



UNIVERSITATEA
DE STAT DIN
MOLDOVA



ASOCIAȚIA CONTABILILOR ȘI AUDITORILOR PROFESIONIȘTI
DIN REPUBLICA MOLDOVA

**SIMPOZION ȘTIINȚIFICO-PRACTIC CU PARTICIPARE
INTERNAȚIONALĂ**
RECONSIDERAREA ROLULUI PROFESIEI CONTABILE.
ACȚIONĂM ASTĂZI PENTRU PROVOCĂRILE GENERATE DE VIITOR
31 martie 2022

**SCIENTIFIC-PRACTICAL SYMPOSIUM WITH INTERNATIONAL
PARTICIPATION**
RECONSIDERATION OF THE ROLE OF THE ACCOUNTING PROFESSION.
WE ACT TODAY FOR THE CHALLENGES POSED BY THE FUTURE
March 31, 2022

CULEGERE DE TEZE



SCIENTIFIC-PRACTICAL SYMPOSIUM WITH INTERNATIONAL PARTICIPATION

Reconsideration of the role of the accounting profession.

We act today for the challenges posed by the future

March 31, 2022

"Reconsiderarea rolului profesiei contabile. Acționăm astăzi pentru provocările generate de viitor", simpozion științifico-practic cu participare internațională (2022 ; Chișinău). Simpozion Științifico-Practic cu participare internațională " Reconsiderarea rolului profesiei contabile. Acționăm astăzi pentru provocările generate de viitor " = Scientific-Practical Symposium with international participation " Reconsideration of the role of the accounting profession. We act today for the challenges posed by the future", 31 martie 2022 : Teze ale comunicărilor / comitetul științific, comitetul organizatoric: Cojocaru Maria (președinte) [et al.]. – [Chișinău]: CEP USM, 2022. – 118 p.: fig., tab.

Antetit.: Univ. de Stat din Moldova, Fac. de Științe Econ., ACAP RM. – Tit. paral.: lb. rom., engl. – Texte : lb. rom., engl., rusă. – Rez.: lb. engl. – Referințe bibliogr. la sfârșitul art.. – ISBN 978-9975-XXXXXXXXXX

~~33(082)=135.1=111=161.1~~

~~A-16~~

ISBN 978-9975-XXXXXXXXXX

©

CEP USM

Culegerea de lucrări științifice conține teze ale comunicărilor prezentate în cadrul Simpozionului Științifico-Practic cu participare internațională „**Reconsiderarea rolului profesiei contabile. Acționăm astăzi pentru provocările generate de viitor**”, care s-a desfășurat la 31 martie 2022.

Simpozionul a fost organizat de Departamentul Contabilitate și Informatică Economică al Facultății de Științe Economice a USM în parteneriat cu Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova (ACAP RM)

COMITETUL ORGANIZATORIC:

Președinte: Maria COJOCARU, dr., conf. univ., șef Departament Contabilitate și Informatică Economică, USM

Vice-președinte: Natalia ZLATINA, Director executiv ACAP RM, dr., conf. univ.

Membri ai comitetului organizatoric:

Maria HĂMURARU, Decan Facultatea de Științe Economice, dr., conf. univ., USM

Cristina DOLGHI, dr., conf. univ., USM

Veronica GROSU, dr., prof. univ., șef Departament Contabilitate, audit și finanțe, Universitatea „Ștefan cel Mare” din Suceava, România

Ludmila MASKO, dr., conf. univ. Departamentul Contabilitate, finanțe, logistică și management, Universitatea de Stat din Polotsk, Belarusi

Galina LUȘMANSCHI, dr., conf.univ., USM

Irina GOLOCIALOVA, dr., conf.univ., USM

Silvia ZAHARCO, dr., conf.univ., USM

Natalia APETRII, prodecan Facultatea de Științe Economice, USM

Ecaterina ULIAN, doctorandă Școala Doctorală de Științe economice a USM

CONTACTE:

MD-2009, Universitatea de Stat din Moldova, Chișinău, Republica Moldova

Str. Alexe Mateevici, 60, biroul 321

Centrul de Excelență în Contabilitate și Audit

Tel.: (+373) 68094157 e-mail: fse.cie@usm.md

COMITETUL ȘTIINȚIFIC:

- Președinte:** **Maria HĂMURARU**, dr. , conf. univ., decan Facultatea de Științe Economice, Universitatea de Stat din Moldova
- Vice-președinte:** **Maria COJOCARU**, dr., conf., USM, Republica Moldova
- Membri:** **Cristina DOLGHI**, dr., conf. univ., USM, Republica Moldova
Galina ULIAN, dr. hab., prof. univ., Șef Centrul de Cercetări Științifice Dezvoltare Durabilă și Performanță Economică al Facultății de Științe Economice, USM
Natalia ZLATINA, dr., conf. univ., Director executiv ACAP RM
Angela TIMUȘ, dr., conf. univ. Institutul Național de Cercetări Economice, Republica Moldova
Veronica GROSU, dr., prof., USV, Romania
Lilia GRIGOROI, dr., conf. univ, Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova
Elena HLACIUC, dr., prof., USV, Suceava, Romania
Ludmila MASKO, dr., conf. univ., Polotsk, Belarusi
Irina GOLOCEALOVA, dr., conf., USM, Republica Moldova
Galina LUȘMANSCHI, dr., conf. univ., USM, Republica Moldova
Valentina PALADI, dr., conf. univ., USM, Republica Moldova
Adriana BUZDUGAN, dr., conf., Director Școala Doctorală de Științe Economice, USM, Republica Moldova
Silvia ZAHARCO, dr., conf., USM, Republica Moldova
Valentina TÎRȘU, dr., conf., USM, Republica Moldova
Andrei MULIC, dr., conf., USM, Republica Moldova

Autorii poartă responsabilitate pentru conținutul materialelor prezentate pentru publicare

CUPRINS		Pag.
Dolghi, Cristina	Transformarea profesiei contabile și rolului acesteia în realitatea economică modernă	6 - 10
Brânzaru, Simona- Maria, Cojocaru, Maria	Credibilitatea informațiilor privind sustenabilitatea companiilor care aplică raportarea integrată - o analiză critică din persepectiva părților interesate	11 - 17
Golocialova, Irina	Некоторые проблемы представления полезной информации в контексте перехода на социально-экономическую парадигму финансовой отчетности: Национальный аспект	18 - 23
Ludmila Masko	Профессиональное суждение бухгалтера при формировании экологических показателей финансовой отчетности	24 - 26
Vegera, Svetlana, Maley, Elena, Afanasieva, Ecaterina, Sushko, Olga	Анализ промышленных отходов в контексте управления устойчивым развитием предприятия	27 - 31
Balan, Igor	Application of the tools of the "direct-costing" method for the objective evaluation of the activity of the responsibility centers	32 - 36
Raietchi, Eugeniu	Tendențe în dezvoltarea raportării financiare	37 - 42
Romanova, Olga	Минеральные ресурсы как объект бухгалтерского учёта и их место в отчетности организаций-недропользователей	43 - 46
Petreanu, Elena	Aspecte actuale în dezvoltarea auditului intern în Republica Moldova	47 - 51

SCIENTIFIC-PRACTICAL SYMPOSIUM WITH INTERNATIONAL PARTICIPATION

Reconsideration of the role of the accounting profession.

We act today for the challenges posed by the future

March 31, 2022

Calancea, Eugenia	Impactul contabilității creative asupra situațiilor financiare și performanței entității	52 - 55
Ștahovschi, Ada, Doncean, Marilena	Particularitățile evidenței și auditului sistemelor electronice privind transferurile bancare de resurse	56 - 63
Moldovan, Mirela	Comparative study of internal audit as an active form of management control	64 - 69
Nicorici, Rareș Cosmin	Controlling în cadrul spitalului Județean Suceava	70 - 74
Timofti, Ghenadie	Formarea profesională în domeniul contabilității judiciare – necesitate obiectivă	75 - 79
Soroceanu, Igor	Aspecte de cercetare științifică privind decontările cu bugetul ale contabilității creanțelor	80 - 87
Cojocaru, Maria Dascălu, Iulian	Tematici emergente desprinse din cadrul ecosistemului economico-social influențat de tehnologia blockchain	88 – 92
Tonu, Lidia	Rolul contabilului din sistemul bugetar în utilizarea fondurilor publice	93 - 97
Ungureanu, Viorica	Performanțe inovatoare în practica profesiei contabile în Republica Moldova	98 - 106
Costețchi-Jușca, Oxana	Avantaje și dezavantaje ale metodei costului total de călătorie de evaluare a costurilor în turism	107 - 112
Lapițkaia, Liudmila	Perfecționarea profesiei contabile în economia digitală	113 - 119
	Existența unei profesii se afirmă, nu se discută.	120 - 125

TRANSFORMAREA PROFESIEI CONTABILE ȘI ROLULUI ACESTEIA ÎN REALITATEA ECONOMICĂ MODERNĂ

Cristina DOLGHI, dr., conf. univ.,

Universitatea de Stat din Moldova

c.dolghi@cie.md

ORCID: 0000-0001-8836-7576

CZU: 657:334.7:005.53

DOI: 10.5281/zenodo.6786090

***Abstract.** In the conditions of the competitive economy, an efficient management system within an entity involves permanent modernization and implementation of new policies and technologies in the implementation of planned strategies, minimizing the risks to which the business is subject and last but not least improving the results of the managed activity. Namely, that the automation and continuous implementation of new technologies have a significant influence on the change of business models, the accounting profession today requires revolutionary changes that involve the reintegration of the role of accounting in the management of the contemporary entity.*

***Keywords:** the accounting profession, professional conduit, skills, accounting standards, financial management, financial statements, economic entity.*

Dinamica economiei mondiale, instabilitatea mediului de afaceri și confruntarea permanentă a entităților economice cu conceptul de îmbunătățire a propriilor performanțe într-un mediu economic modern duce la schimbarea profesiei contabile și rolului acesteia în cadrul entității. Schimbarea devine o constantă a sistemului de management și presupune modernizarea permanentă și implementarea noilor politici și tehnologii în realizarea strategiilor planificate, minimizarea riscurilor la care este supusă afacerea și nu în ultimul rând îmbunătățirea rezultatelor scontate. Deoarece, automatizarea și implementarea continuă a noilor tehnologii au o influență inevitabilă asupra schimbării modelelor de afaceri, profesia contabilă astăzi necesită transformări ce presupun reintegrarea rolului contabilității în gestiunea entității.

Sistemul contabil în calitate de instrument și limbaj economic comun pentru afaceri, este baza deciziilor manageriale zilnice, care sunt influențate direct sau indirect de veridicitatea informațiilor acestuia. Anume aceste repere și semnifică necesitatea transformării profesiei contabile în realitatea economică actuală, deoarece neconformitatea, irelevanța informațiilor economice pot genera

decizii manageriale neperformante. Soluționarea acestor paradigme reprezintă preocuparea actuală a profesiei contabile atât la nivel național cât și mondial.

Digitalizarea, globalizarea, soluțiile integrate de business se află în topul provocărilor profesiei contabile discutate și în cadrul celei de-a XXIII-a ediție (în perioada 29-30 septembrie 2021) a Congresului profesiei contabile din România [1], eveniment organizat de *Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România* (CECCAR).

Cele trei mari provocări cu care se confruntă profesia contabilă – gândirea integrată, globalizarea și tehnologia, și viitorul pe care acestea îl conturează profesiei sunt puse în dezbatere de experții contabili la diferite forumuri la nivel național și internațional. Necesitatea adaptării activității profesioniștilor contabili la era digitală, la cerințele businessului, pentru a-i furniza acestuia servicii integrate și pentru a-i ghida direcțiile de acțiune ale acestuia, *astfel încât rezultatul să fie dezvoltarea afacerii* actualmente sunt vitale în deosebi pentru managementul entității.

Federația Internațională a Contabililor (IFAC) a implementat o abordare care vizează dezvoltarea educației contabile la nivel global cu tematica: „*Regândirea rolului viitorilor contabili-Apelul nostru la acțiune*”. Educația Contabilă la nivel mondial este un aspect cheie în cadrul acestei abordări și are un rol esențial, furnizând consultanță cu privire la modalitățile de a ajuta organizațiile profesionale contabile să reinterpreteze viitoarea profesie contabilă și să formeze contabili pregătiți pentru viitor [4].

Raportul din 2018 privind viitorul locurilor de muncă realizat de *Forumul Economic Mondial* menționează, că în viitorul apropiat, 75 de milioane de locuri de muncă ar putea fi înlocuite ca urmare a schimbării diviziunii muncii între munca manuală și cea automatizată, *proces ce astăzi este realitate*. Se propune, că pe măsură ce cerințele față de profesie evoluează, trebuie să anticipăm: domeniile în care există o cerere ridicată pentru aptitudinile noastre; conduita și competențele necesare pentru a avea succes în viitorul ecosistem de afaceri; și schimbarea așteptărilor cu privire la ceea ce înseamnă a fi „contabil”. Totodată s-a marcat faptul, că 133 milioane de locuri de muncă ar putea fi create – fapt ce indică o creștere economică mondială, și nu un declin [5].

Atunci, ce presupun toate acestea schimbări pentru reintegrarea rolului contabilității în gestiunea entității contemporane? Sigur, că nu dispariția profesiei, dar așteptările cu privire la schimbarea profesiei de „contabil”, care cuprind

prioritar *conduita profesională și competențele viitorilor contabili*. Deci, este necesar de a forma abilități și competențe profesionale *începând cu pregătirea cadrelor performante în domeniul financiar-contabil* pentru ca aceștia să posede de capacități de a reinterpretă „*viitoarea profesiei contabilă*” și pentru a corespunde cerințelor înaintate de angajatori privind *viitorul locurilor de muncă în domeniul dat*, și în scopul contribuției la dezvoltarea afacerii pe o perioadă durabilă. Lipsa tehnicilor performante, cadrelor competente cauzează apariția problemelor ce influențează negativ afacerea în condițiile actuale de dezvoltare a economiei competitive.

Tot mai mult deciziile în afaceri au la bază date statistice și rezultatele analizelor efectuate de angajații din domeniul financiar-contabil bazate pe raționamentul profesional și competențele acestora. Actualmente, profesioniștii contabili trebuie să evalueze și să conștientizeze, că impactul noilor tehnologii asupra activității lor și schimbările actuale în modelele de afaceri sunt semnificative. În acest context, susțin opinia unor cercetători și oameni de afaceri, că prin intermediul digitalizării s-a reușit să se aducă contabilitatea la nivelul cerințelor de afaceri ale secolului XXI. Anume digitalizarea a făcut ca deciziile manageriale să se bazeze pe cifre disponibile în timp real, totodată prin digitalizarea business proceselor și contabilității, aceștia au acces permanent la informația entității.

Toate acestea înaintează mari așteptări în reorganizarea activității profesiei contabile și ca rezultat au un mare impact asupra modului de evaluare a activității economico-financiară a entității. Concurența și nivelul cât mai sporit al cerințelor utilizatorilor de informație financiar-contabilă au determinat progrese considerabile în domeniul elaborării și prezentării acestora părților cointeresate. Tot odată a crescut și interesul pentru informații financiar-contabile relevante și credibile.

Pornind de la aceia, că situațiile financiare asigură prezentarea imaginii fidele privind poziția și performanța financiară a entității, sistemul contabil din țara noastră și în mai multe țări a fost supus unui șir de reforme ce presupun implementarea practicilor contabile unice, la nivel mondial, în vederea asigurării compatibilității și comparabilității acestora, prin care regulile sau normele naționale, diferite de la o țară la alta sunt perfecționate pentru a fi comparabile și de a se reduce aceste diferențe.

Pentru aceasta, în Cadru General Conceptual al Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (International Accounting Standards Board – IASB) se propune o serie de caracteristici calitative ale informației financiare, precum: relevanța, credibilitatea (fiind considerate fundamentale) și comparabilitatea, verificabilitatea, oportunitatea și inteligibilitatea, care vin să completeze asigurarea calității informației financiare.

Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) sunt aplicate în mai multe țări ale lumii în mod obligatoriu pentru anumite categorii de entități sau sunt acceptate în calitate de alternativă la standardele naționale. Printre acestea sunt atât țările membre ale Uniunii Europene, cât și multe alte țări, printre care este și Republica Moldova ce aplică IFRS pentru entitățile de interes public. În acest context menționăm, că armonizarea reglementărilor contabile implică o largă cooperare la nivel internațional în domeniul dat [2].

Reforme contabile din țară includ mai multe procese, dintre care: armonizarea contabilității cu IAS/IFRS, racordarea cu Directivele UE, transpunerea Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European în SNC, etc.

Din cele expuse putem constata cu siguranță, că reformele contabile din țară, asigură calitatea și unificarea informațiilor prezentate în situațiile financiare raportate de entitățile autohtone.

Concluzii. În ultimii ani sistemul contabil se conectează puternic la managementul entității, iar informațiile contabile reprezintă un suport adecvat în procesul decizional în sensul creșterii performanțelor entității economice. În circumstanțele actuale putem afirma că profesia de contabil este o importantă funcție a managementului care sprijină entitatea în realizarea obiectivelor stabilite prin decizii pertinente. Din această perspectivă, dezvoltarea economiei competitive din ultimii ani, schimbarea sistemului de management în cadrul entității, inclusiv modernizarea și implementarea noilor politici și tehnologii au contribuit la dezvoltarea sistemelor contabile, bazate pe standarde contabile performante și bunele practici ale altor țări. Profesia contabilă și contabilitatea în calitate de una din cele mai eficiente tehnici de gestiune a afacerii, au o responsabilitate majoră în mai multe procese ale acesteia: de investiții, de profitabilitate, de credibilitate a partenerilor, de prezentare fidelă a informațiilor legate de poziția financiară a performanțelor și modificării poziției financiare a entității, etc.

BIBLIOGRAFIE

1. Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România <https://ceccar.ro/ro/>
2. Dolghi Cristina. *Strategii de modernizare a auditului intern: Practica națională și internațională*. In: Culegeri de lucrări științifice. Problemele socioeconomice ale Republicii Moldova: reflecții și sugestii. Volumul III., CEP USM, Chișinău, 2017, pag. 43-50. ISBN: 978-9975-71-881-3
3. Dolghi Cristina. Contabilitatea afacerii. Antreprenoriat: inițierea afacerii. cap. IX. Larisa Bugoian, Valentina Catanoi, Ala Cotelnic, et al, UTM. – Chișinău, „Elena V.I.” SRL, 2010, p. 344. ISBN 978-9975-9649-4-4.
4. Federația Internațională a Contabililor. <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>
5. Centre for the New Economy and Society. The Future of Jobs Report 2018. <https://www.weforum.org/reports/the-future-of-jobs-report-2018>
6. Legea nr.1134 din 02-04-1997 privind societățile pe acțiuni. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=129078&lang=ro#

**CREDIBILITATEA INFORMAȚIILOR PRIVIND
SUSTENABILITATEA COMPANIILOR CARE APLICĂ
RAPORTAREA INTEGRATĂ - O ANALIZĂ CRITICĂ DIN
PERSEPECTIVA PĂRȚILOR INTERESATE**

Simona-Maria BRÂNZARU

Universitatea „Ștefan cel Mare” Suceava, România

simona.brinzaru@usm.ro

Maria COJOCARU, dr., conf. univ.

Universitatea de Stat din Moldova

maria.cojocaru@usm.md

ORCID: 0000-0003-0357-5689

CZU: 334.73:005.332.1:658.14/17

DOI: 10.5281/zenodo.6786197

***Abstract.** Sustenabilitatea afacerilor a devenit un concept universal acceptat în mediul de afaceri atât la din perspectiva companiilor, cât și al părților interesate. În ultimii ani, părțile interesate au pus tot mai mult accent pe comunicarea informațiilor privind sustenabilitatea companiilor, dar în același timp, și-au ridicat numeroase semne de întrebare asupra credibilității informațiilor raportate. Un pas important în acest sens este adoptarea raportării integrate (RI) care redă într-o manieră integrată informațiile economice, de mediu și sociale cu scopul de a contribui la o mai bună înțelegere a sustenabilității afacerilor din perspectiva părților interesate. Scopul acestei lucrări este realizarea unei analize bibliometrice asupra tematicii credibilității informațiilor privind sustenabilitatea companiilor care au adoptat raportarea integrată. Analiza bibliometrică a vizat lucrările științifice publicate în perioada 1975-2022 (prezent) și indexate pe platforma Web of Science (WOS). Principalele instrumente utilizate pentru atingerea scopului principal sunt platforma WOS și software-ul Vosviewer. Rezultatele obținute contribuie la dezvoltarea literaturii de specialitate prin determinarea unui stadiu actual al cunoșterii tematicii analizate, dar și companiilor interesate prin evidențierea unei percepții generale asupra sustenabilității afacerilor comunicate printr-un raport integrat din perspectiva părților interesate.*

***Cuvinte-cheie:** sustenabilitate, raportare integrată, părți interesate, credibilitate, analiză bibliometrică*

***Introducere.** În contextul economic actual, sustenabilitatea este un concept central al oricărui model de afaceri de succes despre care Niță și Ștefea (2014) afirmă că presupune includerea obiectivelor sociale și de mediu în strategia existentă a companii. Rezaee (2018) definește sustenabilitatea afacerii ca un proces de realizare a performanței economice durabile în vederea creării valorii pentru acționari, protejând în același timp interesele tuturor celorlalte părți interesate concentrându-se pe performanța nefinanciară durabilă. În aceeași*

direcție, Dragu și Tiron-Tudor (2014) afirmă că sustenabilitatea reprezintă activitățile unei companii ce crează valoare pentru toate părțile implicate, având în vedere teoria părților interesate. În final, suntem de acord cu Mateș et al. (2018) care susțin că sustenabilitatea afacerii reprezintă, de fapt, procesul de schimbare a viziunii pe termen scurt asupra performanței spre o performanță sustenabilă și reunește strategia adoptată de către o companie cu obiectivele despre etică și guvernanta, sociale și de mediu, și crearea valorii pentru toate părțile interesate. Toate aceste elemente specifice sustenabilității au fost preluate de RI care are rolul de a pune în valoare sustenabilitatea afacerii prin intermediul conceptului de gândire integrată.

În viziunea IIRC (2021), RI reprezintă „o abordare mai coerentă și eficientă a raportării corporative cu rolul de a îmbunătăți calitatea informațiilor disponibile furnizorilor de capital financiar pentru a permite o mai eficientă și fructuantă alocarea a capitalului”. Așadar, RI redă într-o manieră integrată informațiile economice, de mediu și sociale și conduce la îmbunătățirea procesului de comunicare dintre o companie și părțile sale interesate din perspectiva sustenabilității (Cosmulese et al., 2019). Cu toate acestea, credibilitatea informațiilor privind sustenabilitatea furnizate de companii prin intermediul raportării integrate este pusă la îndoială, pornind chiar de la definiția IIRC care favorizează o anumită categorie de părți interesate în detrimentul celorlalte.

Scopul acestei lucrări este realizarea unei analize bibliometrice asupra tematicii credibilității informațiilor privind sustenabilitatea companiilor care au adoptat RI.

Rezultatele obținute contribuie la dezvoltarea literaturii de specialitate prin determinarea unui stadiu actual al cunoșterii tematicii analizate, dar și companiilor interesate prin evidențierea unei percepții generale asupra sustenabilității afacerilor comunicate printr-un raport integrat din perspectiva părților interesate.

Metodologia cercetării. Pentru a ne atinge scopul lucrării am utilizat platforma WOS și softul VOSVIEWER. Protocolul de căutare aplicat pe platforma WOS a fost următorul:

Baza de date: Web of Science Core Collection;

Topic de căutare: integrated reporting AND credibility AND sustainability;

Toate tipurile de documente;

Perioada de analiză: 1975 – 2022 (prezent);

Domenii de cercetare: Business finance, Management, Business, Economics, Social science interdisciplinary.

Drept urmare am obținut 453 de lucrari sub formă de articole, cărți, capitole din cărți, lucrari de la conferințe, etc. iar evoluția acestora este prezentată în figura nr. 1.

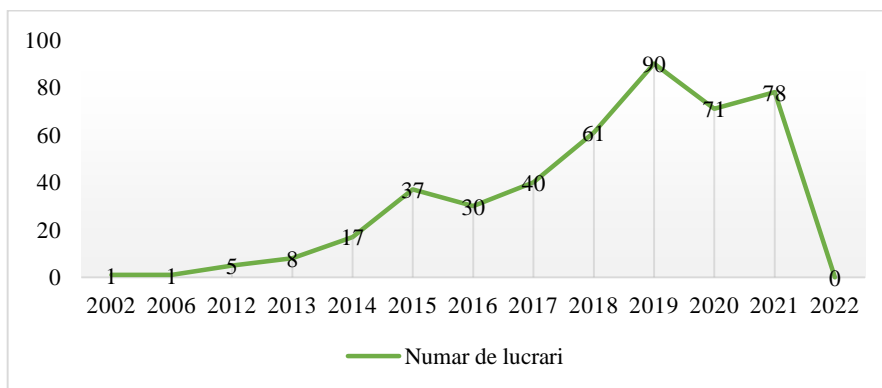


Figura nr. 1: Evoluția numărului de lucrări publicate între 2002-2022

Sursă: WOS, <https://wos.webofknowledge.com/RA/analyze.do>

Pe baza rezultatelor furnizate de WOS, am realizat o analiză bibliometrică asupra tematici noastre prin intermediul software-ului VOSviewer-ului.

Rezultate și discuții. Analiză bibliometrică asupra tematici prezentate cuprinde 453 de articole indexate pe WOS care au fost prelucrate cu ajutorul software-ului VOSviewer-ului din perspectiva termenilor cheie, autorilor, țărilor și organizațiilor implicate.

Rețeau de termeni-cheie privind tematica credibilității informațiilor despre sustenabilitatea companiilor care au adoptat RI, este prezentată în figura nr. 2 și cuprinde 154 de termeni – cheie care au atins pragul minim de 5 frecvențe din cei 1295 termeni redați de Vosviewer.

În cadrul rețelei putem observa că există 6 clustere sau grupuri de culori diferite în funcție de relevanța lor unde frecvența lor este evidențiată prin mărimea cercurilor. Această rețea sugerează ca RI este strâns legat de sustenabilitate, management CSR, calitate, informații, guvernare, raportarea sustenabilității, divulgare, etc. Primul cluster este și cel mai amplu format din 41 de termeni (culoare roșie din figura nr. 2) concentrați în jurul conceptului de RI, remarcând

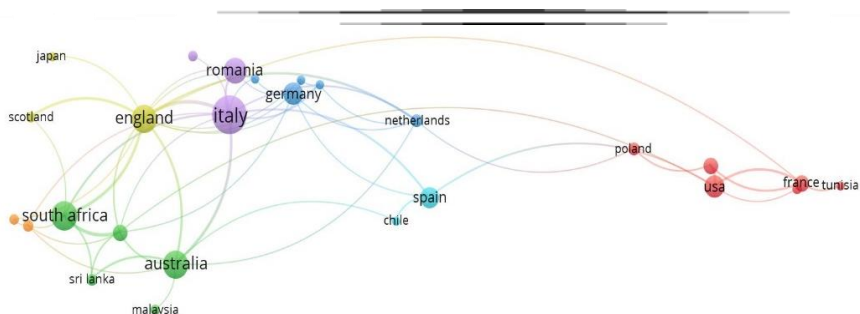


Figura nr. 3. Rețeau de țări implicate în publicarea articolelor privind tematica analizată

Totodată pe baza celor 453 de articole științifice de pe platforma WOS reiese un număr de 346 de autori diferiți dar rețeau redă doar 15 autori care ating pragul de 5 frecvențe. Putem observa că anii 2017 și 2019 predomină ca anii a publicării articolelor în cadrul tematicii analizate iar clusterul 1 reunește principali autori care activează (figura nr. 4). Având în vedere numărul de articole publicate, Raimo Nicola și Vitolla Filippo înregistrează cele mai multe publicații dar cel mai citat autor din cadrul rețelei este Dumay John.

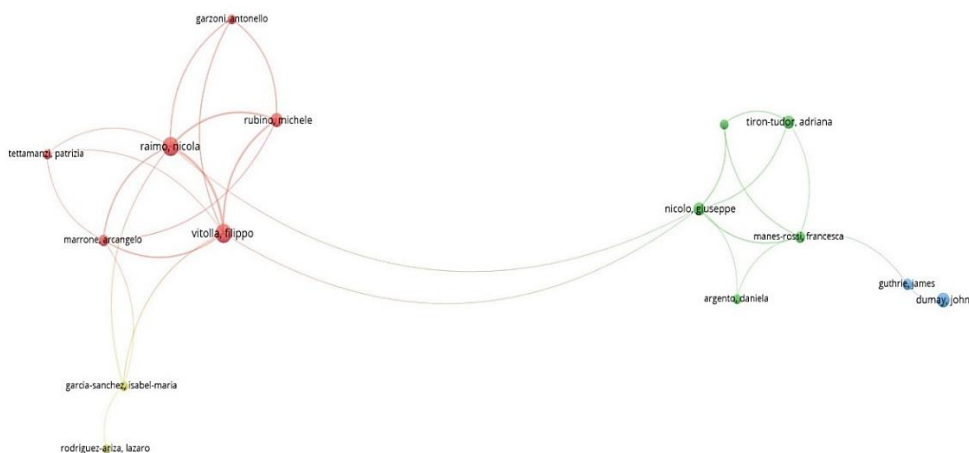


Figura nr. 4. Rețeau de autori care au publicat articole în cadrul tematicii analizate

Sursă: elaborat de autori

Din punct de vedere al organizațiilor implicate în cadrul tematicii noastre, constatăm că 10.5% dintre organizații ating pragul stabilit de 5 frecvențe conform VOSviewer (adică un număr de 21 de organizații din 200) pentru rezultatele

furnizate de WOS. Toate acestea denotă faptul că majoritatea organizațiilor sunt la început de drum în exploatarea IR iar colaborările dintre acestea sunt destul de restrânse dat fiind faptul ca această arie de cercetare este destul de recentă în comparație cu altele.

Concluzii. Pe baza acestei analizei bibliometrice privind tematica credibilității informațiilor despre sustenabilitatea companiilor care au adoptat RI, am identificat în cadrul literaturii de specialitate mai multe direcții susținute de cercetători care le putem sintetiza sub forma unui analize SWOT ce reunește beneficii, critici, amenințări și direcții viitoare de cercetare.

