. În etapa de planificare, auditorul va stabili pragul de semnificație global, deoarece această mărime are un impact invers proporțional asupra cantității muncii de audit ce urmează a fi prestate, acționând ca un ghid pentru extinderea testelor de audit.

Precizăm că există o relație inversă între pragul de semnificație și nivelul riscului de audit, și anume, cu cât este mai înalt nivelul pragului de semnificație, cu atât este mai scăzut riscul de audit și invers. Conform prevederile ISA 320 se stabilește că relația dintre pragul de semnificație și riscul de audit este invers proporțională [10], [12], fapt ce determină stabilirea anumitor proceduri de audit, figura 5.

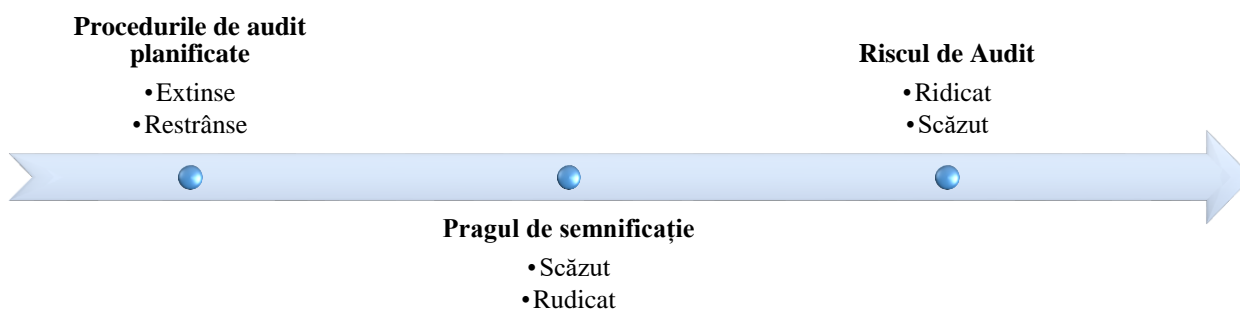


Figura 5. Coerența între procedurile de audit planificate, pragul de semnificație și riscul de audit

Sursa: elaborat de autori

Practica demonstrează că nu există o regulă determinată privind modul de stabilire a pragului de semnificație. Astfel, procesul poate fi diferit de la o entitate de audit la alta, pe baza raționamentului profesional și a experiențelor auditorilor.

- *Riscul de audit* reprezintă unul dintre cele mai controversate elemente cu care se confruntă auditorii în misiunile de audit. Acesta vizează probabilitatea ca denaturări semnificative să existe în situațiile financiare ale entităților, iar auditorul să emită o opinie fără rezerve, deci o opinie eronată. Pentru auditor, riscul de audit poate fi considerat un risc economic, ceea ce impune ca profesionistul contabil să încerce să diminueze cât mai mult acest risc.

Printre factorii care contribuie la reducerea riscului de audit se regăsesc: colectarea unui volum mai mare de probe, repartizarea misiunii către auditori competenți și cu experiență, monitorizarea riguroasă a activității echipei de auditori, dar și alți factori. Față de pragul de semnificație, care se poate determina și pe categorii de tranzacții, riscul de audit se estimează doar pe ansamblul situațiilor financiare.

Potrivit ISA, riscul de audit este riscul ca auditorul să exprime o opinie de audit neadecvată în cazul în care situațiile financiare sunt denaturate în mod semnificativ [7]. Sub acest aspect, ISA 200 definește 3 categorii de riscuri: inerent, de control și de nedetectare, figura 6.

Riscul inerent și riscul de control nu pot fi controlate de auditor, aceste riscuri sunt independente de activitatea de audit, dar ele pot fi evaluate și determină proiectarea procedurilor de fond care vor menține riscul de detecție la un nivel acceptabil. Riscul inerent și riscul de control sunt intercorelate, iar o evaluarea separată a acestora poate conduce la o apreciere necorespunzătoare a riscului de audit. În acest context, obiectivul principal al auditorului este de a proiecta și implementa proceduri de audit care să-i permită reducerea riscului de audit la un nivel acceptabil care reprezintă o măsură a gradului

în care auditorul este dispus să accepte faptul că situațiile financiare ar putea conține denaturări semnificative, deși s-a emis un raport de audit fără rezerve.

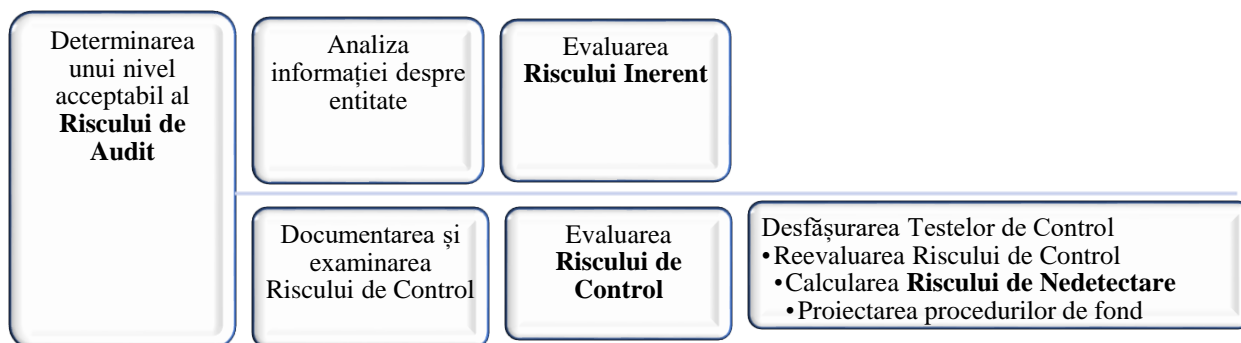


Figura 6. Proiectarea procedurilor de fond pe baza riscului de nedetectare

Sursă: *elaborat de autori conform prevederilor ISA 315 [9]*

Spre deosebire de riscul inerent și riscul de control, riscul de nedetectare poate fi controlat de auditor prin: planificarea adecvată a auditului; stabilirea corespunzătoare a naturii, duratei și întinderii lucrărilor; identificarea și evaluarea performanțelor procedurilor de audit.

Unele riscuri de nedetectare vor fi întotdeauna prezente chiar dacă un auditor a examinat 100% soldurile contabile sau categoriile de tranzacții, spre exemplu, majoritatea probelor de audit sunt mai degrabă persuasive decât conclusive. Riscul de nedetectare este invers proporțional cu riscurile interne și de control. Prin urmare, pentru realizarea unui risc de audit scăzut, auditorul trebuie să stabilească un nivel al riscului de nedetectare mic, în cazul în care riscurile interne și de control sunt ridicate.

Generalizând, menționăm că o bună planificare va contribui la eficientizarea procesului de audit atât din punct de vedere al costurilor, cât și din punct de vedere al cantității și calității probelor de audit colectate. Un loc important în etapa planificării, este deținut de determinarea strategiei de audit, care stabilește obiectivele pentru misiunea de audit, ceea ce permite auditorilor să aloce în mod optim resursele, facilitează documentarea adecvată a proceselor și concluziilor auditului, coordonarea eficientă a echipei de audit, evaluează riscul de audit. De acesta depinde stabilirea pragului de semnificație și, ulterior, a eșantionului necesar auditării. Se știe că obiectivul auditorului este să obțină un nivel de asigurare cât mai ridicat referitor la acuratețea situațiilor financiare, iar pentru a atinge această țintă, va urmări să reducă riscul de audit la un nivel cât mai scăzut.

Concluzii

Cercetarea demonstrează că o strategie de audit bine elaborată nu este doar esențială pentru atingerea obiectivelor de audit, ci și pentru gestionarea eficientă a riscurilor și resurselor implicate.

Prin coordonarea eficientă a echipei de audit și asigurarea unei comunicări clare, strategia de audit contribuie semnificativ la succesul misiunii de audit, oferind totodată recomandări valoroase pentru îmbunătățirea continuă a proceselor entității auditate. Astfel, strategia de audit se poziționează ca un element central în realizarea unui audit al situațiilor financiare de calitate și cu impact pozitiv asupra performanței entității.

Prin urmare, printr-o strategie de audit bine definită sunt asigurate respectarea standardelor de audit și documentarea adecvată a tuturor procedurilor. Totodată, prin implementarea unor măsuri adecvate de atenuare a riscurilor, strategia de audit contribuie la minimizarea incertitudinilor și la asigurarea că auditul este desfășurat într-un mod sigur și precis.

În linii generale, strategia de audit reprezintă un element fundamental în realizarea eficientă și eficace a misiunii de audit. Aceasta oferă un cadru clar și structurat care ghidează auditorii în toate etapele procesului de audit, asigurându-se că obiectivele sunt clar definite și că resursele sunt utilizate în mod optim.

Referințe

1. Appelgren, L. (2020). A survey of models for determining optimal audit strategies. *Advances in Accounting*, 48, 100455. doi:10.1016/j.adiac.2020.100455
2. Azizi, A.F., Muliarta, K. (2018). Analysis Influence Audit Planning and Auditor Competency on Audit Quality at BPKP Representatives of Bali Province. *Journal Udayana University Accounting*, 25(2), 851-876. <https://doi.org/10.24843/EJA.2018.v25.i02.p02>
3. Cohen, J., Krishnamoorthy, G., Wright, A. M. (2002). Corporate Governance and the Audit Process. *Contemporary Accounting Research*, 19(4), 573–594. doi:10.1506/983m-epxg-4y0r-j9yk
4. Extras din registrul public al auditorilor. <https://www.cspa.md/extras-din-registrul-public-al-auditorilor>
5. Extras din registrul public al entităților de audit. <https://cspa.md/extrasul-din-registrul-public-al-entitatilor-de-audit>
6. Iachimovschi, A. (2021). Particularitățile auditului situațiilor financiare în condițiile pandemiei. In *Perspectivile și Problemele Integrării în Spațiul European al Cercetării și Educației* (Vol. 8, pp. 213-217).
7. ISA 200 „Obiective generale ale auditului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”. În: *Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
8. ISA 300. „Planificarea unui audit al situațiilor financiare”. În: *Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
9. ISA 315 (revizuit). „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”. În: *Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
10. ISA 320. „Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit”. În: *Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
11. Spires, E. E. (2012). Trade-offs in audit testing. *Journal of Accounting Education*, 30(2), 220-232.
12. Grosu, V., Mateș, D., Zlati, M. L., Mihaila, S., Socoliuc, M., Ciubotariu, M. S., & Tanasă, S. M. (2020). Econometric model for readjusting significance threshold levels through quick audit tests used on sustainable companies. *Sustainability*, 12(19), 8136.
13. Șoimu, S., Graur, A., & Bădicu, G. (2022). Relevanța și rolul comunicării dintre auditori și entitatea auditată în misiunea de audit. *Jurnalul European de Contabilitate, Finanțe și Afaceri*, 96-101.

INFLUENȚA AUDITULUI INTERN ASUPRA EFICACITĂȚII MANAGEMENTULUI
RISCURILOR ÎN SECTORUL PUBLIC

THE INFLUENCE OF INTERNAL AUDIT ON THE EFFECTIVENESS OF RISK
MANAGEMENT IN THE PUBLIC SECTOR

CZU: 657.6:[005.334:351.82]

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.33>

Petru BABUCI

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: babuci.petru@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-4120-5752>

Aliona BÎRCĂ

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: aliona.birca@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9365-7639>

Abstract: This article delves into the critical role of internal audit in enhancing the effectiveness of risk management within the public sector. With a strong focus on the public entities of the Republic of Moldova, the study investigates how structured internal auditing practices contribute to a robust governance framework, especially in the face of contemporary economic and geopolitical challenges. Drawing on a comprehensive analysis of internal audit reports, governmental regulations, and risk management frameworks, the research employs methodologies such as correlation analysis to uncover the dynamic interplay between the competencies of internal auditors, their independence and objectivity, and the organizational capabilities of audit divisions. Findings from the study illuminate a spectrum of correlations that underline the significance of effective leadership in internal audit functions, the imperative of ongoing professional development, and the necessity for properly sizing audit teams to optimize risk management outcomes. The research proposes a set of recommendations aimed at strengthening internal audit functions and risk management processes, highlighting the need for enhanced communication, the adoption of advanced technologies, and regular effectiveness evaluations of audit practices. Through this exploration, the article contributes to the body of knowledge on public sector governance and presents practical insights for enhancing the resilience and efficiency of public entities in managing risks, thereby supporting informed policy making and strategic planning in public administration.

Keywords: Internal audit, risk management, risk, internal control, governance, effectiveness

JEL Classification: M41, M42, M48

Introducere

În contextul recentelor crize pandemice, sectorul public al Republicii pentru a-și îmbunătăți eficiența operațională trebuie să revizuiască gestiunea riscurile într-un mod mai proactiv. Instituțiile publice se adaptează rapid la schimbările mediului intern și extern, punând accent pe îmbunătățirea capacității de anticipație și răspuns la riscurile emergente. În acest sens, se propun de către Guvern inițiative strategice pentru consolidarea mecanismelor de guvernare, cu scopul de a crește transparența decizională și promovarea unei culturi instituționale bazate pe integritate și responsabilitate [1].

Auditul intern este recunoscut ca fiind un pilon esențial în evaluarea și îmbunătățirea eficacității proceselor de guvernare, management al riscurilor și control intern. Se subliniază nevoia de implementare și dezvoltare a unor practici de audit intern aliniate la cele mai bune standarde internaționale, perfecționarea continuă a competențelor și cunoștințelor auditorilor interni. Se evidențiază, de asemenea, importanța unui cadru de audit intern bine structurat ca fiind crucial în

identificarea timpurie a riscurilor potențiale și a oportunităților de îmbunătățire a eficienței și eficacității operaționale.

Programul de dezvoltare a controlului financiar public intern pentru anii 2024-2027 pune un accent deosebit pe integrarea efectivă a managementului riscurilor în toate nivelurile decizionale ale instituțiilor publice [2]. Programul promovează adoptarea unui cadru comprehensiv de management al riscurilor, care să permită instituțiilor publice să identifice, să evalueze și să prioritizeze riscurile într-o manieră sistematică. Se încurajează folosirea unor instrumente și tehnici avansate de analiză a riscurilor și implementarea unor strategii proactive de atenuare a impactului acestora asupra obiectivelor organizaționale. Astfel, managementul riscurilor devine un pilon central în strategia generală de dezvoltare și eficientizare a sectorului public, asigurând o bază solidă pentru luarea deciziilor și pentru planificarea strategică pe termen lung.

Abordări teoretice legate de impactul auditului intern asupra managementului riscurilor

În contextul revizuirii literaturii de specialitate despre auditul intern și managementul riscurilor, o perspectivă importantă revine Cadrului de control COSO „Enterprise Risk Management – Integrating with Strategy and Performance” [3]. Managementul riscurilor în calitate de element al procesului de planificare strategică se integrează în toate departamentele și funcțiile pentru a influența și alinia strategia și performanța. În acest sens, se accentuează importanța considerării riscurilor atât în procesul de stabilire a strategiei, cât și în promovarea performanței.

Modelul COSO propune un cadru actualizat care demonstrează cum integrarea practicilor de management al riscurilor pe tot parcursul activității contribuie la accelerarea creșterii și îmbunătățirii performanței. Acest cadru este susținut de un set de principii organizate în cinci componente inter-relaționate care acoperă de la guvernanta la monitorizare, având drept scop furnizarea unei perspective practice asupra modului în care organizațiile pot gestiona riscurile asociate strategiei și obiectivelor de afaceri. Importanța acestui raport constă în clarificarea rolului managementului riscurilor în procesul de selecție a strategiei și adaptare la schimbări, subliniind în același timp nevoia de abordare a riscurilor într-un mod în care să favorizeze identificarea oportunităților strategice și dezvoltarea unor capacități cheie de diferențiere. Această perspectivă contribuie semnificativ la literatura existentă, oferind un cadru comprehensiv îmbunătățind practicile de audit intern și de management al riscurilor în sectorul public.

În cadrul studiilor dedicate managementului riscurilor și auditului intern, documentele analizate, precum Rapoartele IRM „A Risk Practitioners Guide to ISO 31000” și „Review of the 2004 and 2017 Enterprise Risk Management (ERM) frameworks published by COSO”, pun în evidență o abordare strategică și integrată a gestionării riscurilor în entitățile publice [4]. Aceste studii subliniază importanța alinierii practicilor de audit intern cu standardele internaționale și cadrele conceptuale recunoscute pentru a asigura eficacitatea și eficiența proceselor de management al riscurilor. În particular, modelul ISO 31000 „Managementul Riscurilor” oferă un ghid comprehensiv pentru implementarea unui management al riscurilor eficient, accentuând rolul auditului intern în evaluarea și îmbunătățirea acestor procese [5].

Pe de altă parte, Modelul COSO ERM își propune să integreze managementul riscurilor în structura organizațională, evidențiind cum auditul intern poate contribui la realizarea obiectivelor strategice prin asigurarea unei înțelegeri profunde a riscurilor și a capacității de răspuns la acestea. Aceste documente oferă o bază solidă pentru cercetarea actuală, indicând direcții clare pentru analiza impactului auditului intern asupra managementului riscurilor, inclusiv în sectorul public, și subliniază nevoia continuă de adaptare și îmbunătățire a practicilor de audit pentru a răspunde dinamic la provocările emergente.

Modelul celor Trei Linii actualizat de Institutul Auditorilor Interni reprezintă un cadru esențial pentru îmbunătățirea guvernantei organizaționale și gestionarea eficientă a riscurilor [6]. Acest model subliniază importanța structurării clar definite a responsabilităților și relațiilor între diferitele niveluri de management și audit intern în asigurarea responsabilității, transparenței și integrității în cadrul

instituțiilor publice. Prin delegarea adecvată a resurselor și autorităților de către organismele de guvernare către management pentru acțiuni eficiente, inclusiv gestionarea riscurilor, și asigurarea independenței funcției de audit intern, modelul facilitează atât protecția, cât și crearea de valoare. În plus, modelul accentuează rolul auditului intern ca furnizor de asigurare obiectivă și independentă, oferindu-le organismelor de guvernare și managementului încredere și claritate în privința progreselor legate de atingerea obiectivelor organizaționale. Abordarea bazată pe principii promovează o cultură organizațională care favorizează îmbunătățirea continuă și inovația prin comunicare eficientă, cooperare și coordonare între toate părțile implicate.

O serie de cercetători analizează modul în care auditul intern contribuie la reducerea percepției riscurilor, prin compararea schimbărilor de risc între unitățile auditate și cele ne-auditate, aparținând aceleiași organizații [7]. Această abordare permite izolarea importanței auditului intern, menținând constante schimbările de risc datorate organizației și perioadei de timp. Studiul se bazează pe evaluările managerilor unităților auditate și ne-auditate, constatând că managerii unităților auditate percep o scădere mai mare a riscului și o îmbunătățire mai mare a performanței în comparație cu managerii unităților ne-auditate. Se observă, de asemenea, că companiile care au avut o revizuire a asigurării calității și sunt utilizate ca teren de antrenament pentru management sunt asociate cu reduceri mai mari ale riscului și îmbunătățirea performanței generale. Aceste constatări subliniază rolul valoros al auditului intern în îmbunătățirea managementului riscului, oferind dovezi semnificative despre valoarea organizațională a auditului intern.

În cercetările sale, Philna Coetzee examinează discrepanța în creștere între așteptările părților interesate de auditul intern și valoarea adăugată de această funcție, în special în gestionarea riscurilor care amenință o instituție publică [8]. Scopul lucrării este de a cerceta percepțiile conducătorilor subdiviziunilor de audit intern, președinților comitetelor de audit și ale managementului superior privind contribuția funcției de audit intern la managementul riscurilor în sectorul public sud-african, luând în considerare structurile existente de management al riscurilor și nivelul de coordonare între aceste structuri și auditul intern. Rezultatele indică diferențe semnificative de percepție între conducătorii de audit și celelalte două grupuri, demonstrând că existența structurilor de management al riscului influențează doar minor modul în care este percepută contribuția auditului intern la managementul riscului. Studiul oferă informații relevante pentru auditul intern despre cum să reducă potențialul decalaj între percepțiile managementului superior și propriile lor vederi, sugerând că managementul superior ar putea eficientiza eforturile acestor două părți în atenuarea riscurilor cheie ale organizației.

Pe măsură ce auditul intern își continuă evoluția în cadrul instituțiilor publice, importanța sa în gestionarea eficientă a riscurilor devine din ce în ce mai evidentă. Studiul realizat de Coetzee și Fourie (2015) evidențiază percepțiile diferitelor părți interesate cu privire la asocierea dintre structurile de management al riscurilor la nivel de întreprindere (ERM) și contribuția auditului intern către atenuarea riscurilor [9]. Rezultatele indică o discrepanță semnificativă între percepțiile conducătorilor de audit intern (CAE), președinților comitetelor de audit și ale managementului senior cu privire la nivelul de coordonare între auditul intern și structurile ERM, precum și cu privire la contribuția auditului intern la ERM. În timp ce CAE au evaluat în mod constant coordonarea și contribuția auditului intern ca fiind mai înaltă decât au făcut-o celelalte două grupuri, există o preocupare în creștere cu privire la percepția că auditul intern nu îndeplinește așteptările părților interesate în ceea ce privește gestionarea riscurilor. Aceste constatări subliniază nevoia imperativă ca auditul intern să își redefinească și să își alinieze mai bine practicile cu așteptările părților interesate, accentuând rolul vital pe care îl joacă în sprijinirea managementului riscurilor în sectorul public.

Abordări reglementative legate de impactul auditului intern asupra managementului riscurilor

În contextul normativ național, *Legea nr. 229 / 2010 privind Controlul Financiar Public Intern* reprezintă un pilon fundamental în consolidarea practicilor de audit intern și a managementului riscurilor în sectorul public [10]. Această lege stabilește reguli și principii generale de organizare a

controlului financiar public intern, având drept scop principal consolidarea răspunderii manageriale pentru gestionarea optimă a resurselor publice, în concordanță cu obiectivele entităților publice și principiile bunei guvernări. Prevederile legii se aplică unei game largi de entități, inclusiv autorităților bugetare, instituțiilor publice și întreprinderilor de stat, și stabilește un cadru clar în implementarea sistemului de control intern managerial și activitatea de audit intern. Acest cadru legislativ subliniază importanța unui mediu de control eficient, a gestionării performanței și riscurilor, precum și a monitorizării și evaluării continue în asigurarea bunei guvernante și eficiența operațională în sectorul public.

În cadrul Standardelor Naționale de Control Intern sunt prevăzute principiile și structurile esențiale pentru un sistem de control intern eficient în sectorul public. Acestea evidențiază importanța unui mediu de control solid, care include integritatea, responsabilitatea, competența și comunicarea efectivă în cadrul entităților publice. Prin promovarea eticii și integrității, definirea clară a funcțiilor, atribuțiilor și responsabilităților, precum și prin angajamentul față de competență și un stil de conducere responsabil, standardele urmăresc să asigure o guvernanta eficientă și responsabilă [11]. Managementul performanțelor și al riscurilor este o componentă esențială, ce implică stabilirea obiectivelor strategice și operaționale, planificarea și monitorizarea performanței, precum și identificarea și gestionarea eficientă a riscurilor. Activitățile de control, documentarea proceselor și divizarea responsabilităților sunt, de asemenea, elemente vitale care contribuie la prevenirea fraudei și la creșterea transparenței și eficienței în sectorul public.

Informația și comunicarea eficace, alături de monitorizarea și evaluarea continuă a sistemului de control intern, sunt fundamentale pentru adaptarea la schimbările din mediul intern și extern și pentru îmbunătățirea continuă a proceselor organizaționale. *Standardele subliniază necesitatea unei evaluări periodice a eficacității sistemului de control intern, inclusiv prin intermediul auditului intern, asigurând astfel o guvernanta responsabilă și transparentă în sectorul public.*

Prin implementarea acestor standarde, instituțiile publice își pot îmbunătăți substanțial managementul riscurilor și contribui la creșterea eficienței și eficacității operative, contribuind la o administrație publică mai responsabilă și la consolidarea încrederii publice.

Pe de altă parte, în acest context complex și dinamic, managementul riscurilor și rolul auditului intern în acest proces devin esențiale în asigurarea eficienței și eficacității operaționale. Normele de audit intern subliniază importanța unei abordări proactive a managementului riscurilor de către managerii de orice nivel, anticipând evenimentele care pot influența negativ atingerea obiectivelor entităților publice [13]. Astfel, managementul riscurilor se transformă într-o responsabilitate esențială, implicând identificarea, evaluarea, înregistrarea și monitorizarea sistematică a riscurilor, precum și elaborarea măsurilor de diminuare a acestora. Aceste procese sunt menite să ofere o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor și realizarea performanțelor planificate, evidențiind un cadru comun de lucru atât pentru manageri, cât și pentru auditorii interni.

Rolul auditului intern în cadrul managementului riscurilor este bine definit în aceste norme, punând accent pe evaluarea eficacității și contribuția la îmbunătățirea proceselor de management al riscurilor. Auditorii interni sunt îndrumați să evalueze expunerile la riscuri asociate guvernării, activității operaționale și sistemelor informaționale, analizând veridicitatea și integritatea informațiilor, eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legislația și reglementările interne. Această abordare sistematică asigură nu doar identificarea și evaluarea adecvată a riscurilor semnificative, dar și propunerea de recomandări pentru consolidarea managementului riscurilor. Prin aceste norme, se subliniază necesitatea unei colaborări strânse între auditorii interni și managementul entităților publice pentru a asigura o guvernanta eficientă și responsabilă, promovând o cultură organizațională care favorizează transparența, integritatea și răspunderea.

Concepte cheie și definiții

Auditul intern este un instrument esențial în cadrul organizațiilor, indiferent de sectorul în care acestea operează, având drept scop principal furnizarea de asigurări și consultanță independentă și obiectivă

menită să adauge valoare și să îmbunătățească operațiunile unei entități. El ajută organizația să își atingă obiectivele printr-o abordare sistematică și disciplinată în evaluarea și îmbunătățirea eficacității proceselor de management al riscurilor, control și governanță. Prin natura sa, auditul intern se concentrează pe identificarea potențialelor îmbunătățiri în cadrul proceselor existente, evaluând riscurile asociate și asigurând conformitatea cu legislația relevantă, standardele și cele mai bune practici.

Managementul riscurilor, pe de altă parte, este procesul prin care entitățile metodologic identifică, evaluează și răspund la riscuri în vederea minimizării impactului negativ asupra obiectivelor organizaționale. Eficiența managementului riscurilor implică identificarea precisă a riscurilor și aprobarea unor măsuri de atenuare adecvate, având drept scop final asigurarea cunoașterii riscurilor gestionate și reducerea acestora în limita posibilităților. În calitate de proces continuu, acesta este un element cheie al governanței corporative contribuind la optimizarea deciziilor strategice și operaționale.

Eficacitatea auditului intern este măsurată prin capacitatea sa de a aduce îmbunătățiri palpabile, contribuind astfel la creșterea eficienței operaționale, îmbunătățirea controlului intern și consolidarea mecanismelor de governanță. Eficacitatea poate fi influențată de o serie de factori, inclusiv competența și independența echipei de audit, calitatea planificării auditului și relevanța aplicabilității recomandărilor sale. Un audit intern eficace este cel care nu doar identifică lacune și riscuri, dar oferă recomandări valoroase și realizabile fiind ulterior implementate pentru a îmbunătăți operațiunile entității.

În cadrul revizuirii literaturii, discutarea acestor concepte cheie evidențiază importanța integrării auditului intern în structura de governanță corporativă și în procesele de management al riscurilor ale organizației. Prin focalizarea pe aceste elemente, cercetarea subliniază cum auditul intern și managementul riscurilor nu doar că protejează activele și reputația organizației, dar contribuie și la realizarea obiectivelor strategice și operaționale, demonstrând valoarea adăugată de aceste funcții în cadrul unei guvernante corporative eficiente.

Această secțiune a revizuirii literaturii evidențiază nu doar importanța intrinsecă a auditului intern și a managementului riscurilor în cadrul sectorului public, ci și necesitatea continuă de cercetare și dezvoltare în acest domeniu. Identificarea și explorarea nevoilor nesatisfăcute în literatura existentă pot ghida direcțiile viitoare de cercetare și pot contribui semnificativ la îmbunătățirea practicilor de governanță corporativă.

Lacune și oportunități de cercetare

Explorarea relației dintre auditul intern și managementul riscurilor în sectorul public oferă oportunități unice de cercetare, având în vedere stadiul incipient al implementării reformelor în aceste domenii. Deși cadrul legislativ, precum Legea nr. 229 / 2010 privind controlul financiar public intern și Standardele naționale de control intern, oferă un fundament normativ pentru consolidarea practicilor de audit intern și managementul riscurilor, aplicarea și eficacitatea lor în practică rămân subiecte puțin explorate în literatura de specialitate.

O lacună evidentă în literatura existentă este lipsa studiilor empirice dedicate evaluării impactului specific al practicilor de audit intern asupra eficacității managementului riscurilor în sectorul public moldovenesc. Această lacună devine și mai relevantă în contextul unei reforme în desfășurare, care vizează modernizarea guvernantei și a managementului riscurilor. Mai mult, influența factorilor contextuali, cum ar fi cultura organizațională specifică sectorului public al Republicii Moldova sau particularitățile structurii de governanță, asupra eficienței auditului intern și a proceselor de management al riscurilor reprezintă un alt domeniu care necesită investigație amănunțită.

Aceste probleme semnaleză necesitatea unei abordări de cercetare multidimensionale care să integreze perspective teoretice și metodologii de cercetare inovatoare pentru a oferi înțelegeri profunde și nuanțate despre cum auditul intern poate fi îmbunătățit pentru a sprijini eficient managementul riscurilor. Studiile viitoare ar putea explora următoarele direcții:

1. Evaluarea efectelor implementării legislației și standardelor naționale de control intern și audit intern asupra eficacității managementului riscurilor în instituțiile publice;
2. Investigarea impactului culturii organizaționale și a structurii de guvernare asupra eficacității auditului intern și a proceselor de management al riscurilor;
3. Analiza rolului auditului intern în facilitarea adoptării și adaptării la schimbările legislative și normative în domeniul controlului financiar public intern și managementului riscurilor;
4. Studiarea percepțiilor și atitudinilor diferitelor părți interesate din sectorul public cu privire la valoarea adăugată a auditului intern în procesul de management al riscurilor;
5. Explorarea modurilor în care auditul intern și managementul riscurilor pot fi mai bine integrate în procesele de planificare strategică și operațională ale instituțiilor publice.

Prin abordarea acestor direcții de cercetare, comunitatea academică și practicienii din domeniu pot contribui semnificativ la îmbunătățirea practicilor de audit intern și la eficientizarea managementului riscurilor în sectorul public al Republicii Moldova, sprijinind astfel reforma în curs și consolidarea guvernării publice.

Concluzii

Auditul intern joacă un rol esențial în dezvoltarea managementului riscurilor în cadrul unei organizații prin oferirea unei evaluări obiective și independente a eficacității proceselor de guvernare, management al riscurilor și control intern. În cadrul Programului de dezvoltare a controlului financiar public intern pentru anii 2024-2027, obiectivele specifice și acțiunile planificate vizează consolidarea funcției de audit intern, îmbunătățirea calității și eficienței auditurilor, și creșterea capacităților profesionale ale auditorilor interni.

Prin evaluarea sistematică și riguroasă, auditul intern identifică vulnerabilitățile și ineficiențele în procesele de gestionare a riscurilor și propune recomandări pentru îmbunătățirea acestora, contribuind astfel la crearea unui mediu organizațional mai sigur și mai eficient. Consolidarea funcției de audit intern implică nu doar asigurarea resurselor umane și financiare adecvate, dar și implementarea de tehnici moderne de lucru și promovarea unei culturi organizaționale care să recunoască valoarea auditului intern.

