

**REVISTA
DE STUDII INTERDISCIPLINARE
C. STERE**

An 3 (2016), nr. 2 (10)

REVISTA DE STUDII INTERDISCIPLINARE „C. STERE”
(psihologie, sociologie, studii juridice, economie, religie, științe politice, relații internaționale)
e-mail: revista.c.stere@gmail.com

FONDATORI:

- ✓ Universitatea de Studii Politice și Economice Europene „Constantin Stere”, R. Moldova
- ✓ Universitatea Americană din Moldova
- ✓ Institutul de Studii Interdisciplinare „Petre Andrei”, România

Director: **Cătălin BORDEIANU**, doctor în filosofie, profesor, România

COLEGIUL DE REDACȚIE:

Redactor-șef: **Victoria GANEA**, doctor habilitat, R. Moldova

Redactor-șef-adjunct: **Aliona LÎSÎI**, doctor în economie, conferențiar, R. Moldova

Secretar general de redacție: **Cristina COPĂCEANU**, doctor în economie, conferențiar, R. Moldova

Secretari de redacție: **Elena BORDEIANU**
Florentin BUSUIOC

Consiliul științific:

1. **Elena ACULAI**, doctor habilitat, conferențiar, R. Moldova
2. **Serhat AKPINAR**, academician, doctor în economie, profesor, Cipru
3. **Gheorghe AVORNIC**, doctor habilitat, profesor, R. Moldova
4. **Ștefan Alexandru BĂIȘANU**, doctor în filosofie, conferențiar, România
5. **Alexandru BOBOC**, academician, doctor în filosofie, Academia Română
6. **Ionel BOSTAN**, doctor în drept, doctor în economie, profesor, România
7. **Valeriu CANȚER**, academician, doctor în fizică, Președintele Consiliului Național pentru Acreditare și Atestare, R. Moldova
8. **Ioan CHELARU**, doctor în drept, Președintele Academiei Juriștilor din România
9. **Eugenia COJOCARU**, doctor habilitat, profesor, R. Moldova
10. **Valentina COPTILEȚ**, doctor în drept, conferențiar, R. Moldova
11. **Nicolae DABIJA**, academician, Republica Moldova
12. **Ion DEACONESCU**, doctor în filologie, profesor, România
13. **Teodor DIMA**, academician, doctor în filosofie, Academia Română
14. **Spiros FLOGAITIS**, academician, doctor în drept, doctor în istorie, profesor, Grecia
15. **Victoria GONȚA**, doctor în psihologie, conferențiar, R. Moldova
16. **Raisa GRECU**, doctor habilitat, conferențiar, R. Moldova
17. **Ion HUMĂ**, doctor în filosofie, profesor, România
18. **Lucian DINDIRICĂ**, doctor în istorie, România
19. **Dan JUMARĂ**, doctor în istorie, conferențiar, România
20. **Vasile MACOVICIUC**, doctor în filosofie, profesor, România
21. **Tatiana MANOLE**, doctor habilitat, profesor, R. Moldova
22. **Pavel MIDRIGAN**, doctor în politologie, conferențiar, R. Moldova
23. **Iurie MIHALACHE**, doctor în drept, conferențiar, R. Moldova
24. **Svetlana MIHĂILĂ**, doctor în economie, conferențiar, R. Moldova
25. **Mihai MILCA**, doctor în sociologie, conferențiar, România
26. **Octavian MOȘIN**, doctor în teologie, conferențiar, R. Moldova
27. **Vasile NECHITA**, doctor în teologie, profesor, România
28. **Adrian Dinu RACHIERU**, doctor în sociologie, profesor, România
29. **Alexandru ROȘCA**, academician, doctor în filosofie, Academia de Științe a Moldovei
30. **Gheorghe RUSNAC**, academician, doctor în istorie, Academia de Științe a Moldovei
31. **Tzvetan SIVCOV**, doctor în drept, profesor, Bulgaria
32. **Alexandru SURDU**, academician, doctor în filosofie, vicepreședinte Academia Română
33. **Laurențiu ȘOITU**, doctor în filosofie, profesor, România
34. **Andrei TREBCOV**, doctor în drept, Președintele Uniunii Internaționale a Juriștilor, Federația Rusă
35. **Alexandru TRIFU**, doctor în economie, profesor, România
36. **Viorel ȚURCANU**, doctor habilitat, profesor, R. Moldova
37. **Pantelemon VARZARI**, doctor habilitat, conferențiar, R. Moldova

ISSN 2457-5550

Editura **Vasiliana '98** – acreditată CNCS

Tel: 0332421250; e-mail: vasi98iasi@gmail.com; www.vasiliana98.ro

Responsabilitatea pentru conținutul textelor aparține, în exclusivitate, autorilor

CUPRINS

Procesul de inovare și sarcinile dezvoltării evidenței contabile în instituțiile de cercetare științifică	5
Promovarea și dezvoltarea profesiei de audit intern prin intermediul Asociației Auditorilor Interni din Republica Moldova.....	19
Cadrul juridic și fiscal al grupurilor de entități / Legal and Tax Regime of Groups of Entities	27
Balanced Scorecard – Harta strategiei unei entități / Balanced Scorecard - An Entity Mapping Strategy	35
Operațiuni specifice aferente contractului de leasing și unele aspecte contabile	39
Relevanța contabilității și rolul contabilului în dezvoltarea afacerii	44
Stabilitatea financiară a întreprinderii prin prisma sistemului de indicatori absoluți	48
Auditul intern - pârgăhie economică împotriva combaterii fraudelor.....	52
Aplicații business intelligence în auditul financiar	58
Формирование системы электронного документооборота: угрозы и возможности / Formation of the Electronic Document Management System: Threats and Opportunities.....	63
Perfectarea contabilului întru asigurarea așteptărilor mediului de afaceri în condițiile incertitudinilor ...	68
Architectural Security Models of Electronic Management Services	76
Reforma fiscală în contextul integrării în UE. Cazul României.....	79
Роль федерации аудиторов, бухгалтеров и финансистов апк украины в развитии профессии бухгалтера / The Role of the Federation of Auditors, Accountants and Financiers of AIC of Ukraine in the Development of the Accounting Profession.....	83
Prioritățile strategice ale politicii statului în domeniul contabilității și auditului	88
Extraterritoriality of the European Convention on Human Rights: Positive Obligations and Jurisdiction: Monograph	95
Asigurarea eficienței mecanismului de finanțare a Sistemului Ocrotirii Sănătății în Republica Moldova.	97
Positive and Negative Obligations of the State under the European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms: Monograph.....	101
Raționalizarea politicii de finanțare a unităților economice din agricultură în contextul strategiilor de dezvoltare	104
Dreptul discreționar: aspecte teoretice și practice	107
Tratat de teoria generală a statului și dreptului	111

PROCESUL DE INOVARE ȘI SARCINILE DEZVOLTĂRII EVIDENȚEI CONTABILE ÎN INSTITUȚIILE DE CERCETARE ȘTIINȚIFICĂ

lector univ. Ana AVORNIC,
Universitatea de Studii Politice și Economice Europene „Constantin Stere”

Abstract: *The article presents some analysis of the impact of the research and innovation on society development as well as several specific peculiarities of the innovational processes. The main entities involved in the research and innovation processes together with its phases of evolution and activities outputs are specified. The aspect of novelty and originality in the research and innovation as well as financial-economic features are underlined as basis to apply specific schemes for its accounting evidence and economical management.*

A short areanalysis of the research and innovation activities in the R.Moldova is done. The framework of the financial-economic dimension of the science and innovation activities is revealed. Some aspects of EU IV Directive concerning accounting reglementation and its implementation in the financial-economic management of the research and innovation are outlined. Some problems of the accounting platform of the research and innovation systems are discussed. A lot of proposals dealing with reconfiguration of the accounting methodology of the research and innovation organization in the R.Moldova are presented.

Cuvinte cheie: știință, inovare, dezvoltare, cercetare, inovare, tehnologic, economico-financiar, costuri, reglementări, sistem contabil, instituții de cercetare.

Progresul științifico-tehnologic reprezintă o forță motrice în dezvoltarea economică. Atât literatura occidentală, cât și cea autohtonă de dezvoltare a progresului științifico-tehnologic referă la activitatea inovatoare toate procesele din economie. De Ziua internațională a științei, 10 noiembrie 2015, a fost lansat studiul „UNESCO Science Report: towards 2030” [1]. Publicat o dată la 5 ani, Raportul UNESCO privind știința, analizează tendințele emergente în domeniul științei, tehnologiei și politicii, însă nu este clar care materie de inovare. Una din principalele concluzii ale raportului este: majoritatea

țărilor au conștientizat că cercetarea și inovarea sunt cel mai important factor de creștere economică și durabilitate. În pofida crizei economice, cheltuielile globale în cercetare-dezvoltare au crescut cu 23 % între 2007 și 2013, de la 1,132 până la 1,478 miliarde dolari SUA, ceea ce constituie peste 1% din PIB-ul global. Această sporire a finanțării este mai mare decât creșterea PIB-ului global pe aceeași perioadă – 20%.

Rolul primordial al factorului științei, educației și inovării în dezvoltarea societății este ilustrat prin indicatorul global economic: PIB/per capita versus capacitatea de cercetare, educație și inovare a țării.

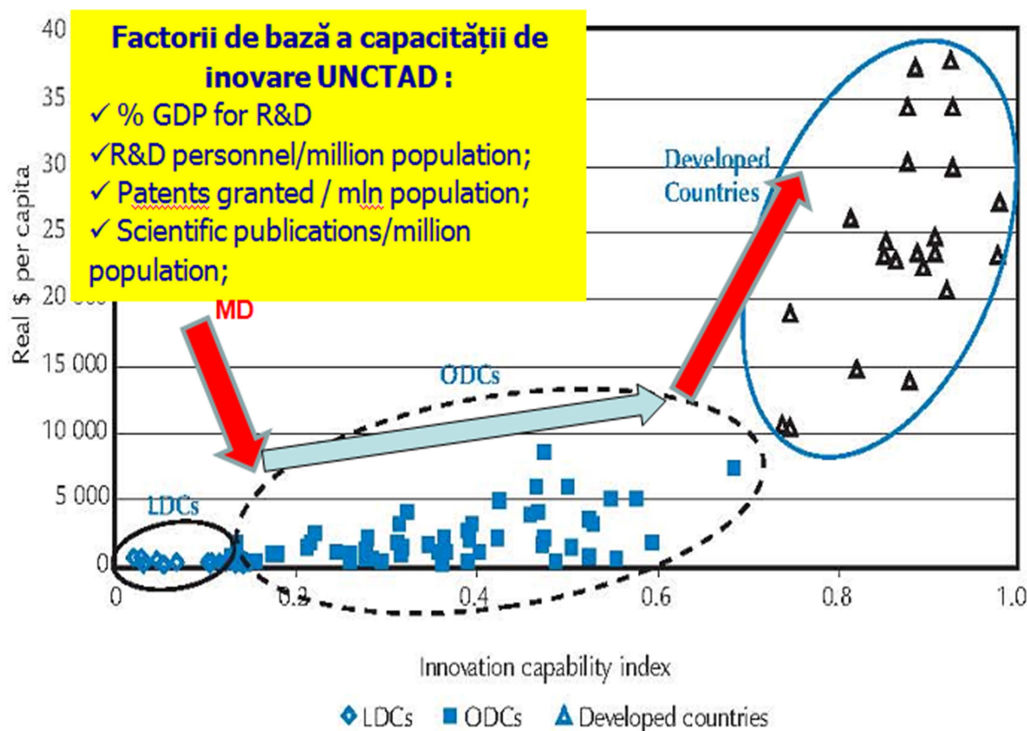


Figura 1. Corelația între gradul de dezvoltare și capacitatea de cercetare

Baza promovării societății noi, o constituie dezvoltarea economiei inovaționale, care se descrie prin următoarea formulă: $Q = f$, adică creșterea economică este condiționată nu numai de capital și muncă, cum era în trecut, dar și de capacitatea sferei de cercetare-dezvoltare și calitatea potențialului uman. Conform Raportului UNESCO creșterea din ultima perioadă a investițiilor în cercetare-dezvoltare, s-a produs în pofida crizei economice, deoarece ea a fost identificată ca un factor-cheie a dezvoltării economice pe principiile inovaționale. Marea majoritate a

țărilor, indiferent de mărimea produsului intern brut, cercetarea și inovarea este unica cale de a se menține sau de a-și găsi locul într-o lume extrem de competitivă, de a face față provocărilor majore [2].

De exemplu, obiectivele majore ale strategiei Europa-2020 [2] sunt axate pe creșterea calității educației, sporirea capacității de cercetare, asimilarea tehnologiilor verzi, creșterea bunăstării populației. Cele trei priorități majore cuprind: dezvoltarea inteligentă a economiei bazată pe cunoaștere și inovație; creșterea durabilă prin promovarea unei economii mai

eficiente, și mai competitive; creșterea incluzivă prin consolidarea economiei ce conține coeziunea socială și teritorială. În elaborarea concepțiilor, platformelor de dezvoltare, factorul politic European se bazează pe analiza științifică pornind de la postulatele: știința asigură platforma concepțională în promovarea politicilor de calitate; capacitatea de dezvoltare a societății rezidă în implicarea plenară a științei în asigurarea suportului necesar.

La nivelul țărilor Europene, putem exemplifica: documentul strategic al Marii Britanii [3], care este intitulat “Planul de creștere prin știință și inovare”, cu agenda strategică pentru cercetare, transfer tehnologic și inovare a Franței – Franța Europa 2020 [4]. O ilustrare concludentă în aspectul dat este și Strategia elaborată recent de Academia Română “Strategia de dezvoltare a României în următorii 20 ani” [5]. Rolul decisiv al cercetării și inovării pentru dezvoltarea societății este reliefat și în legea cercetării din România [6], unde se specifică clar că cercetarea științifică, dezvoltarea experimentală și inovarea sunt principalele activități creatoare de cunoaștere și generatoare de progres economic și social.

În continuare, vom vorbi despre **specificul activităților de cercetare și a procesului de inovare**. Așadar, conform Codului cu privire la Știință și inovare a Republicii Moldova, *cercetarea-dezvoltarea* se definește ca activitate de cercetare științifică și activitate de dezvoltare tehnologică luate în ansamblu. Concomitent, se specifică cele

trei componente de bază a cercetării-dezvoltării. Astfel, cercetarea fundamentală se concretizează ca activitate orientată spre dobândirea de noi cunoștințe științifice, spre formularea și verificarea de noi ipoteze și teorii, iar în categoria cercetării aplicate se include activitatea orientată spre lărgirea cunoștințelor și utilizarea de cunoștințe noi în crearea a noi procese, produse și servicii sau îmbunătățirea lor.

Dezvoltarea tehnologică – activitate de transformare a rezultatelor cercetării științifice în planuri, scheme și documentații, de materializare a lor în noi procese, produse și servicii sau de perfecționare a celor existente pentru a răspunde în mod direct cererii de pe piață, incluzând și activități de inginerie și proiectare tehnologică, activități de fabricare a unui model experimental, realizând dezvoltarea, transferul și aplicarea rezultatelor cercetării în economie și societate.

Aceasta din urmă are ca țință inovațiile și transferul tehnologic, care în Codul Științei și inovării sunt definite la fel. Prin *inovare* se subînțelege aplicarea rezultatului final, nou sau perfecționat, al activității din domeniul cercetării științifice și transferului tehnologic realizat în formă de cunoaștere, produs, serviciu, proces competitiv, noi sau perfecționate, utilizate în activitatea practică și/sau comercializate pe piață. Pe de altă parte, *transferul tehnologic* se reliefează ca introducerea în circuitul economic a tehnologiilor și utilajelor specifice, a echipamentelor și instalațiilor, a hibrizilor, soiurilor, raselor,

preparatelor rezultate din cercetare sau achiziționate, în vederea sporirii eficienței și calității unor produse, servicii, procese sau obținerii altora, noi, care sînt cerute pe piață sau prin care se adoptă un comportament inovativ, inclusiv activitatea de diseminare a informației, de explicare, de transmitere a cunoștințelor, de consultanță, realizîndu-se trecerea unei idei sau tehnologii de la autor la beneficiar.

În legislația României aspectele de inovare sunt divizate în două subcomponente: inovarea de produs și inovarea de proces, avînd aceeași semnificație ca și în Codului științei și inovării din Republica Moldova.

Inovarea de produs se definește ca introducerea în circuitul economic a unui produs sau serviciu care este nou ori îmbunătățit substanțial privind caracteristicile și utilizarea sa. Prin *inovarea de proces* se subînțelege prin punerea în aplicare a unei metode de producție sau de distribuție noi sau îmbunătățite considerabil, care implică schimbări semnificative în ceea ce privește tehnicile, echipamentele și/sau programele de calculator.

Conținutul activităților de cercetare și inovare este abordat pe larg în literatură de specialitate. În literatura de specialitate există în prezent multe definiții ale activității inovatoare.

Astfel, după părerea lui Balabanov I.T. [7], *activitatea inovatoare* - este un proces, care vizează dezvoltarea și realizarea rezultatelor cercetărilor și dezvoltărilor științifice finite, sau ale altor realizări

științifice-tehnologice într-un produs nou sau perfecționat, vîndut pe piață, într-un proces tehnologic nou sau perfecționat, care nu este utilizat în activitatea practică, precum și cercetările științifice și dezvoltările suplimentare aferente. După părerea lui Bautin V.M. [8], *activitatea inovatoare* - reprezintă utilizarea rezultatelor cercetărilor științifice pentru crearea produsului nou sau perfecționat, procesului tehnologic, obținerea produselor cu proprietăți mai valoroase. Hamidov G.S. dă următoarea definiție: *activitatea inovatoare* - este un tip de sistem al activității, care vizează crearea și realizarea inovațiilor în practica socială - noutăților "la cheie". Conform lui Ilyenkova S.D. [9], *inovarea* - reprezintă schimbări, funcția principală a activității inovatoare este funcția schimbării.

Astfel, rezumînd o bună parte din definiții, putem constata, că esența activității inovatoare este legată de lucrări care contribuie la crearea produselor științifice, cerute de producție, și utilizarea lor în producție. Sub acest aspect se dă și justificarea investițiilor în cercetarea științifică ca necesitate de creare de produse noi. Într-un sens această afirmație este corectă întrucît nu există produse și tehnologii noi fără cercetare. Însă întreaga activitate de cercetare și inovare nu poate fi proiectată doar pe această dimensiune. Utilitatea sistemului de cercetare nu constă doar în crearea de noi tipuri de produse comercializabile ci în crearea și perfecționarea metodelor științifice de cunoaștere a realității, de elaborări specifice sferei sociale,

de valorificarea unor domenii ale artei și culturii, de formarea unui potențial uman calificat prin metodele de cercetare și altele.

Pornind de la acest aspect, în legislația europeană concomitent cu inovarea se mai specific și latura valorificării cercetării. De exemplu, în legea cercetării din România *valorificarea* se definește ca procesul prin care rezultatele cercetării competitive ajung să fie utilizate, conform cerințelor activității industriale sau comerciale, în viața socială, economică și culturală. Astfel, se subliniază aspectul multidimensional al procesului de generare și absorbire a rezultatelor cercetării și inovării.

Sub aspect multidimensional procesul inovator include cercetări de bază și aplicate, aducerea rezultatelor cercetărilor la evoluțiile științifice-tehnice în forma unor noi tehnologii, echipamente, forme și metode de organizare a muncii perfecționate, activității de incorporare, formarea personalului și altele. Pe baza celor expuse, se poate concluziona, că *asigurarea științifică a dezvoltării economice* - reprezintă o activitate inovatoare, care vizează îmbunătățirea producției în vederea obținerii produselor de înaltă calitate și în volum mare pentru sporirea eficienței economice a industriei prin identificarea necesităților în progresele științifice-tehnologice, cercetările științifice și transferul de cunoștințe producătorilor a produselor industriale și agricole.

În contextul descrierii procesului inovator, este necesar de subliniat că în fluxul lui sunt incluse și alte categorii de structuri

în rând cu cele de cercetare și inovare. Conform conceptului economiei bazată pe cunoaștere participanții procesului inovator sunt:

1. Clienții și consumatorii de produse inovatoare (întreprinderile industriale, de prelucrare și asociațiile acestora, structurile sociale).
2. Producătorii de produse științifice-tehnice (IȘC și alte instituții științifice, birouri de proiectare, și altele).
3. Structuri de incorporare.
4. Instituțiile de învățământ.
5. Investitorii.

Dacă analizăm clienții și consumatorii de produse inovatoare, atunci atragem atenția că aceștia reprezintă societatea, care stipulează anumite comenzi sau acceptă oferte de tehnologii și produse furnizate de participanți. După care urmează cercetătorii și inovatorii. Potrivit lui Yankovsky C.P. [10] *institutul științific de cercetare* - o organizație specializată în cercetări și dezvoltări aplicate și este responsabil pentru direcția științifică-tehnică. Însă *direcția științifică (știință-tehnologică)* - o lucrare științifică independentă majoră, care vizează rezolvarea celor mai importante probleme ale dezvoltării în orice ramură a științei. Astfel, se poate constatat, că instituțiile științifice (instituțiile științifice de cercetare), implicate în activitatea inovatoare - reprezintă o structură socio-economică specifică, axată pe piața proprie specializată a produselor științifice și contribuie la sporirea nivelului științific-tehnic al producției industriale și

agricole. Urmează apoi structurile de încorporare, care includ unități de infrastructură, de marketing, inclusiv prin structurile mass-media, care promovează anumite produse și tehnologii. Al patrulea element sunt instituțiile de învățământ, care educă forța de muncă cu noi calificări profesionale. Ultimul participant este bussnesul - investitorii, care finanțează procesul inovațional.

Principalele etape ale procesului inovator:

1. apariția unor idei, analiza analitică ale problemelor (căutarea soluțiilor, înregistrarea ideilor sub formă de comandă a LȘC sau brevetare cu licențierea ulterioară);
2. cercetări științifice, dezvoltări de proiectare și asamblare, de tehnologie, testări;
3. prelucrarea proiectelor de dezvoltare și pregătirea pentru însușirea dezvoltărilor științifice-tehnice de către producție;
4. realizarea proiectelor de dezvoltare.

Un subiect important legat de procesul de inovare și cercetare îl constituie rezultatele cercetării. De exemplu în legislația din România prin rezultatele activităților de cercetare-dezvoltare obținute în baza derulării unui contract finanțat din fonduri publice, denumite în continuare rezultatele cercetării, se înțelege:

- a) documentații, studii, lucrări, planuri, scheme și altele;
- b) brevete de invenție, certificate de înregistrare a desenelor și modelelor industriale și altele;

- c) tehnologii, procedee, produse informatice, rețete, formule, metode și altele;
- d) obiecte fizice și produse realizate în cadrul derulării contractului respectiv.
- e) colecții și baze de date conținând înregistrări analogice sau digitale, izvoare istorice, eșantioane, specimene, fotografii, observații, roci, fosile și altele, împreună cu informațiile necesare arhivării, regăsirii și precizării contextului în care au fost obținute.

Lista dată ar mai poate fi completată cu prestările de servicii științifice-tehnologice (dezvoltări științifice de cercetare, proiecte, consultații, etc.).

Valorificarea rezultatelor obținute din activitatea de cercetare-dezvoltare și inovare se realizează prin:

- a) tipărirea de lucrări și comercializarea acestora, în conformitate cu legislația în vigoare;
- b) realizarea de aparatură, utilaje, standuri de încercări, montaje etc., pentru perfecționarea și modernizarea laboratoarelor, cabinetelor, poligoanelor etc.;
- c) încheierea unor contracte cu beneficiari din afară, descifrarea, potrivit reglementărilor legale;
- d) obținerea brevetului de invenție sau a certificatului de inovator și promovarea acestora către centrele de transfer tehnologic pentru aplicare;

- e) difuzarea, în întregime sau în extras, sub formă de documentar sau studiu, a realizărilor obținute către diverse structuri;
- f) includerea unor probleme rezultate din procesul de cercetare științifică în cuprinsul unor regulamente, instrucțiuni, ordine generale, dispoziții, manuale etc.;
- g) publicarea de articole în publicațiile științifice interne și internaționale, cu respectarea normelor legale în acest sens;
- h) folosirea ca material documentar intern în activitatea didactică și de

cercetare științifică proprie sau a altor structuri interesate din armată precum și din afara acesteia;

- i) susținerea de comunicări științifice în țară și în străinătate;
- j) actualizarea curriculum-ului educațional cu elemente rezultate din activitatea de cercetare științifică proprie.

Domeniul de cercetare din RM este subdimensionat, necățind la faptul că sub aspectul calității cercetării activitatea dată se înscrie în trendul European și internațional (Fig.2).

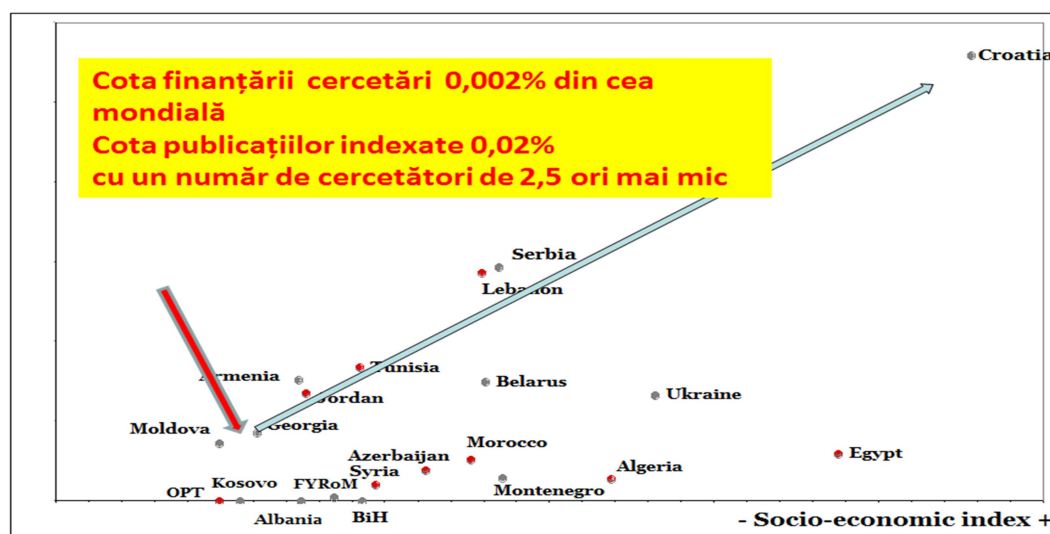


Fig.2. Axa cercetărilor aplicative și dezvoltare tehnologică

Pe de-o parte, aceasta se datorează finanțării reduse. În cifre absolute, în RM se cheltuiește pentru cercetare și dezvoltare, pe cap de locuitor, de aproape 40 de ori mai

puțin decât media europeană. Pe de altă parte, cererea de cercetare și dezvoltare este scăzută. Sectorul cercetării-dezvoltări se dovedește slab conectat, atât cu mediul de

afaceri, cât și cu publicul în general. În aceste condiții, inovarea nu reprezintă un factor central al dezvoltării economice și sociale în RM. Actualmente, în țara noastră capacitățile oamenilor de știință sunt în mare parte neglijate, factorul antrenării științei în promovarea și implementarea politicilor la diferite nivele este la o cotă foarte redusă.

Numărul de brevete aplicate de cercetătorii din RM este relativ mare raportat la numărul populației – circa 4 500 patente aplicate în perioada 2006-2012 (WIPO, 2013). Însă doar 28% dintre ele aveau o durată de peste 5 ani, în 2012. În anii 2006-2011, doar șapte patente au fost aplicate în European Patent Office și doar 9 – în United States Patent and Trademark Office (WIPO, 2013).

Și mai modeste sunt datele ce țin de impactul cercetării aplicative și dezvoltării tehnologice asupra sectorului real al economiei. Exporturile legate de tehnologii moderne au reprezentat 6% din exporturile totale din 2011 (WB, 2013a). Pe de altă parte, indicatorii ce țin de sfera tehnologiilor informaționale și telecomunicații sunt comparabile cu cele din Europa de Est. Însă trebuie de remarcat că o bună parte de indicatori ce țin de cercetarea aplicativă nu sunt monitorizați de sistemul statistic al RM. În contextul dat, se impune aplicarea Tabloului de bord privind rezultatele cercetării și inovării din UE.

Nivelul modest al activității inovaționale din RM este ilustrat și de faptul că clasificatorul GCR din 2013-2014, plasează

țara pe poziția 134 după capacitatea de inovare și poziția 132 după capacitatea inovațională a instituțiilor de cercetare. Astfel, orientarea de lider industrial, stipulată în Orizont-2020, presupune o reconfigurare a cercetării aplicative și a inovațiilor. Sub aspect de indicatori implică sporirea finanțării cercetării din sectorul privat de la cele 10% în prezent la 50%, în viitorii 4-5 ani, și dezvoltarea în ritmuri rapide a sectorului întreprinderilor mici și mijlocii inovative. Pentru acesta este necesară o reconfigurare cardinală a dimensiunii inovaționale a economiei. Un prim pas ar fi revizuirea strategiei inovaționale, adoptată recent cu ajustarea ei la cea a UE și asigurarea suportului corespunzător de dezvoltare.

Actualmente, doar ceea ce se referă la politicile fără finanțare a activităților de cercetare și inovare se coordonează de Academia de Științe a Moldovei, indiferent de afilierea departamentală a executorilor lor. Aceasta este reglementată de Codul cu privire la Știință și Inovare și Acordul de parteneriat între Academia de Științe a Moldovei și Guvernul RM [12], prin care Guvernul îi transmite acesteia competența de a realiza politica de stat în sfera științei și inovării și alte acte juridice normative. În conformitate cu articolul 125 alin.(5) din Cod, proiecte științifice de cercetare (PȘC) se atribuie lucrările, asociate cu realizarea activității științifice (științifice de cercetare), care vizează obținerea noilor cunoștințe și care este împărțită în:

- cercetări științifice de bază – activitate experimentală sau teoretică, care vizează obținerea noilor cunoștințe despre legile de bază ale structurii, funcționării și dezvoltării omului, societății, mediul natural înconjurător;
- cercetări științifice de aplicare – cercetări, care vizează în primul rând aplicarea noilor cunoștințe pentru a atinge obiectivele practice și obiective specifice.

Cercetarea-inovarea și specificul economico-financiar. În analiza procesului de cercetare și inovare, a rezultatelor și produselor generate de acest proces se conturează câteva aspecte axiomatiche.

Primul este legat de faptul că toate activitățile de cercetare și inovare sunt sub semnul noutății și originalității și se derulează de fiecare dată după algoritmi noi, generând și produse noi. Prin aceste activitățile de cercetare și inovare diferă radical de alte activități și nu pot fi încorsetate împreună cu ele în același cadru unitar sau standardizat.

Alt aspect de cercetare și inovare este că produsele aferente necesită suport financiar masiv, care odată cu implicarea mai ponderabilă a cercetării și inovării în dezvoltarea societății devin tot mai semnificative. În prezent peste 1% din PIB-ul mondial se investește în cercetare și inovare, atingând cifra de aproape 1 500 miliarde dolari. Aceste investiții sunt orientate spre formarea inovativă și tehnologică a economiei. Rolul dominant în fluidizarea și accelerarea acestor procese

inovative îl dețin instituțiile, centrele de cercetare publice și private. Prin ele se derulează procesul inovator ca un flux unic și continuu de conversie a ideilor tehnice sau tehnologice specifice, bazate pe cercetări științifice, elaborări, tehnologii sau componentele lor individuale și aducerea lor la utilizare direct în producție.

