

**CONFERINȚA ECONOMICĂ NAȚIONALĂ
A CADRELOR DIDACTICE ȘI STUDENȚILOR**

CEN 2013

**CRIZA ECONOMIEI SAU ECONOMIA DE CRIZĂ
- OPORTUNITĂȚI
ȘI PROVOCĂRI ALE PIEȚEI ROMÂNEȘTI**

**Volum îngrijit de lect. univ. dr. Lucian-Dorel ILINCUȚĂ
Director adjunct CCDMCIG**

**CENTRUL DE CERCETĂRI ÎN DOMENIILE
MANAGEMENTULUI, CONTABILITĂȚII ȘI INFORMATICII
DE GESTIUNE - CCDMCIG -**

**CONFERINȚA ECONOMICĂ NAȚIONALĂ
A CADRELOR DIDACTICE ȘI STUDENȚILOR**

CEN 2013

**CRIZA ECONOMIEI SAU ECONOMIA
DE CRIZĂ - OPORTUNITĂȚI
ȘI PROVOCĂRI ALE PIEȚEI
ROMÂNEȘTI**

**Volum îngrijit de lect. univ. dr. Lucian-Dorel ILINCUȚĂ
Director adjunct CCDMCIG**



**EDITURA UNIVERSITARĂ
București, 2013**

Redactor: Gheorghe Iovan
Tehnoredactor: Ameluța Vișan
Coperta: Angelica Mălăescu

Editură recunoscută de Consiliul Național al Cercetării Științifice (C.N.C.S.)

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

DOI: (Digital Object Identifier): 10.5682/

© Toate drepturile asupra acestei lucrări sunt rezervate, nicio parte din această lucrare nu poate fi copiată fără acordul Editurii Universitare

Copyright © 2013
Editura Universitară
Director: Vasile Muscalu
B-dul. N. Bălcescu nr. 27-33, Sector 1, București
Tel.: 021 – 315.32.47 / 319.67.27
www.editurauniversitara.ro
e-mail: redactia@editurauniversitara.ro

Distribuție: tel.: 021-315.32.47 / 319.67.27 / 0744 EDITOR / 07217 CARTE
comenzi@editurauniversitara.ro
O.P. 15, C.P. 35, București
www.editurauniversitara.ro