În cadrul acestui program, se pune accentul pe dezvoltarea unor cadre procedurale care să faciliteze aplicarea tehnicilor moderne în auditul intern, îmbunătățirea sistemului de certificare și dezvoltare a calificării profesionale a auditorilor interni, și extinderea capacităților acestora pentru a include auditul performanței și auditul tehnologiilor informaționale. Aceasta va permite nu doar o evaluare mai eficientă a riscurilor, dar și o adaptare la nevoile în continuă schimbare ale organizației.

De asemenea, Programul subliniază importanța coordonării și armonizării centralizate a activităților de audit intern, pentru a asigura o abordare uniformă și coezivă la nivelul tuturor entităților publice.

În acest mod, auditul intern devine un instrument vital în promovarea transparenței, eficienței și responsabilității în utilizarea resurselor publice, sprijinind obiectivele de guvernare și asigurând că managementul riscurilor este efectuat într-o manieră proactivă și orientată spre performanță.

În concluzie, prin accentuarea rolului auditului intern în cadrul programului de dezvoltare a controlului financiar public intern, se urmărește nu doar îmbunătățirea mecanismelor de control și gestionare a riscurilor, ci și consolidarea încrederii publice în capacitatea instituțiilor de a gestiona eficient și transparent resursele, contribuind astfel la o guvernare publică mai robustă și mai responsabilă.

Bibliografie

1. Hotărârea Guvernului nr.126/2023 cu privire la aprobarea Strategiei de reformă a administrației publice din Republica Moldova pentru anii 2023-2030 (Monitorul Oficial, nr.130-133, art.285, 2023);
2. Hotărârea Guvernului nr.165/2024 cu privire la aprobarea Programului de dezvoltare a controlului financiar public intern pentru anii 2024-2027 (Monitorul Oficial, nr.144-147, art.314, 2024);

3. Sumarul Executiv Cadrul de control COSO „Enterprise Risk Management – Integrating with Strategy and Performance”, https://www.coso.org/files/ugd/3059fc_61ea5985b03c4293960642fdce408eaa.pdf;
4. Institute of Risk Management, Standard Deviations – A Risk Practitioners Guide to ISO 31000, <https://www.theirm.org/media/6907/irm-report-iso-31000-2018-v2.pdf>;
5. Institute of Risk Management, From the cube to the rainbow double helix: a risk practitioner’s guide to the COSO ERM Frameworks, <https://www.theirm.org/media/6885/irm-report-review-of-the-coso-erm-frameworks-v2.pdf>;
6. The IIA’s Three Lines Model, <https://www.theiaa.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-english.pdf>;
7. Joseph V. Carcello, Chan Li, Terry L. Neal și Jason L. Smith, „Are Internal Audits Associated with Reductions in Perceived Risk?”, „The Accounting Review”, volumul 95, numărul 3, 2020;
8. Philna Coetzee, „Contribution of internal auditing to risk management: Perceptions of public sector senior management”, „The International Journal of Public Sector Management”, 2016;
9. Houdini Fourie, Philna Coetzee, „Stakeholders’ perceptions on the association between ERM structures and internal auditing’s contribution towards risk mitigation”, Conference: South African Accounting Association, 2015;
10. Legea privind controlul financiar public intern nr.229/2010 (Republicat: Monitorul Oficial, nr.86-92, art.140, 2019);
11. Standarde naționale de control intern, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr.189/2015 (Monitorul Oficial, nr. 332-339, art. 2391, 2015);
12. Standarde naționale de audit intern, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr.153/2018 (Monitorul Oficial, nr. 400-409, art. 1577, 2018);
13. Normele de audit intern în sectorul public, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr.161/2020 (Monitorul Oficial, nr.13-20, art.40, 2021).

SESSION: ECONOMIC ANALYSIS / SECȚIUNEA: ANALIZĂ ECONOMICĂ

THE CURRENT ECONOMY - CONGLOMERATE OF CONTRADICTIONARY EVENTS

CZU: 330.34:504.61

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.35>

Ciprian APOSTOL

Alexandru Ioan Cuza University of Iași

The Faculty of Economics and Business Administration Iași, Romania

Email: ciprian.apostol@uaic.ro

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2890-9139>

Abstract. When you talk about the New Economy, you expect its objectives to be directed towards the well-being of the individual and its development to be in full harmony with the environment. But it seems that the current stage of development is one of uncertainty and not one of progress of civilisation on earth. The aim of this study is to capture some of the defining aspects of the current stage of socio-economic development and at the same time it is a continuation of the attempt to highlight the dangers that lie ahead as a result of an intensive and sometimes chaotic economy.

Keywords: New Economy, development, danger, environment, welfare

JEL Classification: F40, I15

Introduction

We live in a century where anything is possible, where nothing surprises us anymore and uncertainty is omnipresent. If we look at the 21st century chronologically, it began on 1 January 2001 and will end on 31 December 2100. But if we look at current realities and add a certain amount of pessimism, we can say that we know exactly when it began, but we do not know for sure when this century will end, thus validating what Yogi Berra said, namely "*It is hard to make predictions, especially about the future*" or "*The future is not what it used to be*".

The stated aim of this study to capture some of the defining aspects of the current stage of socio-economic development is a continuation of the approach taken in other studies to highlight the dangers that lie in wait for us as a result of an intensive, sometimes chaotic economy, characterised by uncontrolled exploitation of limited resources, pollution, waste etc., whose main aim is financial profit, supremacy, and not the well-being of the individual. (Apostol, 2021a, 2022a, 2022b, 2023c, 2023a)

In order to capture all these aspects, which unfortunately are becoming increasingly accentuated, a *descriptive and comparative analysis* of the current socio-economic development process has been used. The *originality of the study* lies in the use of up-to-date information on the subject in question, obtained from *various sources* (relevant organisations, media, specialist literature etc.).

By identifying, raising awareness of and properly managing the dangers that characterise today's economy and, at the same time, sounding a serious alarm signal, the aim is to ensure that responsibility, caution, vigilance and sustainable development are not just theoretical terms, but are implemented and respected in all socio-economic activities before it is too late.

Body of communication

By a simple internet search (Wikipedia, 2024), we can find some features of this century, such as:

- In the early 2000s, the United States was the sole global superpower, but two decades later, its supremacy is being challenged by emerging powers such as the People's Republic of China and the Russian Federation:

- The People's Republic of China is now considered the largest economic power and an emerging superpower with the largest land army (2,035,000 troops);
- The Russian Federation has the largest land territory and the largest ballistic and nuclear arsenal (5,508 nuclear missiles);
- The growth of the global economy amid:
 - The rise of corporations in the IT industry;
 - The spread of American-style consumerism to emerging countries, especially former communist countries;
- The development of new areas such as social networking, artificial intelligence, drone manufacturing and the electric car industry;
- The global financial crisis of 2007-2008;
- Increased concern about counter-terrorism (after the attacks in the United States and Western Europe);
- NATO intervention in Afghanistan and Iraq;
- The fall of dictatorial regimes in Egypt, Yemen, Tunisia and Libya during the Arab Spring;
- Political instability in the Middle and Near East;
- Refugee crises in Europe;
- The annexation of Crimea by the Russian Federation in 2014;
- New wars: the Nagorno-Karabakh War, the Syrian Civil War, the Russian-Ukrainian War and the Israel-Hamas War;
- 45% of the global population lives in a "form of democracy" (Turkey, Hungary, India), 8% lives in a form of full democracy (Denmark, France, Italy etc.) and the rest live under totalitarian or authoritarian regimes (North Korea, Iran, China, Russia);
- The global population will grow from 7 billion in 2011 to 8 billion in 2023;
- The enlargement of the European Union (13 new countries have joined and the UK has withdrawn) and NATO (32 member states);
- The danger of the outbreak of World War III;
- The spread of progressive ideas such as political correctness, multiculturalism, the fight against racism and the fourth wave of feminism;
- Global warming and its effects;
- The Covid-19 pandemic (between January 2020 and May 2023);
- Access to the internet via portable devices, which has changed lifestyles and generated new problems such as mental disorders, sedentary lifestyles, obesity etc.;
- Scientific and technological advances (genetic engineering, human DNA sequencing, cancer treatment, nanotechnology etc.);
- The intention to colonise the Moon by 2030 and send the first astronauts to Mars.

All these defining elements of the 21st century indicate that we live in a time of contrasts:

- On the one hand, we benefit from the advantages of technology and digitisation - half the world's population has access to the internet; 67% own at least one mobile phone; more than 1 billion people have active social media accounts; artificial intelligence is capable of continuous and automatic learning and is being used in more and more areas of business; online marketplaces have grown enormously; electric cars have increasingly emerged; progress has been made in space exploration, colonisation and space tourism etc.;
- On the other hand, we are facing the diseases of the century, brought about by the overuse of digitisation; 10% of the population still suffers from hunger and extreme poverty; wars, terrorist attacks and violent crime are still a global problem; climate changes that may lead to the sixth extinction (Holocene extinction) etc. (Wikipedia, 2024)

Although life expectancy has increased, infant mortality has fallen and lifestyles have improved, this century faces a number of problems with serious consequences for life on earth. Who would have thought that during the New Economy - also known as the information economy, the knowledge economy, the digital economy, the dotcom economy, the net-economy, the INTERNET economy, the immaterial economy, the virtual economy etc. (Işan, 2002) - the current stage of development of the world economy, based on circular economy, social responsibility, sustainable economy, environmental responsibility, sustainability and other similar terms, humanity will face new problems generated by the current stage of development, such as pandemics, diseases developed by digitalization and industrially produced unhealthy food and, last but not least, wars.

According to existing statistics (Worldmeters, 2024), there were 704,687,293 infections, 7,009,975 deaths and 675,552,786 people cured as a result of *the Covid-19 Pandemic*. These data show the real drama caused by the pandemic from 2020 to 2023, in addition to all the other economic and financial problems that have arisen and have been presented in other studies (Apostol, 2020, 2021b; Mihalciuc *et al.*, 2022; Grosu *et al.*, 2024).

Wars are not uncommon in this century either. Thus, in 2001, the US and NATO invaded Afghanistan (more than 47,000 Afghan civilians dead) until 2021 (Contescu, 2021); from February 2003 to the present, there has been a war in Sudan with 400,000 dead and more than 2.5 million displaced people; from 2003 to 2010, there has been a war in Iraq with about 150,000 people killed (Wikipedia, 2024); the war in Ukraine started in February 2022 has left around 500,000 dead and wounded on both sides in total (Coman, 2023); the armed conflict between Israel and Palestinian militant groups led by Hamas that started on 7 October 2023 has resulted in over 35,000 deaths, most of them civilians. (TVR Info, 2024)

Terrorist attacks are another global problem. From the turn of the century to the present day, there have been many such actions, including:

- *11 September 2001, USA*: 2,993 dead and 8,900 injured;
- *1-3 September 2004, Beslan, North Ossetia, Russia*: 372 dead and 747 injured;
- *14 August 2007, Iraq*: 530 dead and 1,500 injured;
- *26 - 30 July 2009, Maiduguri, Borno, Nigeria*: 780 dead;
- *1 January 2017, Istanbul*: 39 dead and 70 injured;
- *03 April 2017, St Petersburg*: 14 dead and 64 injured;
- *22 May 2017, Manchester*: 23 dead and 119 injured;
- *22 March 2024, Moscow*: 137 dead and 150 injured.

Climate changes are taking on new dimensions:

- The warmest February in the history of measurements was probably recorded worldwide in 2024, as flowers bloomed from Japan to Mexico, the slopes of Europe remained without snow, temperatures of 38 degrees Celsius were recorded in Texas (Sabo Tiberiu, 2024), and 22.7 degrees Celsius in Romania, in Zimnicea on 24 February (Barza Vlad, 2024);
- For now, the world is heading towards a warming of 2.7 degrees Celsius, which would lead to almost complete deglaciation in central Europe, western Canada and the United States, even in New Zealand; (Purgaru Dana, 2023)
- In March 2024, a record temperature of 62.3 degrees Celsius was experienced in Rio de Janeiro; (Marinescu, 2024)
- Thousands of absolute temperature records for March were set in South America and southern Africa in March 2024; (Barza, 2024)
- Also in March 2024, an extreme storm was recorded in Brazil with at least 25 deaths. (Pricop, 2024)

But these are not the only problems of the 21st century. If we also remember the lack of drinking water in certain areas of the world, hunger, extreme poverty or the restricted access to education for children in underdeveloped countries, then this sad but real picture takes shape. Moreover, the

development of technology is polluting through high energy consumption, and the lack of knowledge about the limits of artificial intelligence and the exploration of the universe can lead to new and serious problems for life on earth.

Another aspect that should not be ignored is the training of the new generation. Thus, we can see that many countries in the world allocate more money to the military and war training and less to health and education, aspects captured in more detail in other studies. (Apostol, 2019, 2021b, 2023b)

The biggest challenge facing the scientific community today is to produce strong scientific findings and reliable forecasting models on the basis of which global policy decisions can be made, which can help not only to avoid any future human-caused changes, but also to prevent the negative consequences of global changes. In this context, the International Science Council (ISC) was created in Paris on 5 July 2018 through the merger of ISSC (representing the social sciences) and ICSU (representing the natural sciences), which combined the best practitioners of the social and natural sciences as well as several scientific organisations including the humanities. (Serageldin, 2019)

Conclusions

We live in an ever-changing world with many unknowns and challenges. If we consider that the current stage of the world economy development, the New Economy, is based on knowledge, digitalization, advanced technology, we would expect the 21st century to be one in which the well-being of life on earth, sustainable development of the economy, peace and harmony between man and nature are at the forefront, and the global problems that have arisen since the 20th century have been solved. But unfortunately, this is not the case. Although many international organisations and governments around the world, with the help of scientists, are trying to find the best solutions to ensure the sustainable development of the world economy, old problems such as pollution, wars, economic growth, hunger etc. continue into the new century, and some are even getting worse. And to complete the “picture of failure”, new problems have emerged due to the digitalisation of the economy and beyond. While in other studies on this subject I have set as future research objectives to capture all the negative effects of the “progress” of the economy over time, I would like to stop here with capturing the dangers that lie ahead in the current stage of socio-economic development, and, as a result of the implementation of an economy oriented towards the individual and not profit, in future studies I will be able to capture not dangers but aspects of individual welfare in the context of truly implementing a circular economy, a sustainable development, in which the individual and the environment can live together harmoniously.

”Earth is a beautiful place worth fighting for” – Ernest Hemingway

References

1. Apostol, C. (2019) *EDUCATION AND HEALTH - AREAS OF INTEREST IN ROMANIA?*, EUFIRE 2019 European Union Financial Regulation and Administrative Area, Editura Universităţii Alexandru Ioan Cuza, Iaşi, ISBN: 978-606-714-543-4, pp. 349-360.
2. Apostol, C. (2020) *CORONAVIRUS – A NEW INTERNATIONAL ECONOMIC CRISIS?*, in *European Finance, Business and Regulation, EUFIRE 2020*. Editura Universităţii Alexandru Ioan Cuza, Iaşi, pp. 641–655.
3. Apostol, C. (2021a) *PERFORMANCE VERSUS WELFARE*, in *Conference proceedings The 3rd Economic International Conference „COMPETITIVENESS AND SUSTAINABLE DEVELOPMENT IN THE CONTEXT OF EUROPEAN INTEGRATION” organised by Technical University of Moldova, Faculty of Economic Engineering and Business*. Chişinău, R. Moldova, pp. 171–174.
4. Apostol, C. (2021b) *PREGĂTIREA VIITORULUI ECONOMIST CONTABIL ÎN CONDIȚII DE PANDEMIE*, in *Culegere de articole științifice X Edition International Scientific Conference on Accounting, ISCA 2021*. Chişinău, R. Moldova, pp. 7–15.

5. Apostol, C. (2022a) *NOUA ECONOMIE – PROGRES SAU REGRES?*, in *Culegere de articole științifice XI Edition International Scientific Conference on Accounting, ISCA 2022*. Chișinău, R. Moldova, pp. 203–207. Available at: <https://doi.org/10.5281/ZENODO.7063817>.
6. Apostol, C. (2022b) *“PROGRESS” OF LIFE ON EARTH*, in *Competitiveness and Sustainable Development. 4th Economic International Conference ‘Competitiveness and Sustainable Development’*, Chișinău, R. Moldova: Technical University of Moldova, pp. 33–37. Available at: <https://doi.org/10.52326/csd2022.06>.
7. Apostol, C. (2023a) *CURRENT LANDMARKS IN THE EDUCATION OF THE FUTURE ACCOUNTING SPECIALIST*, in *International Scientific Conference on Accounting ISCA 2023*. Academy of Economic Studies of Moldova, pp. 265–271. Available at: <https://doi.org/10.53486/isca2023.33>.
8. Apostol, C. (2023b) *REPERE ACTUALE ÎN FORMAREA VIITORULUI SPECIALIST ÎN CONTABILITATE*, in *Culegere de articole științifice XII Edition International Scientific Conference on Accounting. ISCA 2023*, Chișinău, R. Moldova, pp. 265–271.
9. Apostol, C. (2023c) *SUSTAINABILITY - FAD OR NECESSITY*, in *Competitiveness and sustainable development - 2023. The 5th Economic International Conference “Competitiveness and sustainable development”*, Chișinău, R. Moldova: Technical University of Moldova, pp. 37–42. Available at: <https://doi.org/10.52326/csd2023.06>.
10. Barza, V. (2024) *CĂLDURA DE LA RIO DE JANEIRO ARATĂ PRINTR-UN RECORD METEO CE ÎNSEAMNĂ SĂ TE „TOPEȘTI” LA SOARE*, *HotNews.ro*, 18 March. Available at: <https://www.hotnews.ro/stiri-mediu-26983491-caldura-rio-janeiro-arata-printr-record-meteo-inseamna-topesti-soare.htm> (Accessed: 28 March 2024).
11. Barza Vlad (2024) *FEBRUARIE 2024 A FOST ÎN ROMÂNIA CEA MAI CALDĂ LUNĂ DE IARNĂ DE CÂND EXISTĂ DATE METEO COMPLETE*, *HotNews.ro*, 13 March. Available at: <https://www.hotnews.ro/stiri-mediu-26971648-februarie-2024-fost-romania-cea-mai-calda-luna-iarna-cand-exista-date-meteo-complete.htm> (Accessed: 29 March 2024).
12. Coman, I. (2023) *JUMĂTATE DE MILION DE SOLDAȚI AU MURIT PE CÂMPUL DE LUPTĂ, ÎN UCRAINA. CĂȚI DINTRE EI SUNT RUȘI*, *DIGI24.ro*, 19 August. Available at: <https://www.digi24.ro/stiri/externe/jumatate-de-milion-de-soldati-au-murit-pe-campul-de-lupta-in-ucraina-cati-dintre-ei-sunt-rusi-2471315> (Accessed: 28 March 2024).
13. Contescu, D. (2021) *RĂZBOIUL DIN AFGANISTAN A COSTA SUA 2.313 MILIARDE DE DOLARI: ARME, MORȚI, DATORII!*, *Mediafax*, 9 January. Available at: <https://www.mediafax.ro/economic/razboiul-din-afganistan-a-costat-sua-2-313-miliarde-de-dolari-arme-morti-datorii-20250621> (Accessed: 4 August 2024).
14. Grosu, M. *et al.* (2024) *ASSESSING THE RESILIENCE OF THE FINANCIAL MARKET - A MULTISTAGE APPROACH IN THE CONTEXT OF THE COVID-19 PANDEMIC*, *Eastern European Economics*, pp. 1–38. Available at: <https://doi.org/10.1080/00128775.2024.2312109>.
15. Ișan, V. (2002) *NOUA ECONOMIE: ALEGAȚII ȘI EVIDENȚE, PARTEA I*, *Revista Informatica Economica*, nr. 2 (22), pp. 18–25.
16. Marinescu, F. (2024) *BRAZILIA SE SUFOCĂ: TEMPERATURĂ RECORD DE 62,3°C RESIMȚITĂ LA RIO DE JANEIRO*, *G4Media.ro*, 18 March. Available at: <https://www.g4media.ro/brazilia-se-sufoca-temperatura-record-de-623c-resimtita-la-rio-de-janeiro.html>.
17. Mihalciuc, C.C. *et al.* (2022) *THE INFLUENCE OF THE COVID-19 PANDEMIC ON THE RESILIENCE OF COMPANIES. A BIBLIOMETRIC ANALYSIS*, in *European administrative area – integration and resilience dynamics, Proceedings of the International Conference EU-PAIR 2022*. Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, pp. 355–369.
18. Pricop, S. (2024) *BRAZILIA: CEL PUȚIN 25 DE PERSOANE, UCISE DE O FURTUNĂ EXTREMĂ CARE A LOVIT DUPĂ VALUL DE CĂLDURĂ CU TEMPERATURI RESIMȚITE DE PESTE 60 DE GRADE*, *HotNews.ro*, 25 March. Available at: <https://www.hotnews.ro/stiri-international-27001821-brazilia-cel-putin-25-persoane-ucise-furtuna-extrema-care-lovit-dupa-valul-caldura-temperaturi-resimtite-pest-60-grade.htm> (Accessed: 28 March 2024).
19. Purgaru Dana (2023) *JUMĂTATE DINTRE GHEȚARI LUMII RISCĂ SĂ DISPARĂ PÂNĂ ÎN ANUL 2100 (STUDIU)*, *AGERPRES*, 1 June. Available at:

- <https://www.agerpres.ro/planeta/2023/01/06/jumatate-dintre-ghetarii-lumii-risca-sa-dispara-pana-in-anul-2100-studiu--1039444> (Accessed: 29 March 2024).
20. Sabo T. (2024) *STUDIUL FEBRUARIE 2024, CEA MAI CALDĂ LUNĂ FEBRUARIE DIN ISTORIE*, *Mediafax.ro*, 29 February. Available at: <https://www.mediafax.ro/meteo/studiu-februarie-2024-cea-mai-calda-luna-februarie-din-istorie-22284118> (Accessed: 29 March 2024).
 21. Serageldin, I. (2019) *CONFRUNTAREA CU PROBLEMELE TIMPULUI NOSTRU*, 28 October. Available at: <https://council.science.ro/current/blog/confronting-the-problems-of-our-time/>.
 22. TVR Info (2024) *MINISTRUL ISRAELIAN AL APĂRĂRII SPUNE CĂ ESTE UN "MOMENT OPORTUN" PENTRU A ÎNCHEIA UN ARMISTIȚIU CU HAMAS. "TREBUIE SĂ FIM PREGĂTIȚI SĂ PLĂTIM PREȚUL PENTRU A ADUCE ÎNAPOI OSTATICII"*, 8 April. Available at: <https://tvrinfo.ro/ministrul-israelian-al-apararii-spune-ca-este-un-moment-oportun-pentru-a-incheia-un-armistitiu-cu-hamas-trebuie-sa-fim-pregatiti-sa-platim-pretul-pentru-a-aduce-inapoi-osta/>.
 23. Wikipedia (2024) *SECOLUL AL XXI-LEA*. Available at: https://ro.wikipedia.org/wiki/Secolul_al_XXI-lea.
 24. Worldmeters (2024) *CORONAVIRUS CASES*. Available at: <https://www.worldometers.info/coronavirus/>.

ANALIZA ROTAȚIEI CAPITALULUI PROPRIU ȘI IMPACTUL ACESTEIA ASUPRA PROCESULUI DECIZIONAL

ANALYSIS OF EQUITY TURNOVER AND ITS IMPACT ON THE DECISION-MAKING PROCESS

CZU: [336.647:334.72]:005.53

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.36>

Nelea CHIRILOV

Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

Email: chirilov.nelea.vladimir@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4979-4633>

Abstract: The paper addresses the need of owner's equity turnover indicators analysis and their impact on economic decisions substantiation. There are characterized and analyzed owner's equity turnover indicators applied in literature. Here was recommended to calculate the duration of rotation of owner's equity based on particular turnover of owner's equity in analyzed period and were highlighted cases of application of this approach in decision-making.

Keywords: number of rotations of owner's equity, duration of rotation of owner's equity, particular turnover of owner's equity in analyzed period method, average value of owner's equity.

Cod JEL: M40, M41 M42

Introducere.

Rotația suficientă a capitalului propriu este o condiție importantă a activității entității, pentru că asigură generarea permanentă a veniturilor, profitului, majorarea capitalului propriu și remunerarea proprietarilor.

În opinia autorului, rezultatele analizei indicatorilor de rotație a capitalului propriu, prezentați în tabelul 1, confirmă necesitatea investigațiilor suplimentare care vor contribui la elaborarea deciziilor economice adecvate de diferiți utilizatori ai situațiilor financiare ale entităților.

Tabelul 1. Caracteristica indicatorilor de rotație a capitalului propriu

Indicatorii	Formula de calcul	Conținutul economic
Numărul de rotații ale capitalului propriu	$\frac{\text{Venituri din vânzări}}{\text{Valoarea medie a capitalului propriu}}$	Pune în evidență eficiența cu care sunt utilizate mijloacele proprii ale entității, și oferă informații privind numărul de refolosire al capitalului propriu într-o perioadă de gestiune.
Rata înzestrării veniturilor din vânzări cu capital propriu	$\frac{\text{Valoarea medie a capitalului propriu}}{\text{Venituri din vânzări}}$	Arată de ce mărime a capitalului propriu are nevoie entitatea pentru generarea venitului din vânzări în valoare de un leu.
Durata de rotație a capitalului propriu	$\frac{\text{Numărul de zile calendaristice în perioada analizată (lună – 30 zile, trimestrul – 90 zile, semestrul – 180 zile, an – 360 zile)}}{\text{Numărul de rotații ale capitalului propriu}}$	Arată numărul de zile de efectuare a unei rotații a capitalului propriu.

Sursa: elaborat de autor în baza generalizării surselor bibliografice (Păvăloaia W., [4, p.332], Lucian Bușe [1, p.110-111], M.Niculescu [3, p.271], V.V.Bocearov [8, p.135], I.A.Blank [7, p.108,109], N.F.Cebotarev [10, p.64] etc.)

Analiza rotației capitalului propriu în baza rulajului particular al capitalului propriu pe perioada analizată.

Trebuie să menționăm că economiștii străini și autohtoni (C.Creacă [2, p.61], L.Spătaru [5, p.456], G.Savițaia [9, p.428-433], N.Țiriulnicova [6, p.177] etc.) determină indicatorii de rotație a elementelor patrimoniale și datoriilor atât în baza veniturilor din vânzări, cât și în baza rulajului

particular pe perioada analizată. Considerăm că este rațională abordarea rulajului particular pe perioada analizată și la analiza rotației capitalului propriu.

Din punct de vedere al conținutului economic, rulajul particular al capitalului propriu pe perioada analizată, poate fi caracterizat ca totalitatea modificărilor înregistrate în conturile contabile ale clasei a treia „Capital propriu”, pe parcursul perioadei respective, ca urmare a diminuărilor determinate de operațiunile economice. După părerea autorului, rulajul particular al capitalului propriu pe perioada analizată, ar fi logic să fie determinat ca sumă a rulajelor debitoare ale conturilor de pasiv ale elementelor capitalului propriu și rulajelor creditoare ale conturilor de activ ale elementelor capitalului propriu pe parcursul perioadei analizate.

În contextul celor menționate, propunem calcularea indicatorilor de rotație a capitalului propriu în baza rulajului particular pe perioada analizată după formulele de calcul 1 și 2:

$$\text{Numărul de rotații ale capitalului propriu} = \frac{\text{Rulajul particular al capitalului propriu pe perioada analizată}}{\text{Valoarea medie anuală a capitalului propriu}} \quad (1)$$

$$\text{Durata de rotații a capitalului propriu} = \frac{\text{Valoarea medie anuală a capitalului propriu} \times \text{Numărul de zile calendaristice în perioada analizată}}{\text{Rulajul particular al capitalului propriu pe perioada analizată}} \quad (2)$$

Numărul de rotații ale capitalului propriu, calculat după modalitatea recomandată mai sus, arată de câte ori capitalul propriu se rotește prin rulajul particular al perioadei analizate. În opinia noastră, cu cât acest coeficient este mai mic, cu atât mai avantajoasă este situația pentru entitatea, întrucât ultima beneficiază, într-o măsură mai mare, de surse proprii de finanțare.

Modalitatea de calcul al duratei de rotație a capitalului propriu permite caracterizarea perioadei de aflare a capitalului propriu la dispoziția entității. Este convenabil ca acest indicator să înregistreze o tendință de creștere, deoarece se majorează numărul zilelor în care entitatea utilizează capitalul propriu în diverse scopuri, iar reducerea acestui interval constituie o constrângere financiară.

În tabelul 2, s-a ilustrat metoda analizei indicatorilor de rotație calculați în baza rulajului particular al capitalului propriu al entităților „Ionel” SA, IM „Efes Vitanta Moldova Brewery” SA și „Floare-Carpet” SA, în anii 201X - 201X+1.

Tabelul 2. Analiza comparată a indicatorilor de rotație calculați în baza rulajului particular al capitalului propriu

Nr. crt.	Indicatori	„Ionel” SA		IM „Efes Vitanta Moldova Brewery” SA		„Floare-Carpet” SA	
		Anul 201X	Anul 201X+1	Anul 201X	Anul 201X+1	Anul 201X	Anul 201X+1
1	Valoarea medie anuală a capitalului propriu, lei	60763897	65543111	567300461	563667320	174405545	173785560
2	Rulajul particular al capitalului propriu pe perioada analizată, lei <i>din care:</i>	9645589	1618045	55118319	43310352	884431	828715
2.1	Rulajul debitor la contul „Profit nerepartizat al anilor precedenți”, lei	9645589	1618045	55118319	43310352	95575	111796
2.2	Rulajul debitor la contul „Rezervele statutare”, lei	-	-	-	-	16004	-
2.3	Rulajul debitor la contul „Alte rezerve”, lei	-	-	-	-	772852	711178
2.4	Rulajul creditor la contul „Corecții ale rezultatelor anilor precedenți”, lei	-	-	-	-	-	5741
3	Numărul de rotații ale capitalului propriu calculat în baza rulajului	0,1587	0,0247	0,0972	0,0768	0,0051	0,0048

	particular pe perioada analizată, unități (ind.2 ÷ ind.1)						
4	Durata de rotație a capitalului propriu calculată în baza rulajului particular pe perioada analizată, zile (360 × ind.1 ÷ ind.2)	2268	14583	3705	4685	70990	75494

Sursa: elaborat de autori în baza generalizării datelor din bilanț și situația modificărilor capitalului propriu al entităților „Ionel” SA, IM „Efes Vitanta Moldova Brewery” SA și „Floare-Carpet” SA

Din datele tabelului 2, observăm că, la entitatea „Ionel” SA, durata de rotație calculată în baza rulajului particular al capitalului propriu, în anul 201X+1, constituie 14583 de zile, majorându-se cu 12315 (14583-2268) de zile, față de anul 201X. Această situație se apreciază pozitiv, deoarece crește durata finanțării activității din sursele proprii. La entitatea IM „Efes Vitanta Moldova Brewery” SA, de asemenea, a crescut durata de rotație a capitalului propriu de la 3705 zile, în anul 201X, la 4685 de zile, în anul 201X+1, ceea ce arată că s-a majorat perioada de aflare a capitalului propriu la dispoziția entității cu 980 de zile, în condițiile diminuării anuale a capitalului propriu cu 43310 mii lei. Cea mai lentă rotație a capitalului propriu are loc la „Floare-Carpet” SA, dacă capitalul propriu va fi diminuat anual cu 829 mii lei, atunci mărimea acestuia înregistrată, în anul 201X+1, va fi epuizată pe parcursul la 75494 de zile.