Tabel nr. 1. Analiza BCAD a tematicii Credibilitatea informațiilor privind sustenabilitatea companiilor care aplică RI

BENEFICII	CRITICI
<ul style="list-style-type: none"> • Implementarea conceptului de gândire integrată care să faciliteze modul de înțelegere a sustenabilității afacerilor. • Accesul facil la informațiile privind activitatea companiei prin publicarea unui singur raport integrat. • Adoptarea RI contribuie la creșterea credibilității informațiilor privind sustenabilității. • Rolul părților interesate în contextul RI este de a exercita presiunea asupra companiilor pentru oferirea de informații credibile privind sustenabilitatea care să conducă la creșterea calității acestora. • Totodată, părțile interesate contribuie la îmbunătățirea RI prin creșterea cerințelor față de sustenabilitate companiilor și raportarea acesteia. 	<ul style="list-style-type: none"> • dificultăți privind comparabilitatea raportelor integrate publicate până în prezent datorate modului de înțelegere și implementare a cadrului IIRC flexibil în rândul companiilor. • nu acoperă nevoile de informare ale tuturor categoriilor de părți interesate axându-se mai mult pe furnizori de capital financiar. Iar deficiențele provin chiar din componența consiliului de conducere al IIRC, care este compus în cea mai mare parte din profesioniști contabili și sunt mai puțin susținătorii ai sustenabilității. • raportul integrat se bazează mai mult pe raportul anual decât pe raportul de sustenabilitate. • Lipsa unui set de indicatori concret care să prezinte performanța integrată a companiilor.
AMENINȚĂRI	DIRECȚII VIITOARE DE CERCETARE
<ul style="list-style-type: none"> • Adoptarea voluntară lentă a RI în practica companiilor. • Perioadele de criză precum pandemia de COVID-19 pot influența credibilitatea informațiilor raportate în rândul stakeholderilor. 	<ul style="list-style-type: none"> • Dezvoltarea unei forme de asigurare integrată care va contribui semnificativ la creșterea credibilității rapoartelor integrate. • Evaluarea credibilității informațiilor privind sustenabilitatea furnizate de companii în perioada pandemiei de COVID-19.

În concluzie, tematica credibilității informațiilor privind sustenabilitatea companiilor care aplică RI este în continuă dezvoltare datorită cerințelor tot mai diversificate și mai ridicate ale părților interesate, prezentând un real interes atât pentru cercetători, cât și pentru companii. Cu atât mai mult, în contextul pandemiei de COVID-19 atenția a căzut asupra RI care ar fi trebui să surprindă cel mai bine efectele acesteia asupra activității companiilor din întreaga lume. Considerăm că soluția ideală pentru creșterea credibilității informațiilor furnizate de RI este dezvoltarea unei forme de asigurare externă integrată care să certifice implementarea corespunzătoare a acestui concept de RI.

BIBLIOGRAFIE

1. Cosmulese, G.,C, Socoliuc, M., Ciubotariu, M.-S., Mihaila, S. și Grosu, V., “An Empirical Analysis of Stakeholders’ Expectations and Integrated Reporting Quality,” *Economic Research-Ekonomska Istraživanja* 32, nr. 1 (2019): 3963–3986, <https://doi.org/10.1080/1331677X.2019.1680303>.
2. Dragu, I. și Tiron-Tudor, A., “Research Agenda on Integrated Reporting: New Emergent Theory and Practice,” *Procedia Economics and Finance* 15 (2014): 221–227, [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00488-2](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00488-2).
3. IIRC, *International <IR> Framework* (2021), accesat la 20 Martie 2022: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf>.
4. Mateș, D., Mihaila, S. și Tanasă (Brînzaru), S.M., “The issue of assurance on sustainability reporting”, *European Journal of Accounting, Finance & Business* VII, nr. XVII (2018): 113-118.
5. Niță, C. G. și Ștefea, P., “Cost Control for Business Sustainability,” *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 124 (2014): 307–311, <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.02.490>.
6. Rezaee, Z., “Supply Chain Management and Business Sustainability Synergy: A Theoretical and Integrated Perspective,” *Sustainability* 10, nr. 2 (2018): 275, <https://doi.org/10.3390/su10010275>.
7. Van Eck, N. J. și Waltman, L., *Manual for VOSviewer version 1.6.8* (2018), accesat la 20.03.2022: https://www.vosviewer.com/documentation/Manual_VOSviewer_1.6.8.pdf
8. Web of Science, accesat la 20 Martie 2022: <https://wcs.webofknowledge.com/RA/analyze.do>.

**НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ
ПОЛЕЗНОЙ ИНФОРМАЦИИ В КОНТЕКСТЕ ПЕРЕХОДА
НА СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКУЮ ПАРАДИГМУ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ:
НАЦИОНАЛЬНЫЙ АСПЕКТ**

Ирина ГОЛОЧАЛОВА, д-р эк., конф. унив.,

Государственный Университет Молдовы

monomah5@yandex.ru

ORCID: 0000-0003-4990-9568

CZU: 657.41/.45:330.34(478)

DOI: 10.5281/zenodo.6786240

***Abstract.** In the context of sustainable development, the activities of the business unit have come to be seen as a three-component system designed to provide useful information about the contribution of business to the social and environmental segments of the economy. This trend led to the transition to the socio-economic paradigm of financial reporting, which predetermines innovative transformations in the accounting system, one of which is to find models for disclosing information about all drivers of business value growth - financial, social and natural capitals. Hypothesis H is put forward within the framework of the article: the conceptual provisions of the accounting and reporting system in force in the Republic of Moldova contradict the basic principles of the socio-economic paradigm. The hypothesis was substantiated according to the scheme: on the basis of content analysis, a discrepancy between the conceptual provisions of the national accounting system and the modern system - IFRS was revealed; shortcomings of the Statement of Changes in Equity model were identified; the assessment of the effectiveness within the framework of the socio-economic reporting paradigm of alternative options for the direct method of preparing the Cash Flow Statement was carried out. As a result of the study, a conclusion is formulated on the need to modify the national accounting system of the Republic of Moldova to comply with modern trends.*

***Keywords:** socio-economic paradigm, accounting concept, financial reporting, usefulness of information, valuation model.*

Эволюция экономических отношений и производительных сил предопределяет переход на более прогрессивный технологический уклад, реализация которого возможна в условиях новой парадигмы развития общества. Становление современного технологического уклада, характеризующемуся широким применением наукоемких технологий, происходит в рамках концепции устойчивого развития, базовая идея которой была закреплена Декларацией Рио-де-Жанейро по окружающей

среде и развитию, а затем Международная комиссия по окружающей среде и развитию разработала и соответствующую концепцию (1995 г.) [1]. В силу ориентации на гомоцентрическое видение экономического развития через обеспечение качества жизни людей, их прав и возможностей, и создание при этом необходимых условий для поддержания здоровой окружающей среды данная концепция интерпретируется как *социально-экономическая парадигма*, что предполагает органическое взаимодействие экономического, социального и экологического аспектов деятельности хозяйствующего субъекта не только на макроуровне – государства, но и на микроуровне – бизнес-единицы, что обуславливает раскрытие в ее отчетности результаты и влияние каждого из трех аспектов деятельности бизнеса на его стоимость в целом. *Первым шагом в реализации социально-экономической парадигмы отчетности* послужила нефинансовая отчетность (*отчетность GRI*), цель которой раскрыть информацию по каждому из обозначенных аспектов с фокусированием бизнес-единицей внимания по существенным для нее и других заинтересованных сторон вопросам [2]. Не вызывает сомнения важность такого рода информации, однако в основном она носит количественный характер. *Второй шаг* – разработка *концепции интегрированной отчетности*, суть которой в признании всех форм капитала в виду их непрерывного кругооборота и трансформирования. Версия *Концептуальных основ подготовки финансовой отчетности* (2018 г.) закрепила использование модели справедливой стоимости и в соответствии с этим цель финансовой отчетности, ее основных пользователей и концепцию качественных характеристик (*третий шаг*) [3]. Для поддержания взаимодействия инвесторов, которые идентифицированы как основная группа пользователей отчетности, и бизнес-единицы разработаны экологический, социальный и управленческий индексы (Environmental, Social, corporate Governance – ESG), связанные с рисками, возможностями и перспективами, информация по которым аккумулирована в отчете по устойчивому развитию (*четвертый шаг*). В этом контексте возникает вопрос: действенна ли система бухгалтерского учета и финансовой отчетности Республики Молдова (РМ) для имплементации социально-экономической парадигмы отчетности? Ответом на него послужит методологическое исследование, в ходе которого выдвинута и обоснована гипотеза H: концептуальные

положения действующей национальной системы бухгалтерского учета и отчетности противоречат базовым принципам социально-экономической парадигмы и не способствуют ее имплементации. Для обоснования гипотезы приведен контент-анализ законодательной и нормативной базы в сфере бухгалтерского учета РМ, системы МСФО и Директивы 2013/34/ЕС. Проведенный контент-анализ позволил выявить базовые отличия национальной системы учета и финансовой отчетности от концепции МСФО, а также ряд методологических ее погрешностей, обусловленных попыткой объединить в себе черты как англосаксонской, так и континентальной моделей учета (табл.1).

Таблица 1. Отличия от Концепции МСФО системы бухгалтерского учета РМ и ее методологические погрешности

п/п	Элемент контент-анализа	Общая характеристика элемента контент-анализа	
		По МСФО	Согласно законодательным и нормативным актам РМ
1	2	3	4
<i>Отличия Концепции МСФО и положений национальной системы бухгалтерского учета и отчетности</i>			
1	Концепция финансовой отчетности	«Полезности»: 1) ориентирована на при принятии решений для приращение экономического потенциала; 2) инвесторы и кредиторы – основная группа пользователей; 3) базируется на концепции справедливой стоимости; 4) базовый элемент - экономические ресурсы	«Точности»: 1) необходимой для принятия экономических решений широким кругом пользователей; 2) в круг пользователей входят публичные органы и общественность; 3) базируется на концепции себестоимости; 4) базовый элемент - экономический факт
2	Справедливая стоимость	Ориентирована на оценку будущих событий	Ориентирована на оценку совершаемого события
3	Методика определения переоцененной стоимости	Переоцененная стоимость = Справедливая стоимость на дату переоценки – (Последующие накопленная амортизация и убыток от обесценения)	На дату переоценки: Переоцененная стоимость = Справедливая стоимость – Накопленная амортизация – Убыток от обесценения

<i>Методологические погрешности положений национальной системы бухгалтерского учета и отчетности в сравнении Концепцией МСФО</i>			
1	2	3	4
4	Понятие сопоставимости	Четко идентифицирована и отличается от последовательности.	Отождествляется с последовательностью.
5	Характер элемента оценки финансового положения	Однозначность и четкость	Двойственный и паралогический характер
6	Условия для признания актива:	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Право с потенциалом создания экономических выгод; ▪ Существует; ▪ Контролируем. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Экономические ресурсы как результат экономических фактов; ▪ Идентифицирован; ▪ Контролируем; ▪ При использовании приносит экономические выгоды.

Источник: разработано автором

В исследовании проводится аргументация каждого отличия и выявленного методологического противоречия, в том числе и такого как определение ключевого элемента оценки финансового положения в законодательстве сферы бухгалтерского учета и отчетности РМ – экономического факта [4]. Одним из форматов доказательной базы выявленного противоречия является схема, представленная ниже в рис. 1.



Рис. 1. Схема взаимосвязи и взаимозависимости элементов бухгалтерского учета согласно законодательной базе РМ

Источник: разработано автором

По нашему мнению, погрешность, допущенная в результате игнорирования правила формирования классификационной группировки на базе общего критерия свойственного всем изучаемым объектам, которая привела к двойственному и паралогическому характеру экономического факта в системе бухгалтерского учета РМ.

Действенность системы бухгалтерского учета проявляется в используемых форматах финансовых отчетов и методах их подготовки. В этой связи остановимся на характеристике Отчета об изменениях собственного капитала (ОИСК) и методах подготовки Отчета о движении денежных средств (ОДДС). Анализируя структуру ОИСК, автор задается вопросами: каково концептуальное назначение этого отчета? Не носит ли его составление формальный характер? Попытаемся ответить на эти вопросы. По мнению автора, формат Отчета об изменениях капитала сегодня обуславливается следующими факторами: *теорией финансового капитала*, определяющей пять его элементов: акционерный капитал, эмиссионный доход, нераспределенная прибыль, резервы и резервы переоценки (шестой элемент – доля неконтролирующих акционеров свойственен капиталу только в условиях консолидации бизнеса), а, следовательно, информация о стоимости каждого из них должна быть четко отделена от причин ее изменений; *признанием новых форм капитала*, способствующих приросту капитала и в целом стоимости бизнеса, что также требует своего представления; *разнообразием причин изменений капитала*, согласно типу экономических событий, перечень и стоимостное воздействие каждого из которых на элементы капитала целесообразно представлять обособлено. Руководствуясь выше обозначенными соображениями, автором предлагается модернизация формата ОИСК. Теперь остановимся на характеристике Отчета о ДДС, формат и метод подготовки которого в Республике Молдова директивно закреплён также, как и другие формы финансовой отчетности. Существенным является *отличие* между требованиями НСБУ и IAS 7 в отношении вариантов прямого метода подготовки ОДДС. В соответствии с международным стандартом прямой метод подготовки отчета о ДДС предусматривает применение двух вариантов: 1) раскрытие информации осуществляется на базе учетных записей организации, что аналогично национальному подходу; 2) путем корректировки сумм продаж, себестоимости продаж и других статей Отчета о прибыли и убытках в части прибылей и убытков

на суммы неденежных статей и изменений текущих активов и обязательств. По мнению автора второй вариант, наиболее действенен поскольку способствует формированию единой системы показателей финансовой отчетности, основываясь на их взаимозависимости и взаимосвязи.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Концепция устойчивого развития. Режим доступа: <https://csrjournal.com> (дата обращения 15.02.2022).
2. G4 Руководство по отчетности в области устойчивого развития. Режим доступа: <https://media.rspp.ru/document/1/e/6/e6aef2d23c03d8181b6230003f977361.pdf> дата обращения 13.02.2022).
3. Международные стандарты финансовой отчетности. Режим доступа: <https://fin-accounting.ru/ifrs> (дата обращения 12.02.2022).
4. Закон № 287 от 15.12. 2017 Республики Молдова „О бухгалтерском учете и финансовой отчетности” (с изменениями от 27.02.2020). Режим доступа: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120938&lang=ru (дата обращения 15.02.2022)

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ БУХГАЛТЕРА ПРИ ФОРМИРОВАНИИ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Людмила МАСЬКО, к.э.н., доцент

ludamasko@mail.ru

ORCID: 0000-0003-3823-1886

Полоцкий государственный университет, Республика Беларусь

CZU: 005.93:628.4:657.47

DOI: 10.5281/zenodo.6786336

Abstract. *The issues of applying the professional judgment of an accountant in the formation of environmental indicators of accounting (financial) statements in the context of reforming the accounting of the Republic of Belarus and the context of sustainable development of the country are studied. Particular attention is paid to the relationship between the quality of accounting (financial) statements and the professional judgment of an accountant. The impact that the professional judgment of an accountant can have on the indicators of this reporting in the conditions of insufficiently complete regulatory legal regulation of the procedure for reflecting environmental indicators in the accounting system is revealed.*

Key words: *accounting (financial) reporting, professional judgment of an accountant, accounting policy, environmental performance, quality of financial reporting*

В Республике Беларусь необходимость реформирования системы бухгалтерского учета предопределяет интеграцию экологических показателей в целостную систему, позволяющую сформировать достоверную информационную базу с целью принятия своевременных решений по эффективному управлению природоохранной деятельностью и рациональным природопользованием. Национальная стратегия устойчивого социально – экономического развития Республики Беларусь предусматривает переход к эффективному функционированию экономики страны в условиях его экологизации. Это обуславливает формирование экологического подхода и к бухгалтерскому учету. В связи с этим особую практическую значимость приобретают аспекты теоретического обоснования и разработки практических рекомендаций применения профессионального суждения бухгалтера при формировании

экологических показателей финансовой отчетности в соответствии с требованиями современных условий хозяйствования.

В системе бухгалтерского учета профессиональное суждение бухгалтера приобретает все большее значение, поскольку увеличивается количество хозяйственных операций, в которых надо уметь его применить. Например, в статье 9 п. 5 Закона о бухгалтерском учете Республики Беларусь указано, что если в отношении конкретных хозяйственных операций, активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в законодательстве не установлен порядок их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, такой порядок разрабатывается организацией самостоятельно с применением профессионального суждения исходя из требований законодательства. По нашему мнению, в условиях недостаточно полного нормативного правового регулирования порядка отражения экологических показателей в системе бухгалтерского учета профессиональное суждение бухгалтера способно оказать достаточно существенное влияние на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности. Так, например, по результатам изучения учетно-аналитического обеспечения природоохранной деятельности субъектов хозяйствования Республики Беларусь нами выявлено отсутствие законодательных норм, регулирующих порядок отражения на счетах бухгалтерского учета и формах отчетности данных о природоохранной деятельности. Следовательно, подтверждается вывод о том, что субъекты хозяйствования не формируют в учете отдельную необходимую информацию о природоохранной деятельности, так как данное требование не закреплено законодательно. Это не способствует формированию в системе бухгалтерского учета необходимой информации и не позволяет принимать своевременные управленческие решения по охране окружающей среды.

Важно подчеркнуть, что в современных условиях реформирования бухгалтерского учета Республики Беларусь и контексте устойчивого развития страны применению профессионального суждения бухгалтера при формировании экологических показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо уделять особое внимание, т.к. на наш взгляд, взаимосвязь качества показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности и профессионального суждения бухгалтера достаточно существенна.

Считаем, что профессиональное суждение бухгалтера не должно выступать средством устранения пробелов нормативных правовых актов. По нашему мнению, профессиональное суждение должно применяться только тогда, когда отражаются специфические хозяйственные операции деятельности конкретной организации, которые невозможно регламентировать нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету в полном объеме. Предлагаемые нами дополнения «Учетной политики» организации организаций Республики Беларусь, обобщают изменения в системе счетов бухгалтерского учета и формах бухгалтерской отчетности, позволяют формировать в системе бухгалтерского учета необходимую и полную информацию по экологическим показателям с целью управления и принятия своевременных решений в области осуществляемых организацией природопользования и природоохранной деятельности. По нашему мнению, профессиональное суждение бухгалтера - это базис «Учетной политики» организации, способный оказать существенное влияние на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности, в условиях недостаточно полного нормативного правового регулирования порядка отражения экологических показателей в системе бухгалтерского учета.

АНАЛИЗ ПРОМЫШЛЕННЫХ ОТХОДОВ В КОНТЕКСТЕ УПРАВЛЕНИЯ УСТОЙЧИВЫМ РАЗВИТИЕМ ПРЕДПРИЯТИЯ

Светлана Григорьевна ВЕГЕРА, д.э.н., профессор

s.vegera@psu.by

ORCID: 0000-0002-5717-6109

Елена Борисовна МАЛЕЙ, к.э.н., доцент

ORCID: 0000-0002-2987-5965

Екатерина Юрьевна АФАНАСЬЕВА, к.э.н., доцент

Ольга Александровна СУШКО

Полоцкий государственный университет, Республика Беларусь

CZU: 005.93:628.4:657.47

DOI: 10.5281/zenodo.6786369

Abstract: *The article proposes recommendations for the construction of information and analytical support for industrial waste management based on the balanced scorecard concepts, which makes it possible to assess the environmental, economic and social efficiency of waste management (industrial waste (in physical terms and at fair value) and the cost of industrial waste management (in terms of actual costs for their collection, accumulation, recycling and burial)) in accordance with the strategic objectives of business development. The analytical support of the industrial waste management process is the developed complex system of environmental, economic and social indicators of the organization efficiency itself and the effectiveness of management efforts in the field of waste management, which will determine the degree of implementation of the strategic goals of organization sustainable development.*

Key words: *circular economy, industrial waste accounting, industrial waste analysis, industrial waste management, balanced scorecard*

В связи с истощением ресурсного потенциала и ухудшением экологического состояния мировой экосистемы, особую актуальность приобретает эффективное управление обращения с отходами, обеспечивающее выполнение компаниями трех фундаментальных компонентов устойчивого развития: экологической устойчивости, экономической целесообразности и социальной приемлемости.

Вопросам комплексного устойчивого управления отходами посвятили свои труды ряд авторов, такие как Ван де Клундерт А. [1], Аншуц Дж. [2], Шейнберг А., Уилсон Д. К., Родик Л. [3], Торп С.Дж.[4], Даскалопулос Э.,

Бадр О. и Проберт С.Д. [5], В.С. Вагин [6], С. Васильев [7], Т.В. Великанова [8], А.М. Малинин [9], Л.И. Соколов [10], Уланова О.В., Тулохонова А.В. [11] многие других. Однако необходимо отметить, что все исследования в области управления обращением с промышленными отходами не систематизированы, а существующая система управления отходами имеет ряд недостатков:

1) базируется на показателях, рассчитываемых в целом по организации, без детализации по этапам жизненного цикла отходов, что не позволяет оценить эффективность природоохранных мероприятий и выполнение целевых показателей по обращению с отходами от момента образования до захоронения, тогда как стратегия ЕС по обращению с отходами подразумевает анализ всего жизненного цикла (концепция «от колыбели до могилы»).

2) не учитывает данные по отходам в стоимостном выражении и информацию по фактическим затратам организации на каждом этапе жизненного цикла, необходимые для оценки экономического потенциала организации в сфере обращения с отходами, в связи с отсутствием соответствующей информационной базы.

3) не увязана со стратегическими целями развития компании.

В этой связи необходимо разработать информационно-аналитическое обеспечение комплексной системы управления промышленными отходами на всех этапах их жизненного цикла, способствующее не только росту экономической эффективности производства, но и выполнению стратегических задач развития организации в соответствии с принципами «зеленой экономики» и социальной ответственности.

Достижение экологической устойчивости в управлении отходами должно быть основано на международных стандартах ISO 14 000 и включать разработку и реализацию мероприятий по решению природоохранных проблем, направленных на сокращение образования промышленных отходов путем внедрения технологий безотходного производства; развитие вторичного использования промышленных отходов путем активизации процессов рециклинга и повторного использования отходов; снижение загрязняющего влияния отходов на окружающую среду путем сокращения объемов промышленных отходов, предназначенных для захоронения (удаления).

Экономическая стратегия по обращению с отходами ориентирована на получение дополнительной выгоды от реализации или использования переработанных отходов, окупаемость затрат по обращению с отходами, экономию материальных ресурсов путем внедрения малоотходных или безотходных технологий.

Планирование и управление отходами для выполнения задач социальной устойчивости на предприятии должно производиться со всей ответственностью перед персоналом и обществом по сокращению вредного воздействия отходов, а не просто следуя требованиям законодательства.

Очевидно, что выполнение представленных целей устойчивого развития в сфере обращения с отходами возможно только в результате непрерывного мониторинга деятельности организации посредством разработки системы показателей, определяющих экономическую, экологическую и социальную эффективность обращения с отходами производства от момента их образования до момента удаления (захоронения).

Наиболее известным в мире инструментом измерения эффективности деятельности компании для реализации целей стратегического управления является система сбалансированных показателей (Balanced scorecard, BSC), которая была разработана Р. Капланом и Д. Нортон в начале 90-х годов XX в. На сегодняшний день системы сбалансированных показателей по обращению с отходами не разработано. По нашему мнению, система управления обращения с отходами должна основываться на концепции построения системы сбалансированных показателей с учетом стратегических целей по достижению экологической, экономической и социальной устойчивости обращения с отходами предприятий по этапам их жизненного цикла, увязывать потенциальные изменения нагрузки на окружающую среду и общество с экономической деятельностью компании.

Таким образом, методика анализа промышленных отходов по этапам их жизненного цикла для целей управления должна:

1) базироваться на усовершенствованной информационной базе в системе бухгалтерского учета, позволяющей формировать данные о рыночной (продажной) стоимости промышленных отходов и о фактических затратах на обращение с ними в разрезе этапов обращения с отходами: образования, сбора (накопления), рециклинга и захоронения;

2) включать комплексную систему экологических, экономических и социальных показателей эффективности функционирования самой организации и эффективности усилий руководства в сфере обращения с отходами, выстроенных в соответствии с концепцией Balanced Scorecard и целевыми приоритетами развития отходоёмких компаний;

3) быть увязана со стратегическими задачами бизнеса в области обращения с промышленными отходами, определяемыми концепцией устойчивого развития экономики.

Такое информационно-аналитическое обеспечение управления отходами позволит осуществлять планирование, непрерывный мониторинг и контроль за выполнением поставленных стратегических задач в области ресурсосбережения, активизировать процессы рециклинга и минимизировать вредное воздействие отходов на экологию и общество.

Литература

1. Van de Klundert A and Anschutz J. 2001. Integrated Sustainable Waste Management – The Concept. WASTE, Gouda, the Netherlands.
2. Anschutz J, IJgosse J and Scheinberg A. 2004. Putting Integrated Sustainable Waste Management Into Practice: Using the ISWM Assessment Methodology as Applied in the UWEP Plus Programme. WASTE, Gouda, the Netherlands.
3. Scheinberg A, Wilson DC and Rodic L (eds). 2010. Solid Waste Management in the World's Cities. Earthscan for UN-Habitat, London, UK.
4. Thorpe SG. 2001. Integrated solid waste management: a framework for analysis. Journal of Environmental Systems. No.28(2): pp. 91–105
5. Daskalopoulos E, Badr O and Probert SD. 1998. An integrated approach to municipal solid waste management. Resources Conservation and Recycling. No. 24(1): pp. 33–50.
6. Вагин В.С. Моделирование процесса управления жизненным циклом твердых отходов в системе региональной экономики // Известия ЮФУ. Технические науки. 2006. N 4 (59). С. 53-61.
7. Васильев С. Управление отходами: из опыта ближнего зарубежья // Рециклинг отходов. 2009. N 3 (21). С. 2-25.
8. Великанова Т.В. Информационная составляющая в решении задач оптимального размещения объектов обращения с отходами //

Современные проблемы науки и образования. 2014. N 4. - Режим доступа: www.science-education.ru/118-14163.

9. Малинин А.М. Обращение с твердыми отходами: региональный аспект (монография). Центр региональной экономики СПбНЦ РАН и Правительства Ленинградской области. СПб, Изд-во СПбНИ РАН «Нестор-История», 2005. - 139 с.
10. Соколов Л.И. Сбор и переработка твердых бытовых отходов: монография. Вологда: Во-ГТУ, 2009. - 169 с.
11. Уланова О.В., Тулохонова А.В. Оценка жизненного цикла интегрированных систем управления отходами. М.: Издательский дом Академии Естествознания, 2013. - 204 с.
12. Kaplan R., Norton D. 1996. Balanced system of indicators. from strategy to action. Retrieved from: <https://pqm-online.com/assets/files/lib/books/norton1.pdf>

APPLICATION OF THE TOOLS OF THE "DIRECT-COSTING" METHOD FOR THE OBJECTIVE EVALUATION OF THE ACTIVITY OF THE RESPONSIBILITY CENTERS

Igor BALAN, PhD., Associate Professor,
Free International University of Moldova, Chisinau

ibalan@ulim.md

ORCID: 0000-0001-8605-5640

CZU: 657.474.5:631.36

DOI: 10.5281/zenodo.6786461

***Abstract.** Ensuring the basic requirement of a market economy to cover production costs to generate income is impossible without a constant measurement of the resources used in operating activities with their ultimate return in the form of an inflow of economic benefits. The solution of this requirement within the framework of the local management accounting system faces many difficulties, since this system is actually focused on the past, and its entire instrumental and methodological apparatus is subject to clarification of past events. Therefore, the constant implementation of managerial control over responsibility centers by measuring the results of activities carried out in them is a requirement that determines the piloting of the subject to obtain economic efficiency. For the development of the predictive aspect of management accounting, it is necessary to study and creatively apply the best practices of European countries with effective methods for collecting, processing and using information. In this regard, this article focuses on the study of the essence and possibility of using transfer pricing as an objective tool for assessing the activities of production units of agricultural enterprises.*

***Key words:** managerial accounting, direct-costing, centre of responsibility, method to calculations, transfer prices.*

The improvement of the managerial methods and economic relations has greatly increased the responsibility of owners, managers and specialists for the results obtained and for ensuring a profitable business. At the same time, the coverage of costs from revenue - the basic requirement of the market economy - is impossible without the permanent measurement of the means used in production with their final yield in the form of an influx of economic benefits. The solution of this problem within the national accounting system of cost accounting faces many difficulties, because this system is oriented, in fact, towards the past, its entire instrumental and methodical apparatus being subordinated to the elucidation of the committed events. Therefore, the permanent exercise of management control over responsibility

centers, by measuring the results of the activity carried out within them, is the requirement that conditions the piloting of the entity in order to obtain economic efficiency. In order to develop the predictive aspect of management accounting, it is necessary to study and creatively apply the experience of European countries with a well-developed market economy and efficient methods of collecting, processing and using information. In this sense, a significant role belongs to the "direct-costing" method, which facilitates the control over the efficiency of the use of resources and favors the elaboration of transfer prices as an objective tool for evaluating the activity of the production subdivisions. Currently, in addition to the factors that clearly amplify the timeliness of improving management accounting and increases its accessibility for management staff, there are circumstances that, in our view, may facilitate the implementation of the elements of the "direct-costing" method (for example, the presence of deep theoretical elaborations of indigenous scientists, the proliferation of performances of the reform of the national accounting system accompanied by the adoption of new normative acts, etc.). Thus, the management accounting as a whole and the direct-costing system in particular play an important role not only in increasing control over the efficient resource use, but also in developing transfer pricing as one of the most objective evaluation tools of the production subdivisions activity.

At the same time, we consider that without solving the problem of transfer pricing, it is impossible to further reform and improve the relationships within the entities.

The transfer price represents the price based on which the assets or debts are transmitted between the related parties [1], and the transfer prices for agricultural products and additional biological assets are understood as the prices established by the administration of the enterprise (economic section, management accounting department etc.) to the own manufacturing stocks transmitted by a subdivision (branch or sub-branch) to another beneficiary within the entity for subsequent consumption [2].

Among the many transfer pricing methods applied in international practice, the most notorious are the following:

- the method based on the current market prices of the given region. However, in the current conditions of the Republic of Moldova, its application is problematic due to high inflation, lack of organized market for many types of products and economic subjects' insufficient information about price fluctuations;

- the method based on the full or reduced costs of the responsibility centers, depending on the selected variant of the "direct-costing" system. For the subdivisions of the agricultural sectors this method is also not acceptable, because it does not coordinate with the income obtained, while not taking account of the quantity, quality and time taken to obtain the products;

- the method based on contract prices and the partial or complete recovery of fixed costs on account of undervalued marginal income in connection with the absence from the market. Such a method is more universal, but requires additional dexterity, information and labor costs. In its turn, this makes it possible mainly in entities with highly qualified managers and well-organized economic work.

Investigations have shown that with the development of the market economy, interest in transfer pricing (as well as other elements of domestic trade management) has unduly decreased. The arbitrary setting of these prices, as a rule, have led and continue to lead to the disruption of the interests' balance of the owners of the entities and groups of production subdivisions, have undermined the principles of material interest and responsibility of the parties for final work results. As a result, exaggeration (or reduction) of costs and revenues in single production systems has become more common (eg "forage production - milk production"), the gap between the profitability of "supplier" and "consumer" parties has widened, etc.

In the contemporary conditions of development, the collectives in internal cooperation relations must have the right to obtain and use a part of the surplus product created in the form of marginal income or other economic leverage adequate to the particularities of the given entity. It follows that the transfer prices under normal conditions of commercial activity must be higher than the cost of subdivision, but lower than the actual or predicted average marketing price of the commodity production. This objective can be achieved by differentiating the costs into variables and fixed within the implemented "direct-costing" model, as well as by ascertaining more broadly the particularities of each type of stocks used in the entity (quality, profitability, market presence organized for similar products etc.).