Din aceste constatări se reliefează concludent dimensiunea economico-financiară și de contabilizare adecvată a activităților și produselor corespunzătoare. Asigurarea financiară pentru activitatea științifică este bazată pe orientarea sa țintă și pe multitudinea surselor de finanțare. Finanțarea acestei activități se desfășoară prin intermediul bugetului și alte surse. Finanțarea guvernamentală a științei se bazează pe o combinație de sprijin financiar a organizațiilor științifice și finanțarea specifică a proiectelor și programelor științifice, științifice-tehnice specifice. Dinamica progresului științific-tehnic modern necesită o creștere continuă a cheltuielilor pentru știință într-un ritm adecvat și în conformitate cu proporțiile optime între cercetările și dezvoltările fundamentale aplicate.

Experiența indică, că este imposibil de a realiza implementarea eficientă a științei și tehnologiei, fără perfecționarea coordonării cercetării și inovării, ca fiind un sistem de gestionare a cercetărilor și realizării programelor și proiectelor științifico-tehnice, fără crearea mecanismului organizatorico-economic eficient. Analiza și clasificarea lucrărilor științifice de cercetare

a diverselor direcții de cercetări au arătat, că specificul lucrărilor științifice de cercetare reprezintă unicitatea lor în cadrul unei și aceeași instituții de cercetare, incertitudinea perioadei de obținere a rezultatelor și în legătură cu acest fapt, orientarea calculului costului pentru efectuarea lor și de asemenea, nevoia de personal cu calificare înaltă.

Cadrul reglementărilor contabile conform Directivei a IV-a a Comunităților Economice Europene stabilește că politicile contabile nu pot fi unitare sau „standardizate” deoarece ele trebuie să fie adaptate specificului activității instituției din domeniul concret. În conformitate cu această Directivă [13] cercetarea este investigare originală și planificarea întreprinsă în scopul cîștigării unor cunoștințe sau înțelesuri științifice și tehnice noi. Nici o imobilizare corporală care decurge din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu va fi recunoscută. Cheltuielile ce țin de cercetarea (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) vor fi recunoscute drept cost atunci cînd sunt generate. Această reglementare a fost preluată și în reglementările contabile naționale (OMFP 1752 / 2005 cu modificările și completările ulterioare).

Una dintre caracteristicile tuturor lucrărilor științifice de cercetare și experimentale de construcție este durata lor de execuție. În acest sens, apare necesitatea de executare a lor treptată și considerarea factorului de timp pe faze individuale și pentru întreaga perioadă de cercetare. Ar

trebui remarcat faptul, că nu orice etapă a cercetării are posibilitatea de calculare a eficienței economice. Pentru efectuarea acestor calcule este necesară clasificarea lucrărilor științifice de cercetare și experimentale de construcție conform gradului și impactului acestora asupra rezultatelor producției științifice.

Familiarizarea cu practica economică a instituției științifice, studierea problemelor de contabilitate a costurilor pentru cercetare, dezvoltare și testarea unor noi tipuri de produse științifice confirmă încheierea unor economiști A.S. Borodki, S.A. Stukov și alții [11] privind principalele neajunsuri ale acestei zone. Astfel este necesar de analizat mai detaliat acest fapt:

a) *Baza normativă*, calculele economice ale cheltuielilor privind cercetările și adoptările noilor produse științifice este slabă. Ca urmare, costurile reale adesea diferită mult de la cele estimate atât spre majorare, cât și spre micșorare. Neconformitatea normei de cheltuieli nivelului modern de dezvoltare a activității științifice condiționează netemeinicia cererilor pentru obținerea autorizării din surse adecvate, depășirea mijloacelor cheltuite pentru acomodare.

b) *Contabilitatea costurilor reale* pentru efectuarea descifrării pentru testarea mostrelor noilor produse științifice este realizată prin așa-numita metodă “de cazan”, pe un cont de cheltuieli conform nomenclurii,

care nu este aprobată, ceea ce duce la o scădere a fiabilității determinării valorii cheltuielilor atât pentru realizarea cercetărilor științifice, cât și pentru producție, acomodare și testare a noilor tipuri de producție științifică.

- c) *Rezultatele activității științifice* executate în conformitate cu legislația (brevete de invenții, certificate de inovație, etc.) nu sunt luate în considerare și nu sunt în bilanțul întreprinderii ca fiind active imobilizante, ceea ce reduce posibilitatea de sporire a activelor instituțiilor științifice de profil, atragerea investitorilor, utilizarea fondurilor de capital de risc și în general “prețul” instituției.
- d) *Din contul costurilor de formare* și adoptare a noilor tipuri de produse științifice este permis de a anula cheltuielile, care nu sunt prevăzute în deviz și de nomenclatorul de cheltuieli aprobat.
- e) *Controlul slab* asupra surselor de acoperire a costurilor pentru adoptarea noilor tipuri de produse științifice și mecanismului de recuperare a costurilor pentru această direcție.

Astfel, putem formula principalele **obiective majore** ale evidenței contabile a instituțiilor științifice cercetate:

1. *identificarea* specificului activității și determinarea obiectelor contabile în instituțiile științifice de profil pentru

a clarifica domeniul de sarcini în asigurarea informațională a sistemului evidenței contabile;

2. *evaluarea* suficienței bazei normative-legislative a evidenței contabile pentru instituțiile științifice;
3. *determinarea* conceptelor contabile și realizarea clasificării veniturilor și cheltuielilor pe indice diverse;
4. *clasificarea* corectă a cheltuielilor pe articole și surse de finanțare;
5. *formarea* grupurilor de cheltuieli pentru realizarea LȘCD în două etape: costuri pentru realizarea LȘCD și costurile de producție și testarea mostrelor de experiență a produselor noi științifice-tehnice;
6. *evaluarea* și introducerea în bilanț a brevetelor obținute, invenții cu considerare a abordărilor de venit și de piața conform valorii, determinate prin metoda de decontare;
7. *necesitatea* de reflectare separată a costurilor de menținere a brevetelor existente în IȘC pentru realizări de producere pe un cont analitic separat “Costuri de menținere a brevetelor” din LȘCD executabile și nefinisate;
8. *reflectarea* veniturilor obținute din activitatea bugetară principală pe contul veniturilor perioadelor viitoare, deoarece există un decalaj mare de timp între executarea LȘCD și obținerea remunerației la utilizarea brevetelor;

9. *reflectare* corectă a cheltuielilor efectuate și veniturile obținute, care asigură formarea eficientă a prerogativelor pentru diferite grupuri de raportare (atât financiare, cât și stabilite de părțile de finanțare).

Prin urmare, putem concluziona, că în calitate de marfă, produsele științifice pot fi realizate numai în cazul existenței cererii corespunzătoare. Produsul științifico-tehnic trebuie să îndeplinească cerințele anumitei piețe, să corespundă nivelului cerințelor moderne, să fie accesibil atât în termeni de preț, cât și de percepție. Având proprietăți generale ale mărfurilor, producția științifico-tehnică are următoarele caracteristici inerente:

- ⇒ unicitatea individuală;
- ⇒ nu dispare la consumare și nu necesită o reproducere pentru uz în altă parte;
- ⇒ producția științifică nu este înstrăinată de executorul direct și de regulă, este transferată pentru utilizare;
- ⇒ prețul PȘT depinde nu numai de costurile de producție și necesitate, dar și de gradul de noutate, volum și posibilități de adoptare, efectul scontat.

Reconfigurarea sistemului contabil în instituțiile de cercetare. Ajustarea sistemului contabil național la standardele și practica internațională necesită o reconfigurare a formatului de evaluare, calculare și evidență contabilă a cheltuielilor ce țin de executarea lucrărilor de cercetări

științifice, proiectări experimentale și fabricare a produselor științifico-tehnologice.

Baza reconfigurării formatului sistemului de analiză financiar contabilă o constituie modul de evaluare, calculare și formare a sinecostului produselor specifice cercetării, care reprezintă în sine evaluarea în procesul cercetării și elaborărilor a tuturor tipurilor de resurse și activități conexe.

Primul aspect care necesită ajustare în sistemul național de contabilitate referitor la cercetare și inovare este legat de valoarea și costurile lucrărilor de cercetare. Astfel, considerăm oportună includerea în actele normative a faptului că valoarea se stabilește de comun acord cu beneficiarii, pe principiul cererii și ofertei și se stipulează în contractele încheiate. Menționăm, că valoarea stabilită nu poate fi mai mică decât costul estimat al lucrării, care cuprinde: manopera, consumuri de materiale și servicii, costurile indirecte (energie, combustibil, servicii, mijloace de calcul, etc.). Această stipulare este în conformitate cu practica din străinătate, inclusiv România.

După cum s-a menționat mai sus, procesul de cercetare include: căutare, cercetare, dezvoltări științifice, testare a producției. Toate aceste părți sunt însoțite de costuri, însă efectul economic este generat în producție numai la încorporarea rezultatelor lucrărilor științifice de cercetare în industrie. Se propune ca costurile pentru cercetare științifică (căutare, dezvoltări

științifice, testare a producției) să fie repartizate într-o categorie separată și anume: costuri de pre-producție. Aceste costuri chiar și într-o singură ramură, dar în funcție de tip și natură a lucrărilor științifice de cercetare pot varia în limite largi. Prin urmare, o definiție mai precisă a costurilor de preproducție va permite o mai bună evaluare a eficacității cercetărilor științifice. Costurile de pre-producție includ: salariul de bază al lucrătorilor unui grup de cercetare pe temă (cu taxe), deplasări științifice, costul materialelor, costuri pentru experimente științifice-industriale, deduceri de amortizare, costuri ale subcontractorilor temei și altele.

Întrucât cercetarea este investigarea originală și planificată întreprinsă în scopul câștigării unor cunoștințe științifice sau tehnice noi, din activitatea desfășurată în laboratorul propriu de cercetare este greu de prevăzut posibilitatea obținerii de beneficii economice viitoare. În acest sens, cheltuielile ocazionate trebuie considerate costuri de cercetare și în societățile comerciale și permisiunea de a fi acoperite din profitul contabil al perioadei. Este necesar de a stipula că finanțarea instituțională de bază se calculează pe standarde de cost și se acordă prin bugetul autorității de stat pentru cercetare-dezvoltare, pe baza unui contract-cadru de finanțare instituțională, încheiat pe o perioadă egală cu durata certificării.

Concluzionăm, că tranziția la o economie de piață, orientarea la standardele și practica internațională, necesită noi abordări metodologice de administrare a cheltuielilor, legate de executarea lucrărilor științifice, proiectări experimentale, experimentări tehnologice și alte lucrări tehnice și științifice. În legătură cu aceasta apare necesitatea de:

- a) elaborarea unor reglementări a costurilor produsului științific și inovațional;
- b) revizuire a reglementărilor existente;
- c) planificare a cheltuielilor;
- d) evidență pentru producția științifică și tehnică.

Scopul acestor recomandări metodologice este asigurarea în organizațiile științifice și de cercetare, dezvoltare și tehnologice ale RM, indiferent de forma organizatorico-juridică, a procedurii unice pentru formarea costului producției tehnico-științifice și grupările cheltuielilor economice după elementele și articolele de calcul, uniformitate în calcularea argumentată economic a valorii cheltuielilor pe elemente și articole, diverse versiuni de decizii metodologice în evaluare și decontare a cheltuielilor materiale precum și posibilitatea de a alege varianta rațională pentru luarea hotărârilor privind administrarea cheltuielilor mijloacelor.

Bibliografie:

1. UNESCO Science Report: towards 2030.
2. <http://cordis.europa.eu/vizat>.
3. Our plan for growth: science and innovation. Presented to UK Parliament by the Minister of State for Universities, Science and Cities, 78 p., 2014.
4. “France-Europe 2020”, A research agenda fostering growth, society, and the nation’s recovery, 98P.
5. Strategia de dezvoltare României pentru următorii 20 ani. Editura Academiei Române, V. 1, 500 pag, 2015.
6. Ordonanța nr. 57 din 16 august 2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică din România, 23p, 2003.
7. Балабанов И. Т. Инновационный менеджмент. / И. Т. Балабанов. - СПб: Питер, 2000. - 200 с.
8. Баутин В. М. Понятие «инновация» как экономическая категория / В. М. Баутин // Сб. Развитие инновационной деятельности в АПК. - М.: «Ро-синформагротех», 2003. - 253 с.
9. Ильенкова С. Д. Банки и биржи / С. Д. Ильенкова. - М: ЮНИТИ, 1997. С. 7.
10. Янковский К.П. Введение в инновационное предпринимательство/К.П. Янковский. — СПб.: Питер, 2004. - 189 с.
11. Бородин А.С. Проблемы учета в управлении научно-техническим прогрессом/ А.С. Бородин. -М.: Финансы, 1980. - 160 с.
12. Codul cu privire la știință și inovare nr.259-XV din 15 iulie 2004 (Monitorul oficial Nr.125-129 (1479-1483) din 30 iulie 2004.
13. Reglementare contabilă conformă cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene, din 29/10/2009 Publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 766bis din 10/11/2009.

PROMOVAREA ȘI DEZVOLTAREA PROFESIEI DE AUDIT INTERN PRIN INTERMEDIUL ASOCIAȚIEI AUDITORILOR INTERNI DIN REPUBLICA MOLDOVA

Cristina COPĂCEANU,
doctor în științe economice,
Universitatea de Studii Politice și Economice Europene „Constantin Stere”

Rezumat: Scopul articolului este de a înștiința publicul despre înființarea Asociației Auditorilor Interni din Republica Moldova. Aspectele de bază care vor fi expuse în continuare sunt: misiunea, principiile de activitate, obiectivele de activitate și metodele de realizare, organele de conducere și control, etc.

Cuvinte cheie: asociație, audit intern, obiective, principii, organe de conducere și control, fondatori, membri, beneficiu.

In premieră în Republica Moldova l-a data de 3 februarie 2015 a fost instituită **Asociația Auditorilor Interni din Republica Moldova**. Având în calitate de fondatori pe Cristina Copăceanu și Maxim Bucătari. Asociația Auditorilor Interni și-a demarat activitatea cu misiunea de a promova și dezvolta auditul intern, precum și de a spori prestigiul profesiei de auditor intern în Republica Moldova.

Ce este de fapt Asociația Auditorilor Interni din Republica Moldova? Asociația Auditorilor Interni din Republica Moldova (în continuare AAI RM), este o asociație obștească neguvernamentală, apolitică, non-profit, constituită prin libera manifestare a voinței persoanelor asociate. Asociația activează în baza statutului aprobat la Adunarea de Constituire a AAI RM din data 9 ianuarie 2015 și înregistrat de Ministerul Justiției al RM la 3 februarie

2015. Activitatea Asociației este reglementată atât de Constituția Republicii Moldova cât și de Legea Republicii Moldova nr.837-XIII Cu privire la asociațiile obștești din 17 mai 1996.

În rezultatul înregistrării la Ministerul Justiției al Republicii Moldova, Asociația a dobândit calitatea de persoană juridică, care dispune de toate drepturile și obligațiile, stampilă, logou, bilanț financiar propriu, cont bancar, cod fiscal, precum și alte atribute ale persoanei juridice.

Asociația reprezintă o asociație obștească republicană care își desfășoară activitatea pe întreg teritoriul Republicii.

Asociația își realizează misiunea pe baza următoarelor principii:

- a) libertatea de asociere, legalitatea, publicitatea și transparența, egalitatea în drepturi a tuturor membrilor, libera exprimare a

- opinii de către toți membrii și accesul la orice informație ce ține de activitatea Asociației, autoadministrare și autogestiuune;
- b) libertatea de a alege activitățile proprii, formele și metodele de activitate și stabilirea structurii interne de organizare;
- c) promovarea în activitate a valorilor și intereselor naționale, civice, ale democrației și statului de drept,

parteneriatul, competiția deschisă și respectarea normelor etice ale sectorului necomercial;

- d) evitarea pe parcursul activității a apariției conflictului de interese;
- e) transparența activității asociației.

Care sunt de fapt obiectivele de activitate ale Asociației și metodele de realizare? Pentru a răspunde acestei întrebări vom elabora tabelul 1.

Tabelul 1. Obiectivele de activitate și metodele de realizare ale AAI RM

Obiectivele de activitate	Metodele de realizare
✍ Contribuirea la integrarea și dezvoltarea activității de audit intern prin crearea și asigurarea unui cadru flexibil de cooperare atât între membri Asociației, cât și cu alte organisme profesionale similare, din țară și din străinătate. ✍ Promovarea și dezvoltarea auditului intern, a creșterii prestigiului profesiei de auditor intern. ✍ Reprezentarea intereselor auditorilor interni în instituțiile din Republica Moldova și din străinătate. ✍ Acordarea sprijinului profesional de specialitate membrilor Asociației și persoanelor interesate. ✍ Informarea publicului despre necesitățile și exigențele activității de audit intern, despre cele mai adecvate mijloace și metode, practicate la nivel național și internațional în domeniul auditului intern.	✍ Stabilirea și dezvoltarea colaborării cu Asociații și alte instituții de specialitate și organisme internaționale de profil. ✍ Editarea și difuzarea broșurilor, a buletinelor informative, materialelor publicitare. ✍ Participarea la nivel național sau internațional, la cerere sau din oficiu, la manifestările și evenimentele de profil din țară și din străinătate, organizarea seminarelor, simpozioanelor, altor activități în domeniu pentru informarea adecvată a membrilor săi și pentru promovarea principiilor, regulilor și standardelor de activitate ale Asociației. ✍ Elaborarea programelor metodologice de pregătire și perfecționare profesională în domeniul auditului intern. ✍ Efectuarea studiilor de diagnoză și prognoză a sistemului specific de activitate, atât la nivel național cât și la nivel internațional, să analizeze și evalueze date statistice și operative privind evoluția auditului intern.

✍ Acordarea, prin intermediul membrilor săi a sprijinului de specialitate, la cerere, instituțiilor, asociațiilor, altor organizații profesionale.

✍ Cooperarea cu asociațiile și organizațiile de profil din alte țări, în vederea obținerii de date și informații și realizarea schimbului de experiență cu privire la activitatea de audit intern.

Care sunt drepturile Asociației?

- ⇒ de a reprezenta interesele membrilor Asociației;
- ⇒ de a asigura protecția drepturilor și intereselor membrilor săi;
- ⇒ de a fonda mijloace de informare în masă proprii;
- ⇒ de a desfășura activitate editorială;
- ⇒ de a difuza liber informația despre activitatea sa;
- ⇒ de a obține de la autoritățile publice informația necesară pentru desfășurarea activității statutare;
- ⇒ de a încheia contracte din numele său, procura și realiza bunuri în conformitate cu scopurile statutare;
- ⇒ de a participa la concursuri naționale și internaționale în vederea obținerii de comenzi sociale și dotații din partea statului, precum și în vederea obținerii de granturi și burse de la alte țări, de la fundații naționale, străine și internaționale;

- ⇒ de a încheia cu persoanele fizice și juridice acorduri bilaterale și multilaterale de colaborare, în vederea realizării scopurilor și sarcinilor statutare;
- ⇒ de a crea întreprinderi și alte organizații cu drept de persoană juridică;
- ⇒ de a procura complexuri patrimoniale, bunuri mobile și imobile necesare pentru desfășurarea activității și asigurarea bunei funcționări a Asociației;
- ⇒ de a se bucura de alte drepturi acordate de legislația în vigoare.

În continuare sunt prezentate organele de conducere și control ale Asociației.

1. Adunarea Generală
2. Consiliul de Administrare
3. Președintele Asociației
4. Comisia de Cenzori (Cenzorul)

Tabelul 2. Atribuțiile de bază ale organelor de conducere și control

Organul	Atribuțiile
Adunarea Generală	⇒ determină direcțiile principale de activitate ale Asociației; ⇒ decide adoptarea, completarea sau modificarea Statutului Asociației; ⇒ examinează și aprobă bugetul anual, bilanțul financiar anual; ⇒ alege și revocă membrii Consiliului de Administrare, Comisia de Cenzori (Cenzorul), Președintele; ⇒ aprobă dările de seamă ale Consiliului de Administrare și ale Comisiei de Cenzori (Cenzorul); ⇒ hotărăște cu privire la reorganizarea sau lichidarea Asociației, desemnează comisia de lichidare și aprobă bilanțul de lichidare; ⇒ hotărăște orice alte probleme ce țin de activitatea Asociației.
Consiliul de Administrare	✎ elaborează strategia dezvoltării și trasează direcțiile principale ale activității Asociației, prezentându-le pentru aprobare Adunării Generale; ✎ asigură îndeplinirea deciziilor Adunării Generale și prezintă rapoarte Adunării Generale privind activitatea Asociației; ✎ elaborează bugetul Asociației, raportul financiar anual și raportul privind activitatea acesteia prezentându-le Adunării generale pentru aprobare; ✎ aprobă regulamentele de uz intern ale Asociației și stabilește structura ei organizatorică; ✎ aprobă statele de personal, propunerile pentru angajarea și concedierea personalului, modul de remunerare a muncii și a salariilor pentru salariații Asociației ; ✎ stabilește, în condițiile legii, responsabilitatea materială a Președintelui Asociației; ✎ stabilește condițiile și procedura de primire a noi membri în asociație, precum și cele de retragere din rîndurile ei; ✎ aprobă sigiliul, ștampila, simbolică și formularele Asociației; ✎ decide crearea, reorganizarea și lichidarea filialelor Asociației, aprobarea regulamentelor lor; ✎ gestionează patrimoniul Asociației și activitatea privind majorarea lui; ✎ stabilește modul în care pot fi folosite și repartizate donațiile colectate; ✎ asigură respectarea de către Asociație a normelor eticii prevăzute în sectorul necomercial; ✎ primirea și excluderea membrilor Asociației;

	✍ adoptarea deciziilor privind procurarea, distribuirea și înstrăinarea patrimoniului Asociației; ✍ conducerea operativă a activității economice a Asociației, administrarea bunurilor; ✍ hotărăște participarea Asociației în calitate de fondator al organizațiilor necomerciale și al societăților comerciale; ✍ decide asupra tuturor chestiunilor care nu constituie competența exclusivă a altor organe ale Asociației.
Președintele Asociației	✍ adoptă decizii pe orice problemă ce ține de activitatea Asociației și care nu este de competența exclusivă a altor organe; ✍ reprezintă Asociația în instanțele judiciare, în relațiile cu autoritățile publice și alte persoane fizice și juridice; ✍ administrează operativ mijloacele Asociației, încheie tranzacții și semnează contracte, eliberează procure, deschide conturi bancare, semnează alte documente financiare; ✍ organizează și dirijează activitatea curentă a Asociației, a subdiviziunilor ei și asigură îndeplinirea deciziilor, adoptate de către Consiliul de Administrare; ✍ face propuneri pentru angajarea și concedierea personalului; ✍ este responsabil pentru ținerea lucrărilor de secretariat; ✍ asigură ducerea evidenței contabile și statistice conform ordinii stabilite de lege; ✍ poartă răspundere personală de activitatea Asociației și este responsabil de valorile imobile și circulante ale ei; ✍ vine cu propuneri privind modul în care pot fi repartizate donațiile colectate și participă la distribuirea ajutorului umanitar și de altă natură; ✍ oferă autorităților publice împuternicite informația necesară și prezintă rapoartele stabilite de lege către acestea; ✍ emite ordine, indicații, instrucțiuni; ✍ decide asupra formelor și metodelor de lucru, asigură integritatea și folosirea rațională a patrimoniului Asociației.
Comisia de Cenzori (Cenzorul)	✍ analizează respectarea statutului Asociației, executarea deciziilor Adunării Generale, Consiliului de Administrare și prezintă concluzii pe marginea acestora Adunării Generale; ✍ controlează oportunitatea și legalitatea utilizării mijloacelor financiare ale Asociației.

Organul suprem de conducere al Asociației este **Adunarea Generală** a membrilor sau a delegaților acestora, care se întrunește ordinar și extraordinar. Mandatul tuturor organelor alese de Adunarea Generală este de 3 ani. Ședințele ordinare ale Adunării Generale se convoacă atunci când o cer interesele Asociației, dar nu mai rar de o dată în an. Convocarea Adunării Generale se face de către Consiliul de Administrare, care va înștiința toți membrii Asociației cu cel puțin 15 zile înainte de data desfășurării Adunării Generale. Anunțul privind convocarea ședinței trebuie să conțină ordinea de zi, locul, data și ora ședinței. Despre convocarea organului suprem se va comunica fiecărui membru în parte sau prin publicația periodică indicată în statutul Asociației.

Convocarea Adunării Generale extraordinare se face de către Consiliul de Administrare din inițiativă proprie, la cererea Președintelui, Comisiei de Cenzori (*Cenzorul*) ori la cererea a cel puțin o treime din numărul total al membrilor Asociației. Adunarea Generală extraordinară se convoacă în termen de cel mult două luni de la data prezentării deciziei cu privire la convocarea ședinței extraordinare. În cazul în care Consiliul de Administrare refuză sau târăgănează intenționat convocarea ședinței extraordinare a Adunării Generale, subiecții împuterniciți sunt în drept să convoace ședința extraordinară fără acordul Consiliului de Administrare în modul stabilit pentru acesta.

Adunarea Generală este deliberativă numai în cazul când sunt prezenți majoritatea membrilor sau reprezentanților acestora. **Fiecare membru deține un singur vot.** Deciziile se adoptă prin votul majorității simple a celor prezenți, exceptând deciziile de modificare și completare a statutului și de reorganizare și lichidare a Asociației, decizii, care se adoptă prin votul unanim a membrilor prezenți la Adunarea Generală. Dacă Adunarea generală nu este considerată deliberativă, în termen de o lună organul abilitat convoacă repetat ședința Adunării generale cu aceeași ordine de zi. Ședința convocată repetat va fi deliberativă cu participarea celor prezenți. Adunarea Generală poate adopta hotărâri doar privind chestiunile incluse în ordinea de zi. Referitor la chestiunile care nu au fost incluse în ordinea de zi Adunarea Generală poate adopta hotărâri numai în cazul când participă sau sunt reprezentați toți membrii Asociației. Desfășurarea Adunării Generale se consemnează într-un proces verbal semnat de secretar și contrasemnat de Președinte.

Consiliul de Administrare este ales de către Adunarea Generală pe un termen de 3 ani. Ședințele Consiliului de Administrare se convoacă la necesitate, dar nu mai rar de o dată în trimestru și sunt deliberative, dacă sunt prezenți toți membrii. Deciziile se adoptă cu unanimitate de voturi. La cererea unui membru al Consiliului de Administrare, Președintele Consiliului este obligat să convoace în

termen de 10 zile ședința extraordinară a acestuia. În cazul în care Președintele Consiliului refuză sau târăgănează intenționat convocarea ședinței extraordinare a Consiliului de Administrare, membrul Consiliului care a solicitat convocarea ședinței extraordinare este în drept să convoace ședința extraordinară fără acordul Președintelui Consiliului. Președintele Consiliului fiind ales din membrii Consiliului de Administrare convoacă și prezidează ședințele Consiliului.

Președintele Asociației este ales de Adunarea Generală pe un termen de 3 ani, gestionează nemijlocit Asociația în perioada dintre ședințele Consiliului de Administrare. Președintele poate constitui în caz de necesitate grupuri de experți pentru a studia anumite probleme importante legate de activitatea Asociației, pentru discutarea anumitor programe guvernamentale în domeniul de activitate al Asociației, pentru atenționarea opiniei publice asupra unor probleme majore ale societății.

Controlul asupra activității economico-financiare a Asociației este efectuat de **Comisia de Cenzori (Cenzorul)**, aleasă de Adunarea Generală pe un termen de 3 ani. Din componența Comisiei de Cenzori nu pot face parte membrii Consiliului de Administrare. Comisia de Cenzori (Cenzorul) are dreptul să ceară Consiliului de Administrare date privind activitatea lor pe o perioadă concretă, să facă cunoștință cu toate actele, documentele, ce vizează activitatea Asociației. Comisia de Cenzori (Cenzorul) efectuează controlul cel puțin o

dată pe an. Poate decide efectuarea unor controale din inițiativă proprie în caz de semnale a unor încălcări în activitatea financiară a Asociației. Rezultatele controlului efectuat de către Comisia de Cenzori (Cenzorul) sunt prezentate sub formă de dare de seamă Consiliului de Administrare și Adunării Generale.

Fondatorii Asociației devin deplin drept membri ai Asociației. Membru al Asociației poate fi orice cetățean al Republicii Moldova, precum și cetățenii străini, persoanele fără cetățenie, cu domiciliul în Republica Moldova, care recunosc și susțin obiectivele Asociației. Asociația nu răspunde pentru obligațiile membrilor săi, iar membrii nu răspund pentru obligațiile Asociației.

Cine pot fi membrii Asociației?

Candidatura viitorului membru al Asociației, precum și retragerea din rândurile ei este discutată la ședința Consiliului de Administrare, în prezența obligatorie a candidatului respectiv. Decizia de acceptare sau de retragere a membrului va fi adusă ulterior la cunoștința Adunării Generale. Fiecare membru al Asociației achită anual o cotizație de membru. Cuantumul cotizației de membru se v-a stabili prin decizia Consiliului de Administrare.

Membrii Asociației au următoarele **drepturi și obligații**:

- **dreptul** de a participa la activitatea Asociației, de a alege și de a fi ales în orice funcție eligibilă a Asociației, de a participa la toate proiectele Asociației, să publice lucrări și alte

materiale în organul de presă al Asociației, de a se retrage din organizație, prezentând sau nu motivele respective;

- membrii Asociației sunt **obligati** să respecte prevederile prezentului Statut, hotărârile Adunării Generale, Consiliului de Administrare, Președintelui, să participe activ la realizarea scopurilor statutare, să achite cotizația de membru la timp.

Membrul care nu participă la activitatea Asociației, rupând din proprie inițiativă legătura cu Asociația, precum și acei membri care încalcă prevederile prezentului Statut, pot fi excluși din rândul membrilor Asociației de către Consiliul de Administrare, printr-o decizie care va fi ulterior adusă la cunoștință Adunării Generale.

Patrimoniul Asociației se formează din:

- cotizațiile de membru: de aderare;
- sponsorizări și donații benevole, făcute de persoanele fizice și juridice, din țară și din străinătate;

- subvenții de stat, venituri obținute de la hârtiile de valoare, depuneri bănești;
- venituri realizate din activitatea economică proprie;
- veniturile societăților comerciale constituite cu participarea Asociației;
- venituri obținute în rezultatul utilizării sau înstrăinării proprietății;
- alte surse neinterzise de lege.

Este de menționat, că întreg patrimoniul Asociației, precum și beneficiul obținut din activitatea economică, este folosit pentru realizarea scopurilor statutare și nu poate fi distribuit între membri.

Concluzionăm, că actualmente auditorii interni dețin un rol important în cadrul oricărei entități, de aceea este imperios necesar promovarea și dezvoltarea auditului intern, precum și sporirea prestigiului profesiei de auditor intern în Republica Moldova. Această misiune poate fi realizată prin intermediul Asociației Auditorilor Interni din Republica Moldova.

Bibliografie:

1. Constituția Republicii Moldova din 29.07.1994.
2. Legea Republicii Moldova nr.837-XIII Cu privire la asociațiile obștești din 17 mai 1996.
3. Statutul Asociației Auditorilor Interni din Republica Moldova, înregistrat de Ministerul Justiției al RM la 3 februarie 2015.

CADRUL JURIDIC ȘI FISCAL AL GRUPURILOR DE ENTITĂȚI / LEGAL AND TAX REGIME OF GROUPS OF ENTITIES

conf. univ. dr. Natalia CURAGĂU,
Catedra „Contabilitate și audit”, ASEM
conf. univ. dr. Angela POPOVICI,
Catedra „Contabilitate și audit”, ASEM

Abstract: *A financial and industrial group consists of several legal persons, registered with the relevant governmental authority, that have joined under contract their tangible or intangible assets and function as business subjects of equal rights with a view to accomplishing investment projects and programmes aiming at increasing their competitiveness in local production and expansion of markets of goods and services.*

Taxation takes into account the existence of entities of the group, while for taxation of the group EU countries over the years adopted various measures, either to correct various methodologies which would normally applied to them, or to fight against tax evasion that could be committed via the system of multinational groups.