Pe baza celor menționate, remarcăm că entitățile analizate dispun de capacități suficiente de finanțare din sursele proprii, fapt ce va asigura continuitatea activității economico-financiare pe termen lung. Pentru aprecierea mai aprofundată a rotației capitalului propriu, o importanță deosebită o prezintă analiza indicatorilor rotației elementelor componente, deoarece aceștia contribuie direct la modificarea rotației totale a capitalului propriu.

În opinia autorului, evoluția vitezei a rotației a elementelor componente analizate și a capitalului propriu în întregime satisfac așteptările:

♦ *Acționarilor*, deoarece entitatea va avea posibilitatea să remunereze mijloacele investite în acțiuni cu dividende în mărimea celor anunțate în anul 201X+1.

♦ *Conducerii entității*, deoarece majorarea duratei de rotației a capitalului propriu indică creșterea perioadei de utilizare a capitalului propriu, ceea ce va favoriza continuitatea activității entității și elaborarea unor strategii pe termen lung privind îmbunătățirea performanțelor economice și a poziției financiare.

♦ *Creditorilor și furnizorilor*, pentru că nivelul indicatorilor analizați în tabelul 2 asigură autodezvoltare, independență și autonomie financiară entităților analizate, ceea ce garantează capacitatea de plată a datoriilor la termen.

♦ *Investitorilor potențiali*, pentru că vor fi atrași de perspectiva remunerării mijloacelor care pot fi investite în acțiuni în viitor.

Concluzii.

Din punctul de vedere al autorului, rezultatele analizei indicatorilor de rotație a capitalului propriu, calculați după modalitățile recomandate, pot fi aplicate în procesul decizional în următoarele situații:

✓ *La evaluarea entității în scopul privatizării, acționării, vânzării etc.* În opinia autorului, evaluarea entității poate fi efectuată pe baza indicatorilor de rotație a capitalului propriu calculați după abordarea sus-recomandată. Considerăm că, în procesul evaluării, trebuie să se aprecieze evoluția duratei de rotație a capitalului propriu în paralel cu rata autonomiei financiare generale (ponderea capitalului propriu în totalul surselor de finanțare) și rata distribuirii dividendelor (ponderea profitului distribuit pentru plata dividendelor în totalul profitului net). De exemplu, în anul 201X+1, la entitatea IM „Efes Vitanta Moldova Brewery” SA, durata de rotație a capitalului propriu a constituit 4685 de zile, rata autonomiei financiare generale a alcătuit 74,83%, iar rata de distribuire a dividendelor a constituit 40%. Ca urmare, evaluatorul va stabili o valoare înaltă a entității, deoarece nivelul duratei finanțării activității din sursele proprii și tendința de creștere a perioadei de aflare a capitalului propriu

la dispoziția societății au loc în condițiile unui grad relativ înalt de independență financiară și capacitate suficientă de recuperare a capitalului investit în acțiuni.

✓ *La aprecierea asigurării și menținerii echilibrului financiar.* În viziunea autorului, una din condițiile asigurării echilibrului financiar poate fi corespondența dintre durata finanțării din surse proprii și durata utilizării imobilizărilor. De exemplu, în anul 201X+1, la entitatea „Ionel” SA, durata de rotație a capitalului propriu, calculată în baza rulajului particular pe perioada analizată, a constituit 14583 de zile, iar durata de rotație a imobilizărilor, calculată în baza veniturilor din vânzări, a alcătuit 230 de zile. Această situație denotă că entitatea dispune de surse de finanțare proprii suficiente pentru crearea și reînnoirea imobilizărilor. Prin urmare, se asigură și menține echilibrul financiar, adică se respectă una din regulile echilibrului financiar care prevede că imobilizările trebuie finanțate pe seama capitalului permanent.

✓ *La elaborarea deciziilor de finanțare.* După părerea autorului, pentru optimizarea deciziilor de finanțare, este necesar să se aprecieze atât capacitatea de finanțare din sursele proprii, cât și rezerva capacității de îndatorare, calculându-se, în acest scop, rata capacității de îndatorare (corelația dintre sursele împrumutate și proprii). De exemplu, în anul 201X+1, la entitatea „Ionel” SA, durata de rotație a capitalului propriu a constituit 14583 de zile, iar suma mijloacelor atrase la un leu capital propriu a alcătuit 12,16 bani. Toate acestea sugerează, în primul rând, faptul că entitatea are posibilitatea să finanțeze anual activitatea în sumă de 1618045 lei din sursele proprii, înregistrate în anul 201X+1, pe parcursul a 40 ($14583 \div 360$) de ani, iar, în al doilea rând, rezerva capacității de îndatorare la fiecare leu capital propriu constituie 87,84 ($100 - 12,16$) de bani. Prin urmare, atât pentru acționari, cât și pentru conducerea entității, este mai preferabil să utilizeze capitalul propriu doar pentru remunerarea capitalului investit în acțiuni, iar pentru dezvoltarea societății și finanțarea investițiilor să contracteze noi împrumuturi, astfel încât mărimea acestora să nu depășească rezerva sus-calculată. Considerăm că această atitudine ar putea duce, la o structură optimă a surselor de finanțare și sporire a rentabilității capitalului propriu și a unei acțiuni.

Analiza rotației capitalului social în baza dividendelor anunțate.

Deoarece, în componența capitalului propriu, sunt elemente componente care se diminuează mai rar (de exemplu, capitalul social, capitalul suplimentar, capitalul de rezervă), considerăm că aprecierea rotației acestora nu trebuie limitată doar la aspectele recomandate mai sus.

În particular, rotația capitalului social poate fi apreciată și în dependență de nivelul de recuperare al acestuia. Prin urmare, recomandăm calcularea indicatorilor de rotație a capitalului social în baza mărimii dividendelor anunțate. Această abordare permite aprecierea perioadei de remunerare a acționarilor prin dividende. În mod normal, numărul de rotații ale capitalului social trebuie să crească, iar durata de rotație a capitalului social să se micșoreze. Este necesar să subliniem că numărul de rotații ale capitalului social, determinat ca raportul între dividendele anunțate și valoarea medie a capitalului social, se deosebește de randamentul dividendelor, în primul rând, prin faptul că, în calcul, se ia valoarea nominală a acțiunilor, iar, în al doilea rând, arată realizările deja efectuate în cadrul entității.

De remarcat că, pentru corectitudinea informației prezentate investitorilor reali și potențiali, propunem analizarea rotației capitalului social, pe fiecare clasă de acțiuni separat, și nu în totalitatea lui.

În tabelul 3, s-a ilustrat metodică analizei indicatorilor de rotație a capitalului social al entităților „Ionel” SA, IM „Efes Vitanta Moldova Brewery” SA și „Floare-Carpet” SA, calculați în baza dividendelor anunțate în anii 201X - 201X+1.

Tabelul 3. Analiza comparată a indicatorilor de rotație a capitalului social calculați în baza dividendelor anunțate

Nr. crt.	Indicatori	„Ionel” SA		IM „Efes Vitanta Moldova Brewery” SA		„Floare-Carpet” SA	
		Anul 201X	Anul 201X+1	Anul 201X	Anul 201X+1	Anul 201X	Anul 201X+1
1	Valoarea medie a capitalului social format din acțiuni ordinare la valoarea nominală, lei	14468382	19291176	38098073	39998073	60862090	60862090
2	Dividende anunțate la acțiunile ordinare, lei	-	1211410	25586262	43310378	47788	72666
3	Numărul de rotații ale capitalului social, unități (ind.2 ÷ ind.1)	-	0,0628	0,6716	1,0828	0,0008	0,0012
4	Durata de rotație a capitalului social, zile (360 × ind.1 ÷ ind.2)	-	5733	536	332	458491	301521

Sursa: elaborat de autori în baza generalizării datelor din bilanț, situației modificărilor capitalului propriu și hotărârilor adunării generale a acționarilor entităților „Ionel” SA, IM „Efes Vitanta Moldova Brewery” SA și „Floare-Carpet” SA

Rezultatele prezentate în tabelul 3 arată că viteza de rotație a capitalului social al entităților IM „Efes Vitanta Moldova Brewery” SA și „Floare-Carpet” SA înregistrează o accelerare. În particular, durata de rotație a capitalului social al entității IM „Efes Vitanta Moldova Brewery” SA s-a micșorat de la 536 de zile, în anul 201X, la 332 de zile, în anul 201X+1, ceea ce arată diminuarea perioadei de recuperare a capitalului investit în acțiuni ordinare cu 204 zile. Tendința de accelerare a rotației capitalului social se observă și la entitatea „Floare-Carpet” SA, și anume, s-a redus durata de rotație cu 156970 (301521-458491) de zile, în anul 201X+1, față de anul 201X. De asemenea, este favorabilă situația și pentru deținătorii de acțiuni ai entității „Ionel” SA.

Concluzii.

Din punctul de vedere al autorului, rezultatele analizei rotației capitalului social pot fi aplicate în procesul decizional, în următoarele situații:

- *la adoptarea deciziilor cu privire la procurarea, păstrarea sau vânzarea acțiunilor.* În particular, analiza comparată a indicatorilor de rotație a capitalului social al entităților „Ionel” SA, IM „Efes Vitanta Moldova Brewery” SA și „Floare-Carpet” SA, în anii 201X - 201X+1, arată că situația la emitenții analizați este avantajată pentru deținătorii de acțiuni, ceea ce va conduce la păstrarea și procurarea acțiunilor. Totodată, pentru investitorii potențiali cele mai atractive acțiuni sunt ale IM „Efes Vitanta Moldova Brewery” SA, deoarece perioada de recuperare a capitalului investit în acțiuni este cea mai mică.

- *la fundamentarea deciziilor privind modificarea capitalului social.* În viziunea noastră, în acest scop, poate fi analizată durata finanțării din surse proprii și durata de recuperare a capitalului investit în acțiuni. De exemplu, în anul 201X+1, la entitatea IM „Efes Vitanta Moldova Brewery” SA, durata finanțării activității din sursele proprii este relativ înaltă (4685 de zile), iar perioada de recuperare a capitalului investit în acțiuni este satisfăcătoare (332 de zile), ceea ce va provoca interesul investitorilor reali și potențiali în procurarea acțiunilor, deoarece există posibilități de continuitate a activității economico-financiare pe termen lung și perspective de creștere a valorii acționarilor. În aceste condiții, entitatea poate să majoreze capitalul social prin plasarea de acțiuni ordinare ale emisiunii suplimentare din contul aporturilor din partea achizitorilor de acțiuni. Spre deosebire de această situație, la entitatea „Floare-Carpet” SA, în anul 201X+1, perioada de aflare a capitalului propriu la dispoziția entității este mare (76020 de zile), iar viteza de recuperare a capitalului investit în acțiuni este foarte lentă (301521 de zile). Ca urmare, investitorii vor fi precauți la luarea deciziilor privind procurarea acțiunilor, iar adunarea generală a acționarilor poate să aprobe

hotărârea cu privire la majorarea capitalului social din capitalul propriu în limita părții ce depășește capitalul social.

Referințe bibliografice:

1. Bușe Lucian. *Analiza economico-financiară*. București: Economică, 2005. 424 p.
2. Crecană C. *Analiza economico-financiară. Industrie. Agricultură*. București: Economică, 2006. 208 p.
3. Niculescu M. *Diagnostic global strategic. Vol.2. Diagnostic financiar*. București: Economică, 2003. 384 p.
4. Păvăloaia W. ș.a. *Analiza economico - financiară. Concepte și studii de caz*. București: Economică, 2010. 391 p.
5. Spătaru L. *Analiza economico-financiară. Instrument al managementului întreprinderilor*. Ed. a II-a. București: Economică, 2010. 600 p.
6. Țiriulnicova N. (coordonator) ș.a. *Analiza rapoartelor financiare*. Ed. a II-a, revăzută. Chișinău: Asociația Obștească „АСАР RM”, 2011. 400 p.
7. Бланк И.А. *Управление формированием капитала*. Киев: Ника-Центр, 2000. 508 с.
8. Бочаров В.В. *Финансовый анализ*. Санкт-Петербург: Издательский дом «Питер», 2002. 232 с.
9. Савицкая Г.В. *Анализ хозяйственной деятельности предприятия. Учебник, пятое издание исправленное и дополненное*. Москва: ИНФРА-М, 2011. 536 с.
10. Чеботарев Н.Ф. *Оценка стоимости предприятия (бизнеса): учебник*. Москва: Издательско-торговая корпорация «Дашков и », 2014. 252 с.

DIGITIZATION: A DOUBLE-EDGED SWORD IN BRIDGING THE GENDER GAP IN ENTREPRENEURSHIP**CZU: 004.89:338.22-055.2****DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.37>****Cristina MAZAS PÉREZ-OLEAGA***Universidad Europea del Atlántico, Spain***Email: cristina.mazas@uneatlantico.es****ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7009-1567>****Inna ALEXEEVA ALEXEEV***Universidad de Cantabria, Spain***Email: inna.alexeeva@unican.es****ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5865-2082>**

Abstract. Although Europe is one of the most economically developed geographical areas, the gender gap in entrepreneurship is still very high. Digitalization can be a tool that motivates a woman to become an entrepreneur as it facilitates the reconciliation of work and family life. This empirical study relates the gender gap in entrepreneurship to key digitalization indicators in 23 European countries between 2014 and 2022. The methodology used is a panel data GMM. The findings highlight how the improvement of women's skills in information and communication technologies (ICT) or the participation of women in technology companies motivates female entrepreneurs as they enable them to develop businesses in digital environments. The context in which women operate is also relevant to their decision to become entrepreneurs, especially, the increase in the number of “digital” companies. However, much work remains to be done. Women are still far from achieving parity in ICT companies, which should be encouraged through public policies.

Keywords: Gender Gap, Female Entrepreneurship, Digitization, Panel data models, GMM.

JEL Classification: C33, J16, L26, O31, O35.

Introduction

According to the *Global Gender Gap Report (2023)* published by the World Bank, Europe is the world region with the highest gender parity. However, in the section on Economic Participation and Opportunity, Europe dropped to third place behind North America and East Asia and Pacific. In fact, the proportion of senior positions held by women has declined and only 10 countries have a parity of at least 60% in senior management positions. With regard to the gender pay gap, in Europe as a whole, in 2022, women's gross hourly earnings were on average 12.7% below those of men. Another example of the gender gap can be seen in the employment rate. Although women account for 51% of the EU population, the employment rate of men in the EU was 80.0% in 2022, exceeding that of women by 10.7 points (69.3%). In the field of entrepreneurship, there is also a glaring gap between men and women. According to the *Woman's Entrepreneurship 2022/2023 report: Challenging Bias and Stereotypes* (Global Entrepreneurship Monitor, 2022), women face inequality at home, bearing a greater burden of family responsibilities, which contributes to increase economic dependency and reduced interpersonal power and privilege undermining their entrepreneurial activity. This is despite the fact that this report states that women continue to play an important role in driving economic growth and advancing social development in their countries and communities. Gender equality and female entrepreneurship are key factors for economic development (Sarfaraz, Faghih and Majd, 2014) since they help in the creation of sustainable social value, acting considerably with the environment, supporting social inclusion and cohesion and territorial development (Sanchez-Espada et al., 2018). Moreover, women are able to generate new professional opportunities for themselves and others,

offering numerous solutions for managing business problems and exploiting new opportunities (Khyareh, 2018). That is, female entrepreneurship is not only important from the point of view of women empowerment but also from the economic point of view. Although entrepreneurship gender gap data show a reduction in the differences between men and women, it persists and women are constantly forced to break through the glass ceilings of the business world.

The gender gap in entrepreneurship is especially high in Europe. According to the Global Entrepreneurship Report (hereafter, GEM report), Europe has the lowest rates of female entrepreneurship, including entrepreneurial intention, entrepreneurial activity rate, and the highest gender gap, which, in 2023 was 0.73. This means that for every 100 male entrepreneurs, there are 73 female entrepreneurs, although European female entrepreneurs are more successful as their dropout rate is lower than in other regions, bringing greater stability to their entrepreneurial activity.

The factors that determine the gender gap in entrepreneurship are very diverse. Mazas and Alexeeva (2023) detail geographical, sectoral, and technological factors that help to reduce the differences between men's and women's entrepreneurship. One aspect that has been frequently referred to in the literature is access to finance (Minniti and Arenius, 2003; Brush and Manolova, 2004; Verheul et al., 2006; Canning et al., 2012; Guzman and Kacperczyk, 2019) and others as diverse as the capabilities available to women entrepreneurs (Manzanera-Román and Brändle, 2016), the social and economic environment (Mroczek-Dąbrowska and Gaweł, 2020; MacNeil et al., 2022), family responsibilities (Tur-Porcar et al., 2016) or women's participation in political and in political and economic spheres and the efficiency of business regulation (Vracheva and Stoyneva, 2020).

The GEM report (2022) also states that gender stereotypes and prejudices are often some of the difficulties women face in running their own business and that technology can play a key role in neutralizing these negative effects, so that women entrepreneurs can develop their activity, for example, by establishing better access to financing. Although Europe leads the entrepreneurship gender gap, it also has the highest rate of women entrepreneurs in the ICT sector and more than a quarter of European women entrepreneurs reported using these digital tools even before the pandemic. However, less than half of female entrepreneurs plan to incorporate digital tools into their businesses, which still puts them far behind men. This controversy between the reduction of the entrepreneurship gender gap and the use and training in digital tools has been pointed out by several authors, who offer opinions in one or another direction. Rajahonka and Villman (2019) and Bhowal (2020) consider that the application of ICTs in business can generate opportunities for female entrepreneurs and that the increase in digital social media will facilitate the management of communication between work and family environments. In the study conducted by Olson and Bernhard (2020), women entrepreneurs themselves consider that having knowledge in the use of social networks is desirable for the survival of their businesses. In opposite terms are the studies of authors such as Kamberidou, I. (2020), and Olsson, A., & Bernhard, I. (2020). The formers consider the limitations that women entrepreneurs have in acquiring digital competencies, and the latter determine that digitalization not only does not reduce the gender gap in entrepreneurship, but increases it. Mazas (2022) shows evidence of the relationship between entrepreneurship and some of the main indicators on the digital economy and society in a sample of 17 European countries and the results are not conclusive. Although there is a correlation between some of the ICT indicators and the reduction of the gender gap in entrepreneurship, the relationship is very weak.

In this study, and taking into account previous work by Mazas (2022) and Mazas and Alexeeva (2023), we study, through a panel data model, the relationships between the gender gap in entrepreneurship and digitization in the main European countries over the last 10 years.

Data and methods

The analysis is based on two types of data: on the one hand, the indicators on entrepreneurship and on digitization in Europe from 2014 to 2022 in 23 European countries. The data were obtained from the Eurostat database, specifically, from the sections related to the Economy and Finance; Science,

Technology and Digital Society; and Employment and Social Policies indicators. The digitalization variables have been grouped into two blocks. Firstly, the indicators that deal with the training of employees who have received ICT training, employees working in ICT companies, and the use of the Internet, in which data are collected for men and women as a percentage. On the other hand, variables that reflect digitalization in companies have been selected, such as the percentage of companies that have incorporated digitalization in their operations (e-commerce, online sales, etc.). Finally, a context variable has been selected, which is the unemployment rate by gender.

To measure entrepreneurship, the TEA (Total early-stage Entrepreneurial Activity) indicator has been used, defined by the GEM as the percentage of the adult working-age population between 18 and 64 years of age that is in the process of creating a new business.

Some of the above statistics are disaggregated by sex (ICT training, ICT employees, Internet use, unemployment rate, and TEA), so the gender gap has been calculated as the ratio of female to male data. If the value of the gender gap indicator is equal to 1, it indicates equity between men and women; when the indicator is less than 1, it means underrepresentation of women relative to men; and if it is greater than 1, then women are more represented than men in that particular field. Table 1 shows the descriptive statistics of the mean values of the entire sample for the 23 countries and the period considered. Briefly analyzing the results in Table 1, we can see that, firstly, there is a great inequality between European men and women in terms of the number of people employed in ICT companies and the training they receive in digitization. This fact is reflected in the gender gap, in the second part of the table, which shows that for every 100 men employed in ICT companies, there are only 23 women, and that, for every 100 men who receive training in digitization-related subjects, only 24 women opt to receive this training. On the other hand, this inequality in access to employment in ICT companies or to training in digitization, however, does not translate into access to new technologies. There is great parity between men and women in terms of Internet access, which in both cases is more than 90%. This requires further clarification, although it is true that access to the Internet is very equal, it should be borne in mind that entrepreneurship requires additional knowledge beyond that of a mere user. To start up a business with online sales, maintain a website, or install electronic invoicing, it is necessary to have additional knowledge which, as the data in Table 1 shows, is not accessible to women.

In terms of entrepreneurship, there is still a large gap between men and women in Europe. The average for the years under study, 2014-2022, shows that we are still far from achieving equality in entrepreneurial intentions between men and women, recording that, on average, for every 100 male entrepreneurs, there are only 64 women. Moreover, the path to achieve parity between men and women in Europe is erratic. As Figure 1 shows that the reduction of the gender gap in entrepreneurship in Europe has followed a progressive reduction between 2014 and 2018, but there have been years in which this evolution has been truncated. In terms of entrepreneurship, in Europe, there is still a large gap between men and women. It should also be noted that there is a large disparity in terms of gender inequality in entrepreneurship in the 23 European countries studied. Table 2 shows the averages of the gender gap in entrepreneurship in the period considered, in which, it can be observed that the countries with the greatest inequality are Norway and Italy, where women entrepreneurs do not even reach 50% of male entrepreneurs. At the opposite extreme are Spain (0.82) and Bulgaria (0.77).

One of the elements, which is sometimes taken into account to determine female entrepreneurship, is the lack of job opportunities in other fields. To highlight this issue, the unemployment rate and the difference between men and women have been incorporated. As can be seen in Table 1, equality between men and women in access to a job, although not total, is much lower than in other aspects, such as ICT training.

Finally, variables that reflect the panorama of business digitalization in Europe, i.e. innovation and digitalization of companies, have been incorporated to find out the context in which women

entrepreneurs develop their activity and to find out whether a digital environment favors female entrepreneurship. Some of the data provided in Table 1 are as follows: companies with e-commerce account for 17.90 % of the total number of companies, 15.23 % have electronic invoicing, 15.39 % have online sales and, in the case of B2B companies, this percentage is 10.43%. Significantly, only 4.36 % of companies have electronic data interchange.

Table 1. Descriptive Statistics of digitalization and entrepreneurship

Digitalization and entrepreneurship indicators						
	Mean	Std. Dev	IQR	Min	Median	Max
Employee ICT training (women)	18.94	6.78	10.90	6.10	17.80	36.90
Employee ICT training (men)	81.78	6.86	10.10	63.10	83.55	93.90
Employee ICT (women)	18.23	3.92	5.15	9.70	17.60	31.50
Employee ICT (men)	81.77	3.92	5.15	68.50	82.40	90.30
Use of the Internet (women)	83.08	11.21	16.43	51.79	84.88	99.82
Use of the Internet (men)	84.98	9.77	14.84	56.41	86.28	99.58
Unemployment Rate (women)	5.27	2.99	2.50	1.60	4.55	15.40
Unemployment Rate (men)	5.79	2.83	3.05	2.00	5.25	16.80
TEA Female	6.27	2.59	3.26	0.90	5.87	14.35
TEA Male	10.33	4.32	5.68	1.50	10.22	24.51
Digitalization and entrepreneurship indicators Gender Gap						
	Mean	Std. Dev	IQR	Min	Median	Max
Employee ICT training Gender Gap	0.24	0.11	0.17	0.06	0.22	0.58
Employee ICT Gender Gap	0.23	0.06	0.08	0.11	0.21	0.46
Use of the Internet Gender Gap	0.98	0.04	0.04	0.82	0.98	1.04
Unemployment rate Gender Gap	0.90	0.15	0.20	0.58	0.89	1.34
TEA Gender Gap	0.62	0.15	0.19	0.31	0.59	1.07
Indicators of digitalization in companies						
	Mean	Std. Dev	IQR	Min	Median	Max
Companies with e-commerce	17.90	6.86	11.05	6.50	16.50	36.60
Companies with ecommerce invoicing	15.23	6.78	9.50	4.80	14.10	33.50
Company with online sales	15.39	5.84	9.70	5.80	14.30	31.20
Companies with online sales B2B	10.43	4.37	7.60	3.30	9.50	21.50
Electronic Exchange companies	4.36	2.77	3.00	0.60	3.60	14.50

Source: Own elaboration.

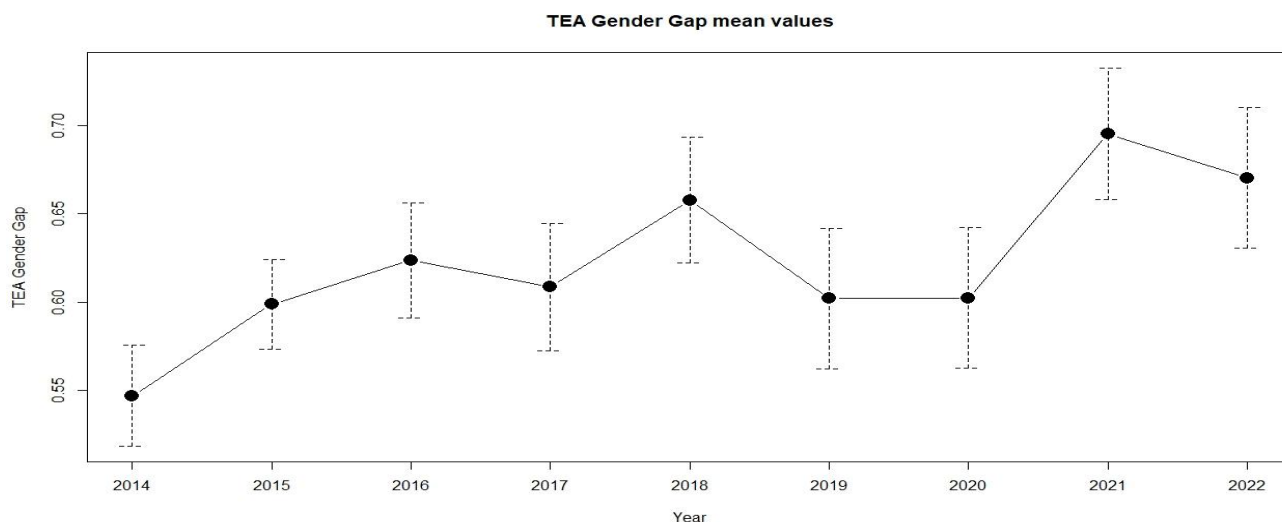


Figure 1. TEA Gender Gap mean values 2014-2022

Source: Own elaboration.

Table 2. TEA Gender Gap mean by Country.

Country	Mean	Std. Dev	IQR	Min	Median	Max
Austria	0.73	0.09	0.04	0.57	0.76	0.82
Bulgaria	0.77	0.08	0.10	0.70	0.76	0.87
Croatia	0.57	0.03	0.03	0.50	0.58	0.61
Cyprus	0.54	0.08	0.06	0.42	0.56	0.65
Estonia	0.58	0.01	0.01	0.56	0.58	0.59
Finland	0.62	0.13	0.12	0.47	0.68	0.72
France	0.63	0.17	0.28	0.44	0.65	0.85
Germany	0.64	0.14	0.11	0.50	0.60	0.87
Greece	0.67	0.13	0.10	0.45	0.68	0.87
Hungary	0.57	0.09	0.12	0.46	0.57	0.66
Ireland	0.58	0.13	0.10	0.44	0.55	0.82
Italy	0.46	0.12	0.21	0.31	0.47	0.60
Latvia	0.58	0.05	0.06	0.51	0.57	0.66
Luxembourg	0.59	0.11	0.13	0.45	0.56	0.75
Netherlands	0.67	0.18	0.17	0.32	0.71	0.89
Norway	0.48	0.05	0.05	0.41	0.48	0.54
Poland	0.73	0.17	0.16	0.48	0.71	1.07
Portugal	0.58	0.04	0.04	0.54	0.59	0.62
Romania	0.72	0.23	0.23	0.53	0.66	0.98
Slovakia	0.61	0.11	0.18	0.47	0.63	0.80
Slovenia	0.56	0.15	0.21	0.39	0.54	0.85
Spain	0.89	0.08	0.12	0.79	0.86	1.04
Sweden	0.55	0.09	0.15	0.42	0.51	0.72

Source: Own elaboration.

To determine the relationship between the TEA gender gap and digitization indicators, a panel data model is constructed and the estimation is performed using the Generalized Method of Moments (GMM). Considering that several of the variables may be related, this estimation technique has been chosen because it is especially useful to deal with possible problems of endogeneity, measurement

error, or omitted variable bias that are frequent in this type of data. This model is widely used to estimate dynamic panel data that allows to deal with autocorrelation and heteroscedasticity (Arellano and Bond, 1991; Arellano and Bover, 1995; Blundell and Bond, 1998, 2000) and generates consistent and efficient estimates using instrumental variables and a set of moment conditions derived from the data itself. The model to describe the behaviour of TEA gender gap is as follows:

$$\begin{aligned} TEAGG_{it} = & \beta_0 + \beta_1 TEAGG_{it-1} + \beta_2 Employee\ ICT\ GG_{it} + \beta_3 ICT\ training\ GG_{it} \\ & + \beta_4 ICT\ training\ GG_{it-1} + \beta_5 Companies\ e - commerce_{it} \\ & + \beta_6 Companies\ e - commerce_{it-1} + \beta_7 Companies\ with\ online\ sales_{it} \\ & + \epsilon_{it} \quad (1) \end{aligned}$$

Where $i = 1, \dots, 23$ is the subscript that indicates the country and t is the subscript that denotes the year, so that $t = 2014, \dots, 2022$. The variable $TEAGG_{it}$ is the dependent variable and represents the TEA gender gap for the i -th country and the t -th year. To determine the explanatory variables and, after a model selection process, the variables in Table 1 with the greatest explanatory capacity for the dependent variable were selected. To be specific, the explanatory variables of model (1) are $TEAGG_{it-1}$, which is the lag of the dependent variable; *Employee ICT GG*, which represents the gender gap in employees working in European ICT companies; *ICT training GG*, which is the gender gap in ICT training in European companies, and also its lag is included. Also considered as independent variables are *Companies e – commerce*, which is the variable that represents the percentage of European companies that develop e-commerce, and *Companies with online sales*, which is the percentage of companies that have Internet sales. β 's are the coefficients that relate the dependent variable and the explanatory variables and ϵ is the error term.

To validate the estimated model, three statistics have been considered. To detect over-identification and, therefore, the validation of the instruments used, the Sargan test was carried out. The global significance of the model, which determines that the variables included in it are relevant when explaining the behavior of the dependent variable, the Wald test has been applied and finally to rule out second-order autocorrelation, the Arellano-Bond autocorrelation test was applied.

Results

Table 3 shows the GMM estimation of model (1). The Arellano and Bond statistic does not reject the null hypothesis of no serial correlation of second order, so the model is correct in terms of autocorrelation (AR(2)). The χ^2 statistic of the Sargan test does not reject the null hypothesis of no relationship between the instruments and the error term. Finally, the Wald test rejects the null hypothesis that the β coefficients are considered statistically equal to zero, so the model, as a whole, is valid for explaining the behavior of the dependent variable.

The results obtained in Table 3 can be grouped into three blocks; the first relates to women's participation in ICT companies and women's training in new technologies, the more or less digitized business environment in which European women entrepreneurs develop their activity, and the evolution of female entrepreneurship in Europe. With respect to the first block, the relationship between the TEA gender gap and the representation of women in the ICT sector is significant (p-value = 0.0000). According to the results obtained, the greater the equality in women's participation in the ICT sector, the greater the equality between male and female entrepreneurs.