Based on the above, we propose to apply in the agricultural entities in the country two options for determining transfer prices:

➤ **first option - in the case of commercial products**, using the following relationship:

$$PT = PR \times (Pvar + Pfix) : 100, \quad (1)$$

where:

PT - is the transfer price of a quintal of commercial products, MDL;

PR - the selling price of a quintal of the same products in case of alienation in favor of third parties, MDL;

P_{var} - the share of variable costs in the cost structure of these products, %;

P_{fix} - the share of fixed costs in the structure of costs related to the manufacture of the products concerned, %.

Table 1 shows a conventional example with initial and calculated data related to the formation of transfer prices for commercial products.

➤ **the second option - in the case of non-commercial products,** using the following relation:

$$PT = PR \times PF: 100 \times (P_{var} + P_{fix}): 100 \times CEU \times VN, (2)$$

where: **PR** - the selling price of a quintal of commercial products of the "consumer" sector, for which the given type of non-commercial products was used (for example, the price of milk in the case of alfalfa green mass), MDL;

PF - the share of feed in the cost structure of livestock products, %;

CEU - the efficiency coefficient of the metabolic energy uses of the given type of feed in the manufacture of specific animal products;

VN - the nutritional value of a quintal of certain types of feed, q nutritional units.

Table 1. Initial and calculated data for the determination of transfer prices for commercial products

Type of products	Sales price of 1 q of products, MDL	Share of variable costs, %	Share of fixed costs, %	Transfer price of 1 q of products, lei
	(PR)	(P_{var})	(P_{fix})	(PT)
Autumn wheat grain	300	72	18	270,00
Sunflower seeds	480	78	14	442,00
Sugar beet rhizocarps	35	75	15	32,00
Grapes of technical varieties	350	70	20	315,00
Seeded fruits	280	71	19	252,00
Whole milk	300	72	14	258,00
Pig mass	3800	76	13	3382,00

The following (Table 2) shows a conventional example with initial and calculated data related to the formation of transfer prices in the case of non-commercial products.

Table 2. Initial and calculated data for the determination of transfer prices for non-commercial feed for bovine animals

Type of feeds	The nutritional value of 1 q of fodder, q units of nutrients	Coefficient of efficiency of metabolic energy use	The selling price of 1 q of milk, MDL	Feed share in milk cost structure, %	Sum of variable and fixed cost weights, %	Transfer price of 1 q of nutrients, MDL
	(VN)	(CEU)	(PR)	(PF)	(Pvar + Pfix)	(PT)
Hay from a mixture of herbs	0,45	0,55	300	48	86	31,00
Autumn wheat straw	0,26	0,46	300	48	86	15,00
Alfalfa green mass	0,22	0,58	300	48	86	16,00
Beet forage	0,11	0,60	300	48	86	8,00
Carrot fodder	0,14	0,63	300	48	86	11,00
Corn silage	0,36	0,59	300	48	86	26,00
Alfalfa hay	0,30	0,56	300	48	86	21,00

It should be noted that the second option can be used to determine transfer prices not only in the manufacture of fodder, but also in other specialized production with the specification of the last two indicators. The proposed methods of elaborating transfer pricing, based on the combination of the requirements of the economic circuit are commensurable with the results of the activity of most responsibility centers, involving their teams in obtaining all types of products (including non-commercial or with low profitability) and ensuring the authentic determination of their contribution to the final results of the activity.

BIBLIOGRAPHY

1. Balan I., Burlea E. Dicționar explicativ de termeni contabili / Толковый словарь бухгалтерских терминов. Chișinău: Tipogr. „Print-Caro”, 2019. 116 p.
2. Balan I., Frecăuțeanu A. Contabilitatea consumurilor și calcularea costului produselor agricole (probleme, concepte, direcții de perfecționare). Chișinău: UASM, 2005. 218 p.
3. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor. Nr. 118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii

TENDINȚE ÎN DEZVOLTAREA RAPORTĂRII FINANCIARE

Eugeniu RAIETCHI, dr.,

Universitatea de Stat din Moldova

raietchie@yahoo.com

ORCID: [0000-0001-9225-0936](https://orcid.org/0000-0001-9225-0936)

DOI: [10.5281/zenodo.6786514](https://doi.org/10.5281/zenodo.6786514)

CZU: 658.14/.17:657(478)(094.5)

Abstract. *The occurrence of several phenomena, both of economic and of other natures, with a significant impact on the business environment, entails the necessity to develop the reporting framework, which needs to adapt and to regulate methodologically the impact of these phenomena on the financial statements of the entities. Respectively, the financial reporting framework aims to follow the same development trend of the company, of the financial instruments, taking into account significant phenomens to which the entire society and the entity in particular are exposed. At the same time, the role of the authorities with responsibilities in the field of developing the reporting framework is to respond within a reasonable time to all these trends, which directly affects the quality of the reporting framework and the financial statements respectively.*

Keywords: *cadrul de raportare, IFRS, IASB, dezvăluirea informațiilor, situații financiare.*

Tendențele în dezvoltarea raportării financiare în orice țară sau regiune, este determinată de evoluția cadrului de raportare, care stabilește reguli și cerințe minime față de calitatea și cantitatea situațiilor financiare, precum și a informațiilor ce urmează a fi obligator dezvăluite. Totodată însă, evoluția cadrului de raportare este determinată de mai mulți factori, precum gradul de interes al autorităților ce analizează diferite aspecte, atât cantitative cât și calitative, gradul de interes al „publicului larg”, care ar urma să fie principalul utilizator al situațiilor financiare, alinierea normelor locale de dezvăluire a informațiilor, celor regionale, etc.

În Republica Moldova, în conformitate cu prevederile art. 5, pct. 11 din Legea nr. 287 din 15 decembrie 2017 [1], cu excepția entităților de interes public care obligator utilizează cadrul de raportare prevăzut de IFRS, practic toate tipurile de entități, pot emite situații financiare utilizând cadrul de raportare atât prevăzut de SNC, cât și de IFRS. Dacă e să analizăm cadrul de raportare prevăzut de SNC, acesta are un caracter mai mult semi-static decât dinamic, iar modificările acestuia, este determinat în mare măsură de alinierea acestuia, tendințelor IFRS.

Analizând evoluția standardelor internaționale, observăm o îmbunătățire permanentă a acestora, ceea ce se datorează în mare parte multitudinii de

jurisdicții în care acestea sunt aplicate, și respectiv multitudinea problematicilor, care se solicită să fie soluționate de IFRS [2]. În acest sens, International Accounting Standards Board (în continuare IASB) dezvoltă noi standarde, interpretări sau amendamente, menite să fortifice cadrul de raportare. În continuare autorul va analiza principalele îmbunătățiri la IFRS, ce urmează a fi aplicate ulterior 1 ianuarie 2022 [3], [4].

Amendamente la IFRS 16, sau Covid-19 Related Rent Concessions. În mai 2020, IASB a emis un amendament inițial la IFRS 16, prin care a oferit locatarilor o opțiune de a evalua dacă facilitățile la plățile aferente contractelor de chirii, ca urmare a COVID-19 și care a rezultat într-o înlesnire a plăților de leasing datorate până la 30 iunie 2021, a fost sau nu o modificare a contractului de leasing. Un alt amendament, emis la 31 martie 2021 (Covid-19 Related Rent Concessions) a prelungit data avantajului practic de la 30 iunie 2021 la 30 iunie 2022, care se presupune a fi data limită a impactului semnificativ datorat Covid-19, asupra situațiilor financiare.

Modificări la IAS 12, impozitul amânat aferent elementelor de activ și pasiv generate de o tranzacție specifică. Modificările date prevăd unele particularități privind recunoașterea impozitului amânat în cazul tranzacțiilor de leasing, sau în cazul altor tranzacții pentru care se recunoaște atât un element de activ cât și un element de pasiv. În anumite condiții, entitățile sunt scutite de a recunoaște impozitului amânat atunci când are loc recunoașterea unor elemente de activ sau pasiv pentru prima dată. Anterior amendamentului respectiv, au existat mai multe neclarități dacă aceasta scutire poate fi utilizată în cazul unor asemenea tranzacții sau nu. Modificările date clarifică expres faptul că scutirea nu se aplică și respectiv entitățile sunt obligate să recunoască impozitul amânat aferent tranzacțiilor, care la recunoașterea inițială, generează diferențe temporare impozabile și deductibile în valoare egală. Modificările respective, au fost emise la 7 mai 2021 și sunt aplicabile pentru perioade anuale după 1 ianuarie 2023.

Amendamente la IAS 1 și Declarația practică IFRS 2: Dezvăluirea politicilor contabile. Anterior amendamentului dat, IAS 1 obliga entitățile ca în situațiile financiare anuale să dezvăluie politicile contabile semnificative, însă o dată cu intrarea în vigoare a amendamentului respectiv, entităților li se solicită să dezvăluie informațiile importante privind politica contabilă și nu doar politicile contabile semnificative, ceea ce presupune o dezvăluire mult mai calitativă în partea ce ține de politicile contabile. Amendamentul dat a furnizat definiția

informațiilor importante privind politica contabilă. Modificarea a clarificat, de asemenea, că informațiile privind politica contabilă se așteaptă să fie semnificative dacă, fără aceasta, utilizatorii situațiilor financiare nu ar putea înțelege alte informații semnificative din situațiile financiare. IASB prin modificarea respectivă, a furnizat exemple ilustrative de informații privind politica contabilă care ar putea fi considerată semnificativă în situațiile financiare. Mai mult ca atât, amendamentul la IAS 1 a clarificat faptul că nu trebuie dezvăluite informații privind politicile contabile aferente elementelor ne semnificative. Pentru a sprijini această modificare, Declarația de practică IFRS 2, „Realizarea estimărilor semnificative” a fost, de asemenea, modificată pentru a oferi îndrumări cu privire la modul de aplicare a conceptului de importanță și semnificație la dezvăluirea politicilor contabile. Modificările respective, au fost emise la 12 februarie 2021 și vor fi obligatorii pentru perioadele anuale care încep cu 1 ianuarie 2023.

Amendamentul la IAS 1: Clasificarea datoriilor pe termen scurt sau lung. Acest amendament clarifică faptul că datoriile sunt clasificate pe termen scurt sau lung în funcție de drepturile existente la sfârșitul perioade de raportare. Datoriile sunt clasificate pe termen lung atunci când entitatea are dreptul material, la sfârșitul perioadei de raportare, să amâne decontarea acestora cu cel puțin 12 luni. Standardul nu mai solicită ca acest drept să fie necondiționat. Așteptările conducerii de a utiliza sau nu acest drept de amânare a decontării nu influențează clasificarea datoriilor respective. Dreptul de amânare există doar dacă entitatea respectă toate celelalte condiții relevante la sfârșitul perioadei de raportare. Respectiv, un element de datorie este clasificat pe termen scurt dacă o condiție nu este îndeplinită la sau înainte de data de raportare, chiar dacă o scutire a condiției este acordată de creditor după sfârșitul perioadei de raportare. Pe de altă parte, un împrumut este clasificat pe termen lung dacă termenii acestuia nu sunt respectați doar după data de raportare. În plus, amendamentul include clarificarea cerințelor pentru datoriile pe care o entitate le poate deconta prin convertirea acestora în elemente de capital. Totodată, decontarea este definită drept stingerea datoriei prin numerar, alte resurse purtătoare de beneficii economice sau instrumente de capital propriu ale entității. Amendamentul prevede o excepție în ceea ce privește instrumentele care pot fi convertite în capital, însă doar pentru acele instrumente pentru care opțiunea de conversie este clasificată ca element de capital ca și componentă separată al unui instrument financiar compus.

Amendamentul dat a fost emis la 23 ianuarie 2020 și este aplicabil pentru perioadele anuale după 1 ianuarie 2022.

Amendamentul la IAS 1: Clasificarea datoriilor pe termen scurt sau lung, amânarea datei efective. Amendamentul la IAS 1 cu privire la clasificarea datoriilor pe termen scurt sau lung a fost emis în ianuarie 2020 având data efectivă 1 ianuarie 2022. Însă, ca urmare a pandemiei Covid-19, data efectivă a fost amânată cu un an pentru a oferi entităților mai mult timp pentru implementare a modificărilor de clasificare rezultate din respectivul amendament.

Amendamente la IAS 8: Definiția estimărilor contabile. La modul practic, foarte multe persoane deseori confundă politicile contabile cu estimările contabile, fapt ce generează neclarități la etapa modificărilor acestora. Amendamentul respectiv a clarificat modul în care entitățile ar trebui să distingă modificările politicilor contabile de modificările estimărilor contabile, fiind emis un mic îndrumar în acest sens. Amendamentul dat a fost emis la 12 februarie 2021 și va fi obligator pentru perioadele anuale începând cu 1 ianuarie 2023.

Amendamente la IFRS 10 și IAS 28: Vânzarea sau Contribuția cu active între un investitor și entitățile asociate sau asocierile în participație ale acestuia. Aceste amendamentele soluționează contradicția dintre cerințele IFRS 10 și IAS 28 în tratarea vânzării sau aportului de active între un investitor și asociatul sau asociere în participație. Principala consecință a modificărilor este că un câștig sau o pierdere este recunoscută atunci când o tranzacție implică o afacere. Un câștig sau o pierdere parțială este recunoscută atunci când o tranzacție implică active care nu constituie o afacere, chiar dacă aceste active sunt deținute de o sucursală. Amendamentele au fost emise la 11 septembrie 2014 și urmează a fi aplicabile pentru perioadele anuale începând cu sau după data, care va fi determinată ulterior de către IASB.

IFRS 17 „Contracte de asigurare” (emis de IASB la 18 mai 2017 și aplicabil pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2021). IFRS 17 înlocuiește IFRS 4, care acordă entităților scutirea de a contabiliza contractele de asigurare utilizând practicile existente. Drept urmare, investitorii au avut dificultăți în a compara performanța financiară a unor companii de asigurări. IFRS 17 este un standard bazat pe un principiu unic de contabilizare a tuturor tipurilor de contracte de asigurare, inclusiv cele de reasigurare, pe care le deține un asigurător. Standardul solicită recunoașterea și evaluarea grupurilor de contracte de asigurare la (i) o valoare actualizată ajustată la risc a fluxurilor de

numerar viitoare, care încorporează toate informațiile disponibile despre aceste fluxuri în concordanță cu informațiile de piață disponibile; plus (dacă această valoare este o datorie) sau minus (dacă această valoare este un activ), (ii) suma reprezentând profitul nerealizat din grupul de contracte (marja de serviciu contractuală). Asigurătorii vor recunoaște profitul dintr-un grup de contracte de asigurare pe perioada în care asigură acoperirea asigurării și pe măsură ce sunt eliberați de risc. Dacă un grup de contracte este estimat că generează sau va genera o pierdere, entitatea va recunoaște pierderea dată imediat.

În continuare, autorul va analiza succint ajustările anuale, ce urmează a fi aplicabile începând cu 1 ianuarie 2022, după cum urmează:

Amendamentul la IAS 16, interzice entităților să deducă din costul imobilizării corporale, orice încasări obținute din vânzarea produselor obținute în decursul fazei de pregătire și testare. Încasările din vânzarea produselor date, împreună cu costul producerii lor, sunt acum recunoscute în situația contului de profit sau pierdere. Totodată, entitatea va aplica prevederile IAS 2 pentru evaluarea costului acestor active. Costul nu va include amortizarea activului testat întrucât acesta nu este încă disponibil pentru utilizarea prevăzută. Amendamentul la IAS 16 clarifică de asemenea faptul că o entitate „testează dacă activul funcționează corespunzător” atunci când evaluează performanța tehnică și fizică a acestuia. Performanța financiară a activului nu este relevantă pentru această evaluare. Astfel, un activ poate fi capabil să funcționeze conform intenției conducerii și să fie amortizat înainte de a ajunge la nivelul de performanță operațională așteptată de conducere.

Amendamentul la IAS 37, clarifică semnificația „costurilor îndeplinirii contractului”. Acesta explică cum costul direct al îndeplinirii contractului cuprinde costul incremental al îndeplinirii contractului precum și alocarea altor costuri în legătură directă cu executarea contractului. Se clarifică de asemenea că înaintea alocării unui provizion pentru un contract oneros, entitatea va recunoaște orice depreciere a activelor utilizate în îndeplinirea contractului.

IFRS 3 a fost modificat cu referirile la Cadrul General Conceptual de Raportare Financiară din 2018, cu scopul de a stabili ce constituie un element de activ sau de datorie în cadrul unei combinații de entități. Înainte de modificare, IFRS 3 se referea la Cadrul General Conceptual de Raportare Financiară din 2001. În plus, a fost adăugată o nouă excepție în IFRS 3 pentru datorii și datorii contingente. Excepția specifică că pentru unele tipuri de datorii și datorii

contingente, o entitate care aplică IFRS 3, ar trebui să se refere mai degrabă la IAS 37 sau IFRIC 21, decât la Cadrul conceptual din 2018. Fără această nouă excepție, o entitate ar fi recunoscut unele datorii într-o combinație de întreprinderi pe care nu le-ar fi recunoscut conform IAS 37. Prin urmare, imediat după achiziție, entitatea ar fi trebuit să derecunoască aceste datorii și să recunoască un câștig care nu a reprezentat un câștig economic. De asemenea, s-a clarificat faptul că dobânditorul nu ar trebui să recunoască activele contingente la data achiziției, așa cum sunt definite în IAS 37.

Exemplul ilustrativ 13 din IFRS 16 a fost redactat pentru a elimina ilustrarea plăților de la locator legate de îmbunătățirile aduse activului aflat în leasing. Motivul acestei schimbări este eliminarea confuziei aferente tratamentului stimulentele din cadrul contractului de leasing.

Amendamentul la IFRS 1, presupune admiterea unei excepții atunci când o sucursală adoptă IFRS la o dată ulterioară față de societatea mamă. Sucursala poate evalua activele și datoriile sale la valorile contabile care ar fi incluse în situațiile financiare consolidate ale entității-mamă, pe baza datei de tranziție la IFRS a mamei, în cazul în care nu au fost făcute ajustări pentru procedura de consolidare și pentru efectele combinării de întreprinderi în care mama a achiziționat sucursala. Totodată, IFRS 1 a fost modificat pentru a permite entităților care au folosit această excepție din IFRS 1 să își evalueze și diferențele cumulative din translație folosind valorile raportate de către mamă, având ca bază data tranziție la IFRS a mamei. Amendamentul la IFRS 1 extinde excepția amintită și asupra diferențelor cumulative din translație, pentru a reduce costurile pentru cei care adoptă IFRS pentru prima dată. Modificarea se va aplica de asemenea entităților asociaților și asocierilor în participație, care au folosit aceeași excepție din IFRS 1.

Bibliografie:

1. Legea contabilității și raportării financiare, nr. 287 din 15 februarie 2017, publicată în Monitorul Oficial la 5 ianuarie 2018, nr. 1-6;
2. <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/>
3. <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-by-ifrs-standards/>
4. <https://www.journalofaccountancy.com/topics/financial-reporting/ifrs-compliance-reporting.html>

**МИНЕРАЛЬНЫЕ РЕСУРСЫ КАК ОБЪЕКТ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА И ИХ МЕСТО В
ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ-
НЕДРОПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ**

Ольга Станиславовна РОМАНОВА, к.э.н., доцент
Полоцкий государственный университет, Республика Беларусь

o.romanova@psu.by

ORCID: 0000-0002-2974-9619

CZU: 657.41/.45:334.71:553.04

DOI: 10.5281/zenodo.6786702

***Abstract:** in order to develop the accounting and reporting system in terms of forming information about mineral resources, the article argues for their recognition as an object of accounting and presents proposals for improving accounting (financial) reporting*

***Key words:** mineral resources, natural capital, accounting object, accounting (financial) statements*

Минерально-сырьевой комплекс является фундаментом экономики государства. От его развития в значительной степени зависит конкурентоспособность страны на мировом рынке.

Успешное развитие минерально-сырьевой базы неразрывно связано с развитием экономического механизма ресурсопользования, а также разработкой системы экономических показателей, позволяющих оценить эффективность вовлечения полезных ископаемых в хозяйственный оборот, повышение экономической ответственности в принятии соответствующих управленческих решений. Необходимым фактором развития системы эффективного управления рациональным недропользованием на уровне микроэкономики является наличие комплексного бухгалтерского учета организаций-недропользователей.

В рамках решения проблемы отсутствия в учете и отчетности информации о запасах полезных ископаемых, количественные данные о которых являются итогом проведения геологоразведочных работ на этапе «Разведка и оценка», была изучена экономическая сущность понятий «полезные ископаемые», «запасы полезных ископаемых», «минеральные ресурсы», «минеральное сырье». Результаты данного исследования

позволили установить их тождественность / нетождественность, соотнести каждую категорию с этапом жизненного цикла освоения месторождения и обосновать, что на этапе «Разведка и оценка» объектом бухгалтерского учета могут выступать только минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых), которые в отличие от других категорий могут быть четко идентифицированы по месторождению, качеству и количеству. При этом минеральные ресурсы для их отражения в системе бухгалтерского учета и отчетности должны удовлетворять критериям признания актива.

В учетно-аналитической практики МСФО в основу признания актива положена динамическая теория баланса, согласно которой в отчетности отражаются все контролируемые активы вне зависимости от права собственности. В связи с необходимостью отражения в учете и отчетности данных о запасах полезных ископаемых для увеличения информационной ценности отчетности и ее прогнозных характеристик в условиях гармонизации с МСФО для добывающих организаций рекомендовано применение положений динамической концепции для признания минеральных ресурсов в составе активов.

Следующим критерием признания актива является получение экономической выгоды. Наличие разноплановых характеристик, влияющих на вероятность получения экономической выгоды, не позволяет все минеральные ресурсы включать в состав объектов бухгалтерского учета и требует разработки четких классификационных рамок для их идентификации.

В этой связи были рассмотрены существующие классификационные системы, действующие в Республике Беларусь, Российской Федерации, США, Великобритании, а также применяемые в мировой нефтегазовой промышленности. По результатам исследования было выявлено, что ни одна из предлагаемых классификаций не позволяет в полной мере идентифицировать те запасы полезных ископаемых, которые могут приносить экономическую выгоду.

На основании классификации ООН ископаемых энергетических и минеральных запасов и ресурсов 2009 г. разработана трехмерная классификация минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых), в основу которой положены три критерия: доступность к разработке (D_1, D_2); геологическая изученность (A, B, C_1, C_2); экономическая целесообразность

(R_1 , R_2 , R_3). Предлагаемые классификационные рамки позволяют идентифицировать из всей совокупности осваиваемого месторождения те запасы, от которых ожидается получение экономических выгод и которые могут выступать в качестве объекта бухгалтерского учета.

В результате рекомендовано в учете и отчетности организаций-недропользователей отражать ту часть минеральных ресурсов, которая удовлетворяет критериям признания актива: 1) контролируемые организацией, в соответствии с динамической теорией бухгалтерского баланса; 2) от которых ожидается получение экономической выгоды, а именно разведанные (в сумме категорий $A+B+C_1$), рентабельные, доступные к разработке.

В связи с отсутствием в настоящее время в учете и отчетности организации добывающей промышленности данных об объеме и стоимости используемых минеральных ресурсов, являющихся их важнейшим активом, происходит искажение информации о ресурсном потенциале организации и его истощении, что приводит к снижению информационной ценности отчетности организаций-недропользователей и не соответствует принятию эффективных решений в области рационального недропользования

Для решения указанной проблемы были рассмотрены подходы к раскрытию данной информации международными нефтегазовыми компаниями США и Великобритании, Советом по международным стандартам финансовой отчетности. В результате разработаны рекомендации по совершенствованию структурно-информационного содержания форм бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций-недропользователей.

Предлагаемые рекомендации базируются на расширении перечня показателей бухгалтерского баланса бухгалтерского баланса, отчета об изменении собственного капитала, примечаний к отчетности.

В бухгалтерском балансе в составе долгосрочных активов по строке «Минеральные ресурсы» рекомендовано отражать текущую рыночную стоимость используемых минеральных ресурсов, а источники их формирования — в составе собственного капитала по строке «Привлеченный природный капитал». Форму отчета об изменении собственного капитала предложено дополнить графой «Привлеченный природный капитал». В примечаниях к отчетности рекомендовано размещать информацию, раскрывающую специфику добывающей

промышленности: данные об объеме запасов полезных ископаемых; факторы, повлиявшие на их изменение; причины переоценки минеральных ресурсов.

Таким образом, развития системы бухгалтерского учёта и отчётности путем признания минеральных ресурсов в качестве объекта бухгалтерского учёта и их отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности позволит формировать информацию о ресурсном потенциале организации и его истощении, а также необходимую информационную базу оценки инвестиционной привлекательности компании, для анализа и принятия эффективных решений в области рационального недропользования.

ASPECTE ACTUALE ÎN DEZVOLTAREA AUDITULUI INTERN ÎN REPUBLICA MOLDOVA

Elena PETREANU, dr.

Universitatea de Stat din Moldova

epetreanu@mail.ru

ORCID:0000-0001-7024-3081

CZU: 657.63:338.46(478)

DOI: 10.5281/zenodo.6786736

***Abstract.** It is well known that the implementation of the Association Agreement between the Republic of Moldova and the European Union and, at the same time, the intensification of market economy relations have contributed to the development of the financial control system in the country, including the modernization of internal audit. Also, the issues of internal audit regulation have become a priority for both the public and corporate sectors in the country. In this context, the paper includes research on current issues of internal audit regulation in the Republic of Moldova, which contributes to its continuous development.*

***Key words:** internal audit, corporate sector, public sector, internal audit subdivision*

În momentul de față se reliefează aspectul că, tendințele actuale în dezvoltarea auditului intern la nivel internațional, duc la apariția modificărilor în noțiunea auditului intern. În acest context, conform ultimelor rectificări ale Standardelor Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern [1], activitatea de audit intern reprezintă un departament, compartiment, echipă de consultanți sau alți practicieni care furnizează servicii de asigurare și consiliere, independente și obiective, destinate să aducă valoare în organizație și să îmbunătățească operațiunile acesteia. În același timp, activitatea de audit intern ajută o organizație în îndeplinirea obiectivelor sale printr-o abordare sistematică și metodică care evaluează și îmbunătățește eficacitatea proceselor de governanță, management al riscului și control. Consemnăm că, profesia de auditor intern este organizată și reglementată la nivel global de Institutul Auditorilor Interni, iar în Europa este reprezentată de Confederația europeană a institutelor de audit intern. Institutul Auditorilor Interni, fiind un lider recunoscut de profesioniștii în domeniul auditului intern, are ca activitate constantă elaborarea și dezvoltarea standardelor internaționale de audit intern, totodată pregătirea și instruirea profesională continuă a auditorilor interni. Nemijlocit, activitatea Institutului

Auditorilor Interni, ce tine de reglementarea auditului intern, are drept rezultate punerea în aplicare a Cadrului Internațional de Practici Profesionale în Auditul Intern.

Atestăm faptul că, implementarea Acordului de Asociere Republica Moldova - Uniunea Europeană și, totodată, dezvoltarea relațiilor economiei de piață au contribuit la adaptarea la cerințele și realitățile actuale a sistemului de control financiar în țară, inclusiv a auditului intern, ca parte componentă a acestuia. În același timp, utilitatea auditului intern devine evidentă din implementarea Controlului Financiar Public Intern, modelul căruia a fost elaborat de către Comisia Europeană și este transpus în cadrul legal ale statelor-membre ale Uniunii Europene. De asemenea, întrebările reglementării auditului intern au devenit prioritare atât pentru sectorul public, cât și pentru cel corporativ din țară.

Circumstanțele descrise mai sus de către noi au influențat elaborarea unui șir de acte normative, care au menirea să reglementeze organizarea și buna funcționare a auditului intern în sectorul public al țării, și specifică exigențele în exercitarea acestuia. Printre acestea putem menționa: Legea privind controlul financiar public intern nr.229 din 23.09.2010; Standardele Naționale de Audit Intern, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.153 din 12.09.2018; Codul etic al auditorului intern și Carta de audit intern, aprobate prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.557 din 19.11.2019. De asemenea, au fost elaborate acte normative, care reglementează unele aspecte specifice ale activității de audit intern și, care includ: Regulamentul cu privire la raportarea activității de audit intern în sectorul public aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.176 din 26.12.2019; Regulamentul privind dobândirea, confirmarea și dezvoltarea calificării profesionale în domeniul auditului intern în sectorul public, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.556 din 19.11.2019 și Regulamentul privind evaluarea calității activității de audit intern în sectorul public, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.617 din 11.12.2019.

În același timp, evoluția cadrului de reglementare a auditului intern din acest sector cunoaște următoarele modificări și, anume: elaborarea și aprobarea noilor Norme de audit intern, a Regulamentului pentru audit intern prin asociere și a Regulamentului pentru audit intern pe bază de contract. Totodată, un aspect pozitiv menționăm actualizarea și publicarea Manualului de control intern managerial. Luând în considerare semnificația acestor noi acte normative pentru

activitatea de audit intern, în continuare, de către noi vor fi prezentate succint dispozițiile de bază ale acestora.

Normele de audit intern în sectorul public, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.161/2020 din 17.12.2020 [2], țin cont de ultimele tendințe și evoluții în domeniul dat. Normele nominalizate au ca scop de bază stabilirea cadrului general de organizare și desfășurare a activității de audit intern în entitățile publice, de asemenea îndrumarea corespunzătoare pentru aplicarea în practică a prevederilor Codului etic, Cartei de audit intern și Standardelor Naționale de Audit Intern. Menționăm că, prevederile Normelor se aplică entităților publice, care asigură activitatea de audit intern prin una din următoarele forme: subdiviziune de audit intern în structura organizațională proprie; audit intern prin asociere și audit intern pe bază de contract. Este necesar să consemnăm aspectul că, Normele date urmăresc reglementarea doar a obligațiilor persoanelor, care desfășoară activitate de audit intern și a cerințelor minime față de activitatea în acest domeniu. În același timp, de către Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova vor fi elaborate un șir de Ghiduri practice de audit intern, ce vor oferi îndrumare metodologică suplimentară asupra procedurilor de efectuare a auditului.

Consemnăm că, Regulamentul privind activitatea de audit intern prin asociere, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.159 din 17.12.2020 [3], are stabilit ca scop crearea instrumentelor pentru entitățile publice, care nu au posibilitatea organizării și întreținerii subdiviziunii de audit intern proprii, să beneficieze de servicii de audit intern, prin partajarea acestora. Concomitent, scopul de bază al Regulamentului privind activitatea de audit intern pe bază de contract, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.160 din 17.12.2020 (în vigoare din 22.02.2021) [4], este oferirea posibilității externalizării serviciilor de audit intern în cazul în care entitatea publică nu a instituit funcția de audit intern și, în același timp, oferirea suportului subdiviziunilor de audit intern create dintr-o singură persoană sau celor cu nevoi în capacități suplimentare specifice (cum ar fi tehnice, ingineresti, economice, TI, etc.), fiind un mecanism benefic pentru acoperirea universului de audit, de către subdiviziunile cu forțe insuficiente.