Rezumat: *Grupul financiar-industrială - ansamblu de persoane juridice, înregistrat de autoritatea de stat abilitată, care, în baza contractului, și-au asociat, în întregime sau parțial, imobilizările corporale și necorporale și funcționează ca subiecți cu drepturi egale ai activității de întreprinzător în scopul realizării proiectelor și programelor de investiție, orientate spre sporirea gradului de competitivitate a producției locale și extinderea piețelor de desfacere a mărfurilor și serviciilor.*

Fiscalitatea ține cont de existența entităților de grup, iar pentru instituirea unei fiscalități a grupului în țările din Uniunea Europeană au fost adoptate succesiv diverse măsuri, fie pentru a corecta diferite metodologii care se aplică în mod normal, fie pentru a lupta împotriva evaziunii fiscale care ar putea fi realizată prin sistemul de grupuri multinaționale.

Cuvinte cheie: *Financial statements, accounting activity, tax account, financial facts, accounting information, industrial financial group.*

Situațiile financiare consolidate - sunt situațiile financiare ale grupului de entități în care activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile și fluxurile de numerar ale entității-mamă și ale filialelor sale sunt prezentate ca active, datorii, capitaluri proprii, veniturile, cheltu-

ielile și fluxurile de numerar ale unui singur agent economic.

Privind valoarea juridică a situațiilor financiare consolidate, reglementările europene și internaționale în vigoare prevăd că conturile consolidate se întocmesc prin grija consiliilor de administrație ale entităților

consolidate care au, astfel, responsabilitatea redactării acestora, fără însă a le aproba.

După întocmirea sub responsabilitatea conducătorilor entităților supuse consolidării, conturile consolidate sunt controlate de auditori și aduse apoi la cunoștință acționarilor sau asociaților, astfel încât acestora să li se permită, în adunarea generală, pronunțarea în cunoștință de cauză asupra deciziilor de competență acesteia și de a se putea exprima asupra gestiunii și activității entității-mamă. De reținut că ele nu se supun aprobării adunării generale, deoarece aceste conturi consolidate nu conduc la a determina (spre deosebire de situația financiară anuală) drepturile acționarilor sau asociaților asupra repartizării rezultatului financiar sub formă de profit.

În Republica Moldova, în baza „Legii cu privire la grupele financiar-industriale” nr. 1418-XIV din 14.12.2000, în vigoare de la 06.03.2001, se reglementează și deci recunoaște existența grupurilor de entități, în materie de drept comercial.

Aceste reglementări juridice au devenit tot mai necesare, urmare a dezvoltării accelerate a mai multor entități comerciale cu capital de stat și regii autonome cu caracteristici funcționale de grup și care au o puternică influență în teritoriu.

Legea menționată stabilește condițiile constituirii, înregistrării de stat, activității și lichidării grupurilor financiar-industriale, drepturile și îndatoririle membrilor acestora, precum și asigură apărarea

drepturile și intereselor legitime ale membrilor grupurilor financiar-industriale.

Grupurile financiar-industriale în activitatea lor se călăuzesc de legislația civilă, de „Legea cu privire la grupurile financiar-industriale” și de acordurile internaționale la care Republica Moldova face parte.

Grupurile financiar-industriale este o asociere pe baza liberului consimțământ a membrilor ei.

Grupul financiar-industrial este o organizație comercială și își desfășoară activitatea în baza contractului de constituire.

Entitatea de bază a grupului financiar-industrial răspunde pentru obligațiile sale cu întreg patrimoniul ce îi aparține cu drept de proprietate și nu răspunde pentru obligațiile membrilor grupului financiar-industrial. Particularitățile răspunderii companiei centrale (entității - mamă) și a membrilor grupului financiar-industrial se stabilesc în contractul de constituire a grupei.

Membrii grupului financiar-industrial sunt în drept să exercite atribuțiile de control și de dispoziție, prevăzut de contractul de constituire sau de statutul companiei centrale a grupului financiar-industrial.

Activitatea de investire a grupurilor financiar-industriale transnaționale, inclusiv activitatea cu atragerea capitalului din alte țări, se desfășoară în conformitate cu legislația statului pe al cărui teritoriu se fac investițiile și cu acordurile cu privire la

cooperarea în domeniul activității de investiție și cu privire la protejarea reciprocă a investițiilor, încheiate între părți, și nu în ultimul rând, se desfășoară în conformitate cu guvernarea corporativă a grupului de entități.

Guvernarea corporativă reprezintă ansamblul de mijloace economice și legislative care contribuie la asigurarea intereselor investitorilor. Cu alte cuvinte, Guvernarea corporativă este o combinație de legi și coduri de conduită adoptate în mod voluntar, care asigură companiei posibilitatea de a atrage capitalul financiar și uman necesar activității sale și posibilitatea de a-și desfășura activitatea în mod eficient, astfel încât să-și asigure existența prin generare de valori pe termen lung pentru acționarii săi și entitate, în ansamblu.

Astfel, în dependență de politica reușită de gestiune și / sau acaparare a investițiilor, entitățile la nivelul grupurilor financiar-industriale pot genera rezultate financiare, ce ar asigura desfășurarea eficientă a activităților propuse spre realizare.

Rezultatele activității grupurilor financiar-industriale pe parcursul perioadei de gestiune analizate se dau publicității.

Crearea de asociații, încheierea de acorduri și desfășurarea unor acțiuni coordonate ale membrilor grupurilor financiar-industriale, dacă acestea au drept consecință încălcarea legislației antimonopol, se interzic.

Raporturile membrilor grupurilor financiar-industriale cu bugetul republicii pot fi atât consolidate, cât și de sine stătător.

Membri ai grupurilor financiar-industriale sunt recunoscute persoanele juridice cu orice tip de proprietate și formă juridică de organizare rezidente sau nerezidente în Republica Moldova, care au semnat contractul de constituire a grupeii.

Printre membrii grupurilor financiar-industriale trebuie să fie organizații ce funcționează în sfera producției de mărfuri și servicii, precum și bănci sau alte instituții financiare. Băncile străine participă la grupurile financiar-industriale numai prin filialele și sucursalele lor, care funcționează în baza licenței Băncii Naționale a Moldovei.

Unitățile comerciale afiliate și alte entități afiliate pot face parte din grupurile financiar-industriale numai împreună cu societatea principală sau cu altă entitate principală ori cu consimțământul acesteia.

Contractul de constituire a grupului financiar-industrial va cuprinde:

1. Denumirea grupului financiar-industrial;
2. Scopul constituirii grupului financiar-industrial și modalitățile realizării sarcinii economice unice;
3. Modul și condițiile de constituire a companiei centrale a grupului financiar-industrial;
4. Modul de constituire, volumul competențelor și alte condiții de activitate a consiliului administratorilor grupului financiar-industrial;

5. Modul de repartizare a profitului și de plată a impozitelor;

6. Volumul, modul și condițiile asocierii activelor membrilor grupului financiar-industrial;

7. Modul de procurare și de utilizare de către compania centrală a grupului financiar-industrial a bunurilor;

8. Durata contractului;

9. Modalitate de modificare a componenței membrilor grupului financiar-industrial;

10. Condițiile lichidării grupului financiar-industrial;

11. Alte condiții obligatorii sau caracteristice pentru raporturile de drept civil în cauză, stabilite de către membrii grupului financiar-industrial, pornindu-se de la scopurile și sarcinile acestei grupe și de la prevederile legislației.

Contractul de constituire a grupului financiar-industrial intră în vigoare din momentul semnării lui de către persoanele, împuternicite cu acest drept de către organele de conducere competente ale membrilor grupului financiar-industrial, și aplicării ștampilelor acestora.

Din punct de vedere a legislației fiscale, pe plan internațional, nu se ignoră noțiunea de grup, aceasta fiind impusă de o urmărire atentă a modului de repartizare a dividendelor între entitățile grupului și de compensare a profiturilor cu pierderile, la nivelul grupului.

În țările dezvoltate, legislația fiscală are grijă să nu defavorizeze entitățile ce-și exercită activitatea în cadrul grupului. În

Republica Moldova, unde consolidarea conturilor nu este prea operabilă, dreptul fiscal nu este pregătit să răspundă acestor cerințe.

Fiscalitatea ținând cont de existența entităților de grup, iar pentru instituirea unei fiscalități a grupului în țările din Uniunea Europeană au fost adoptate succesiv diverse măsuri, fie pentru a corecta diferite metodologii care se aplică în mod normal, fie pentru a lupta împotriva evaziunii fiscale care ar putea fi realizată prin sistemul de grupuri multinaționale. Aceste măsuri pot fi sintetizate ca fiind destinate:

- Asigurării neutralizării impozitelor stabilite grupurilor;
- Favorizării investițiilor străine;
- Încurajării regrupării entităților;
- Luptei împotriva evaziunii fiscale între societățile ce fac parte din același grup;
- Luptei împotriva evaziunii fiscale internaționale;

Regimul special al entității-mamă și filialelor constă în:

1. Veniturile filialelor repartizate entităților-mamă nu sunt supuse nici unei rețineri la sursă;

2. Veniturile filialelor sunt exonerate de impozitul asupra entității-mamă; la entitatea-mamă se practică defalcarea unei cote-părți forfetare de cheltuieli etc.

Regimul integrării fiscale al entității de grup este definit ca fiind regimul de drept întâlnit la entitățile din fruntea

grupului, supuse impozitării, ori care ar fi natura activităţii lor.

Regimul fiscal cu privire la repartizarea dividendelor are ca obiectiv evitarea taxării impozitului pe entitatea în cascadă pentru societăţile care au adoptat strategia de dezvoltare sau diversificare a activităţii prin creştere externă în relaţii cu diverse alte entităţi.

În legislaţia fiscală, toate entităţile plătitoare de impozit pe profit trebuie să includă în rezultatul impozabil dividendele primite de la alte entităţi.

Entitatea-mamă şi întreprinderile fiice se consideră persoane juridice. Conform legislaţiei în vigoare, dividendele obţinute de la un agent economic nerezident se impozitează, adică se vor aduna la venitul impozabil la sfârşitul perioadei de gestiune analizată, adică la sfârşitul anului calendaristic.

Deci, dacă entităţile fiice sunt persoane juridice şi activează pe teritoriul altor state, la transferarea dividendelor entităţii-mamă, acestea nu se supun impozitării, deoarece dividendul se calculează şi plăteşte din profitul net.

Considerăm, că ar fi mai rezonabil ca în cazul grupurilor de entităţi, dividendele primite de entitatea-mamă, stabilite ca venituri în contabilitatea financiară să nu se supună impozitării, pentru a nu stopa dezvoltarea activităţii acestora pe teritoriul Republicii Moldova.

În consecinţă, veniturile pe care entitatea-mamă le primeşte de la filialele sale vor fi supuse unei impozitări duble.

Pentru a se evita dubla impozitare, se impune ca veniturile nete, aferente acţiunilor sau cotelor-părţi percepute în cursul perioadei de gestiune analizată de către entitatea-mamă să fie scăzute din profitul total al acesteia.

Sistemul de deducere fiscală se justifică prin faptul că entitatea-mamă are în mod normal de suportat cheltuieli pentru gestionarea participanţilor ale căror venituri sunt exonerate. În contrapartidă, cheltuielile corespunzătoare nu sunt deductibile. Fiind deduse la entitatea-mamă, obligatoriu se impune reintegrarea veniturilor la nivelul filialelor. Totodată, suma acestor cote-părţi nu pot depăşi suma cheltuielilor efectiv suportate de entitatea-mamă.

Privind compensarea profiturilor şi a pierderilor în cadrul grupului, acest regim fiscal se impune la impozitarea profitului unui grup, apărând două devieri de la regulă şi anume:

- De la principiul teritorialităţii: impozitul pe profit se calculează asupra ansamblului rezultatelor financiare din activitatea operaţională şi neoperaţională, realizate în ţară sau străinătate;

- De la principiul personalităţii juridice, caz în care se face abstracţie de personalitatea filialelor.

În cazul regimului profitului mondial, entităţile pot adăuga la rezultatul financiar intern rezultatele financiare din activitatea operaţională ale sucursalelor, birourilor, instalaţiilor permanente, fără personalitate juridică proprie.

În cazul regimului profitului consolidat, se adaugă la rezultatul financiar obținut în țară atât rezultatele directe ale stabilimentelor (sucursalele, birourile, etc.) din străinătate, cât și rezultatele financiare rezultate din activitatea filialelor autohtone sau străine.

Cele două regimuri au permis instituirea integrării fiscale ce se aplică fără control prealabil, în bază de opțiune, entităților sau agenților economici ce plătesc impozit pe profit și care dețin o manieră continuă, adică se respectă principiul permanenței metodelor (care constă în aceea că politicile contabile acceptate de entitatea analizate este aplicată de aceasta în mod consecvent de la o perioadă gestionară la alta) pe tot parcursul anului, direct sau indirect.

În calcularea drepturilor de dividende se includ și acțiunile cu dividende prioritare și certificatele de investiție, iar la calcularea drepturilor de vot se ține seama de acțiunile ordinare, acțiunile cu drept de vot multiplu sau certificatele de vot.

În calcul nu se ține seama de bonurile de subscriere de acțiunile convertibile în acțiuni care nu au fost convertite.

Avantajul integrării fiscale constă în compensarea la nivelul grupului a pierderilor apărute la o entitate, cu profiturile alteia.

Existența grupurilor a impus, printre altele, și evoluția dreptului social, drept care nu se limitează la asigurarea protecției contra riscurilor de abuz, în cadrul contractului de muncă, ci el se extinde la

recunoașterea și reglementarea drepturilor colective.

În baza celor menționate, se poate accentua faptul că atât în dreptul internațional, cât și în legislația națională din diferite state, se întâlnesc reglementări speciale privind protecția salariaților din cadrul grupului.

Diversificarea și complexitatea formelor de organizare juridică, structurii unui grup de entități, precum și aspectele economice și fiscale legate de existența grupului au generat schimbări și în domeniul contabilității.

Constituirea grupului de entități poate fi realizată prin diverse căi, care sunt determinate de circumstanțe juridice, condițiile impozitării, etc. (pe calea procurării capitalului propriu sau activelor nete ale altei entități). Plata poate fi realizată prin emisia acțiunilor sau transferuri de numerar sau echivalentul acestora, de asemenea prin cedarea a altor active. Faptele economice pot fi efectuate între acționarii grupului de entități sau între o întreprindere și acționarii altei entități. Consolidarea poate provoca crearea unei noi entități, care realizează un control asupra societăților grupului, cedarea unor active nete ale unei entități sau a mai multor întreprinderi ale grupului altei entități sau lichidarea, reorganizarea unei sau mai multor entități ale grupului.

Informațiile furnizate de contabilitatea financiară la nivelul unei entități din cadrul grupului, s-au dovedit - în multe cazuri - insuficiente, atât pentru utilizatorii interni

cât și externi de informații. Necesitatea unor informații suplimentare a adus contabilitatea într-o situație de criză, ea trebuind să-și recunoască limitele dar, în același timp, să le și depășească.

Starea de criză a fost depășită prin aplicarea de noi metode și tehnici, care au dat naștere contabilității consolidate, utilizatorilor fiindu-le oferite informații asupra grupului prin intermediul rapoartelor financiare consolidate.

Contabilitatea consolidată devine, astfel, un mijloc util de informare a utilizatorilor interni și externi oferind date privind situația patrimonială, financiară și a rezultatelor unui grup.

Această contabilitate reprezintă, în același timp un mijloc de gestiune, care permite măsurarea rezultatelor grupului și analiza rentabilității în funcție de diferite criterii. Apare, astfel, posibilitatea comparațiilor între grupuri și între entitățile din cadrul grupului, contabilitatea consolidată fiind la originea unei politici și a unor decizii strategice privind investițiile, sursele de finanțare, rentabilitatea grupului.

Pentru cumulara informației, în contabilitatea consolidată au loc agregări ale datelor furnizate de entitatea-mamă și entitățile controlate de aceasta, precum și retratarea anumitor informații; în vederea aplicării unor anumite metode și tehnici de consolidare.

Conturile de grup sau conturile consolidate ocupă primul loc în comunicarea financiară a grupurilor de entități datorită, după cum s-a menționat,

incapacității situațiilor financiare individuale ale entității-mamă de a prezenta o imagine de ansamblu asupra activelor pe termen lung și curente capitalului propriu și împrumutat sub formă de datorii pe termen lung și scurt, poziției financiare și rezultatelor întregului grup, adică:

- În bilanțul entității-mamă, titlurile de participare deținute sunt contabilizate la valoarea de achiziție, ceea ce nu permite să se aprecieze evoluția ulterioară a investiției;

- În situația de profit și pierdere entitatea-mamă nu prezintă performanțele filialelor decât în măsura în care contabilizează dividendele primite și rezervele pentru devalorizarea titlurilor de participație; în consecință, apare o distorsiune în prezentarea performanțelor reale ale filialei în conturile entității-mamă deoarece, în cele mai multe ori, dividendele sunt diferite de rezultatele filialei; de asemenea, este imposibil, pentru un utilizator extern al situațiilor financiare entității-mamă, să aprecieze dacă cifra de afaceri corespunde în întregime vânzărilor exterioare grupului sau, în parte, și operațiilor realizate cu entitățile din cadrul grupului.

- O situație financiară aparent sănătoasă a entității-mamă poate să fie compromisă de îndatorarea uneia sau mai multor entități din cadrul grupului.

Conturile consolidate permit evitarea acestor inconveniente și contribuie la prezentarea de informații extrem de utile pentru: investitori (acționari), creditori de fonduri, analiști financiari și alți utilizatori.

Investitorii, actuali și potențiali, găsesc în conturile consolidate informații cu privire la activele, datoriile, rezultatul financiar sub formă de profit sau pierderi, capacitatea de autofinanțare și fluxurile de numerar ale ansamblului economic constituit de grup, informații ce permite o apreciere în condiții cât mai bune, a valorii entității-mamă. Creditorilor de fonduri (băncilor) conturile consolidate le permit să aprecieze modul în care creditele acordate se adaptează nevoilor reale și posibilităților de rambursare ale grupului. De exemplu, dacă creditul este acordat entității-mamă, pe baza conturilor consolidate se poate aprecia puterea financiară a întregului grup. Dimpotrivă, dacă este vorba despre o altă entitate din cadrul grupului, ele permit evaluarea ajutorului pe care acesta ar putea să-l primească din partea grupului, în caz de faliment.

De asemenea, pe baza informațiilor din conturile consolidate, analiștii financiari pot să efectueze analize mult mai pertinente ale ratelor de rentabilitate, capacităților de investiții, cifrei de afaceri, etc.

Concluzii: Fiind de origine anglo-saxonă, conturile consolidate sunt construite pe baza priorității realității economice asupra aparenței juridice. Realitatea unui grup este dată de faptul că poate, în orice moment, să le suprime autonomia de gestiune, în timp ce, în aparență, fiecare filială are personalitate juridică distinctă și patrimoniu propriu.

Toate aceste considerații, adăugate la posibilitatea pe care o oferă consolidarea de a elimina anomaliile de origine fiscală, conferă conturilor consolidate primul loc în ierarhia documentelor financiare întocmite pentru informarea acționarilor și terților.

Bibliografie:

1. Ordinul Ministerului Finanțelor privind Standardele Naționale de Contabilitate nr. 118 din 06.08.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2013, nr. 233-237 / 1534 din 22.10.2013 cu modificările și completările la zi.
2. Legea cu privire la grupele financiar - industriale nr. 1418 - XIV din 14.12.2000. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2001, nr. 27-28 / 90 din 06.03.2001 cu modificările și completările la zi.
3. Bogdan, Victoria, Popa, Dorina Nicoleta. *Raportarea financiară la nivelul grupurilor de societăți*, București, Editura economică, 2011, pp. 23-25, ISBN 978-973-709-546-6.
4. Contabilitatea grupurilor de societăți, Note de curs. Disponibil: <https://www.scribd.com/doc/95521951/7/CAP-2-CONSOLIDAREA-CONTURILOR>

BALANCED SCORECARD - HARTA STRATEGIEI UNEI ENTITĂȚI / BALANCED SCORECARD - AN ENTITY MAPPING STRATEGY

conf. univ. dr. Svetlana MIHAILA,
ASEM

conf. univ. dr. Galina BĂDICU,
ASEM

Abstract: *In our days, the necessity to support managerial decision-making process has become essential, and use of a measuring system has become important. Efficient management of the entity requires compliance of some measures related to customers, shareholders, employees, public information system etc. If we talk about importance of the decision making process, the first objective of this study paper is focused on description and implementation of Map strategies, which is the general model of the Balanced Scorecard system, the main functions of Balanced Scorecard in order to achieve the desired level of performance and taking appropriate decisions.*

Cuvinte cheie: *Balanced Scorecard, control, performanță, strategie, decizii manageriale.*

„Construcția unui sistem Balanced Scorecard îi poate ajuta pe manageri să facă legătura dintre acțiunile prezentului și țelurile viitoare”

(R. Kaplan și D. Norton)

Pornind de la acest citat și având în vedere perioada dinamică în care trăim, managerii entităților se confruntă cu un șir de provocări și întrebări în luarea deciziilor manageriale de vârf.

Reeșind din această abordare, ca o primă întrebare apare: Dacă entitatea se mișcă în direcția propusă? Automat apare și provocarea „Oare echipa de conducere a entității are capacitatea de a evalua situația reală la moment”. O altă provocare apare „Oare echipa de conducere are capacitatea de a manevra „cârmi” entitatea spre scopul propus”.

Astfel, Kaplan Robert S. și Norton David P. [3, p.128], care în anul 1992, raspunzand acestor provocari au propus intr-un articol publicat in Harvard Business Review, un nou sistem de evaluare a performantelor organizatiilor, denumit “*Balanced Scorecard (BSC)*”.

Ce este *Balanced Scorecard*? Este un exemplu de sistem de măsurare și de management al performanței care reunește indicatorii financiari și non-financiari. Indicatorii sunt echilibrați între indicatori de rezultat (rezultate ale unor eforturi trecute) și indicatori care pilotează perfor-

manșa viitoare. BSC este un instrument construit să alinieze acțiunile și planurile strategice într-un sistem de control coerent.

Modelul general al BSC este prezentat în figura 1.

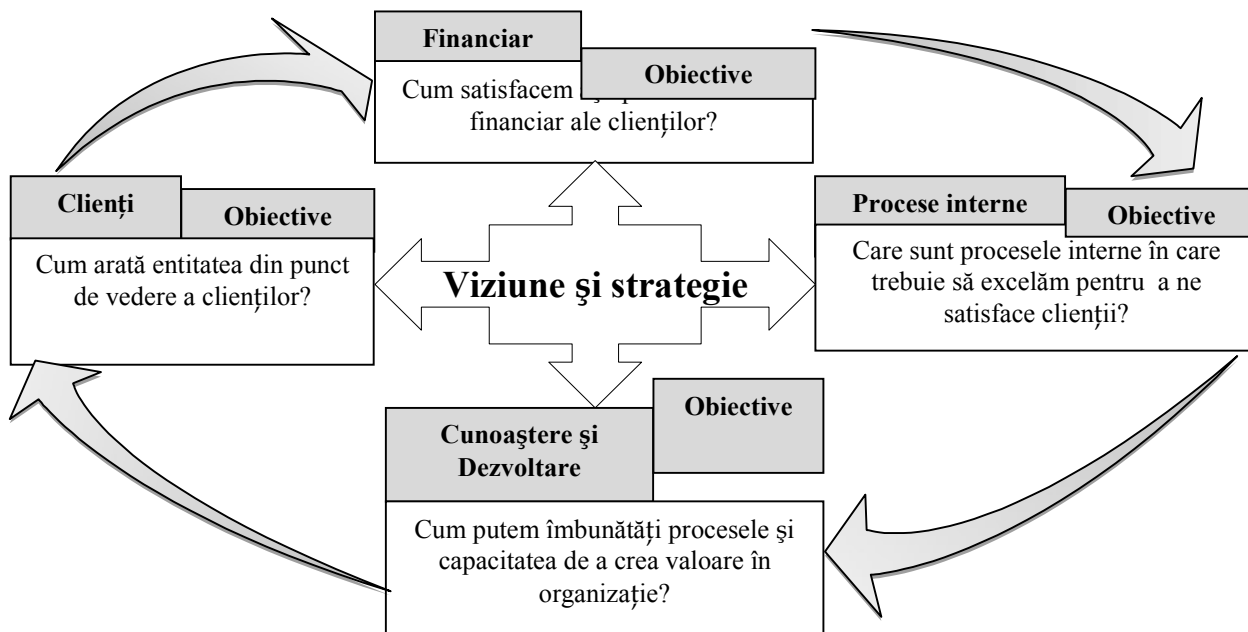


Figura 1. Modelul general al Balanced Scorecard

Sursa: elaborat de autor după [1.p.321]

În BSC, indicatorii din cele patru direcții (financiar, clienți, intern și învățare) sunt derivați din viziunea și strategia organizației. BSC a evoluat de la un instrument de măsurare a performanței la un sistem de management strategic și apoi la un instrument al schimbării organizaționale. Relațiile cauză-efect și hărțile strategice reprezintă particularitățile BSC. Principiile de bază ale BSC: clarificarea și redarea viziunii, comunicarea strategiei,

fixarea obiectivelor, feedback și învățare strategică.

De ce Balanced Scorecard? Implementarea sistemului BSC are în vedere că, „nu poți măsura ceea ce nu poți descrie, nu poți conduce ceea ce nu poți măsura”.

Instrumentul propus de profesorii americani Kaplan și Norton pentru descrierea strategiei este „harta strategiei”.

Obiectivele strategice ale entității se transpun pe Harta de Strategie și acoperă

patru direcții [1, p.321]: Financiară - Clienți - Procese Interne - Cunoaștere și Dezvoltare.

- direcția *financiară*, reflectă modul în care implementarea și aplicarea obiectivelor strategice conduc la creșterea economică și obținere de profit.

- direcția *clienți*, conține declarațiile companiei prin care se trasează direcțiile de satisfacere a cerințelor și așteptărilor clienților și salariaților, acționarilor, autorităților, partenerilor de afaceri, contractanților, etc).

- direcția *procese interne*, conține obiectivele strategice aferente proceselor interne cheie cu influență majoră în atingerea obiectivelor entității menționate la direcția Clienți. Ca domenii pot fi menționate realizări în managementul tehnologic și operațional, în fidelizarea și atragerea de noi consumatori, în inovare, realizări la partea socială.

- direcția *cunoaștere și dezvoltare*, se află la baza oricărei strategii și se focalizează pe valorile intangibile ale entității, în principal pe abilitățile și talentele necesare în cadrul proceselor interne. Sânt dezvoltate trei domenii: capitalul uman, capitalul informației și climatul în cadrul entității.

Altfel spus, BSC, vine în ajutor entităților să transforme strategia în obiective operaționale pentru atingerea performanței. Trebuie de menționat, că nu se poate construi un sistem BSC, care să aibă consecințe pozitive, dacă nu este stabilită sau chiar definită clar strategia.

Deci, strategia, ca noțiune reprezintă [5] „determinarea direcției principale a

acțiunilor într-o anumită direcție, în stabilirea sarcinilor fundamentale pentru atingerea obiectivelor”. Considerăm că, această noțiune nu trebuie confundată cu planul de acțiuni, care se inițiază a fi executate, nu trebuie confundată strategia cu „îndeplinirea dorințelor managerilor”. Confundarea acestor momente poate duce la implementarea incorectă a sistemului dat. Trebuie de clarificat că, sistemul BSC nu îndeplinește funcția de control, ci în primul rând îndeplinește o funcție de comunicare. BSC arată și asigură în cadrul entității „să se facă ceea ce trebuie”.

Strategia entității este acordul realizat în urma unui proces de negociere, clarificare la nivel de conducere și managerii principali de la diferite nivele (ceea ce ar însemna „*echipa de conducere*”).

Utilitatea BSC variază în funcție de poziționarea diferiților utilizatori, având în vedere lanțul ierarhic.

La nivelul ierarhic de vârf, managerii au misiunea de impulsione a orientarilor și de definire a obiectivelor strategice. Ei vor evalua, semestrial si/sau anual, progresul realizat în îndeplinirea obiectivelor stabilite și cu corectarea planului de acțiuni în cazul când asta este necesar.

La urmatorul nivel, persoanele responsabile, în funcție de responsabilitățile atribuite, își vor asuma obiectivele operaționale în corespundere cu obiectivele strategice. La fel le revine și feed-back-ul periodic al informațiilor (lunar, trimestrial, semestrial), cu scopul asigurării evaluării rezultatelor în raport cu obiectivele stabilite.

Înșușirea și realizarea Hărții de strategie va trebui să parcurgă următoarele etape:

- Definirea și stabilirea strategiei;
- Stabilirea obiectivelor strategice și legătura hărții strategice;
- Stabilirea indicatorilor cheie de performanță, în relație cu obiectivele strategice;
- Identificarea proiectelor importante și legătura acestora cu scopurile strategice;
- Stabilirea modelului operațional, monitorizarea și implementarea sistemului BSC la procesul strategic de planificare/bugetare și raportare, introducerea sistemelor (IT) de suport;

➤ Feedback cu reajustarea obiectivelor strategice sau a strategiei.

În **concluzie**, putem afirma că strategia unei entități trebuie să fie clară și că sistemul BSC este un sistem al performanței și un instrument de comunicare, deoarece transformă strategia entității în acțiuni concrete, totodată clarifică strategia întreprinderii atât din punctul de vedere al managementului de vârf, cât și din cel al angajaților.

BSC se dovedește a fi un instrument eficient în transformarea strategiei întreprinderii în obiective concrete, stabilite în patru perspective diferite: perspectiva financiară, perspectiva client, perspectiva procese interne și perspectiva inovare și învățare.

Bibliografie:

1. Abordări teoretice și practice ale contabilității moderne. Coordonator Țurcanu V., ed. ArvaColor, Chișinău 2015, p.370.
2. Boghean F. Managementul costurilor, Suceava 2008. p.53.
3. Kaplan R, Norton D., Comment utiliser le tableau de bord prospectif, ed. D, Organisation, Paris 2001., citat de Tabără N. Control de gestiune ed. TipoMoldova Iași 2009, p. 128
4. Vasilescu L. Evaluarea performanței firmei pe baza indicatorilor financiari. În: Analele Universității „Constantin Brâncuși” din Târgu Jiu, Seria Economie, Nr. 3/2011, p. 159-166.
5. <http://www.dex.ro/strategie>

Operațiuni Specifice Aferente Contractului de Leasing și Unele Aspecte Contabile

conf. univ. dr. Natalia ZLATINA,
ASEM

Abstract: *In conditions of fast technical progress, leasing has become a necessary element so as to finance the investments, and towards a real economic growth. However, the way leasing transactions have been structured in the past has caused major variations in the presentation of financial statements. It is important for users of financial statements to have a clear picture of the lease obligations of both the lessee and the lesser.*

Actualmente când economia națională este însoțită de concurență acerbă și instabilitate economică, dezvoltării Republicii Moldova îi sunt indispensabile metode noi de stimulare a businessului mic și mijlociu, precum și de extindere a afacerilor cu perspectivă. Reieșind din imposibilitatea entităților de a-și asigura independent baza tehnico-materială necesară, companiile de leasing vin cu o alternativă care poate asigura continuitatea și extinderea activității economice a acestora.

Necesitatea reglementării leasingului, ca metodă de modificare și îmbunătățire a bazei tehnico-materiale ce constituie, de regulă, resursele principale ale participanților la circuitul civil și comercial, s-a impus mai cu seama ca rezultat al transformărilor din sfera de producție, influențat pe de o parte și de progresul tehnico-științific. Ca alternativă de asigurare a bazei tehnico-materiale, leasingul prezintă

un șir de avantaje, în comparație cu antrenarea surselor financiare proprii sau contractarea unor credite. Așa leasingul oferă entității producătoare posibilitatea de a nu retrage din circuit mijloacele financiare proprii, fapt ce permite a mări considerabil volumul de achiziționare a materiei prime la un preț redus și a reduce cheltuielile necesare pentru fabricarea produselor; leasingul este o operațiunii relativ mai sigură decât creditarea cel puțin în aceea ce privește negocierea cu potențialul partener contractual și organizarea finanțării, deoarece garanția operațiunii de creditare o constituie însăși obiectul material al contractului de leasing care, de altfel, rămâne în proprietatea creditorului financiar; amortizarea obiectului material al contractului de leasing se calculează, de regulă cu aplicarea coeficienților de accelerare, fapt ce determină reducerea termenului amortizării complete a acestuia.