There is also a direct relationship between ICT training and the reduction of the TEA gender gap. The positive and significant coefficient (+0.2120) suggests that the gender gap in ICT training for employees in the previous period has a direct effect on the current gender gap in entrepreneurship. Conversely, reducing the inequality between European men and women in innovation and technology training will result in more female entrepreneurs. That the first lag is significant (p-value=0,0070) indicates that there is a causal relationship between training and future entrepreneurship. To contribute to the training of European women in ICT is to generate a pool of future entrepreneurs, who are likely to develop their business activity in a digital environment. Moreover, these are tremendously significant elements where there is a long way to go. Considering the huge gender gap

between men and women in participation in ICT companies as well as in ICT training, as shown in Table 1, making an effort to reduce this gap may result in a boost to female entrepreneurship.

These findings are in line with those of Oggero et al. (2020), who suggest the importance of financial literacy and digitization in promoting female entrepreneurship, Hudek et al. (2019), who assert through a European cross-sectional study the need for more skilled ICT specialists in almost all sectors of the economy in order to benefit from technological innovations, and Suhkla et al. (2021), which considers that the role of ICT has successfully transformed the way of doing business and if women have the right Internet skills, i.e. operational, informational and creative skills, their entrepreneurial intentions will be high.

The environment in which they carry out their activities is also important for women entrepreneurs. The digitalization of businesses promotes the reduction of the gender gap in entrepreneurship; the positive and significant coefficient of the lag of the variable *Companies e – commerce* suggests that the presence of e-commerce in the previous period is associated with a smaller gender gap in entrepreneurship in the current period. The interpretation is as follows: the higher the percentage of companies with e-commerce, the higher the value of the variable *TEAGG*, that is, the greater the equality between men and women entrepreneurs because the indicator approaches 1, which is the parity value. Although in Europe we are far from having most companies incorporate digital tools, promoting these types of environments encourages an increase in women entrepreneurs, who in many cases view digitalization as a flexible tool that allows them to balance family and professional life. In a study conducted in Asia, Masroor et al. (2020) highlights the contribution of e-commerce to the economy and its benefits in facilitating female entrepreneurship. He also points to this tool as a fundamental tool for implementing public policies, ensuring the elimination of inequalities and removing many of the barriers faced by women entrepreneurs. Zhao et al. (2023) point to micro e-commerce (MEC) as a major tool for creating income and employment for the poorest strata of society, especially women. Many other authors have highlighted the importance of e-commerce; for example, in the empowerment of rural women in China (Yui and Cui, 2019), Dutta and Shivani (2023) on female entrepreneurship in India and Qasim et al. (2019) on those in Jordan.

The other variable included in the model to determine the digitization of the environment is *Companies with online sales*. Although the coefficient is positive and indicates that there is a direct relationship between the percentage of companies with online sales and the reduction of the gender gap in entrepreneurship, the coefficient accompanying the variable is not statistically significant. This lack of significance implies that the effect is uncertain or too small to be detected with this dataset.

Finally, the lag of the variable *TEAGG* is not statistically significant too. This is consistent with the evolution of the TEA gender gap shown in Figure 1, where a reduction in the gender gap in entrepreneurship may be preceded by an increase of the same variable which makes it difficult for a single coefficient to capture the trend.

Table 3. GMM estimacion of model (1)

	Estimate	
Lag(TEA Gender Gap)	-0.0364	(0.6697)
Employee ICT Gender Gap	1.4359	(0.0000) ***
Employee ICT training Gender Gap	-0.0114	(0.9349)
Lag(Employee ICT training Gender Gap)	0.2120	(0.0070) ***
Companies with e-commerce	-0.0201	(0.2826)
Lag(Companies with e-commerce)	0.0084	(0.0000) ***
Companies with online sales	0.0306	(0.1806)
AR(2)		0.5031
Sargan		9

Wald Test 53267.66 ***

*Note: The z-statistic coefficient is shown in brackets; *** means a significance level of 1 %, ** means a significance level of 5 %, * means a significance level of 10 %.*

Source: Own elaboration.

Overall, the GMM results indicate that certain factors, like the ICT gender gap among employees and the lagged ICT training gender gap, have a statistically significant positive impact on the entrepreneurship gender gap. On the other hand, other factors like the current ICT training gender gap and companies with online sales do not have significant effects. The model appears well-specified, with no evidence of autocorrelation, and the instrumental variables seem valid. The Wald test confirms that the independent variables, in aggregate, significantly affect the entrepreneurship gender gap.

Conclusions

This study explores the relationship between the gender gap in entrepreneurship and digitization in the European context. Using the main available digitization indicators published by Eurostat and data on entrepreneurship extracted from GEM publications, we first perform a brief descriptive statistical analysis and then estimate a panel data GMM model to analyze entrepreneurship and digitization data for a sample of 23 European countries between 2014 and 2022.

Among the initial results are the erratic evolution of the gender gap in entrepreneurship in Europe over the years of the study which, far from having followed an upward trend, is still far from parity between men and women, and the large difference between the countries of the sample. There is also a great inequality in the participation of women in ICT companies and in the digital skills training they have in new technologies, which barely exceeds that of men by 25%.

As for the relationship between the gender gap in entrepreneurship and inequality between men and women in the ICT sector, both in participation and training, the GMM model estimate shows a direct and significant relationship; the greater the equity in the digitalization sector, the smaller the gender gap in entrepreneurship. Therefore, there is no time to lose; ICT training today can encourage the women entrepreneurs of tomorrow and, therefore, in Europe it seems necessary to contribute more strongly to this type of public policies if we want to make progress in reducing the gender gap in entrepreneurship.

The digitization of companies in Europe is also a factor that favors the number of European female entrepreneurs, for this reason, it seems appropriate to promote greater digitization of all European companies; e-commerce, online invoicing, etc., since a digitized environment also favors the reduction of the gender gap in entrepreneurship. Furthermore, in sight of the data on European digitization, there is still a long way to go.

Limitations of this study are related to the sample, as digitalization indicators are still scarce and the time series are limited. In addition, future lines of research focus on further developing indicators on digitization that are more adjusted to entrepreneurial activity and particularly if they are disaggregated by sex.

References

- Brush, C. G., & Manolova, T. S. (2004). Women, age and money: International entrepreneurship theory in the work of candida G. Brush. *Handbook of research on international entrepreneurship*. Edward Elgar, Cheltenham, op. cit, 41-57.
- Canning, J., Haque, M., & Wang, Y. (2012). Women at the wheel: Do female executives drive start-up success. Dow Jones and Company.
- Dutta, S., & Shivani, S. (2023). Acceptance and use of e-commerce technology among female entrepreneurs of micro and small businesses in India: analysis of determinants. *International Journal of Business Innovation and Research*, 31(3), 356-377.

- Eurostat, E. C. (2022). Digital economy and society.
- GEM (Global Entrepreneurship Monitor) (2023). GEM 2022/23 Women's Entrepreneurship Report: Challenging Bias and Stereotypes.
- Guzman, J., & Kacperczyk, A. O. (2019). Gender gap in entrepreneurship. *Research Policy*, 48(7), 1666-1680.
- Hudek, I., Širec, K., & Tominc, P. (2019). Digital skills in enterprises according to the European digital entrepreneurship sub-indices: Cross-country empirical evidence. *Management: Journal of Contemporary Management Issues*, 4(2), 107-119.
- Khyareh, M. M. (2018). Determinants of female entrepreneurship in Iran: An institutional approach. *Economic Annals*, 63(216), 111-129.
- MacNeil, H., Schoonmaker, M. y McAdam, M. (2022). Accelerating alienation: gender and self-efficacy in the accelerator context. *International Journal of Entrepreneurial Behavior y Research*, (ahead-of-print).
- Masroor, N., Asim, M., & Hussain, S. (2020). E-commerce: A gateway to mobilizing female entrepreneurs in the digital era. *International Journal of Advance Science and Technology*, 29(10), 1-17.
- Manzanera-Román, S., & Brändle, G. (2016). Abilities and skills as factors explaining the differences in women entrepreneurship. *Suma de negocios*, 7(15), 38-46.
- Mazas Pérez-Oleaga, C., & Alexeeva-Alexeev, I. (2023). Un análisis empírico de los factores que determinan la brecha sexista en emprendimiento. *Feminismo en la línea del tiempo, desde las (in)visibilidades al concepto de Felicidad*. Dykinson.
- Minniti, M., & Arenius, P. (2003, April). Women in entrepreneurship. In *The entrepreneurial advantage of nations: First annual global entrepreneurship symposium* (Vol. 29, pp. 1-28).
- Mroczek-Dąbrowska, K., & Gawel, A. (2020). Determinants of female entrepreneurship in male-and female-dominated sectors in selected European countries. *International Entrepreneurship Review*, 6(2), 55-68.
- Oggero, N., Rossi, M. C., & Ughetto, E. (2020). Entrepreneurial spirits in women and men. The role of financial literacy and digital skills. *Small Business Economics*, 55, 313-327.
- Olsson, A. K., & Bernhard, I. (2020). Keeping up the pace of digitalization in small businesses—Women entrepreneurs' knowledge and use of social media. *International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research*, 27(2)
- Pérez-Oleaga, C. M. (2022). ¿Es la digitalización una herramienta para reducir la brecha sexista en el emprendimiento femenino? *Los Derechos de las Mujeres en la era de Internet* (p. 75). Dykinson.
- Qasim, D., Bany Mohammed, A., & Liñán, F. (2018). The role of culture and gender in e-commerce entrepreneurship: Three Jordanian Case studies. *Entrepreneurship Ecosystem in the Middle East and North Africa (MENA) Dynamics in Trends, Policy and Business Environment*, 419-432.
- Rajahonka, M., & Villman, K. (2019). Women managers and entrepreneurs and digitalization: on the verge of a new era or a nervous breakdown? *Technology Innovation Management Review*, 9(6).
- Sánchez Espada, J., Martín López, S., Bel Durán, P., & Lejarriaga Pérez de las Vacas, G. (2018). Educación y formación en emprendimiento social: características y creación de valor social sostenible en proyectos de emprendimiento social. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, (129), 16-38.
- Sarfraz, L., Faghih, N., & Majd, A. A. (2014). The relationship between women entrepreneurship and gender equality. *Journal of Global Entrepreneurship Research*, 4(1), 1-11.
- Shukla, A., Kushwah, P., Jain, E., & Sharma, S. K. (2021). Role of ICT in emancipation of digital

- entrepreneurship among new generation women. *Journal of Enterprising Communities: People and Places in the Global Economy*, 15(1), 137-154.
- Tur-Porcar, A., Mas-Tur, A., & Belso, J. (2016). Barriers to women entrepreneurship. Different methods, different results? *Quality & Quantity*, 51, 2019-2034. <https://doi.org/10.1007/s11135-016-0343-0>.
- Verheul, I., Stel, A. V., & Thurik, R. (2006). Explaining female and male entrepreneurship at the country level. *Entrepreneurship and regional development*, 18(2), 151-183.
- World Bank. (2023). Global Gender Gap Report 2023.
- Yu, H., & Cui, L. (2019). China's e-commerce: empowering rural women? *The China Quarterly*, 238, 418-437.
- Zhao, X., Lin, C., Knerr-Sievers, B., Lu, Q., & Mardani, A. (2023). The impact of institutional environment on entrepreneurial performance in micro E-commerce for Women: The mediating role of entrepreneurial network. *Journal of Business Research*, 154, 113313.

**RISKS OF INTERACTION WITH CONTRACTORS IN THE CONSTRUCTION
INDUSTRY**

CZU: 330.322.5:624

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.38>

Svetlana BYCHKOVA

*Saint-Petersburg State Agrarian University, St.-Petersburg, Russia
State Institute of Economics, Finance, Law and Technology, Gatchina, Leningrad reg., Russia*

Email: smbychkova@mail.ru

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7684-9025>

Oksana SHVETS

State Institute of Economics, Finance, Law and Technology, Gatchina, Leningrad reg., Russia

Email: o.v.shvets@mail.ru

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2564-6882>

Abstract: The article is devoted to the specifics of forecasting the risks of interaction with contractors in the construction industry. Due diligence in choosing contractors is necessary when working with business partners in any industry, but in the construction sector it is of particular importance. This is due to the specifics of the interaction of contractors in construction and the high degree of dependence of the timing of work and the economic entity's own reputation on the quality and timeliness of services provided by the subcontractor or service organization. The article proposes a typology of counterparties, which allows us to determine the main risk factors of interaction with each type of business partner. The identification of these risk factors will determine the further trajectory of interaction with the counterparty and ways to minimize possible business risks.

Keywords: due diligence, counterparty, risk factors, construction.

JEL Classification: M49

Introduction

Business dealing at all stages is accompanied by the presence of risks that can have a negative impact on its financial stability. The group of business risks caused by interaction with counterparties is quite large-scale. Although relations between enterprises are fixed by contractual obligations, nevertheless, in practice there are cases of their violation or non-fulfillment for various reasons (dishonesty of the counterparty and his use of fraudulent schemes, activities under the guise of a day-to-day company, management errors, deterioration of financial condition, bankruptcy and others). In all these cases, the result of such partnership is loss of income, which are identified as losses and have a negative impact on the financial condition [1, pp. 3-10]. It should be noted that the industry specifics of the work of a particular enterprise can also lead to certain problems in contractual relationships with business partners. An example is the construction industry, where, in addition to the construction company or enterprise itself, a large number of different market entities participate, including research centers, construction and installation organizations, suppliers of construction and installation equipment and building materials, banks, legal organizations and etc. Complex mutual relations are developing between them, requiring the creation of a clear organization and coordination of the work of all participants in the construction process, characterizing them as partners [3, pp. 489-493]. In this regard, before starting business cooperation with a counterparty, due diligence should be exercised and each counterparty should be checked for its reliability.

Basic Content of the Paper

Diagnostics of possible risks of interaction with a counterparty plays a key role in analyzing the reliability of a counterparty. As part of the ongoing research, it is proposed to diagnose risks when interacting with counterparties, taking into account their typology.

In the construction industry, the following typology of contractors can be proposed:

1. Key participants of the construction market:

1.1. Developers are organizations that have purchased a site and are building an object on it. These include developers (hereinafter referred to as type 1).

1.2. Customers (in accordance with the Urban Planning Code — technical customers) are organizations that are hired by the developer and they, in turn, organize and conduct the entire complex of works from obtaining technical conditions for commissioning the facility (hereinafter type 2).

1.3. Construction organizations that perform construction and installation work directly (construction of monolithic structures, brick, roofing, finishing works, installation of engineering networks, etc.) (hereinafter type 3).

1.4. Organizations that carry out design work. This type of contractors primarily includes general designers who perform a full range of design work. At the same time, they are usually responsible only for architectural work or a set of works (architectural and design work). The remaining types of work are transferred by them to contractors if there are no employees in the staff who are able to perform all types of required work. In this case, contractors can perform specialized work, for example, sanitary (heating, ventilation, water supply, sewerage, fire extinguishing), electricity connection services, communication network design, the entire range of engineering works (hereinafter - type 4).

1.5. Organizations that carry out survey work in terms of geodesy, geology, ecology, meteorology, and surveys. At the same time, this type of contractors includes both large organizations that can perform the entire range of survey work, as well as medium-sized and small enterprises that provide only one or more of the above works (hereinafter referred to as type 5).

1.6. Suppliers and manufacturers of products, equipment and materials (hereinafter type 6).

2. Organizations that ensure the functioning of construction enterprises:

2.1. Electric grid and gas supply organizations (hereinafter – type 7).

2.2. Organizations offering public utilities (hereinafter referred to as type 8).

2.3. Real estate agencies (hereinafter referred to as type 9).

3. Organizations participating in the project financing system:

3.1 Commercial banks (hereinafter referred to as type 10).

3.2 Individual interest-holders (hereinafter referred to as type 11).

3.3 Organizations providing services and supplying materials during the implementation of the project (contractors, suppliers of materials, tax and legal consultants (hereinafter referred to as type 12).

The main types of risks that arise when interacting with the above-mentioned counterparties are summarized in table 1.

Table 1. Types of risks depending on the type of counterparties

Item no.	The type of counterparty	Possible risks
1	Developers	1. Changing the terms of the agreement unilaterally 2. Difficulties in the production of construction works, which may lead to the failure of the deadlines for the completion of the object 3. Emerging environmental liability for environmental damage caused by construction work
2	Customers	Delay in payment for completed works and services rendered
3	Construction organizations that perform construction and installation work directly	1. Delay in the execution of works and the provision of services 2. Poor-quality performance of work and provision of services 3. Violation of safety standards during construction and installation works

INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE ON ACCOUNTING ISCA 2024
April 5-6, 2024, Chisinau, Republic of Moldova
Collection of Scientific Articles

Item no.	The type of counterparty	Possible risks
4	Organizations that carry out design work	<ol style="list-style-type: none"> 1. Violation of contractual obligations on the part of contractors to whom a part of the project has been transferred for implementation 2. Poor-quality performance of work and provision of services 3. Lack of material and technical base to fulfill the obligations assumed 4. Lack of qualified staff
5	Organizations that carry out survey work in terms of geodesy, geology, ecology, meteorology, and surveys	<ol style="list-style-type: none"> 1. Poor-quality performance of survey work, resulting in engineering errors and emergencies 2. Additional financial costs due to poor-quality performance of survey work
6	Suppliers and manufacturers of products, equipment and materials	<ol style="list-style-type: none"> 1. Delayed delivery of goods 2. Supply of goods, equipment and materials of inadequate quality
7	Electric grid and gas supply organizations	<ol style="list-style-type: none"> 1. Non-fulfillment of measures under the technical connection agreement within the prescribed period 2. Suspension of gas and electricity supply for reasons beyond the control of the organization
8	Organizations offering public utilities	<ol style="list-style-type: none"> 1. Changes in tariffs for housing and communal services 2. Suspension of water supply for reasons beyond the control of the organization
9	Real estate agencies	<ol style="list-style-type: none"> 1. Increase in agency fees, which entails additional financial delays 2. Non-fulfillment of contractual obligations
10	Commercial banks	<ol style="list-style-type: none"> 1. Non-compliance with the deadlines for the implementation of the project roadmap 2. The risk of not achieving the technical and economic indicators of the project
11	Individual interest-holders	The risk of assignment of rights under an equity participation agreement
12	Organizations providing services and supplying materials during the implementation of the project	<ol style="list-style-type: none"> 1. Violation of contractual obligations on the part of material suppliers and project consultants 2. Poor-quality performance of work and provision of services

Source: compiled according to [4, 5].

Thus, the type of risks is determined by the specifics of the counterparty's functioning in the construction market. Taking into account the specifics of the work of a particular business partner will allow to identify problematic aspects of business cooperation and develop preventive measures to solve them.

Forecasting risks when interacting with contractors in the construction market should begin with the collection of an information base. Table 2 summarizes the basic information characterizing the specifics of the work of a particular business partner and allows you to identify the risks of cooperation with them.

Table 2. Information base for identifying risks of interaction with counterparties, depending on their typology

Item no.	Type of counterparty	Information data
1	Developers	<ol style="list-style-type: none"> 1. Financial indicators (accounting statements of the organization) 2. Developer's reliability rating 3. Developer's documents on the official website 4. Extract from the Unified State Register of Legal Entities 5. Construction dates 6. Information about the new building on a special website 7. Information about bankruptcy and litigation of the developer 8. Information about the commissioned objects of the developer 9. Availability of preferential and subsidized programs

INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE ON ACCOUNTING ISCA 2024
April 5-6, 2024, Chisinau, Republic of Moldova
Collection of Scientific Articles

Item no.	Type of counterparty	Information data
2	Customers	<ol style="list-style-type: none"> 1. Financial indicators (accounting statements of the organization) 2. Extract from the Unified State Register of Legal Entities 3. Information about participation in the self-regulating organization 4. Information on the availability of the necessary material and technical base 5. Information on the availability of specialists, information about which is included in specialized national registries 6. Information about completed projects
3	Construction organizations that perform construction and installation work directly	<ol style="list-style-type: none"> 1. Financial indicators (accounting statements of the organization) 2. Information about membership in the self-regulating organization to perform certain works 3. Extract from the Unified State Register of Legal Entities 4. Information about the experience of performing such work 5. Availability of leasing agreements 6. Information about participation in public procurement 7. Information about the participants in the subcontractor chain
4	Organizations that carry out design work	<ol style="list-style-type: none"> 1. Financial indicators (accounting statements of the organization) 2. Information about membership in the self-regulating organization to perform certain works 3. Information about the organization's experience in the construction market 4. Extract from the Unified State Register of Legal Entities 5. Information about the experience of performing the same work 6. Data on the state of the material and technical base 7. Information about the availability of qualified staff
5	Organizations that carry out survey work in terms of geodesy, geology, ecology, meteorology, and surveys	<ol style="list-style-type: none"> 1. Financial indicators (accounting statements of the organization) 2. Extract from the Unified State Register of Legal Entities 3. Information about the experience of performing the same work 4. Data on the state of the material and technical base 5. Information about the availability of qualified staff
6	Suppliers and manufacturers of products, equipment and materials	<ol style="list-style-type: none"> 1. Financial indicators (accounting statements of the organization) 2. Extract from the Unified State Register of Legal Entities 3. Information about the executive proceedings of the organization 4. Information about certificates or product declarations
7	Electric grid and gas supply organizations	Information about the status of the network organization
8	Organizations offering public utilities	Information about the organization of cooperation with public utilities organizations after the completion of the construction project
9	Real estate agencies	<ol style="list-style-type: none"> 1. Financial indicators (accounting statements of the organization) 2. Extract from the Unified State Register of Legal Entities 3. Information about the experience in the market 4. Information about the executive proceedings of the organization 5. Information indicating the positive business reputation of the organization
10	Commercial banks	<ol style="list-style-type: none"> 1. Financial indicators (accounting statements of the organization) 2. Extract from the Unified State Register of Legal Entities 3. Availability of the appropriate license 4. Information about the experience of opening escrow accounts.
11	Individual interest-holders	Information about the status of the shareholder in the equity participation agreement
12	Organizations providing services and supplying materials during the implementation of the project	<ol style="list-style-type: none"> 1. Financial indicators (accounting statements of the organization) 2. Extract from the Unified State Register of Legal Entities 3. Information about the executive proceedings of the organization 4. Information about certificates or product declarations 5. Availability of qualified staff to provide the required service

Source: compiled according to [2, 4, 5].

Thus, the specifics of the work of key participants in the construction market is that in order to perform certain works, they must be members of a self-regulating organization and have the necessary material and technical base and qualified staff. When checking organizations that support the activities of construction companies, attention should be paid to their legal capacity and the availability of permits for the provision of declared services. Organizations involved in project financing have their own requirements, and the information base is focused on collecting data on compliance with these requirements.

The identified risks, which are caused by cooperation with a counterparty in the construction sector, can be divided into two groups: stop factors and risk factors. When identifying stop factors, cooperation with the organization is not recommended, and when detecting risk factors, cooperation is possible, but subject to certain preventive measures.

Table 3 summarizes the stop factors and risk factors in interaction with key participants in the construction market.

Table 3. Stop factors and risk factors in interaction with key participants of the construction market

Item no.	Type of counterparty	Stop factors (general)	Risk factors
1	Developers	<ol style="list-style-type: none"> 1. The organization is in liquidation status 2. It is planned to exclude from the Unified State Register of Legal Entities 3. The legal entity is declared bankrupt 4. The presence of a mark on the unreliability of information about the head 5. The head and founder belong to the mass 6. The registration address is a mass one 7. Non-compliance of the OKVED (Russian Classification of Economic Activities) with the activities carried out 8. The current account is blocked by the decision of the Federal Tax Service of the Russian Federation 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Experience in the construction market for less than 3 years 2. Significant amount of accounts payable 3. Lack of membership in the self-regulating organization 4. Lack of necessary logistical resources and qualified staff
2	Customers		<ol style="list-style-type: none"> 1. Less than 3 years of experience in the construction market 2. Significant amount of accounts payable 3. Lack of membership in the self-regulating organization 4. Lack of necessary logistical resources and qualified staff
3	Construction organizations that perform construction and installation work directly		<ol style="list-style-type: none"> 1. Less than 3 years of experience in the construction market 2. Significant amount of accounts payable 3. Lack of membership in the self-regulating organization 4. Lack of necessary logistical resources and qualified staff 5. The existence of legal proceedings due to non-fulfillment of contractual obligations
4	Organizations that carry out design work		<ol style="list-style-type: none"> 1. Less than 3 years of experience in the construction market 2. Lack of membership in the self-regulating organization 3. The presence of negative reviews about the quality of the work performed
5	Organizations that carry out survey work in terms of geodesy, geology, ecology, meteorology, and surveys		<ol style="list-style-type: none"> 1. Less than 3 years of experience in the construction market 2. Lack of membership in the self-regulating organization 3. The presence of negative reviews about the quality of the work performed 4. Lack of necessary material and technical base or qualified staff
6	Suppliers and manufacturers of products, equipment and materials		<ol style="list-style-type: none"> 1. Information about the unsatisfactory financial condition of the organization 2. Availability of enforcement proceedings 3. Lack of declaration and certificates for products.

Source: compiled by the authors.

As can be seen from table 3, stop factors cover aspects characterizing the legal capacity and legal status of the organization, and risk factors are related to the assessment of the counterparty's resource base of the construction market.

Table 4 summarizes the stop and risk factors indicating the unreliability of contractors-organizations that ensure the functioning of construction enterprises.

Table 4. Stop factors and risk factors in interaction with contractors-organizations that ensure the functioning of construction enterprises

Item no.	Type of counterparty	Stop factors (general)	Risk factors
1	Electric grid and gas supply organizations	<ol style="list-style-type: none"> 1. The organization is in liquidation status 2. It is planned to exclude from the Unified State Register of Legal Entities 	Availability of information about poor-quality performance of services

2	Organizations offering public utilities	3. The legal entity is declared bankrupt 4. The presence of a mark on the unreliability of information about the head	Availability of information about poor-quality performance of services
3	Real estate agencies	5. The head and founder belong to the mass 6. The registration address is a mass one 7. Non-compliance of the OKVED (Russian Classification of Economic Activities) with the activities carried out 8. The current account is blocked by the decision of the Federal Tax Service of the Russian Federation	1. Experience in the construction market for less than a year 2. Availability of information about poor-quality provision of real estate services 3. Lack of qualified staff

Source: compiled by the authors.

Based on table 4, it can be concluded that in addition to stop factors, risk factors that arise when cases of poor-quality service provision and lack of relevant experience in the organization are identified should be taken into account.

Table 5 shows a list of stop factors and risk factors for identifying the unreliability of organizations involved in project financing system.

Table 5. Stop factors and risk factors in interaction with organizations involved in project financing system

Item no.	Type of counterparty	Stop factors (general)	Risk factors
1	Commercial banks	1. The organization is in liquidation status 2. It is planned to exclude from the Unified State Register of Legal Entities	Lack of experience in project financing
2	Individual interest-holders	3. The legal entity is declared bankrupt 4. The presence of a mark on the unreliability of information about the head	Information about the unsatisfactory credit history of an individual interest-holders
3	Organizations providing services and supplying materials during the implementation of the project	5. The head and founder belong to the mass 6. The registration address is a mass one 7. Non-compliance of the OKVED (Russian Classification of Economic Activities) with the activities carried out 8. The current account is blocked by the decision of the Federal Tax Service of the Russian Federation	1. Information about the unsatisfactory financial condition of the organization 2. Availability of enforcement proceedings 3. Lack of declaration and certificates for products 4. Lack of qualified staff

Source: compiled by the authors.

The considered list of risk factors is not exhaustive and can be supplemented in the process of checking the counterparty. The peculiarity of the proposed set of risk factors is that they allow to take into account the specifics of the counterparty's work, depending on its attribution to a specific type.

Conclusion

Summarizing the identified risk factors allows us to proceed to determining the trajectory of further cooperation with the counterparty. If one or more stop factors are identified, cooperation with the counterparty is associated with certain threats that can have a negative impact on the financial security of the organization. If one or more risk factors are identified, it is necessary to conduct a more extensive verification in order to analyze the possible consequences of cooperation with such a participant in the construction market. If the expected benefits of cooperation exceed the possible negative consequences of existing risks, it is recommended to apply various risk management methods:

- 1) the use of prepayment, letter of credit payment;
- 2) liability insurance;
- 3) involvement of a specialized organization for the implementation of construction control;
- 4) the inclusion in the contract of a special clause on the penalty for failure to meet the intermediate and final deadlines for the contractor's work;

5) reserving funds to cover unforeseen expenses.

Thus, the proposed approach to risk assessment depends on the specifics of the activity of a particular counterparty in the construction market allows to assess risks in more detail and provide basic approaches to minimize their negative impact on the organization's activities.

Bibliography

1. Barchukov A.V. Risk assessment of interaction with counterparties / A.V. Barchukov // *Problems and prospects of socio-economic development of Russia in the XXI century: collection of scientific articles of the II All-Russian Scientific Conference*, Khabarovsk, March 30, 2021. Volume Issue 2. – Khabarovsk: RIC KHGUEP, 2021. – pp. 3-10. – DOI 10.38161/978-5-7823-0745-5-2021-003-010. – EDN DUCFVV. (In Russian).

2. Fighting unscrupulous developers: how can a contractor protect himself and reduce the risks of non-payment of work? Available on the Internet: <https://pravorf.ru/blog/borba-s-nedobrosovestnymi-zastroyschikami-kakpodryadchiku-zaschitit-sebya-i-snizit-riski-neoplaty-rabot?ysclid=lv2luka8yy231183642>. (Accessed 25 March 2024). (In Russian).

3. Kurtbedina E.S., Kotlyarevskaya I.V. 2021. *Features of the development of partnerships in the construction industry* // Spring days of science. – pp. 489-493. (In Russian).

4. Risks in construction. Available on the Internet: <https://gectaro.com/blog/tpost/99i211gji1-riski-v-stroitelstve?ysclid=lusutnpx47422512584>. (Accessed 25 March 2024). (In Russian).

5. Risks in choosing counterparties: how to avoid them. Available on the Internet: <https://zakupki-kontur.ru/news/riski-pri-vybore-kontragentov-kak-ix-izbezhat/?ysclid=lvlhxcgj2f277687574> (Accessed 25 March 2024). (In Russian).

ПРОБЛЕМЫ И ПОТЕНЦИАЛ РАЗВИТИЯ ОТРАСЛИ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ В ЭКОНОМИКЕ АТО ГАГАУЗИЯ**PROBLEMS AND DEVELOPMENT POTENTIAL OF THE PUBLIC CATERING INDUSTRY IN THE ECONOMY OF ATU GAGAUZIA**

CZU: 641.557(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.39>**Zinovia ARICOVA***Comrat State University, Moldova,*Email: zinoviya_20@mail.ruORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1839-3864>**Vitali CHIURCCIU***Comrat State University, Moldova,*Email: kyurkchu@gmail.comORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7218-7121>

Abstract. In this publication, the authors study the catering industry of the ATU Gagauzia through the analysis of the current legislation of RM, regulating this sphere of economy, quantitative and qualitative analysis for the period 2018-2022, studying the factors of influence through SWOT and PEST analysis. The result of the study was the possibility of identifying a set of factors that influence the development of the catering industry in the region. Based on the conducted analysis, the authors formulated conclusions aimed at ensuring the sustainable development of catering industry in ATU Gagauzia through improving the quality of services provided in compliance with the principles of territorial and price accessibility.

Keywords: catering, SWOT analysis, PEST analysis, catering market structure, availability of catering facilities

JEL Classification: M21, R11, R 12

Введение

Общественное питание (ОП) является одним из ключевых секторов национальной экономики, в котором центральным компонентом является предоставление услуг посредством производства и реализации готовых блюд. За последние годы система реализации готовых блюд получила новые направления, и связано это прежде всего с внедрением системы доставки и дистанционного заказа блюд. Не менее важна роль данного сектора и в экономике автономно-территориального образования (АТО) Гагаузия. В экономике региона исследуемая отрасль представлена предприятиями, имеющими различную направленность, как по типам согласно номенклатуры торговых единиц, так и по комплексу оказываемых услуг.