După cum vedem, toate modificările operate la cadrul de reglementare a auditului intern din sectorul public al țării condiționează o mai bună desfășurare a

auditului intern în cadrul entităților, fapt ce influențează atingerea obiectivelor strategice ale acestora.

În același timp, suntem martori a unor noi provocări pentru entitățile economice, care au un impact semnificativ și asupra derulării misiunilor de audit intern. Aici avem în vedere situația pandemică din ultimul timp, care a contribuit la adaptarea auditului intern la necesitatea de a fi mai flexibil în activitățile desfășurate. Pandemia Covid-19 a creat o serie de impedimente în activitatea auditorilor interni din cadrul entităților publice și, care includ [5]:

- imposibilitatea de a desfășura misiuni de asigurare, din cauza perioadelor lungi de carantină și/sau din cauza infectării angajaților entităților, absența persoanelor responsabile de gestionarea anumitor procese;
- limitarea comunicării față în față a auditorilor cu persoanele auditate;
- imposibilitatea includerii în auditare a subdiviziunilor structurale ale entităților aflate în carantină;
- misiunile de audit necesită mai mult timp pentru realizare, fapt ce a contribuit la îndeplinirea parțială a planului anual de audit intern;
- monitorizarea insuficientă a lucrului la distanță;
- dificultăți în realizarea misiunilor de audit la etapa lucrului în teren, aici avem în organizarea interviurilor, efectuarea testelor în teren, înțelegerea întârziată a unor proceduri și procese desfășurate în cadrul unităților auditate;
- obținerea probelor de audit doar în format electronic, imposibilitatea examinării documentelor originale;
- tergiversarea termenilor de finalizare a misiunilor de audit etc.

Totodată, necătând la impedimentele apărute, auditorii interni au fost competenți de a identifica și a implementa unele soluții, ce au devenit a fi eficace pentru a răspunde provocărilor situației pandemice, după cum urmează [5]: optimizarea graficului de muncă și crearea grupurilor de angajați care activează de la distanță și din structurile auditate; desfășurarea și axarea activității preponderent pe misiuni de consiliere, iar în cazul misiunilor de asigurare, documentarea informațiilor în regim online; comunicarea prin intermediul platformelor online, poștei electronice ș.a., iar în cadrul activității la distanță a fost asigurat accesul la calculatorul din oficiu prin intermediul programului „Any Desk”, ceea ce a simplificat realizarea și documentarea activităților; participarea la instruire externe și interne cu obținerea certificatelor de participare în regim online etc.

În calitate de concluzii putem menționa că, auditorii interni au făcut față provocărilor recente în activitatea lor, care au fost determinate de situația pandemică, prin adaptarea treptată la noile circumstanțe. În același timp, modificările operate în cadrul legal al auditului intern, au contribuit la facilitarea muncii auditorilor și, anume, prin organizarea activității prin asociere și pe bază de contract.

BIBLIOGRAFIE

1. Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern. Disponibil: https://www.aair.ro/fisiere/standarde_2017_romana/IPPF-Standards-2017-Romanian.pdf. [vizitat 20.03.2022].
2. Normele de audit intern în sectorul public, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.OMF161/2020 din 17.12.2020. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.13-20 din 22 ianuarie 2021.
3. Regulamentul privind activitatea de audit intern prin asociere, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.159/2020 din 17.12.2020. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.13-20 din 22 ianuarie 2021.
4. Regulamentul privind activitatea de audit intern pe bază de contract, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.160 din 17.12.2020. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.13-20 din 22 ianuarie 2021.
5. Raportul anual consolidat privind CFPI pentru anul 2020. Disponibil: https://gov.md/sites/default/files/document/attachments/subiect-15_4.pdf. [vizitat 29. 03.2022].

IMPACTUL CONTABILITĂȚII CREATIVE ASUPRA SITUAȚIILOR FINANCIARE ȘI PERFORMANȚEI ENTITĂȚII

Eugenia CALANCEA, drd.

Școala Doctorală de Științe Economice, USM

calancea.eugenia@gmail.com

ORCID: 0000-0001-5716-7977

CZU: 657.1:334.7:005.332.1

DOI: 10.5281/zenodo.6786843

***Abstract.** This article aims to define the notion of creative accounting, alongside with presentation of the impact of such techniques usage on the financial statements of a company as well as on its performance. The linkage between the creative accounting and the necessity of the managers to present a specific performance of the company alongside with avoidance of damages on the company's image is clearly identified. Reliability and the benefit of financial or performance information determined using creative accounting, is significantly deteriorated, this is why, usage of creative accounting should be limited, by promotion of fair accounting practices by governances and auditors of companies.*

***Keywords:** creative accounting, financial statements, financial performance, ethics of creative accounting, accounting norms.*

Studiul respectiv elucidează actualitatea problemei enunțate, în contextul dezvoltării economice, juridice și sociale accelerate. Cercetarea este efectuată utilizând sursele de informare: literatura de specialitate, publicațiile și studiile de caz aferente, standardele contabile internaționale și naționale și alte resurse digitale. Problema utilizării contabilității creative își conturează actualitatea în contextul în care efectele acesteia se propagă în economia la nivel național dar și la nivel mondial. În acest sens, relevanța și credibilitatea situațiilor financiare întocmite utilizând tehnici de contabilitate creativă, poate fi pusă la dubiu de către utilizatorii acestor informații, respectiv nu mai poate servi drept bază în procesul de luare a deciziilor.

În esență, contabilitatea a apărut ca urmare a necesității cunoașterii cu exactitate a poziției financiare reale a entității, iar contabilitatea creativă a apărut în același moment, fiind determinată de complexitatea activităților economice și evident, a factorilor psihologici umani.

Există abordări diverse în ce privește definirea contabilității creative, însă nu există o definiție general acceptată, dar ce este de comun sens, este că

profioniștii contabili își folosesc cunoștințele în vederea rezultatelor incluse în rapoartele financiare ale entităților. Cea mai vehiculată definiție a contabilității creative este cea din publicația lui Naser Kamal, „Creative accounting: its nature and use”, prin care aceasta este descrisă ca fiind „1) procesul prin care, dată fiind existența unor breșe în reguli, se manipulează cifrele contabile și, profitând de flexibilitate, se alege acele practici de măsurare și divulgare ce permit transformarea documentelor de sinteză din ceea ce ele ar trebui să fie în ceea ce managerii doresc; 2) procesul prin care tranzacțiile sunt structurate de asemenea manieră încât să permită „producerea” rezultatului contabil dorit” [1, p.9]. Dar, din motivul că opțiunile contabile mereu a existat, la fel ca și flexibilitatea reglementărilor contabile - creativitatea contabilă nu este neapărat să fie tratată cu un sens negativ. Problema contabilității creative derivă din faptul că începe să se manifeste rapid perversitatea instinctivă a oamenilor de afaceri, susțin savanții Malo J. și Giot H. [2, p.390].

Fenomenul de contabilitate creativă poate fi înțeles ca fiind alterarea realității economice a unei entități prin tehnici, opțiuni, și norme legale permissive. Motivele și impactul utilizării contabilității în vederea manipulării situațiilor financiare și a performanței entității, sunt diverse iar printre cele mai importante se enumeră: conflictele de interese, lipsa de competențe a managementului, perturbările economice, globalizarea, necesitățile utilizatorilor de informații, cerințele exigente ale acționarilor, necesitatea menținerii unor rezultate stabile, lacunele ale cadrului fiscal. Conflictul de interese apărut la managerii entităților, ale căror bonusuri sunt corelate strâns cu rezultatele financiare, determină aplicarea contabilității creative, în vederea prezentării unor rezultate care i-ar asigura cu remunerarea variabilă țintită. Lipsa de competențe și abilități profesionale ale managerilor, care tind să ascundă rezultatele unor decizii proaste, este acoperită prin utilizarea contabilității creative. Perturbările economice și anume, crizele, care afectează direct performanța băncii, tind să fie ascunse prin utilizarea contabilității creative, aceasta venind ca un colac de salvare în vederea protejării imaginii companiei. Globalizarea și accesul companiilor la piețele internaționale, determină utilizarea unor tehnici ale contabilității creative, în vederea menținerii și maximizării valorii acțiunilor companiei. Utilizatorii informațiilor contabile tind să ia decizii doar pe baza informațiilor prezentate în rapoartele financiare, din acest considerent, managerii sunt interesați să își mențină poziția față de competitori, iar tehnicile de contabilitate creativă vin ca

soluție. Deseori, conducătorii entităților sunt presați să utilizeze tehnici de contabilitate creativă pentru a satisface apetitul constant a acționarilor pentru plata dividendelor și a genera profituri suficiente pentru asigurarea acestui fapt. Un alt motiv este că companiile listate la bursele de valori, tind să prezinte rezultate financiare stabile, pentru a-și menține stabilă evoluția, astfel imaginea lor în viziunea investitorilor este una favorabilă. Nu trebuie neglijat și faptul că tratamentele fiscale permissive, determină utilizarea tehnicilor de contabilitate creativă care ar permite profesioniștilor contabili să manipuleze valoarea venitului impozabil pentru perioadele de raportare.

Impactul contabilității creative asupra situațiilor financiare și a performanței entității este unul major, generând dubii semnificative referitor la performanța reală a entității și transmițând un mesaj negativ despre calitatea guvernantei din cadrul entității economice. Prin utilizarea tehnicilor de contabilitate creativă, se pot manipula și indicatorii de performanță care servesc drept bază pentru evaluarea managementului și ai angajaților companiilor, în vederea asigurării realizării acestora și obținerea remunerărilor corespunzătoare, dar și menținerea imaginii companiei pe piață.

Utilizatorii informațiilor incluse în rapoartele financiare ale companiei, se așteaptă ca acestea să prezinte informații viabile, obiective, pertinente și comparabile cu cele ale altor companii locale sau internaționale. Considerând cele menționate mai sus, se pare că tehnicile contabile creative care reduc fiabilitatea informațiilor contabile sunt mai frecvent utilizate de entitățile economice și sunt facilitate de normele contabile actuale, iar drept instrument de mitigare a acestui risc, utilizatorii de informații ar trebui obligatoriu să ia în considerare și opinia auditorilor expusă asupra acestor rapoarte.

Drept concluzie, chiar dacă utilizarea contabilității creative nu este întotdeauna ilegală, aceasta denotă în primul rând, că managerii care se află sub presiune financiară caută soluții, fără a se asigura de respectarea principiilor de etică. Cu alte cuvinte, jumătățile de adevăr și minciunile pot fi ambele considerate susceptibile de a fi fraudă, iar practicile de contabilitate creativă nu vor dispărea până când cauzele care le-au creat nu vor fi eliminate.

Ca urmare, autorii normelor contabile ar trebui să ia în considerare și circumstanțele care permit aplicarea tehnicilor de contabilitate creativă. Deși experiența arată că, ori de câte ori se publică o nouă normă, entitățile găsesc o modalitate de a minimiza impactul acesteia.

BIBLIOGRAFIE

1. Naser C., Creative financial accounting: its nature and use, Pretince Hall, 1993.
2. Feleagă N., Malciu L. Politici și opțiuni contabile, Fair Accounting versus Bad Accounting, Ed. Economică, București, 2002.
3. Gowthorpe, Catherine; Amat, Oriol, Creative Accounting: Some Ethical Issues of Macro- and Micro-Manipulation, în „Journal of Business Ethics”, vol. 57, nr. 1/2005,
4. Ușurelu V., Nedelcu M., Andrei A. și Loghin D., Accounting ethics - responsibility versus creativity, Annals of the University of Petroșani Economics; 2010, Vol. 10 Nr. 3.

**PARTICULARITĂȚILE EVIDENȚEI ȘI AUDITULUI
SISTEMELOR ELECTRONICE PRIVIND TRANSFERURILE
BANCARE DE RESURSE**

Ada ȘTAHOVSCHI, dr.conf.univ,
Universitate de Stat din Moldova
astahovschi@gmail.com
ORCID: 0000-0002-3415-9509

Marilena DONCEAN, dr.cer. șt.,
Institutul de Economie Gh Zane, Academia Română, filiala Iași
doncean_m1967@yahoo.com
ORCID: 0000-0002-4441-5166

CZU: 657.1:336.717:004

DOI: 10.5281/zenodo.6786859

***Abstract.** International cooperation, population mobility and ensuring the activity of international economic agents have highlighted the need to transmit information at the international level. Due to the implementation of electronic technologies, all step-by-step operations become computerized and banks only need to purchase these software programs to create the infrastructure and train staff after which electronic systems will be introduced in most of the bank's services and products. Accumulation of funds for the bank itself is an activity that involves expenses, when transferring them can be obtained in higher volumes. With the help of an electronic payment system it is quite possible to offer banking services, which in the current conditions would provide an additional and secure flow of income.*

***Keywords:** International cooperation, electronic payments, money transfers, bank card, bank audit, financial resources.*

Introducere. Cooperarea internațională, mobilitatea populației și asigurarea activității agenților economici internaționali au scos în evidență necesitatea transmiterii informațiilor la nivel internațional. Datorită implementării tehnologiilor electronice toate operațiunile pas cu pas devin computerizate și băncile trebuie doar să achiziționeze aceste programe software pentru a crea infrastructura și a instrui personalul după care sistemele electronice vor fi introduse în majoritatea serviciilor și produse ale băncii.

Actualmente orice banca din întreaga lume îndeplinește trei funcții de bază: acumularea mijloacelor bănești, transferarea acestora și creditarea [1].

Acumularea mijloacelor bănești pentru banca de la sine este o activitate care implică cheltuieli, la transferarea acestora se poate de obținut venituri în volum mai mare. Cu ajutorul unui sistem de plată electronic este destul de posibil de a oferi servicii bancare, care în condițiile actuale ar oferi un flux de venituri suplimentare și sigure, concomitent îmbinând toate 3 funcții bancare: acumularea mijloacelor bănești de la un număr considerabil de clienți prin metode puțin costisitoare, mișcarea fondurilor după schema cont bancar – client – comerciant – cont bancar, și creditarea agenților economici și punctelor comerciale fiind membru al circuitului respectiv. Aceasta reprezintă una din puținele mijloace sau căi de a obține venituri [3, p.54-55].

Actualmente societatea contemporană se ciocnește tot mai des cu decontări electronice, și respectiv instrumentele de plată moderne încep să înlocuiască tot mai des predecesorii săi. Instrumentele de plată care se folosesc deloc nu sunt ideale, și deaceia are loc perfecționarea continuă a acestora, adică aceste instrumente sunt înlocuite cu altele mai comode, sigure, plus la aceasta în viața noastră a apărut internetul cu principiile specifice de comunicare, business și evident sisteme de plată.

La nivelul actual de dezvoltare tehnico științifică, informatizare a diferitor sectoare ale economiei au apărut și multe alte posibilități tehnice de efectuare a decontărilor fără participarea numerarului. Băncile comerciale respectiv sunt impuse să meargă în pas cu inovațiile moderne și astfel să presteze servicii clienților legate de transferuri electronice.

Forme și proceduri de plăți electronice. La mijlocul secolului XX începe să apară primele sisteme automatizate de plăți electronice bazate pe folosirea cardurilor bancare speciale. Actualmente acest instrument de plată este folosit pe larg și este greu de găsit o sferă care nu s-ar folosi de el. Numeroase magazine, hoteluri, restaurante din majoritatea țărilor sunt gata să deservească clienții folosind această metodă de plată. Astăzi în republica Moldova deja este acumulată experiența din domeniul emiterii cardurilor bancare străine prin licențierea de către diferite asociații financiare mari [6, p.265].

Sistemul de plăți electronice se dezvoltă foarte rapid. Dezvoltarea are loc în direcție atât cantitativ, cit și calitativ. În direcție cantitativă – permanent se mărește numărul deținătorilor de carduri, ATM-urilor și al punctelor comerciale ce acceptă spre plată carduri. În plan tehnologic – apar carduri noi, mai

performante după caracteristici, mai commode după spectrul de servicii acordate, se modifică tehnologiile de emiteră a acestora [2].

Fiecare țară are sistemul său propriu de decontări, de emiteră, de utilizare și autorizare a cardurilor. Însă aproximativ în toate țările europene numărul cardurilor crește rapid, iar sistemele de decontare se complică nu numai în ceea ce privește elaborarea programelor, dar și în privința întregii infrastructuri de prelucrare a tranzacțiilor și tehnologiei corespunzătoare [4, p. 25].

Actualmente **cardul bancar** reprezintă un instrument de plată modern și accesibil publicului larg, care tot mai mult concurează cu ceea noi numim bani. Mecanismul de funcționare a unui sistem electronic de plată este bazat pe folosirea cardului bancar și include în sine operații efectuate prin intermediu bancomatelor, terminlaelor amplasate în puncte comerciale, sisteteme electronice bancare de deservire a cliențior la domiciliu și în oficiu [6, p. 266].

Actualmente peste 200 de state din lume folosesc carduri bancare în sistemul de plăți electronice, ceea ce permite de aface concluzia că cardurile sunt elementul primordial în așa numita "revoluție tehnologico-informațională" în cadrul sistemului bancar.

În practica bancară internațională operațiunile cu carduri totuși sunt o sursă suplimentară de venituri. Multe bănci dorind să dee amploare acestei sfere de activitate deseori nu realizează faptul că se implică în operațiuni foarte riscante. Utilizarea cardurilor bancare influențează esențial asupra dezvoltării circuitului monetar și concomitent se micșorează posibilitatea stagnării din cadrul circuitului. Tot aici putem menționa și alte momente pozitive: mărirea rulajelor și a veniturilor, crearea unei imagini pozitive a băncii și a punctelor comerciale, existența garanțiilor al sistemului de plăți etc [5, p. 137].

Utilizarea metodelor moderne de plată, în special cele cu carduri, permite băncilor esențial să-și micșoreze timpul becesar pentru producerea cardurilor bancare, de a economisi timpul necesar de lucru al personalului și de evidență contabilă. Volumul de lucru privind efectuarea calculului și a plăților are loc în regim automat, cu o viteză și siguranță mare și cu un nivel minim de cheltuieli. Mai mult ca atât folosirea instrumentelor moderne de plată influențează psihologia clientului atribuindu-i o gândire "computerizată", apar aptitudini de lucru cu tehnică, astfel permițând să gestioneze mai bine cheltuielile proprii pe viitor [3, p.78].

Sistemul de plată electronic privind transferul de resurse bănești reprezintă totalitatea metodelor și procedeele de realizare a relațiilor dintre subiecții din cadrul sistemului, care dă posibilitatea de a folosi carduri bancare standartizate ca mijloc de plată [2].

Un sistem de plată este bazat pe anumite reguli și principii generale de folosire a cardurilor din cadrul aceluși sistem al emitentului și de realizare a decontărilor reciproce. Aceste reguli se răsfrâng atât asupra aspectelor tehnice: date, proceduri, autorizări și tehnică; cât și asupra aspectelor financiare: reglarea soldurilor ale părților, metode și reguli de evidență contabilă.

Dezvoltarea destul de rapidă a businessului cu carduri poate fi explicată prin următorii *factori* [7, p.268] :

- *În primul rând* banca deservind carduri bancare internaționale atrage clientela de elită
- *În al doilea rând* deservind un cerc concret de utilizatori banca este nevoită să întrețină legături cu băncile din exteriorul țării, să efectueze decontări conform standartelor internaționale, cu scopul integrării în sistemul bancar internațional. Însă pentru a deveni partener al unei bănci străine este nevoie ca banca autohtonă să fie destul de dezvoltată, inclusiv în sfera tehnologiilor informaționale.

O direcție importantă în deservirea deținătorilor de carduri bancare este oferirea serviciilor electronice în punctele comerciale. Sistemul de plată privind transferul de resurse bănești presupune transferarea mijloacelor din contul cumpărătorului în contul vânzătorului, în momentul efectuării plății, sau în cazul cu plata amânată.

Una din formele clasice ale serviciilor electronice bancare este **deservirea bancară la distanță**, care nu presupune utilizarea cardului, deoarece poate fi înlocuită cu alte instrumente tehnice [3, p. 105]. Pentru o deservire calitativă este necesar de a implementa soluții bazate pe utilizarea cardurilor în tehnologia deservirii la distanță. Este mult mai avantajos pentru client situația când datorită sistemelor de tip „client – bancă” el poate rapid fiind la oficiu să întocmească diferite dispoziții de plată, iar beneficiarul să primească fondurile respective în termeni minimali. Numai prin implimentarea astfel de sisteme electronice banca poate să asigure nivelul respectiv al deservirii clienților.

O altă metodă este sistemul „**Home banking**”, care reprezintă un sistem de deservire a clienților la domiciliu. Prestarea serviciilor bancare la domiciliu

prezintă o formă de servicii acordate clienților bazată pe utilizarea tehnicii electronice. În astfel de cazuri operațiunile pot fi efectuate șapte zile pe săptămână non-stop. Înainte de începerea operației deținătorul contului folosește „cheia” în formă de cod pentru ca conectarea să fie autorizată [5, p. 252].

Sistemul „*client – bancă*” posedă un nivel de protecție foarte înalt și asigură veridicitatea și confidențialitatea informației transmise în bancă [5, 243]. Implimentând acest tip de sisteme banca consultă clienți privind întrebări despre tehnica de calcul necesară, mai mult ca atât banca garantează deservirea tehnică, instalarea sistemului, instruirea personalului, modernizarea în cazul versiunilor noi consultații și recomandării.

În cazul când clientul este persoană fizică factorul important care frânează momentul de a deveni membru al cercului de utilizatori este plata pentru utilizarea serviciilor. Din punct de vedere a agenților economice cel mai mare avantaj al acestor servicii bancare este posibilitatea de a primi informații în orice timp de rînd cu utilizarea altor posibilități.

Pentru bancă este destul de greu de a evalua eficiența acestor sisteme în primul rînd din motivul micșorării cheltuielilor pentru întreținere, cadre, lucru cu documente, în al doilea rînd din cauza pierderilor rezultate din transferul fondurilor clienților de pe conturi fără dobîndă pe conturi cu dobîndă. O analiză esențială deasemenea necesită și concurența din partea altor bănci sau organizații financiar creditare care deasemenea prestează servicii bancare la domiciliu și în oficiu.

Deservirea clienților băncii la domiciliu utilizînd posibilitățile rețelei internet a fost numită „*internet banking*”. Varianta clasică a sistemului „internet banking” include în sine un spectru larg de servicii bancare oferite clienților persoane fizice cu excepția operațiilor în numerar. De regulă cu ajutorul sistemului „internet banking” este posibilă închiderea și deschiderea depozitelor, de a procura și a vinde valută, a achita servicii comunale, servicii internet și GSM, transferuri în interiorul și exteriorul băncii, de a transfera fonduri de pe un cont pe altul inclusiv carduri bancare, achitarea în favoarea agenților comerciali și desigur monitorizarea tuturor operațiunilor pentru orice perioadă de timp [5, p. 247].

Spre deosebire de cel tradițional „internet banking” virtual permite 24 din 24 de ore de a controla conturile proprii și în dependență de conjunctura pieții

financiare de a lua decizii respective (închidere depozitelor, cumpărarea sau vânzarea de valută).

Deservirea bancară la distanță deasemenea poate fi efectuată prin intermediu telefonului și a programelor speciale cu ajutorul cărora calculatorul desinestătător dă răspuns la întrebările clientului. Acest tip de deservire se numește „telebanc”.

Sistemul „**Telebanc**” permite clientului de a primi diferite informații și de a efectua operațiuni cu conturile proprii. Telebanc include așa subsisteme ca mesageria vocală, poșta, faximil pentru transmiterea sau primirea diferitor informații urgente [5, p. 249]. Ordinele de plată efectuate prin „telebanc” se execută în regim automat, iar informația privind modificarea soldului pe cont o transmite operatorul administrator către serverul bancar. Soldurile pe conturile clientului se calculează în baza formulelor contabile și pot fi obținute pentru orice zi operațională. Extrasele din conturi sunt formate în mod dinamic la cererea clientului ceea ce exclude procesul de rutină de formare și de păstrare a informației. Multe bănci utilizează tehnologiile telecomunicaționale nu numai pentru prelucrarea operațiilor cu conturile clienților, dar și în alte sectoare. Aici putem menționa gajul, creditele curente și de consum. La momentul actual este normal ca sistemul de transmitere a datelor să prelucreze toate operațiunile bancare. În locul banilor cash și a altor instrumente de plată este rațional de utilizat sisteme electronice de plăți privind transfer de resurse bănești (EFT-electronic funds transfer).

Cooperarea internațională, mobilitatea populației, asigurarea activității agenților economici internaționali a scos în evidență necesitatea de transmitere a informației comerciale la nivel internațional. Multitudinea de standarde și de metode de evidență din diferite țări ale lumii necesită elaborarea protocoalelor speciale de transmitere a datelor de creare a rețelelor ce ar fi în stare să satisfacă cerințele tuturor participanților.

Cea mai renumită și mai mare rețea internațională de organizații este organizația **SWIFT** (Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunications) oficiu central fiind în Brussel [2]. Această organizație oferă servicii privind schimbul de mesaje între participanții la societatea bancară, membrii ai cărora sunt peste 5300 de instituții financiare amplasate în 130 de state. Rețeaua SWIFT zilnic transferă peste 2,7 mln de mesaje și transferă peste 1,5 trilioane \$ dintr-un punct în altul.

Auditul și controlul intern al operațiunilor de transfer a mijloacelor bănești. Sistemul de control intern al băncii reprezintă un proces în care sunt implicate organele de conducere ale băncii și personalul acesteia, indiferent de funcția ocupată, bazat pe procedee, metode, măsuri, inclusiv restricții, relații de emiterie/autorizare/executare/raportare/control al tranzacțiilor și operațiunilor, precum și pe dispozițiile organelor de conducere, în baza unei informații autentice, complete și actualizate, adoptate pentru realizarea scopurilor și obiectivelor controlului intern bancar [6, p. 83].

O parte integrantă a controlului este **auditul intern** care este organizat și menținut de organele de conducere a băncii și poate fi abordat ca un ansamblu de acțiuni de evaluare, verificare și control al activității băncilor comerciale și al documentelor contabile elaborate de acestea în conformitate cu normele și instrucțiunile stabilite de BNM, toate fiind realizate cu scopul de a stabili o imagine cât mai reală a activității băncii.

Auditul și controlul intern bancar este deosebit de important pentru toți cei care participă direct și indirect la activitatea economico-financiară a băncii, ca de exemplu proprietarii și clienții băncii pe lângă aceste sistemele respective au menirea să asigure buna funcționare a activității bancare, acționând astfel ca să prevină abaterile și neajunsurile să favorizeze creșterea eficienței, asigurarea integrității patrimoniului, cunoașterea modului de respectare a legislației economice, precum și stabilirea răspunderii pentru pagubele produse și pentru nerespectarea disciplinei manageriale [6, p.166].

Controlul operațiunilor de transfer a mijloacelor bănești de către clienții băncii cuprinde următoarele *etape* [6, p.170-170]:

- identificarea sumelor din conturile bancare cu documentele de plată și determinarea corectă a soldului;
- verificarea metodelor de reflectare în evidență a intrărilor și ieșirilor de mijloace bănești.

În timpul, verificării a situației din conturi curente se atrage atenție la datele din documentele de plată și data reflectării operațiunilor în conturi.

La verificarea conturilor valutare ale clienților și a băncii, se atrage atenția la respectarea metodelor de evaluare a valutei în lei, la metoda de calculare a diferenței de curs și stipularea metodelor în politica de contabilitate a băncii. Controlul situației contului corespondent al băncii, operațiunilor efectuate prin cont, se efectuează în baza extrasului din cont de la BNM [6, p.178].

De asemenea o deosebită atenție se atrage la respectarea cerințelor actelor normative ale BNM referitor la efectuarea tranzacțiilor persoanelor afiliate și tranzacțiilor supuse la expuneri mari.

Concluzii. Reieșind din cele expuse mai sus putem trage concluzia, că un număr mare de sisteme electronice de decontări, sisteme de plăți sunt bazate pe utilizarea cardului. La sisteme electronice de plăți deasemenea se atribuie și deservirea clientelei în oficiu și acasă prin utilizarea tehnicii de calcul, diferitor sisteme de comunicare, sisteme de plăți electronice, transferuri electronice interbancare. Unele din aceste nu presupun utilizarea obligatorie a cardului ca element de bază.

Datorită implementării tehnologiilor electronice toate operațiunile treptat se automatizează. Băncilor le rămâne numai să procure aceste echipamente și programe software de a arenda canale de legătură, de a crea infrastructura, de a instrui personalul și atunci sistemele electronice ar fi implementate în marea majoritate a serviciilor bancare.

Fiecare bancă poate implementa tehnologii noi de plăți, acestea la rândul lor impun noi cerințe față de tehnologia de lucru bancară. La sigur apar probleme de ordin tehnic, psihologic, de drept, cu caracter financiar și de securitate. Pentru a soluționa aceste probleme este necesar de analizate sisteme electronice de plăți atât din punct de vedere teoretic cât și practic.

BIBLIOGRAFIE

1. Legea privind activitatea băncilor nr.202 din 06.10.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova №202 din 06.10.2017.
2. Regulamentul cu privire la Sistemul Automatizat de Plăți Interbancare. În: Monitorul Oficial al RM nr 039 din 10.03.2006
3. Basno C., Dardac N. Sisteme de plăți, compensări și decontări. București, 2003
4. Dedu V., Enciu A. Contabilitate bancară. București, Editura Economică, 2001
5. Danilă N. Retail banking. București, Editura Expert, 2004
6. Ștahoșchi A., Soltan A, Dima Gh. Aspecte ale reglementării activității bancare. București, ed. Semne, 2012
7. Ștefaniuc O., Gîrlea M., Jecev V. Monedă și credit. Chișinău, CEP USM, 2014

COMPARATIVE STUDY OF INTERNAL AUDIT AS AN ACTIVE FORM OF MANAGEMENT CONTROL

Mirela MOLDOVAN, PhD candidate,
Free International University of Moldova

luimirelamoldovan@gmail.com

ORCID: 0000-0002-2070-5759

CZU: 657.63:005.584.1:334.7

DOI: 10.5281/zenodo.6786889

***Abstract.** The modern development of market relations in the Moldovan economy has led to the delimitation of different fields of activity, including between the classic and new forms of financial and managerial control. The new economic challenges, together with the use of progressive methods of managing business operations, require the use of those forms and types of control that contribute to a reliable assessment of the company's financial results and financial situation, harmonize consumer interests with efficient use of capital and resources and the creation of conditions for obtaining economic benefits and solving tasks. Currently, one of the main challenges is to move from passive finding control to its active forms, in particular to internal audit, which allows the company's management to be provided with such analytical information that greatly increases the effectiveness of forecasting and justification of organizational and economic decisions. In this regard, based on the understanding of foreign experience, this article will conduct a comparative analysis of two forms of control: passive ascertaining and internal audit as an active form of management control.*

***Key words:** audit process, internal audit, financial control, inspection, management.*

In the Republic of Moldova actively run inter-related systems of the state control (inspection), managerial (internal audit) and external ones (external audit) [2, p.251]. Simultaneously, in conditions of integration of productive objects, formation of vertical and horizontal integrated corporate structures, activation of foreign capital, issues of demarcation and rationale organization of the respective systems of control become the most important condition of their functionality, sufficiency and relevance. Nowadays, both for business and state the priority is to fully identify and use reserves available for raising effectiveness of economic activity and raising competitiveness, which can be achieved based

on a detailed elaboration of both theoretical and methodological aspects in line with a generalization of the international experience.