Leasingul este un complex de relații de proprietate care ia forma unor operațiuni și reieșind din specificul său economic, leasingul reprezintă plasarea mijloacelor în capitalul de bază cu scopul ulterioarei rambursări. Punând la dispoziție elementele capitalului de baza, proprietarul obține o recompensă sub formă de comision, la un termen prestabilit, în acest fel asigurând principiul de plată. Astfel, în conformitate cu conținutul său, leasingul corespunde cu relațiile de credit și păstrează particularitățile operațiunii de creditare. În așa fel, dacă leasingul va fi analizat ca operațiune de transmitere a proprietății în folosință temporară și care respectă condițiile de urgență, rambursare și de plată, atunci va putea fi clasificat ca un credit de bunuri în resursele de bază. De aceea, în sens economic, leasingul este creditul acordat de către locator locatarului sub formă de proprietate transmisă spre utilizare. Este de menționat că, în același timp există unele deosebiri dintre leasing și alte forme de creditare asemănătoare. De exemplu, după forma de organizare a costului de împrumut, leasingul este analog cu creditul comercial, posedând însă unele deosebiri esențiale. În primul rând aceasta se referă la relațiile de proprietate ale creditului comercial și ale leasingului. Așa în cadrul creditării comerciale, transmitând în posesiune bunurile, simultan se transmite și dreptul de proprietate asupra acestora. În proprietate se înscrie valoarea de consum a bunurilor, achitarea căreia este prelungită pe un anumit termen. Cu referire la leasing,

dreptul de utilizare al patrimoniului se deosebește de cel al proprietății, deoarece locatorul păstrează dreptul de posesiune al proprietății, care este transmis spre utilizare locatarului. Pentru stăpânirea acestui drept de utilizare al patrimoniului, locatarul execută plățile de leasing, stabilite de locator. La expirarea termenului leasingului, obiectul poate fi transmis în proprietatea locatarului sau poate să rămână în proprietatea locatorului. Cu toate acestea atât creditul comercial, cât și leasingul includ relații de reciprocitate ale tranzacțiilor comerciale și de credit. În cadrul creditului comercial, tranzacția de credit este condiționată de actul de vânzare-cumpărare și există atâta timp, cât există tranzacția de credit, iar în ceea ce privește leasingul, nu există o așa legătură strânsă cu actul de vânzare-cumpărare. În contextul economic actual din Republica Moldova, avantajele utilizării leasingului ca instrument de finanțare sunt legate în primul rând de necesitățile de dezvoltare rapidă a entităților, în special a celor din sectorul privat, avantaje ce se concretizează în:

1. Folosirea eficientă a resurselor.

Utilizarea facilităților de leasing poate însemna o folosire mai eficientă a resurselor, prin realizarea proiectelor entităților cu investirea unor sume inițiale minime care reprezintă avansul ce poate fi cuprins între 0%-30%; ***2. Reducerea efortului financiar datorită facilităților privind importurile.*** La achiziționarea produselor de import, costurile investiției se pot reduce

datorită facilităților fiscale de care beneficiază contractele de leasing; **3. Managementul taxelor, facilităților fiscale.** Prin alegerea unei operațiuni de leasing, se pot minimiza costurile investiției datorită exceptării de la plata tuturor drepturilor de import; **4. Flexibilitatea privind plățile și sistemul de garantare.** Leasingul oferă toate avantajele unei finanțări, fără a afecta structura financiară a entității, permițând păstrarea capacității de îndatorare pentru obținerea altor surse de finanțare, de exemplu credite; **5. Rapiditate și accesibilitate.** Procedura de obținerea a unei finanțări în sistem de leasing este mult mai simplă și accesibilă decât în cazul procedurilor clasice de creditare; **6. Posibilitatea de finanțare pe termen mediu și lung,** cu atât mai mult cu cât majoritatea instituțiilor bancare au tendința de a acorda facilități de creditare pe termen cât mai scurt; **7. Grafice de plăți periodice lunare.** Companiile de leasing propun sisteme de plăți periodice (lunare sau trimestriale) egale, permițând astfel o planificare judicioasă a resurselor.

Un moment important pentru concretizarea operațiunii de leasing, îl reprezintă relațiile de vânzare - cumpărare. Fără îndoială, leasingul este o varietate a instituției de arendă, cu toate că îi sunt specifice unele elemente adiționale - persoana vânzătorului, care dă în leasing patrimoniul, nu intră în relații contractuale cu locatarul, acesta, la rândul său, participând în relații nemijlocite de achiziționare a patrimoniului. Această

concluzie contrazice opinia unor autori în legătură cu ideea că leasingul nu întotdeauna începe odată cu achiziționarea patrimoniului, astfel încât acesta deja poate constitui proprietatea locatorului. Astfel, procurarea obiectului leasingului de către locator, este o parte nu mai puțin importantă a operațiunii de leasing și, respectiv ale relațiilor de leasing.

În cadrul operațiunii de leasing, locatorul achiziționează activul în scopul ulterioarei transiteri în arendă. Împreună cu acesta, transmiterea dreptului de proprietate asupra obiectului chiriei arendașului, la sfârșitul termenului contractului de leasing, este un atribut des întâlnit, nefiind însă obligatoriu în cadrul operațiunii de leasing. Deci, leasingul nu poate fi considerat drept relație de vânzare-cumpărare, aceasta fiind doar faza inițială a acestora.

Așa cum prevede pct.6 din SNC „Contracte de leasing”, în funcție de gradul de repartizare între locator și locatar a riscurilor și beneficiilor aferente deținerii activelor transmise în leasing, se delimitează două tipuri de leasing: financiar și operațional. O operațiune de leasing este considerată leasing operațional, dacă nu transferă, în mare măsură, toate riscurile și beneficiile aferente titlului de proprietate. Totodată clasificarea unei operațiuni de leasing ca leasing financiar sau operațional depinde mai curând de natura și conținutul tranzacției decât de forma contractului. Printre principalele exemple de situații în care o operațiune de leasing este clasificată

ca leasing financiar se prezintă: locatorul transferă locatarului titlu de proprietate asupra bunului până la sfârșitul termenului de leasing; locatarul are opțiunea de a cumpăra bunul la un preț estimat, a fi suficient de mic față de valoarea justă la data la care opțiunea devine exercitabilă, astfel încât, la începutul leasingului, există în mod rezonabil certitudinea că opțiunea va fi exercitată; termenul de leasing acoperă, în cea mai mare parte, durata de viață economică a bunului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat; la începutul leasingului, valoarea actualizată a plăților minime de leasing este cel puțin egală cu aproape întreaga valoare justă a bunului în regim de leasing.

Fiind un aranjament economic destul de complex și având tangențe cu un spectru larg de alte activități economice, operațiunile de leasing pot fi completate cu unele similare, tangente sau simbiotice, care sunt prevăzute de legislația în vigoare și permit, totodată, obținerea unui șir de beneficii de către ambele părți contractante. Necesitatea de a desfășura o asemenea activitate apare în special în cazul în care una din părțile contractante poate fi impusă de circumstanțe să încalce clauzele prevăzute de contractul de leasing, și anume: insolvabilitatea clientului, insuficiență de numerar, lichiditate redusă etc. Situațiile menționate pot fi abordate diferit, în dependență de scopul propus de părțile contractante și de soluțiile necesare pentru depășirea acestora. Astfel de operațiuni prevăd ca ambele părți să beneficieze de avantaje și să reducă pierderile survenite în

urma nerespectării clauzelor contractului de leasing. De exemplu: o companie de leasing predă în leasing financiar, în baza contractului de leasing un automobil. Potrivit informațiilor contabile plata de răscumpărare a automobilului luat în leasing nu a fost efectuată integral. Ulterior locatarul declară că nu-și poate onora obligațiile contractuale.

În acest caz, atât compania de leasing, cât și locatarul au câteva alternative, în dependență de motivul din care a survenit incapacitatea de onorare a contractului, precum și de rezultatul pe care vor să-l obțină părțile. Compania de leasing poate pleda pentru returnarea automobilului de la client, după care îl vinde. Activul primit (returnat) de la locatar la rezilierea contractului de leasing financiar înainte de termen se evaluează la suma cheltuielilor anticipate aferente activului, care nu au fost trecute la cheltuieli curente. La restituirea activului înainte de expirare a termenului de leasing, compania de leasing va contabiliza: ***primirea automobilului ca majorare a imobilizărilor corporale și diminuare a cheltuielilor anticipate, precum și diminuarea concomitentă a veniturilor anticipate și creanțelor pe termen lung sau curente.*** În același timp locatarul va contabiliza automobilul restituit companiei de leasing la rezilierea contractului înainte de termen ca: ***micșorare a datoriilor și imobilizărilor corporale.***

Cu siguranță, această metodă este cea mai răspândită soluție în acest caz, din considerent că este avantajoasă pentru

compania de leasing, ceea ce nu putem spune și despre locatar. O alternativă în

acest sens ar putea fi un aranjament de cesiune a leasingului sau de leaseback.

Bibliografie:

1. Legea cu privire la leasing nr.59 din 28.04.2005 (Monitorul Oficial al R. M. nr. 92-94 din 08.07.2005). SNC "Contracte de leasing". În: Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.118 din 06.08.2013// (Monitorul Oficial al R. Moldova nr.233-237 din 22.10.2013).

RELEVANȚA CONTABILITĂȚII ȘI ROLUL CONTABILULUI ÎN DEZVOLTAREA AFACERII

conf. univ. dr. Galina BĂDICU,
ASEM
conf. univ. dr. Svetlana MIHĂILĂ,
ASEM

Abstract: *In consideration of the economic and financial importance of the accounting, the role and responsibility of the accounting specialists, the professional Accountant's Day has been officially celebrated in the Republic of Moldova starting from the 4th of April 2011 [1, p.17]. Why the 4th of April? It is on the 4th of April 1995 that the Moldovan Parliament adopted the first Accounting Law (no. 426-XIII). Thus, the supreme legislative authority of our country acknowledged the public nature and importance of the profession of accountants. Our research aimed at investigating the relevance of accounting in the business development and the accountant's role in the current economic context. This article is an investigation based on the normative accounting frame work regulating the methodology for data collection, processing and utilisation by entities operating in our country. In addition, this article refers to a generalisation of the author's own experience in the field of academia and the world of work. Therefore, the authors are seeking to provide answers to the following questions: What are the qualities and the role of an accountant in the current economic context? Is the accountant a strategic partner for a successful business project? Should the accountant be viewed as the profession to be practiced preferably by junior or senior specialists, by men or women?*

Cunoștințele necesare pentru a activa eficient ca contabil în practică, continuă să se extindă și să se schimbe rapid. Necesitatea de a fi competitiv face să accentueze rolul și responsabilitățile contabilului din entitățile de toate tipurile. Întrebarea generală a cercetării formulate, la acest nivel, se referă la relevanța contabilității și rolul contabilului în dezvoltarea afacerii.

Este cunoscut faptul că obiectivul principal al contabilității îl reprezintă furnizarea de informații care să asigure o imagine fidelă, clară și completă asupra

situației patrimoniale și financiare, tuturor celor interesați. Contabilul este privit ca cel care gestionează, calculează și păstrează echilibrul între „activele” și „pasivele” unei entități, iar rezultatul muncii lui sunt situațiile financiare [3, art. 7(2)] pe care le întocmește. Conform prevederilor Standardelor Naționale de Contabilitate, situațiile financiare au drept scop prezentarea informațiilor utile în luarea deciziilor economice pentru o gamă largă de utilizatori cum ar fi: proprietarii (acționarii, asociații), creditorii, clienții, salariații, autoritățile publice și publicul [2, pct. 6].

Așadar, în mediul economic actual, în care riscul și incertitudinea sunt întâlnite la tot pasul în diferite grade de suportabilitate, cu certitudine trebuie acordată o mare importanță situațiilor financiare. Astfel, contabilitatea este o activitate practică desfășurată de contabili, care au rolul de a întocmi aceste situații și de a furniza informații relevante și utile pentru elaborarea și adoptarea deciziilor la nivelul entităților.

Însă, puțini cunosc că practica reprezentării contabile a tranzacțiilor economice are o istorie șiderivă din necesitatea omului de a-și construi mediul economic. Este corect și logic, faptul că apariția și dezvoltarea contabilității, în diferite forme de organizare, a urmat drumul parcurs de sistemele contabile, încercând să răspundă solicitărilor acestor sisteme vizavi de cerințele de informare ale utilizatorilor informațiilor. Factorii care au influențat apariția diferitelor sisteme de contabilitate, precum și sistemele contabile însăși, au ajustat în mod decisiv și formele de organizare ale profesiei contabile. Cu timpul, această practică a devenit bransa unor oameni specializați, care posedă anumite cunoștințe pentru exercitarea profesiei lor, iar disciplina contabilității este un domeniu științific, care se studiază în mediul universitar și oferă oarie de cercetare oamenilor de știință.

În acest context, rolul contabilului este extrem de important, indiferent de funcția pe care o deține: contabil, contabil șef, director financiar, auditor etc.și indiferent

de domeniul de activitate: entități economice, sociale, educaționale etc., deoarece profitabilitatea unei afaceri, credibilitatea partenerilor și atractivitatea unei entități sunt legitimate prin calculele contabilității. *Contabili* ajută la stabilirea încrederii, integrității și eficienței situațiilor financiare, precum și la aplicarea corectă a sistemului de contabilitate și impozitare. *Directorii financiari* au atribuții în diverse domenii de management financiar și contribuie la utilizarea eficientă și efectivă a resurselor entității. Fără contabili nu se poate evalua activitatea economică a entității și repartiza profitul pe destinații etc. Fără aportul contabilului nu poate exista încrederea, atât de necesară în tranzacțiile comerciale și financiare. Această încredere impune o răspundere și o responsabilitate privind bunăstarea economică a entității, precum și cunoștințe profunde a standardelor de contabilitate, legislației fiscale și a muncii.

Rezultatele și concluziile cercetării.

Într-o lume a schimbărilor spectaculoase în modelele de creștere economică, prin orientarea spre domeniile circumscrise dezvoltării durabile, globalizării și integrării, în timp relativ scurt, contabilitatea - ca limbaj al afacerilor - trebuie să se adapteze noilor cerințe. Ea este strâns legată de procesele economice și de relațiile de producție, care se schimbă în diferite momente ale dezvoltării societății, în prezent punându-se un accent din ce în ce mai mare pe o dezvoltare durabilă sau sustenabilă a tuturor sectoarelor de activitate. În acest

context, contabilitatea se perfecționează odată cu evoluțiile înregistrate în economie, iar nevoia promovării unor principii unanim recunoscute își dovedește utilitatea din ce în ce mai mult.

Contabilitatea are rolul de a informa investitorii, creditorii, partenerii de afaceri, inclusiv pe salariații entității, instituțiile statului și publicul larg despre performanțele entității, dar totodată face parte din sistemul de control al activității. Ea nu se limitează doar la oglindirea activității entității, datele furnizate de ea reprezintă sursa de bază, certă pentru diferite analize, având posibilitatea descoperirii pe baza metodelor de previziune economică a tendințelor viitoare a fenomenelor și proceselor economice pentru luarea deciziilor de perspectivă.

Contabilitatea vine în sprijinul decidenților pentru luarea măsurilor de corecție cu mecanisme economice, asigură credibilitatea în fața partenerilor de afaceri. De regulă investitorii, creditorii urmăresc pe baza datelor furnizate de contabilitate: *operațiunile de investiții*, modul de alocare și de utilizare a surselor investite; *operațiunile de finanțare*, vizând constituirea resurselor stabile, în special în imobilizări; *operațiunile de exploatare* în care sunt evidențiate rulajele stocurilor, perioada de rotație, volumul vânzărilor, perioada de timp privind încasările de la debitori și respectiv plățile către creditori etc.

Rolul contabilului a evoluat o dată cu evoluția contabilității. În prezent, contabilul nu mai este un simplu înregistrator de

documente contabile. Tehnologia informațională, acum, face acest lucru în locul lui. El a devenit un element important în structura entității. Un contabil stie să acumuleze informațiile necesare unei eventuale dezvoltări, întocmind astfel o strategie a entității. Contabilul a devenit persoana care are puterea de a influența deciziile la nivelul întregii entități. Practic, nu mai există decizie care să nu folosească de informațiile furnizate de contabil. Dacă aceste informații vor fi neconforme cu evenimentele economice pe baza cărora au fost generate sau sunt greșit înțelese, rezultatul deciziilor va fi departe de nivelul așteptat.

Pentru a corespunde cerințelor utilizatorilor interni și externi, în condițiile actualelor modificări, sistemul contabil aplicat azi, a evoluat ca urmare a mai multor etape a reformei contabilității în RM, începând cu anul 1996. Fiecare etapă în evoluția contabilității naționale a fost marcată de reglementări contabile care au constituit rezultatul modernizării reglementărilor abrogate. Pilonii de bază îi formează Legea contabilității nr. 113 din 27.04.2007, care a substituit prima Lege a contabilității (nr. 426-XIII din 04.04.1995), Standardele Naționale de Contabilitate, Standardele Internaționale de Raportare Financiară și Planul general de conturi contabile [3, art. 7(2)]. Cert este faptul, că aplicarea corectă a prevederilor conținute în documentele enumerate asigură obținerea unei imagini fidele privind existența, mișcarea și utilizarea eficientă a resurselor entității și creează baza informațională

autentică pentru adoptarea deciziilor adecvate.

În acest context, consemnăm că contabilul modern cunoaște ce înseamnă reforma contabilă, învață să perceapă și să aplice standardele de contabilitate naționale și internaționale, este conștient de semnificația și amploarea aplicării raționamentului profesional, pragului de semnificație, îndrumă conducerea entității în elaborarea politicilor contabile și este conștient de limitele judecăților sale. Ca urmare, el este obligat să-și mențină cunoștințele profesionale și abilitățile la nivelul cerut, pentru a asigura beneficiarului un serviciu profesional competent, bazat pe ultimele evoluții din domeniul practicii contabile, legislației aferente, tehnologiilor informaționale etc. Perfecționarea continuă este cerința unei bune stăpâniri a practicilor contabile în toată splendoarea lor. Contabilul este persoana care a avut, are și va avea întotdeauna un cuvânt de spus în încercările de a îmbunătăți și armoniza contabilitatea.

Actualmente, practic nu există entitate, care să nu-și perfecționeze periodic calificarea personalului contabil într-o

formă sau alta. Astfel spus, pentru ca un contabil să fie competitiv în funcția pe care o deține **- contează foarte mult competența**, indiferent este tânăr sau vârstnic, bărbat sau femeie, respectarea confidențialității informației, să rămână integru și să transmită informațiile obiectiv.

Concluzie. Funcționarea adecvată a oricărei entități, realizarea obiectivelor cuprinse în previziunile sale, nu este posibilă doar prin contribuția organizării sale structurale, ci și cu ajutorul contabilității, care oferă informații necesare în stabilirea și îndeplinirea obiectivelor manageriale, a sarcinilor, competențelor și responsabilităților atât manageriale, cât și de execuție, precum și la efectuarea unui diagnostic corect al entității și preîntâmpinarea primului semn al declinului în afaceri. Pentru perioada actuală și, totodată, pentru cea viitoare contabilitatea constituie un mijloc sau o metodă de obținere a informațiilor utile. Astfel, contabilul modern are un rol fundamental în cadrul oricărei entități, informațiile contabile de calitate furnizate de către acesta, fiind rodul muncii unui profesionist în domeniu și esențiale pentru ceicare conduc o afacere.

Bibliografia:

1. Decretul privind instituirea sărbătorii profesionale - Ziua Contabilului. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2010. nr. 235-240 (3768-3773) din 03.12.2010.
2. SNC „Prezentarea situațiilor financiare”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013. nr. 233-237 (4551-4555) din 22.10.2013.
3. Legea contabilității nr. 113 din 27.04.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2007. nr. 90-93 din 29.06.2007.

STABILITATEA FINANCIARĂ A ÎNTEPRINDERII PRIN PRISMA SISTEMULUI DE INDICATORI ABSOLUȚI

conf. univ. dr. Valentina PALADI,
ASEM,
conf. univ. dr. Lica ERHAN,
ASEM,

Abstract: *Financial stability of the entity in a market functional economy, has a great importance, because it offers a better position compared with those entities that have a critical financial position. In this research paper financial stability of the entity is determined using a system of absolute and relative indicators, calculated based on various correlations between own and borrowed sources of finance, on various elements of assets and liabilities.*

Capacitatea întreprinderii de a funcționa și a se dezvolta cu succes, de a-și menține echilibru dintre active și pasive într-un mediu de afaceri schimbător, de a-și menține solvabilitatea și stabilitatea financiară semnifică despre o poziție financiară stabilă.

Stabilitatea financiară a întreprinderii se caracterizează prin independența financiară față de sursele externe de finanțare, prin capacitatea de a manevra cu resursele financiare, prin existența sumei de surse proprii necesare pentru desfășurarea activității de bază. Stabilitatea financiară reprezintă starea conturilor întreprinderii, care garantează solvabilitatea constantă.

Este cunoscut, că activele circulante sunt formate pe seama datoriilor curente și a capitalului propriu. Dacă activele imobilizate jumătate sunt formate pe seama surselor împrumutate și jumătate pe seama

surselor proprii, atunci se asigură garanția achitării surselor împrumutate. În cazul în care entitatea nu are surse proprii necesare pentru achiziționarea stocurilor, acoperirea costurilor și efectuarea celorlalte cheltuieli legate de organizarea neîntreruptă a procesului de producție, aceasta este nevoită să atragă surse împrumutate, crescând astfel dependența financiară față de creditorii și alte surse externe de finanțare.

Stabilitatea financiară a întreprinderilor, în economia de piață, are o mare importanță, deoarece oferă o poziție mai avantajoasă în comparație cu acele entități care au o poziție financiară critică. Astfel de întreprinderi au următoarele avantaje:

- relații stabile cu partenerii de afaceri, care, în virtutea de încredere, bazată pe cooperare pe termen lung, pot să le ofere condiții mai favorabile;
- lipsa datoriilor față de personal;

- posibilitatea de a obține împrumuturi de la băncile comerciale;
- atractivitatea întreprinderii ca obiect al investiției pentru potențialii investitori;
- lichiditatea activelor, adică amplasarea activelor este de așa natură încât permite posibilitatea urgentă de a le transforma în numerar pentru a-și îndeplini obligațiile sale de plată sau pentru investiții mai profitabile etc.

Stabilitatea financiară a entității se apreciază cu ajutorul unui sistem de indicatori absoluți și relativi, calculați în baza diverselor corelații dintre sursele proprii și împrumutate, pe diferite elemente ale activelor și pasivelor. Principalul indicator absolut, ce caracterizează stabilitatea financiară a entității reprezintă

asigurarea activelor circulante materiale cu surse proprii de finanțare. Excedentul sau deficitul surselor de formare a stocurilor (ca parte materială a activelor circulante) reprezintă unul dintre criteriile de apreciere a stabilității financiare a entității.

Pentru caracteristica surselor de finanțare a stocurilor se utilizează un șir de indicatori, care cuprind diferite surse de finanțare și anume: existența surselor proprii de finanțare a stocurilor; existența surselor proprii și împrumutate pe termen lung de finanțare a stocurilor; suma totală a surselor de finanțare a stocurilor.

Modalitatea de determinare a indicatorilor absoluți, ce caracterizează diverse surse de finanțare a stocurilor este prezentată în tabelul 1.

Tabelul 1: Algoritmul de calculare a indicatorilor absoluți, ce caracterizează diverse surse de finanțare a stocurilor

Indicatorii	Algoritmul calculului
Existența surselor proprii de finanțare a stocurilor	Capital propriu - Active imobilizate
Existența surselor proprii și împrumutate pe termen lung de finanțare a stocurilor	Capital propriu - Active imobilizate + Datorii pe termen lung + Datorii curente
Suma totală a surselor de finanțare a stocurilor	Capital propriu - Active imobilizate + Datorii pe termen lung + Datorii curente

Celor trei indicatori ai existenței surselor de formare a stocurilor corespund și 3 indicatori ai asigurării stocurilor cu surse de finanțare și anume:

1. Excedentul sau deficitul surselor proprii de finanțarea a stocurilor, calculat astfel: $\pm E/D_{ACP} = \text{Existența surselor proprii de}$

finanțare - Stocuri $= (\text{Capital propriu} - \text{Active imobilizate}) - \text{Stocuri}$

2. Excedentul sau deficitul surselor proprii și împrumutate pe termen lung de finanțare a stocurilor, determinat conform relației: $\pm E/D_{ACP,DTL} = \text{Existența surselor proprii și împrumutate pe termen lung} -$

$Stocuri = (Capital\ propriu - Active\ imobilizate + Datorii\ pe\ termen\ lung) - Stocuri$

3. Excedentul sau deficitul tuturor surselor de finanțare a stocurilor, calculat prin relația: $\pm E/D_{total\ surse} = Existența\ surselor\ totale\ de\ finanțare - Stocuri = (Capital\ propriu - Active\ imobilizate + Datorii\ pe\ termen\ lung + Datorii\ curente) - Stocuri$

Surplusul sau deficitul surselor de finanțare pentru formarea stocurilor reprezintă unul din criteriile de apreciere a stabilității financiare a entității în baza căruia sunt evidențiate 4 tipuri a stabilității financiare:

Stabilitatea financiară absolută, care se întâlnește destul de rar, și care reprezintă un tip extrem de stabilitate financiară: stocurile sunt complet acoperite de activele circulante proprii (fondul de rulment net), adică entitatea nu depinde de surse externe de finanțare. Mai mult decât atât, aceasta poate fi cu greu considerată ca o situație ideală, deoarece semnifică că conducerea entității nu poate și nu dorește sau nu are posibilitatea să utilizeze surse externe de finanțare pentru activitatea sa de bază. Stabilitatea financiară absolută se caracterizează prin relația: $Stocuri < Active\ circulante\ proprii$, unde, activele circulante proprii se determină ca diferența dintre capitalul propriu și activele imobilizate.

Stabilitatea financiară normală, care garantează solvabilitatea entității și corespunde situației când pentru acoperirea stocurilor sunt utilizate atât surse proprii, cât și împrumutate. O așa formă a finanțării stocurilor este considerată normală din

punctul de vedere al managementului financiar. Stabilitatea financiară normală este cea mai dorită pentru entitate. Stabilitatea financiară normală se caracterizează prin relația: $Active\ circulante\ proprii < Stocuri < Active\ circulante\ proprii + Datorii\ pe\ termen\ lung$

Relația dată semnifică despre faptul, că suma stocurilor depășește suma activelor circulante proprii, dar este mai mică de cât suma capitalului propriu și a datoriilor pe termen lung, adică este mai mică decât capitalul permanent. Cu alte cuvinte, pentru acoperirea stocurilor sunt utilizate atât surse proprii, cât și împrumutate pe termen lung.

Starea financiară instabilă, care se caracterizează prin încălcarea solvabilității, în care se păstrează posibilitatea de a restabili echilibrul prin completarea surselor proprii și majorarea activelor circulante proprii. Instabilitatea financiară se consideră normală sau acceptabilă, dacă mărimea surselor atrase pe termen scurt pentru formarea stocurilor nu depășește suma materialelor și a produselor finite. Starea financiară instabilă se caracterizează prin relația: $Active\ circulante\ proprii + Datorii\ pe\ termen\ lung < Stocuri < Active\ circulante\ proprii + Datorii\ pe\ termen\ lung + Datorii\ curente$

Această relație arată, că suma stocurilor depășește suma activelor circulante proprii și a datoriilor pe termen lung, însă este mai mică decât suma activelor circulante proprii, a datoriilor pe termen lung și datoriilor curente.

Starea financiară critică, în care entitatea se află în pragul de faliment, deoarece stocurile sunt insuficiente pentru achitarea datoriilor curente. Starea financiară critică caracterizează situația în care stocurile depășesc suma surselor de finanțare normală sau argumentată: $Active\ circulante\ proprii + Datorii\ pe\ termen\ lung + Datorii\ curente < Stocuri$

Această situație semnifică că entitatea nu poate la timp să-și achite datoriile și poate fi anunțată insolubilă. Cu ajutorul acestor indicatori se poate determina indicatorul triplu al stabilității financiare. Se evidențiază 4 tipuri de stabilitate financiară:

Stabilitate financiară absolută, cărei corespunde următoarea condiție: $E/D_{ACN} > 0; E/D_{CP,DTL} > 0; E/Dt > 0$. Indicatorul triplu este egal cu: $S=(1; 1; 1)$.

Stabilitate financiară normală, care garantează solvabilitatea entității și căruia corespunde următoarea condiție: $E/D_{ACN} < 0; E/D_{CP,DTL} > 0; E/Dt > 0$. Indicatorul triplu este egal cu: $S=(0; 1; 1)$.

Poziția financiară instabilă, care este îmbinată cu încălcarea solvabilității. În această formă a poziției financiare se păstrează posibilitatea restabilirii echilibrului pe

seama completării surselor proprii de finanțare: $E/D_{ACN} < 0; E/D_{CP,DTL} < 0; E/Dt > 0$. Indicatorul triplu este egal cu: $S=(0; 0; 1)$.

Poziția financiară critică, în cadrul căruia entitatea totalmente depinde de sursele împrumutate de finanțare. Capitalul propriu, creditele pe termen lung și curente nu sunt suficiente pentru finanțarea activelor circulante. Completarea activelor circulante are loc din contul mijloacelor formate pe seama datoriilor curente: $E/D_{ACN} < 0; E/D_{CP,DTL} < 0; E/Dt < 0$. Indicatorul triplu este egal cu: $S=(0; 0; 0)$.

Stabilitatea financiară a entității poate fi restabilită prin: accelerarea rotației activelor circulante; reducerea argumentată a stocurilor până la nivelele normative și completarea activelor circulante proprii (fondul de rulment net) pe seama surselor interne și externe. Astfel, în cadrul unei analizei interne mai aprofundat se examinează cauzele modificării stocurilor, existența activelor circulante proprii, se evidențiază rezervele de reducere a activelor corporale și a stocurilor, accelerării activelor, creșterii activelor circulante proprii (fondului de rulment net).

Bibliografie:

1. Țiriu Nicovă N., Paladi V. Analiza rapoartelor financiare. Ed.a II-a revăzută. Ch.Asociația Obștească, ACAP RM, 2011. - 400 p.
2. Пястолов С.М. Экономический анализ деятельности предприятий. - М.: Академический проект, 2011. - 224 с.
3. Шеремет А.Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. - М.: ИНФРА-М, 2011. - 438 с.
4. Мазурина Т.Ю. Об оценке финансовой устойчивости предприятий // Финансы, - 2008. - №10. - С. 20-25.

AUDITUL INTERN - PÂRGHIE ECONOMICA ÎMPOTRIVA COMBATERII FRAUDELOR

Carmen SANDU (TODERAȘCU)

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

Bogdan FÎRȚESCU

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

Rezumat: În lumea afacerilor riscul de fraudă este din ce în ce mai des întâlnit în cadrul firmelor și cu toate acestea, entitățile care nu s-au confruntat încă cu această problemă consideră ca nu va apărea nici în viitor, preferând să nu ia măsuri în acest sens. Frauda se întâlnește atât în mediul public cât și privat și se practică de cele mai multe ori în complicitate cu persoane din cadrul entității fraudate – angajați, clienți și furnizori.