Следует отметить, что до настоящего времени не проводились исследования развития отрасли общественного питания на уровне экономики региона в АТО Гагаузия, следовательно, изучение существующих проблем в отрасли, выявление тенденций и факторов, оказывающих влияние представляет интерес с точки зрения оценки ретроспективы и определения резервов и перспектив развития данной отрасли, потенциала возможного вклада в развитие экономики региона.

Цель исследования – проведение анализа сферы общественного питания на уровне экономики отдельного региона за период 2018-2022 годы, оценка происходящих процессов, а также выявление проблем и определение факторов, оказывающих влияние на отрасль общественного питания с помощью различных методов исследования, с целью определения потенциала развития и вклада в экономику региона.

Методология исследования

В процессе исследования авторами были использованы следующие методы исследования: диалектический, сравнительный анализ статистических данных и информации из специализированной литературы и нормативных актов Республики Молдова (РМ), синтез и комплексный метод. В процессе исследования внутренних и внешних факторов, оказывающих влияние на отрасль общественного питания применялись методы SWOT и PEST анализа. На основе результатов, полученных в ходе проведенного анализа были сформулированы выводы.

Основное содержание

В Республике Молдова сфера общественного питания регулируется действием закона РМ «О внутренней торговле» № 231 от 23.09.2010 года. Согласно п. е) ст. 7 общественное питание является одной из форм осуществления торговли в национальной экономике [1].

Виды деятельности в отрасли общественного питания представлены в Классификаторе видов экономической деятельности Молдовы (КЭДМ):

секция I. Деятельность по размещению и общественному питанию,

раздел 56. Услуги по предоставлению продуктов питания и напитков,

группы (56.1 Рестораны и услуги по доставке продуктов питания, 56.2 Обслуживание мероприятий и прочие услуги по предоставлению питания, 56.3 Бары и другая деятельность по обеспечению напитками)

классы (56.10 Рестораны и услуги по доставке продуктов питания, 56.21 Деятельность по обслуживанию мероприятий, 56.29 Прочие виды организации питания, 56.30 Бары и другая деятельность по обеспечению напитками) [2, 3].

В ч. (1) ст. 11 раскрывается сущность понятия «общественное питание» под которой понимают деятельность, связанную с общественным питанием, осуществляемую в специализированных предприятиях, которые классифицируются по типам в зависимости от предоставляемых потребителям услуг. Деятельность в данной сфере регулируется специальными правилами (включая санитарные правила), утверждаемые Правительством РМ с соблюдением следующих обязательных условий:

- а) наличие помещений, оснащенных оборудованием, соответствующим технологическому процессу для каждого типа предприятий общественного питания;
- б) регистрация в области безопасности пищевых продуктов в соответствии с главой V¹ Закона о безопасности пищевых продуктов № 306/2018. [1].

Нужно отметить, что до 2021 года также действовало условие, которое обязывало осуществлять прием на работу персонала, имеющего соответствующую квалификацию в области приготовления и подачи кулинарной и кондитерской продукции, но со 02.10.2021 года, данное условие утратило силу.

Предприятия общественного питания классифицируются согласно номенклатуре торговых единиц в соответствии с требованиями приложения № 5 к закону РМ «О внутренней торговле» № 231 от 23.09.2010 года. В разделе F. Предприятия общественного питания, предусмотрено 18 типов торговых единиц в сфере общественного питания:

1. Комплекс общественного питания;
2. Ресторан;
3. Бар (закусочная/корчма(кабак)/пивная);
4. Диск-бар: 4.1. диск-бар (дискотека, ночной клуб); 4.2. танцевальная площадка;
5. Бар с бильярдом;
6. Кафе;
7. Летнее кафе;

8. Кондитерская;
9. Буфет;
10. Столовая;
11. Раздаточная столовая (самообслуживание);
12. Цех по приготовлению пищи для доставки (кейтеринг);
13. Стритфуд;
14. Фастфуд;
15. Терраса:
 - 15.1. самостоятельная терраса;
 - 15.2. прилегающая терраса;
 - 15.3. сезонная (летняя) терраса
16. Зал торжеств;
17. Дегустационный зал;
18. Ресторан для обслуживания животных [1].

На основании закона РМ «О внутренней торговле» и в целях регламентирования и упрощения торговой деятельности, включая и в отрасли общественного питания, Правительство РМ приняло Постановление № 206 от 12.04.2023г. «Об утверждении регламентов и правил внутренней торговли и признании утратившими силу некоторых постановлений Правительства», которое вступило в силу с 25.11.2023г. Этим нормативным документом были утверждены [4]:

1. Правила осуществления торговой деятельности.
2. Положение о порядке указания цен на товары, предлагаемые потребителям.
3. Санитарный регламент для предприятий общественного питания.

В процессе исследования авторы столкнулись со следующими сложностями и проблемами, которые внесли существенные коррективы в направления проведенного анализа. Среди них можно выделить следующие:

1. Включение предприятий общественного питания в общее направление статистического учета «Услуги предприятий в сфере размещения и общественного питания» при составлении ежегодных статистических сборников НБС РМ. Это не дает возможности выделить отдельно показатели, характеризующие отрасль общественного питания.
2. НБС РМ при подготовке и издании ежегодных справочников «Территориальная статистика» за последние несколько лет стал включать данные по АТО Гагаузия в статистический регион Юг, что значительно сокращает возможности проведения комплексного анализа количественных и качественных показателей, характеризующих экономику и социальную сферу АТО Гагаузия.
3. При ведении региональной системы статистических показателей со стороны Главного управления экономического развития и туризма Гагаузии, отрасль общественного питания мониторируется с применением сокращенного перечня показателей и типов торговых единиц (нет учета буфетов, столовых, дегустационных залов, кулинарий и кондитерских при торговых предприятиях). Формирование показателей отрасли общественного питания на региональном уровне стала возможной благодаря постоянному взаимодействию между органами власти АТО Гагаузия и органами местного публичного управления (примариями). Вместе с тем, следует отметить, что именно они и стали основой проводимого исследования.
4. Предприятия общественного питания, осуществляющие деятельность на территории населенных пунктов АТО Гагаузия не соблюдают требования действующего законодательства в части представления статистической отчетности в НБС РМ, что делает неполным представление в официальных статистических сборниках.

По данным, полученным из Главного управления экономического развития и туризма Гагаузии (составленных по данным примарий населенных пунктов Гагаузии) проведем анализ

состава по типам предприятий общественного питания и изменений их количества в динамике в АТО Гагаузия (Гагауз Ери) за 2018-2022 годы (Таблица 1).

Таблица 1. Анализ предприятий общественного питания в АТО Гагаузия по типу торговой единицы

№	Показатели	Год				
		2018	2019	2020	2021	2022
1	2	3	4	5	6	7
1.	Предприятия общественного питания (ОП), - всего, ед.	130	135	140	157	146
	<i>по отношению к предыдущему году, %</i>	-	103,85	103,7	112,14	92,99
	количество работников, чел	447	510	468	470	544
	<i>по отношению к предыдущему году, %</i>	-	114,09	91,76	100,43	115,74
	посадочных мест, ед.	7254	7969	7005	6806	6615
	<i>по отношению к предыдущему году, %</i>	-	109,86	87,9	97,16	97,19
	торговая площадь, м ²	13656	17622	17056	16899	14727
	<i>по отношению к предыдущему году, %</i>	-	129,04	96,79	98,39	87,15
1.1.	Рестораны, ед.	15	15	14	14	16
	<i>по отношению к предыдущему году, %</i>	-	100,0	93,33	100,0	114,28
	количество работников, чел	153	133	117	144	132
	<i>по отношению к предыдущему году, %</i>	-	86,93	87,97	123,08	91,67
	посадочных мест, ед.	3234	2959	2460	2270	2370
	<i>по отношению к предыдущему году, %</i>	-	91,49	83,14	92,28	104,41
	торговая площадь, м ²	4752	5362	3480	3295	3522
	<i>по отношению к предыдущему году, %</i>	-	112,84	64,90	94,68	106,89
1.2.	Кафе, ед.	45	55	60	74	79
	<i>по отношению к предыдущему году, %</i>	-	122,22	109,09	123,33	106,76
	количество работников, чел	128	187	168	169	272
	<i>по отношению к предыдущему году, %</i>	-	146,09	89,84	100,59	160,95
	посадочных мест, ед.	1818	2590	2417	2346	2587
	<i>по отношению к предыдущему году, %</i>	-	142,46	93,32	97,06	110,27
	торговая площадь, м ²	4026	6124	7886	7773	7076
	<i>по отношению к предыдущему году, %</i>	-	152,11	128,77	98,57	91,03
1.3.	Бары, ед.	70	65	66	69	51
	<i>по отношению к предыдущему году, %</i>	-	92,86	101,54	104,55	73,91
	количество работников, чел	166	190	183	157	140
	<i>по отношению к предыдущему году, %</i>	-	114,46	96,32	85,79	89,17
	посадочных мест, ед.	2202	2420	2128	2190	1658
	<i>по отношению к предыдущему году, %</i>	-	109,9	87,93	102,91	75,71
	торговая площадь, м ²	4878	6136	5690	5831	4129
	<i>по отношению к предыдущему году, %</i>	-	125,79	92,73	100,4	70,81
2.	Доля предприятий по типам в общем количестве предприятий ОП, %	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
	рестораны	11,54	11,11	10,0	8,92	10,96
	кафе	34,62	40,74	42,86	47,13	54,11
	бары	53,84	48,15	47,14	43,95	34,93
3.	Количество работников приходящихся на 1 предприятие ОП, чел	3,44	3,78	3,34	2,99	3,73
	рестораны	10,2	8,87	8,36	10,28	8,25
	кафе	2,84	3,4	2,8	2,28	3,44
	бары	2,37	2,92	2,77	2,28	2,75
4.	Количество посадочных мест приходящихся на 1 предприятие ОП, ед	55,8	59,03	50,04	43,35	45,31
	рестораны	215,6	197,27	175,71	162,14	148,13
	кафе	40,4	47,09	40,28	31,70	32,75
	бары	31,46	37,23	32,24	31,74	32,51
5.	Торговая площадь приходящаяся на 1 предприятие ОП, м ²	105,05	130,53	121,83	107,64	100,87
	рестораны	316,8	357,47	248,57	235,36	220,13
	кафе	89,47	111,35	131,43	105,04	89,57
	бары	69,69	94,4	86,21	84,51	80,96

Источник: составлено авторами по данным Главного управления экономического развития и туризма Гагаузии
 Анализ типов предприятий общественного питания показал, что лидирующую позицию на рынке в АТО Гагаузия занимают кафе (79 единиц или 54,11%), весомую долю занимают бары

(51 единица или 34,93%), при этом следует отметить, что общее количество баров в исследуемом периоде сократилось на 18 единиц. Доля ресторанов на рынке составляет 10,96%. Это говорит о том, что престижный и дорогой сегмент на рынке общественного питания развит не достаточно и этому есть объективные причины. Одновременно можно отметить, что в категорию ресторанов включен и такой тип, как зал торжеств, который согласно действующего законодательства должен учитываться отдельно. Большинство ресторанов обеспечивают развитие посредством предоставления услуг по организации торжественных мероприятий (свадеб, семейных праздников, мероприятий для корпоративных клиентов).

Анализируя данные таблицы 1 следует отметить такие тенденции: в исследуемом периоде увеличивается количество работников занятых в сфере общественного питания, но сокращается общее количество посадочных мест и торговые площади. В постпандемийный период именно рестораны стали внедрять процесс оптимизации, сокращая и количество посадочных мест, и полезную торговую площадь.

В АТО Гагаузия для предприятий торговли и сферы услуг имеется возможность работать на основе режима фиксированного налога, который был введен с 2001 года. В таблице 2 приводится анализ предприятий общественного питания, работающих на условиях фиксированного налога.

Таблица 2. Анализ предприятий общественного питания, работающих на условиях фиксированного налога/единого платежа в АТО Гагаузия

№	Показатели	2018 год	2019 год	2020 год	2021 год	2022 год
1	Общее количество экономических агентов, зарегистрированных в АТО Гагаузия, ед.	7079	6968	6849	6826	6433
2	Общее количество предприятий ОП в АТО Гагаузия, - всего, ед.	130	135	140	157	146
	<i>доля предприятий отрасли ОП в общем количестве предприятий в АТО Гагаузия, %</i>	1,84	1,94	2,04	2,3	2,27
3	Общее количество предприятий АТО Гагаузия, работающих по фиксированному налогу/единому платежу, ед.	764	752	732	671	612
	<i>доля предприятий, работающих на условиях фиксированного налога/единого платежа в общем количестве предприятий в АТО Гагаузия, %</i>	10,79	10,79	10,69	9,83	9,51
4	Общее количество предприятий ОП, работающих на основе фиксированного налога/единого платежа, ед.	119	103	79	58	45
	<i>доля предприятий ОП, работающих на условиях фиксированного налога/единого платежа в общем количестве предприятий ОП в АТО Гагаузия, %</i>	91,54	76,29	56,43	36,94	30,82
	<i>доля предприятий ОП, работающих на условиях фиксированного налога/единого платежа в общем количестве предприятий работающих по фиксированному налогу/единому платежу в АТО Гагаузия, %</i>	15,58	13,69	10,79	8,64	7,35

Источник: составлено авторами

Данные таблицы 2 дают возможность сделать следующие выводы: доля предприятий общественного питания в общем количестве экономических агентов Гагаузии увеличивается по двум причинам – увеличение числа предприятий общественного питания и уменьшения общего количества зарегистрированных в АТО Гагаузия экономических агентов. Более чем в 2,6 раза уменьшилось количество предприятий общественного питания, работающих на условиях фиксированного налога/единого платежа.

По мнению авторов такая тенденция связана с: нестабильным положением предприятий, работающих на территории АТО Гагаузия на основе фиксированного налога/единого платежа по причине отмены дважды местного закона АТО Гагаузия, регламентирующего данный механизм налогообложения; увеличением объемов продаж свыше 1,2 млн. лев и

переход предприятий в категорию плательщиков НДС; отсутствие в регионе четко сформулированной политики поддержки развития предприятий общественного питания и внедрения стимулирующих механизмов, которые учитывали интересы прежде всего небольших предприятий (в том числе семейного типа) сферы общественного питания.

Проведем анализ предприятий общественного питания в разрезе примарий АТО Гагаузия по состоянию на 01.01.2023 года (Таблица 3).

Таблица 3. Предприятия общественного питания по типу торговой единицы в разрезе населенных пунктов Гагаузии (по состоянию на 01.01.2023г.)

№	Населенный пункт	Тип торговой единицы			Количество посадочных мест, ед			Торговая площадь, м ²		
		Ресторан	Кафе	Бар	Ресторан	Кафе	Бар	Ресторан	Кафе	Бар
1	Комрат	4	28	10	650	42	100	955	2068	827
2	Чадыр-Лунга	3	23	9	380	580	450	565	1712	769
3	Вулканешты	1	9	5	60	305	230	127	771	747
4	Авдарма	1	1	-	180	90	-	300	166	-
5	Баурчи	-	1	-	-	150	-	-	180	-
6	Бешалма	1	-	1	150	-	158	279	-	264
7	Бешгиоз	-	-	1	-	-	20	-	-	79
8	Буджак	-	-	-	-	-	-	-	-	-
9	Гайдары	-	1	-	-	200	-	-	220	-
10	Дезгинжа	-	-	-	-	-	-	-	-	-
11	Джолтай	-	1	1	-	150	10	-	138	28
12	Казаклия	-	7	-	-	450	-	-	595	-
13	Карболия	-	-	-	-	-	-	-	-	-
14	Конгаз	4	-	5	800	-	145	1042	-	408
15	Конгазчик	-	-	1	-	-	20	-	-	35
16	Копчак	-	4	4	-	300	300	-	714	336
17	Кириет-Лунга	-	-	2	-	-	12	-	-	70
18	Кирсово	2	-	4	150	-	100	254	-	254
19	Котовское	-	-	1	-	-	10	-	-	21
20	Русская Киселия	-	-	1	-	-	20	-	-	37
21	Светлый	-	-	-	-	-	-	-	-	-
22	Томай	-	4	3	-	320	45	-	512	131
23	Ферапонтьевка	-	-	2	-	-	18	-	-	109
24	Чишмикиой	-	-	1	-	-	20	-	-	14
25	Чок-Майдан	-	-	-	-	-	-	-	-	-
26	Этулия	-	-	-	-	-	-	-	-	-
АТО Гагаузия		16	79	51	2370	2587	1658	3522	7076	4129

Источник: составлено авторами по данным Главного управления экономического развития и туризма Гагаузии
 По данным таблицы 3 можно сделать следующие выводы:

1. в 6 примариях из 26 примарий АТО Гагаузия вообще отсутствуют предприятия общественного питания;
2. абсолютное большинство предприятий общественного питания сконцентрированы в 8 населенных пунктах (мун.Комрат, мун.Чадыр-Лунга, г.Вулканешты, с.Конгаз, с.Копчак, с.Томай, с.Казаклия, с.Кирсово) 129 предприятия или 88,36%;
3. тип торговой единицы – ресторан функционирует в 7 населенных пунктах АТО Гагаузия: по 4 ресторана в мун.Комрат и с.Конгаз, 3 в мун.Чадыр-Лунга, 2 в с.Кирсово и по 1 с.Вулканешты, с.Авдарма, с.Бешалма;
4. с точки зрения концентрации предприятий общественного питания в АТО Гагаузия можно выделить следующие группы:
 - высокий уровень концентрации (15 и выше количество предприятий): мун. Комрат и мун. Чадыр-Лунга, г.Вулканешты.
 - средний уровень концентрации (от 6 до 15 предприятий): с.Конгаз, с.Копчак, с.Томай,

с.Казаклия, с.Кирсово.

- низкий уровень концентрации (меньше 6 предприятий): остальные 12 примарий.

5. в сельской местности очень низкий уровень наличия предприятий общественного питания, что одновременно не стимулирует развитие туристической деятельности, и подтверждает наличие неудовлетворительного уровня состояния сельской туристической инфраструктуры. Далее проведем анализ обеспеченности количеством посадочных мест в предприятиях общественного питания в расчете на 1 000 жителей за 2021-2022г.г. (Таблица 4).

Таблица 4. Анализ обеспеченности посадочными местами в предприятиях общественного питания в АТО Гагаузия

№	Населенный пункт	Количество предприятий ОП, ед.		Количество посадочных мест, ед		Численность наличного населения*, чел		Обеспеченность предприятиями ОП на 1000 чел., ед		Обеспеченность посадочными местами на 1000 чел., ед.	
		2021 год	2022 год	2021 год	2022 год	2021 год	2022 год	2021 год	2022 год	2021 год	2022 год
1	Комрат	45	42	873	792	23204	23137	1,94	1,82	37,62	34,23
2	Чадыр-Лунга	37	35	1250	1410	19133	19074	1,93	1,83	65,33	73,92
3	Вулканешты	17	15	684	595	15094	15047	1,13	0,99	45,32	39,54
4	Авдарма	2	2	270	270	3487	3465	0,57	0,58	77,43	77,92
5	Баурчи	3	1	185	150	8352	8340	0,36	0,12	22,15	17,98
6	Бешалма	6	2	386	308	4524	4504	1,33	0,44	85,32	68,38
7	Бешгиоз	1	1	20	20	3529	3517	0,28	0,28	5,67	5,69
8	Буджак	-	-	-	-	1513	1514	-	-	-	-
9	Гайдары	1	1	200	200	4405	4387	0,23	0,23	45,4	45,59
10	Дезгинжа	4	-	40	-	4849	4821	0,82	-	8,25	-
11	Джолтай	2	2	160	160	2079	2076	0,96	0,96	76,96	77,07
12	Казаклия	4	7	380	450	6892	6857	0,58	1,02	55,14	65,63
13	Карболия	-	-	-	-	397	397	-	-	-	-
14	Конгаз	10	9	965	945	11478	11439	0,87	0,79	84,07	82,61
15	Конгазчик	-	1	-	20	1585	1579	-	0,63	-	12,67
16	Копчак	10	8	690	600	9276	9281	1,08	0,86	74,39	64,65
17	Кириет-Лунга	2	2	10	12	2364	2354	0,85	0,85	4,23	5,09
18	Кирсово	4	6	290	250	6687	6640	0,6	0,9	43,37	37,65
19	Котовское	-	1	-	10	910	915	-	1,09	-	10,93
20	Русская Киселия	1	1	20	20	732	731	1,37	1,37	27,32	27,36
21	Светлый	1	-	30	-	1669	1658	0,6	-	17,97	-
22	Томай	5	7	315	365	4715	4810	1,06	1,46	66,81	75,88
23	Ферапонтьевка	1	2	18	18	799	784	1,25	2,55	22,53	22,96
24	Чишмикиой	1	1	20	20	4510	4504	0,22	0,22	4,43	4,44
25	Чок-Майдан	-	-	-	-	3201	3182	-	-	-	-
26	Этулия	-	-	-	-	3056	3012	-	-	-	-
АТО Гагаузия		157	146	6806	6615	148535	147999	1,06	0,99	45,82	44,69

Источник: составлено авторами

Примечание: * численность населения приводится по состоянию на 01.01.2021г. и 01.01.2022г.

Приведенные данные свидетельствуют, что в исследуемом периоде имеют место тенденции ухудшения в отрасли общественного питания во всех населенных пунктах АТО Гагаузия, отметим снижение обеспеченности предприятиями общественного питания на 1000 жителей по АТО Гагаузия с 1,06 до 0,99, а также обеспеченности посадочными местами на 1000 жителей с 45,82 единицы до 44,69 единицы. Абсолютное большинство предприятий общественного питания расположены в мун.Комрат и мун.Чадыр-Лунга. Лидером по общему количеству посадочных мест является мун.Чадыр-Лунга, хотя предприятий общественного питания в нем расположено меньше, чем в мун. Комрат. Оценивая данные 2022 года в разрезе населенных пунктов отметим, что свыше 1,0 обеспеченности предприятиями общественного питания на 1000 жителей имеют только 7 населенных пунктов, хотя средний показатель по

АТО Гагаузия составил ниже 1,0. Сравнивая уровень обеспеченности посадочными местами на 1000 жителей, значения выше среднего по АТО Гагаузия (44,69 ед.) имеют 9 населенных пунктов, при чем лидером является с.Конгаз (82,61 ед.), значение которого в более чем 1,8 раза превышает региональное значение.

С помощью метода SWOT-анализа выявим сильные и слабые стороны, а также возможности и угрозы, которые будут учтены при выработке рекомендаций с усилением сильных сторон и устранением слабых сторон, реализации возможностей и нейтрализации угроз (Таблица 5).

Таблица 5. SWOT-анализ отрасли ОП в АТО Гагаузия

Сильные стороны	Слабые стороны
<ul style="list-style-type: none"> - ориентация деятельности предприятий ОП на потребности клиентов - наличие эксклюзивных блюд гагаузской кухни - расширение ассортимента предложений в меню путем объединения блюд из кухонь разных народов - внедрение информационных технологий в процессе обслуживания клиентов, включая систему доставки - наличие доступа к финансированию для стартапов и действующих предприятий ОП - привлечение дизайнерских разработок в интерьерах и оформлении фасадов зданий предприятий ОП, внутренних дворики, фото-зон - благоустройство прилегающих территорий к предприятиям ОП (парковки, тротуары, детские площадки) - наличие интереса со стороны инвесторов к отрасли - наличие образовательных учреждений, осуществляющих начальную профессиональную подготовку работников сферы общественного питания – поваров (Техническая школа Чадыр-Лунга и Техническая школа Вулканешты) - внедрение современных форм предоставления услуг ОП (доставка блюд на дом, обслуживание мероприятий корпоративных клиентов и физических лиц) - наличие Целевой программы поддержки развития сектора малых и средних предприятий в АТО Гагаузия на 2022-2025г.г. - действие в регионе Фонда поддержки предпринимательства Гагаузии и реализация программ финансирования в виде мини-грантов, в том числе бизнес проектов в отрасли ОП - содействие и стимулирование развития комплекса дополнительных услуг, сопровождающих мероприятия (фото-, видео съемки, музыкальное сопровождение, услуги ведущих мероприятий и т.д.) 	<ul style="list-style-type: none"> - нехватка подготовленных высококвалифицированных специалистов в отрасли (поваров, барменов, официантов) - низкий уровень использования современных технологий приготовления блюд и обслуживания - текучесть кадров в отрасли ОП по причине неэффективной системы мотивации персонала и низкого уровня оплаты труда, ненормированного рабочего времени - непостоянные доходы по причине проявления фактора сезонности - высокая потребность в оборотных средствах - слабый уровень применения маркетинговых инструментов при организации деятельности (акции, скидки, периоды льгот для клиентов, дисконтные карты) - использование серых схем в оплате труда персонала (выплаты в «конвертах») - загрязнение окружающей среды по причине отсутствия системы сбора отработанного масла, используемого для приготовления блюд и большого количества твердых бытовых отходов (ТБО), вывозимых на полигоны ТБО - многие предприятия имеют морально и физически устаревшее оборудование - высокая зависимость уровня доходности от выбора местоположения предприятия ОП - отсутствие маркетинговых исследований развития отрасли в регионе - низкий уровень регистрации товарных знаков, торговых марок и рецептов фирменных блюд в Агентстве по защите интеллектуальной собственности (AGEPI) - недостаточный уровень развития сетевых форм организации предприятий общественного питания в регионе - концентрация предприятий ОП в центральной части населенных пунктов Гагаузии, что не обеспечивает территориальную доступность услуг ОП
Возможности	Угрозы
<ul style="list-style-type: none"> - рост доходов и повышение уровня жизни жителей региона - увеличение количества туристов и гостей, приезжающих в населенные пункты региона - рост числа населения в трудоспособном возрасте - внедрение систем питания корпоративными клиентами - использование систем автоматизации производственных процессов - развитие информационных технологий - организация кулинарных фестивалей и выставок в населенных пунктах региона, а также участие в аналогичных мероприятиях в Молдове и за границей - наличие творческих идей для развития отрасли - государственная поддержка, снижение налогов, смягчение 	<ul style="list-style-type: none"> - миграционные процессы в регионе, приводящие к уменьшению потенциальных клиентов - опасность заражения посетителей заболеваниями передающимися воздушно-капельным или контактным (прямой контакт зараженной крови) путем от персонала предприятий общественного питания - отравления по причине несоблюдения требований технологических карт приготовления блюд - низкая покупательная способность клиентов - изменение вкусов и потребностей клиентов - усиление конкуренции в отрасли - рост уровня инфляции в экономике - неблагоприятное изменение курса молдавского лея

административных барьеров - создание профильной Ассоциации для объединения предприятий отрасли ОП для целей лоббирования интересов отрасли во взаимоотношениях с органами власти - открытие предприятий ОП с предложением блюд национальной кухни разных народов - налаживание сотрудничества с предприятиями ОП за границей и на национальном уровне, внедрение бизнеса на основе франчайзинга	- рост цен на энергетические ресурсы - политическая нестабильность на национальном и региональном уровнях - принятие законов, ограничивающих развитие предприятий сферы ОП (налоговая политика, регуляторные меры) - недобросовестная конкуренция на рынке - форс-мажорные факторы (пожар, аварии, землетрясения)
--	---

Источник: составлено авторами

Для анализа факторов внешней среды, оказывающих влияние на отрасль общественного питания в АТО Гагаузия, применим метод PEST-анализа, который подразумевает выявление политических, экономических, социальных и технологических аспектов [5].

Таблица 6. PEST-анализ факторов, влияющих на развитие отрасли ОП в АТО Гагаузия

Положительное влияние	Негативное влияние
<i>Политические факторы</i>	
<ul style="list-style-type: none"> - отмена со стороны органов власти процесса сертификации для предприятий ОП (свидетельство о категории, лицензии для продажи пива, алкоголя) - совершенствование законодательства в части упразднения административных барьеров и упрощения налогового администрирования, сдачи отчетности посредством электронных форм - высокий уровень требований по безопасности продуктов питания и санитарно-гигиенических норм для исключения негативного воздействия на здоровье клиентов - организация фестивалей и конкурсов для предприятий ОП на национальном уровне 	<ul style="list-style-type: none"> - политическая нестабильность в стране и в регионе - ужесточение контроля за деятельностью предприятий ОП может привести к увеличению затрат - изменения в области налогообложения предприятий ОП - коррупция со стороны представителей органов власти и контролирующих структур
<i>Экономические факторы</i>	
<ul style="list-style-type: none"> - приток инвестиций в модернизацию отрасли ОП - относительно быстрая окупаемость бизнес проектов в отрасли ОП - применение гибкой системы ценообразования - открытие сетевых предприятий ОП 	<ul style="list-style-type: none"> - высокий уровень конкуренции в отрасли - нестабильный рынок труда для удовлетворения потребности предприятий ОП в персонале - отсутствие систем канализации и очистных сооружений в сельских населенных пунктах Гагаузии - ценовая политика предприятий часто не отвечает критерию «цена-качество» - снижение уровня платежеспособности потребителей
<i>Социальные факторы</i>	
<ul style="list-style-type: none"> - развитие образовательных программ для улучшения технологии приготовления блюд, усовершенствования бизнес процессов и управления предприятиями - вовлечение женщин и молодежи в отрасль ОП - представители народов, национальных меньшинств и этнических групп могут развивать предприятия ОП с представлением блюд национальной кухни - продвижение здорового питания через рецепты полезной и здоровой пищи - изменение потребительских предпочтений у клиентов (здоровое питание, быстрое питание, вегетарианство и др.) 	<ul style="list-style-type: none"> - низкий уровень знания государственного и иностранных языков в регионе - отсутствие у персонала предприятий ОП соответствующего уровня подготовки и квалификации (повар, официант, бармен, бариста) - низкий уровень знаний и навыков о стандартах качества обслуживания в области услуг ОП - медлительность персонала приводящая к низкому уровню качества обслуживания клиентов - снижение рождаемости и рост смертности - отток населения из региона
<i>Технологические факторы</i>	
<ul style="list-style-type: none"> - применение различных форм оплаты со стороны клиентов (наличные и безналичные расчеты) - внедрение современного оборудования (пароварки, духовые шкафы, автоклавы и т.д.) в сочетании с традиционными формами приготовления блюд (печи/куперты) позволяет удовлетворить предпочтения и потребности различных клиентов - автоматизация и механизация технологических процессов в технологии приготовления блюд, мойки и обработки посуды содействии сокращению ручного труда 	<ul style="list-style-type: none"> - перебои с работой сети Интернет или поставки электрической энергии может создать сложности с использованием электронных форм информации для клиентов - низкий уровень знаний и навыков у клиентов для использования электронных форм информации - внедрение прогрессивных технологий приводит к сокращению персонала - отсутствие в регионе систем утилизации масел, используемых для приготовления блюд, приводящее к

<ul style="list-style-type: none"> - высокий уровень в регионе подключения к сети Интернет, качество скорости и услуг операторов - использование электронных форм меню в процессе обслуживания клиентов - внедрение современных форм обеспечения безопасности для клиентов и персонала (системы пожарной безопасности и т.д.) - рост каналов взаимодействия предприятий с клиентами, а также мониторинг взаимодействия между клиентами (отзывы на страницах в социальных сетях) 	загрязнению окружающей среды
---	------------------------------

Источник: составлено авторами

Проведенные SWOT и PEST анализ позволили выявить комплекс наиболее значимых факторов, оказывающих влияние на развитие отрасли общественного питания в АТО Гагаузия. Важно отметить, что развитие других отраслей в экономике региона может оказывать положительное или отрицательное влияние на отрасль общественного питания. Например, расширение предложения на предприятиях торговли полуфабрикатов может уменьшить количество клиентов, которые пользуются услугами предприятий общественного питания, или увеличение потока туристов может увеличить спрос на услуги предприятий общественного питания.