CUPRINS

• <i>SIMULAREA ASISTĂRII DECIZIEI ÎN MANAGEMENTUL PROIECTELOR DE SISTEME INFORMATICE ECONOMICE</i> , conf.univ. dr. Maria ANDRONIE , prof. univ.dr. Zenovic GHERASIM , lect.univ.dr. Iustin ANDRONIE , Universitatea <i>Spiru Haret</i> , Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: andronie_maria@hotmail.com	9
• <i>PROVOCĂRILE COMPORTAMENTULUI ORGANIZAȚIONAL ÎN ERA INFORMATICII</i> , drd. Irina Elena ANDRONIE , A.S.E. București și lect. univ. dr. Mihai ANDRONIE , Universitatea <i>Spiru Haret</i> , Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: mihai_a380@yahoo.com	16
• <i>FESTIVALURILE CULTURALE: ÎNTRE SPRIJINUL SECTORULUI PUBLIC ȘI CONTRIBUȚIA ECONOMICĂ A VIZITATORILOR</i> , Bianca BALSAN , Centrul de Cercetare și Consultanță în Domeniul Culturii Ministerul Culturii, e-mail: bianca.bolsan@culturadata.ro ..	22
• <i>VALIDAREA ÎN TIMP A CONTRIBUȚIEI ADUSE DE SPIRU HARET LA TEORIA ȘI PRACTICA SOCIAL-ECONOMICĂ PRIN LUCRAREA „MECANICA SOCIALĂ”</i> , conf.univ.dr. Aurelian Virgil BĂLUȚĂ , Universitatea <i>Spiru Haret</i> , Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: aurelian.baluta@yahoo.com	27
• <i>BAZE DE DATE OBIECT TRANS-RELAȚIONALE</i> , lect.univ.dr. Radu BUCEA-MANEA-ȚONIȘ , Universitatea <i>Spiru Haret</i> , Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: radumanea.mk@spiruharet.ro	37
• <i>STUDIUL PRIVIND INFLUENȚA CHELTUIELILOR CU AMORTIZAREA ASUPRA IMPOZITULUI PE PROFIT</i> , prof. univ. dr. Cicilia IONESCU și lect. univ. dr. Maria Ramona CHIVU , Universitatea <i>Spiru Haret</i> , Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: cicilia.ionescu@yahoo.com	42
• <i>PARTICULARITĂȚI PRIVIND APLICAREA PRINCIPILOR CONTABILE ÎN RELAȚIA CONTABILITATE-FISCALITATE. SIMETRII ȘI ASIMETRII</i> , lect.univ. dr. Maria Ramona CHIVU , Universitatea <i>Spiru Haret</i> , Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: chivumariaramona@yahoo.com	53
• <i>THE VERY HUNGRY CATERPILLAR: A DARK LESSON OF CRISIS</i> , prof. univ. dr. Carmen COSTEA¹ - Prorector , drd. Diana TAMPU² și drd. Mihaela TOMA² Universitatea <i>Spiru Haret</i> , Facultatea de Marketing și Afaceri Economice Internațional ¹ , A.S.E. București ² , e-mail: cecosteaa@yahoo.com	64
• <i>PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ÎN CONTEXTUL NOILOR ABORDĂRI ALE ORGANISMELOR CONTABILE DE NORMALIZARE / THE PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS IN CONTEXT OF NEW APPROACHES OF NORMALIZATION ACCOUNTING BODIES</i> , lect.univ.dr. Liana GĂDĂU , Universitatea <i>Spiru Haret</i> , Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: lianagadau@yahoo.com	71
• <i>TEORII ȘI MANAGERI OPERATORI ÎN FLUXURI MANAGERIALE DOXASTICE</i> , conf. univ. dr. Ioan I. GÂF-DEAC , Universitatea <i>Spiru Haret</i> , Facultatea de Drept și Administrație Publică București, e-mail: ioangd@yahoo.com	78
• <i>FORMULE DE GESTIUNE CORPORATIVĂ ÎN ROMÂNIA ÎN CONTEXT COMPARATIV CU GESTIUNEA DIN MEDIUL PRODUCTIV-ECONOMIC ȘI SOCIAL REGIONAL/GLOBAL</i> ,	