Consecințele fraudei sunt enorme pentru companie și-i pot amenința soliditatea și reputația, costul fraudei pentru întreprinderile mici și mijlocii fiind totodată greu de cuantificat, cu atât mai mult cu cât cea mai mare parte a situațiilor de fraudă nu sunt cunoscute sau nu sunt făcute publice. Frauda are în principal consecințe financiare, însă efectele non-financiare sunt poate la fel de importante și nu trebuie omise. Frauda poate antrena pierderea încrederii în companie din partea clienților, acționarilor și altor parteneri și să-i compromită în mod iremediabil reputația.

Cea mai întâlnită situație de fraudă este cea realizată de angajații firmei însă foarte întâlnită este și fraudă întreprinsă de proprietarii companiilor, de către directori sau alte persoane însărcinate cu supervizarea diverselor activități.

Scopul acestei lucrări este de a evidenția rolul auditului intern în ipostaza de parghie economică în vederea limitării și combaterii fraudelor din cadrul entităților publice și private.

Cuvinte cheie: audit intern, fraudă, control financiar, risc, legislație

Conceptul de fraudă este abordat ca fiind un risc major la care este predispusă o companie și se află într-o relație foarte strânsă cu riscurile de credit, juridice, riscuri de piață și reputaționale. De asemenea, existența conceptului de fraudă i-a făcut pe investitori să fie mult mai vigilenți, să se

informeze mai bine în legătură cu organizația în care urmează să investească. Astfel că, alături de pierderile financiare provocate de fraudă se mai adaugă și alte pagube colaterale, precum distrugerea imaginii unei companii, ruperea anumitor relații de afaceri, afectarea moralului angajaților. Companiilor care au înregistrat

cazuri de fraudă le va fi foarte greu să recâştige încrederea investitorilor, astfel că valoarea acestora va înregistra o scădere semnificativă.

Investitorii, ca răspuns la combaterea fraudei, au impus dezvoltarea unor mecanisme de anti-fraudă prin care se pune accent pe identificarea la timp și prevenirea cazurilor de fraudă. Astfel, în identificarea și prevenirea fraudei un rol foarte important îl au efectuarea controalelor interne și activitatea desfășurată de auditul intern.

Impactul auditului intern în detectarea fraudei la nivel național și internațional

Normele de audit intern dedică un spațiu separat problematicii fraudelor. De asemenea, fraudă poate să fie în beneficiul sau în detrimentul organizației.

Frauda reprezintă o acțiune conștientă a unor persoane care dețin parțial sau total puterea într-o organizație într-un scop ascuns de membrii organizației și de publicul larg cu scopul de a redistribui resursele organizației în favoarea lor. În cele mai multe cazuri, fraudele sunt pedepsite de lege dar pot exista și fraude ale caror abili organizatori nu semnează nimic și nu pot fi incriminați.

Auditorii interni trebuie să stăpânească cunoștințe pentru a preveni indiciile unei fraude fără să aibă același nivel de competență ca o persoană responsabilă de detectarea și investigarea fraudelor.

În timp ce unele regiuni au raportat un nivel mai redus al fraudelor și tendința la nivel mondial a fost constantă, Africa, Europa de Vest și Orientul Mijlociu au înregistrat creșteri semnificative în anul 2016 așa încât s-a ajuns la un procent de 69%, neschimbat din 2014 în Africa, urmat de Kenya (61%, în creștere cu 17% față de 2014) și Zambia (61%, în creștere cu 35 % față de 2014), în timp ce în Orientul

Mijlociu (Arabia Saudita) rata fraudei s-a dublat de la 11% în 2014 la 24% în 2016. Europa de Vest a fost condusă de Franța (68%) și Regatul Unit (55%), ambele au crescut cu 25% față de 2014. Creșterea semnificativă pentru Franța a fost atribuită unui salt în fraude externe - predominant fraudă informatică, care aproape s-a dublat, de la 28% în 2014 la 53% în 2016. În Regatul Unit, creșterea a fost de 83% datorită fraudelor informatice, în raport cu 2014. La nivelul Europei de Est s-a înregistrat o scădere de 2% (10% mai mică decât media globală). De asemenea, nu fraudele informatice dețin ponderea cea mai mare ce luarea de mită, corupția și fraudă de achiziții publice.

Pentru a combate în mod eficient fraudă din domeniul economic, pe lângă controlul financiar este absolut necesară și prezența unei culturi organizaționale, a unui Cod Etic și nu în ultimul rând, a unui sistem de management al riscurilor.

Region	Reported economic crime in 2016	Reported economic crime in 2014
Africa	57%	50%
Western Europe	40%	35%
North America	37%	41%
Eastern Europe	33%	39%
Asia Pacific	30%	32%
Latin America	28%	35%
Middle East	25%	21%
Global	36%	37%

Figura nr.1 Ponderea fraudelor la nivel mondial

Sursa: Raport - Global Economic Crime Survey 2016

Infracționalitatea economică este prezentă la nivel internațional, putând prejudicia companii de toate mărimile, de pe toate continentele și din toate sectoarele de activitate. Frauda ramane o problemă greu de combătut, majoritatea entitatilor economice fiind încrezătoare în propriile controale.

Studiile de specialitate indica faptul că există o corelație directă între fraudă și angajați, așadar, în anul 2014 mai mult decât jumătate din totalul fraudelor erau efectuate cu oameni din interiorul entitatilor economice iar în anul 2016 nivelul acestora a scăzut la 46% deci cu 10% mai puțin.

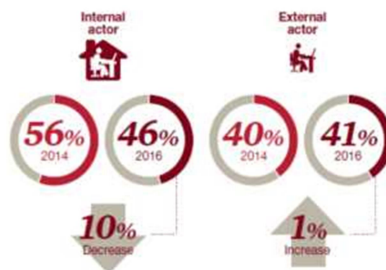


Figura nr. 2 Profilul fraudatorului

În timp ce luarea de mită, corupția, frauda de achiziții publice și fraudele contabile sunt lideri – acestea au prezentat o ușoară scădere în acest an fata de anul 2014. De asemenea sectorul asigurărilor și comerțul cu amănuntul sunt activități unde aproximativ 57% dintre firme au declarat fraude, iar mai apoi urmând sectorul

guvernamental și cel public cu 54%, servicii financiare cu 46% și nu în ultimul rând, industria construcțiilor de autoturisme cu 44% (aceste procentaje au fost realizate la nivel global). Cele mai frecvente tipuri de fraude în fiecare sector de activitate variază în raport cu caracteristicile specifice fiecărui sector în parte.

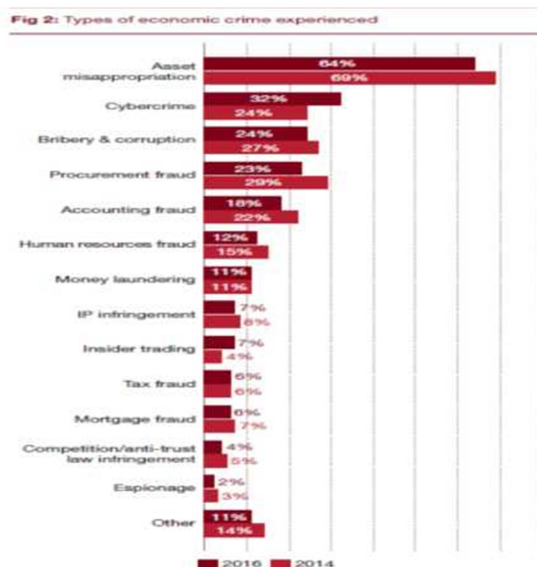


Figura nr. 3 Tipuri de fraude pentru fiecare sector de activitate
Sursa: Raport - Global Economic Crime Survey 2016

Cele mai frecvente fraude țin de furt în România. Încălcarea drepturilor de proprietate intelectuală, precum și frauda contabilă au fost declarate de 15% dintre companii, corupția și mita de aproximativ 10%, iar în ultimul rând spălarea de bani atinge ponderea de 1%.

Principalul obiectiv cu privire la misiunea auditorului intern este de a evalua sistemul controlului intern într-un mod cât mai eficient și de a da satisfacțiile corespunzătoare care apar în urma neconcordanțelor și a insuficiențelor.

Rolul principal al auditorului intern este acela de a urmări tot timpul creșterea

profitului din cadrul societăților îmbunătățind astfel activitatea acestora.

În ceea ce privește reducerea fraudelor, aceasta se realizează prin luarea măsurilor corespunzătoare astfel încât să se poată limita la expunerea riscurilor aferente și reducerea acestora prin găsirea soluțiilor potrivite. Principala formă care duce la reducerea fraudei este controlul. De asemenea, responsabilitatea care se ocupă de adoptarea și menținerea unui sistem de control intern echitabil aparține conducerii firmei

Auditorii trebuie să se ocupe de reducerea fraudelor prin intermediul examinării și evaluării într-un mod cât mai relevant a sistemului de control intern, având la bază expunerea la riscuri ce sunt specifice fiecărei entități.

Obiectivul auditului intern, în ceea ce privește detectarea fraudei, este de a sprijini membrii entității să-și realizeze funcțiile în mod eficient prin furnizarea de analize, evaluări, recomandări, sfaturi, precum și informații privind activitățile examinate. Unul dintre obiectivele principale ale misiunii este de a promova un control eficient.

Un sistem de control intern bine elaborat poate permite diminuarea riscului de fraudă. Testele întocmite de auditori, asociate cu controalele echilibrate aplicate de către conducere, optimizează șansele de descoperire a oricărui indiciu de fraudă.

Concluzii

Auditul intern este o parte importantă a structurii de guvernare corporativă în cadrul unei organizații. În mod tradi-

țional auditorii interni au fost în calitate de "polițiști", care verifică și monitorizează procedurile companiei și nivelul de respectare a regulilor. Aceasta ajută o organizație să îndeplinească obiectivele printr-o abordare sistematică, disciplinată pentru a evalua și a îmbunătăți eficiența gestionării riscurilor, controlul și procesele de guvernare. În prezenta lucrare am dorit să subliniem rolul auditorului intern în detectarea, prevenirea și monitorizarea riscurilor de fraudă și modul de abordare a acestora.

Departamentele de audit intern ar trebui să formeze linii principale de apărare în lupta împotriva mitei și a corupției care să-și desfășoare activitatea în mod independent de activitățile curente din companie și să răspundă doar în fața Consiliului Director sau a unui organism echivalent. Dacă e cazul, și asumându-și în același timp responsabilitatea pentru acțiunile întreprinse/lucrările efectuate, companiile pot externaliza activitatea de audit intern unei organizații independente. Auditurile interne trebuie efectuate inclusiv la nivelul Consiliului Director și la toate nivelele de management și ale altor categorii de angajați.

Auditul intern reprezintă un instrument util pentru depistarea fraudei interne. Pentru a fi eficient, auditorii au nevoie să aibă acces la informații la timp și au nevoie de instrumente tehnologice (calculatoare) pentru a audita sistemele și dosarele computerizate.

Auditul intern a avut, în anul 2016, o contribuție remarcabilă la îmbunătățirea

proceselor de management al riscurilor, de control și de guvernare, prin formularea de recomandări adecvate, fiind o prezență activă în cadrul activităților entităților publice și private. Cu toate că evaluările realizate în domeniul managementului

riscurilor și procesului de guvernare sunt în faza de dezvoltare, din punct de vedere al strategiilor și al abordărilor de audit, rezultatele serviciilor de audit intern se înscriu pe o linie ascendentă.

Bibliografie:

1. Firțescu Bogdan - Audit intern I, suport de curs, format electronic, portal.feea.uaic.ro, 2015;
2. Ghiță Marcel, „Audit intern”, Ediția a II-a, Editura Economică, București, 2009;
3. Jean-Charles Bécou, Henri Bouquin (deuxième édition), Audit opérationnel : Efficacité, efficience ou sécurité, Editura Economica, 1998;
4. Petre Brezeanu, Dorina Poanta, Iulian Brasoveanu, Audit financiar, Editura Cavaliotti, 2008;
5. SAP 19 “The Auditor’s Role and Responsibilities in relation to the Prevention, Detection and Reporting of Money Laundering” in November 2006.
6. Shamki, D. “internal audit responsibility in auditing financial system fraud”. Business e-Bulletin, Vol. 1, Issue 1, 2009, 25-32
7. Toderașcu, Carmen- Cursul de schimb și impactul său asupra relațiilor economice internaționale, Iași, Editura Sedcom Libris, 2013.

APLICAȚII BUSINESS INTELLIGENCE ÎN AUDITUL FINANCIAR

Dragoș Ovidiu TOFAN

Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” Iași, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor – Școala Doctorală de Economie și Administrarea Afacerilor

Abstract: *It is well known that each economic entity is evolving in a competitive and dynamic environment and this is why efficiency and effectiveness are required. According to this idea, analyzing historical and operational data is proved to be essential in the process of taking strategic decisions. So it became a real provocative issue for IT departments to respond at the requests of business that are materialized in all kind of reports that should be obtained in real time. Thus, Business Intelligence tools provide solutions to those quests and prove themselves to be a solid and valuable source of information for all those are interested. The financial auditor has to build his authorized opinion on current and reliable information through specific methods and techniques. In this respect, a powerful existing informational flow within entity provides through Business Intelligence solutions for a complete picture of the company. This picture focuses on practical application of BI instruments in the field of financial auditing during all steps of this process and according to the law and the specific rules.*

Multitudinea de date sau informații cu care se confruntă o organizație în condițiile mediului actual de afaceri pune factorul decizional în posturi inedite și complică sistemele de analiză și control tradiționale pe care acesta se sprijină. Dezvoltarea economiei Internet, digitalizarea majorității proceselor aferente, ieftinirea considerabilă a surselor de date și a accesului la informație precum și diversificarea formatelor de prezentare a cunoașterii în general au dus la „bombardarea” cu exces de date/informații a entităților.

Instrumentele Business Intelligence vin să răspundă la aceste provocări și, chiar dacă sunt la un nivel destul de timid pe piața românească, au argumente solide care le recomandă ca și sursă de informații de

încredere. Sub forma unei definiții simple, **instrumentele Business Intelligence** acoperă o gamă variată de soluții informatice în vederea sprijinirii actului managerial în procesul de luare a deciziilor prin analiza unor volume mari de date. În esență, produsul final este informația inteligibilă, curată, sigură și accesibilă la timpul potrivit (în time sau on line), adică exact ceea ce are nevoie palierul de management pentru a funcționa eficient. Aplicabilitatea acestor soluții nu se rezumă doar la o prezentare statică a realității ci oferă scenarii de viitor, creionează bugete, orientează politici de marketing sau de personal, stabilește trenduri pentru diverși indicatori sau conturează profilul partenerilor de afaceri (clienți și furnizori).

Analizele financiare joacă un rol aparte și devin instrumente de încredere în elaborarea strategiilor specifice.

I. Auditul financiar – utilizator de informație

În procesul de obținere și evaluare în mod obiectiv a unor informații auditul joacă un rol determinant în sensul că se realizează o examinare profesională a realității economice din cadrul unei entități. **Auditul financiar** vizează situațiile financiare ale unei organizații prin colectarea de probe de audit care sunt evaluate din punctul de vedere al conformității acestora cu criterii prestabilite. O astfel de examinare profesională poate fi reglementată și impusă prin legislație – *audit legal sau statutar* – sau poate fi efectuată benevol, la solicitarea unei părți interesate sau a entității în cauză – *audit contractual*. În ambele situații, rezultatul este un raport care conține o opinie autorizată și independentă asupra situațiilor financiare, astfel procesându-se date și informații pentru a furniza alte informații celor interesați, inclusiv actului decizional. Managementul unei organizații nu este singurul beneficiar al rapoartelor de audit, acestea fiind utile și pentru potențiali investitori, salariați/sindicate, creditorii bancari, furnizori și alți creditorii comerciali, clienți, guvern și instituțiile sale.

Criza economică generalizată a zdruncinat încrederea în datele financiar-contabile furnizate de marile companii iar auditorii financiarți sunt cei mai expuși la criticile virulente ale utilizatorilor de

informații din raportările făcute publice (Toma, 2012). În aceste condiții, se impune acum, poate mai mult ca oricând, ca informația furnizată să fie solidă, argumentată, de calitate și să respecte normele impuse de referențialul contabil, precum și principiile de etică și deontologie profesională. Codul etic al profesioniștilor contabili, emis de Federația Internațională a Contabililor (IFAC) și adoptat prin Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financiarți din România nr. 161/14.04.2010 și intrat în vigoare de la 1 ianuarie 2011, menționează că: „O caracteristică distinctivă a profesiei contabile este asumarea responsabilității de a acționa în interesul public. Prin urmare, responsabilitatea profesionistului contabil nu se limitează exclusiv la satisfacerea nevoilor unui client sau ale unui angajator”. Auditul financiar are rolul de a oferi informații de încredere privind situațiile financiare ale entităților către publicul interesat în sensul că devine un garant al respectării conformității rapoartelor emise cu realitatea, al unei imagini fidele a activelor, datoriilor, poziției financiare, profitului sau pierderii entității.

II. Oportunități de aplicare a soluțiilor Business Intelligence ca surse de informație în procesele de audit

Potrivit Standardelor Internaționale de Audit, elementele probante într-o misiune de audit („audit evidence” sau „elements probants”) prezintă informații obținute de auditor pentru a ajunge la concluzii pe care acesta își fondează opinia.

Aceste informații provin din documente justificative și documente contabile care stau la baza situațiilor financiare și care pot fi coroborate cu informații din alte surse. Așadar, caracteristicile calitative ale informațiilor analizate în cadrul auditării unei companii se aplică nu numai situațiilor financiare dar și informațiilor obținute prin alte modalități. Astfel, auditorul analizează informațiile financiar-contabile nu doar prin prisma conținutului acestora ci și prin observarea organizării în ansamblu a sistemului informațional al întreprinderii iar acest lucru se realizează în toate etapele misiunii de audit. **Facilitățile Business Intelligence** pot fi accesate sau utilizate iar valoarea adăugată a componentelor aduse astfel către audit rezidă în rigurozitatea actului de informare și în gestionarea aprofundată a relației cu structura organizatorică auditată.

În *etapa de acceptare a misiunii de audit*, pe lângă sursele de informare specifice (documente interne, regulamente, înregistrări, note verbale etc.), varianta instrumentelor BI poate completa imaginea de care auditorul are nevoie în această documentare. Însăși existența unor astfel de instrumente informaționale poate cântări greu în decizia de acceptare a unei misiuni prin plusul de încredere pe care îl conferă sistemele de procesare, transmitere și prezentare a informațiilor cerute de către palierul de management sau de departamentul financiar-contabil. Totodată, aceste soluții ajută personalul din departamentele financiar-contabile – liderii, în principal – să

aibă o viziune mai largă, să înțeleagă business-ul, să aibă o atitudine pro-activă, să vadă problemele înainte ca ele să apară, să vină întotdeauna cu idei și soluții.

După acceptarea misiunii, pentru *orientarea și planificarea auditului*, profesionistul independent determină natura și întinderea intervențiilor ce urmează a fi întreprinse pe parcursul activității sale și stabilește măsurile organizatorice necesare pentru executarea lucrărilor de auditare cu maximum de eficiență și în cadrul termenelor stabilite. Conform Standardului de Audit nr. 310 „Cunoașterea clientului”, auditorul trebuie să dețină informații suficiente legate de client care să permită un raționament adecvat cu privire la tranzacțiile și practicile analizate. Sistemul de contabilitate informatizat și care deține capacități de procesare și raportare prin Business Intelligence poate aduce, pe lângă documentele și fluxurile tradiționale, informații suplimentare pentru audit care poate verifica astfel concordanța între date, riscul de eroare sau de neînregistrare fiind astfel mult diminuat. Pot fi identificate mai ușor sursele de generare a documentelor, a operațiunilor economico-financiare, sursele de date și circuitul documentelor, zonele de risc și posibilitățile de apariție a erorilor semnificative în situațiile financiare.

În *etapa de apreciere a controlului intern*, auditorul poate determina dacă este oportună reducerea propriilor validări asupra soldurilor conturilor și implicit dacă poate să aibă aprecieri pozitive asupra imobilizărilor, stocurilor, cumpărărilor,

vânzarilor, plăților, încasărilor, etc. Aplicațiile Business Intelligence cu rol în determinarea permanentă (online) a nivelului de cheltuieli oferă tablouri de bord complete și cu un nivel ridicat de detalieri, auditorul având posibilitatea verificărilor prin sondaj a înregistrărilor și a modului de respectare a procedurilor interne. **Raportul asupra controlului intern** prezintă problemele constatate în ordinea importanței lor și grupează distinct riscurile de eroare care pot avea o incidență asupra certificării conturilor anuale.

Obiectivul principal al auditorului în *etapa de control a conturilor* îl constituie obținerea elementelor probante adecvate pentru a emite opinia motivată și responsabilă asupra modului de reflectare a situațiilor financiare. În fapt, acest lucru presupune asigurarea respectării regulilor legale și regulamentare de către întreprindere (Oprean & Popa, 2007).

Procedurile utilizate pentru controlul conturilor pot fi asistate de aplicații BI, cum ar fi:

- Investigarea și confirmarea – confirmări de la terți cu informații conținute în înregistrări contabile – modulele BI concepute pentru clienți și furnizori aduc în acest caz o contribuție majoră și evidentă prin prisma analizei partenerilor, a nivelului tranzacțiilor derulate cu aceștia precum și situația creanțelor și a datoriilor la un moment dat;

- Calculul – acuratețea aritmetică a documentelor-sursă și a ecuațiilor contabile – rapoartele BI privind indicatorii de

performanță (KPI) aduc informații precise și actualizate privind performanța organizației pe anumite sectoare, pe anumiți angajați, pe anumite produse precum și evoluția costurilor sau a vânzărilor raportat la obiective.

Controlul situațiilor financiare (bilanț, contul de profit și pierdere, situațiile fluxurilor de trezorerie și notele) asupra cărora auditorul își exprimă opinia, se realizează **analitic** (Stoian & Țurlea, 2004). Este vorba, practic, de o verificare și o concluzionare a analizelor efectuate în etapele anterioare iar instrumentele Business Intelligence își aduc din nou contribuția în această fază de sintetizare și de situație comparativă.

Concluziile auditului și raportarea, conform standardului 700 „Raportul de audit”, trebuie să conțină în scris o exprimare clară a opiniei asupra situațiilor financiare considerate un tot unitar. Tipurile de opinii ce pot fi exprimate (fără rezerve, cu rezerve, defavorabilă sau imposibilitate de exprimare) sunt determinate și de condițiile de desfășurare ale misiunii de audit, de accesul la informații, modul cum întreprinderea a înțeles întocmirea situațiilor financiar-contabile, relaționarea cu managementul organizației auditate, etc. În varianta în care facilitățile Business Intelligence s-au dovedit a fi o sursă de încredere pentru auditor, informația furnizată prin aceste sisteme și care poate aduce un plus de consistență în formularea unei opinii, trebuie pusă în valoare și menționată în raport pentru a spori încrederea din partea beneficiarului de audit extern.

III. Concluzii

Auditorul este interesat de sistemul informational existent, de modul în care departamentele auditate procesează date și au acces la informație precum și de maniera în care managementul se implică în conturarea corectă a realităților din cadrul organizației. Funcționalitățile și modulele dedicate ale instrumentelor BI în domeniul financiar-contabil în special, vin în întâmpinarea nevoii de informare a palierului de management care beneficiază astfel de informații corecte și actualizate, și pe care le

poate pune la dispoziția factorilor interesați, inclusiv a profesioniștilor independenți.

Auditorul poate transforma utilitățile BI specifice organizației studiate în unelte de lucru folosite prin precizia lor, prin actualitatea informațiilor furnizate, prin posibilitățile avansate de verificare a rezultatelor, prin corelarea cu alte surse conform procedurilor de audit. Rapoartele generate de soluțiile prezentate pot fi adăugate ca și informații suplimentare în sprijinirea opiniilor formulate și pot cântări greu în fața entităților contractante ale auditului.

Bibliografie:

1. IASB, *Standardele Internaționale de Raportare Financiară, Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2011*, CECCAR, București, 2011
2. Oprean, I., Popa, I.E., Lenghel, R.D., *Procedurile auditului și ale controlului financiar*, Risoprint, Cluj-Napoca, 2007
3. Stoian, A., Țurlea, E., *Auditul financiar contabil*, Editura Economică, București, 2004
4. Toma, C., *Rolul auditului financiar în creșterea calității informațiilor financiare*, Revista Audit Financiar, noiembrie, 2012
5. Țugui, Al., Gheorghe, A., *Changing The Role of Accountancy in the Context of Cloud-Computing*, Managementul Intercultural, vol. 16, nr. 2, 2014
6. Yahav, Y., *SAP Business Objects Reporting Cookbook*, Packt Publishing, Birmingham, 2014

Surse web:

1. businessintelligence.com/bi-insights/5-reasons-ceo-prefers-data-dashboard/
2. business-intelligence.ro/business-intelligence/
3. bitsoftware.eu/fileadmin/white-paper-ro-bitsoftware-socrate-bi.pdf
4. crmromania.ro/articole/in-romania-20-dintre-companii-inca-gestioneaza-manual-interactiunile-cu-clientii.html
5. enterprisemanagement360.com/wp-content/files_mf/1386070240wpcomparingthetotalcostofownershipbi_finalweb_022513.pdf
6. insightly.com/features/reports/
7. investopedia.com/terms/t/totalcostofownership.asp
8. relevance.ro
9. searchcrm.techtarget.com/definition/CRM

ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ ЭЛЕКТРОННОГО ДОКУМЕНТООБОРОТА: УГРОЗЫ И ВОЗМОЖНОСТИ / FORMATION OF THE ELECTRONIC DOCUMENT MANAGEMENT SYSTEM: THREATS AND OPPORTUNITIES

Елена ГУДЗЬ,
д.э.н., проф., заведующая кафедры Государственного университета телекоммуникаций (г. Киев)
Olena GUDZ,
prof., Head of Department of the State University of Telecommunications (Kiev)

Abstract: *In modern conditions the effectiveness of management depends on the surgical creation of electronic documents. Electronic document management can significantly improve work efficiency, shorten cycle times. 38% of companies believe that the acquisition of modern EDM is essential for a successful business. By using the EDM staff productivity increased by 20-25%; the cost of archiving electronic documents is reduced by 80%. Modern electronic systems generate many opportunities for organizations. EDM also performs the data protection function. EDM is a reliable means of differentiation of powers and control. Control system is a system of conservation of important information of the organization. Great importance is the protection of information management infrastructure – from both external threats and internal. A feature of the construction of a secure system is the use of terminal technologies. When choosing an electronic document management system, it is necessary to take into account many factors, and the final decision taken on the basis of a comprehensive analysis capabilities, depending on the needs and specifics of the organization. Security of electronic document management system depends on the level of protection of the entire infrastructure.*

Основным источником принятия управленческих решений является достоверная и полная документированная информация о деятельности всех подразделений. Оперативное получение такой информации возможно только с помощью современных информационно-телекоммуникационных технологий. Эффективность управления в современных условиях в значительной степени зависит от решения задач оперативного создания электронных

документов, контроля за их выполнением, от организации хранения, а также поиска и использования. Электронный документооборот позволяет существенно повысить эффективность работы, сократить временные затраты на решение задач. Автоматический контроль исполнения документов повышает качество работы исполнителей, делает результаты подготовки документов более прогнозируемыми и управляемыми. Система электронного документооборота

(СЭД) – это организационно-техническая система, обеспечивающая процесс создания, управления доступом и распространения электронных документов в компьютерных сетях, а также обеспечивает контроль за потоками документов в организации.

Главное назначение СЭД – автоматизировать весь комплекс работ по электронным документам: введение в систему, их регистрацию, распределение и рассылку, редактирование, оперативное хранение, поиск и просмотр, воспроизведение, контроль исполнения, разграничение доступа к ним и т.п. Внедрение СЭД способствует повышению культуры делопроизводства, обеспечению существенной экономии средств на тиражирование и пересылку значительного количества документов. Кроме этого, применение СЭД позволяет ускорить сроки обработки документов, усовершенствовать механизм организации и исполнения документов, автоматизировать выполнение однотипных операций, упростить использование информации документов за счет расширения возможностей их поиска.

По данным Forrester Research, 38% компаний из списка Fortune 500 считают, что приобретение современной СЭД является крайне важным для успешного ведения бизнеса. Согласно мнению аналитиков выгоды для пользователей при внедрении СЭД достаточно весомы. Например, по данным Siemens Business

Services, при использовании СЭД: производительность труда персонала увеличивается на 20-25%; стоимость архивного хранения электронных документов уменьшается на 80%.

Современные электронные системы генерируют следующие возможности для организаций:

1. Обеспечение эффективного управления, прозрачность деятельности организации в общих вопросах и защита информации, которая доступна ограниченному кругу лиц.

2. Поддержка системы контроля качества и соответствие международным нормам.

3. Поддержка эффективного накопления, управления и доступа к информации. Обеспечение кадровой гибкости за счет большей формализации деятельности каждого работника и возможность сохранения всей истории его деятельности.

4. Создание протоколов деятельности организации (анализ деятельности подразделений, внутренние служебные расследования).

5. Оптимизация бизнес-процессов и автоматизация механизма их выполнения и контроля.

6. Экономия ресурсов за счет эффективного управления документными потоками.

Ежегодно необходимость внедрения СЭД растет, что сопровождается повышением интереса к системам электронного документооборота.

Компании-разработчики готовы предоставить СЭД как для небольших организаций численностью 5-10 человек, так и для крупных корпораций, численность которых – тысячи человек. Среди разработок ведущих компаний, работающих в сфере автоматизации работы с документами, можно выделить системы: ДЕЛО, LANDOCS, SharePoint Portal Server, Optima-Workflow, БОСС-Референт, Евфрат, Documentum.

Преимуществом СЭД является возможность автоматического отслеживания версий и под-версий документов (пользователи всегда могут определить, какой документ является актуальным по версии или времени его создания). СЭД также выполняет функцию защиты данных, поскольку угрозы информации составляют преступные действия разного рода, такие как мошенничество, шпионаж, саботаж, вандализм, незаконное уничтожение или искажение документов, несоблюдение законодательных и нормативных требований к делопроизводству и документообороту, особенно к срокам хранения и порядка уничтожения документов – в результате чего возможны штрафы, проигрыш гражданских исков, а также уголовное преследование, нечаянно раскрытие персональной информации и интеллектуальной собственности, а также разного рода катастрофических явлений. Техническая защита информации – это комплекс мероприятий, направленных на

предотвращение оттока и блокировку информации, который зависит от финансовых возможностей и кадровой политики организации.

В СЭД реализованы надежные средства разграничения полномочий и контроля за доступом к документам. По результатам анализа можем выделить следующие требования к СЭД: масштабируемость; распределенность; безопасность и защищенность; внешний доступ к информации системы; управление и организация прав доступа к информационным ресурсам; совместимость и т. п.

Системы управления обычно становятся системой сохранения важной информации организации.

Как следствие, большое значение приобретает защита инфраструктуры управления информацией – как от внешних угроз, так и внутренних. Безопасность всегда была важным вопросом.

Промышленные тайны, данные о прибыли, юридическая информация, которую организации пытаются защитить от злоумышленников и от большинства своих работников.

Угрозы не ограничиваются цифровой информацией, но развитие использования цифровой информации сегодня значительно мощнее бумажной. Цифровые документы очень быстро двигаются и переносятся.

Лицо, имеющее доступ к информации, может с легкостью украсть

сотни важных документов, используя флэш-память, а подсчитать убытки организации практически невозможно, если она останется конкурентоспособной после этого. Без адекватной защиты одна из сильных систем управления данными организации – ее способность централизовать и упрощать доступ к данным – создает значительную угрозу информационным активам. С другой стороны, неуправляемые хранилища информации затрудняют доступ к информации для всех.