Заключение

Отрасль общественного питания является важным направлением для экономики региона, в том числе для экономики отдельного населенного пункта. Оценивая вклад предприятий общественного питания на уровне региона нужно помнить, что данная сфера сопутствует развитию отрасли туризма. И не случайно, что в связи с этим для нужд статистического учета эти два направления объединяют в одно направление «Услуги предприятий в сфере размещения и общественного питания».

По результатам проведенного исследования были сформулированы следующие выводы:

1. Из 18 типов торговых единиц в отрасли общественного питания в регионе получили развитие только 3 типа: ресторан, кафе, бар, с преобладанием 2-х последних типов. Этот факт свидетельствует о том, что предприниматели не достаточно понимают отличительные особенности между различными типами и декларируют в момент создания предприятия общественного питания тип руководствуясь ограниченными параметрами.
2. Предприятия общественного питания функционируют только в 20 примариях, и также, как и предприятия торговли испытывают на себе влияние такого ключевого фактора, как ёмкость рынка.
3. На национальном, региональном и местном уровнях отсутствуют стратегические документы (стратегии или программы), направленные на стимулирование развития предприятий общественного питания. Для
4. Предприятия общественного питания региона испытывают острую нехватку квалифицированных кадров. Для ликвидации кадрового голода в отрасли необходимо расширять программы обучения во всех уровнях системы образования (Технические школы, колледжи, университет).
5. Предприятия общественного питания, работающие в АТО Гагаузия, для обеспечения стратегий устойчивого развития должны совершенствовать ассортимент блюд и ценовую политику, внедрять новые формы обслуживания клиентов, новшества в области информационных технологий и автоматизации производственных процессов, а также обеспечить соблюдение принципа территориальной доступности.

Библиография

1. Закон РМ «О внутренней торговле» № 231 от 23.09.2010 года (Monitorul Oficial № 230-237 статья № 262 от 01.10.2021).
2. Приказ генерального директора НБС № 28 от 07.05.2019 Об утверждении Классификатора видов экономической деятельности (КЭДМ-2).
3. Классификатор видов экономической деятельности (КЭДМ-2). Официальный выпуск, НБС. – Кишинэу, 2019.
4. Постановление Правительства РМ № 206 от 12.04.2023г. «Об утверждении регламентов и правил внутренней торговли и признании утратившими силу некоторых постановлений Правительства» (Monitorul Oficial № 172-174 статья № 392 от 24.05.2023).
5. Powerbranding. PEST анализ: разбираем подробно. [Электронный ресурс]. URL: <http://powerbranding.ru/biznes-analiz/pest/> (посещение 20.02.2024 г.)

SESSION: ACCOUNTING EDUCATION / SECȚIUNEA: EDUCAȚIE CONTABILĂ

EDUCAȚIA CONTABILĂ ÎN MEDIUL UNIVERSITAR: PROVOCĂRI ȘI PERSPECTIVE

ACCOUNTING EDUCATION IN THE UNIVERSITY ENVIRONMENT: CHALLENGES AND PERSPECTIVES

CZU: 657:378.14(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.41>

Maia BAJAN, dr., conf. univ.

Academy of Economic Studies of Moldova,

Email: bajan.maia@ase.md

ORCID: [0000-0001-6903-8275](https://orcid.org/0000-0001-6903-8275)

Lilia GRIGOROI, dr., conf. univ.

Academy of Economic Studies of Moldova,

Email: lilia.grigoroii@ase.md

ORCID: [0000-0002-9741-0932](https://orcid.org/0000-0002-9741-0932)

Liliana LAZARI, dr., conf. univ.

Academy of Economic Studies of Moldova,

Email: liliana.lazari@ase.md

ORCID: [0000-0001-8310-2341](https://orcid.org/0000-0001-8310-2341)

Abstract. This paper proposes to determine the main challenges set for the university environment in general and accounting education in particular, as well as to identify the perspectives of competitiveness in the educational market. Higher education in the Republic of Moldova faces several barriers that affect its efficient functioning, among which are listed: the continuous reduction in the number of students, the consequences of the Covid-19 pandemic, the consequences of the war in Ukraine, the economic and energy crisis, technologies and digitization, artificial intelligence, the limited financial resources obtained depending on the way of financing higher education, the motivation and attraction of young teachers, etc. In addition to the mentioned, there is also fierce competition for university accounting education, because at most universities in the Republic of Moldova, study programs in accounting are present in the educational offer. In order to be competitive on the educational market, higher education institutions in the Republic of Moldova must focus on several aspects that would ensure the maintenance and development of the university in a competitive environment by applying strategies to attract and retain students, adapting to the requirements of the labor market by continuously updating the curricula, as well as increasing the university visibility at national and international level, by collaborating and creating partnerships with international universities for academic mobility, double degree programs and joint research projects.

Keywords: university education, accounting education, competitiveness on the educational market, challenges, perspectives

JEL Classification: I21, I23, M41

Introducere

În ultimii ani, învățământul superior din Republica Moldova (RM) se confruntă cu mai multe bariere care afectează funcționarea sa eficientă, printre care se enumeră: reducerea continuă a numărului de studenți, consecințele pandemiei Covid-19, urmările aduse de războiul din Ucraina, criza economică și energetică, tehnologiile și digitalizarea, inteligența artificială, resursele financiare limitate obținute în dependență de modul de finanțare a învățământului superior, motivația și atragerea cadrelor didactice tinere etc. Suplimentar la cele menționate, pentru educația universitară contabilă

complementar se înscrie și concurența acerbă, deoarece la majoritatea universităților din Republica Moldova sunt prezente în oferta educațională programele de studii în contabilitate.

Organizarea și desfășurarea programelor de studii universitare, inclusiv și în domeniul contabilității, se bazează pe cerințele Standardelor de calificare care reprezintă un set de criterii și cerințe prin care sunt definite nivelurile de competențe, cunoștințe și abilități necesare pentru obținerea anumitor calificări în cadrul sistemului superior de învățământ. Aceste standarde sunt esențiale pentru asigurarea calității educației și pentru a facilita recunoașterea și echivalarea calificărilor la nivel național și internațional. În conformitate cu standardele de calificare, programele de studii contabile la nivel universitar sunt concepute pentru a oferi studenților cunoștințe, abilități și competențe necesare pentru a deveni profesioniști contabili calificați și totodată de a răspunde cererii pieței muncii.

Metodologia de cercetare

Această lucrare propune de a determina și analiza principalele provocări stabilite mediului universitar la general și educației contabile în particular, precum și de a identifica soluții și perspective de competitivitate pe piața educațională. Metodologia de cercetare se bazează pe metode de tip calitativ prin: documentarea prevederilor naționale privind educația universitară și a literaturii de specialitate privind educația contabilă, analiza obiectivelor stabilite la nivel de țară pentru mediul universitar, examinarea indicatorilor prevăzuți în direcții de acțiuni, precum și rezultatele așteptate în urma realizării obiectivelor. Pentru stabilirea perspectivelor de dezvoltarea a educației contabile în mediul universitar a servit drept obiect investigat – programul de studii Contabilitate din cadrul Academiei de Studii Economice din Moldova. Studiul are un caracter empiric și propune validarea ipotezelor prin deducție și inducție.

Provocările educației din mediului universitar

Conform prevederilor art.75(2) al Codului Educației al RM [1], misiunea instituțiilor de învățământ superior constă în crearea, păstrarea și diseminarea cunoașterii la cel mai înalt nivel de excelență prin formarea specialiștilor de înaltă calificare competitivi pe piața națională și internațională a muncii și crearea oportunităților de formare profesională pe parcursul întregii vieți. Pentru realizarea și dezvoltarea acesteia, a fost elaborat și pus în acțiune Programul de implementare a Strategiei de dezvoltare „Educația 2030” pentru anii 2023-2025.

Pornind de la obiectivele generale și direcții prioritare de acțiune stabilite în Strategia de dezvoltare „Educație 2030” [2, cap. IV], sistemul de învățământ din RM, inclusiv și cel superior, întâmpină o serie de provocări prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1. Provocările mediului universitar conform obiectivelor stabilite în Strategia de dezvoltare „Educație 2030”

Obiective stabilite	Direcții de acțiune	Rezultate așteptate în urma realizării
<i>Racordarea educației la cerințele și nevoile pieței muncii din perspectiva dezvoltării sustenabile</i>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Racordarea cantitativă a absolvenților și calitativă a calificărilor acestora la cerințele pieței muncii; 2. Diversificarea ofertelor educaționale din perspectiva solicitărilor actuale și viitoare pe piața muncii; 3. Dezvoltarea învățământului dual și a programelor de studii superioare comune și interdisciplinare; 4. Promovarea parteneriatelor dintre instituțiile de învățământ și mediul de afaceri ca factor de îmbunătățire a calității studiilor și angajabilității absolvenților; 5. Actualizarea standardelor de calificare la Cadrul European al Calificărilor. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Inserția pe piața muncii a absolvenților; 2. Reducerea șomajului în rândul tinerilor absolvenți; 3. Creșterea relevanței și racordarea calificărilor la nevoile pieței muncii prin programele de învățământ dual, programelor de studii comune și interdisciplinare; 4. Dezvoltarea sistemului de ghidare în carieră prin formarea Centrelor de ghidare în carieră la nivel universitar în baza parteneriatelor cu mediul de afaceri; 5. Armonizarea Cadrului Național al Calificărilor cu Cadrul European al Calificărilor.
<i>Asigurarea accesului la educație de calitate pe tot parcursul vieții</i>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Asigurarea educației incluzive pentru toți studenții; 2. Promovarea educației centrate pe studenți; 3. Stimularea studenților cu performanțe înalte și pe merit; 4. Promovarea egalității de gen; 5. Asigurarea condițiilor de formare a unei generații sănătoase, nonviolente și deprinderi de viață bine dezvoltate; 6. Remedierea consecințelor pandemice, protecția mediului și altor situații de risc. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Creșterea ponderii absolvenților cu studii superioare; 2. Reducerea abandonului universitar; 3. Creșterea dezvoltării personale prin educația extracurriculară; 4. Diminuarea dezecilibrelor de gen în funcționarea sistemului de învățământ; 5. Crearea condițiilor de educație a unei generații sănătoase, nonvulnerabile, cu reziliență psihoemoțională și deprinderi de viață dezvoltate; 6. Extinderea educației pentru democrație, pace, sănătate și protecție a mediului.
<i>Asigurarea sistemului educațional universitar cu personal didactic/ științifico-didactic și managerial calificat, competent, motivat și competitiv</i>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Implementarea unor programe de promovare și motivare a tinerilor specialiști pentru cariera didactică, științifico-didactică și de cercetare; 2. Atractivitatea și prestigiul profesiei de cadru didactic din punct de vedere financiar; 3. Dezvoltarea unui sistem eficient de management al performanțelor în cariera didactică din perspectiva promovării inovațiilor, a excelenței în predare. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Asigurarea și menținerea în sistemul educațional necesarul de cadre didactice/științifico-didactice tinere cu scopul micșorării vârstei medii a personalului academic; 2. Reducerea abandonului profesional în sfera educației și motivarea cadrelor didactice prin calculul sporului de performanță; 3. Formarea profesională inițială a personalului didactic și managerial prin participarea la diverse stagii de formare profesională și personală.

<p><i>Îmbunătățirea funcționalității sistemului educațional prin implementarea eficientă a tehnologiilor digitale pentru asigurarea calității și sustenabilității educației</i></p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Asigurarea instituțiilor de învățământ cu echipament și produse de program, dar și cu tehnologii informaționale și comunicaționale; 2. Formarea profesională a cadrelor didactice din perspectiva utilizării eficiente a instrumentelor digitale; 3. Valorificarea potențialului tehnologiilor/instrumentelor digitale de a spori calitatea predării, învățării și a evaluării ; 4. Implementarea unor instrumente digitale de monitorizare și evaluare în vederea eficientizării sistemului educațional, îmbunătățirii serviciilor prestate, simplificării procedurilor de documentare și raportare; 5. Promovarea progresului educațional prin digitalizarea sistemului de recunoaștere a învățării, gestionării carierei, instruirii la distanță, învățării pe parcursul întregii vieți, mobilității academice. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Dotarea universităților conform standardelor cu echipamente, software și alte tehnologii informaționale și comunicaționale; 2. Instruirea angajaților din sectorul educației în vederea dezvoltării competențelor digitale în educație; 3. Asigurarea calității și sustenabilității educației prin utilizarea tehnologiilor informaționale și comunicaționale moderne în procesul de predare-învățare-evaluare; 4. Digitalizarea instrumentelor de monitorizare și evaluare a sistemului educațional și a serviciilor prestate, simplificarea modului de procesare a datelor și raportare a informațiilor de către universități doar în formatul electronic; 5. Creșterea progresului educațional în baza tehnologiilor digitale utilizate privind digitalizarea sistemului de învățare, monitorizare a angajabilității, formării și dezvoltării continue profesionale.
<p><i>Promovarea inovațiilor și a schimbărilor în educație prin dezvoltarea cercetării științifice</i></p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Consolidarea și integrarea educației și cercetării în învățământul superior din perspectiva necesităților de dezvoltare socio-economică a țării; 2. Creșterea rolului cercetărilor științifice din perspectiva dezvoltării sustenabile a sistemului de învățământ ; 3. Promovarea cercetării în cadrul învățământului superior prin proiecte comune de cercetare, mobilități și atragere a studenților, doctoranzilor din străinătate; 4. Eficientizarea procesului de pregătire a doctoranzilor și postdoctoranzilor prin asigurarea calității școlilor doctorale 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Creșterea numărului de proiecte de cercetare în învățământul superior, având ca problemă conexiunea cu formarea specialiștilor pentru economia națională; 2. Majorarea numărului de cercetători științifici în mediul universitar; 3. Dezvoltarea de proiecte comune de cercetare, mobilități și atragerea studenților din străinătate, prin care va crește finanțarea universităților de către stat, determinată în raport cu rezultatele cercetării; 4. Reorganizarea sistemului școlii doctorale prin mărirea numărului de doctoranzi în domeniu, precum și a persoanelor abilitate cu drept de conducere a tezelor de doctorat.
<p><i>Modernizarea infrastructurii și consolidarea capacității manageriale și a culturii calității universitare</i></p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Reformarea managementului universitar din perspectiva conducerii strategice, gestionării eficiente și transparente resurselor; 2. Crearea mecanismului de implicare și evaluare a calității educației de către cadrele didactice și studenții universității; 3. Modernizarea infrastructurii universitare; 4. Asigurarea instituțiilor de învățământ cu acoperire de internet prin WiFi în spațiile educaționale și campusul universitar 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Reformarea managementului universitar prin corespunderea instituțiilor de învățământ la standardele de calitate; 2. Funcționarea mecanismului de implicare și evaluare a calității educației; 3. Infrastructură universitară modernă și funcțională cu săli de studii, laboratoare, biblioteci dotate cu potențialul uman, financiar, tehnologic, logistic etc. 4. Acoperite cu conexiune de internet prin Wi-Fi a campusului universitar.

Sursa: elaborat de autori în baza [2 și 3]

În aceste condiții specificate în Strategia de dezvoltare „Educația 2030”, precum și în Planul de acțiuni pe termen mediu și lung cu privire la realizarea obiectivelor stabilite de aceasta, universitățile trebuie să găsească soluții inovatoare și răspunsuri empaticе pentru a face față provocărilor și în același timp de a rămâne competitivi pe piața educațională din RM.

Perspectivеle de competitivitate pe piața educațională

Pentru a fi competitive pe piața educațională, instituțiile de învățământ superior din Republica Moldova trebuie să se concentreze pe mai multe aspecte care ar asigura menținerea și dezvoltarea universitară într-un mediu concurențial prin aplicarea strategiilor de atragere și reținere a studenților, adaptarea la cerințele pieței muncii prin actualizarea continuă a curriculum-urilor, precum și creșterea vizibilității universitare la nivel național și internațional, prin colaborarea și crearea de parteneriate cu universități internaționale pentru mobilități academice, programe de dublă diplomă și proiecte de cercetare comune etc.

În contextul celor expuse, pentru educația contabilă din mediul universitar atât la ciclul I – Licență, cât și ciclul II – Masterat apar o serie de perspectivе (figura 1) și soluții care ar permite alinierea universității pe piața educațională din Republica Moldova.

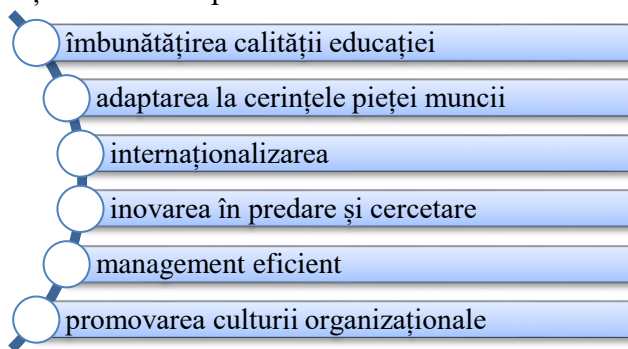


Figura 1. Aspectele competitivității universităților pe piața educațională

Sursa: elaborat de autori în baza [3, 4, 5 și 6]

Printre perspectivеle-cheie ce stau la baza creșterii competitivității pe piața educațională se enumeră **îmbunătățirea calității educației** [2, 3 și 5]. Prin urmare, pentru a face față acestor cerințe, universitățile trebuie să ofere programe de studii actualizate și relevante care să fie predate într-un mod interactiv cu utilizarea tehnologiilor digitale moderne de către cadre didactice competente și flexibile la schimbările în domeniul educației și cerințele pieței muncii. Evaluarea și îmbunătățirea continuă a calității programelor de studii reprezintă o provocare continuă pentru universități. Prin urmare, oferirea unor programe de studii de înaltă calitate în domeniul contabilității, oportunități de carieră devin atrăgătoare pentru studenți și cadre didactice de calitate, precum și colaborări internaționale valoroase.

Astfel, misiunea facultății Contabilitate și a departamentului Contabilitate, audit și analiză economică din cadrul ASEM constă în dezvoltarea programelor de studii care acoperă la nivel general aspectele contabilității (ciclul I – Licență, program de studii Contabilitate), la nivel avansat și specializat (ciclul II – Masterat, programele de masterat: Contabilitate și audit; Finanțele și contabilitatea firmei) pentru a pregăti studenții pentru provocările reale din industrie, precum și de a desfășura activități independente de cercetare aprofundate în domeniul contabilității (ciclul III – Doctorat, specialitatea Contabilitate; audit; analiză economică).

În această ordine de idei, responsabilii pentru programele de studii din domeniul contabilității se bazează pe următoarele principii și tendințe:

➤ *Actualizarea în mod constant și flexibilizarea curriculum-ului* la schimbările legislative, tehnologice și economice pentru a se asigura că studenții sunt pregătiți să facă față cerințelor și provocărilor pieței muncii din domeniul contabilității. În acest scop, reflectarea ultimelor evoluții, precum și a previziunilor din domeniul contabilității, actualizarea periodică a programelor de studii are menirea de a răspunde nevoilor actuale ale pieței muncii. Pentru a răspunde intereselor

angajatorilor și solicitărilor studenților, responsabilii de program și-au stabilit drept sarcini comunicarea permanentă cu aceștia, precum și colectarea și analiza feedback-ului de la angajatori și studenți pentru a îmbunătăți programele de studii și serviciile oferite.

Menținerea standardelor ridicate de calitate în educația contabilă este esențială pentru a asigura că absolvenții sunt pregătiți să facă față cerințelor pieței muncii și să contribuie la bunăstarea organizațiilor și societății în general.

➤ Programele de studii sunt supuse *evaluării externe* fie la nivel național de Agenția Națională de Asigurare a Calității în Educație și Cercetare (ANACEC), la nivel internațional (cazul România) – Agenția Română de Asigurare a Calității în Învățământul Superior (ARACIS), la nivel global organismul profesioniștilor contabili – Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) pentru a verifica conformitatea cu standardele de calificare și pentru a identifica oportunitățile de îmbunătățire a acestora pe viitor. Obținerea acreditărilor și certificărilor de la organisme naționale și internaționale de asigurare a calității conduce la creșterea reputației și recunoașterii instituției în diverse clasamente internaționale.

➤ Implementarea unor *metode de predare interactive* și centrate pe student prin utilizarea și aplicarea tehnologiilor educaționale moderne (e-Learning). În cazul ASEM, platforma educațională Moodle (open source) oferă posibilitatea de a avea acces nelimitat la cursuri din orice colț al lumii. Platforma dată se bazează pe relația de predare-învățare-evaluare care permite posibilitatea de a reda într-un mod variat și interactiv activitățile prin: aspecte teoretice oferite studenților, glosare și surse bibliografice (predare), aplicații practice și studii de caz (învățare), diverse teste de evaluare curentă și finală și criptograme (evaluare). Prin urmare, studenții își doresc acces la resursele de învățare într-un stil modern și eficient, pentru care universitățile la rândul său investesc în infrastructură, tehnologie și biblioteci bine dotate, pentru a face față provocărilor actuale.

➤ Instruirea și *dezvoltarea profesională continuă a cadrelor didactice* pentru a asigura nivelul predării prin menținerea și dezvoltarea competențelor profesionale pe parcursul carierei cadrelor didactice, care permite profesioniștilor să fie în tempoul schimbărilor legislative și tehnologice din domeniul economic la general și al contabilității în particular. Prin urmare, promovarea conceptului de învățare pe tot parcursul vieții cu diverse programe de formare continuă și cursuri de scurtă durată va avea o contribuție semnificativă la cerințele și nevoile pieței muncii.

➤ *Implicarea în cercetare* a cadrelor didactice prin publicarea articolelor științifice în reviste de specialitate, participarea la conferințe internaționale se prezintă drept realizări academice și de cercetare contribuind la creșterea vizibilității personale și instituționale, precum și la schimbul de experiențe și idei.

➤ Motivarea de a participa la programe de *schimb academic, mobilitate și proiecte de cercetare* atât pentru cadre didactice cât și pentru studenți pentru a diversifica și îmbogăți mediul academic.

În scopul creșterii competitivității pe piața educațională, drept perspectivă universitățile stabilesc parteneriate cu angajatorii pentru a se **adapta la cerințele pieței muncii** [2, 3 și 6]. Astfel, prin diverse stagii prevăzute în curriculum (de inițiere, specialitate, licență), proiecte de cercetare, precum și implicarea practicienilor din domeniu în procesul de predare, studenții beneficiază de o educație contabilă relevantă și orientată spre oportunități de angajare chiar în timpul efectuării stagiilor sau după absolvire. Parteneriatele încheiate între universități și entități, oferă studenților de la programele de studii din domeniul contabilității următoarele oportunități:

➤ *Rata angajabilității ridicată* pentru absolvenții în domeniul contabilității, care în ultimii ani prezintă o creștere a cererii acestor specialiști pe piața muncii. Ținând cont de necesitatea de specialiști în domeniul contabil, studenții sau viitorii abiturienți sunt predispuși să se înscrie în programe de studii care le oferă șanse mai mari de a-și găsi un loc de muncă pe specialitate după absolvirea universității.

➤ Oferirea *stagiilor de practică*, internship-urilor și oportunități de angajare ale absolvenților în baza parteneriatelor stabilite dintre universități și angajatori, care comunică continuu și vin cu propuneri de ajustare a programelor de studii în funcție de nevoile pieței.

➤ Parteneriatele încheiate cu universități și instituții de cercetare internaționale oferă *schimburi academice* (mobilități academice) atât în rândul studenților cât și a cadrelor didactice, *programe de dublă diplomă și proiecte de cercetare comune* (conferințe științifice internaționale, concursuri internaționale) care permite atragerea de fonduri pentru cercetare din surse naționale și internaționale pentru a sprijini inovarea și dezvoltarea academică.

Una din perspectivele de creștere a competitivității ofertei educaționale este și **internaționalizarea programelor de studii** [2, 3, 5, 6 și 7]. Prin internaționalizare, responsabilii de programe propun: crearea și dezvoltarea de programe de studii comune cu universitățile din străinătate, participarea la diverse proiecte de cercetare comune, promovarea de mobilități academice și schimb de experiențe atât în rândul studenților, cât și a cadrelor didactice, asigurarea recunoașterii internaționale a calificărilor și diplomelor prin alinierea la standardele internaționale.

➤ Promovarea *programelor de mobilitate academică* pentru studenți și cadre didactice, cum ar fi Erasmus+, CEEPUS se efectuează cu scopul de a expune participanții la experiențe internaționale și a îmbunătăți calitatea educației. Prin mobilitate academică are loc dezvoltarea personală și profesională a studenților și a cadrelor didactice, contribuind totodată la internaționalizarea programelor de studii și a instituțiilor de învățământ superior. Astfel, promovarea și extinderea mobilităților academice contribuie la îmbunătățirea calității educației și la dezvoltarea unei comunități academice globale.

➤ *Dezvoltarea de parteneriate și acorduri bilaterale* cu universități din diverse țări pentru a facilita schimbul de studenți și profesori prin acordarea burselor de mobilitate, acumularea și schimbul de experiențe în domeniu, colaborarea la diverse evenimente științifice organizate precum: conferințe științifice internaționale, concursuri internaționale. Colaborarea între instituțiile de învățământ superior permite schimbul de expertiză și bune practici, îmbunătățind calitatea programelor educaționale oferite.

➤ Crearea de *programe de studii comune* cu universități din străinătate și participarea la consorții internaționale de cercetare. Programul de studii Contabilitate de la ASEM are încheiate acorduri și convenții începând cu anul 2018 cu programul de studii Contabilitate și informatică de gestiune din cadrul Universității Ștefan cel Mare din Suceava, România. Acest program comun de studii permite studenților să dobândească cunoștințe și abilități din două sisteme educaționale diferite oferindu-le o perspectivă mai largă și competențe diversificate, capacitatea de a se adapta rapid și eficient la diverse culturi și stiluri de învățare, deținerea a două diplome de la universități recunoscute internațional îi face pe absolvenți mai competitivi pe piața muncii și le oferă oportunitatea de a-și extinde rețeaua profesională la nivel internațional. Prin urmare, universitățile implicate în programe de diplome duble își cresc vizibilitatea și reputația la nivel internațional, atrăgând astfel mai mulți studenți și parteneri.

➤ *Recunoașterea internațională a calificărilor și diplomelor* prin alinierea cu standardele internaționale. Asigurarea recunoașterii diplomelor și calificărilor la nivel internațional facilitează recunoașterea studiilor realizate în străinătate, a rezultatelor obținute din programe comune de studii. Recunoașterea calificativilor și diplomelor la nivel internațional este necesară pentru creșterea mobilității academice și profesionale, precum și pentru promovarea colaborării internaționale în educație și cercetare. Alinierea la standardele internaționale de recunoaștere și asigurare a calității educației sunt măsuri necesare de asigurare a recunoașterii calificărilor obținute într-o țară și apreciate pe plan global.

Inovarea în predare și cercetare [2, 3 și 5] în cadrul universităților devine o perspectivă de adaptare la cerințele actuale ale educației, precum și de a fi competitiv într-o concurență acerbă. Noile metode de predare nu se rezumă doar la interactivitatea creată de titularul de curs pentru disciplina sa, ci și la

accesul nelimitat la resursele informaționale plasate pe platforme educaționale moderne. Prin utilizarea tehnologiilor avansate studenții pot simula diferite situații, studii de caz complexe și participa virtual la diverse activități. Ținând cont că în ultimii ani, tehnologiile joacă un rol tot mai important în domeniul contabilității, utilizarea software-urilor contabile moderne asigură accesul studenților la tehnologiile de ultimă generație și oferă posibilități de cercetare și publicare a rezultatelor obținute.

➤ Studenții își doresc *acces la resursele educaționale* prin metode moderne și eficiente de învățare. Reieșind din aceste solicitări din partea publicului, universitățile din RM, inclusiv și ASEM, pentru a fi competitive pe piața educațională investesc în infrastructuri moderne, laboratoare de cercetare, biblioteci și spații de studiu confortabile. Prin urmare, studenții au acces la: tehnologii și resurse digitale prin platforme online de învățare (Moodle), echipamente de laborator de ultimă generație și software specializate în domeniul contabilității (1C-Contabilitate, WizCount, Universal Accounting, Elemento). Totodată, universitatea oferă și servicii de consiliere academică și profesională, suport IT și asistență pentru studenți pentru a asigura o experiență educațională de calitate.

➤ Prin *cercetare* se încurajează cadrele didactice și studenții de a participa în activități de cercetare cu scopul de a publica rezultatele cercetărilor științifice în reviste de specialitate, baze de date indexate etc. Implicarea și participarea atât a cadrelor didactice cât și a studenților la conferințe internaționale contribuie la creșterea vizibilității personale și instituționale precum și la schimbul de experiențe și cunoștințe. În acest context, în cadrul universităților se creează centre de cercetare având drept scop de a genera inovație într-un anumit domeniu și rezolva probleme reale. Prin intermediul acestor centre, participând la diferite concursuri, se atrag fonduri pentru cercetare din surse naționale și internaționale pentru a sprijini proiectele inovative și cercetările avansate.

Drept perspectivă de creștere a competitivității pe piața educațională servește **managementul universitar** [2 și 3] care prin diverse strategii transparente asigură o bună guvernare și utilizarea eficientă a resurselor pentru acțiuni care au impact asupra calității educației și atractivității instituțiilor de învățământ superior bazate pe: infrastructură modernă, accesul la resursele de specialitate, vizibilitatea în clasamentul național și internațional universitar, relevanța și diversitatea ofertei educaționale, finanțarea universitară.

➤ Dezvoltarea continuă a *infrastructurii campusului universitar* prin: modernizarea sălilor de studii cu mobilă corespunzătoare și cu echipamentul digital necesar precum: table interactive, proiectoare; dotarea laboratoarelor cu calculatoare performante și software specializate în domeniul contabilității utile procesului educațional; extinderea și înnoirea permanentă a colecției bibliotecilor științifice, accesul la diferite baze de date indexate, abonarea la reviste de specialitate; dezvoltarea centrelor/instituțiilor de cercetare prin posibilitatea de a atrage fonduri de finanțare pentru proiecte inovative de cercetare prin competiții naționale și internaționale; înnoirea/actualizarea resurselor digitale educaționale (Platforma Moodle); crearea unor condiții atractive de învățare, cercetare, inovare, creație și odihnă prin funcționarea Student Hub, Fin Tech Hub, Glia Impact Hub; oferirea Incubatoarelor de Afaceri la lansarea afacerilor studenților; amplasarea comodă a blocurilor de studii; infrastructura verde a campusului academic amenajată cu sculpturi, havuz, monumente, zone de odihnă etc.

➤ Elaborarea *planurilor strategice* care includ obiective specifice domeniului prevăzute în Strategiile naționale și internaționale de dezvoltare, direcții de acțiune stabilite în Planuri de activitate, măsuri realizabile relevante și încadrate în timp prezentate în Rapoartele planurilor de activitate la nivel instituțional și în particular pentru fiecare program sau domenii de studii.

➤ *Oferta educațională* a unei universități are drept obiective: crearea de programe atractive atât pentru studenții din țară cât și pentru cei din străinătate; adaptarea și revizuirea constantă a programelor de studii, inclusiv și pentru domeniul contabilității pentru a reflecta evoluțiile recente în domeniu și pentru a răspunde cerințelor pieței muncii.