conf.univ.dr. Maria GÂF-DEAC , Universitatea <i>Spiru Haret</i> , Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: gafdeac@yahoo.com	85
• <i>ANALIZA ȘI EVALUAREA FLUXURILOR DE NUMERAR ALE FIRMEI. OPTIMIZAREA CASH-FLOW-ULUI AFACERII</i> , lect.univ.dr. Floarea GEORGESCU , Universitatea <i>Spiru Haret</i> , Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: georgescuflori@yahoo.com ...	94
• <i>UTILIZAREA INSTRUMENTELOR DE CLASIFICARE A DATELOR ÎN ASISTAREA DECIZIEI ECONOMICE</i> , prof.univ.dr. Zenovic GHERASIM¹, drd. Raluca Mariana ȘTEFAN², drd. Mariuța ȘERBAN³ , Universitatea <i>Spiru Haret</i> , Facultatea de Management Financiar-Contabil ¹ , A.S.E. București ² , Universitatea din Pitești ³ , e-mail: zgherasim.mfc@spiruharet.ro	115
• <i>GESTIUNEA ECONOMICĂ A STOCURILOR ÎN MANAGEMENTUL FINANCIAR MODERN</i> , asist.univ.dr. Ion-Iulian HURLOIU , conf.univ.dr. Lăcrămioara Rodica HURLOIU , Universitatea <i>Spiru Haret</i> , Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: iulian_hurloiu@yahoo.com	120
• <i>SISTEMUL DE DESFACERE ÎN MANAGEMENTUL MODERN</i> , asist.univ.dr. Hurloiu Ion-Iulian , Universitatea <i>Spiru Haret</i> , Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: iulian_hurloiu@yahoo.com	127
• <i>ELABORAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE - BILANȚUL - ÎNTRE LIBERTATE ȘI CONFORMITATE</i> , lect.univ.dr. Lucian-Dorel ILINCUȚĂ , Universitatea <i>Spiru Haret</i> , Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: ilincuta.lucian@yahoo.com	133
• <i>ELABORAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE-CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE - ÎNTRE LIBERTATE ȘI CONFORMITATE</i> , lect.univ.dr. Lucian-Dorel ILINCUȚĂ , Universitatea <i>Spiru Haret</i> , Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: ilincuta.lucian@yahoo.com ..	162
• <i>INSTRUMENTE SOCIAL MEDIA UTILIZATE ÎN MANAGEMENTUL RELAȚIILOR CU CLIENȚII/ SOCIAL MEDIA INSTRUMENTS USED IN CUSTOMER RELATIONSHIP MANAGEMENT</i> , drd. Andreea IONESCU , drd. Andreea Teodora CICEO , A.S.E. București, e-mail: andreea.s.ionescu@gmail.com	176
• <i>UN PUNCT DE VEDERE ASUPRA METODELOR DE MĂSURARE A CALITĂȚII SERVICIILOR / AN OVERVIEW REGARDING THE METHODS OF MEASURING SERVICE QUALITY</i> , drd. Andreea Teodora CICEO , drd. Andreea IONESCU , A.S.E. București, e-mail: theociceo@yahoo.com	183
• <i>BIROCRAȚIA ȘI CORUPȚIA ÎN CADRUL EFECTUĂRII UNOR OPERAȚIUNI FINANCIAR-CONTABILE</i> , conf.univ.dr. Luminița IONESCU , Universitatea <i>Spiru Haret</i> , Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: luminitaionescu2003@yahoo.com	190
• <i>INDUSTRIILE CREATIVE ȘI POZIȚIA ACESTORA PE PIAȚA ECONOMICĂ ÎN PERIOADA DE CRIZĂ</i> , Liviu Sebastian JICMAN , Ministerul Culturii, e-mail: liviu.jicman@cultura.ro	195
• <i>PROCESUL DE GLOBALIZARE AL FIRMELOR ȘI OPORTUNITĂȚI OFERITE DE NOUA TEHNOLOGIE PRIVIND ETICA ȘI RESPONSABILITATEA ÎN AFACERI</i> , prof.univ.dr. Marius Daniel MAREȘ , lect.univ.dr. Valerica MAREȘ , Universitatea <i>Spiru Haret</i> , A.S.E. București, e-mail: mdmares.mfc@spiruharet.ro	201
• <i>IMPORTANȚA SITUAȚIILOR FINANCIARE PENTRU INVESTITORI</i> , lect.univ.drd. Alexandrina MERUȚĂ , Universitatea <i>Spiru Haret</i> , Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: alexandrina_meruta@yahoo.com	208

• <i>CORELAȚIA INFRASTRUCTURII EDUCAȚIONALE CU DEZVOLTAREA ECONOMICO-SOCIALĂ</i> , prof.ec. Mirela Nicoleta DINESCU , prof. Marius MORAR , Școala superioară comercială Nicolae Kretzulescu, e-mail: mariusmorar2004@yahoo.com	212
• <i>PARTICULARITĂȚILE FUNCȚIEI DE RESPONSABIL FINANCIAR ÎN ECHIPA DE MANAGEMENT CE IMPLEMENTEAZĂ PROIECTE CU FINANȚARI EUROPENE DIN CATEGORIA POSDRU</i> , prof.univ.dr. Dumitru NICA , lect.univ.drd. Cristinel Claudiu COCOȘATU , Universitatea Spiru Haret, e-mail: nicadumitru_aism@yahoo.com	220
• <i>PRUDENȚA ȘI GUVERNANȚA CORPORATIVĂ</i> , conf.univ.dr. Bianca PREDA , conf.univ.dr. Lăcrămioara HURLOIU , asist.univ.dr. Elena BURTEA , Universitatea Spiru Haret, Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: bianca_preda1974@yahoo.com	235
• <i>METODE DE CLASIFICARE ȘI SECURITATEA DATELOR MACROECONOMICE</i> , drd. Raluca-Mariana ȘTEFAN¹ , drd. Mariuța ȘERBAN² , A.S.E. București ¹ , Universitatea din Pitești ² , e-mail: ralucastefan77@yahoo.com	241
• <i>CONSTRUIREA DE APLICAȚII INFORMATICE ÎN VISUAL BASIC FOLOSIND FIȘIERE</i> , conf.univ.dr. Dan Mircea TRANĂ , Universitatea Spiru Haret, Facultatea de Contabilitate și Finanțe Râmnicu Vâlcea, e-mail: dan.trana@spiruharet.ro	246
• ANEXA Agenda CEN 2013	254