One of the functional forms of the financial and economic control is inspection [12, p.6]. In the economic literature prevailing opinion about inspection is it as being a method of control [7; 11; 12]. However, it is commonly known, that method in philosophical term is a means of getting to know, a means of reaching the aim of research. For a method it is typical studying the manifestations of the economic life, but it does not express contents, aim and tasks. Such a statement is erroneous, given that, being a method of control, the inspection itself cannot have its own issue and method. In this regard, a considerable role plays determination of boundaries and limitations of inspection, to comprise the knowledge about objects of inspection as a whole. As objects subjectable to inspection can be certain branches of an economy, economic processes at the enterprises and in organizations, de facto availability and preservation of various types of property.

The inspection consists in a system of control measures to check-up the legitimacy, correctness and relevance of the operations of a company or organization, as well as actions of an executive [6]. To mention is that, during tens of years among researchers there is a discussion about the limitation of extension of objects, and hence, the subject of. This debate has not lost its actuality up to nowadays. For instance, the european practice considers as actual means of control not only the book records, but also depending on circumstances and accompanying events [7; 9; 14]. We share the stance of those authors, who claim that the controller cannot avail of universal knowledge. In this regard, we consider appropriate the recommendations, supporting that, while performing the control it is necessary to consider only those issues and circumstances, which to a certain extent, are connected with the book-keeping and can serve as ground and object for check-ups, analysis and conclusions inspection [5, p.289]. All the objects of inspection in economy are interrelated, this is why sharing and opposing them can be with a commonly known extent of conditionality. Objects of inspection are necessarily regarded as applicable to specific conditions.

The internal audit is an activity of providing independent and objective guarantees and consulting, directed to improving the improvement of the operations of an economic unit [3, p.16]. In line with that, according to International Auditing Standard **610 “Using the Work of Internal Auditors”**,

internal audit function a function of an entity that performs assurance and consulting activities designed to evaluate and improve the effectiveness of the entity's governance, risk management and internal control processes [10, p.684]. Inter alia, the functions of the internal audit internal audit comprises studying, evaluation, and monitoring of adequacy and effectiveness of the book-keeping systems and internal control [13, p.119].

According to provisions of the **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing** the subject of the internal audit is considered an aggregation of various objects, occurrences and factors, taking place in the managerial process of the entrepreneurial activity, reflected in the system of the administrative and book-keeping control, non-financial documents and systemically assessed in terms of observance of legislation, economic effectiveness of the performed operations, achieved results and targets [1].

Nowadays a demarcation occurs of spheres of activity of the financial control systems, with simultaneous enhancement of interrelationship between them, with the aim of diminishing overlapping in terms of operations and functional directions of activity. In these circumstances, the internal audit should be considered as an element of the internal control system, which is necessary for big economic entities mainly of the private sector of economy, so that by its help successfully compete on the market on the account of enhanced quality, decreased cost of production, knowledge of market demand and, this way, increased effectiveness of the operations [4, p.153-154].

The major advantage of the internal audit consists in its accessibility, fewer costs compared with the external audit, access of these services any time, deep knowledge of the situation by the internal auditors at the company, style of work and management, attraction by auditors of highly qualified professionals of the departments, as well as guaranteeing a permanent observation of legislations [8, p.33-34].

As mentioned above, with regards to the essence of the internal audit there are various opinions. Proceeding from the fact that some authors understand it in narrow and take it for inspection, further in the Table no. 1, there is a comparative description of inspection and internal audit.

Table 1. Comparative characteristics of the internal audit and inspection

Distinctive trait	Form of financial control	
	internal audit	inspection
Aim	Informational supply to the owners in the frame of the enterprise and protection of their patrimonial interests	Informational provision of the supervisory body in the frame of the existent economic system
Subject assessed in terms of performed operations	Assessment of current operations, safety and stability of the enterprise operations	Assessment of the previous activity of the enterprise, execution of planned indicators
Main functions of the controlled	Control and analytical, informational and consulting functions	Control and informational functions
Applied types of check-ups	Applying risk and system-oriented audit	Documentary inspection, random check-ups of assets' safety and credibility of accountancy
Main directions of the check-ups	Inspection procedures, connected to the insurance of asset safety, legal inspection and consulting check-up and consulting on various issues	Control actions, linked with the preservation of actives, documentary and factual inspection of legitimacy and relevance of performed operations
Methodological techniques	Factual, documentary and assessing techniques, directed towards getting auditing evidence and checking-up the assets' safety	Documentary and factual techniques of inspection, directed mostly towards checking-up the safety of the assets
Assessment of managerial activity	Penetration into function of management with subsequent assessment of the management quality and working up proposals on its improvement	Check-up of legitimacy and correctness of executives' actions when performing economic operations
Organization and management of control	Strict regulation of the activity at the organization level and control of the audit quality	Tough centralization and labor discipline, application of Sectorial regulations on performing inspections

Proceeding from the mentioned above, one can state, that the internal audit needs to be perceived broadly, as a managerial function, as a form of internal control, which employs as tools complex inspections, thematic, analytical, thorough and other types of check-ups. In line with this the internal audit does not merely provide for a detailed thorough check-up of the financial-economic and operational activity, but also works up proposals on optimization of the economic

activity, rationalization of costs and raising profits, provides various consulting services for the management [6]. While performing check-ups on various aspects of the operations and competently researching and assessing the work of the enterprise, while stemming on credible information, audit provides the internal user grounded proposals concerning managerial decisions.

In line with that, regardless on the difference between the internal audit from inspection, when deciding on frequent and similar questions, the audit does not overlap but completes the inspection, providing important function for the management. One should also mention that, in line with the mentioned advantages, the internal audit has also several shortages, related with the usage of random method and limitations connected thereto. This does not allow internal audit provide full guarantee, that the book-keeping system and internal audit avoid essential mistakes, that undetected abuses are missing; neither subjects to control the events, which are not registered in the documents, if inspection procedures are missing, which are supposed to provide for complexity of checking-up records.

REFERENCES

1. Asociația Auditorilor Interni din România - Standardele Internaționale de Practică Profesională a Auditului Intern, 2009. http://www.aair.ro/index.php?option=com_content&view=article&id=33&Itemid=57&lang=ro.
2. Balan I. Conceptul și necesitatea organizării auditului intern al procesului de producție. În: Tezele conferinței științifice internaționale, Universitatea „TOMIS”. Constanța, 2013, p. 251-254.
3. Balan I. Graur E., Iachim A. International dictionary of auditing terms / Dicționar internațional al termenilor de audit / Международный словарь терминов по аудиту. Chișinău: „Print-Caro” S.R.L., 2021. 129 p.
4. Balan I. Particularitățile de organizare a misiunilor și evaluarea activității de audit intern la entitățile economice. În: Studii economice. ULIM. Chișinău, 2014, nr. 1, p. 150-160.
5. Balan I., Burlea E., Cazac I. The internal audit of the production process: essence, necessity, organization. În: Tezele conferinței științifice internaționale, ASEM. Chișinău, 2014, p. 288-292.
6. Bunget O., Florea-Ianc Z., Ghiță M., Nicolau C., Pereș E., Pereș I. Guvernanța corporativă și auditul managerial intern, Timișoara: Editura Mirton, 2009, 475 p.

-
7. Collins L., Valin G. Audit et control intern, Principes, Objectifs et Pratiques. Paris: Editura Dalloz, 1996, 370 p.
 8. Dobroțeanu C., Dobroțeanu L. Audit intern. București: Editura Infomega, 2007, 196 p.
 9. Drăgan P. Auditul intern, delimitări conceptuale și limite. Congresul Profesiei Contabile din România. București: Editura CECCAR, 2008, 115 p.
 10. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Volume I. New York: IFAC, 2020. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1.pdf>.
 11. Mitrea A., Băncuță A. Audit public intern de la funcția de control la funcția de consiliere în cadrul asistenței manageriale. București: Ministerul Administrației și Internelor, 2005, 324 p.
 12. Oprean I. Control și audit financiar-contabil. Deva: Editura Intelcredo, 2002, p. 6.
 13. Renard J. Teoria și practica auditului intern. București: M.F.P., 2003, p. 119.
 14. Tudorică A., Masters T. The relationship between internal auditing and management. Cluj-Napoca: FSPAC, 2009, 397 p.

CONTROLLING ÎN CADRUL SPITALULUI JUDEȚEAN SUCEAVA

Rareș Cosmin NICORICI

Stefan cel Mare University of Suceava, Suceava, Romania,

rarescosminn@yahoo.com

CZU: 657.63:005.584.1:614(498.3)

DOI: 10.5281/zenodo.6786945

***Abstract.** În cadrul lucrării sunt prezentate date privind controlling-ul din cadrul spitalului județean Suceava, având analizate atât cheltuielile cât și veniturile pe o perioadă de cinci ani, începând cu trimestrul 4 din anul 2015. În urma acestei analize se pune în evidență deficitul cu care a încheiat primul trimestru din anul 2021, totalizând 0,8 mil RON, totodată observându-se o creștere a cheltuielilor cu personalul. Pentru perioada analizată nivelul de înregistrare a cheltuielilor generate de consumuri a fost analizat cumulativ pe categorii. În ceea ce privește nivelul de înregistrare a cheltuielilor, marea majoritate a serviciilor clinice ale spitalelor, medicamentele, dispozitivele medicale, serviciile clinice auxiliare și serviciile conexe sunt înregistrate la nivelul pacientului. În cele mai multe cazuri, activitățile angajaților și consumabilele sunt înregistrate la nivel de departament. Costurile rămase - inclusiv serviciile suport, administrarea și amortizarea - sunt înregistrate în principal la nivelul unității sanitare.*

***Cuvinte cheie:** controlling, control intern managerial, OSGG*

***Reglementări ale controlului în sectorul public.** Funcționarea defectuoasă a unei entități publice, având influențe din factori interni sau externi, în ceea ce privește un control intern inexistent sau făcut de dragul de a face control, acesta existând doar pe hârtii, iar problemele fizice existente în entitate neputând fi rezolvate.*

Acesta nu se limitează doar la cele menționate anterior cât poate cuprinde și o gamă mai largă privind activitatea necorespunzătoare a conducerii entității prin decizii nefundamentate sau eronate, planuri nerealiste, lipsa experienței, fraude și corupție, o legislație precară sau care produce întârzieri și nu în ultimul rând lipsa de competență a managerilor [Garitte, 2020].

*Controlul intern în sectorul public din România este cu caracter obligatoriu [OG 119, 1999], acesta fiind aprobat prin *Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018* [OSGG 600, 2018]. Așadar această obligativitate de implementare a controlului intern managerial în sectorul public este prevăzută într-un act normativ cu putere de lege [L. 301, 2002].*

SCIENTIFIC-PRACTICAL SYMPOSIUM WITH INTERNATIONAL PARTICIPATION

Reconsideration of the role of the accounting profession.

We act today for the challenges posed by the future

March 31, 2022

Conform standardului 11 din OSGG 600/2018 – *Continuitatea activității*, prevede ca managementul să identifice principalele amenințări cu privire la continuitatea derulării proceselor și activităților, asigurând măsurile corespunzătoare ca activitatea entității publice să își poată continua activitatea.

Controlling-ul la nivelul spitalului județean Suceava

Rezultat controlling-ului la nivel de spital din ultimii 5 ani

RON

Comparare rezultate spital 2017 AN/4 vs 2018 AN/4 vs 2019 AN/4 vs 2020 AN/4 vs 2021 T1											
Indicatori	2017 AN/4	% din venit 2017 AN/4	2018 AN/4	% din venit 2018 AN/4	2019 AN/4	% din venit 2019 AN/4	2020 AN/4	% din venit 2020 AN/4	2021 T1	din venit 2021 T1	Diferență (%) 2021 vs 2020 AN/4
Venituri	3.926.753	100,0%	57.665.463	100,0%	63.814.719	100,0%	74.387.526	100,0%	78.774.565	100,0%	5,9%
Ch. directe	5.644.012	58,4%	32.947.552	57,1%	38.394.562	60,2%	46.637.598	62,7%	53.843.356	68,4%	15,5%
Contrib.1	8.282.741	41,6%	24.717.911	42,9%	25.420.158	39,8%	27.749.927	37,3%	24.931.209	31,6%	-10,2%
Servicii interne	3.396.141	30,5%	15.989.435	27,7%	17.953.162	28,1%	23.075.676	31,0%	22.164.086	28,1%	-4,0%
Contrib.2	4.886.600	11,1%	8.728.477	15,1%	7.456.996	11,7%	4.674.252	6,3%	2.767.123	3,5%	-40,8%
Overhead	2.166.512	4,9%	2.523.795	4,4%	3.061.085	4,8%	3.815.160	5,1%	3.557.431	4,5%	-6,5%
Rezultat controlling	2.720.088	6,2%	6.204.681	10,8%	4.395.911	6,9%	859.092	1,2%	-800.308	-1,0%	-193,2%
Dif. venituri	348.207	0,8%	-139.828	-0,2%	3.336.419	5,2%	4.664.502	6,3%	2.454.391	3,1%	-47,4%
Diferență ch.	-745.507	-1,7%	-672.769	-1,2%	641.609	1,0%	148.957	0,2%	1.638.473	2,1%	1000,0%
Rez. Cont. fără repr.	2.322.788	5,3%	5.392.084	9,4%	8.373.940	13,1%	5.672.551	7,6%	3.292.556	4,2%	-42,0%
Venituri producție	4.839.465	11,0%	11.188.393	19,4%	14.120.417	22,1%	3.903.450	5,2%	139.746	0,2%	-96,4%
Ch. amortizare	2.114.512	4,8%	3.544.422	6,1%	3.442.229	5,4%	2.908.436	3,9%	3.234.874	4,1%	11,2%
Ch. inventar	2.248	0,0%	444.843	0,8%	207.864	0,3%	0	0,0%	0	0,0%	0,0%
Ch. reproducție		0,0%	0	0,0%	8.185.788	12,8%	4.173.403	5,6%	28.748.259	36,5%	588,8%
Rezultat contabil	5.045.493	11,5%	12.591.213	21,8%	10.658.476	16,7%	2.494.163	3,4%	28.550.830	-36,2%	1.244,7%

SCIENTIFIC-PRACTICAL SYMPOSIUM WITH INTERNATIONAL PARTICIPATION

Reconsideration of the role of the accounting profession.

We act today for the challenges posed by the future

March 31, 2022

Contractele spitalului cu CJAS

RON

Rata decontării T4 -2020							
Tip venit	Realizat	Contractat	Facturat	Dif. realiz.- fact.	Rata dec.	Dif. fact.- contr.	Fact.sub. ctr.
DRG	13.903.846	21.939.739	24.441.645	-10.537.799	175,8%	2.501.906	-
Total Cronici	1.195.551	1.841.371	2.056.503	-860.952	172,0%	215.132	-
Cronici (Cardio, Neuro, Pneumo)	81.972	328.890	108.031	-26.059	131,8%	-220.859	sub ctr.
Îngrijiri paliative	432.127	344.948	422.706	9.421	97,8%	77.758	-
Neonatalogie prematuri	631.500	625.800	1.462.889	-831.389	231,7%	837.089	-
Psihiatrie cronici	12.575	98.223	16.573	-3.998	131,8%	-81.650	sub ctr.
Recuperare ortopedică	28.080	103.968	37.007	-8.927	131,8%	-66.961	sub ctr.
Recuperare BFT	9.297	138.486	9.297	0	100,0%	-129.189	sub ctr.
Spitalizare de zi	832.437	498.530	1.202.850	-370.413	144,5%	704.320	-
Total	15.931.834	24.279.640	27.700.998	-11.769.164	173,9%	3.421.358	-

Rata decontării T1 -2021							
Tip venit	Realizat	Contractat	Facturat	Dif. realiz.-fact.	Rata dec.	Dif. fact.- contr.	Fact.sub. ctr.
DRG	16.313.594	21.939.739	21.045.661	-4.732.067	129,0%	-894.078	
Total Cronici	1.076.573	1.841.371	1.936.648	-860.075	179,9%	95.277	-
Cronici (Cardio, Neuro, Pneumo)	60.192	328.890	112.294	-52.102	186,6%	-216.596	
Îngrijiri paliative	330.339	344.948	344.947	-14.608	104,4%	-1	-
Neonatalogie prematuri	636.000	625.800	1.371.494	-735.494	215,6%	745.694	-
Psihiatrie cronici	20.547	98.223	44.309	-23.762	215,6%	-53.914	sub ctr.
Recuperare ortopedică	20.400	103.968	43.991	-23.591	215,6%	-59.997	sub ctr.
Recuperare BFT	9.095	138.486	19.613	-10.518	215,6%	-118.873	sub ctr.
Spitalizare de zi	1.005.280	498.530	996.661	8.619	99,1%	498.131	-
Total	18.395.447	24.279.640	23.978.070	-5.583.523	130,4%	-300.670	sub ctr.

Fluxul financiar anual pentru perioada 31.12.2015-31.03.2021

RON

	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	31.03.2021
Stocuri	7.122.958	7.732.390	8.036.058	10.093.451	11.646.690	24.356.559	17.310.164
Obiecte de inventar	8.878.555	8.903.282	10.178.173	10.103.637	11.621.943	11.718.843	12.110.633
Creanțe	9.956.251	12.630.503	13.623.241	17.800.927	20.879.322	28.813.001	24.145.851
Disponibil	32.617.616	37.880.284	47.279.653	81.877.099	72.218.283	54.799.970	66.922.786
Furnizori	1.689.582	1.829.470	4.631.328	5.727.813	4.573.643	6.489.328	8.294.555
Alte datorii (salarii, etc.)	8.072.594	11.598.411	14.068.497	17.798.762	20.813.194	23.788.667	22.986.562

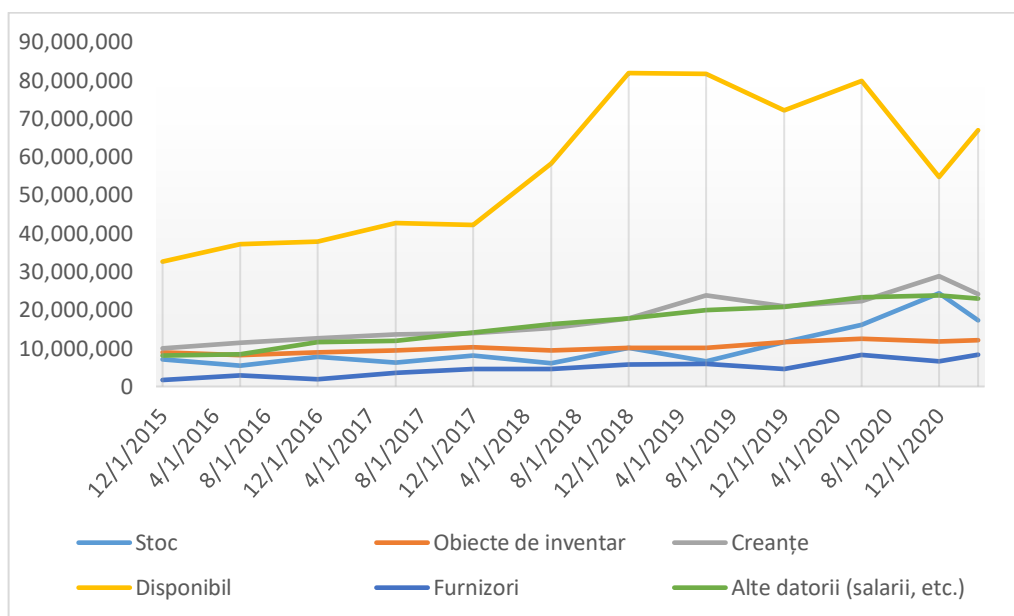


Diagrama 1. Fluxul financiar reprezentat pe trimestre, 2015-2021

Concluzii. După cum se observă din datele prezentate, o bună funcționare și o evidență actualizată a acestora se poate face printr-un sistem electronic, astfel ușurând munca personalului din zona administrativă. Spitalul a încheiat trimestrul I 2021 pe deficit de 0,8 mil, totodată spitalul nu a reușit să deconteze toate sumele disponibile până la nivelul contractat, deși s au primit bani și peste valoarea realizată.

Cheltuielile cu personalul au crescut cu peste 2,4 mil lei în trimestrul I 2021 față de trimestrul IV 2020. Activitățile de spitalizare continuă cronici, spitalizarea

de zi și ambulatoriul total au avut rentabilitatea, în 2020 pozitivă chiar și după scăderea overhead ului. Activitatea paraclinicelor vândute spre exterior are o rentabilitate negativă, extrem de slabă (-310,5%).

Costurile unitare ale majorității serviciilor interne din cadrul spitalului au avut o creștere semnificativă în 2020 în special din cauza scăderii volumelor de lucru, însă și a creșterii cheltuielilor, în 2021 costurile unitare ale serviciilor interne sunt pe trend de revenire datorită creșterii volumelor de lucru.

BIBLIOGRAFIE

1. Garitte Jean-Pierre, Tomoială Marius, (2020), *Manual de control intern managerial în sectorul public*, București, Ed. Universitară, ISBN 978-606-28-1090-0
2. Ordinul secretarului general al Guvernului (OSGG) nr. 600/2018 privind aprobarea Codului de control intern managerial al entității publice
3. Ordonanța Guvernului 119/1999 privind controlul intern/managerial și controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare
4. Ordonanța Guvernului 119/1999 a fost aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 301/2002 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv
5. Spitalul de urgență Suceava – Sfântul Ioan cel Nou
6. www.csan.ro

FORMAREA PROFESIONALĂ ÎN DOMENIUL CONTABILITĂȚII JUDICIARE – NECESITATE OBIECTIVĂ

Ghenadie TIMOFTI, dr., conf. univ.

Universitatea de Stat din Moldova

ghenadie.timofti@usm.md

ORCID: 0000-0002-9294-5612

CZU: 657.1:34:378.126

DOI: 10.5281/zenodo.6786992

***Abstract.** This paper aims to analyze the areas of competence of forensic accounting and the implications of the forensic accounting in the investigation of fraud, economic and financial crimes. For this purpose, definitions and explanations of the concepts of Forensic Accounting and forensic-accounting expertise were analyzed. Such an approach to research started from the fact that in the Republic of Moldova there is no specialization in the field of forensic accounting, and accountants are involved in the investigation of civil or criminal cases as an expert accountant.*

***Key-words:** Forensic Accounting; investigation, professional education*

Este cunoscut că contabilitatea reprezintă un important instrument de oferire de informații privind situația economico-financiară a entității economice, din analiza cărora rezultă informații utile diverselor categorii de utilizatori, inclusiv celor care investighează infracțiuni cu caracter economic. Tema cercetării o constituie contabilitatea judiciară ca imperativ al societății moderne și internaționalizării afacerilor.

Lucrarea de față își propune să analizeze ariile de competență ale contabilității judiciare și implicațiile contabilului judiciar în investigarea fraudelor, infracțiunilor economico-financiare. În acest scop au fost analizate definiții și explicații ale conceptelor de contabilitate judiciară (Forensic Accounting) și expertiză judiciar-contabilă. O asemenea abordare a cercetării a pornit de la faptul că în Republica Moldova nu se oferă programe de formare profesională în domeniul contabilității judiciare, iar contabilii sunt implicați în investigarea cauzelor civile sau penale în calitate de expert contabil.

În activitatea practică se constată că multe acțiuni adresate organelor judiciare sunt o consecință a defecțiunilor în sistemul de documente și evidențe. Contabilitatea judiciară este un suport important în soluționarea litigiilor pentru constatarea prejudiciului. În multe cazuri, contabilul judiciar sau expertul contabil

este implicat în calitate de expert, concluzia acestuia devenind argument pentru adoptarea deciziei judecătorești.

Expertiza contabilă poate fi judiciară sau extrajudiciară. Cea din urmă este solicitată în special de către manageri (pentru a cunoaște anumite situații ale stării și gestiunii patrimoniului și capitalului); asociați/acționari; părțile în litigiu etc.

Expertiza contabilă este o componentă a blocului de expertize economice și este o misiune dată unui expert contabil de a verifica registre, conturi și documente justificative ale unei sau mai multor entități, cu scopul de a furniza părților interesate datele necesare sau de a furniza justiției informațiile interesate pentru a se pronunța în cunoștință de cauză asupra unui proces sau a unei contestații, prezentând rezultatul cercetării în raportul de expertiză contabilă.

În procesul de efectuare a acesteia, expertul contabil cercetează documentele contabile ale unei entități sau persoane fizice pentru care a fost desemnat un expert, pentru a rezolva probleme de strictă specialitate. Scopul expertizei este de a obține informații complete și fiabile cu privire la activitățile economice și financiare ale societății inspectate, pentru a identifica eventuale erori în contabilitate, pentru a stabili conformitatea cu normele legale și reglementările interne ale societății în domeniul contabilității [2, pag. 7].

Conținutul activității de expertiză contabilă, obiectul său de investigație și tehnicile de realizare sunt influențate în mare măsură de domeniu, de scopul urmărit și de natura sarcinilor ce revin organelor beneficiare. Astfel expertizele folosite pentru fundamentarea deciziilor de politică economică, iar expertizele utilizate ca mijloace de probă în practica judiciară au un conținut diferit [3, pag. 126]:

- *în primul caz*, lucrările de expertiză contabilă vizează o arie foarte largă de probleme, urmărind întreaga situație financiară și gestionară a entităților economice, în scopul adoptării unor decizii de dezvoltare, reprofilare, modernizare, reutilare, restructurare, etc.
- *în cel de-al doilea caz*, datele și documentele contabile apar în postură de mijloace de probă administrate în justiție, acestea ajutând la elucidarea cauzelor care formează obiectul unor litigii, anchete, procese, etc.

Expertiza contabilă judiciară ca atribut al profesiei contabile este o abordare interdisciplinară între domeniul contabilității și cel al dreptului. Pornind de la faptul că tratarea separată a unor aspecte contabile și juridice ale expertizei

judiciare nu satisface cerințele practicii nefiind acoperitoare și nici eficientă, considerăm că este necesară și oportună o cercetare care să cuprindă un demers științific focalizat pe două domenii (contabil și juridic). În acest scop, contabilitatea judiciară este cea care surprinde ambele domenii, iar în Republica Moldova sunt necesar specialiști în domeniul contabilității judiciare, care vor soluționa probleme de natură financiar-contabilă prin prisma raționamentelor contabile și juridice.

Contabilitatea judiciară (Forensic Accounting), este un domeniu specializat al contabilității. Un contabil judiciar investighează cazuri de fraudă, luare de mită, spălare de bani, evaziune fiscal, tănuire de active și delapidare prin analizarea înregistrărilor contabile și tranzacțiilor financiare, urmărirea activelor, surselor de proveniență a capitalului etc.

Contabilii cu competențe de investigare analizează, interpretează și formulează concluzii pe cauze financiare și de afaceri complexe. Contabilii judiciari colectează dovezi economico-financiare, dezvoltă aplicații informatice pentru a gestiona informațiile colectate și comunică constatările făcute sub formă de rapoarte sau încheieri organelor de investigare.

Trebuie de menționat că studii privind formarea profesională în domeniul contabilității judiciare, rolul și ariile de competență s-au realizat la nivel internațional [1, 4]. Din sinteza acestora putem deduce că formarea profesională în domeniul contabilității judiciare se realizează, de regulă în universități, precum și prin cursuri oferite de asociațiile de certificare profesională internațională, precum ACCA (*Association of Chartered Certified Accountants*), CFA (*Chartered Financial Analyst*), ICFA (*Institute of Certified Forensic Accountants*), AICPA (*Association of International Certified Professional Accountants*).

Combaterea fraudelor, a cazurilor de manipulare a situațiilor financiare, guvernanta corporativă, alte aspecte au menirea de a spori încrederea investitorilor în informațiile prezentate publicului în situațiile financiare. Există suficiente cazuri de fraudare a situațiilor financiare, care au erodat încrederea proprietarilor, dar și a potențialilor investitori. În acest context, contabilitatea judiciară a devenit o carieră atractivă pentru contabili.

Contabilitatea judiciară poate fi definită ca aplicarea competențelor în contabilitate, gestiune financiară, fiscalitate, audit, control intern și a abilităților de investigare a unor scheme frauduloase complexe sau pentru a stabili caracterul

legal sau ilegal al unor tranzacții [4]. În investigarea cauzelor penale, contabilitatea judiciară poate fi utilă pentru a demonstra dacă a fost comisă o infracțiune sau pentru a constata intenția de a comite fraude. Astfel de infracțiuni pot viza: delapidări de fonduri din partea angajaților, fraude cu valori mobiliare, falsificarea informațiilor reflectate în situațiile financiare, evaziune fiscal etc.

Contabilitatea judiciară este necesară în investigarea infracțiunilor financiare complexe. Contabilitatea judiciară a permis înțelegerea celei mai mari scheme de fraudare Ponzi. Prejudiciul cauzat de Bernard L Madoff Investment Securities a constituit circa 65 miliarde de dolari a afectat fonduri de pensii, fonduri de investiții, fonduri de caritate, precum și numeroase persoane fizice [5]. Schema Ponzi a lui Bernie Madoff a devenit înțeleasă datorită implicării contabilii judiciari în descifrarea schemei frauduloase pentru soluționarea cauzei judiciare. Contabilii judiciari pot, de asemenea, să fie implicați în identificarea activelor tănuite în cazurile de divorț sau să furnizeze servicii pentru alte chestiuni civile, cum ar fi încălcarea clauzelor contractelor, neînțelegerile legate de achizițiile companiilor, încălcarea garanției sau litigiile privind evaluarea afacerilor, pentru a determina rezultatele economice ale încălcării unui acord de concurență neloyală etc. În domeniul asigurărilor, contabilitatea judiciară poate fi utilă în constatarea prejudiciului și a mărimii despăgubirii. Contabilitatea judiciară este termenul folosit pentru a descrie tipul misiunii. Este întregul proces de desfășurare a unei investigații criminalistice, inclusiv elaborarea unui raport de expertiză și, eventual, acțiunea ca expert în proceduri judiciare [1].

Trebuie de menționat, că asociațiile de certificare profesională internațională în domeniul contabilității și auditului, impun cunoașterea și demonstrarea competențelor în domeniul contabilității judiciare Potrivit ACCA „Contabilii judiciari pot fi considerați detectivi financiari, care investighează fraude sau încălcări financiare, cazuri de evaziune fiscal, îmbogățire ilicită etc. și oferă consiliere cu privire la aspectele financiare ale litigiilor. Contabilii din acest domeniu combină cunoștințele lor de contabilitate și finanțe cu tehnici de investigație juridică pentru a determina dacă o activitate este ilegală.” În acest scop, în subiectele de examinare pentru certificarea internațională sunt incluse și subiecte din contabilitatea judiciară.