В результате анализа для систем электронного документооборота важными считаем следующие критерии сравнения: документооборот, автоматизация деловых процессов (workflow), хранилище документов; администрирование и без-опасность. Системы электронного документооборота Documentum, Евфрат, Optima-Workflow показали хорошие результаты по всем критериям, поэтому особое внимание обращаем на критерий администрирования и безопасность. Особенностью построения защищенной системы является использование терминальных технологий. Используя архитектуру построения решения, основанную на применении в качестве рабочих мест пользователя аппаратных „тонких клиентов” или терминалов, можно снизить угрозы со стороны работников.

Терминальное решение с точки зрения защиты информации имеет

преимущества: лишает пользователей многих возможностей, которые генерируют угрозы, либо не предусмотрены функциональными обязанностями работника. Работая за терминалом, нельзя скопировать на дискету или флэш-память информацию, нельзя установить на рабочее место вредное или запрещенное для использования программное обеспечение. Доступ к такому терминалу пользователь может получить, введя имя пользователя и пароль или вставив считыватель, имеющийся в терминале, пластиковую карточку с персональной идентификационной информацией. Получить доступ к системе может только владелец смарт-карты.

Следовательно, таким образом можно решить часть задачи предотвращения несанкционированного доступа к системе. Но известны случаи, когда и при такой надежной системе злоумышленнику удавалось получить доступ к закрытой для него системы. Поэтому использование мандатного доступа и метки безопасности, такие как усиление механизма защиты информации, позволяют решить множество проблем. Использование других организационных средств информационной безопасности в СЭД, таких как распределения прав доступа пользователей к ограниченным ресурсам, которые доступны в соответствии с должностями, усиливают систему безопасности. Организация

обеспечения контроля доступа к периферийным устройствам, например, возможность организации обязательной проверки метки документа, который передается на печать с меткой принтера – позволяет гарантировать, что конфиденциальные документы будут напечатаны только на доверенных принтерах. Средством предотвращения несанкционированного доступа к серверам и компьютерам системы является использование электронных замков. Они обеспечивают разграничение и контроль доступа к серверам и их аппаратным ресурсам, а также контроль целостности программной среды и имеют необходимые сертификаты.

Выбирая системы электронного документооборота, надо учитывать множество факторов и окончательное решение принимать на основе комплексного анализа возможностей СЭД в зависимости от потребностей и специфики работы организации. Защищенность СЭД определяется уровнем защиты всей инфраструктуры. Имеющиеся СЭД имеют развитые функциональные возможности для управления доступом, для протоколирования событий в системе и в них могут быть встроены средства шифрования и электронной цифровой подписи.

PERFECTAREA CONTABILULUI ÎNTRU ASIGURAREA AȘTEPTĂRILOR MEDIULUI DE AFACERI ÎN CONDIȚIILE INCERTITUDINILOR

Gheorghe COSTANDACHE

Pregătirea contabilului nevoie primordială între alte profesii

Calitatea pregătirii contabililor este necesară pentru toți actorii mediului de afaceri, sferei bugetare și tuturor domeniilor economice și sociale. Analiza literaturii de specialitate, experienței economiștilor clasici, dar și cuvintele unor persoane însemnate, a contribuit la reliefarea unor concluzii, care sunt greu de contrazis. Acestea răspund exact la necesitatea atenției deosebite în procesul de perfectare a contabililor, deoarece anume contabilul sta la baza formării tuturor relațiilor între toate structurile și atributele statului. Prezentăm câteva din aceste concluzii:

- Ziua de muncă la orice entitate începe cu discuții dintre patron și contabil.

- Contabilul este cel care prin munca sa formează puntea de legătură dintre mediul de afaceri și guvernare.

- Toate relațiile dintre agenții economici și serviciile de stat (serviciu fiscal, statistică, asigurări sociale și medicale) le formează și îndeplinesc contabilii.

- Toate fluxurile financiare, operațiunile activităților economice, calcularea

rezultatelor financiare sunt obligatoriu formate doar de contabili.

- Totalitatea operațiunilor economice ale mediului de afaceri sunt clasificate, aranjate, distribuite, estimate și analizate în primul rând de contabili.

- Contabilii sunt cei, care dau naștere bazei informaționale la nivel de entitate economică și macroeconomie.

În contextul acestor concluzii, este foarte important de conștientizat că tratarea contabililor și atitudinea față de ei, dintr-o parte a patronilor, iar din alta a autorităților și serviciilor publice, influențează calitatea informațiilor economice. Nu mai este niciun secret că toate explicațiile în fața organelor de control, raportare și analiză le face doar contabilul, astfel aruncându-i pe umerii săi cea mai mare povară a responsabilității, însă fiind cel mai rău apreciat de către orice entitate fie comercială sau de stat.

Nu există o altă profesie în viața social-economică a țării, care să formeze baza informațională asupra deciziilor economice, sociale și politice. De calitatea datelor diseminate de contabili de orice nivel, domeniu, structură, entitate, depinde în totalitate formarea indicatorilor macroeconomici și majoritatea celor sociali,

previziunile financiar - bugetare și economice, planificarea strategică a întreprinderilor, cursului social - economic a țării în întregime, inclusiv imaginea țării.

Evoluția dezvoltării afacerilor a relevat că numai colaborarea cu un contabil este obligatorie pentru o firmă. Însă, pe viitor, companiile vor fi obligate să colaboreze și cu un consultant fiscal.

O mare parte a societății, au moștenit încă de pe timpurile sovietice obiceiul negativ și atitudine complexată față profesia de contabil și de contabili îndeosebi. Aceștia și în continuare consideră că meseria de contabil este o profesie inferioară, plictisitoare și repetitivă, neconștientizând faptul că informația produsă de contabili stă de veghe la protecția socială, este sursa de alimentare a tuturor deciziilor politice, economice și de orice altă natură. Atât timp, cât îți dorești să evoluezi și să descoperi noi lucruri, în domeniul afacerilor, fără profesia contabilă este imposibil acest lucru.

Cu toate acestea, orice contabil nu poate face față schimbărilor din piață, fără a-și alimenta nevoile de informare cu privire la noutățile din domeniu, fie prin participarea la cursuri de formare profesională continuă, fie prin auto-învățare, fie prin schimbul de experiență. Or această profesie este unica, care este obligată să se armonizeze permanent la noile condiții, modificările legislației și să recomande cele mai buna practici în procesele de administrare a afacerilor, gestionării instituțiilor publice și celor din cadrul societății civile.

Dinamica cu care se dezvoltă societatea și mediul de afaceri înregistrează o viteză ca nicio dată, iar motorul de înregistrare, analiză și raportare devine din nou contabilul. De aceea, putem afirma indubitabil că pentru a lucra și a face față în domeniului contabilității, contabilul trebuie să fie înzestrat și învățat încă de pe băncile universităților cu metode și tehnici psihologice de a păstra calmul în orice situații și cu răbdătoare de oțel. Munca de contabil presupune cu deosebire multă muncă de atenție și de detaliu, spirit organizatoric și dorință de a fi permanent la nivel pentru a nu pierde din calificare sau pentru a obține chiar calificări internaționale în domeniu.

Cele relevate mai sus, atenționează atât patronii, cât și structurile publice, despre necesitatea deosebită de formare continuă, în parcursul aplicării profesiei contabile. Este unica profesie care cere practic zi de zi învățare și armonizare la toate condițiile, inclusiv tehnologice.

Contabilitatea - arta mănuirii organizațiilor

Progresul înregistrează realizări pe toate domeniile. Dacă cu 30 sau 20 de ani în urmă, contabilul era cel cu mânecuțe scurte care scria cu creionul chimic, și doar înregistra facturi, astăzi profesia de contabil este cu totul altceva. Aceasta nu poate înțeles numai de persoane, care nu doresc să recunoască că progresul științific se infiltrează peste tot, doresc ei sau nu, în toate fisurile domeniilor economice. Din

limba engleză desprindem doi termeni pe care unii manageri sau șefi de orice nivel îi încurcă și nu doresc să înțeleagă în profunzime esența lor. Respectiv termenul de „bookkeeping”, adică persoana care se ocupă de contabilitatea primară și termenul de „accountant” esența căruia constă în profesionist contabil, este din ce în ce mai mult implicat chiar în strategia de afaceri.

Analiza situației afacerilor, atât pe intern, cât și procese internaționale relevă foarte clar că sensul definiției de contabil este strict legat de managementul organizației, iar fără un contabil profesionist, organizația de orice tip, formă de organizare juridică sau gen de activitate, nu poate funcționa și aplica tot potențialul, atât investițional, cât și economic de producție. Astăzi nici una din deciziile de afaceri sau administrare publică nu sunt luate fără ajutorul contabilului și rapoartelor prezentate de contabil. Anume contabilul este persoana angajată care anticipă riscurile vede implicațiile financiare asupra afacerii și poate elabora schemele de economii sau investiții corecte.

Analiza rapoartelor companiilor de expertiză și monitorizare a evoluțiilor de top a pieței de muncă relevă că, din ce în ce mai des, cei care au fost, contabili, directori financiari și economici ai companiilor devin directori generali. Până nu demult șefi deveneau doar numai cei de pe linia de business, respectiv un director comercial, de vânzări sau operațional, care cunoștea partea de gestionare a afacerii. Lucrurile au început să se schimbe, iar experiența

internațională a demonstrat că un manager nu poate gestiona afacerea fără a cunoaște bine contabilitatea, finanțele și managementul financiar, or acestea stau la baza oricăror decizii.

Perfectarea contabilului este un deziderat

De ce este nevoie de perfectarea permanentă a contabilului? Această profesie, prin prisma problemelor sale, se așează pe principii fundamentale, menite să asigure standarde înalte de profesionalism și calitate. Contabilul trebuie să se ghideze în activitatea sa respectând trei principale principii indispensabile, care în mod obligator au fost recunoscute de întreaga comunitate a mediului de afaceri ca valori ale profesiei de contabil: nivelul de pregătire profesională fundamentală, etica profesională și calitatea serviciilor profesionale.

În așa fel, perfectarea contabilului este un proces continuu, unic în comparație cu alte profesii din cadrul entităților mediului de afaceri. Îmbunătățirea pregătirii profesionale a contabililor este necesară, ea trebuind să reprezinte un obiectiv major al tuturor conducătorilor, indiferent de nivelul ierarhic la care se situează în companii sau entitățile de afaceri. După cum se cunoaște, forma cea mai răspândită și total accesibilă o constituie instruirea personalului. Totodată, acest model de perfectare reprezintă cheia succesului în organizații, este o sursă de „profit”, capabila să garanteze stabilitatea angajaților mai bine pregătiți și

bineînțeles venitul lor. Astăzi este nevoie de lărgirea ariei posibilităților de perfecționare și majorare a calificării contabilului, ceea ce ar conduce la satisfacerea cerințelor înaintate și corespundere a certificării calității profesionale. Creșterea calității contabililor trebuie să se bazeze pe aplicarea unui management creativ și absolut inovator. Astfel procesul de perfectare a contabilului devine un deziderat ce poate fi soluționat favorabil dacă se promovează cu perseverență învățarea continuă, adică dacă funcționarii sunt îndemnați să participe la cursuri de perfecționare profesională, la instruiți și sesiuni organizate pe domenii de interes sau pe obiective bine definite.

Pe de altă parte procesul de perfectare a contabilului trebuie să devină un deziderat personal, deoarece în condițiile, când relațiile de piață penetrează tot mai mult economia Republicii Moldova, locurile vacante de contabil sau manager financiar, în relațiile de afaceri, mai bine plătite și cu statut mai înalt vor fi ocupate doar de persoane care demonstrează capacități înalte profesionale. De aceea, intensificarea pregătirii profesionale a contabilului mărește în mod real valoarea și calitatea, ceea ce oferă șanse mai mari pentru a profesa. Toate investițiile în procesul de majorare a profesionalismului, se răscumpără odată cu rezultatele generate în aria de aplicare a cunoștințelor. Aceasta în prezent o cunoaște deja fiecare manager, or este mult mai convenabil de plătit pentru perfectarea contabililor, decât să achizi-

uneori taxe și amenzi statului după auditul serviciului fiscal.

Perfecționarea pregătirii profesionale a contabilului presupune trăsătura esențială a persoanei, care aplică această profesie, de a se dezvolta, de a se instrui permanent, chiar de a-si forma deprinderi care să-i desăvârșească personalitatea și sa-i îndeplinească aspirațiile. De fapt, devine de neconceput exercitarea funcției de contabili, dacă titularul ei nu este mereu în corelare cu evoluția informațiilor, schimbărilor legislative, inovațiilor, tehnicilor și metodelor contabile, tehnologizarea și automatizarea relațiilor dintre instituțiile publice și entitățile mediului de afaceri etc.

Perfectarea contabililor presupune un proces complex și continuu. Nivelul de complexitate pregătirii rezultă, în special, din succesiunea treptelor de învățământ pe care contabilul trebuie să le parcurgă, într-un parcurs distinct de activitate (eventual – postuniversitare).

Soluții de perfectare a contabilului

Aspectul primordial pe care se caracterizează și se manifestă contabilul devine factorul uman caracterizat prin nivelul de pregătire profesională, care formează raționamentul profesional. Procesul de pregătire a contabilului este în corelare cu procesele internaționale, pornește de la nivelul universitar, urmat de formarea profesională continuă.

Astăzi Republica Moldova este cuprinsă de oceanul globalizării, iar semnarea Acordului de Asociere la UE

impune noi abordări, prin care societatea este nevoită să îmbrace progresele cele mai noi. În așa fel, procesul și nivelul de perfectare a contabilului trebuie să corespundă tuturor standardelor internaționale, or o certificare de așa nivel este recunoscută în orice țară din UE și oferă oportunități egale cu cele de pe piața de muncă europeană și internațională. În sensul pregătirii contabilului, Federația Internațională a Contabililor (IFAC) a elaborat un set întreg de Standarde Internaționale de Educație (IES). Reieșind din cele menționate, devine incontestabil ca procesul național de pregătire a contabililor trebuie să implementeze calitativ aceste standarde. În prezent este cam dificil de implementat așa reforme, însă nu este imposibil. Cerințele și recomandările experților pentru implementarea reformelor de perfectare a contabilului își găsesc reflectarea în 8 standarde internaționale:

1. **IES-1 cerințele de intrare** într-un Program de Educație Contabilă
2. **IES-2 Conținutul** Programului de Educație Contabilă Profesională
3. **IES-3 Competențele** profesionale și Educația Generală
4. **IES-4 Valori**, Etică și Atitudini Profesionale
5. **IES-5 Cerințe de experiență** practică
6. **IES-6 Evaluarea** Capacităților Profesionale și a Competenței
7. **IES-7 Dezvoltarea** Profesională continuă
8. **IES-8 Cerințele de Competență** pentru **Auditorii profesioniști**

Sarcina primordială a Standardelor Internaționale de Educație este asigurarea nivelelor de pregătire/calificare pe trei dimensiuni:

- a) acumularea de cunoștințe educaționale și profesionale;
- b) asigurarea deprinderilor și experienței practice;
- c) înnoirea continuă a cunoștințelor și abilităților.

După cum am menționat mai sus, în Republica Moldova, de perfectarea contabililor în conformitate de implementarea IES sunt preocupate mai multe organisme, în special: instituțiile de învățământ universitar; Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști (ACAP) ca membru al IFAC; **Academia pro business „Pro Excelență”** care eliberează certificate de standarde internaționale recunoscute; Ministerul Finanțelor; Asociațiile și agențiile private licențiate. Principalul rol în perfectarea și pregătirea contabililor le revine universităților, care de mai mulți ani au început să implementeze norme și standarde convergente spațiului european de educație.

Din spectrul problemelor de pregătire a contabililor moldoveni, putem desprinde una mai esențială. Aceasta ține de prevederile Standardului IES - 7 „Dezvoltarea Profesională Continuă”. Procesul de armonizare a acestui standard este puțin complicat pe motive neclare. Conform legislației în vigoare instruirea profesională continuă a contabililor trebuie să devină obligatorie.

Dacă nivelul de pregătire profesională mai întrunește calitățile necesare unui contabil, atunci nivelul de Etică Profesională frânează, din cauza nivelului de educație în acest sens a contabilului. Cu regret acestui proces se atrage mai puțină atenție în universitățile din Moldova, dar și la momentul examenelor de calificare. În așa fel, ce ține de etica contabilului, putem afirma că Codul eticii profesionale, în corespundere cu necesitățile sociale, cu includerea mecanismului de acțiuni disciplinare poate modifica rolul contabilului profesional. În consecință s-ar obține un nivel de creștere a încrederii societății în contabili, iar statutul de contabil profesional ar deveni mai stimat și respectat.

O altă mare bătaie de cap, în procesul de perfectare a contabilului, ține de modificarea permanentă a legislației financiar-fiscale, care provoacă adevărată derutare de la planificarea strategică a actorilor mediului de afaceri.

Uneori contabilul este învinuit de stagnarea dezvoltării afacerilor, adică ca și când contabilitatea este o frână atunci, când ea este practică de unele persoane mai puțin pregătite în domeniu. Este de menționat că așa comportament a actorilor mediului de afaceri nu constituie calea cea mai potrivită de afirmare a profesiei contabile la adevărata sa valoare.

Ce trebuie să facă un contabil pentru a-și menține nivelul de perfecționare?

Analiza evolutivă demonstrează că actualmente, mediul de afaceri, entitățile

consumatoare de informație furnizată de rapoartele financiare, devin tot mai conștienți de rolul contabilului pentru întreprindere și economie.

Parcursul de perfectare a contabilului nu trebuie să ia sfârșit odată absolvirea universității, ci trebuie să continue permanent. Astfel, procesul de stabilire a obiectivelor față de sine, ce trebuiesc îndeplinite de către un contabil, într-o perioadă de timp viitoare, ține de selectarea metodelor pentru formarea continuă și implică alegerea acțiunilor din mai multe alternative posibile. Fiecare contabil urmează să îndeplinească rolul de perfectare continuă prin excelare, astfel conștientizând importanța adevărată și necesitatea stringentă determinată de dezideratele timpului și cerințele crescânde permanent. Fiecare contabil trebuie prin propria decizie să se determine clar de ce fel de perfectare are nevoie, care sunt necesitățile și nevoile profesionale, unde a rămas în urmă de progres, etc., astfel să întreprindă acțiuni care au ca obiectiv final ridicarea nivelului profesionalist și prestarea serviciilor la cel mai înalt nivel. Prezintă câteva acțiuni care vin să completeze spectrul de necesități profesionale:

- Frecventarea cursurilor de formare profesională continuă;

- Frecventarea obligatorie a trainingurilor organizate de structurile de stat, corelate la raportare sau informare obligatorie;

- Participarea la conferințe și evenimente cu aspect profesional, cu lucrări și analize din domeniul interesat;

- Participarea la mese rotunde organizate de organele de stat;

- Participarea la diferite concursuri profesionale, competiții etc.;

- Elaborarea și publicarea articolelor ce țin de domeniul contabilității și auditului, legislației bugetar-fiscale, în reviste de specialitate;

- Monitorizarea permanentă a output-urilor noi, atât la nivel național, cât și internațional.

Modelul contabilului în obținerea performanțelor mediului de afaceri

Contabilul este considerat axul central în jurul căruia gravitează toate deciziile managementului unei întreprinderi sau entități publice, de stat și obștești. Totodată contabilul poate fi asociat ca o formă de reprezentare a unei organizații din mediul de afaceri. În acest sens se poate vorbi de contabilitate ca de o „*o tehnică de gestiune*”, care permite sesizarea (prin întocmirea documentelor primare), colectarea, prelucrarea și analiza informației privind tranzacțiile și evenimentele unei organizații. Multe s-au scris, se discută și despre provocarea profesiei contabile, despre rolul contabililor în economia de piață concurențială, despre povestea contabilului creativ, contradicțiile contabilului în raport cu fiscalitatea. Există câteva aspecte, care incită profesia contabilă. Acestea vizează în principal: *etica profesională, independența și*

credibilitatea acestei controversate profesii. Contabilii nu trăiesc izolați, ci se manifestă pe o piață, unde se confruntă cererea și oferta de informații contabile.

Valorificarea eticilor profesionale poate contribui la creșterea responsabilității pentru rezultatele acțiunilor, indiferent de domeniul de aplicație sau activitate. Este nevoie de timp pentru ca entitățile să înțeleagă că dezvoltarea lor este strâns legată de costul capitalului, iar costul capitalului este de neperceput fără încrederea în situațiile financiare elaborate de contabili. Procesul de perfectare a contabilului trebuie să țină cont de verticalitate, integritate și valori morale înalte.

În procesul de perfectare trebuie să se țină cont de a implanta în contabil sinceritate și corectitudine în realizarea serviciilor profesionale. Contabilul trebuie să fie imparțial și nu trebuie să admită prejudecăți sau abateri, conflicte de interese sau influențarea sa de către alții în privința încălcării obiectivității. În același timp el are datoria permanentă de a-și menține cunoștințele profesionale și aptitudinile la nivelul cerut, pentru a se asigura că un client este beneficiarul unui serviciu profesional competent, bazat pe ultimele evoluții din domeniul practicii, legislației și tehnicii.

În concluzie menționăm că fără o bună asigurare a condițiilor de aplicare a profesiei contabile, inclusiv timpul și cheltuieli pentru învățare continuă, nu pot fi soluționate problemele mediului de

afaceri dar și a întregii societăți. Este timpul de înțeles că profesia contabilă este:

- Algoritmul ieșirii din impas a afacerilor;
- Cheia succesului mediului de afaceri;
- Instrumentul cel mai potrivit de reglare a tuturor tensiunilor apărute între mediul de afaceri și structurile de stat;

➤ Succesul de scoatere a activităților economice din subteran și legalizarea acestora;

- Soluția de creștere a bunăstării;
- Instrument de combatere a contrabandei;
- Mecanism de oprire a spălării banilor;
- Etc.

Bibliografie:

1. Bazele contabilitatii – Notiuni de baza, probleme, studii de caz, teste grila si monografie –Mihai Ristea, Corina – Graziella Dumitru
2. Bunget, O., C., *Contabilitatea românească între reformă și convergență*, Editura Economică, București, 2005.
3. Botez, D., *Tendențe actualități și perspective ale profesiei contabile din România*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2005.
4. Dobroțeanu, L., - *Geneză și viitor în contabilitate*, Editura Economică, București, 2005.
5. Horomnea, E., - *Tratat de contabilitate, vol. II*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2003.
6. Ionașcu, I., - *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane*, Editura Economică, București, 2005.
7. Oprea, D., *Premisele și consecințele informatizării contabilității*, Editura Graphix, Iași, 1995.
8. Toma, M., *Organizarea activității de expertiză contabilă și contabil autorizat în România -tradiții și perspective*, Revista Expertiza contabilă nr. 6/1993.

ARCHITECTURAL SECURITY MODELS OF ELECTRONIC MANAGEMENT SERVICES

Larisa KOMAROVA,
Prof. Dr-Ing., Vice-Rector of the State University of Telecommunication (Kyiv)

For today, INFOCOMM technologies in Ukraine are some of the base services and the base for almost all processes of the political, economic, social and cultural modernization. The single information space of the country should be open to the public, which gives the opportunity reconcile the interests of society, state and business in an integrated and holistic manner as result of the latest INFOCOMM technologies and the market of the electronic management services. The crisis in Ukraine highlighted the existing problems in the country, namely, the lack of openness of power, corruption and inadequate level of communicative connection “power-public business.”

The electronic management services are public, municipal, business, information services, which are using to provide the INFOCOMM technologies. The electronic management service is ready to assist 24-hours a day, 7 days a week.

Ten years passed as Ukraine has began to implement some elements of electronic administrative services. At present Ukraine shows a steady progress in the development of information infra-

structure and access to it. Now there is almost 100% access of the institutions to the Internet and required computer equipment. The understanding the benefits of INFOCOMM technologies using in management is also high, but at the same time readiness to provide e-services does not exceed 20%; Index of organizational and technical base of e-government is not above 50%, and the provision of electronic services to the population is the weakest link.

At the present stage, is required a transition to the higher quality level of INFOCOMM technologies. Local efforts of the development and implementation of the complex information projects, involving interdepartmental automated interaction, administrative services, identified a number of problems in the field of information, including: poorly institutional arrangement of the formation, coordination and control of the administrative tasks implementation; failure of state regulation of relations arising as a result of the active use of information technologies by society; the absence of the national coordination, chaotic nature and non-systematic approach to the imple-

mentation of national informational support projects.

Under these circumstances, the main barriers hindering the rapid development of the information society have an almost chronic character and associated with a number of the following circumstances: inconformity of normative legal acts of a strategic nature; poor developed system of national standards in the field of INFOCOMM technologies; poor developed INFOCOMM infrastructure in the regions of Ukraine; defective insinuation of fixed and mobile broadband, the presence of the "digital divide"; insufficient consumer demand to stimulate the use of INFOCOMM technologies; insufficient level of computer and information literacy, trust and safety in use of the INFOCOMM technologies; a high level of dependence of the Ukrainian INFOCOMM technologies market from foreign products; low levels of competitiveness of domestic INFOCOMM technologies; insufficient national system of development indicators of the information society; the growth of cybercrime.

The integrated security architecture of electronic communications at the different levels of abstraction provides a common set of models, principles, standards and policies that are necessary for development and improvement of various information systems. This implementation scheme of the integrated security architecture includes different levels of abstraction associated with description of the business functions of any management structure.

These key components of the integrated security architecture of electronic communications should provide the operation of application systems of various administrative structures at the required level of services performance for end users. The analysis shows that the integrated security architecture of electronic services of various administrative structures is dynamic and powerful tool for ensuring the "action plan" for business process operation, as well as for implementation of technology solutions in the organization.

The process of developing and implementing of the integrated security architecture of electronic services shall include the following components: strategy development of application systems; design patterns and describe the products of architecture and its components; description of project documents including description of the general requirements, and conceptual design of an integrated IP architecture description data model description of the business process, the model description of the organizational departments, given that all the processes have to be aimed at the end-user services.

The main problems in the implementation of the integrated security architecture of electronic management services in Ukraine are organizational and procedural.

To solve these and other challenges, based on the development of INFOCOM technologies in Ukraine, it is necessary to carry out the following steps: improving the normative-legal acts, in particular with

regard to: the resolution of questions of implementation of e-commerce; formation of Public Telecommunication Services Foundation; bringing the domain administration system .UA, Ukr. to the best world samples;

development and approval of standard and normative technical documents, which stimulate the development of broadband access national information and communication infrastructure and infrastructure to create an effective coordination mechanism for the formation and implementation of state policy in the field of INFOCOMM technologies; development and implementation of national standards and technical regulations

applying INFOCOMM technologies, implementation of projects for the development of the National Information and Communication Infrastructure of Ukraine and creation of the Single information and communication platform; introduction of the international system of object identifiers; government support of regional activities to eliminate the "digital divide"; implementation of measures to improve the quality in the field of information and communication technology services, their compliance with national standards; promotional tactics for INFOCOMM technologies to develop the distance education, health care at the distance, precision agriculture, e-commerce.

REFORMA FISCALĂ ÎN CONTEXTUL INTEGRĂRII ÎN UE. CAZUL ROMÂNIEI

Mihaela TOFAN,
Facultatea de Economie si Administrarea Afacerilor,
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” Iasi

Abstract: *Acting as an EU member, Romania participates in the legislative process at this level and recognizes the direct applicability, immediate and priority applicability of EU legislation in national legal framework. Even if specialized legal literature has presented consistently the principle of fiscal sovereignty of member states within the European Union, we should note the need for tax harmonization and the progress that has already been made in this direction.*

Tax harmonization at EU level is the complex process of aligning the normative rules in taxes levied by the Member States in order to reduce (and, if possible, eliminate) the negative effects the differences between Member States tax systems are generating on the common market.

The most effective instrument for implementing tax harmonization is, in our view, achieving a Fiscal Union among the Member States. Inside the EU, the level of tax harmonization is far outweighed by the monetary harmonization, despite the fact that fiscal policy and monetary policy should be closely linked. This lack of coordination was even more evident throughout the global financial crisis that hit European Union states. In this framework, Member States have negotiated and signed the Fiscal Treaty, a legal tool that provides mandatory measures on the supervision and control towards financial and fiscal stability. In our opinion, the solution to macro-economic stability of the Union could be to regulate a single European tax.

In Romania, the legal system is beneficiary of a effervescent tax regulation and continuous reform for alignment with EU harmonization stage in the field. Both the reform and fiscal integration are state priority. The new Romanian Fiscal Code respond to three present demands: it provides legislative support for the government's fiscal policy, it transfers into practice the rule of harmonized law at EU level and it equally pays respect to the still recognized sovereignty of Member States.

Legislatia Romaniei consacra expres caracterul direct, imediat si prioritar al normelor de drept al UE, prin prevederile art. 148 din Constitutia Romaniei, privind integrarea in UE. Alin. 2 si 3 prevad ca prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum si celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față de

dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare. Totodata, sunt avute in vedere si efectele actelor de revizuire a tratatelor constitutive ale Uniunii Europene.

În acest context, reglementările in domeniul financiar si fiscal nu fac exceptie.

Față de abordarea clasică a noțiunii de izvor de drept, dreptul Uniunii Europene

presupune o serie de trăsături caracteristice, derivând din modul particular al emiterii și aplicării actelor juridice de către instituțiile europene. În loc de împărțirea clasică a izvoarelor unei ramuri de drept în izvoare materiale și izvoare formale, izvoarele dreptului UE comportă o primă clasificare în izvoare primare și izvoare derivate. Ordinea juridică comunitară este constituită dintr-un ansamblu organizat de norme care își trag valoarea din normele juridice de bază cuprinse în tratate (dreptul primar). Pe baza normelor cuprinse în tratatele, este adoptat dreptul derivat, ce cuprinde regulamente, directive, decizii, avize și recomandări.

Regulamente europeneau fie rol general, cât și caracter special, de exemplu în sfera finanțelor și a fiscalității; procedura adoptării implică în egală măsură autoritățile legislative, dar și actorii economici, care vor fi consultați.¹ Desigur că aceștia pot da dovadă de pasivitate, însă respectarea normelor obligatorii presupune cunoașterea lor și, pe cale de consecință, suportarea eventualelor sancțiuni ale încălcării legii. Dacă nu din conștiință juridică proprie, atunci măcar ca efect al sancțiunilor eventual suferite, comportamentul contribuabilului se va modifica în sensul acordării atenției cuvenite procesului legislativ, mai întâi în faza de respectare a normelor obligatorii și, mai apoi, în faza de adoptare, atunci când interese precise sunt afectate.

În contextul politicilor Uniunii Europene se încadrează dispozițiile fiscale de care trebuie să țină seama țările membre în elaborarea propriilor politici fiscale. Astfel,²

a) niciun stat membru nu aplică direct sau indirect produselor altor state membre impozite interne, de orice natură, mai mari decât cele ce se aplică direct sau indirect produselor naționale similare;

b) produsele exportate de un stat membru pe teritoriul altui stat membru nu pot beneficia de nicio rambursare a impozitelor interne, care să depășească impozitele aplicate direct sau indirect;

c) cu privire la impozit, altul decât cel pe cifra de afaceri, accizele și celelalte impozite indirecte nu pot opera scutiri sau rambursări la exportul către celelalte țări membre și nu pot fi instituite taxe de compensare la importurile care provin din statele membre;

d) o norma-cadru europeană stabilește măsurile de armonizare a legislațiilor referitoare la impozitul pe cifra de afaceri, accize sau alte impozite indirecte pentru a asigura buna funcționare a pieței interne și pentru a evita denaturarea concurenței în cadrul Uniunii Europene.