➤ *Clasamentele universitare* oferă o evaluare detaliată a performanței universităților la nivel național și global, pe baza unor criterii variate ce țin de: reputația în rândul angajatorilor și studenților, internaționalizarea, activitățile de cercetare, angajabilitatea în câmpul muncii a absolvenților, infrastructura etc.

➤ *Asigurarea resurselor financiare* necesare pentru a sprijini programele de studii, inclusiv și în domeniul contabilității este o provocare, mai ales în contextul reducerilor bugetare și creșterii costurilor educaționale. Prin urmare, universitățile trebuie să găsească modalități creative de a finanța și de a susține programele oferite în fața presiunilor financiare (acordarea a trei contracte de studii pentru studenții facultății Contabilitate din partea companiilor Pelliron și Double Case, deja devenită tradiție din a. 2020), prin obținerea de fonduri suplimentare, granturi și parteneriate cu mediul de afaceri (cazul facultății Contabilitate, companiile: ACCA (din a. 2012), Ernst Young (a. 2024), Deloitte, Crowe etc.).

Prin *cultura universitară* [2 și 3] se prezintă ca un complex de valori, tradiții, norme și practici care influențează comportamentul și modul de operare al membrilor unei universități. Aceasta poate afecta semnificativ succesul academic și profesional al studenților și al personalului didactic, care contribuie la îmbunătățirea performanței academice prin crearea unui mediu de învățare motivant, asigură o educație de înaltă calitate, relevantă și integrată într-un context global, participă la dezvoltarea vieții studenților și a cadrelor didactice.

➤ Oferirea unui spectru larg de *activități extracurriculare* și participarea studenților la cluburi de dezbateri, mese rotunde, training-uri, conferințe științifice (conferința dedicată studenților ISSC, cadrelor didactice – ISCA), competiții/concursuri academice (concursul internațional „Profesia contabilă o carieră de succes” între ASEM și Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava, România) și evenimente culturale (Ziua economistului, contabilului), voluntariat contribuie la dezvoltarea abilităților de comunicare, analiză critică, rezolvare a problemelor și lucrul în echipă. Totodată, implicarea activă a studenților în diverse activități oferă oportunități de dezvoltare profesională și personală a acestora prin completarea unui Curriculum-Vitae promițător.

➤ *Sprijinul financiar* acordat studenților prin diverse Burse (nominale, de merit, sociale), granturi, premii acordate de universitate (concursul Cel mai bun student ASEM), precum și de companii pentru diverse performanțe obținute (NGA Contabilitate acordă o bursă de gradul I pentru un student de la programul Contabilitate) în scopul încurajării studenților de la domeniul dat. Prin acordarea astfel de suporturi financiare, instituțiile devin mai atractive și solicitate în rândul studenților.

➤ *Vocea studenților contează* prin implicarea acestora în procesul decizional prin consilii și organizații studențești (Senatul studențesc al ASEM, Comitetul sindical al studenților și masteranzilor ASEM), Consilii de facultate, Senatul universitar, precum și participarea activă la procesul educațional prin exprimarea feedback-ului privind calitatea educației.

Concluzii. Analiza obiectivelor și direcțiilor de acțiune în sectorul educației din mediul universitar prezentate în Strategia de dezvoltare „Educația 2030” a scos în evidență mai multe provocări privind dezvoltarea sistemului de învățământ universitar. Aceste provocări, impun universităților respectarea și conformarea la anumite cerințe pentru a se considera competitive pe piața educațională, printre care se enumeră următoarele perspective:

– *îmbunătățirea calității educației* prin actualizarea curriculum-ului în dependență de nevoile pieței muncii, evaluarea externă a programelor de studii, implementarea unor metode interactive de predare și dezvoltarea continuă a cadrelor didactice prin mobilități, schimb de experiențe și implicarea în cercetare;

– *adaptarea la cerințele pieței muncii* prin încheierea de parteneriate cu mediul de afaceri în scopul creșterii ratei angajabilității, oferirea stagiilor de practică, precum și implicarea acestora în actualizarea curriculum-urilor;

– *internaționalizarea programelor de studii* pune accent pe programe de mobilitate, parteneriate și acorduri bilaterale, programe comune de studii precum și recunoașterea calificativelor atribuite;

– *inovarea în predare și cercetare* se bazează pe accesul studenților la resursele educaționale, încurajarea și implicarea atât a studenților cât și a personalului academic în cercetare cu scopul creșterii vizibilității instituționale;

– *gestionarea universității de către un management eficient* prin modernizarea infrastructurii campusului academic, elaborarea strategiilor de dezvoltare universitară, promovarea ofertei educaționale, asigurarea financiară a programelor de studii, precum și poziționarea în clasamentul universitar;

– *promovarea culturii organizaționale* bazate pe tradiții, norme și practici privind implicarea studenților în activități extracurriculare, procese decizionale și educaționale, precum și oferirea suportului financiar în funcție de merite și performanțe atinse.

În mare parte, aceste aspecte sunt corelate cu dimensiunile concrete ale sistemului de învățământ universitar, ceea ce generează că programul de studii Contabilitate răspunde preponderent direcțiilor de acțiune și așteptărilor prevăzute în Strategia de dezvoltare „Educație 2030” și cu siguranță, este unul competitiv pe piața educațională contabilă din Republica Moldova.

Referințe bibliografice:

1. Codul educației al Republicii Moldova nr. 152 din 17.07.2014. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=143290&lang=ro#
2. Strategia de dezvoltare „Educație 2030”. Disponibil: https://gov.md/sites/default/files/document/attachments/subiect-02-nu-900-mec-2022_1.pdf
3. Programul de implementare a Strategiei de dezvoltare „Educația 2030” pentru anii 2023-2025. Disponibil: https://gov.md/sites/default/files/document/attachments/subiect-02-nu-900-mec-2022_1.pdf
4. GRIGOROI L., LAZARI L. Educația universitară contabilă: avem nevoie de schimbare? În: Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare: Conferință științifică internațională, 19-20 aprilie 2018, ediția a VII-a, Chișinău, pp. 9-16. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_con_20.04.18.pdf
5. GRIGOROI L. Educația contabilă universitară: ce ne rezervă viitorul? În: Colocviu științific cu participare internațională în memoriam profesorului Viorel Țurcanu, ediția a 2-a cu genericul: „Învățământul superior contabil: provocări și soluții”: Culegere de teze științifice, 17 noiembrie 2023, Chișinău, pp. 5-7. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/Culegere_teze_Colocviu_2023.pdf
6. LAZARI L. Adaptarea educației contabile la tendințele în schimbare. În: Colocviu științific cu participare internațională în memoriam profesorului Viorel Țurcanu, ediția a 2-a cu genericul: „Învățământul superior contabil: provocări și soluții”: Culegere de teze științifice, 17 noiembrie 2023, Chișinău, pp. 8-10. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/Culegere_teze_Colocviu_2023.pdf
7. Planul de acțiuni privind internaționalizarea învățământului superior pentru anii 2024-2025. https://mecc.gov.md/sites/default/files/ordin_plan_de_actiuni_privind_internationalizarea_iis.pdf

DEVELOPING STUDENT ENTREPRENEURSHIP IN THE CURRENT ECONOMIC CONTEXT

DEZVOLTAREA ANTREPRENORIATULUI STUDENTESC IN CONTEXTUL ECONOMIC ACTUAL

CZU: 334.72-057.875:378.14

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.40>

Simona-Maria BRÎNZARU

Stefan cel Mare University of Suceava, Romania

Email: simona.brinzaru@usm.ro

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4777-6589>

Veronica GROSU

Stefan cel Mare University of Suceava, Romania

Email: veronica.grosu@usm.ro

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2465-4722>

Cirpiana MIHAI

Stefan cel Mare University of Suceava, Romania

Email: cipriana.mihai80@yahoo.com

ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-8429-040X>

Abstract. Student entrepreneurship has an important role to play in the current economic context as it contributes to innovation, flexibility and the potential to generate new jobs and stimulate sustainable economic growth. The main aim of the paper is to map the thematic of student entrepreneurship, focusing on identifying the future directions of the student entrepreneur. To achieve this, a keyword analysis and citation analysis was conducted to determine the most influential works on the topic under analysis. The results of the bibliometric analysis are useful for researchers as well as future entrepreneurs as they provide an in-depth understanding of the evolution of student entrepreneurship, identifying relevant trends and contributions in the field.

Keywords: student entrepreneurship, innovation, entrepreneurial education, artificial intelligence.

JEL Classification: M40, M41

Introduction

Student entrepreneurship is known as the attempt or launch of one or more students into entrepreneurship early in their academic career. Implicitly, a student entrepreneur is considered as that entrepreneur who uses academic skills in an innovative way as a springboard for his/her business. Moreover, in the context of accelerated technology development, students are increasingly undertaking IT skills that help them develop innovative behaviour and new practices in entrepreneurship, thus giving them an important advantage over their competitors. Student entrepreneurship is a significant impetus for the development of entrepreneurship at the national level, as well as for increasing the welfare of society (Scotto & Morellato, 2013). Also, the concept of student entrepreneurship is connected to the processes of technological development, but also to economic growth, and the expansion of this type of entrepreneurship brings considerable benefits to a country.

In this context, the main aim of the paper is to map the thematic of student entrepreneurship, focusing on identifying the future directions of the student entrepreneur. In order to achieve the main purpose we opted for a keyword analysis and citation analysis to determine the most influential works on the topic under analysis. Bibliometric analysis based on keyword co-occurrence allows the delineation of research clusters that highlight the variety of research topics and identify the multidisciplinary

nature and directions (domains/subdomains) of further development of a research area (Van Eck & Waltman, 2010; Grosu et al., 2022; Mihai & Mihailă, 2023). Citation analysis helps to examine the number of citations over time and reflects the intellectual linkages of cited articles that form when one publication cites another publication (Donthu et al., 2021).

The results of the bibliometric analysis are useful for researchers as well as future entrepreneurs as they provide an in-depth understanding of the evolution of student entrepreneurship, identifying relevant trends and contributions to the field.

Research methodology

The scientific approach was based on the following steps:

1. Data collection. Articles of interest specific to the topics under analysis were selected from the international Web of Science (WOS) platform, applying the search protocol presented in Table 1 and exported using the Tab delimited and Full record and Cited references options.

Table no. 1. Research protocol on WOS

<i>Data base</i>	Web of Science Core Collection
<i>Time interval</i>	2000 – december 2023
<i>Published works</i>	All types of documents except notes, corrections, abstracts, editorial material.
<i>Language</i>	English
<i>Topic (title, abstract, author keyword and keyword plus)</i>	„student* entrepreneur*”
<i>Final results</i>	1386

Source: author's own elaboration

Following the application of the selection criteria, 1386 entries were identical for student entrepreneurship. The exclusion criteria were for certain types of papers, thus eliminating notes, corrections, abstracts, editorial material.

2. Bibliometric analysis. The processing of the data exported to WOS was carried out using the VOSviewer software and involved the following steps shown in Figure 1:

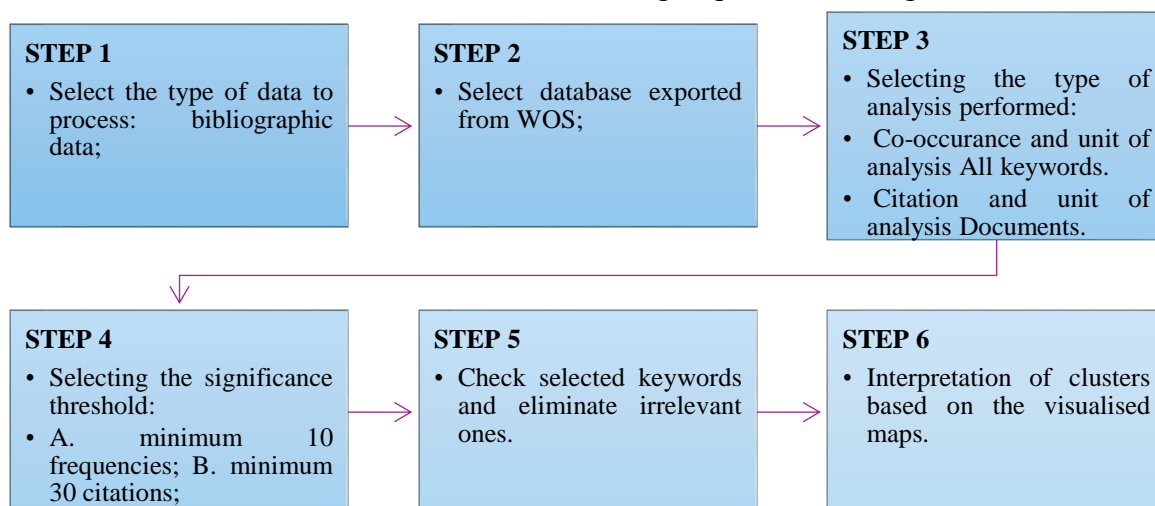


Figure no. 1. Data processing steps with VOSviewer

Source: Author's own elaboration

The six steps shown in Figure 1 differentiated according to the type of analysis, i.e. bibliometric keyword linkage analysis (A) and citation analysis (B) allowed the generation of the keyword network and the cited article network that highlighted the most influential publications within the topic under analysis.

Results and discussions

Following the application of the search protocol in the WOS database we obtained 1386 papers for the period 2000 to December 2023 that deal with student entrepreneurship and their evolution is shown in the following figures.

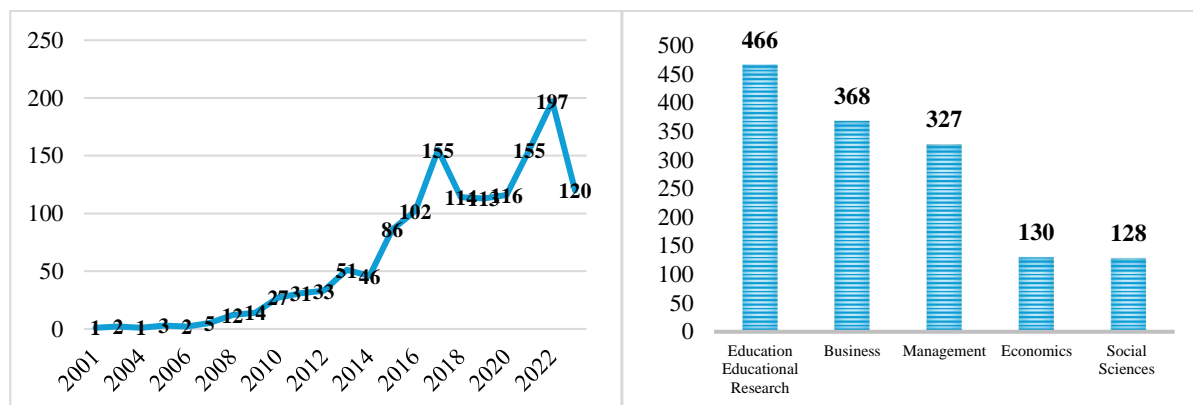


Figure no. 2. Evolution of papers by year of publication and WOS research areas

Source: Own processing based on WOS data

Figure no. 2 shows the evolution of the number of papers published between 2000 and December 2023 on student entrepreneurship. There is an oscillating trend of publications so that the number of publications increases continuously until 2013, followed by a slight decrease, to reach a maximum of 155 published papers in 2017. The peak of the trend is reached in 2022 with a number of 197 publications. Aspect, which can be attributed to the post-pandemic period when emphasis was placed on business resilience and stimulating entrepreneurship to find solutions to counteract the effects of the health crisis (Cater et al., 2022) and this conjuncture required increased attention to entrepreneurship education at the level of higher institutions that contribute to the development of future entrepreneurs. Again, in Figure 2 we see that the highest number of published papers is in the WOS category of education which is also normal given the involvement of students, followed by business with 368 papers and management with 327.

The geographical distribution in Figure no. 3 shows countries that have published between 10 and 462 papers on student entrepreneurship. China leads the top 10 countries with 462 published papers, thus highlighting the interest of Chinese researchers in student entrepreneurship, which was also noted earlier in the context of entrepreneurship education. China is followed by the USA with 103 publications, Indonesia (81), the UK (68), Malaysia (67), Spain (64), Romania (46), Italy (32) and India (18). We note the interest of researchers in our country in the subject analysed, identifying in the literature studies that explore student entrepreneurship in various fields of study such as engineering, accounting and finance, business administration, food industry, technology, etc.

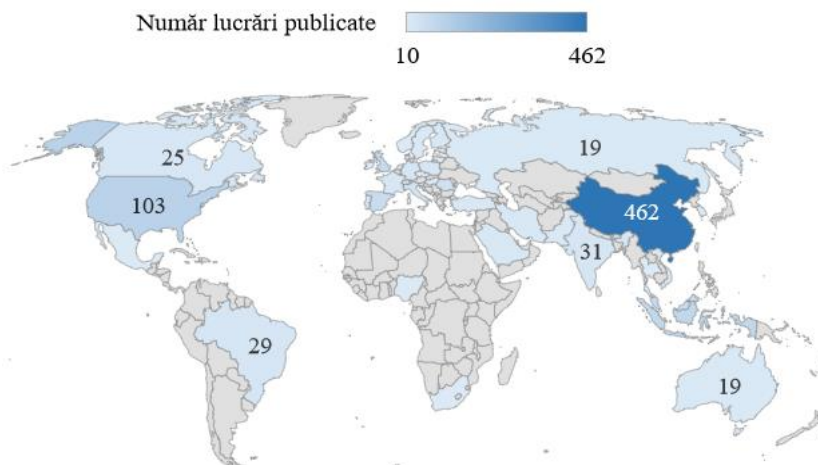


Figure no. 3. Evolution of published works by geographical distribution

Source: Own processing based on WOS data

Using Vosviewer software, we processed the exported data from the WOS platform and obtained 4211 keywords that were reduced to 145 after applying the minimum threshold of 10 frequencies and eliminating irrelevant words. The keyword co-occurrence network consists of five thematic clusters, where, the highest frequency is recorded by education (393) with a link intensity of 2075 and the average year of publication was 2018 and the average number of citations related to publications in which this concept appears is 12.06. Next, in descending order of frequency, are the keywords entrepreneurship (346), entrepreneurship education (340), impact (340), entrepreneurial intention (261), self-efficacy (219), students (175), business (121), innovation (113), etc. These words define the theme of student entrepreneurship because research highlights the close relationship between the impact of entrepreneurship education, innovation and entrepreneurial intentions of students, characterized by the most important entrepreneurial trait - self-efficacy. Figure no. 4 shows the keyword network specific to student entrepreneurship.

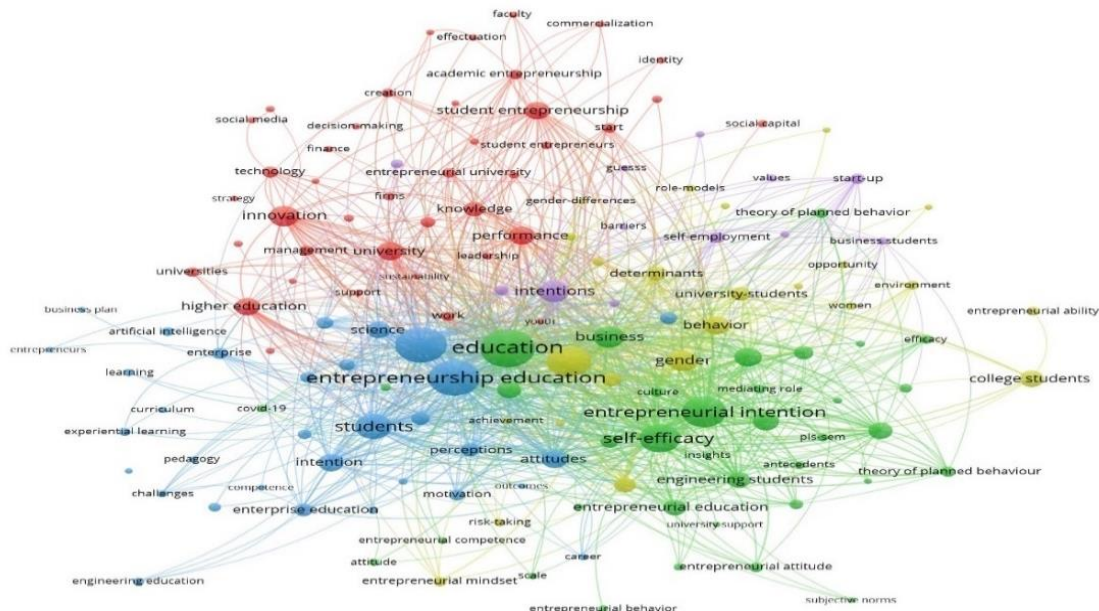


Figure no. 4. Student Entrepreneurship Keyword Network

Source: Author's own processing in VOSviewer

In cluster I we find terms specific to student entrepreneurship, where innovation comes first. This cluster highlighted in red in Figure no. 4 contains 41 keywords, of which we mention the following: university, higher education, faculty, student entrepreneurs, entrepreneurial universities, leadership, performance, finance, knowledge, technology, incubators, creation, etc. These terms express the fact

that universities promote the stimulation of student innovation and creativity, leadership, and in particular, the transfer of knowledge and technology between students and the business environment through the organisation of entrepreneurial competitions or the development of business incubators. Some authors believe that business incubators organised by universities help a considerable number of students from different backgrounds to develop their business ideas in a protected and resourceful environment (Mele et al., 2024). Universities also play a significant role on encouraging students to get started in entrepreneurship by providing a protected environment where students can experiment with innovative ideas and follow their passion (Siegel & Wright, 2015). Moreover, academia can help young students by providing the resources they need to launch their own business (Alves et al., 2019). At the same time, Schimperna et al. (2021) consider that universities have four functions regarding entrepreneurship development, namely, contributing to entrepreneurship, promoting creativity and the desire of young students to launch their own business, providing adequate knowledge on how to open and develop a business, and introducing innovative entrepreneurship programs into the curriculum.

Cluster II in green consists of 36 keywords revolving around education - entrepreneurial intentions - self-efficacy. Other keywords present in this cluster are culture, theory of planned behaviour, entrepreneurial attitude and behaviour, passion, creativity, entrepreneurial education, entrepreneurial motivation, student, start-up business, SME, covid-19, etc. These concepts refer to the main factors influencing students' entrepreneurial intentions but especially the impact of the crisis caused by the COVID-19 pandemic or the development of digital technology on student entrepreneurship is highlighted. Some authors argue that the COVID-19 pandemic played an important role in constraining students with regard to the implementation of business ideas, as this pandemic developed their arbitrary attitudes towards risk (Menshikov et al., 2021). In recent years, in the context of accelerated digitisation, the nature of entrepreneurship and managerial challenges have changed significantly. Digital technologies are considered to offer significant and innovative opportunities in entrepreneurship, and they play a primary role in the sustainability of entrepreneurship centres (Secundo et al., 2020). As for entrepreneurship programmes, some authors consider that they need to be updated in the new digital era, so that these programmes facilitate the improvement of digital skills in the field, but also the ability to collaborate with the new generation of student entrepreneurs dominated by digitalisation (Scuotto & Morellato, 2013).

Cluster III (blue in Figure 4) focuses on entrepreneurship education and includes terms such as students, education, curriculum, pedagogy, enterprise education, accounting education, engineering education, higher education, experiential learning, business plan, competences, skills, intentions, motivation, challenges, etc. Entrepreneurship education is not only about business, but also encompasses a complex set of skills, abilities and qualities. Moreover, if entrepreneurship is linked to other relevant disciplines as part of the curriculum, this would provide the discipline with a scientific context, increase the relevance of the entrepreneurial career and encourage the discovery of innovative solutions to complex challenges (Astuty et al., 2022). Another study also shows that a lack of pedagogical initiatives, workshops, internships and case studies, the lack of an academic entrepreneurship department and the absence of a suitable entrepreneurship education curriculum do not help to expand students' entrepreneurial mindset and skills (Adewumi & Naidoo, 2022). On the other hand, Reyad et al. (2019) argues that accounting education plays a significant role in the development of the entrepreneurial field, as the accounting curriculum provides a theoretical framework that helps to understand business management, but at the same time, provides students with the knowledge, skills, qualities and abilities needed to launch and grow a business.

Within this cluster the relationship between artificial intelligence, education and students is highlighted, although it is less represented in the literature as it is a more recent research topic. This aspect demonstrates that universities need to adapt to the new requirements regarding the development of artificial intelligence by improving the training methods of students, but also by

promoting the integration of artificial intelligence into the teaching-learning process to train young entrepreneurs adapted to the current economic environment (Yang et al., 2022). For example, one study has shown that artificial intelligence is very important in promoting entrepreneurial performance among students. The positive effect of integrating artificial intelligence in entrepreneurial performance is reflected by the trend towards entrepreneurship and strategic entrepreneurship (Khalid, 2020). Another study shows that international analysis of entrepreneurial potential among students in line with the progressive role of artificial intelligence in the economy, as well as in other fields, concluded that the use of artificial intelligence in the US and some EU countries in student entrepreneurship has the effect of economic growth (Voronov et al., 2023).

The fourth yellow cluster of 24 keywords highlights the impact of student entrepreneurship and its influencers. Here we mention the following terms gender, female, experience, family, behaviour, personality, risk-taking, entrepreneurial environment, achievement, success, opportunity identification, etc. It is shown that student entrepreneurs are influenced by various environmental factors such as culture, level of development of a country, universities and family which have a significant impact on guiding students towards an entrepreneurial career (Roman & Maxim, 2017; Teixeira et al., 2018; Camino Escolar-Llamazares et al., 2019; Chereau & Meschi, 2022). In contrast, other studies have shown that age is not a decisive factor in the financial risk entrepreneurs take, but these studies have not confirmed the impact of gender on this risk (Ramudzuli & Muzindutsi, 2018; Ololo et al., 2023). However, another study found that although there has been a significant increase in the number of women in entrepreneurial careers in recent years, the male gender is still predominant when it comes to starting their own businesses (Yordanova & Tarrazon, 2010; Romani et al., 2013; Sanchez Torne & Perez Suarez, 2019; Dragin et al., 2022). Another important factor favouring increased entrepreneurial intentions is the level of education (Hoda et al., 2020; Zhou, 2021).

The smallest cluster highlighted by the purple colour is not as well delineated as the others but we encounter the following terms: barriers, intentions, student business, self-employment, start-up, entrepreneurial learning, etc. The most important factor that leads students to start a start-up company is entrepreneurial knowledge (Scuotto & Morellato, 2013). Also, business ideas are born in entrepreneurship labs that inspire students to implement a start-up, and in this case universities play an important role in supporting and ensuring their continuity as entrepreneurs (Jansen et al., 2015). Moreover, experiment-based teaching methods implemented in practical labs are a determinant of students' inclination towards starting a start-up, stimulating students' desire to engage in entrepreneurial activities already during their academic career (Mutalimov et al., 2022). Therefore, student entrepreneurship plays a major role on the economic growth of a country because young students are aware of the importance of this field and undertake entrepreneurial skills and qualities already during their academic career. Universities also give young future entrepreneurs a boost and inspire them to develop innovative ideas into their own businesses.

Figura nr. 5 ilustrează cartografierea articolelor publicate pe tematica analizată în funcție de numărul de citări ale acestora și a legăturilor create.

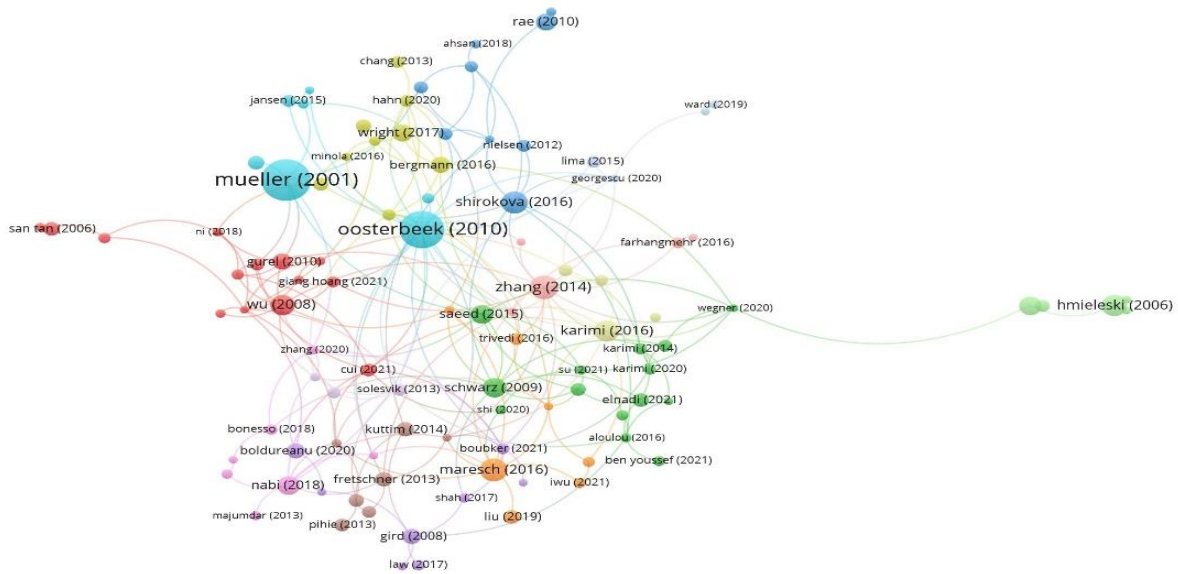


Figure no. 5. Network of published papers by number of citations

Source: Author's own processing in VOSviewer

The network in the figure above is made up of 14 clusters containing scientific papers with more than 30 citations. Cluster I and II (red and green colours in Figure 2.13) are the most developed with 14 papers each. Cluster I groups studies that address the role of entrepreneurship education on the development of future student-entrepreneurs, while cluster II concentrates papers on factors influencing students' entrepreneurial intentions. The most cited studies (Mueller & Thomas, 2001; Oosterbeek et al., 2010) are found in cluster VI, recording the most links created, both within the cluster and with the other clusters. Table 2 also includes information on the top 10 most cited studies.

Table no. 2. Top 10 most cited works on student entrepreneurship

Authors	Title	No. of citations	No. of links
mueller (2001)	Culture and entrepreneurial potential: a nine country study of locus of control and innovativeness	847	7
oosterbeek (2010)	The impact of entrepreneurship education on entrepreneurship skills and motivation	691	21
zhang (2014)	The role of entrepreneurship education as a predictor of university students' entrepreneurial intention	288	12
maresch (2016)	The impact of entrepreneurship education on the entrepreneurial intention of students in science and engineering versus business studies	266	10
shirokova (2016)	Exploring the intention-behavior link in student entrepreneurship: moderating effects of individual and environmental characteristics	247	9
hmieleski (2006)	Proclivity for improvisation as a predictor of entrepreneurial intentions	236	3
karimi (2016)	The impact of entrepreneurship education: a study of iranian students' entrepreneurial intentions and opportunity identification	222	11
wu (2008)	The impact of higher education on entrepreneurial intentions of university students in china	218	7
schwarz (2009)	The effects of attitudes and perceived environment conditions on students' entrepreneurial intent an austrian perspective	187	9
kassean (2015)	Does entrepreneurship education in the first year of higher education develop entrepreneurial intentions? The role of learning and inspiration	179	3

Source: Author's own processing in VOSviewer

The study by Mueller & Thomas (2001) has the highest number of citations, making it an important landmark in the thematic framework. Results from a survey of students in 15 countries show that entrepreneurial potential is conditioned by national culture, generating differences across national borders. Thus, a "supportive" national culture will cultivate the mind and character of the future entrepreneur and the entrepreneurial potential of a country will increase. It should be noted that two entrepreneurial traits should be encouraged in such a culture, namely innovation and internal locus of control, as potential entrepreneurs should perceive themselves as psychologically capable and prepared to face the challenges of a competitive market. In addition, in individualistic cultures there is a higher likelihood of entrepreneurial orientation than in collectivist ones. At the same time, the authors mentioned that education plays a key role in the formation of future entrepreneurs, which has developed future research directions. As a result, it is observed that 6 out of 10 studies, examine the impact of entrepreneurship education on students' entrepreneurial intentions, and the results highlight the positive influence of introducing this type of education at university level.