În contextul celor enunțate, considerăm necesar inițierea unor programe de formare continua pentru absovenții programelor de studii de la domeniile de formare profesională 0411.1 Contabilitate și 0412.1 Finanțe și bănci în domeniul

Contabilității judiciare. O altă opțiune pentru a dezvolta acest domeniu de formare profesională în Republica Moldova, ar fi inițierea unor programe de master interdisciplinare în domeniul Contabilității judiciare, cu accent pe investigarea fraudelor economico-financiare, ținând cont de internaționalizarea afacerilor.

BIBLIOGRAFIE

1. Alshurafat, H., Al Shbail, M.O. and Mansour, E. (2021), "Strengths and weaknesses of forensic accounting: an implication on the socio-economic development", Journal of Business and Socio-economic Development, Vol. 1 No. 2, pp. 135-148. <https://doi.org/10.1108/JBSED-03-2021-0026>
2. BOULESCU M., GHIȚĂ M., Expertiza Contabilă. Editura didactică și pedagogică, București, 2001;
3. GHIMP, Ina. Metodologia efectuării expertizelor economice. Revista științifico-practică INFO-MED. 2017, pag. 125-131
4. Forensic Accounting Education: A Survey of Academicians and Practitioners-https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=518263
5. The Madoff Case: A Timeline. The Wall street Journal. March 12, 2009. <https://www.wsj.com/articles/SB112966954231272304>

ASPECTE DE CERCETARE ȘTIINȚIFICĂ PRIVIND DECONTĂRILE CU BUGETUL ALE CONTABILITĂȚII CREANȚELOR

Igor SOROCEANU, doctorand
Academia „Ștefan cel Mare” a Ministerului
Afacerilor Interne al Republicii Moldova,
soroceanuuigor@gmail.com
ORCID:0000-0002-8719-0454

CZU: 657.1:347.275:336.14

DOI: 10.5281/zenodo.6793564

Abstract. În prezent, Republica Moldova este bulversată de impactul trecerii atât la o nouă economie, și anume cea de piață, liberalizată, cât și de rezultatul implementării Noului Sistem Contabil-o consecință a cauzei anterioare și totodată o condiție a realizării reglementărilor Standardelor Internaționale de Contabilitate.

Decontările cu bugetul au particularități datorită reglementării normative specifice a modului de determinare și de achitare a creanțelor și datoriiilor față de bugetul de stat. Raporturile întreprinderii cu bugetul au un caracter multiplu și divers, de aceea decontările cu bugetul se reflectă în conturi distincte privind datoriile și creanțele.

Suficiența mijloacelor bănești în mare măsură depinde și de nivelul creanțelor existente la întreprindere, și anume, dacă acestea au o pondere majoră atunci capitalul circulant al întreprinderii este utilizat nejustificat de către alți agenți economici, fapt ce se apreciază negativ. De aceea modalitatea de gestiune și contabilizarea creanțelor are o importanță strategică în demararea activității economice a unui întreprinzător. Prin urmare actualitatea temei este evidentă la nivel global, dar mai ales nivelul țării noastre, fapt ce a determinat autorul să examineze în mod detaliat această temă.

Cuvinte-cheie: întreprindere de stat, date contabile, buget, impozit, mijloace financiare.

Introducere. Decontările cu bugetul au particularități datorită reglementării normative specifice a modului de determinare și de achitare a creanțelor și datoriiilor față de bugetul de stat. Raporturile întreprinderii cu bugetul au un caracter multiplu și divers, de aceea decontările cu bugetul se reflectă în conturi distincte privind datoriile și creanțele.

Creanțele bugetului față de întreprindere apar ca urmare a diferențelor dintre sumele calculate și achitate la buget ale impozitelor și taxelor, a căror mod de administrare și de contabilizare are un aspect complex. Situațiile de apariție a creanțelor sunt în dependență de specificul operațiunilor economice, tipul impozitului și cuprind sumele:

- impozitului pe venit plătit în plus, achitat în avans în decursul anului, reținut la sursa de plată, plătit în cursul anului în străinătate, reținut în cazul plății anticipate a dividendelor intermediare;

- TVA pentru trecerea în cont, TVA de recuperat, TVA calculată de la avansurile primite;

- accizelor aferente procurărilor pentru trecerea ulterioară în cont;

- altor impozite și taxe republicane și locale achitate în avans sau plătite în plus.

Material și metodă. Materialele utilizate la structurarea și asamblarea științifică a articolului respectiv, o reprezintă punctul titlative al Legii contabilității a Republicii Moldova. Totodată, într-un mod prioritar s-a acordat o atenție sporită Codul Fiscal al Republicii Moldova, realităților obiective (studii practice) și altor acte normative și administrative ale domeniului supus cercetării.

Metodele științifice aplicate în procesul studiului și elaborării prezentului demers științific fac parte din categoria celor mai diverse, fiind utilizate metodele cele mai eficiente în materia cercetării juridice. Astfel, în prim-plan s-a acordat prioritate metodei analizei și celei comparative. Ulterior, în vederea prezentării unei structuri și esențe cuprinzătoare a articolului, au fost efectuate apelări științifice la metodele sintezei și deducției, inclusiv la metoda istorică.

Rezultatele obținute și discuții. Sumele calculate și achitate ale creanțelor bugetului se înregistrează în contabilitate în baza documentelor primare: calcule și note contabile, facturi fiscale, dispoziții de plată trezorerială, ordine și decizii ale unităților economice sau organelor de stat etc.

Pentru generalizarea informației privind existența, înregistrarea și achitarea creanțelor aferente decontărilor cu bugetul este destinat contul de activ **225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”**, în debitul acestui cont se înregistrează avansurile vărsate la buget privind impozitele stabilite de legislație (cu excepția TVA), sumele plătite în plus la buget, precum și diferențele dintre sumele taxei pe valoarea adăugată plătită sau de primit și primită sau de primit, iar în credit – sumele trecute în cont pentru stingerea datoriilor aferente decontărilor cu bugetul efectuate în perioadele de gestiune curente sau ulterioare, precum și plățile în plus recuperate din buget. Soldul acestui cont este debitor și reprezintă datoriile bugetului de stat față de întreprindere la finele perioadei de gestiune [1].

În cadrul contului 225 „*Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul*” sunt deschise următoarele sub-conturi: 225.1 „*Creanțe pe termen scurt privind impozitul pe venit*”, 225.2 „*Creanțe pe termen scurt privind alte impozite și plăți*” [3].

Trecerea în cont a **impozitului pe venit** reprezintă compensări și reduceri ale sumelor calculate ale acestui impozit și include:

- impozitul pe venit reținut la sursa de plată din suma serviciilor acordate conform art.90 din *Codul fiscal* în mărime de 5 % [2]. Acest impozit se reține de către consumatorii de servicii pe seama mijloacelor furnizorilor de servicii de la valoarea acestora (fără TVA) și se plătește la bugetul de stat în termen de o lună următoare celei în care a avut loc reținerea;
- impozitul pe venit reținut la sursa de plată din suma dobânzilor și royalty (redevențelor) conform art.89 alin.(1) din *Codul fiscal* în mărime de 20 % din plată [2];
- impozitul pe veniturile din investiții sau financiare achitat în străinătate, cu condiția ca aceste venituri să fie supuse impozitării și în Republica Moldova. Suma trecerii în cont nu trebuie să depășească obligațiile fiscale privind veniturile din investiții sau financiare obținute peste hotarele Republicii Moldova și se efectuează la cota și în anul în care veniturile specificate sunt supuse impozitării în Republica Moldova;
- impozitul pe venit reținut la plata dividendelor pe parcursul anului fiscal acționarilor săi la cota impozitului pe venit în anul reținerii.

Dacă suma impozitului pe venit reținut din suma dividendelor achitate în avans depășește datoria fiscală a întreprinderii privind impozitul pe venit, determinată la sfârșitul anului fiscal, aceasta se raportează în anul viitor pentru trecerea în cont în perioadele viitoare, iar dacă suma impozitului pe venit reținut din suma serviciilor, dobânzilor și royalty și achitat în avans în decursul anului fiscal depășește suma impozitului pe venit calculat la sfârșitul anului, diferența se restituie agentului economic de către organele fiscale [5].

Virarea la buget a plăților în rate a impozitului pe venit în cursul perioadei de gestiune se reflectă în felul următor:

Debit contul 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”;

Credit contul 241 „Casa”;

Credit contul 242 „Conturi curente în valută națională”;

Credit contul 243 „Conturi curente în valută străină” [3].

În cursul anului, în fiecare trimestru, se întocmesc formulele contabile:

Debit contul 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”;

Credit contul 242 „Conturi curente în valută națională”.

La sfârșitul anului se trece în cont a sumele avansurilor privind impozitul pe venit:

Debit contul 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”;

Credit contul 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul” [4].

Agenții economici care prestează servicii reflectă creanța (plata) pentru servicii în rulajul creditului conturilor de evidență a veniturilor și în rulajul debitului conturilor de evidență a creanțelor [6].

Concomitent furnizorul serviciilor înregistrează:

- a) sumele încasate efectiv de la beneficiar (cumpărător) pentru serviciile prestate (inclusiv TVA) în mărime de 95 %:

Debit contul 241 „Casa”;

Debit contul 242 „Conturi curente în valută națională”;

Debit contul 243 „Conturi curente în valută străină”;

Credit contul 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale”;

Credit contul 223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate”;

Credit contul 228 „Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate”;

Credit contul 229 „Alte creanțe pe termen scurt” [3];

- b) suma impozitului pe venit în mărime de 5 % reținută de către beneficiar, la întocmirea dispoziției de plată trezorerială:

Debit contul 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”;

Credit contul 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale”;

Credit contul 223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate”;

Credit contul 228 „Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate”;

Credit contul 229 „Alte creanțe pe termen scurt” [3];

- c) la finele anului de gestiune se trec la diminuarea datoriilor față de buget sumele impozitului pe venit reținute de către beneficiar:

Debit contul 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”;

Credit contul 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”.

În cele ce urmează vom prezenta un exemplu practic privind decontările cu bugetul. Așadar, baza datelor de la ICS „XXX” SA sunt reflectate înregistrările contabile aferente impozitului pe venit reținut la sursa de plată.

La 25 iulie 2007 ICS „XXX” SA a primit factura pentru serviciile de pază acordate de Media Security SRL în valoare totală de 1325 lei. Suma impozitului pe venit reținută la sursa de plată în valoare de 5% constituie 66.25 lei (1325 x 5 : 100). Întreprinderea a achitat serviciile la contul de decontare în baza dispoziției de plată:

a) Suma achitată efectiv pentru serviciile prestate (inclusiv TVA) în mărime de 95 %:

Debit contul 242 „Conturi curente în valută națională” – 1258.75 lei;

Credit contul 229 „Alte creanțe pe termen scurt” – 1258.75 lei;

b) Suma impozitului pe venit în mărime de 5 % reținută de către beneficiar – 66.25 lei, în baza dispoziției de plată trezorerială:

Debit contul 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul” – 66.25 lei;

Credit contul 229 „Alte creanțe pe termen scurt” – 66.25 lei;

c) La finele anului de gestiune se trec la diminuarea datoriilor față de buget sumele impozitului pe venit reținute de către ICS „XXX” SA:

Debit contul 534 „Datorii privind decontările cu bugetul” – 66.25 lei;

Credit contul 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul” – 66.25 lei;

Suma impozitului pe venit și venitul se înregistrează în Nota de informație privind impozitul pe venit reținut la sursa de plată, care ulterior se transmite Inspectoratului Fiscal Teritorial de Stat și prestatorului de servicii.

Impozitul pe venit reținut la sursa de plată din suma dobânzilor și redevențelor se reflectă în felul următor:

Debit contul 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”;

Credit contul 228 „Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate” [3].

La suma impozitului pe veniturile din investiții sau financiare achitată în afara Republicii Moldova se întocmește formula contabilă:

Debit contul 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”;

Credit contul 243 „Conturi curente în valută străină”;

Suma impozitului pe venit achitată peste hotarele Republicii Moldova care nu este recunoscută ca trecere în cont se reflectă în felul următor:

Debit contul 731 „Cheltuieli(economii) privind impozitul pe venit”;

Credit contul 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”.

ICS „XXX” SA nu achita conform politicii sale de contabilitate impozit pe venit din activitatea de investiții financiară peste hotarele Republicii Moldova, astfel în contabilitatea întreprinderii nu au loc așa gen de înregistrări contabile.

Impozitul pe venit reținut la plata dividendelor pe parcursul anului fiscal acționarilor săi la cota impozitului pe venit de 20 % în anul reținerii se reflectă:

Debit contul 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”;

Credit contul 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”.

ICS „XXX” SA nu a achitat dividende în avans pe parcursul anului acționarilor săi și nu a reținut impozit pe venit din ele, deoarece întreprinderea a obținut pierderi.

La sfârșitul anului suma impozitului pe venit trecută în cont se reflectă prin reducerea datoriei curente privind impozitul pe venit:

Debit contul 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”;

Credit contul 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul” [3].

Dacă suma impozitului pe venit achitată în decursul anului de gestiune depășește suma calculată la sfârșitul anului de gestiune, diferența se înregistrează în debitul contului **225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”**.

Creanțele bugetului apar și în legătură cu administrarea și contabilizarea taxei pe valoarea adăugată. Dacă suma TVA aferentă procurărilor depășește suma TVA aferentă volumului livrărilor în perioada fiscală (o lună) diferența la sfârșitul lunii se trece în categoria creanțelor pe termen scurt.

Dacă depășirea sumei TVA aferentă procurărilor față de TVA privind vânzările se datorează faptului că au avut loc livrări la cote reduse, contribuabilul are dreptul la restituirea taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu legislația fiscală în vigoare. Mărimea TVA spre restituire se reflectă ca creanță a bugetului și se calculează prin produsul dintre cota standard a TVA și valoarea livrării impozabile la cota redusă, dar nu mai mult decât suma depășirii TVA spre trecere în cont, având în vedere modul și ponderea achitărilor față de furnizorii bunurilor exportate [7].

Sumele primite în avans contra livrărilor impozabile ulterioare condiționează apariția obligației de plată a TVA. Taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor primite se determină utilizând cota de „a șasea parte” de la suma avansului primit și se reflectă ca creanță a bugetului până la data efectivă a livrărilor impozabile.

Soldul debitor al contului 534 „*Datorii privind decontările cu bugetul*” privind TVA, suma TVA spre restituire și suma TVA aferentă avansurilor primite se reflectă prin formula contabilă.

Concluzie. Știința conducerii identifică și cercetează principiile generale ce stau la baza activităților socio-economice, elaborează metode și tehnici care să permită utilizarea în practică a acestor principii.

Experiența demonstrează, totodată, că piața concurențială modernă nu exclude ci presupune, în mod necesar, o anumită moralitate a afacerilor, adică respectarea anumitor norme și acte legislative aferente evaluării, constatării, evidenței analitice și sintetice, controlului creanțelor întreprinderii. O atenție deosebită o necesită și compartimentul ce ține nemijlocit de creanțele dubioase.

În baza analizei informației Rapoartelor Financiare și documentației de evidență operativă furnizate de către întreprinderea analizată ICS „XXX” SA, am constatat faptul că modalitatea de contabilizare a acestora este în conformitate cu normele actelor normative ale legislației în vigoare, și anume a Standardelor Naționale de Contabilitate, a Legii Contabilității, a Bazelor conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare, Comentariile privind aplicarea Standardelor Naționale de Contabilitate, Planul de conturi contabile ale activității economico-financiare a întreprinderilor. Însă totodată specificul activității întreprinderii, precum și mărimea acesteia își au impactul asupra modalității de ținere a evidenței contabile. Deci autorul consideră că necăutând la faptul că rezultatele financiare au o valoare absolută negativă la finele anului de gestiune, administrarea și controlul tuturor resurselor patrimoniale inclusiv creanțelor, prezintă un tablou bine determinat și corelat cu aspectele normativ-legislative.

BIBLIOGRAFIE

1. Legea contabilității nr.113 din 27.04.2007 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.27-34 din 07.02.2014, în vigoare din 01.01.2008;
2. Codul Fiscal al Republicii Moldova nr.1163 din 24.04.1997 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 25.03.2005;
3. Hotărârea Ministerului Finanțelor nr.147 din 25.12.1997 privind aprobarea Planului de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.093 din 30.12.1997;
4. Ordinul Ministerului Finanțelor nr.118 din 06.08.2013 privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.177-181 din 16.08.2013;
5. Feleaga N., Ionașcu I., Tratat de contabilitate financiară, Vol.I-II, București, Ed. Economica, 1998;
6. Țurcanu V., Contabilitatea conform standardelor internaționale, Chișinău, Ed. ASEM, 1996;
7. Serviciul Fiscal de Stat din Republica Moldova. Titlul III – Taxa pe Valoare Adăugată, disponibil la: <https://www.fisc.md/ShowUpdates.aspx?chapter=b4053239-e4fc-431a-9808-82cdcd4cc97d>, vizualizat la 29.11.2021.

**TEMATICI EMERGENTE DESPRINSE DIN CADRUL
ECOSISTEMULUI ECONOMICO-SOCIAL INFLUENȚAT
DE TEHNOLOGIA BLOCKCHAIN**

Maria COJOCARU, dr., conf. univ.

Universitatea de Stat din Moldova

maria.cojocaru@usm.md

ORCID: 0000-0003-0357-5689

Iulian DASCĂLU,

Universitatea „Ștefan cel Mare”, Suceava, Romania,

iuliannd@gmail.com

CZU: 657.1:574.4/5:004

DOI: 10.5281/zenodo.6793607

***Abstract.** Blockchain technology has surpassed its original condition in which it was associated with bitcoin or cryptocurrencies, reaching a new phase, in which it is perceived as a disruptive and revolutionary technology that will impact many aspects of our lives. This perception is largely due to conjecture concerning the future of this technology, it being at the moment in an incipient stage. Thus, due to the massive amount of conjecture regarding blockchain's future, this paper aims to analyze the scientific literature on blockchain social and economic impact. The methodological tool used is SWOT analysis, which helps identify internal factors (strengths and weaknesses) and external factors (opportunities and threats), summarizing the arguments within the scientific literature. The results revealed the following aspects as strengths of this technology: reduced verification costs, confidentiality, the use of tokens and smart contracts. As weakness we identified the last hundred mile problem. Opportunities identified are related to: global warming and immigrant movements and access to statistical data. The main threats found are: regulations of technology that can inhibit the development process, lack of education and distrust of public. These factors can be considered emerging themes of blockchain technology, due to their involvement in the development of technology and their impact in the future on the economic and social environment. We consider these results relevant in understanding the direction and importance of blockchain technology.*

***Cuvinte-cheie:** blockchain, ecosystem, SWOT analysis*

Tehnologia blockchain și-a depășit condiția sa inițială în care era asociată cu bitcoin sau doar cu criptomonede în general, ajungând la o nouă etapă, în care este percepută ca o tehnologie disruptivă și revoluționară, care va avea un impact ridicat asupra multor aspecte ale vieții noastre [1]. Această percepție se datorează în mare parte speculației în privința viitorului acestei tehnologii, fiind în momentul de față într-un stadiu incipient, însă cu posibilitatea de a fi

implementată în multe moduri, în funcție de obiectivul urmărit, inclusiv pentru a transforma sistemul de contabilitate și audit [2].

Scopul cercetării realizate: de a oferi o imagine de ansamblu a direcției în care se îndreaptă tehnologia blockchain, prin analizarea tematicelor emergente din literatura de specialitate, contribuind astfel la o mai bună înțelegere, diminuând speculația și crescând încrederea entităților în valorificarea întregului potential.

Realizarea scopului propus a permis formularea următoarelor obiective:

1. Analiza literaturii de specialitate cu privire la tematicile emergente ale tehnologiei blockchain și influența acestora asupra ecosistemului economico-social; realizarea analizei SWOT în baza lor;
2. Prelucrarea lucrărilor cu topic-ul blockchain impact și cartografierea principalelor tematici de cercetare într-o diagram bidimensională pentru o mai ușoară observare a acestora.

Revizuirea literaturii a condus la următoarele constatări:

Puncte tari:

- Toate entitățile participă la multe tipuri de tranzacții în fiecare zi, iar fiecare dintre acestea necesită un alt tip de verificări. Unul dintre motivele pentru care tehnologia blockchain a devenit atât de cunoscută și folositoare a fost faptul că această verificare poate fi făcută ușor, fără o a treia parte doar verificând *ledger-ul*. Prin urmare, **reducerea costului verificării tranzacțiilor**.
- Tehnologia blockchain ar putea însemna **mai multă confidențialitate și securitate**, evitând scurgerile de date, contrar a ceea ce s-ar crede inițial. De exemplu, în cazul unui client care își prezintă pașaportul sau permisul de conducere, doar pentru a-și demonstra vârsta, documentul dezvăluie mult mai multe. Toți actorii care participă dezvăluie informații private la fiecare pas. În mod tradițional, aceste date sunt reproduse de un număr de furnizori diferiți, baze de date, etc. Blockchain-ul însă furnizează un model în care e posibil să se verifice doar anumite atribute, ca fiind adevărate sau false, folosind o structură descentralizat fără a dezvălui și alte atribute.
- **Token-urile** care pot fi folosite în a urmări drepturile de proprietate asupra unor active în timp și de a **facilita tranzacția care implică alte produse și servicii**. Putem observa aceste token-uri ca niște jetoane care au anumite atribute, fiind unice și identificabile.

- **Contractele inteligente** (smart contracts) pot fi văzute ca instrucțiuni, care odată stocate pe blockchain, **își îndeplinesc sarcina în mod autonom**. De exemplu, plata unui artist atunci când cântecul său este ascultat pe youtube sau plata automată a unui furnizor atunci când acesta livrează anumite produse.

Puncte slabe:

The last mile problem. Este principalul obstacol care ține pe loc realizarea întregului potențial al tehnologiei blockchain, și se referă la modul de conectare a tranzacțiilor între lumea virtuală și cea reală, modalitatea prin care tranzacția din lumea reală va fi înregistrată în cea virtuală. Există încă nevoie unui intermediar sau au fost sugerate și anumite dispozitive care nu pot fi manipulate. În principiu, va fi nevoie de un intermediar consistent și de încredere, care să ofere date în timp real, pentru ca această tehnologie să fie folosită la adevăratul său potențial.

Oportunități:

Soluții la fenomene globale, ca de exemplu încălzirea climatică. Conform raportului *Climate Action Assesment*, pentru a rezolva această problemă, va fi necesară o abordare descentralizată, cu mai multe părți interesate, de jos în sus. rezolvate, împreună cu o platformă deschisă și transnațională (piețe de carbon, taxe, prețuri). În plus, abordarea trebuie să permită un nivel ridicat de măsurare, raportare și verificare și să ofere un nivel ridicat de încredere și transparență. Tehnologia blockchain este aliniată perfect cu această cerință. Alte soluții ar fi la mișcările de imigranți, oameni care sunt forțați să-și lase casele și să fugă din fața persecuției, conflictului, etc. Blockchain ar putea să ofere o soluție prin accesul la identitate digitală, active digitale, creând modalități de plată și facilitând includerea financiară a acestora.

Amenințări:

Revizuirea literaturii a evidențiat printre cele mai importante amenințări cu care trebuie să se confrunte această tehnologie: lipsa educației, lipsa cunoștințelor legiitorului în privința acestei tehnologii și altele, în mare măsură de natură culturală.

Metodologia cercetării. În realizarea analizei bibliometrice și cartografierea tematicilor de cercetare emergente pe diagrama bidimensională, după centralitatea și densitatea lui Callon, s-au folosit ca termeni de căutare ”*blockchain impact*”. Criteriile de filtrare a rezultatelor au fost: perioada anilor

2015-2021 și arii de cercetare relevante pentru lucrarea dată, după cum putem observa în tabelul 1.

Tabelul 1. Date relevante pentru analiza bibliometrică

Bază de date	ISI Web of Science
Data căutării	11.03.2022
Topic	Blockchain Impact
Criterii de includere	Lucrări între anii 2016-2021; Arii de cercetare: business finance, accounting; business, economics, management
Criterii de excludere	Toate celelalte arii de cercetare.
Interogarea căutării	Blockchain impact (Topic) and Business Finance or Economics or Business or Management or Social Sciences Interdisciplinary or Construction Building Technology or Public Environmental Occupational Health or Communication or Social Issues or Sociology (Web of Science Categories) and 2022 or 2021 or 2020 or 2019 or 2018 or 2017 or 2016 (Publication Years)

Diagrama lui Callon. Analiza bibliometrică este o tehnică prin care putem reprezenta spațial diversele relații dintre cuvinte cheie, discipline, domenii, documente sau autori și este folosită în diverse domenii pentru dezvăluirea unor subiecte și/sau tematicilor ascunse abordate de către cercetători. Centralitatea măsoară interacțiunea dintre rețelele descoperite, iar densitatea măsoară puterea rețelei interne, adică a cuvintelor cheie care fac parte din tematică. Rezultatele obținute sunt reprezentate în Diagrama Callon.

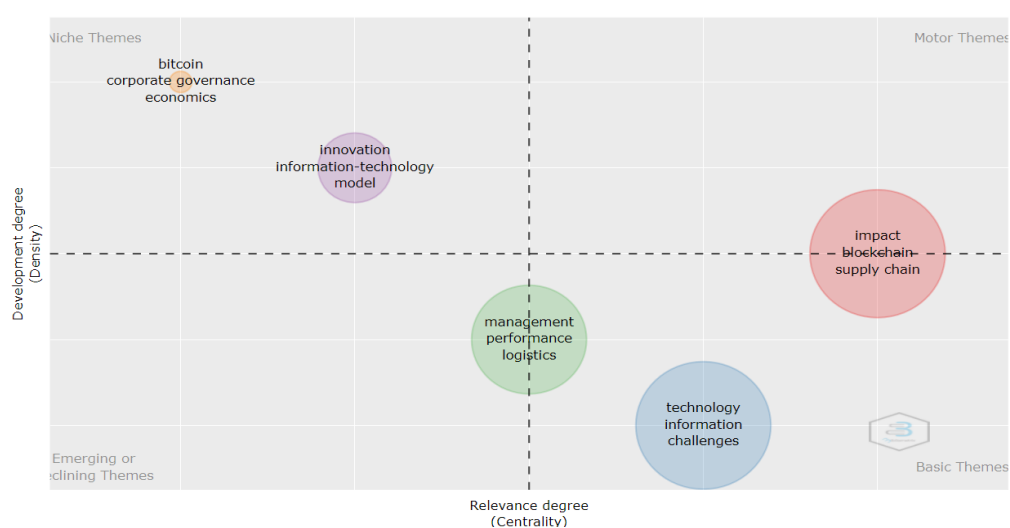


Fig. 1. Diagrama Callon pentru Blockchain Impact

Concluzii. Această lucrare rezumă principalele tematici sub forma unei analize SWOT din cadrul discuției științifice în privința tehnologiei blockchain. Datorită faptului că această tehnologie se află în stadiul de dezvoltare, literatura de specialitate este axată mai mult pe potențialul acestei tehnologii, pe modalitățile prin care ar putea fi aplicată și folosită în societate, și bineînțeles, asupra rezultatelor.

Considerăm că introducerea acestei tehnologii va avea un impact puternic asupra mediului de afaceri, revoluționând modul în care tranzacționăm și interacționăm ca actori antrenați în orice schimb. Totuși tehnologia se află încă într-un stadiu de dezvoltare, și va fi nevoie de timp și de o atenție deosebită asupra modului în care va fi implementată și folosită.

Bibliografie

1. Avizul Comitetului Economic și Social European privind „Tehnologia blockchain și tehnologia registrelor distribuite – infrastructuri ideale pentru economia socială”(aviz din proprie inițiativă)., EESC 2019/00522. *OJ C 353, 18.10.2019, p. 1–5. Disponibil online: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2019.353.01.0001.01.RO&toc=OJ:C:2019:353:TOC Vizitat la 22.03.2022*
2. [Bonsón, E.](#) and [Bednárová, M.](#) (2019). *Blockchain and its implications for accounting and auditing*, *Meditari Accountancy Research*, Vol. 27 No. 5, pp. 725-740. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-11-2018-0406> Vizitat la 20.03.2022

ROLUL CONTABILULUI DIN SISTEMUL BUGETAR ÎN UTILIZAREA FONDURILOR PUBLICE

TONU Lidia, drd.

Școala Doctorală Științe Economice, USM

lidiatonu.usm@gmail.com

ORCID: 0000-0003-0217-6432

CZU: 657:336.14:336.13

DOI: 10.5281/zenodo.6793627

***Abstract.** This study addresses the role of the accountant in the budgetary system as one of the tools for the efficient management of public funds. Theoretically, the optimal management of resources within a budget is achieved through well-thought-out planning, conscious execution and continuous managerial monitoring. Experience has shown that the involvement of the accountant at all stages is inevitable.*

***Keywords:** Accountant, Budgetary System, Public Funds, Performance.*

Studiul în cauză abordează rolul contabilului din sistemul bugetar, ca unul din instrumentele de gestionare eficientă a fondurilor publice. Teoretic - gestionarea optimă a resurselor în cadrul unui buget se obține printr-o planificare bine gândită, executare conștientă și monitorizare managerială continuă. Experiența a demonstrat că implicarea contabilului la toate etapele este inevitabilă.

Din totdeauna, reformele de amploare au implicat schimbări atât în viața socială, economică, cât și cea profesională.

În acest sens, cu referire la profesia de contabil, [Raportul din 2018 privind viitorul locurilor de muncă](#) realizat de Forumul Economic Mondial indică faptul că [1, 2]:

- Până în anul 2022, 75 de milioane de locuri de muncă ar putea fi înlocuite ca urmare a schimbării diviziunii muncii între munca manuală și cea automatizată.
- Anumite profiluri profesionale vor deveni din ce în ce mai redundante, printre acestea aflându-se și cele de contabil și auditor.
- Raportul din 2018 privind viitorul locurilor de muncă indică și faptul că 133 de milioane de locuri de muncă ar putea fi create până în 2022 - fapt ce indică o creștere economică mondială, și nu un declin.

Ce presupun toate acestea pentru contabilii din sectorului public și cum poate fi reinterpretat rolul contabilului din sectorul public în calitate de instrument în utilizarea fondurilor publice în viitor?

Modificările din decembrie 2015 care au avut loc pe plan contabil în sectorul bugetar au fost esențiale, cu orientare spre optimizarea temeiniciei și execuției bugetare încât aceasta să reflecte, în mod real, modul în care se utilizează fondurile publice în vederea realizării funcțiilor statului prin intermediul autorităților/instituțiilor publice.

Actualitatea tematicii rezidă în faptul că, Planul de conturi contabile în sistemul bugetar aprobat în 2015 [3] elaborat în conformitate cu standardele internaționale GFS 2001 (Statistica Finanțelor Guvernamentale), astfel integrat cu clasificția bugetară economică se utilizează pentru evidența executării de casă a bugetului public național (metoda de casă), precum și pentru evidența contabilă a veniturilor și cheltuielilor efective ale autorităților/instituțiilor bugetare, a activelor financiare și nefinanciare, a datoriilor și rezultatelor (metoda de angajamente).