Stadiul armonizării fiscale este cu mult depășit de armonizarea monetară în UE, în ciuda faptului că politica fiscală și politica monetară sunt sau, mai bine spus, ar trebui să fie, într-o strânsă interdepen-

¹ A. Couret, H.L. Nabasque, *Droit financier*, Edition Dalloz, Paris, 2008, p. 985

² M. Voicu, *Politicile comunitare în Constituția Uniunii Europene*, Ed. Lumina Lex, București, 2005, p. 80

dență. O uniune monetară completa reclamă o coordonare strânsă între politice fiscale naționale și restrângerea deficitelor și a datoriei sectorului public, cu atât mai imperativă pe fondul crizelor financiare internaționale.³ În opinia noastră, soluția pentru stabilitatea macro-economică a Uniunii ar putea fi reglementarea unui impozit unic european. Această măsură, de altfel avangardistă și profundă în egală măsură, a fost luată în discuție și cu alte ocazii, existând numeroase puncte de vedere în favoarea acestei propuneri.⁴

Pentru argumentarea unui posibil impozit european trebuie avute în vedere o multitudine de situații și condiționări. Analizând politica fiscală trebuie să avem în vedere nu doar prerogativele sectorului public, ci și palierul la care se conturează actul decizional în domeniul impozitelor și taxelor. Teoria tradițională a federalismului fiscal presupune că fiecare nivel al autorităților administrației publice are competență proprie, inclusiv în materia taxelor și impozitelor. Fiecare nivel de guvernare trebuie să își asume responsabilitatea asigurării bunăstării cetățenilor arondați, iar sistemul de impozite și taxe impus acestora trebuie să fie în același timp

tolerabil și eficient. Principalul avantaj al descentralizării, apropierea actului de guvernare de nivelul celui guvernat, aduce o serie de consecințe, inclusiv în sfera politici fiscale. Fiecare unitate administrativ-teritorială existentă la nivelul statelor UE are propriul său sistem de impozitare, ceea ce fragmentează de 28 de ori mai mult unitatea sistemului fiscal. Atunci când diferențele existente sunt însă interpretate de către administrația centrală a statului ca fiind păgubitoare pentru cetățeni și pentru statul privit ca subiect de drept unitar, se pot lua o serie de măsuri în sensul diminuării decalajelor existente între diferite regiuni.

Observăm însă că această ipoteză este dificil de soluționat în contextul pieței unice pe care o presupune construcția și fundamentarea juridică a UE. Chiar dacă sunt posibile diferențe notabile între sistemele de impozitare între zone vecine ale Uniunii, atunci când aceste zone se situează pe teritoriul a două state diferite, atunci posibilitatea intervenției administrației publice centrale nu există. Prăpastia care se poate crea între două zone învecinate face ca, cel puțin din punct de vedere fiscal, UE să nu poată fi comparată cu niciun model de federalism, oricât de descentralizat ar fi. Trecând peste dificultățile de acceptare a colaborării cu state mai puțin dezvoltate din punct de vedere economic, multiplicarea de patru ori a numărului de țări initial membre în proiectul european face procesul de armonizare fiscală cu atât mai dificil și mai disputat.

³ M. Tofan, Integrarea în structurile Uniunii Monetare Europene, Ed. C.H. Beck, București, 2008, p. 95

⁴ M. Tofan, Considerații privind un posibil impozit unic european, în Revista Curierul fiscal nr. 1/2011 (<http://www.curierulfiscal.ro/2011/02/14/cuprinsul-curierului-fiscal-nr-12011>)

Armonizarea în materia impozitelor și taxelor s-a dovedit a fi un subiect spinos pentru Uniunea Europeană, intrucat fiecare stat deține dreptul de veto în problema armonizării fiscale (principiul suveranității fiscale⁵). Existența unor impozite europene ar fi posibilă doar în condițiile acceptării de către statele membre a impozitelor respective. O serie de progrese s-au realizat pe linia cooperării între statele membre, inclusiv în acest domeniu, în primul rând în domeniul taxelor vamale, al accizelor, al TVA și chiar în domeniul impozitului pe venit și impozitului pe avere.

Un alt argument în favoarea armonizării regulilor cu privire la taxe și impozite la nivelul UE ține de abilitatea sistemelor naționale de impozitare de a colecta veniturile, care este afectată de regimul de impozitare practicat de un alt stat din interiorul pieței europene comune. De exemplu, veniturile colectate din impozitarea comerțului cu tutun vor depinde de nivelul de impozitare al acestui comerț în statele vecine. Prin urmare, pot să apară influențe pozitive sau negative între sistemele de impozitare practicate de diferite state membre. Mișcarea factorilor de producție poate fi afectată de politica de impozitare și de politica de cheltuieli. Costurile administrative și de conformare pentru administrația publică și pentru subiecții impozabili pot fi afectate, iar abilitatea guvernelor statelor membre de a aplica politici de redistribuire este supusă unor restricții.

Armonizarea taxelor și impozitelor la nivelul Uniunii Europene poate fi luată în considerare doar dacă se respectă reguli stricte cu privire la beneficiarul sumelor încasate, utilitatea operațiunilor de percepere și coerența cadrului reglementativ răspunzător pentru impozitele unice.

În România, legislația fiscală este în continuă schimbare, atât ca efect al contextului macroeconomic general cât și ca răspuns la integrarea în UE. Codul fiscal în vigoare a fost îndelung negociat în legislativul național iar intrarea sa în vigoare răspunde și nevoii de a transpune reglementări imperative ale UE. Ceea ce primează însă în decizia de adoptare a unor reglementări noi în domeniul fiscalității este însă factorul politic, tradus în programul de guvernare și liniile de acțiune avute în vedere de executivul național.

În acest peisaj, nu este de mirare faptul că armonizarea fiscală la nivelul UE rămâne un subiect dificil. O arie geografică atât de extinsă, unde suveranitatea națională aparține încă în mare măsură statelor membre se confruntă cu interesul de a înlătura impedimentele în calea realizării pieței unice. De notat în această direcție adoptarea Tratatului fiscal.⁶ Reformarea sistemelor de impozitare la nivelul fiecăruia dintre statele membre profita în cele din urmă cetățeanului, prin eliminarea barierelor în calea libertății de mișcare a produselor și serviciilor.

⁵ R. Postolache, *Drept financiar*, Ed. C.H. Beck, București, 2009, p. 178

⁶ Tratatul privind stabilitatea, coordonarea și guvernarea în cadrul Uniunii Economice și Monetare (http://european-council.europa.eu/media/639164/18_-tscg.ro.12.pdf)

РОЛЬ ФЕДЕРАЦИИ АУДИТОРОВ, БУХГАЛТЕРОВ И ФИНАНСИСТОВ АПК УКРАИНЫ В РАЗВИТИИ ПРОФЕССИИ БУХГАЛТЕРА / THE ROLE OF THE FEDERATION OF AUDITORS, ACCOUNTANTS AND FINANCIERS OF AIC OF UKRAINE IN THE DEVELOPMENT OF THE ACCOUNTING PROFESSION

Наталия ЖУК,
Федерация аудиторов, бухгалтеров и финансистов АПК Украины,
зам. исполнительного директора
Natalia ZHUK,
Federation of auditors, accountants and financiers of AIC of Ukraine,
Deputy Executive Director

Abstract: *The development of the accountancy profession is not possible without the development of the professional movement in the form of the creation and activity of community professional organizations. Experience in the development of national institute of the professional accountants of the agricultural sector is associated with the unification of experts into the professional organization in 2003 - the Federation of auditors, accountants and financiers of AIC (Agro-Industrial Complex) of Ukraine (FAAF AICU).*

The purpose of the creation and activity of the Federation is to unite the efforts of its members in order to assist with the development, and increase the status of the auditors, accountants and financiers professions; and to promote the development and improvement of new and existing mechanisms of organization and methodology of accounting, control and finance in the agricultural production.

The Federation links the development of the accountancy profession first of all with the implementation of their own educational product - A comprehensive program of the improvement of the professional knowledge of agro-industry accountants. With the support of the Federation, the Institute of accounting and finance provides training according to their own nationwide program for professional certification (CAPA - Certified Agribusiness Professional Accountant and CAPS - Certified Accountant of Public Sector).

The orientation of the CAPA / CAPS programs on the development of the accounting profession provides for the development and strengthening of human resources and the ensuring of the high level of specialists in accounting in business entities; the formation of the institute of accountants, the increase of the accountants' status in the system of branch management and in the enterprises of the agricultural sector.

The CAPA / CAPS programs remain the first and only products of the professional training in Ukraine, that have international recognition and in depth directions in the agricultural and budgetary accounting and strong consumers' potential (over 62 thousand accountants).

Развитие профессии бухгалтера связано с соответствием требованиям, которые ставит перед этой профессией общество в лице пользователей бухгалтерской информации.

Каждый отдельно взятый бухгалтер не может обеспечить такое соответствие. Поэтому становится очевидным, что развитие профессии невозможно без развития профессионального движения в форме создания и деятельности общественных профессиональных организаций, на которые и возлагается миссия формирования в сознании бухгалтеров ответственности за развитие экономики, общества, и предполагает наличие высокого уровня развития неформального института бухгалтеров.

Опыт развития отечественного института профессиональных бухгалтеров аграрной отрасли, прежде всего, связан с объединением в 2003 году специалистов в профессиональную организацию - Федерацию аудиторов, бухгалтеров и финансистов АПК Украины (ФАБФ АПКУ).

Сегодня членами ФАБФ АПКУ являются более тысячи специалистов, сертифицированных по программам CIPA, SARPA, CAPS и Аудиторской палаты Украины. Целью создания и деятельности Федерации является объединение усилий ее членов для содействия развитию и повышению статуса профессий аудитора, бухгалтера и финансиста, содействие разработке

новых и совершенствованию действующих механизмов организации и методологии бухгалтерского учета, контроля и финансов в агропромышленном производстве.

Основными задачами Федерации являются:

- объединение усилий специалистов, занимающихся финансами, учетом и аудитом в области агропромышленного комплекса, для создания института профессиональных бухгалтеров;

- содействие методическому обеспечению финансов, учета, отчетности и аудита в отраслях АПК;

- координация научных исследований членов Федерации по проблемам теории и методологии бухгалтерского учета, аудита и финансов;

- адаптация МСФО до национальной институциональной специфики, участие в разработке отраслевых стандартов МСФО.

Федерация признана международным профессиональным сообществом бухгалтеров. С 2005 г. ФАБФ АПКУ стала ассоциированным членом Евразийской Совета сертифицированных бухгалтеров и аудиторов. А в 2009 г. была переведена в состав действительных членов этой международной группы МФБ.

Федерация как член ЕССБА прежде всего использует для повышения

квалификации и сертификации своих членов Программу CPA. Однако, несмотря на огромные усилия, в этом ФАБФ АПКУ достигла незначительных успехов (более 200 CAP и единицы CPA).

Последнее можно объяснить отсутствием финансовой поддержки со стороны Проекта USAID. Чтобы получить сертификат CPA первого уровня, претенденту необходимо потратить около 3 тыс. долл. (сюда входит оплата за обучение и участие в экзаменах). Стоимость второго уровня еще выше. Большинству бухгалтеров-агров не под силу самостоятельно профинансировать такие расходы.

А финансирование за счет предприятий не имеет осознания важности данной работы со стороны их владельцев.

Кроме того, несмотря на явные организационные и учебно-методические преимущества программы CPA, она все чаще становится объектом критики со стороны научно-профессионального сообщества стран СНГ. Среди причин этого: отсутствие финансирования на совершенствование и популяризацию программы в связи с окончанием проекта USAID; равнодушие государственных институтов большинстве стран СНГ (в т.ч. и в Украине) к этому проекту; игнорирование национальных особенностей бухгалтерского учета (в ней отсутствует курс учета по национальным стандартам, что

значительно снижает практическую ценность программы) и др.

В результате, удельный вес сертифицированных по программе CPA бухгалтеров в общем их количестве есть достаточно низким. Фетишизация сертификации (приоритетность внимания USAID на Программу CPA) в вопросе развития института профессиональных бухгалтеров теоретически не обоснована.

На практике для многих бухгалтеров заимствование идей и правил профессиональной организации является лишь формальной ширмой для получения сертификатов CPA.

В развитых странах профессия бухгалтера является одной из важнейших для государства. Последнему в значительной степени способствует государственная поддержка десятилетиями отработанной системы повышения квалификации и сертификации бухгалтеров под общественным и профессиональным контролем. Главное, что такая система не только обеспечивает высоко-профессиональную подготовку бухгалтера, но и позволяет ему быть признанным специалистом в обществе, иметь социально-экономическую защиту.

В Украине в этом нет определенности, отсутствует понимание глобальности проблемы. Вследствие бессистемности образовательные продукты для бухгалтеров в Украине

внедряются иностранными представителями, продвигающих на рынок, посредством сотрудничества с отечественными профобъединениями, собственные сертификационные программы, стратегически предполагая, что именно они станут основой всеукраинской системы повышения квалификации бухгалтера. Однако такие образовательные программы, как правило, не учитывают особенностей отечественного правового поля, в том числе и в сфере учета и контроля, не говоря уже о национальных интересах. Интересы иностранных структур, пропагандирующих свои образовательные продукты, имеют в первую очередь коммерческий характер.

Поэтому в 2007 году ФАБФ АПКУ был реализован первый собственный образовательный продукт - Комплексная программа совершенствования профессиональных знаний бухгалтеров агропромышленных предприятий, состоящая из шести курсов и предусматривала выдачу Свидетельств ФАБФ АПКУ слушателям, успешно сдавшим тесты.

Опыт в сфере профессионального образования позволил ФАБФ АПКУ предложить в 2008 году Концепцию национальной системы повышения квалификации профессиональных бухгалтеров в Украине. В развитие этой концепции в этом же году при Федерации был создан научно-учебный центр «Институт учета и финансов».

При поддержке Федерации Институт начал обучение по собственным общенациональным программами профессиональной сертификации (САРА - «Сертифицированный профессиональный бухгалтер агробизнеса» (Certified Agribusiness Professional Accountant) и CAPS - «Сертифицированный бухгалтер в бюджетной сфере» (Certified Accountant of Public Sector)).

В 2010 году, кроме сертификации членов Федерации, было также введена система постоянного совершенствования профессиональных знаний сертифицированных членов Федерации, что соответствует передовой мировой практике и требованиям Международной федерации бухгалтеров. Один раз в три года действительные члены Федерации представляют Отчет о 120 часах постоянного повышения квалификации.

В Институте учета и финансов участники программ получают Свидетельства государственного образца, а затем приобретают членство ФАБФ АПК Украины, получив профессиональные сертификаты.

За короткий период своего существования программы САРА / CAPS получили признание со стороны международных бухгалтерских организаций. Так, Евразийский совет сертифицированных бухгалтеров и аудиторов (ЕССБА - региональная группа МФБ) признала программы САРА /

CAPS, как специализации международной программы CAP / CPA. Кроме того, инновационность этих программ была признана Международной общественной организацией «Совет независимых бухгалтеров и аудиторов».

Направленность программ CAPA / CAPS на развитие профессии бухгалтера предусматривает:

- Развитие кадрового обеспечения (подготовка, переподготовка и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета) в соответствии с Программой реформирования системы бухгалтерского учета с применением международных стандартов;

- Организацию повышения квалификации руководителей и работников финансово-бухгалтерских служб бюджетных учреждений по вопросам применения национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета в государственном секторе;

- Формирование института бухгалтеров, повышение статуса бухгалтеров в системе отраслевого управления и на предприятиях аграрного сектора экономики в соответствии с Концепцией развития бухгалтерского учета в аграрном секторе экономики Украины.

Кроме углубленного изучения специфики аграрного и бюджетного

учета, программы CAPA / CAPS обладают рядом преимуществ по сравнению с другими программами подготовки. Главными из таких преимуществ следует признать:

- Возможность сокращения потерь финансовых и материальных ресурсов за счет уменьшения нарушений порядка ведения бухгалтерского учета субъектами аграрного сектора и бюджетных учреждений;

- Возможность экономии затрат на обучение по программам CAPA / CAPS по сравнению с дорогими зарубежными программами сертификации бухгалтеров;

- Освоение бухгалтерами методов оценки и учета, с помощью которых можно повысить капитализацию и инвестиционную привлекательность предприятия и аграрной отрасли в целом;

- Профессиональный статус, подтвержденный официальными Реестрами держателей CAPA / CAPS на сайте Федерации.

Программы CAPA / CAPS остаются первыми и единственными в Украине продуктами профессиональной подготовки, имеющих международное признание, углубленное направления в сфере аграрного и бюджетного учета и мощный потенциал потребителей (более 62 тыс. бухгалтеров).

PRIORITĂȚILE STRATEGICE ALE POLITICII STATULUI ÎN DOMENIUL CONTABILITĂȚII ȘI AUDITULUI

Veronica VRAGALEVA,
viceministru al Finanțelor
Natalia TONU,

șef adjunct al Direcției metodologia contabilității și auditului în sectorul corporativ

In conformitate cu prevederile Acordului de Asociere între Republica Moldova, pe de o parte, și Uniunea Europeană și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și statele membre ale acestora, pe de altă parte, în domeniul contabilității și auditului urmează a fi transpuse următoarele directive:

- Directiva 2013/34/EU a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi,

- Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate.

Dispozițiile acestor directive vor fi transpuse în legislația națională în termen de 3 ani de la intrarea în vigoare a acordului, adică până la 01 septembrie 2017.

De asemenea, urmează a fi transpuse și regulamentele:

- Regulamentul nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului

din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate.

- Regulamentul Nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 aprilie 2014 privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public.

Regulamentul privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate se considera a fi pus în aplicare deoarece Standardele Internaționale de Raportare Financiară au fost acceptate pentru utilizare pe teritoriul Republicii Moldova și publicate în baza Ordinului Ministrului Finanțelor nr. 109 din 19.12.2008, iar în baza Legii contabilității, entitățile de interes public sînt obligate să aplice, începînd cu 1 ianuarie 2011, IFRS la întocmirea situațiilor financiare.

Prevederile Regulamentului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public va fi incorporat în Legea privind auditul în redacție nouă.

Astfel Planul național de acțiuni pentru implementarea Acordului de

Asociere RM-UE aprobat prin Hotărârea Nr. 808 din 07.10.2014 prevede elaborarea noii Legi privind auditul și noii Legi a contabilității care urmează a fi prezentate Guvernului spre finele acestui an. Punerea în aplicare a acestora se planifică să fie efectuată din 1 ianuarie 2018 pentru ca contabilii și alte părți implicate în acest proces complex de reformare să fie bine pregătiți pentru implementarea acestor legi.

În vederea facilitării elaborării actelor normative menționate și modificării celor existente au fost întocmite de Ministerul Finanțelor cu suportul experților Băncii Mondiale, Tabelele de transpunere a directivei privind contabilitatea și directivei privind auditul care au fost publicate pe site-ul ministerului. Tabelele oferă un tablou complex a situației actuale prin compararea prevederilor directivelor și regulamentelor menționate cu legislația în vigoare.

Raportarea financiară informativă este o componentă vitală în menținerea relațiilor eficiente de afaceri. Ea reprezintă cheia în sprijinul piețelor financiare și în continuarea creșterii economice. Cu toate acestea, mărimea și natura entităților din Republica Moldova variază semnificativ. Este esențial ca un cadru de reglementare să reflecte în mod corespunzător necesitățile tuturor utilizatorilor de informații financiare, asigurând faptul că povara impusă asupra mediului de afaceri este atât necesară cât și proporțională.

Ministerul Finanțelor are un angajament solid și continuu pentru reducerea poverii administrative asupra

entităților, în special pentru cele mici. Transpunerea Directivei UE privind contabilitatea oferă o oportunitate pentru Ministerul Finanțelor de a reduce în continuare cheltuielile administrative legate de pregătirea, auditarea și publicarea situațiilor financiare, în special pentru entitățile mici. Directiva se bazează pe o abordare ce prevede creșterea dezvoltării în dependență de mărimea entității, reducerea numărului de opțiuni disponibile referitor la recunoaștere, măsurare și prezentare precum și crearea unui regim al entităților mici armonizat în mare măsură cu limitarea cantității informațiilor ce pot fi solicitate de la entitățile mici în situațiile financiare anuale.

Printre cele mai importante modificări și reglementări noi în **domeniul contabilității**, conforme cu prevederile directivei privind contabilitatea pot fi enumerate următoarele:

1. în scopul ținerii contabilității și raportării financiare toate **entitățile vor fi clasificate în entități micro, mici, mijlocii și mari corespunzător numărului lor mediu de salariați**, totalului bilanțului și venitului din vânzări la finele perioadei de gestiune în cazul în care aceasta nu depășește limitele a cel puțin două din cele trei criterii. Entitățile mici vor avea opțiunea de a întocmi bilanțul prescurtat și contul de profit și pierdere prescurtat;

2. **cerințele de prezentare a informațiilor în notele explicative vor varia în funcție de categoria entităților**, iar pentru entitățile mici nu vor fi cerințe mai

stricte decât prevede directiva privind contabilitatea, chiar dacă acestea aplică prevederile SNC pentru întocmirea situațiilor financiare, cu excepția cazurilor în care entitățile respective vor dori să facă dezvăluiri suplimentare în baza SNC sau SIRC;

3. entitățile de interes public mari care la finele perioadei de gestiune, depășesc criteriul de a avea un număr mediu de 500 de angajați în cursul perioadei de gestiune vor include în raportul managementului și o **declarație nefinanciară**;

4. **situațiile financiare individuale și consolidate anuale ale entităților vor fi publicate nu mai târziu de 30 iunie al anului următor** după finalizarea perioadei de gestiune, iar situațiile financiare individuale și consolidate anuale ale entităților de interes public vor fi publicate nu mai târziu de 4 luni de la finele perioadei de gestiune, inclusiv pe site-ul acestora. Obligația de publicare va reveni Serviciului Informațional al Situațiilor Financiare prin intermediul Registrului Public al Situațiilor Financiare.

5. situațiile financiare individuale și situațiile financiare consolidate anuale ale entităților de interes public, precum și ale entităților mijlocii și mari **vor fi supuse auditului obligatoriu**.

Cu referință la audit, considerăm că auditul oferă o asigurare independentă că situațiile financiare ale entităților reflectă corect situația acestora. Reglementarea corectă contribuie la asigurarea faptului că

situațiile financiare oferă informații fiabile și consolidează încrederea investitorilor și creditorilor, deosebit de importantă pe piețele financiare în creștere. Transpunerea directivei privind auditul și a Regulamentului privind cerințele specifice pentru auditul entităților de interes public oferă o oportunitate pentru Ministerul Finanțelor de a perfecționa cadrul de reglementare a auditului și de supraveghere publică.

În scopul unei mai bune alinieri cu prevederile directivei privind **auditul**, legislația națională va incorpora inclusiv următoarele aspecte:

1. pentru exercitarea supravegherii publice a auditului, va fi creată **Agenția pentru supravegherea publică a auditului**, care va fi unica autoritate competentă cu responsabilitate finală pentru supravegherea publică a auditului. Agenția va fi o instituție publică independentă care va fi finanțată atât de către subiecții supravegherii, cât și din contul bugetului de stat;

2. actuala cerință de licențiere va fi anulată, astfel încât **auditorii și entitățile de audit vor fi înregistrate în mod obligatoriu în Registrul Public**, deținut de Agenție;

3. **vor fi instituite cerințe specifice către auditul entităților de interes public**, inclusiv restricționarea onorariilor, interzicerea prestării serviciilor care nu sunt de audit, includerea cerințelor de evaluare a controlului calității misiunii, prevederi speciale privind desemnarea auditorului și

durata misiunii, cerințe suplimentare privind conținutul raportului auditorului;

4. entitățile de interes public vor fi obligate să dispună de un **comitet de audit**.

În consecință, Ministerul Finanțelor, cu suportul larg al profesiei, va îmbunătăți semnificativ cadrul legal în domeniul

reglementării contabilității și auditului prin racordarea acestuia la cerințele legislației europene și va promova reforme în acest domeniu care vor genera rezultatele așteptate de contabili, auditori, utilizatorii situațiilor financiare și alte părți interesate.

RECENZII

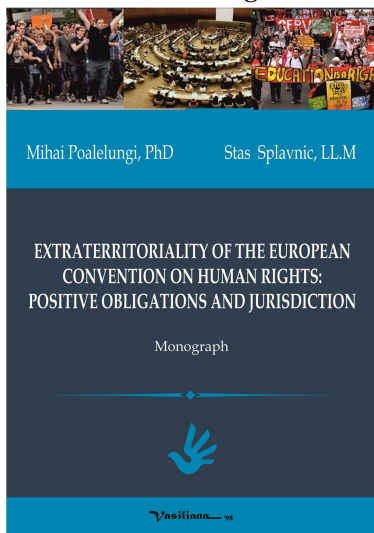
EXTRATERRITORIALITY OF THE EUROPEAN CONVENTION ON HUMAN RIGHTS: POSITIVE OBLIGATIONS AND JURISDICTION: MONOGRAPH

Oleg BALAN,
doctor habilitatus, university professor

In the light of the current realities of the international relations arena, the issue of human rights and fundamental freedoms acquires a new value. While the radical turn that marked a spectacular evolution of the international law of human rights dates back to the end of the Second World War, thus creating a new world under the system established by the UN Charter, globally, and the European Convention on Human Rights, regionally at European level, the current situation in this specific field proves that the issue of human rights embraces its original outlines, and conquers new spaces. From this perspective, the obligation to protect effectively human rights and freedoms, as recognized by certain international instruments, proves to be not only a noble task but also a difficult one for the contemporary world. The European Court of Human Rights, being the international jurisdiction vested with the task of supervising the application of the European Convention and verifying whether Member

States, in specific cases, do in fact protect the rights and freedoms guaranteed thereby, has recently developed an absolutely unique and specific case-law on certain case issues, thus creating a new practice of extraterritorial application of the Convention. In this respect, the European Convention, initially conceived and regarded as an international instrument protecting a certain list of rights within the borders of the European continent and within the boundaries of the High Contracting Parties, is seen today as guaranteeing rights and freedoms anywhere in the world provided that the respondent Member State, exercises an effective control therein.

The extraterritorial approach of the Convention is crucial for the State's liability in armed conflicts they participate at, in supporting separatist regimes, in conducting focused military interventions, and in annexation of territories. The Strasbourg Court had explicitly established in its judgments that where a State or its agents occupy a



foreign territory, or support – directly or indirectly – certain secessionist regimes on third countries' lands, it will be found liable for the violations of human rights and freedoms committed on those respective (occupied or controlled) territories.

The extraterritoriality of the ECHR established Russia's responsibility for the situation of human rights in Transnistria; Turkey was found liable for the violations of Greek Cypriots' rights, while the UK was held accountable for the detentions and ill-treatment of individuals during the Allied Forces' campaign in Iraq. Given the current crisis in Ukraine and its Government's lodging at least one inter-State application against Russia before the European Court, it is a plausible idea that the extraterritorial application of the Convention will continue to function, and repeated violations of rights and freedoms of individuals will be found in areas affected by armed conflicts.

The reasoning of the European Judges on extraterritorial application of the Convention has been criticized in the corridors of some establishments, as well as among career lawyers famous for their

certain political beliefs. Most of the times they invoke the case of the Yugoslavian nationals complaining of violation of their rights due to the NATO forces' bombing of Belgrade, and the European Court ruled that it had no jurisdiction in the case, thus declaring their application inadmissible. In spite of this criticism, the idea of extraterritoriality of the Convention is undoubtedly a progressive approach of its provisions, and certainly contributes to a global affirmation of the rights and freedoms enshrined in it.

In this respect, the elaboration and publishing of a legal monograph reflecting current issues on the extraterritoriality of the Convention and positive obligations of the High Contracting Parties offers the interested part of the society access to a complex, multilateral, professional, and sometimes even critical approach concerning relevant information, and it aims at elucidating the gaps, advantages and perspectives of the extraterritorial application of the Convention both within Europe and beyond.

ASIGURAREA EFICIENȚEI MECANISMULUI DE FINANȚARE A SISTEMULUI OCROTIRII SĂNĂTĂȚII ÎN REPUBLICA MOLDOVA

Cristina COPĂCEANU

Actualmente, sistemul ocrotirii sănătății din Republica Moldova trece prin etapa reformelor și alinierii la standardele europene, fapt ce impune studierea mecanismului de finanțare a sistemului ocrotirii sănătății prin prisma asigurării accesului echitabil la serviciile de sănătate calitative, ocrotirii și fortificării sănătății omului, profilaxiei și tratării bolilor.

În țările membre ale Uniunii Europene modalitățile de finanțare și furnizare a serviciilor medicale continuă a fi o problemă intens discutabilă, din diferite aspecte de abordare. Prin implicarea directă în problematica teoretică și practică privind mecanismul de finanțare a sistemului ocrotirii sănătății au fost determinate principalele aspecte comune ale priorităților naționale și carențele acestora în materie de echitate și egalitate privind accesul la serviciile medicale, evidența cheltuielilor, utilizarea eficientă a resurselor și controlul calității serviciilor medicale. Experiențele acumulate au generat multiple provocări pentru cercetări temeinice a

acestui domeniu și au îndemnat la o reflecție sistematizată și coerentă asupra mecanismului de finanțare a ocrotirii sănătății din RM.

Actualitatea temei condiționează investigații profunde în domeniul finanțării sistemului ocrotirii sănătății (originea, evoluția și perspectivele acestuia), având drept obiectiv final evidențierea necesității și căile de eficientizare a acestui mecanism. Finanțarea sistemului ocrotirii sănătății continuă să fie o problemă acută pentru întreaga societate, determinată de locul pe care îl ocupă în structura bugetului public național.

Finanțarea, fiind unul dintre factorii principali ce asigură funcționarea durabilă a sistemului de sănătate, creează condiții favorabile satisfacerii necesității și cererii populației în servicii medicale de calitate și suficiente. Oportunitatea prezentei cercetări este motivată și prin faptul, că Republica Moldova necesită utilizarea inteligentă a posibilităților economico-financiare și de administrare a sistemului ocrotirii sănătății.



Scopul monografiei constă în fundamentarea teoretică și metodologică a mecanismelor de finanțare a sistemului ocrotirii sănătății prin identificarea direcțiilor optime și a aspectelor maximal eficiente care vor contribui la consolidarea activității instituțiilor medicale republicane și atingerea performanțelor financiare ale sectorului dat.

În vederea realizării acestui scop, au fost stabilite următoarele *obiective*:

- analiza și sinteza reflecțiilor conceptuale privind mecanismele de finanțare a sistemului ocrotirii sănătății și eficiența acestora;
- efectuarea studiului comparativ privind experiența țărilor dezvoltate în domeniul funcționării mecanismelor de finanțare a sistemului ocrotirii sănătății în scopul implementării practicilor avansate în Republica Moldova;
- analiza mecanismului de finanțare a sistemului ocrotirii sănătății din Republica Moldova prin prisma eficientizării;
- estimarea gradului de eficiență a finanțării sistemului ocrotirii sănătății și elucidarea posibilităților de perfecționare a acestuia;
- identificarea și cercetarea factorilor de risc specifici mecanismului de finanțare a sistemului ocrotirii sănătății în calitate de cel mai solicitat domeniu de finanțare;
- elaborarea dimensiunilor prospective, bazate pe datele instituțiilor medico-

sanitare publice republicane, în vederea eficientizării mecanismului de finanțare a sistemului ocrotirii sănătății din Republica Moldova;

- determinarea rolului auditului intern ca instrument managerial performant de modernizare a mecanismului de finanțare a instituțiilor medicale din Republica Moldova;
- formularea direcțiilor de optimizare și căilor de sporire a eficienței mecanismului de finanțare a sistemului ocrotirii sănătății din Republica Moldova.

Drept obiect de cercetare a servit sistemul de sănătate național și, în special, cu detalierea instituțiilor medico-sanitare publice de nivel republican, care, fiind specifice după mecanismul de finanțare, constituie suportul elaborării modelului de eficientizare a mecanismului de finanțare pentru sectorul dat.

Optarea pentru selectarea instituțiilor medicale publice de nivel republican din totalitatea instituțiilor existente pe piața națională s-a bazat pe convingerea că acestea asigură prestarea serviciilor medicale pentru o gamă variată de pacienți.