The exception is the results of Oosterbeek et al. (2010) who show that introducing a single entrepreneurship programme in schools and colleges to help young people translate theory into practice is not sufficient to develop entrepreneurial skills and has zero effect on entrepreneurial intentions. The recommendations would be that universities should invest in the development of complex educational programmes with an entrepreneurial character as well as in the promotion of a long-term entrepreneurial culture among students. At the same time, we note that half of the studies in this top 10 were published between the years 2014 - 2016 when there was a significant increase in publications which highlights the relevance of the research results from this period on the topic of student entrepreneurship. Moreover, the majority of the studies in the top 10 focus on entrepreneurship education and its impact.

Conclusions

Student entrepreneurship is currently undergoing a period of rapid expansion and is increasingly seen as an important source of innovation and economic development. Students from various fields are trying their creativity and entrepreneurship in a variety of start-up initiatives and entrepreneurial projects. Universities and higher education institutions are encouraging this trend through dedicated programmes, business incubators and financial support to turn ideas into reality. The impact of student entrepreneurship is evident in the economy through job creation, technological and social innovation, and significant contributions to local and global economic growth. In addition, this phenomenon is also fuelled by globalisation and digitisation, which facilitates access to international resources and markets, and an increased concern for sustainability and social responsibility.

The results of the bibliometric analysis highlight a growing collaboration between different academic disciplines, promoting interdisciplinary innovation and complex solutions to contemporary challenges. Student-led start-ups will play a vital role in bringing sustainable solutions to social and environmental problems, thereby strengthening the position of student entrepreneurs in the global economic landscape. Moreover, the digitisation of the economy is significantly influencing the development directions of future entrepreneurs, regardless of the field.

In conclusion, student entrepreneurship is an opportunity for students from all fields to develop their entrepreneurial skills and explore passions that can later become successful businesses contributing to the economic development of a country. Supporting and encouraging entrepreneurial initiatives among students will continue to play a key role in shaping the economic and social future of our society.

Bibliography

1. Adewumi, S. A., & Naidoo, L. D. (2022). Student entrepreneurship mindset and social entrepreneurship pedagogy in a global health pandemic in Lagos State University, Nigeria. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, 10(1), 200–213. [https://doi.org/10.9770/jesi.2022.10.1\(10\)](https://doi.org/10.9770/jesi.2022.10.1(10))
2. Alves, A. C., Fischer, B., Schaeffer, P. R., & Queiroz, S. (2019). Determinants of student entrepreneurship: An assessment on higher education institutions in Brazil. *Innovation & Management Review*, 16(2), 96–117. <https://doi.org/10.1108/INMR-02-2018-0002>
3. Astuty, E., Yustian, O. R., & Ratnapuri, C. I. (2022). Building Student Entrepreneurship Activities Through the Synergy of the University Entrepreneurship Ecosystem. *Frontiers in Education*, 7, 757012. <https://doi.org/10.3389/feduc.2022.757012>
4. Camino Escolar-Llamazares, M., Luis-Rico, I., de la Torre-Cruz, T., Herrero, A., Jimenez, A., Palmero-Camara, C., & Jimenez-Eguizabal, A. (2019). The Socio-educational, Psychological and Family-Related Antecedents of Entrepreneurial Intentions among Spanish Youth. *SUSTAINABILITY*, 11(5), 1252. <https://doi.org/10.3390/su11051252>
5. Cater, J. J., Young, M., Al-Shammari, M., & James, K. (2022). Re-exploring entrepreneurial intentions and personality attributes during a pandemic. *Journal Of International Education In Business*, 15(2), 311–330. <https://doi.org/10.1108/JIEB-04-2021-0050>
6. Chereau, P., & Meschi, P.-X. (2022). Deliberate practice of entrepreneurial learning and self-efficacy: The moderating effect of entrepreneurial parental environment as role modeling. *Journal Of Small Business And Enterprise Development*, 29(3), 461–483. <https://doi.org/10.1108/JSBED-07-2021-0277>
7. Donthu, N., Kumar, S., Mukherjee, D., Pandey, N., & Lim, W. M. (2021). How to conduct a bibliometric analysis: An overview and guidelines. *Journal of Business Research*, 133, 285–296. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2021.04.070>
8. Dragin, A. S., Mijatov, M. B., Ivanovic, O. M., Vukovic, A. J., Dzigurski, A. I., Kosic, K., Knezevic, M. N., Tomic, S., Stankov, U., Vujicic, M. D., Stojanovic, V., Bibic, L. I., Dercan, B., & Stoilkjovic, A. (2022). Entrepreneurial Intention of Students (Managers in Training): Personal and Family Characteristics. *SUSTAINABILITY*, 14(12), 7345. <https://doi.org/10.3390/su14127345>
9. Grosu, V., Botez, D., Melega, A., Kicsi, R., Mihaila, S., & Macovei, A. – G. (2022). Bibliometric analysis of the transformative synergies between blockchain and accounting in the uprooting of economic criminality. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, 9(4), 77–105. [https://doi.org/10.9770/jesi.2022.9.4\(4\)](https://doi.org/10.9770/jesi.2022.9.4(4))
10. Hoda, N., Ahmad, N., Ahmad, M., Kinsara, A., Mushtaq, A. T., Hakeem, M., & Al-Hakami, M. (2020). Validating the Entrepreneurial Intention Model on the University Students in Saudi Arabia. *Journal Of Asian Finance Economics And Business*, 7(11), 469–477. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2020.vol7.no11.469>
11. Hota, P. K., Subramanian, B., & Narayanamurthy, G. (2020). Mapping the Intellectual Structure of Social Entrepreneurship Research: A Citation/Co-citation Analysis. *Journal of Business Ethics*, 166(1), 89–114. <https://doi.org/10.1007/s10551-019-04129-4>
12. Jansen, S., Van De Zande, T., Brinkkemper, S., Stam, E., & Varma, V. (2015). How education, stimulation, and incubation encourage student entrepreneurship: Observations from MIT, IIT, and Utrecht University. *The International Journal of Management Education*, 13(2), 170–181. <https://doi.org/10.1016/j.ijme.2015.03.001>
13. Khalid, N. (2020). Artificial intelligence learning and entrepreneurial performance among university students: Evidence from Malaysian higher educational institutions. *Journal of Intelligent & Fuzzy Systems*, 39(4), 5417–5435. <https://doi.org/10.3233/JIFS-189026>
14. Mele, G., Sansone, G., Secundo, G., & Paolucci, E. (2024). Speeding Up Student Entrepreneurship: The Role of University Business Idea Incubators. *IEEE Transactions on Engineering Management*, 71, 2364–2378. <https://doi.org/10.1109/TEM.2022.3175655>
15. Menshikov, V., Bedianashvili, G., Ruza, O., & Kokina, I. (2021). Mobility in the context of entrepreneurial potential of students under the conditions of the COVID-19 pandemic (Latvia, Georgia). *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, 9(1), 574–589.

16. Mihai, C., & Mihailă, S. (2023). Analiza bibliometrica a conceptului de contabilitate blockchain. In: International scientific conference on accounting, ISCA 2023, Ed. XII Edition, 6-7 aprilie 2023, Chişinău. Chişinău: Departamentul Editorial-Poligrafic al ASEM, Ediția XII, pp. 82-90. DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.10>
17. Mueller, S. L., & Thomas, A. S. (2001). Culture and entrepreneurial potential. *Journal of Business Venturing*, 16(1), 51–75. [https://doi.org/10.1016/S0883-9026\(99\)00039-7](https://doi.org/10.1016/S0883-9026(99)00039-7)
18. Mutalimov, V., Volkovitchkaia, G., Buymov, A., & Syzdykov, S. (2022). Professional Entrepreneurial Competencies and Creativity Skills Formation Under the Influence of Educational Practices of Start-Up Projects Development. *Journal of Technical Education and Training*, 13(4). <https://doi.org/10.30880/jtet.2021.13.04.004>
19. Ololo, K., Eseadi, C., Nwali, A. C., Onuorah, A. R., Abonor, L. B., Kanu, C. C., Okwuwa, C. O., Eneogu, N., Umaru, M. E., Ogbueghu, S. N., Nnachi, R. A., Ohia, N. C., Okoro, L. U., Modum, I. C., & Nnamani, C. (2023). Rational Emotive and Cognitive Behavior Coaching Intervention for Promoting College Students' Financial Risk Tolerance and Attitudes Towards Financial Risk. *Journal of Rational-Emotive & Cognitive-Behavior Therapy*. <https://doi.org/10.1007/s10942-023-00523-0>
20. Oosterbeek, H., Van Praag, M., & Ijsselstein, A. (2010). The impact of entrepreneurship education on entrepreneurship skills and motivation. *European Economic Review*, 54(3), 442–454. <https://doi.org/10.1016/j.euroecorev.2009.08.002>
21. Ramudzuli, P. M., & Muzindutsi, P.-F. (2018). Determinants of Financial and Non-Financial Risk Tolerance among Students at Selected South African Universities. *Foundations of Management*, 10(1), 293–302. <https://doi.org/10.2478/fiman-2018-0023>
22. Reyad, S. M. R., Al-Sartawi, A. M., Badawi, S., & Hamdan, A. (2019). Do entrepreneurial skills affect entrepreneurship attitudes in accounting education? *Higher Education Skills and Work-Based Learning*, 9(4), 739–757. <https://doi.org/10.1108/HESWBL-01-2019-0013>
23. Roman, T., & Maxim, A. (2017). National culture and higher education as pre-determining factors of student entrepreneurship. *Studies In Higher Education*, 42(6), 993–1014. <https://doi.org/10.1080/03075079.2015.1074671>
24. Romaní, G., Didonet, S., Contuliano, S.-H., & Portilla, R. (2013). Propensity of University Students in the Region of Antofagasta, Chile to Create Enterprise. *Journal of Education for Business*, 88(5), 253–264. <https://doi.org/10.1080/08832323.2012.690353>
25. Sanchez Torne, I., & Perez Suarez, M. (2019). The Impact of Education on the Entrepreneurial Intention of Students in the Bachelor of Economics. *Revista De Estudios Empresariales-Segunda Epoca*, 1, 22–40. <https://doi.org/10.17561/ree.v2019n1.2>
26. Schimperna, F., Nappo, F., & Marsigalia, B. (2021). Student Entrepreneurship in Universities: The State-of-the-Art. *Administrative Sciences*, 12(1), 5. <https://doi.org/10.3390/admsci12010005>
27. Scuotto, V., & Morellato, M. (2013). Entrepreneurial Knowledge and Digital Competence: Keys for a Success of Student Entrepreneurship. *Journal of the Knowledge Economy*, 4(3), 293–303. <https://doi.org/10.1007/s13132-013-0155-6>
28. Secundo, G., Rippa, P., & Meoli, M. (2020). Digital transformation in entrepreneurship education centres: Preliminary evidence from the Italian Contamination Labs network. *International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research*, 26(7), 1589–1605. <https://doi.org/10.1108/IJEBr-11-2019-0618>
29. Siegel, D. S., & Wright, M. (2015). Academic Entrepreneurship: Time for a Rethink? *British Journal of Management*, 26(4), 582–595. <https://doi.org/10.1111/1467-8551.12116>
30. Teixeira, S. J., Lopes Casteleiro, C. M., Rodrigues, R. G., & Guerra, M. D. (2018). Entrepreneurial intentions and entrepreneurship in European countries. *International Journal Of Innovation Science*, 10(1), 22–42. <https://doi.org/10.1108/IJIS-07-2017-0062>
31. Van Eck, N. J., & Waltman, L. (2010). Software survey: VOSviewer, a computer program for bibliometric mapping. *Scientometrics*, 84(2), 523–538. <https://doi.org/10.1007/s11192-009-0146-3>
32. Voronov, V. V., Menshikov, V. V., & Ruza, O. P. (2023). Artificial Intelligence: A catalyst for entrepreneurship education in the Baltics. *Baltic Region*, 15(3), 45–65. <https://doi.org/10.5922/2079-8555-2023-3-3>

33. Yang, C., Lin, C., & Fan, X. (2022). Cultivation Model of Entrepreneurship From the Perspective of Artificial Intelligence Ethics. *Frontiers in Psychology*, *13*, 885376. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2022.885376>
34. Yordanova, D. I., & Tarrazon, M.-A. (2010). Gender Differences in Entrepreneurial Intentions: Evidence from Bulgaria. *Journal Of Developmental Entrepreneurship*, *15*(3), 245–261. <https://doi.org/10.1142/S1084946710001543>
35. Zhou, Q. (2021). The Impact of Cross-Cultural Adaptation on Entrepreneurial Psychological Factors and Innovation Ability for New Entrepreneurs. *Frontiers In Psychology*, *12*, 724544. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2021.724544>

**ASPECTE JURIDICE, FISCALE ȘI CONTABILE PENTRU ENTITĂȚILE AUTOHTONE
ANTRENATE ÎN ÎNVĂȚĂMÂNTUL DUAL**

**LEGAL, TAX AND ACCOUNTING ISSUES FOR LOCAL ENTITIES INVOLVED IN
DUAL EDUCATION**

CZU: [34+336.22+657]:378.14(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.42>

Rodica CUȘMĂUNSA

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: cusmaunsa.rodica.gheorghe@ase.md

ORCID: [0000-0003-0444-9799](https://orcid.org/0000-0003-0444-9799)

Iuliana ȚUGULSCHI

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: tugulschi.i@ase.md

ORCID: [0000-0001-8544-7327](https://orcid.org/0000-0001-8544-7327)

Natalia CURAGĂU

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: curagau.natalia.zaharia@ase.md

ORCID: [0000-0002-1953-0330](https://orcid.org/0000-0002-1953-0330)

Abstract: In the context of perpetual transformations taking place in the university education of the Republic of Moldova, a specific form of studies is developing, in which the training of young specialists focuses on the formation of practical skills in the real environment, with a high degree of involvement in this process of representatives of the business environment. This is influenced by the fact that economic agents are in a continuous search for well-trained human resources, who are able to connect to the production process in close terms and provide services at a high level. In this context, this article addresses and analyses the essence of dual education and the implications/perspective of strengthening higher education to meet the needs of the sectoral labour market. In addition, it provides legal, fiscal and accounting issues for domestic entities engaged in dual education.

Keywords: învățământ dual, cheltuieli ale unității în învățământul dual, cheltuieli deductibile, raportare fiscală, compensarea cheltuielilor în învățământul dual

JEL Classification: M40

Introducere

Tinerii visează mereu să devină buni specialiști, cu o profesie interesantă și bine plătită, care să le asigure o carieră de succes și siguranța zilei de mâine. Acest vis presupune, de altfel, ani întregi dedicați studiilor la universitate și participarea la diverse stagii. Întrucât, în prezent, tinerii percep diferit valoarea timpului, metoda tradițională de atingere a acestor scopuri, nu mai este deja atât de atractivă cum a fost cândva. Prin urmare, o alternativă a atingerii succesului profesional rapid și calitativ, îl reprezintă învățământul dual. Pe de altă parte, agenții economici sunt într-o continuă căutare a resurselor umane bine-pregătite, ce sunt capabile să se conecteze la procesul de producere în termeni proximi și să presteze servicii la un nivel înalt.

La 21.04.2022 a fost adoptată Legea cu privire la învățământul dual nr.110/2022 (în continuare Legea nr. 110/2022), care a fost elaborată și a cărei implementare se realizează cu suportul The Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit GmbH (GIZ Moldova). Astfel, învățământul dual presupune o formă de studii, în care pregătirea tinerilor specialiști se focusează pe formarea

competențelor practice în mediul real, cu un grad înalt de implicare în acest proces al reprezentanților mediului de afaceri.

Legea nr. 110/2022 reglementează învățământului dual ca formă de organizare a învățământului profesional tehnic prevăzută de Codul educației. Legea se aplică cetățenilor Republicii Moldova, persoanelor fizice și juridice care își desfășoară activitatea în Moldova, precum și cetățenilor altor state și apatrizilor, conform Codului educației și legislației privind integrarea străinilor.

În acest context, articolul respectiv abordează și analizează esența învățământului dual și implicațiile/perspectiva de consolidare a învățământului superior pentru a răspunde nevoilor pieței muncii sectoriale. În plus, oferă aspecte juridice, fiscale și contabile pentru entitățile autohtone antrenate în învățământul dual.

În calitate de tehnici de cercetare calitativă și cantitativă a fost folosită analiza de conținut, prin care s-au examinat elementele învățământului dual în măsura să pună în evidență diferite caracteristici pentru a înțelege esența acestuia. Întrucât analiza de conținut este abordată metodologic atât ca o metodă calitativă, cât și cantitativă, autorii folosesc mai mult analiza calitativă a conținutului învățământului dual, prin care dezvăluie cercetarea aspectelor juridice, fiscale și contabile ale entităților autohtone antrenate în învățământul dual.

Rezultate și discuții

Întrucât învățământul dual este centrat atât pe necesitățile elevilor, cât și ale angajatorilor, acesta oferă șanse egale tuturor tinerilor de a îmbrățișa o profesie, care să le aducă beneficii și satisfacție pe termen lung, indiferent de proveniența socială, iar angajatorilor le oferă acces la forță de muncă bine calificată, conform cerințelor. Prin urmare, la finele studiilor, unitatea economică obține un lucrător pregătit nu doar din punct de vedere teoretic, ci și practic, iar studentul, la rândul său, obține un loc de muncă bine plătit și capătă experiență.

În sensul art. 2 al Legii nr. 110/2022, următoarele noțiuni principale semnifică:

- ✓ *cheltuieli ale unității în învățământul dual* – cheltuieli legate de organizarea și realizarea învățământului dual, inclusiv pentru instruirea și retribuirea muncii maistrului-instructor al unității, pentru transport, hrană și cazare, pentru remunerație de formare profesională, pentru materialele necesare formării profesionale a elevilor în cadrul unității în învățământul dual (unelte și/sau materiale consumabile), și alte cheltuieli ordinare și necesare;
- ✓ *elev în învățământul dual (în continuare – elev)* – elev înmatriculat la studii în cadrul unor programe de formare profesională prin învățământ dual, autorizate și acreditate, care a încheiat un contract de formare profesională în învățământul dual;
- ✓ *maistru-instructor al instituției de învățământ profesional tehnic* – cadru didactic, salariat al instituției de învățământ profesional tehnic, responsabil de formarea profesională a elevilor;
- ✓ *remunerație de formare profesională (în continuare – remunerație)* – recompensă pecuniară plătită elevului de către unitatea în învățământul dual în temeiul contractului de formare profesională în învățământul dual;
- ✓ *unitate în învățământul dual (în continuare – unitate)* – orice persoană juridică de drept public și/sau de drept privat, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare, și/sau persoana fizică care îndeplinește condițiile prescrise pentru formarea profesională a elevilor, prevăzute de programul corespunzător de formare profesională prin învățământ dual.

În același timp menționăm că, potrivit art. 3 alin. (1) din Lege, învățământul dual este o formă de organizare a învățământului profesional tehnic, în cadrul căruia instruirea teoretică se realizează la instituția de învățământ profesional tehnic, iar cea practică – la unitate.

Pentru participarea în procesul de formare profesională în învățământ dual, agenții economici sunt verificați de către o comisie, în conformitate cu Regulamentul aprobat de către Camera de Comerț și Industrie, pentru constatarea capacității acestuia de a satisface condițiile pentru organizarea programului de formare profesională prin învățământ dual și competențele generice și profesionale.

Odată fiind inclus, iar tinerii admiși în cadrul concursului de admitere desfășurat în perioada lunilor iulie – august pentru un program de formare profesională prin învățământ dual, agentul economic va încheia un *contract de formare profesională în învățământul dual* cu elevul.

Care sunt consecințele fiscale ale agentului economic în ceea ce ține de învățământul dual?

La nivel de remunerație achitată de către agentul economic elevului

Impozitarea remunerației elevului (ucenicului):

- din remunerația elevului (ucenicului) se reține:
 - impozitul pe venit reținut la sursa de plată (12%);
 - primele de asigurare obligatorie de asistență medicală (9%);
- la remunerația elevului (ucenicului) se calculează: contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii (24% - pentru entități din sectorul real, 29% - pentru unități publice).

La nivel de cheltuieli ale unității - agentului economic

Conform prevederilor Legii nr.110/2022 sub cheltuieli ale unității (agentului economic) se subînțeleg cheltuieli legate de organizarea și realizarea învățământului dual, inclusiv:

- pentru instruirea și retribuirea muncii maistrului-instructor al unității,
- pentru transport, hrană și cazare,
- pentru remunerația de formare profesională,
- pentru materialele necesare formării profesionale a elevilor în cadrul unității în învățământul dual (unelte și/sau materiale consumabile),
- și alte cheltuieli ordinare și necesare.

Conform Codului fiscal sunt **deductibile** cheltuielile legate de organizarea și realizarea programelor de formare profesională tehnică prin învățământ dual, conform modului stabilit de Guvern (secțiunea 12 al Anexei nr. 1 al HG nr.693/2018). Aceste cheltuieli includ cheltuielile legate de organizarea și realizarea programelor de formare profesională tehnică prin învățământ dual, inclusiv cele ce țin de:

- remunerarea (salariul sau retribuiția conform contractelor de prestări servicii) maistrilor-instructori în producție și salariile ucenicilor;
- asigurarea ucenicilor cu materiale necesare pentru instruirea practică (în special, unelte și materiale consumabile) și cu echipamente, după caz;
- punerea la dispoziție și întreținerea spațiilor de instruire a ucenicilor.

În temeiul pct. 73 al Anexei nr. 1 HG nr.693/2018, pentru confirmarea cheltuielilor și posibilitatea aplicării art. 20 al CF agent economic trebuie să dispună de:

- ✓ ordinul intern al agentului economic, care specifică lista ucenicilor admiși la programul de formare profesională tehnică prin învățământ dual;
- ✓ acordul de cooperare încheiat între agentul economic și instituția de învățământ profesional tehnic;
- ✓ contractul de ucenicie în învățământul dual, încheiat între agentul economic și ucenic;
- ✓ contractul, factura sau alte documente care confirmă costurile suportate de agentul economic în legătură cu programul de formare profesională tehnică prin învățământul dual respectiv.

Raportarea fiscală

Reieșind că Contractului de formare profesională în învățământul dual i se aplică prevederile legislației muncii, agentul economic în termenul de 10 zile lucrătoare trebuie să prezinte *Informația privind stabilirea drepturilor sociale și medicale aferente raporturilor de muncă* (Forma IRM19). La prezentarea IRM19 trebuie să fie utilizate codul raporturilor de muncă 05 „Angajare pe perioadă determinată” și angajare pe perioadă determinată 02 „Încetarea raporturilor de muncă”.

La prezentarea *Declarației privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate* (Forma IPC21) trebuie să fie utilizat la categoria persoanei asigurate codul 101 „Persoană angajată pe bază de contract individual de muncă”, iar în calitate codul funcției, agentul economic poate să utilizeze codul 962912 „Ucenic/Ucenică” din Clasificatorul Ocupațiilor din Republica

Moldova, ori alt cod dacă agent economic la aprobarea ordinului a luat decizia că pregătirea personală a elevului oferă posibilitatea utilizării altui cod.

Din perspectiva taxei pentru amenajarea teritoriului reieșind din noțiunile utilizate în pct.10) și 10¹⁾ al art. 288 al CF, elevii se încadrează în categoria persoanelor care prestează muncă prin cumul (cumularzii externi) ca rezultat nu sunt luate în considerare la calcularea numărului mediu de salariați, și nu majorează valoarea taxei pentru amenajarea teritoriului.

Ce suport acordă statul pentru agentul economic care participă în cadrul procesului de învățământ dual?

Legislația oferă o serie de pârghii pentru a crește interesul agenților economici în implicarea derulării acestui sistem, precum și spre a le ușura povara fiscală care poate apărea în urma activității date.

Totodată, conform prevederilor pct.4 al Regulamentului privind modul de compensare a cheltuielilor unităților în învățământul dual, aprobat în Anexa nr.2 la HG nr.97/2023, agentul economic poate beneficia și de compensarea din bugetul de stat în proporție de cel mult 50% din cheltuielile admise spre compensare în conformitate cu prevederile Legii nr. 110/2022.

Astfel, prin depunerea online a unei cereri, în perioada 1 august – 15 septembrie, pe pagina web oficială a IP ODA (<https://www.oda.md/ro/>), vor fi compensate 50% din cheltuielile suportate de unitate pentru fiecare elev instruit în învățământul dual, care a absolvit programul de formare profesională sau a promovat anul de studii în anul de gestiune. Plata compensației se efectuează până la finele anului în care a fost depusă cererea.

Prin urmare, conform pct. 20 al Anexei nr.2 a HG nr.97/2023, sunt admise spre compensare, 50% din următoarele categorii de cheltuieli ale entității privind învățământul dual:

1) remunerația de formare profesională (fără adaosuri și sporuri), dar nu mai mult de 30% din cuantumul salariului minim pe țară înregistrat la data suportării cheltuielilor de către unitate (pentru anul 2024 în suma de 1 500 lei pe luna);

2) salariul de bază lunar al maestrului-instructor care a instruit elevii în învățământul dual, dar nu mai mult de cuantumul salariului minim pe țară înregistrat la data suportării cheltuielilor de către unitate (pentru anul 2024 în suma ce nu depășește 5 000 lei pe lună);

3) cheltuielile pentru organizarea locurilor de instruire (de exemplu amortizarea mijloacelor fixe, a imobilizărilor necorporale, întreținerea și reparația mijloacelor fixe, materiale consumabile, utilități, etc.);

4) cheltuielile suportate de către unitate pentru serviciile de formare profesională achitate instituției de învățământ profesional tehnic în care se instruieste elevul prin învățământul dual, dar nu mai mult de cuantumul salariului minim pe țară înregistrat la data suportării cheltuielilor de către unitate (pentru anul 2024 în suma ce nu depășește 5 000 lei pe lună);

5) cheltuielile suportate de către unitate pentru servicii în vederea realizării prevederilor art. 11 din Legea nr. 110/2022, dar nu mai mult de 5% din cuantumul total al cheltuielilor specificate la subpct. 1) și 2), admise pentru compensare (pentru anul 2024 în suma ce nu depășește 325 lei pe lună);

6) cheltuielile suportate de către unitate pentru instruirea psihopedagogică de cel puțin 20 de credite a maestrului-instructor;

7) alte cheltuieli necesare pentru desfășurarea procesului de organizare a învățământului dual (birotică, mobilier, transport, cazare, hrană etc.), dar nu mai mult de 5% din cuantumul total al cheltuielilor specificate la subpct. 1) și 2), admise pentru compensare (pentru anul 2024 în suma ce nu depășește 325 lei pe luna).

Ca rezultat reflectarea corectă în contabilitate și în situațiile financiare ale agentului economic a acestor cheltuieli o să ușureze, atât colectarea datelor pentru depunerea cererii la ODA, cât și prezentarea dovezilor necesare în cazul unui audit al situațiilor financiare.

După părerea noastră, ținând cont de prevederile Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor, Standardele Naționale de

Contabilitate „Cheltuieli” și „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” cel mai potrivit model de reflectare a cheltuielilor date este următorul:

1. deschiderea subconturilor separate la conturile 811 „Activități de bază”, 812 „Activități auxiliare” și 821 „Costuri indirecte de producție” pentru fiecare clasă de elevi separat (divizați pe ani);
2. utilizarea materiei prime, altor materiale, OMVSD se reflectă pe subconturile conturilor 811, 812 ori 821;
3. amortizarea mijloacelor fixe utilizate de către elevi, uzura OMVSD se reflectă pe subconturi se reflectă pe subconturi contului 821;
4. remunerația, inclusiv contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii, elevilor pentru lucrările practice reprezintă costuri cu personalul directe și repartizabile și dacă rezultatele acestor lucrări o să fie utilizate nemijlocit în procesul de producție a produselor și/sau de prestare a serviciilor ele trebuie să fie incluse în costul serviciilor sau produselor, în debitul contului 811 „Activități de bază” pe subcontul clasei respective de elevi;
5. remunerația, inclusiv contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii, maestrului-instructor implicat în procesul instruirii elevilor din învățământul dual reprezintă costuri indirecte și ca rezultat se reflectă în debitul contului 821 „Costuri indirecte de producție” pe subcontul clasei respective de elevi;
6. același subcont trebuie să fie utilizat și pentru reflectarea cheltuielilor administrative, de distribuire dacă sunt legate nemijlocit de procesul de învățământ al elevilor.

Exemplu: Compania A are 3 clase diferite de elevii care fac studii în baza învățământului dual:

- Clasa nr. 1 anul 2022 cu 10 elevi care fac studii 2 ani și sunt implicați în producerea produsului A;
 - Clasa nr. 2 anul 2022 cu 13 elevi care fac studii 3 ani și sunt implicați în producerea produsului B;
 - Clasa nr. 3 anul 2023 cu 3 elevi care sunt implicați în activitățile departamentului financiar. Pentru fiecare clasă trebuie să fie deschis un cont analitic (subcont):
- ✓ pentru clasa nr. 1 se deschide subcont ProdA2022_10, și ca rezultat se acumulează toate costurile pe contul 811 subcontul ProdA2022_10.
 - ✓ pentru clasa 2 se deschide subcontul ProdB2022_13 și toate costurile se acumulează pe contul 811 subcontul ProdB2022_13, iar
 - ✓ pentru clasa 3 AdminDual2023_3 și toate costurile se acumulează pe contul 713 „Cheltuieli administrative”, unde se reflectă și cheltuieli legate cu maestru-instructor al acestei clase.

Concluzii

Învățământul dual nu este încă o practică obișnuită în cadrul entităților, iar beneficiile acestuia deocomdată nu sunt bine înțelese.

Ca rezultat la aceste subconturi analitice poate fi acumulată informația pentru fiecare clasă, și la depunerea cererii la ODA pentru compensație aceste costuri pot fi divizate pe numărul de elevi din această clasă ce va permite utilizarea compensației la maxim.

Acest proces de deschidere a subconturilor trebuie să fie descris și în politicile contabile ale agentului economic.

Astfel, avem speranța că mai multe entități autohtone private vor fi antrenate în realizarea unui proces educațional de calitate în învățământului dual.

Bibliografie:

1. Legea cu privire la învățământul dual nr.110/2022. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131324&lang=ro

2. CICIBABA, Iuri. Învățământul dual: aspecte juridice, fiscale și contabile. Disponibil: <https://monitorul.fisc.md/invatamantul-dual-aspecte-fiscale-juridice-si-contabile/>
3. Hotărârea Guvernului privind stabilirea cuantumului salariului minim pe țară nr. 985 din 06.12.2023. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=140420&lang=ro
4. Hotărârea Guvernului nr. 693 din 11.07.2018 cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=141232&lang=ro#
5. Ordinul Ministerului Finanțelor cu privire la aprobarea formularului tipizat (Forma IPC18) Darea de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate și a Instrucțiunii cu privire la modul de completare a formularului nominaliza nr. 126 din 04.10.2017. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=141615&lang=ro#
6. Ordinul Ministerului Finanțelor cu privire la aprobarea formularului tipizat (Forma IPC21) Declarația privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate și a Instrucțiunii cu privire a modul de completare a formularului nominalizat nr. 94 din 30.07.2020. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125653&lang=ro
7. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 119 din 06.08.2013. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130818&lang=ro#
8. Regulamentului privind modul de compensare a cheltuielilor unității în învățământul dual, aprobat prin Hătărârea Guvernului nr. 97/2023. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=135855&lang=ro