În consecință, contabilitatea sectorului bugetar menține obligațiunea autorităților/instituțiilor publice de a organiza și a ține evidența în baza bugetului de venituri și cheltuieli aprobat. În acest sens, trebuie de menționat că baza și întocmirea unui buget de venituri și cheltuieli nu reprezintă nu numai un proces complex de prognoze de resurse și cheltuieli, unde trebuie respectate, în primul rând, reglementările legislative, dar și trebuie avute în vedere nevoile și problemele societății în corespundere cu sfera de activitate a autorității/instituției publice.

Reieșind din cele menționate, este evident că contabilii autorităților/instituțiilor publice reprezintă instrumentul de bază care contribuie la dezvoltarea beneficiilor de ținere a contabilității de angajamente și anume:

- Îmbunătățirea managementului financiar al autorităților/instituțiilor publice;
- Eșalonarea eficientă a resurselor gestionate de autoritățile/instituțiile publice;
- Evaluarea performanței în vederea gestionării bugetului, respectiv
- Asigurarea controlului financiar prin măsurarea performanței benefice pentru decizii de viitor;
- și nu în ultimul rând

- Îmbunătățirea informației statistice utilă factorilor de decizie atât interni (în cadrul autorității/instituției publice, legislativului, executivului), cât și externi, cum ar fi Fondul Monetar Internațional (FMI), Banca Mondială (BM) etc.

În mod cert, utilizarea resurselor în cadrul unui buget în mod econom, eficient și eficace, în concordanță cu principiile bunei guvernări rămâne o problemă destul de complexă care solicită o atenție deosebită, iar rolului contabilului este unul esențial în acest sens.

Potrivit Legii finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale [4], consolidarea disciplinei bugetar-fiscale și asigurării gestionării eficiente și transparente a resurselor financiare publice implică respectarea unui set de principii în acest sens. Astfel, pe lângă principiile contabile, care sunt obligatorii întregului mediu contabil, cei activi în sistemul bugetar trebuie să se conformeze unor norme încă de la etapa de planificare/bugetare a resurselor și anume:

- bugetele trebuie aprobate pentru o perioadă de un an bugetar (anul calendaristic care începe la data de 1 ianuarie și se încheie la data de 31 decembrie);
- toate operațiunile de încasări și plăți bugetare se exprimă în moneda națională;
- toate resursele și cheltuielile autorității/instituției bugetare se reflectă și se efectuează exclusiv în/din bugetul de la care se finanțează. Iar resursele și cheltuielile bugetelor formate în cadrul sistemului bugetar se consolidează în bugetul public național;
- toate resursele și cheltuielile bugetare se reflectă în buget în sume brute;
- orice buget trebuie să fie balansat: cheltuielile bugetare trebuie să fie egale cu veniturile plus sursele de finanțare;
- bugetele se elaborează, se execută și se raportează în baza unui sistem unic de clasificare bugetară.

Astfel, încă de la etapa de planificare, responsabilitatea contabilului unei autorități/instituții bugetare implică angajamente în privința: elaborării propunerilor de buget, repartizării limitelor de alocații bugetare (*alocații bugetare* - sumă a mijloacelor financiare aprobată în bugete pentru onorarea angajamentelor bugetare) conform clasificăției bugetare, etc.

În contextul celor menționate, afirmația autorului precum că *un buget bine planificat reprezintă succesul Parlamentului și Guvernului pentru o imagine de*

ansamblu asupra raportului dintre valoarea bunurilor materiale și nemateriale create în economia națională și valoarea eforturilor făcute pentru realizarea lor poate fi atribuită și în direcția profesiei de contabil din sistemul bugetar.

De multe ori legislația este implementată în afara unor studii de impact, reglementările devinând astfel inoperante și neînțelese. Astfel de situații sunt scoase în evidență de către auditorii publici în cadrul misiunilor realizate sub egida Instituției Supreme de Audit, care la fel parte din familia largă a contabililor profesioniști.

Acestea sunt doar câteva argumente care adaugă valoare profesiei de contabil, mai ales celui din sectorul bugetar.

În concluzie, contabilii sunt foarte implicați în succesul unei autorități/instituții publice-parte indivizibilă a statului, devenind din ce în ce mai importanți pentru obținerea acestuia.

Pentru a preîntâmpina incertitudinile legate de această profesie, funcțiile financiare trebuie să identifice factorii care facilitează schimbarea și planurile de dezvoltare aferente pentru a se asigura că aceștia sunt adecvați pentru sprijinirea și dezvoltarea parteneriatelor în sectorului public. Acestea trebuie să cuprindă combinația de talente, aptitudini și tehnologii pentru a mări eficiența și eficacitatea utilizării resurselor de fonduri ale statului.

Pornind de la ideea că orice profesie este definită prin cunoștințele, aptitudinile, atitudinea și etica celor implicați în cadrul acesteia și că acestea nu apar din întâmplare, ci sunt rodul unei gândiri minuțioase, planificare, muncă asiduă a multor oameni pentru a contura concepțiile, deprinderile tehnice, modul de acțiune, cercetarea în domeniu, acumularea informațiilor necesare, profesia de contabil se va regăsi și în viitorul îndepărtat alături de noțiunile : stat, autoritate/instituție bugetară, finanțe publice, performanță etc.

BIBLIOGRAFIE

1. The Future of Jobs Report 2018 (Raportul din 2018 privind viitorul locurilor de muncă realizat de Forumul Economic Mondial);
2. <https://www.weforum.org/reports/the-future-of-jobs-report-2018> ;
3. Ordinul ministrului Finanțelor nr.216 din 28.12.2015 cu privire la aprobarea IPlanului de conturi contabile în sistemul bugetar și Normele metodologice

SCIENTIFIC-PRACTICAL SYMPOSIUM WITH INTERNATIONAL PARTICIPATION

Reconsideration of the role of the accounting profession.

We act today for the challenges posed by the future

March 31, 2022

-
- privind evidența contabilă și raportarea financiară în sistemul bugetar. Publicat în Monitorul Oficial al RM Nr.377-391 art.1001 din 31.12.2015;
4. Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale Nr.181/2014.

PERFORMANȚE INOVAȚIONALE ÎN PRACTICA PROFESIEI CONTABILE ÎN REPUBLICA MOLDOVA

Viorica UNGUREANU, contabil șef
Broker Asigurare-Reasigurare „Capital Broker” SRL,
doctorandă Școala de Științe Economice a USM
vioricaungureanu.dreptate@gmail.com;
vioricaung@mail.ru
ORCID: 0000-0002-2874-439X

CZU: 657:005.332.1:004(478)

DOI: 10.5281/zenodo.6793706

***Abstract.** Science is determined by innovation, and accounting is no exception. The professional reasoning in organizing the accounting activity within each entity in any field of the national economy, presupposes the implementation of technologies, innovations and the application of National Accounting Standards, IAS / IFRS, which can be influenced by taxation, level of experience, the quality of financial audit, as well as the attitude towards risk. The slowdown in the implementation of technologies and standards in the case of the Republic of Moldova has been influenced by the complexity of the adoption and implementation of IAS / IFRS, the imbalance of internal versus external beneficiaries, and the costs of implementing advanced technologies or innovations. The influence of factors (bureaucracy, formalism and professionalism) on the supervisory bodies of the Republic of Moldova has contributed to the slowdown in the full adoption of IAS / IFRS and innovations or technologies. The required direction at the moment is the digital domain, entities transiting from physical work in the office to the remote one, and which requires the moment of transition to the online environment of tools necessary for connection through technologies, to ensure data protection and to protect against cyber attacks. In this context, the emergence of several venture capital firms is possible. Every innovative idea needs to be reflected in Accounting Reports and Balance Sheets, for these reasons accounting is bound to crystallize truthful and current information, based on fair and true value.*

***Keywords:** IAS, IFRS, accounting, innovations, technology.*

Produsele intelectuale și tehnologiile sunt recunoscute astăzi în activitatea contabililor, ca factori decisivi ai creșterii productivității muncii, elemente obligatorii și indispensabile ale strategiilor de lucru, deoarece la nivelul gestionării tuturor operațiunilor se impune interdependența cu tehnologiile informaționale. Folosirea tehnologiilor în activitatea practică a contabililor, stimulează interacțiunea cu alte profesii, dar și cu potențialii clienți, iar posibilitatea de a utiliza în cadrul entităților și de a introduce inovațiile, mărește și gradul de competitivitate a entităților.

Actualmente, s-a format o închipuire clară a necesității trecerii la o economie bazată pe inovări [1], în care inovația este principala forță motrice a dezvoltării social-economice și de progres. Sectorul întreprinderilor mici și mijlocii dovedește și probează o flexibilitate mai avansată și predispunere la inovare, astfel reprezentând un impuls accelerat al inovațiilor revoluționare și de optimizare și perfecționare [2, p. 28].

Eficacitatea în activitatea practică a contabilului depinde în mare parte de rezultatul evoluțiilor bazate pe procesul de modernizare continuă a tehnologiilor și a sistemelor de management cu indicatori performanți și avansați. Domeniul inovațional reprezintă nucleul modernizării în orice domeniu economic, mai ales contabil, iar caracteristicile acesteia impulsionează accelerarea și calitatea transformărilor în activitatea profesională contabilă de la contabilul bazat pe abilități birocratice de evidență, calcularea și plata impozitelor, la contabilul aplicant al tehnologiilor și generator al ideilor inovatoare. Activitatea inovatoare constituie condiția determinantă pentru dezvoltarea activității practice a contabilului, deoarece favorizează generarea unor rezultate bazate pe performanță, pe efecte pozitive de colaborare cu alți angajați și crează o bază pentru realizarea multitudinilor de proiecte și programe de îmbunătățire a întregii activități de bussines. Contabilitatea este o măiestrie prin care se înregistrează, clasifică și cristalizează informațiile financiare cu privire la toate operațiunile și tranzacțiile care au loc în cadrul activității oricărei entități. Tehnologiile vin în ajutorul contabilului practic ca instrumente utilizate pentru procesarea, stocarea, organizarea și transmiterea datelor, de regulă prin folosirea calculatoarelor și altor mijloace electronice (de ex: semnături electronice). Ca rezultatul eliminării operațiilor birocratice, primim accesul rapid la informații, tehnologiile informaționale, produsele inovaționale și conectarea prin intermediul internetului, ce au determinat modificări importante în activitatea profesioniștilor contabili și au îmbunătățit sistemul de raportare financiară. Schimbările tehnologice oferă noi oportunități și aduc nenumărate provocări domeniului și profesiei contabile, ajutând entitățile în luarea deciziilor. Impactul tehnologiilor și inovațiilor se apreciază a fi unele pozitive, care depășesc efectele negative, ca pierderea datelor sau problemele de securitate cibernetică manifestate ca urmare a utilizării tehnologiilor informaționale. Instrumentele software noi folosite pentru înfăptuirea prelucrărilor de date în cadrul activității contabile, ca, de

exemplu, software-ul pentru activitatea de audit și raportare, îmbunătățesc performanța și competitivitatea firmei în întregime.

În anii 2020-2021, în opinia contabililor, inteligența artificială și automatizarea altor procese, nu doar sporește nivelul eficienței, dar și reduce nivelul de stres, reieșind din situația pandemică, unde contactul fizic s-a putut evita pentru desfășurarea activității. În practica contabilă, circuitul fizic de acte, a fost înlocuit cu circuitul digital, datorită situației pandemice. Capacitatea de a digitaliza rapid procesele contabile necesită și o pregătire corespunzătoare și a contabililor. Performanțele inovaționale în contabilitate (Figura 1) au devenit astăzi în activitatea contabilului elemente obligatorii pentru realizarea muncii sale.

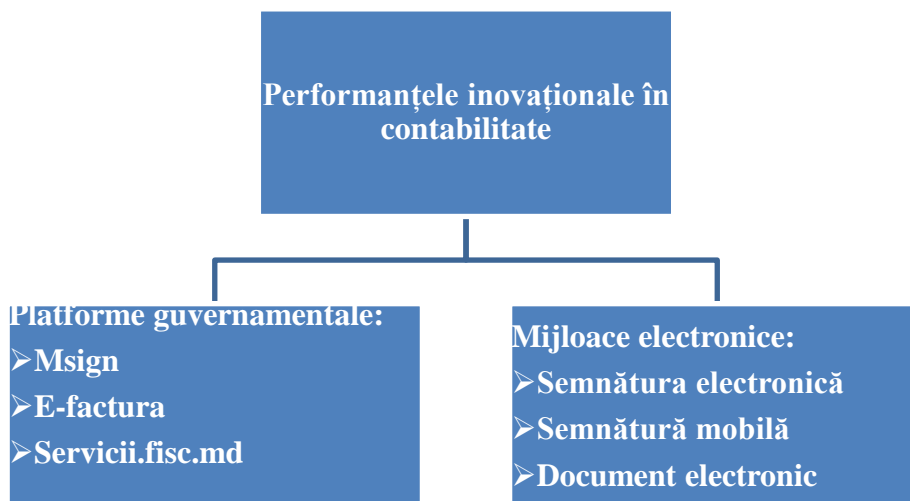


Figura 1: Performanțe inovaționale în contabilitate

Sursă: Elaborat de autor

Drept performanțe inovaționale (Figura 1) în activitatea practică a contabililor pot fi considerate digitalizarea circuitului de acte și rapoarte, posibilitatea semnării actelor de la distanță prin intermediul anumitor dispozitive inovaționale, sau /și se realizează prin intermediul platformelor guvernamentale și mijloacelor sau instrumentelor electronice:

- ✓ **MSign** - serviciul guvernamental de semnătură electronică, care permite semnarea actelor la distanță prin utilizarea unui sistem

informațional securizat (acte de primire a lucrărilor sau a serviciilor etc.);

- ✓ **E-factura** – sistem informațional care asigură circuitul electronic a facturilor între beneficiari și furnizori;
- ✓ **Servicii.fisc.md** – platformă de stat pentru recepționarea electronică a rapoartelor prin intermediul cărora se depun rapoarte statistice și fiscale on-line;
- ✓ **Semnătură electronică** - reprezintă date în formă electronică, care sunt atașate la sau logic asociate cu alte date în formă electronică și care sunt utilizate ca metodă de autentificare. (Legea nr.91/2014). În Republica Moldova cadrul normativ reglementează trei tipuri de semnături electronice:
 - *semnătura electronică simplă*;
 - *semnătura electronică avansată necalificată*;
 - *semnătura electronică avansată calificată*.
- ✓ **Semnătura Mobilă** - este un serviciu inovator, care permite accesarea serviciilor electronice cu ajutorul telefonul mobil;
- ✓ **Document electronic** – informație în formă electronică, creată, structurată, prelucrată, păstrată și/sau transmisă prin intermediul computerului sau al altor dispozitive electronice, semnată cu semnătură electronică în conformitate cu Legea 91/2014.

Mediul actual nu permite contabilului să-și desfășoare activitatea fără aplicarea tehnologiilor contemporane și fără acces la informații de la distanță, digitalizarea oferind contabilității un șir de beneficii care contribuie la îmbunătățirea tuturor celorlalte procese din cadrul unei companii.

Pe măsură ce profesia unui contabil evoluează, trebuie să îmbunătățim și performanțele în utilizarea tehnologiilor, deoarece, după cum se demonstrează în practică, contabilitatea, nu se reduce doar la evidența tuturor operațiunilor economice și cunoașterea fiscalității, dar are o tangență directă cu alte domenii în care există o cerere ridicată pentru aptitudinile unui contabil. Contabilul de perspectivă, este acel profesionist care își modifică conduita și competențele necesare pentru a avea succes în viitorul ecosistem de afaceri, odată cu modificările în societate.

Deoarece, din punct de vedere organizatoric, contabilitatea la entitățile din RM continua să rămână reglementată, bazându-se pe jurisprudență, contabilii se

apropie tot mai mult de profesia juriștilor. Cadrul juridic este determinat de legea contabilității, caracter specific a țărilor membre ale UE. Deoarece, „știința contabilă este un pod, care unește economia și dreptul, contabilul practician se manifestă și ca jurist, judecătorul proceselor economice, și ca consultant economic” [3]. Astfel, contabilul este obligat să cunoască și legislația și aspecte ale fiscalității, iar accesarea electronică a Registrului de Stat al actelor juridice prin intermediul **legis.md** devine, din zi în zi, tot mai necesară iar uneori chiar ordinară.

În plan metodologic contabilitatea se sprijină pe principiile IFRS, reflectate în prevederile SNC. Prin inovație înțelegem crearea unui avans spre ceva mai bun sau spre o dezvoltare superioară și avansată prin dinamism și utilitate. O dată cu accelerarea expansiunii globalizării, complexitatea problemelor apărute în sfera de realizare și reglementare a afacerilor și profesiilor a crescut enorm. Globalizarea a condus în domeniul contabilității la apariția de modele și standarde internaționale care prin transpunerea lor la nivel de țară devin inovații. Progresul materializat prin noțiunea de inovație asupra profesiei contabile se manifestă prin modificări ale regulilor care crează schimbări importante în practică. Din aceste motive, o problemă a contabilității din Republica Moldova este actualmente armonizarea acesteia atât cu directivele europene, cât și cu IFRS.

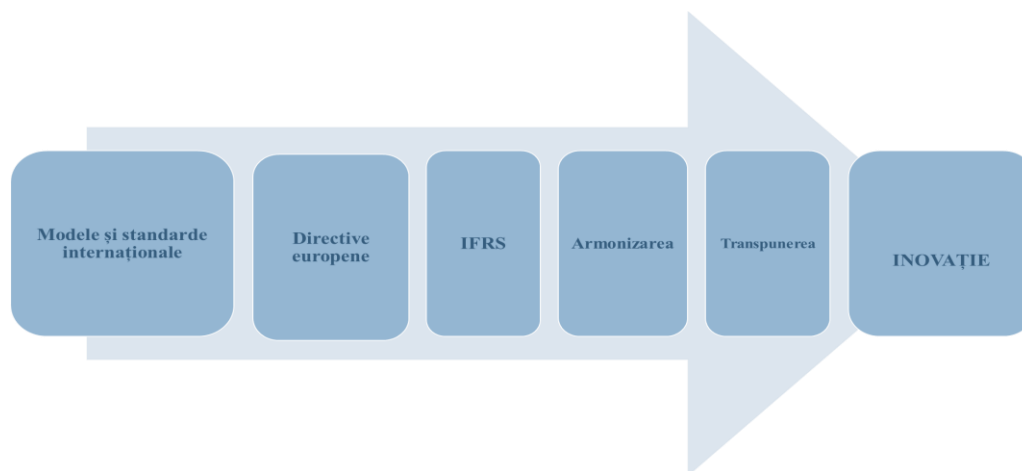


Figura 2: Transpunerea modelelor, standarde internaționale, Directive UE și IFRS la nivel de țară - inovații

Sursă: Elaborat de autor

Inovația nu este simplu de realizat, atunci când în profesia de contabil este specific că totul ce faci este ghidat de reglementări și birocrație. Mentalitatea exersată în timp, împreună cu elemente de birocrație îl oprește pe practicantul acestei meserii să avanseze în lipsa tehnologiilor. Însă condițiile actuale de progres schimbă această paradigmă. Regulile și reglementările rămân stricte și bazate pe lege, dar inovarea vine odată cu aplicarea tehnologiilor.

Tehnologia le permite contabililor să se conecteze mai eficient cu clienții lor prin platforme software, să transmit feedback-ul necesar de pe site-ul oficial al companiei, la fel poate oricând descărca sau vizualiza informațiile din alte sisteme informaționale ce țin de desfășurarea activității din domeniul în care este angajat. Pentru ca angajații să fie inovativi e nevoie de o cultură organizațională orientată spre inovație. Inovația este mai mult atașată de funcțiile care utilizează tehnologiile informaționale în companie, dar face ca toate procesele din interior să fie dinamice și duce la o colaborare între toate profesiile, însă de miracolele tehnologiilor vor beneficia cel mai mult contabilii. În profesia contabilă există necesitatea orientării spre inovație tehnologică și schimbare. Contabilul poate fi acel profesionist, care declanșează inovația într-o companie. Pentru aceasta, este necesar de a crea o cultură a inovației bazată pe tehnologie. Pentru realizarea acestui obiectiv, trebuie să ținem cont de abilitățile unui contabil orientate spre inovație (Figura 3).

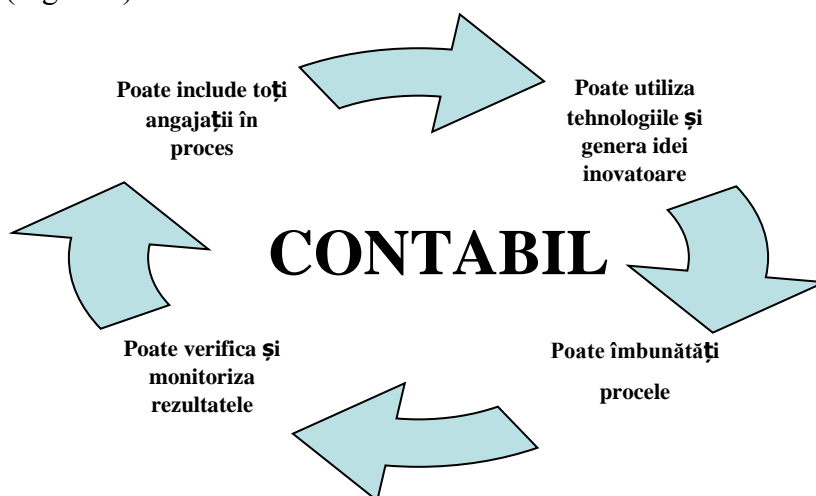


Figura 3. Cultură organizațională a contabilului modern orientată spre inovație

Sursa: Proiecția proprie a autorului.

1. **Poate utiliza tehnologiile și genera idei inovatoare** – multe idei pot fi generate de contabilii unei organizații, dar dacă acestea nu au cadrul de testare necesar, rămân doar idei. De aceea este necesară o digitalizare care să susțină testarea sau implementarea acestor idei. Oricât ar părea de birocratică profesia de contabil, totuși utilizând tehnologiile IT, această profesie își simplifică mult procesul de lucru, iar ideile unui contabil devin un prim pas spre formalizarea procesului de inovație care altfel ar putea eșua în timp pierdut, epuizare și dezamăgire.
2. **Poate îmbunătăți procele** – Contabilii sunt creativi. De aceea în cadrul procesului de lucru contabilii interacționând cu specialiștii din diferite domenii, cunoștințe și experiențe diferite, pot aduce împreună idei de îmbunătățire a proceselor. Uneori, prin recombinarea și reorientarea unor idei simple, se pot genera soluții de un impact similar inventării unor lucruri complet noi. Procesele pot fi mereu îmbunătățite, iar o astfel de abordare ajută angajații să ia decizii rapid și să fie centrați pe nevoile clientului.
3. **Poate verifica și monitoriza rezultatele** – Fiecare nouă zi e bine să fie privită ca un nou început pentru procesul inovației, iar în inovație, fiecare idee te duce cu un pas mai aproape de o descoperire excepțională. Orice situație este un prilej nou de a căuta o soluție nouă la o problemă veche, ca apoi să-ți poți monitoriza atât rezultatele tale, cât și a tuturor angajaților.
4. **Poate include toți angajații în proces** – Întotdeauna contabilii sunt cei care vor performa mai bine decât ceilalți, dar rezultatul inovației este mai bun când toți contribuie sau își propun să fie inovativi. Această abordare este importantă pentru cei care se află în relație cu clienții, unde contează buna ghidare a contabililor spre a fi inovativi. Inovația își are rolul în orientarea angajaților și antrenarea capacității lor spre a fi inovativi în utilizarea tehnologiei.

Concluzii. Trend-ul în materie de implementare a inovațiilor este unul strategic, îndreptat spre susținerea companiilor care oferă servicii în domenii cu o aplicabilitate vitală în contextul actual al globalizării și a lumii bazate pe tehnologie. Desigur că fiecare idee pentru a se realiza în practică este necesar să fie argumentată și juridic reglementată, ca mai apoi să fie reflectată în contabilitate și rapoarte.

Digitalizarea și inovația are un impact asupra mecanismului de contabilitate al operațiunilor contabile ce corespunde tendinței de bază a metodologiei

contabilității moderne. Deoarece contabilitatea este strâns legată cu fiscalitatea și legislația, este nevoie de o reglementare moderă în activitatea unui contabil, la fel este necesar de elaborat mecanisme de reflectare a tuturor operațiunilor contabile, de formare a rapoartelor manageriale corespunzătoare, a Rapoartelor Financiare statistice și fiscale prin structurarea corespunzătoare domeniului activității din care face parte. Este necesar de a armoniza legislația, de a stimula antreprenorii de a puce la inovații. În mediul marcat de schimbări rapide, tehnologia informației devine un important partener strategic pentru contabili. Lucrările contabile efectuate manual, au fost înlocuite cu cele mai avansate tehnici folosind tehnologiile și inovațiile. Calculatoarele, imprimantele, faxurile, smartphone-urile, semnăturile digitale împreună cu software-ul de contabilitate au un mare impact asupra domeniului contabilității. Tehnologiile și software-ul de contabilitate îi ajută pe profesioniștii contabili în sarcinile zilnice de contabilitate, să efectueze într-un mod eficient calculele cerute de operațiunile contabile și procesul de raportare. Ca urmare a conexiunilor prin internet, documentele contabile pot fi partajate, iar sistemul fiscal online de evidență și plată a îmbunătățit eficient contabilitatea.

BIBLIOGRAFIE

1. Țurcanu V., Golocialova, I. Raportarea financiară conform standardelor internaționale. Lucrare metodică și practică. Chișinău: ACAP, 2015, pp. 450;
2. Цуркану В., Голочалова И. Государственная поддержка: проблемы признания и учета. В: Коллективна монографія «Розвиток системи бухгалтерського обліку. аналізу і контролю: інтегрований ракурс проблем»/Винницький фінансово-економічний університет – Житомир: «Рута», 2017, стр. 26-60;
3. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. – Финансы и статистика, 2000, 160 с;
4. Standardele Internaționale de Raportare Financiară – modul de acces: <http://www.mf.gov.md/ro/lwx/contabilitate/%C8%99>
5. Собор С. Цăиле де дезволтаре а системуй де финанси а активității inovaționale în Moldova. Economica, Revistă științifico-didactică, An. XIV, nr.4 (decembrie) (56) / 2006 p.97-100.
6. Codul cu privire la știință și inovare al Republicii Moldova nr.259/2004 (republicat în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2018, nr.58-66, art.131);

SCIENTIFIC-PRACTICAL SYMPOSIUM WITH INTERNATIONAL PARTICIPATION

Reconsideration of the role of the accounting profession.

We act today for the challenges posed by the future

March 31, 2022

-
7. Hotărâre de Guvern Nr.53 din 05.02.2020 cu privire la aprobarea Metodologiei de finanțare instituțională a organizațiilor de drept public din domeniile cercetării și inovării. (Publicat: 07-02-2020 în Monitorul Oficial Nr. 36-43 art. 65);
 8. Hotărâre de Guvern Nr.377 din 10.06.2020 cu privire la aprobarea proiectului de lege pentru aprobarea Strategiei naționale de dezvoltare „Moldova 2030”. (Publicat : 26-06-2020 în Monitorul Oficial Nr. 153-158 art. 508);
 9. Lege Nr. 2 din 06-02-2020 privind organismele de plasament colectiv alternative. Publicat: 27-03-2020 în Monitorul Oficial Nr. 94-98 art. 142;
 10. Legea Nr. 91 din 27-06-2014 privind semnătura electronică și documentul electronic. Publicat: 04-07-2014 în Monitorul Oficial Nr. 174-177 art. 397.

AVANTAJE ȘI DEZAVANTAJE ALE METODEI COSTULUI DE CĂLĂTORIE DE EVALUARE A COSTURILOR ÎN TURISM

COSTEȚCHI-JUȘCA OXANA

doctorandă Școala de Științe Economice a USM

costetchioxana@mail.ru

ORCID: 0000-0002-3898-4792

CZU: 657.478:338.48:330.13

DOI: 10.5281/zenodo.6793879

***Abstract:** Tourism based on nature is not only a socio - economic activity that offers income and other benefits local communities, but also plays an important role in understanding natural heritage, obtaining public support and funding for protection. This study is an approach to using the Travel Cost Method to measure the demand and value of natural resources, which serve as input services in the "production" of outdoor recreation activities and related facilities.*

***Keywords:** costs, travel cost method, recreation, tourism.*

Resursele naturale sunt extrem de folosite în scopuri recreative. Cu toate acestea, este adesea dificil să evaluezi aceste resurse, deoarece de obicei nu există un preț pentru a prezice funcțiile cererii [1, pag. 36]. Evaluarea valorilor peisajului necesită utilizarea unor metode indirecte precum costul călătoriei, evaluarea contingentă sau prețurile hedonice.

Metoda costului de călătorie (TCM) permite estimarea valorii prin examinarea mișcărilor de consum ale zonelor de agrement. Metoda recunoaște în special costurile suportate pentru consumul serviciilor furnizate de resursa de mediu drept costul acestora. Nu există o piață care să măsoare în mod direct valoarea calității mediului pentru a aplica această teorie la datele observaționale. Cu toate acestea, abordarea adoptată în acest scop este în general similară, iar măsurarea se bazează pe conceptul de nivel voluntar al salariului [2]. Când vizitatorii cred că pot primi plăcere din anumite activități recreative, o fac cheltuind o anumită sumă de bani. Cu toate acestea, costurile de călătorie și timpul cresc odată cu distanța. Această idee este principalul punct de plecare al metodei costului călătoriei. Au fost aplicate diferite metode cantitative pentru a evalua valoarea economică a resurselor de recreere și turism ca tip specific de bunuri non-piață [3, p. 159]. TCM este prima modalitate de a evalua beneficiile bunurilor

fără preț, cum ar fi divertismentul în aer liber. În mod obișnuit, este utilizat pentru a evalua valoarea atracțiilor naturale și a mediilor de agrement fără un preț de piață [5, pag. 58].

Metoda costului de călătorie impută prețul recreerii ca costul total al utilizării unității de agrement [4, pag. 32] care se constituie din următoarele elemente:

- costuri de călătorie legate de vehicul;
- taxe de acces;
- costuri de timp la fața locului;
- costuri adiționale ale echipamentului;
- provizii etc. direct legate de activitate.

Conform lui Syagga [6, pag. 5], consumul de recreere de către o persoană implică trei elemente de cost principale, după cum urmează:

- a) Costul călătoriei - costul transportului către și de la locul de recreere;
- b) Costul timp - valoarea banilor orelor cheltuiți pentru experiența de recreere;
- c) Cheltuieli de intrare și masă suportate în taxele de la poartă (dacă există) și costuri suplimentare utilizate pentru mâncare.