Din punct de vedere metodologic, prezenta monografie utilizează și promovează o serie de modele și metode de analiză aplicate în practica națională și internațională privind studierea mecanismului de finanțare a sistemului de sănătate pentru a cerceta, anticipa și orienta evoluția acestui mecanism spre o eficientizare durabilă. În calitate de metode de cercetare au fost utilizate: documentarea științifică,

studierea informației socio-economice, analiza și sinteza, abordarea sistemică, generalizarea și sistematizarea informației, gruparea și comparația informației statistice la diferite niveluri. A fost aplicată metodologia econometrică și prelucrarea statistică, metoda tabelelor și graficelor, dar și metoda indicilor economici, metoda inductivă și deductivă de analiză, precum și explicația cauzală.

Principalele rezultate obținute constau în:

- aprofundarea științifică a abordărilor teoretice privind eficiența mecanismului de finanțare a sistemului ocrotirii sănătății;
- identificarea mecanismelor de finanțare care stau la baza sistemelor ocrotirii sănătății în plan internațional;
- elaborarea prognozelor prospective în vederea optimizării resurselor instituțiilor medico-sanitare publice republicane;
- elaborarea și validarea modelului matematic *indicele integral de eficiență* în scopul eficientizării mecanismului de finanțare a instituțiilor medico-sanitare publice republicane;
- stabilirea posibilităților de eficientizare a mecanismului de finanțare prin aplicarea auditului intern ca instrument managerial;
- elaborarea algoritmului *cost eficient de finanțare*, racordat la structura organizațională a instituțiilor medico-sanitare publice republicane în vederea

eficientizării mecanismului de finanțare existent.

Monografia conține 3 compartimente de bază.

Primul capitol, intitulat „*Abordări conceptuale privind eficiența mecanismului de finanțare a sistemului ocrotirii sănătății*” cuprinde o sinteză bibliografică cu referențe la fundamentarea teoretică a eficienței mecanismului de finanțare a sistemului ocrotirii sănătății. Sunt examinate aspectele problematice ale mecanismului de finanțare a sistemului ocrotirii sănătății la etapa actuală; experiența țărilor dezvoltate privind mecanismele de finanțare a sistemului de sănătate cu evidențierea celor mai efective.

În capitolul 2 „*Evaluarea mecanismului de finanțare a sistemului ocrotirii sănătății în Republica Moldova (în baza datelor instituțiilor medicale republicane)*” se tratează gradul de eficiență a mecanismului de finanțare a instituțiilor medicale publice republicane în perioada 2008-2013 în vederea identificării problemelor existente care afectează respectivul mecanism. Sunt analizate și descrise diferite surse financiare, fluxuri bănești orientate spre instituțiile medicale și eficiența utilizării lor. După o vastă analiză a structurii au fost evidențiate premisele de eficientizare a mecanismelor financiare, aplicate sistemului ocrotirii sănătății în Republica Moldova.

În capitolul 3 denumit „*Eficientizarea mecanismului de finanțare a sistemului ocrotirii sănătății*” este inclusă estimarea reperelor analitice prospective în finanțarea sistemului

de sănătate. Se propune argumentat schimbarea calitativă a Consiliului de Administrare a IMSP republicane, implementarea Comisiei de cenzori și funcția de trezorier originale de estimare a eficienței mecanismului de finanțare a sistemului de sănătate.

Apariția monografiei „Eficiența mecanismului de finanțare a sistemului ocrotirii sănătății în Republica Moldova” s-a datorat unei cercetări ample, desfășurate de autoare pe parcursul a circa 5 ani, care, prin studierea mai multor surse bibliografice, actuale și de înalt nivel științific, autohtone și străine, prin participarea la multiple

evenimente științifice, simpozioane, și prin calitățile personale de analiză și sinteză, prin discernământ și concizie, printr-un lexic elevat, prin formulări clare și explicite, a contribuit la realizarea calității înalte a lucrării de față.

Monografia poate fi folosită în cadrul didactic, întru completarea cursurilor universitare și postuniversitare la disciplinele de specialitate. Lucrarea va fi utilă și pentru toți cei interesați de problemele actuale legate de eficientizarea mecanismului de finanțare a sistemului ocrotirii sănătății în Republica Moldova.

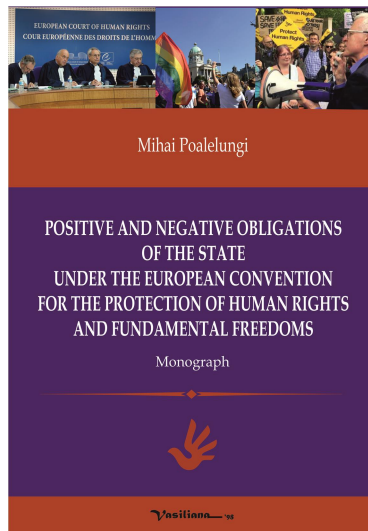
POSITIVE AND NEGATIVE OBLIGATIONS OF THE STATE UNDER THE EUROPEAN CONVENTION FOR THE PROTECTION OF HUMAN RIGHTS AND FUNDAMENTAL FREEDOMS: MONOGRAPH

Oleg BALAN,
doctor habilitatus, university professor

The nature of the positive and negative obligations requires the High Contracting Parties to the Convention to implement prompt solutions likely to meet the commitments under the international treaty. According to the findings in the monograph, these commitments exceed the perimeter of a State's territory, and its jurisdiction is likely to expand across borders. Besides the theoretical and scientific aspect of the issue of identifying positive and negative obligations imposed on the State, including extraterritorial obligations, by prescribing inherent characters and elements and by listing the conditions for the exercise of the State's jurisdiction in terms of respecting its assumed obligations, also beyond the Council of Europe's boundaries, the States are facing real difficulties related to the adoption of the most appropriate measures in the domestic legal order to avoid possible condemnations from the European judicial forum.

Because the thematic of the present paper is quite specific, and the jurisprudential approach of the European Court of Human Rights of the States' positive and negative obligations under the Convention of Human Rights has grown since the 1980s, and it currently continues to manifest itself, the doctrine of international law, in particular concerning the regional continental aspect and the international human rights law, does not contain numerous and specific papers on this matter. Hence, the issue of

positive and negative obligations imposed on the Convention Member States, unlike other concepts evolved from the content thereof, emerged later and it has not peaked yet. Year by year, subject to the particular circumstances of the case and by interpreting the relevant conventional rules, the European Court formulates new specific obligations each time, and imposes them on the litigant States.



Thus, from a *theoretical perspective*, the monograph is based on a true theory of positive and negative obligations imposed on the State, including the extraterritorial obligations, with the prescription of inherent characters and elements, and by listing the conditions for the exercise of the State's jurisdiction in terms of respecting its assumed obligations, also beyond the Council of Europe's boundaries. The paper analyzes the concept of extraterritorial obligations resulting from overall or effective control over a foreign territory and the State agent criterion in establishing a State's liability for acts committed beyond its boundaries. From a *practical standpoint*, the paper reviews the main positive and negative obligations grounded in the text of the European Convention. Hence, the specific limits of the respective obligations became clear, and they could establish certain patterns on the possible outcomes given by the European Court in the still unexamined complaints lodged before it.

This is a genuine scientific research, which is mainly aimed at identifying specific positive and negative obligations imposed on the ECHR High Contracting Parties, as well as at setting limits and researching the features of States' jurisdiction under the Convention. The monograph proves the hypotheses of the European Convention's extraterritoriality and the liability of the Member States for the violation of positive and negative obligations beyond their national borders. The paper substantiates certain new

102

institutions of international human rights law, which actually determine the legal contents of the specific human rights and freedoms. It consequently develops the domestic and continental theoretical basis on the institution of States' obligations under the European Convention.

The practical value of the study is aimed at a wide circle of recipients: senior civil servants, especially employees of governments, ministries of justice and internal affairs, as representatives of state power and guarantors of human rights, as well as philistines in their capacity as ordinary or special litigants before various international courts of human rights.

The scientific reflections referring to the core and contents of the positive and negative obligations, as mentioned in the paper, could serve to supply the legal awareness of officials authorized to carry out international justice, elected or appointed in the name of the Republic of Moldova, for example at the European Court of Human Rights, the International Criminal Court or the International Court of Justice.

Finally, the monograph represents an added value for the national judges in order to broaden their legal horizons and to maintain a resultative dialogue between internal and external legal cultures, by adjusting the domestic provisions to the requirements, standards and practices of the Strasbourg jurisdiction. The practical value is recommended to especially legal professions in the application of the

European Convention on Human Right, as interpreted in its case-law by the European Court of Human Rights. The elements of structure and content of the conventional

obligations in the present research will facilitate the orientation in the process of identifying relevant case-law to settle a certain case.

RAȚIONALIZAREA POLITICII DE FINANȚARE A UNITĂȚILOR ECONOMICE DIN AGRICULTURĂ ÎN CONTEXTUL STRATEGIILOR DE DEZVOLTARE

Vitalii BULGAC

Lector superior, Universitatea de Studii Politice și Economice Europene „C. Stere”

Corina BULGAC

Lector superior, Academia de Studii Economice din Moldova

De o actualitate deosebită pentru economia Republicii Moldova este abordarea unei problematici plurivalente, cu multiple și diverse interdependențe privind strategiile de dezvoltare a unităților economice agricole și politicile de finanțare, care să asigure și să stimuleze implementarea acestor strategii. Importanța agriculturii pentru economia națională a Republicii Moldova este determinată de cel puțin următorul argument: agricultura ocupă în prezent o pondere de 27,5% din totalul populației ocupate și 27,65% din produsul intern brut.

În același timp, în anul curent un număr mare de întreprinderi agricole au suportat pierderi. Cauzele care explică acest fenomen negativ sunt complexe și numeroase. Dintre acestea, lipsa și eșecul promovării unor strategii raționale de dezvoltare și a unor politici corespunzătoare de finanțare, reprezintă una dintre

cele mai importante și principale. Cu condiția că strategiile de dezvoltare sunt elaborate și implementate în modul adecvat, unitățile economice agricole pot beneficia de mai multe avantaje din aplicarea acestora.

Avantajul cel mai semnificativ este perspectiva întreprinderilor agricole de a-și spori profitul. Pe lângă avantaje financiare, firmele se pot bucura și de alte beneficii distincte. În contextul strategiilor de dezvoltare unitățile agricole vor avea de soluționat

două probleme dificile: (i) să identifice și să aleagă din numeroasele alternative strategice direcția necesară de dezvoltare; (ii) să-și orienteze eforturile, inclusiv cele financiare, în direcția selectată.

Rezultă, în acest context, că politica de finanțare este de o semnificație deosebită, asigurând buna implementare a strategiilor de dezvoltare. Teoria și practica financiară demonstrează că politica de finanțare trebuie să fie conectată simultan



la proiectul strategic și la structura organizațională a unității economice. Ea trebuie să fie concepută astfel încât să nu compromită valoarea capitalului organizațional, adică să nu producă discontinuități în respectarea contractelor cu clienții, furnizorii, personalul, statul sau colectivitățile locale și să asigure, în același timp, volumul necesar de resurse pentru utilizarea curentă în unitățile economice și dezvoltarea lor în perspectivă.

Pornind de la rolul decisiv pe care unitățile economice agricole îl joacă în destinul economic și social al fiecărei țări, tratarea dimensiunii financiare a activității acestora prezintă un interes de maximă actualitate și importanță. Finanțele, prin politica de finanțare promovată, asigură volumul necesar de resurse pentru utilizarea curentă în unitățile economice și dezvoltarea lor în perspectivă.

Scopul monografiei îl constituie formularea cadrului de politică de finanțare pentru unitățile economice agricole din Republica Moldova care să incite și să susțină elaborarea și implementarea strategiilor de dezvoltare de tip integrat în agricultură.

Noutatea și originalitatea acestui manuscris este determinată de următoarele elemente: dezvoltarea mecanismului de transmisie a proceselor asociate dezvoltării agriculturii asupra creșterii economice în scopul identificării perspectivelor strategice pentru agricultura Republicii Moldova; dezvoltarea cadrului metodologic aferent politicii de finanțare în contextul strategiilor de dezvoltare a unităților agricole; elabo-

rarea instrumentarului de analiză a efectelor politicii de finanțare asupra potențialului de dezvoltare a unităților economice din agricultura Republicii Moldova; dezvoltarea cadrului metodologic aferent conceptului de acces la finanțare a unităților economice agricole prin elaborarea sistemului de indicatori de evaluare și monitorizare a acestuia; dezvoltarea cadrului logic de analiză și de formulare a recomandărilor de raționalizare a finanțării centralizate (de la bugetul de stat) a agriculturii Republicii Moldova, reieșind din analiza finanțării PAC; elaborarea politicii de finanțare a lanțului valoric agricol pentru unitățile agricole din Republica Moldova; argumentarea necesității și oportunității promovării inovațiilor în politica de finanțare a unităților agricole din Republica Moldova.

Principalele rezultate obținute rezidă în faptul că:

- ✓ a fost elaborat mecanismul de transmisie a dezvoltării agriculturii asupra creșterii economice a Republicii Moldova;

- ✓ a fost elaborat cadrulul metodologic privind politica de finanțare a unităților economice din agricultură în contextul strategiilor de dezvoltare;

- ✓ a fost dezvoltat cadrul metodologic aferent conceptului de acces la finanțare a unităților economice agricole prin elaborarea sistemului de indicatori de evaluare și monitorizare a acestuia; a fost formulat cadrul logic de analiză și de formulare a recomandărilor de raționalizare a finanțării centralizate (de la bugetul de stat) a agriculturii Republicii Moldova, reieșind

din analiza finanțării PAC;

- ✓ a fost dezvoltat conceptul de finanțare a lanțului valoric agricol pentru unitățile agricole din Republica Moldova;

- ✓ a fost argumentată necesitatea și oportunitatea promovării inovațiilor în politica de finanțare a unităților agricole din Republica Moldova.

Monografia „Raționalizarea politicii de finanțare a unităților economice din agricultură în contextul strategiilor de

dezvoltare” apare ca urmare a unei ample cercetări pe parcursul a peste cinci ani, care, prin studierea multiplelor surse bibliografice din țară și de peste hotare, participarea autorilor la diverse manifestări științifice, conferințe naționale și internaționale și prin calități personale de analiză, sinteză, deducție și concluzionări argumentate, contribuind la realizarea unei calități relevante a lucrării de față.

DREPTUL DISCREȚIONAR: ASPECTE TEORETICE ȘI PRACTICE

conf. univ. dr. V. PUȘCAȘ,
Ex-Președinte al Curții Supreme de Justiție,
Ex-Președinte al Curții Constituționale

Omul este centrul sistemului juridic, purtător de drepturi, pe care le are din momentul nașterii sale, și atunci, când unele dintre aceste drepturi sunt încălcate, el, omul, vrea ca ele să fie protejate, restabilite, cere ca să se facă dreptate, cerințe care deseori pot fi realizate doar prin utilizarea „dreptului discreționar”.

Cu această constatare finalizează monografia „Drept discreționar aspecte teoretice și practice”, autorii Gh. Avornic și D. Postovan.

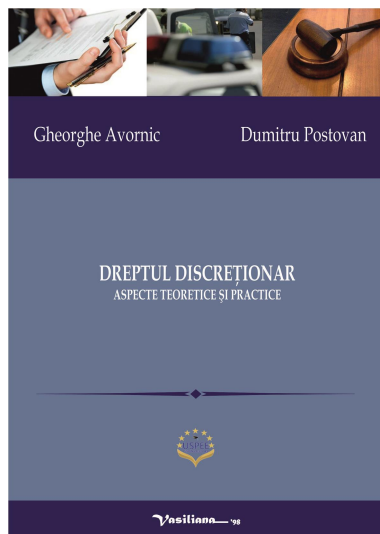
Sistemul de drept, sistemul juridic al fiecărui stat, cunoaște mai multe mijloace, procedee, garanții de apărare a drepturilor omului, de a asigura dreptatea, creând în acest sens nu doar cadrul legal, dar și organe de stat competente.

Și totuși problema protecției drepturilor omului rămâne una fundamentală, constantă atât în plan național, cât și internațional, ca o valoare supremă în societate, deoarece drepturile firești, dar și legale ale omului se încalcă chiar și în sec. al XXI-lea.

De aceea, se caută noi și noi căi pentru a reduce substanțial nivelul acestor încălcări.

În acest sens, știința juridică, teoreticienii în domeniu, studiază îndeaproape acest fenomen social, elaborând noi concepte, având la bază practicile atât pozitive, cât și negative, jurisprudența națională și internațională, corespunderea lor prevederilor legale, nu doar de pe pozițiile literei, dar și a spiritului legii, a principiilor fundamentale ale dreptului, a cerințelor Constituției, a dreptului internațional în domeniu.

Autorii monografiei tratează în lucrare aceste subiecte – drepturile omului, dreptatea, de pe poziții nu doar pur juridice, ci mult mai larg, de pe poziții sociale, a interesului general, a binelui comun, a bunului simț, a normelor morale, punând în capul mesei dreptul natural, drepturile firești ale omului, pe care omul le are și pe care pe deplin drept le revendică, iar statul este dator să le satisfacă. Lucru, care nu se întâmplă de fiecare dată. Cauze ale acestei situații sunt mai multe.



Autorii indică în primul rând imperfecțiunea legilor, adoptate de legiuitor: legi cu norme generale, impersonale, neclare, ambigue, învechite, lipsa legilor/normelor exprese, sau chiar legi nedrepte. Pe de altă parte, subiecții de drept din organele executive, dar și cei din organele judiciare, de ocrotire a normelor de drept, din neglijență, lipsa de profesionalism sau intenționat, în mod eronat, arbitrar aplică normele juridice, comițând abuz de drept.

Acest fenomen negativ se întâmplă în procesul de realizare a dreptului prin forma lui de aplicare și datorită discreției largi de care se bucură subiecții de drept la emiterea deciziilor, având libertatea de apreciere, de acțiune, de decizie.

Ar fi simplu ca legiuitorul să nu ofere această libertate, adoptând legi cu norme imperative. Or, acest lucru este imposibil, susțin autorii: este imposibil să fie reglementate în detaliu toate relațiile sociale, ținându-se cont de circumstanțele fiecărui caz concret în parte; subiectul de drept trebuie să aibă libertatea de a modela, de a acomoda norma generală și impersonală la circumstanțele cazului concret, de a alege din mai multe variante decizia cea mai potrivită, optimă, rațională. De aceea, legea trebuie să ofere această libertate, în caz contrar ar fi una tiranică.

Autorii susțin, că fiecare subiect de drept, care aplică legea, trebuie, într-un volum mai mare sau mai mic, să dispună de împuterniciri discreționare, care permit adoptarea deciziilor drepte, echitabile. Și de

acest drept ei dispun. Problema este cum le utilizează, odată ce se adoptă și decizii arbitrale, abuzive, nedrepte.

Aplicarea discreționară a dreptului este o realitate juridică. Ca un satelit al acestei aplicări este și abuzul de drept, care, ca aspect negativ, se studiază atât de teoreticieni, cât și de practicieni. Pe când discreția este oferită pentru a se adopta decizii drepte. Iar acest aspect al acestui concept juridic nu se studiază, poate doar în mod separat unele laturi ale lui.

Anume aspectele pozitive ale discreției la luarea deciziilor pe cazuri concrete a servit obiect de studiu al prezentei monografii.

Indiferent de ramura de drept, de sarcinile și competențele organelor statale, chemate să realizeze și, în caz de necesitate, să aplice dreptul, marja de libertate la luarea deciziilor (discreția) este proprie oricărei legi, oricărui organ statal.

Deși au specificul său propriu fiecărui domeniu concret, au și trăsături comune. Și aceasta datorită scopului pus – decizia să fie dreaptă. Autorii califică aplicarea discreționară a dreptului ca o categorie juridică interramurală distinctă.

Totalitatea acestor elemente și trăsături comune i-a determinat pe autori să concluzioneze că este vorba despre o subramură a dreptului ce are la bază în procesul de soluționare a litigiului libertatea de a alege, de a acționa, de a decide – pe care au definit-o ca „drept discreționar”.

Pornind de la coraportul „drept-lege”, noțiuni pe care absolut corect autorii le

determină ca neidentice, de la faptul, că dreptul nu poate îngredi calea spre dreptate, ei confirmă, că anume prin intermediul „dreptului discreționar” pot fi și trebuie depășite legile defectuoase. Sunt descrise criteriile, trăsăturile și procedeele de aplicare a „dreptului discreționar”, care fiind aplicat corect va exclude abuzul de drept.

Autorii monografiei argumentează concluziile făcute atât teoretic, cât și practic (Gh. Avornic este savant în domeniul teoriei generale a dreptului, iar D. Postovan, lucrător cu o vastă experiență practică), demonstrând viabilitatea, dinamismul, flexibilitatea dreptului ca instrument regulativ în societate, care are menirea să corespundă relațiilor sociale, mereu în schimbare.

Adoptarea deciziilor echitabile, în anumite cazuri, pot fi luate cu anumite abateri, excepții de la normele exprese, aplicându-se principiul oportunității. Aceste decizii nu contravin principiilor dreptului, pentru că înseși dreptul nu numai permite, dar și obligă luarea deciziilor drepte, reglementând acest proces de depășire, de modelare, de acomodare prin interpretare a normelor de drept. Autorii amintesc că însuși dreptul este o expresie rafinată a dreptății.

În lucrare este specificată aplicarea „dreptului discreționar” pentru toate ramurile puterii de stat: legislative, executive și judiciare, dar și a unor organe de stat concrete, fiecare dintre ele având

particularitățile sale, reieșind din sarcinile organului, competențele și scopul urmărit.

Autorii pe bună dreptate indică, că la soluționarea cazurilor concrete de cea mai largă putere discreționară dispun judecătorii. Și aceasta pentru că deciziile luate, reieșind din situațiile concrete destul de variate, să fie drepte, drepturile omului asigurate, restabilite. De menționat, că datorită acestei puteri discreționare judecătorii adesea comit și abuzul de drept, fenomen, care poate fi evitat cu aplicarea corectă a „dreptului discreționar”.

Legea nu doar obligă instanțele de judecată să examineze litigiul, chiar dacă nu există norme exprese, ci și că deciziile luate să fie drepte. „Dreptul discreționar” în cazuri dificile contribuie la luarea acestor decizii, pentru că a judeca înseamnă a aprecia, a interpreta, a alege, a acționa, a decide.

În acest context, se menționează în lucrare, este foarte important colaborarea Parlamentului cu Curtea Supremă de Justiție, dar și cu Curtea Constituțională, în activitatea cărora iese la suprafață calitatea legilor sau lipsa lor. Curtea Supremă de Justiție are împuterniciri de a adopta hotărâri cu caracter explicativ, de a elabora reguli de drept, pentru a contribui la adoptarea deciziilor corecte sau chiar de a acoperi vidul legislativ, pentru că legea interzice nesoluționarea conflictului din cauza lipsei normei exprese.

Parlamentul trebuie să fie atent la toate recomandările făcute de Curtea Supremă de Justiție și de către Curtea

Constituțională, și să modifice legile în vigoare în așa fel, încât ele să devină legi drepte, sau să acopere vidul legislativ.

În așa fel se vor reduce deciziile arbitrare, abuzive, dar și necesitatea aplicării „dreptului discreționar”, care, anume poate fi redus, dar nu exclus în întregime, după cum s-a menționat mai sus.

În lucrare se atrage o atenție deosebită asupra controlului deciziilor discreționare. Organele cu funcții de control trebuie să cunoască specificul acestor decizii, să intervină atunci când ele nu corespund criteriilor „dreptului discreționar”, dar să le mențină pe cele adoptate corect.

Conceptul „drept discreționar” este o abordare absolut nouă, inedită nu doar pentru știința juridică din Republica Moldova, dar chiar și pentru sistemul de drept romano-german, în care legislația este codificată. Vine din sistemul anglo-saxon, care-și găsește utilizarea de către Curtea Europeană pentru Drepturile Omului, deciziile căreia sunt obligatorii pentru Republica Moldova.

Acest concept trebuie însușit din punct de vedere practic de către judecători, procurori, avocați, alți subiecți de drept ce au împuterniciri discreționare, pentru ca deciziile luate să fie și legale și echitabile.

Monografia ar trebui să fie cartea de căpătâi pentru acești subiecți de drept, pentru lucrători practici, pentru că valoarea acestei lucrări este una din domeniul dreptului aplicativ, iar deciziile luate au importante consecințe juridice pentru părțile în conflict, pentru interesul public, pentru societate în întregime.

Totodată, consider, că unele aspecte ale acestui concept juridic urmează să fie studiat în continuare de către autori, dar și de către alți teoreticieni, savanți, instituții științifice cu profil juridic, pentru că „dreptul discreționar” ca realitate juridică penetrează activitatea tuturor ramurilor puterii de stat, a tuturor organelor statale, chemate să execute și să aplice legea, cu elaborarea specificului și particularităților aplicării discreționare a normei juridice pentru fiecare dintre aceste organe.

TRATAT DE TEORIA GENERALĂ A STATULUI ȘI DREPTULUI

prof. univ. dr. Sofia POPESCU,
locțiitor-șef al Sectorului Drept Public al Institutului de Cercetări Juridice,
Academia Română
prof. univ. dr. Ion CRAIOVAN,
decan al Facultății de Drept, Universitatea „George Barițiu”, Brașov

Dreptul are în viața contemporană un rol de prim rang. În funcție de elaborarea și aplicarea dreptului, o societate este „închisă”, fiind orientată spre arbitrar și blocaje sociale sau, dimpotrivă, este „deschisă”, cultivând dinamismul și progresul social.

Opțiunea pentru varianta benefică a locului și rolului dreptului în viața socială implică - între altele - preocuparea constantă, mereu perfectibilă, a formării și dezvoltării gândirii juridice, ca resursă specifică a dreptului care are în învățământul juridic universitar matca sa definitorie. În acest context, „Teoria generală a statului și dreptului” are vocația abordării planului atât de dificil, dar necesar, al generalității și integrității în care dreptul este studiat pentru a-i desprinde conceptele fundamentale, principiile, legițile, ipostazele sale complexe.

Ca atare, orice demers doctrinar în

materie este de încurajat, iar atunci când - și este cazul cursului de față - orice cititor avizat și de bună credință poate constata amploarea și complexitatea, rigoarea și nuanțarea, analiza pluralismului punctelor de vedere și soluția proprie în numele argumentării juridice, sinteza plină de acuratețe a informațiilor clasice în materie sau abordarea unor piste puțin sau deloc cercetate și deci prezența unor contribuții creatoare - să salutăm fără reținere un adevărat eveniment universitar, editorial și social.

În opinia noastră, această cotă valorică se configurează în raport cu fundamentul teoretic oferit pentru soluțio-

narea problemelor juridice complexe ale prezentului și viitorului de către studenții de azi - juriștii de mâine, care trebuie să formeze o adevărată comunitate științifică specifică în măsură să contribuie la progresul societății în care trăiesc.



Numeroase aprecieri analitice susțin, în opinia noastră, valoarea acestei lucrări prezentate cititorilor. Cu titlu de exemplu, am putea reține: efortul teoretic laborios și profund depus de autor în prezentarea fenomenului statal; abordarea istorică a definițiilor dreptului; sesizarea interacțiunii societate-natură, prezentarea unor aspecte inedite privind conexiunile stat-drept-natură; relevanța analizelor conceptuale privind relația dintre forma în drept și izvoarele dreptului; prezentarea complexității și interdependențelor privind factorii de configurare a dreptului, cu privire specială și reflecții proprii asupra dreptului natural, rațiunii umane, conștiinței juridice, aspecte care sunt puțin tratate sau deloc în literatura de specialitate; clasificări inedite precum: drept legal și drept convențional; fundamentarea principală a programării legislative în contextul elaborării dreptului; solidaritatea dintre principiile dreptului, funcțiile dreptului și eficacitatea practică a dreptului; abordarea interramurală a principiilor dreptului; ș.a.

De asemenea, avem convingerea că merită subliniată capacitatea autorului de a aborda istoric, dialectic, sistemic și interdisciplinar probleme clasice, dar și de dată recentă în teoria dreptului ca, de pildă, cele referitoare la existența și tipologia raportului juridic din perspectiva dinamicii sociale; varietatea actelor juridice; analiza interpretării normelor juridice; conexiunile democrație-legalitate-ordine legală; responsabilitate și răs-

pundere; școli și curente în drept ca surse și resurse de gândire juridică; etc.

Fără îndoială, aceste expresii valorice nu sunt întâmplătoare, ele fiind indisolubil legate de un travaliu îndelungat de analiză conceptuală și clarificare teoretică depus de către autor de-a lungul anilor prin apelul la surse bibliografice cardinale în teoria dreptului, prin cunoașterea „pe viu” a realităților juridice, a doctrinei juridice și a sistemelor universitare din diverse țări ale lumii și, nu în ultimul rând, de calitățile de cercetător, universitar și practician de primă mărime ale acestuia, de personalitatea sa.

Desigur, această lucrare – ca orice lucrare în materie – nu poate fi infailibilă, rămâne deschisă unor puncte de vedere critice, își asumă, în privința unor aspecte, riscul infirmării.

Mai ales că abordările extrem de diverse ale Teoriei generale a statului și dreptului ca disciplină de învățământ îndeamnă la reflecție, solicită un proces mai accelerat de decantare și clarificare a răspunsului la întrebarea „Ce informații trebuie predate în numele obiectului acestei discipline?” sau chiar la întrebarea „Care este denumirea cea mai adecvată pentru această disciplină?”.

În secolul trecut, M. Djuvara aprecia că o bibliografie în această materie ar trebui să cuprindă „lucrările principale ale aproape tuturor cugetătorilor mari ai omenirii”. Întrebările de mai sus sunt departe de a fi banale în contempora-

neitate, în condițiile în care obiectul disciplinei – integralitatea dreptului – este atât de vast și conferă o mai mare „libertate de mișcare a spiritului” decât în cazul unor discipline care se ocupă de ramurile dreptului. În plus, istoria contemporană parcurge, credem, momente cardinale, societatea umană se restructurează, are o dinamică accelerată, experiența dreptului se îmbogățește cu aspecte calitative cruciale. Dreptul însuși trebuie să răspundă rapid în fața unor probleme privind societatea informațională, ingineria genetică, tendințele globale, înalta tehnologie, totodată privind și unele aspecte de coșmar precum sunt foametea, criminalitatea, pericolul accidentelor nucleare, degradarea mediului, violențele etnice și religioase, terorismul ș.a.

În lumina acestei perspective, orice autor de teorie a dreptului este „neliniștit” și nu poate fi în afara îndoielii, dilemei și opțiunii controversate. Iar ca cititori pasionați care au avut privilegiul să parcurgă printre primii paginile acestui curs, precum și din repetatele discuții purtate cu autorul, am simțit această „neliniște” exprimată în interogații ca: oare generalizarea experienței dreptului a avut în vedere, în suficientă măsură, toate

famiile de drept contemporan, în special dreptul anglo-saxon care, deși nu ne este specific, este în ascensiune, într-o lume a interdependențelor? Există o proporție optimă între problematica statală și problematica dreptului? A fost evidențiat în mod corespunzător rolul societății civile în elaborarea și aplicarea dreptului? Nu cumva rolul precedentului juridic chiar în familia dreptului romano-germanic ar trebui reconsiderat? În ce măsură dimensiunea juridică a unor realități ca societatea informațională, Internetul, globalizarea este relevantă în raport cu ceea ce este general și esențial în drept? ș.a.

O „neliniște” creatoare prin care autorul și cursul sunt mereu orientați cu fața spre prezent și viitor.

În ceea ce ne privește, nu putem decât să urăm, cu colegialitate și prietenie, noi lucrări prestigioase autorului, iar tratatului de față un destin fericit. O veche reflecție indiană spune: „Înainte destinului este fapta”. Ori fapta – această lucrare științifică de certă valoare – a fost împlinită și o recomandăm cu căldură studenților, cadrelor universitare, juriștilor practicieni, tuturor celor interesați de fascinanta și pragmatica lume a dreptului.

Colecția
„Publicațiile USPEE”
coordonată de *prof. univ. dr. Gheorghe Avornic*
prof. univ. dr. Cătălin Bordeianu