Cu toate acestea, în afară de aceste costuri, există câțiva alți factori care determină frecvența vizitelor recreative ale unui individ [6, pag. 7]. Acești alți factori variază de la un site la altul și de la o perioadă la alta. Aceștia pot fi clasificați în două, după cum urmează:

a) *Factori de atracție sau de amplasare:*

- Confort sau disconfort de călătorie;
- Caracteristicile climatice și meteorologice ale zonei;
- Calitatea managementului site-ului;
- Măsura în care site-ul a fost promovat;
- Capacitatea zonei de a găzdui recreere;
- Disponibilitatea de site-uri alternative;
- Timpul necesar călătoriei către și de la site;
- Atractivitate înăscută.

b) *Factori individuali ai populației.* Acești factori includ, dar nu se limitează la următorii:

- Venitul mediu și distribuția acestuia în rândul populației;

- Experiențele trecute ale populației și cunoștințele prezente despre locul de recreere;
- Gustul populației pentru site;
- Populația totală din jurul afluentului sitului;
- Caracteristicile socio-economice (educație, vârstă, dimensiunea familiei etc.) ale populației din zona de recreere;
- Costurile monetare implicate de vizitarea sitului de agrement;
- Distribuția geografică a populației în cadrul sitului.

G. Garrod [5, pag. 65] a constatat că există o relație inversă între costul vizitei unui loc de recreere și numărul de vizite. H. Devani susține opinia că preferințele de petrecere a timpului liber sunt condiționate de timpul și distanța necesară pentru a ajunge la locația în care se poate angaja în activitatea dorită. În cercetarea sa, aproape 60% dintre cei intervievați și-au exprimat dorința de a merge la plajă, dar nu au putut să meargă din cauza lipsei de transport și locurile fiind departe de casă [8, pag. 81]. Modelul costurilor de călătorie utilizează costul călătoriei către un site de recreere fără preț ca mijloc de a deduce beneficiile recreaționale pe care site-ul le oferă. Studiile privind costurile de călătorie au arătat în mod constant că, pe măsură ce prețul de acces (costul călătoriei) crește, rata de vizitare a site-ului scade.

Clawson și Knetsch într-un studiu publicat în anul 1966 au estimat un model de cost de călătorie bazat pe date referitoare la zonele de origine a vizitatorilor site-ului [9, pag. 28]. Abordarea definește funcția de generare a călătoriei (1):

$$VhJ/Nh = f(PhJ > Shf Th), \quad (1)$$

Unde:

VhJ/Nh - rata de participare pentru zonă (vizite pe cap de locuitor la situl j);

Phj - costul deplasării din zona h la situl j ;

Sh - vector al caracteristicilor socio-economice ale zonei;

Th - vector al caracteristicilor substitute ale site-ului de agrement pentru indivizii din zona h .

Modelul zonal de costuri de călătorie (ZTCM) este cel mai simplu și mai puțin costisitor model dintre toate cele trei modele și estimează valoarea serviciilor de agrement ale întregului site.

Numărul de vizite în cadrul acestei abordări poate fi estimat după cum urmează:

$$V_y = f(P_{ij}, T_y, Q_i, S_j, Y_i), \quad (2)$$

unde:

V_y - Numărul de vizite efectuate de persoana i pe site j ;

P_{ij} - Costul de călătorie suportat de persoana i când vizitează site-ul j ;

T_y - Costul de timp suportat de persoana i când vizitează site-ul j ;

Q_i - Vector al calităților percepute ale site-ului de recreere i ;

S_j - Vector al caracteristicilor locurilor de înlocuire disponibile;

Y_i - Venitul gospodăriei al persoanei i .

Caracteristici ale modelului costului individual de călătorie pot fi:

- ține cont de variațiile inerente ale datelor;
- estimarea produsă este mai eficientă din punct de vedere statistic;
- funcția sa de generare a călătoriei poate fi estimată folosind un număr mai mic de observații;
- necesită mai multe informații despre vizitatori în termeni de caracteristici, preferințe și comportamente;
- este mai flexibil și mai aplicabil la o gamă mai largă de locuri;
- face posibilă evaluarea fiecărei activități recreative particulare întreprinse de o persoană într-un loc, de exemplu, pescuitul.

G. Garrod [7, pag. 81] a remarcat că atunci când cele două abordări de mai sus sunt utilizate pe același set de date, s-au observat diferențe considerabile în surplusul estimat al consumatorului.

Metoda costului de călătorie are o serie de avantaje, după cum urmează:

- rezultatele sunt relativ ușor de interpretat și explicat;
- metoda este relativ ieftin de aplicat;
- metoda este foarte asemănătoare cu tehnicile empirice convenționale pentru estimarea valorilor economice pe baza prețurilor de piață;
- sondajele la fața locului oferă oportunități pentru eșantioane de dimensiuni mari, deoarece majoritatea vizitatorilor sunt interesați să participe;
- metoda se bazează pe comportamentul real, adică pe ceea ce fac oamenii de fapt, în contrast cu „dorința declarată de a presupune” pe baza unei situații ipotetice.

După cum se spune „orice are avantaje trebuie să aibă dezavantaje pentru că nimic nu este perfect”, această metodă are, fără îndoială, unele limitări, așa cum se explică mai jos:

- cele mai simple modele presupun că indivizii fac călătoriile pentru un singur scop - pentru a vizita anumite locuri de agrement. cu toate acestea, călătoriile pot fi efectuate pentru mai mult de un scop și, în astfel de cazuri, valoarea pentru site poate fi supraestimată și poate fi destul de dificil să se repartizeze costurile de călătorie între scopuri;
- metoda costurilor de călătorie presupune că oamenii percep și răspund la modificările costurilor de călătorie în același mod în care ar răspunde la modificările prețului sau taxei de intrare;
- poate fi problematică definirea și măsurarea costului de oportunitate sau a valorii timpului petrecut călătorind. la fel ca călătoriile cu destinații multiple și timpul petrecut călătorind ar fi putut fi folosit în alte moduri - are un cost de oportunitate. acest lucru ar trebui adăugat la costul călătoriei, altfel valoarea site-ului va fi subestimată;
- este dificil să se măsoare calitatea recreației și să se relaționeze la fel cu calitatea mediului, deoarece orice modificări pot fi aceleași pentru toți vizitatorii care vizitează situl;
- intervierea vizitatorilor la fața locului poate introduce distorsiuni de eșantionare în analiză. ca în toate metodele statistice, anumite erori statistice pot afecta rezultatele. acestea includ alegerea formei funcționale utilizate pentru estimarea curbei cererii, alegerea metodei de estimare și alegerea variabilelor incluse în model;
- abordările standard ale costurilor de călătorie oferă informații despre condițiile actuale, dar nu despre câștigurile sau pierderile din schimbările anticipate ale condițiilor resurselor;

metoda nu este potrivită pentru site-urile din apropierea centrelor majore de populație, unde multe vizite pot fi din „zone de origine” care sunt destul de apropiate unele de altele. acest lucru se datorează faptului că, pentru a estima funcția de cerere, este necesară o diferență suficientă între distanțele parcurse pentru a afecta costurile de călătorie și pentru ca diferențele de costuri de călătorie să afecteze numărul de călătorii la șantier.

Concluzie:

1. Metoda costurilor de călătorie a fost dezvoltată de-a lungul anilor pentru a valorifica utilizarea resurselor naturale în scopuri recreative. Zonele naturale sunt adesea în centrul excursiilor de agrement (de exemplu, parcuri, grădină, lacuri, terenuri agricole etc), în serviciile ecosistemice ale acestora nu sunt estimate la justa valoare. Metoda costurilor de călătorie utilizează abordări ale dorinței de plată relevante pentru estimarea valorii economice a unei proprietăți de agrement.
2. Evaluarea recreativă și economică a zonelor naturale este, de asemenea, importantă în ceea ce privește asigurarea durabilității activităților turistice recreative și prietenoase cu natura. Acesta va asigura conservarea, planificarea și gestionarea zonelor naturale în viitor.

BIBLIOGRAFIE

1. Çay, R. D., and Cengiz Taşlı, T. (2021). *Determination of Recreation and Tourism Use Value of Bozcaada by Travel Cost Analysis Methods*. Polish Journal of Environmental Studies, 30(1), pp.35-45. <https://doi.org/10.15244/pjoes/120387>
2. Jones Te, Yang Y., Yamamoto K. Assessing the recreational value of world heritage site inscription: A longitudinal travel cost analysis of Mount Fuji climbers, 2017;
3. Zhang, P. (2019) *Tourism Value Evaluation of Urban Ancient Architecture*. *Current Urban Studies*, 7, 157-169. doi: [10.4236/cus.2019.72007](https://doi.org/10.4236/cus.2019.72007).
4. Smith, V.K.(1996). *Estimating Economic Values for Nature-Methods for Non Market Valuation*. Edward Elgar. Cheltenham, UK;
5. Smith, G.H. (1971) Ed. *Conservation of Natural Resources*. 4th Ed. John Wiley & Sons Inc: New York;
6. Syagga, P.M. (2002). *Valuation of outdoor recreation*. Unpublished-article. Dept of Land Development, University of Nairobi;
7. Garrod, G & K.G. Willis (1999). *Economic Valuation of the Environment-Methods & Case Studies*, UK;
8. Devani, H. (1970). *Public Outdoor Recreation al Resources of Mombassa and it 's Peripheral Are as: Their General Pattern and Use*. Unpublished B.A. Dissertation, Department of Geography, University of Nairobi.
9. Mckay, Adam. *Changes in visitors' environmental focus during an appreciative recreation experience*. (2010). All Theses. 883. https://tigerprints.clemson.edu/all_theses/883

PERFEȚIONAREA PROFESIEI CONTABILE ÎN ECONOMIA DIGITALĂ

LAPITKAIA Liudmila

Academia de Studii Economice a Moldovei

liudmila@ase.md

ORCID: 0000-0001-9739-0495

CZU: 657.1.08:004

DOI: 10.5281/zenodo.6983636

***Abstract.** The accountant profession in modern conditions faces various challenges. First of all, this is due to the process of digitalization and the development of the digital economy. The author in this article has analyzed innovative technologies that have a greater impact on the development of the accountant profession, first of all: blockchain, artificial intelligence, Internet of things, etc. Thus, an accountant should use modern technologies in terms of reflecting cryptocurrencies in accounting, using various opportunities, such as: artificial intelligence, etc. If we consider blockchain technology in accounting, then this is primarily real-time work, which brings significant positive aspects in the work of an accountant: facilitating international transactions, automating many functions, etc. In conclusion, the author makes a number of proposals with the goal of more effective development of the accounting profession, for a comprehensive response to the challenges of the digital economy.*

***Keywords:** accounting, blockchain, digital economy, artificial intelligence.*

Toate sferile vieții umane (economice, sociale, politice, și altele) s-au schimbat într-o anumită măsură datorită descoperirii și dezvoltării tehnologiilor informaționale și a telecomunicației, schimbările care decurg activ în ultimii ani permit multora să susțină faptul că a început o nouă etapă de informatizare, denumirea căreia este „*economia digitală*”.

Economia digitală este o activitate direct legată de dezvoltarea tehnologiei computerizate, care include serviciile online, dintre care cele mai importante sunt: Internet banking, comerț online, internet marketing, jocuri pe internet, crowdfunding și multe altele. Procesul de digitizare a economiei modifică semnificativ metode tradiționale de afaceri[1]. Ideile economiei digitale, ca fenomen complex, au intrat treptat în agenda politică a guvernelor care au început să dezvolte și să implementeze strategii digitale naționale, la fel ca și organizațiile internaționale care se ocupă de coordonarea eforturilor de dezvoltare a mediului digital, așa precum în Anglia în 2015, liderii G20 au adoptat documentul final „Programul de dezvoltare și cooperare în domeniul economiei digitale”, apoi în

2016, la Cancun, țările OCDE și-au stabilit obiectivele comune în domeniul dezvoltării economiei digitale și deja în 2017 în Hamburg au discutat abordări comune privind reglementarea economiei digitale[2]. Ca urmare, sectorul economiei digitale a devenit un pilon a dezvoltării inovațiilor în lume, astăzi investirea în acest domeniu reprezintă o mare parte din cheltuielile întreprinderilor, care fac cercetări în domeniul de digitalizare.

Economia digitală a devenit posibilă datorită mai multor factori fundamentali: conectivitate universală la Internet, răspândirea rapidă a dispozitivelor touch și analizei rapide a Big Data.

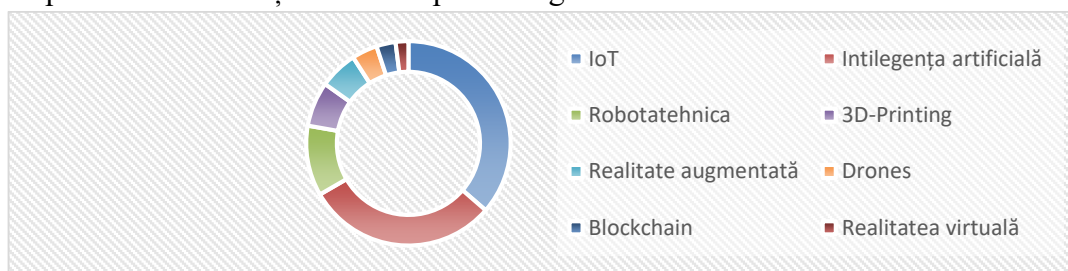


Fig. 1. Evaluarea tehnologiilor inovatoare bazate pe impactul lor asupra afacerilor (2017)
Sursa: [3, pag. 3]

Figura 1 oferă informații despre tehnologiile inovatoare ale economiei digitale.

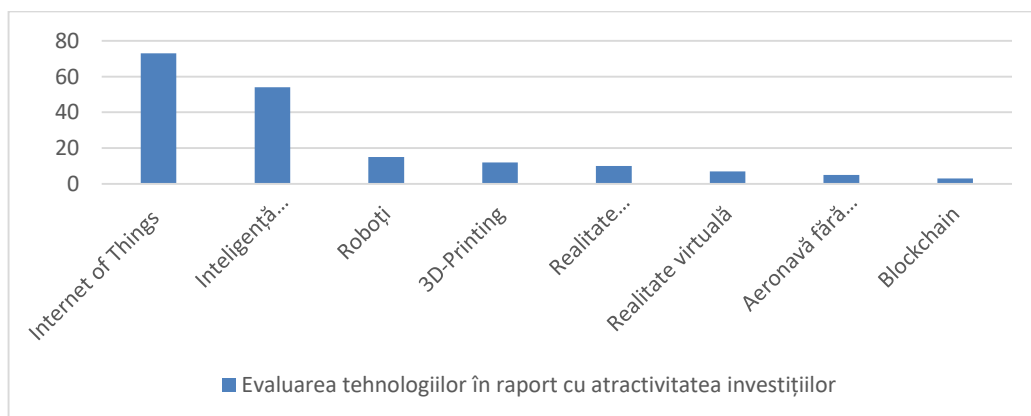


Fig. 2. Evaluarea tehnologiilor în raport cu atractivitatea investițiilor
Sursa: [3, pag. 3]

Astfel, contabilul se confruntă cu următoarele tehnologii noi, care într-un fel sau altul, apar în munca sa (Fig.3).

Din punct de vedere al organizării contabilității, cele mai interesante sunt următoarele tehnologii noi: blockchain și registrul distribuit, realități virtuale și augmentate, inteligență artificială și robotică. Prezentăm o scurtă descriere a acestor tehnologii:

- ✓ *blockchain și registrul distribuit, o astfel de tehnologie bazată pe sisteme criptografice care gestionează, verifică și înregistrează datele tranzacțiilor; baza "criptomonedelor", cum ar fi bitcoin.*

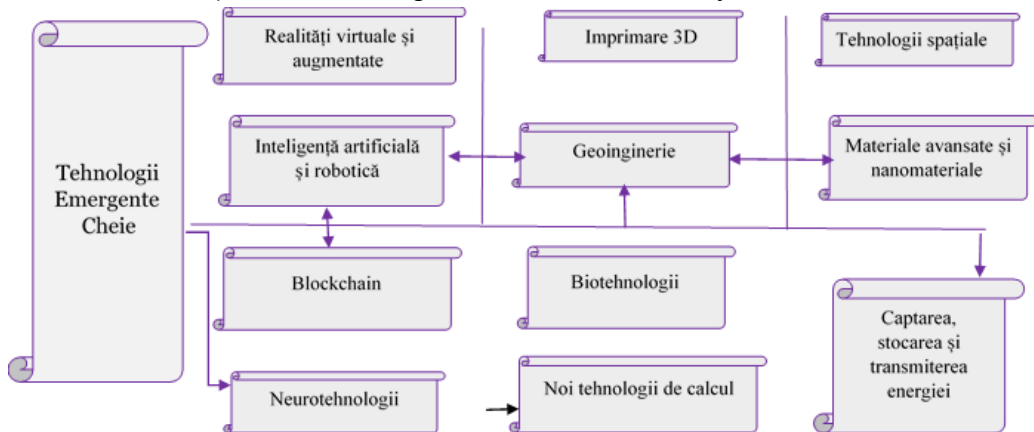


Fig. 3. The emerging technologies of the Fourth Industrial Revolution (4IR)

Sursă: elaborat de autor în baza materialelor The Global Risks Report 2017 [4]

- ✓ *realitățile virtuale și augmentate presupun interfețele următoare între oameni și computere, implicând medii imersive, citiri holografice și suprapuneri produse digital pentru experiențe de realitate mixtă.*
- ✓ *inteligența artificială și robotica vor duce la dezvoltarea de mașini care pot înlocui oamenii, din ce în ce mai mult în sarcini asociate cu gândirea, multitasking-ul și abilitățile motorii fine.*

Dacă analizăm esența blockchain-ului, devine clar că se bazează pe tehnologia contabilă binecunoscută. Tranzacția este înregistrată de două ori: în aceeași sumă pentru fiecare dintre părțile la tranzacție. Piatra de temelie a contabilității clasice este intrarea dublă. Faptul vieții economice se reflectă în aceeași estimare pentru debitul unuia și creditul altui cont. Blockchain are o caracteristică importantă pentru activitatea contabilă. Informațiile create în blockchain pot fi de încredere, chiar dacă nu există încredere în contrapartidă. Tranzacția se efectuează numai dacă este aprobată de ambele părți. Aceste informații sunt ulterior protejate de modificări. Corporațiile internaționale de

contabilitate explorează deja serios posibilitățile de utilizare a metodelor de blockchain în contabilitate și audit.

Blockchain permite înregistrarea tranzacțiilor online, fără intervenția unui contabil. Activitatea Contabililor va constitui în formarea politicilor contabile, clasificarea și interpretarea corectă a evenimentelor, precum și utilizarea judecății profesionale.

Luând în considerare posibila utilizare a blockchain-ului în contabilitate, ceea ce va reduce costul serviciilor de contabilitate și va crește valoarea informațiilor contabile, vom analiza mai multe direcții:

- *Decontări cu contrapartide externe. În punerea în aplicare a blockchain elimină necesitatea reconcilierii plăților. Formarea și anularea creanțelor și a datoriilor părților la tranzacție vor avea loc simultan în aceeași evaluare la momentul tranzacției. Confirmarea faptului tranzacției și evaluarea acesteia nu este necesară. Contabilul va trebui doar să clasifice corect activul achiziționat sau transferat și să verifice înregistrarea dublă care reflectă veniturile/ sau cheltuielile. Circulația activelor în cadrul întreprinderii. Dacă vă imaginați orice fapt de viață economică în interiorul întreprinderii ca o tranzacție, atunci în timp real puteți obține informații despre mișcările oricăror active. Activitatea contabilului va fi redusă la clasificarea corectă a valorilor primite și la formarea valorii obiectului contabilității. Este posibil de a organiza un blockchain local în cadrul unei companii sau grup de companii: eliberarea oricăror active de pe site-urile de stocare va fi acceptată de destinatar, după care activul este debitat automat în contul relevant.*
- *Contabilitate în timp real. Datorită blockchain, nu va fi nevoie de așteptarea procesării documentului primar de către contabil. Documentul primat, în principiu, nu va fi necesar nici pe hârtie, nici în formă electronică. În schimb, se angajează tranzacția la blockchain.*

Introducerea tehnologiei blockchain și a registrului distribuit va fi implementată pe principiul intrării triple, mai degrabă decât al intrării duble. Blockchain-ul permite o verificare completă și finală fără participarea părții de încredere. Toate situațiile financiare pot fi stocate în blockchain, unde sunt deschise publicului.

Tehnologia Blockchain poate fi un nou pas în dezvoltarea sistemului contabil: în loc să stocheze înregistrări pe baza documentelor primare privind tranzacțiile, companiile pot înregistra astfel de tranzacții direct într-un singur registru, creând un sistem centralizat pentru stocarea informațiilor privind conturile.

Tehnologia blockchain prezintă oportunități ample și în special pentru pregătirea situațiilor financiare. Toate datele privind tranzacțiile vor fi disponibile clienților și autorităților de reglementare și vor fi prezentate într-un format unificat. Acest lucru elimină din nou necesitatea controalelor din partea orhanelor de stat. Blockchain va simplifica în mod semnificativ pregătirea raportării pentru autoritățile de reglementare și va face acest proces mai eficient și mai ieftin. Colectarea, consolidarea și diseminarea datelor vor fi dintr-o singură sursă, automat și în timp real.

Există multe obiective care necesită colectarea unor cantități mari de informații, mai ales în timp real. Introducerea tehnologiei de registru distribuit va îmbunătăți capacitatea de verificare a informațiilor în scopuri de securitate și raportare. În plus, va permite transmiterea informațiilor privind activitățile suspecte către organismele relevante care se ocupă de problemele de securitate națională și de combatere a spălării banilor.

Utilizarea blockchain-ului previne furtul datelor personale, coruperea datelor și atacurile DoS. Descentralizarea și distribuirea datelor în întreaga rețea de blockchain combinată cu protecția criptografică a fiecărei tranzacții fac sistemul financiar mai puțin vulnerabil.

Luăm în considerare ce oportunități enorme oferă sistemul blockchain pentru dezvoltarea profesiei contabile:

- *simplificarea tranzacțiilor internaționale pentru întreprinderile mici, deoarece va fi mult mai ușor deservirea tranzacțiilor financiare ale clienților străini;*
- *folosită pentru gestionarea înregistrărilor contabile, tehnologia blockchain simplifică procesul de achiziție, deoarece vă permite înregistrarea tranzacțiilor în timp real, oferă o transparență fără precedent și crește eficiența operațională;*
- *companiile de audit nu trebuie să verifice toate documentele contabile, ceea ce reprezintă un serviciu foarte scump pentru aceste servicii;*

- *înregistrările contabile sunt într-o formă criptologică sigură, ceea ce face ca falsificarea sau distrugerea înregistrărilor să fie practic imposibilă. Ca urmare, este exclusă posibilitatea tranzacțiilor frauduloase,*
- *automatizarea majorității funcțiilor, care sunt acum angajate în poziția de Contabil, iar performanța acestei lucrări este mult mai bună. De exemplu, calculul automat al impozitelor, reducând astfel costul administrării acestora.*

Este necesar să subliniem că în Republica Moldova tehnologia blockchain este insuficient reprezentată pe piață. Pentru ca această tehnologie să primească o anumită dezvoltare, este necesar, în primul rând, un cadru de reglementare și legislativ.

În acest sens, autorul propune completarea cadrului normativ și legislativ al Republicii Moldova cu legea și Hotărârea Guvernului, care ar dezvălui prevederile pentru dezvoltarea tehnologiei blockchain. În plus, din punct de vedere al contabilității, ar trebui elaborate indicații metodologice pentru menținerea înregistrărilor și furnizarea de informații atunci când se utilizează tehnologii blockchain.

În economia digitală, inteligența artificială poate fi viitorul contabilității. Considerând inteligența artificială drept viitorul contabilității, se poate afirma următoarele, deja acum există un software care folosește mai mult de 60 de puncte pentru a verifica datele la primirea facturilor. Programul verifică acuratețea aritmetică, datele contractanților, corectitudinea numărului de identificare a taxei pe valoarea adăugată (TVA). Inteligența artificială îi permite să învețe independent și să-și îmbunătățească constant capacitatea de a sorta și distribui informații. Aș dori să subliniez că progresul tehnologic duce la crearea de noi tehnologii care afectează semnificativ economia și, în consecință, contabilitatea în forma sa clasică va suferi modificări.

În concluzie, trebuie remarcat faptul, că în economia digitală, profesia contabilului este direct legată de dezvoltarea tehnologiilor informaționale, astfel, perfecționarea profesiei de contabil ar trebui:

- 1) *să înceapă cu studiile universitare, incluzând în curriculum programe aplicative, care stau la intersecția contabilității și tehnologiei informației;*
- 2) *să utilizeze mai larg tehnologii cloud, blockchain etc.,*
- 3) *să aplice inteligența artificială în contabilitate.*

BIBLIOGRAFIE

1. Industrializare 4.0. Wikipedia, 25.08.2020. Disponibil online: https://ro.wikipedia.org/wiki/Industrializare_4.0. [Accesat 21.01.2022].
2. OECD, Digital Economy Outlook 2015, 2016, 2017. În: OECD Publishing, Paris, 2017.
3. PwC, Интернет вещей (IoT) в России. Технология будущего, доступная уже сегодня, PwC (2017). Disponibil online: https://media.rbcdn.ru/media/reports/IoT-inRussia-research_rus.pdf [Accesat 22.02.2022].
4. The Global Risks Report 2017, 12th Edition is published by the World Economic Forum. Disponibil online: <http://reports.weforum.org/global-risks-2017/> [Accesat 25.02.2022].

EXISTENȚA UNEI PROFESII SE AFIRMĂ, NU SE DISCUTĂ

Acesta a fost genericul Simpozionului Științifico-Practic cu participare internațională „Reconsiderarea rolului profesiei contabile. Acționăm astăzi pentru provocările generate de viitor” al cărui obiectiv a fost de a aborda prezentul și viitorul profesiei contabile în condițiile noii paradigme sociale și economice organizat de către Departamentul Contabilitate și Informatică Economică din cadrul USM în parteneriat cu Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova (ACAP RM) cu ocazia sărbătoririi Zilei Naționale a Contabilului și Auditorului, dar și cu ocazia celebrării 15 ani de la redeschiderea Departamentului Contabilitate și Informatică Economică în cadrul USM. În deschiderea evenimentului, a venit cu discurs de felicitare dna **Otilia Dandara**, Prim-Prorector, prorector activitate didactică și studentească la USM, menționând că profesia contabilă este de perspectivă și utilă în orice domeniu, iar transformarea acesteia este un proces firesc în condițiile digitalizării și globalizării.

Decanul Facultății de Științe Economice, dna **Maria Hămuraru**, dr., conf. univ. a venit cu mesaj de felicitare cu ocazia celebrării Zilei profesionale a Contabililor și Auditorilor, dar și cu ocazia celebrării a 15 ani de la deschidere, accentuând trei provocări ale profesiei contabile: atracția; relevanța și necesitatea formării profesionale continue în contextul digitalizării accelerate și schimbărilor de paradigmă contabilă și social-economică.

Dna **Natalia Zlatina**, director executiv ACAP RM a remarcat frumoasa colaborare de lungă durată cu USM în domeniul formării profesionale contabile, adresându-se în special către studenții prezenți la eveniment cu mesaj de felicitare pentru că au decis să îmbrățișeze această nobilă și solicitată pe piața profesie.

Una dintre Instituțiile cu care Departamentul CIE colaborează de mai mulți ani este Instituția publică Consiliul de supraveghere publică a auditului. Directorul executiv al instituției - **Dumitru Grumeza**, dr., conf. univ. a remarcat importanța calificărilor de audit și perspectivele profesiei de auditor.

Andreea Stanciu, Director ACCA pentru Europa de Sud-Est, a prezentat ce transformări se produc în curricula pentru formarea profesională contabilă la nivel global pentru a anticipa necesitățile pieței muncii în următorii ani. Grație acreditării internaționale ACCA a programului de licență Contabilitate începând cu anul 2018, care este o dovadă a calității studiilor oferite la USM, prin obținerea calificărilor ACCA absolvenții au posibilitatea de a se integra mai ușor pe piața internațională a muncii.

Dna **Natalia TONU**, Șef adjunct al Direcției Reglementarea contabilității și auditului în sectorul corporativ din cadrul Ministerului Finanțelor, a relatat despre rolul profesiei contabile din perspectiva organului de reglementare a contabilității și raportării financiare.

Despre importanța parteneriatelor interuniversitare în formarea profesională, referindu-se la colaborarea de mai mult de 5 ani cu Departamentul Contabilitate și Informatică Economică, a menționat dna profesor **Veronica Grosu**, șef Departament Contabilitate, Audit și Finanțe, Universitatea „Ștefan cel Mare” din Suceava, România.

Dna Cristina DOLGHI, dr., conf. univ., sub conducerea căreia, Departamentul Contabilitate și Informatică Economică s-a dezvoltat în decursul de circa 13 ani în discursul său despre transformarea rolului profesiei contabile în realitatea economică contemporană a menționat importanța raționamentului profesional, a deontologiei profesionale în comunicarea informației financiar-contabile și alte calități necesare unui profesionist contabil.

Raționamentul contabil a fost accentuat și de către Ludmila MASKO, dr., conf. univ., de la Universitatea de Stat Polotsk, Belarusi, care a abordat problema reflectării indicatorilor ecologici în raportarea financiară și importanța cercetării acestor probleme din punct de vedere metodologico-practic.

Un mare interes a trezit discursul dnei Viorica **UNGUREANU**, contabil șef Broker Asigurare-Reasigurare „Capital Broker”, care a relatat despre utilizarea inovațiilor și digitalizării ca instrumente pentru creșterea performanței în practica profesiei contabile în Republica Moldova.

Maria Cojocaru, șef departament Contabilitate și Informatică Economică a relatat celor prezenți despre evoluția formării profesionale la domeniul contabilitate la USM din anul 1962 cu înființarea catedrei Contabilitate și statistică până în prezent, remarcând realizările obținute.

În comunicările celor 58 de participanți la Simpozion au fost formulate soluții de adaptare la noile provocări ale contabilului profesionist, ale auditorului pentru perceperea cât mai corectă a dimensiunilor profesiei contabile și a anticipa schimbările din societate, care au impact asupra contabilității.

Comitetul organizatoric al Simpozionului

SCIENTIFIC-PRACTICAL SYMPOSIUM WITH INTERNATIONAL PARTICIPATION

Reconsideration of the role of the accounting profession.

We act today for the challenges posed by the future

March 31, 2022



SCIENTIFIC-PRACTICAL SYMPOSIUM WITH INTERNATIONAL PARTICIPATION

Reconsideration of the role of the accounting profession.

We act today for the challenges posed by the future

March 31, 2022



SCIENTIFIC-PRACTICAL SYMPOSIUM WITH INTERNATIONAL PARTICIPATION

Reconsideration of the role of the accounting profession.

We act today for the challenges posed by the future

March 31, 2022



SCIENTIFIC-PRACTICAL SYMPOSIUM WITH INTERNATIONAL PARTICIPATION

Reconsideration of the role of the accounting profession.

We act today for the challenges posed by the future

March 31, 2022