SIMULAREA ASISTĂRII DECIZIEI ÎN MANAGEMENTUL PROIECTELOR DE SISTEME INFORMATICE ECONOMICE

DECISION SUPPORT SIMULATION IN PROJECT MANAGEMENT OF ECONOMIC SOFTWARE SYSTEMS

Conf.univ.dr. **Maria ANDRONIE**,
Prof. univ.dr. **Zenovic GHERASIM**,
Lect.univ.dr. **Iustin ANDRONIE**,

Universitatea Spiru Haret,
Facultatea de Management Financiar-Contabil, București,
Departamentul de Management și Contabilitate,
Colectivul de Informatică de Gestiune.

Rezumat

Managementul proiectelor de sisteme informatice economice se constituie, pentru managerii de proiect, într-un ansamblu de activități de mare complexitate ce presupun aplicarea întregului spectru de principii, metodologii, metode și tehnici manageriale dezvoltate de liderii mondiali ai domeniului. Particularitatea dezvoltării proiectelor de sisteme informatice economice pe întregul lor ciclu de viață impune acțiunea concertată a tuturor categoriilor de stakeholder-i din cadrul proiectelor, concomitent cu adaptarea continuă la cerințele mereu schimbătoare ale pieței de profil, ale mediului socio-economic.

Scopul lucrării este reprezentat de abordarea, într-o manieră sintetică și integratoare, a unora dintre problematicile de bază ale simulării asistării deciziei în managementul proiectelor de sisteme informatice economice, în corelație cu principiile de fond ale modelării și simulării economice.

Abstract

Project management of economic software systems represents for project managers a highly complex set of activities involving application of the full range of principles, methodologies, methods and management techniques developed by world leaders in the field. The particularity of economic software systems projects development throughout their entire life cycle requires the concerted action of all categories of stakeholders in the project and, while continuously adapting to the ever changing market requirements, and to socio-economic environment.

The aim of the paper is the approach in a synthetic and integrating manner some of the basic issues of the decision support simulation in project management of economic software systems, in conjunction with the fundamental principles of economic modeling and simulation.

Cuvinte-cheie: *managementul proiectelor, simulare economică, sisteme informatice economice, sisteme informatice pentru asistarea deciziei, joc de întreprindere*

Key-Words: *project management, economic simulation, economic software systems, decision support system, enterprise game*

JEL Classification: C53, C73, M15

1. Introducere

Managementul proiectelor de sisteme informatice economice se constituie, pentru managerii de proiect, într-un ansamblu de activități de mare complexitate ce presupun aplicarea întregului spectru de principii, metodologii, metode și tehnici manageriale dezvoltate de liderii mondiali ai domeniului. Particularitatea dezvoltării proiectelor de sisteme informatice economice pe întregul lor ciclu de viață impune acțiunea concertată a tuturor

categoriilor de *stakeholder*-i din cadrul proiectelor, concomitent cu *adaptarea continuă* la cerințele mereu schimbătoare ale pieței de profil, ale mediului socio-economic.

Scopul lucrării este reprezentat de abordarea, într-o manieră sintetică și integratoare, a unora dintre problematicile de bază ale *simulării asistării deciziei* în *managementul proiectelor de sisteme informatice economice*, în corelație cu principiile de fond ale *modelării și simulării economice*.

Importanța tematicii abordate rezultă din faptul că anumite *decizii* în managementul proiectelor de sisteme informatice economice se pot lua o singură dată pe *întregul ciclu de viață* al acestora; revenirea asupra unei decizii de importanță capitală pentru proiectul respectiv înseamnă, uneori, introducerea unor *costuri suplimentare uriașe*, iar alteori, provocarea *insuccesului proiectului*; *simularea asistării* unor astfel de decizii determinate previne apariția situațiilor nedorite și contribuie la creșterea calității instruirii managerilor de proiect și membrilor echipelor de lucru la proiect.

Lucrarea abordează, progresiv, elemente ale *problematicii* managementului proiectelor de sisteme informatice economice, *caracteristici* ale asistării deciziei în astfel de procese manageriale, urmate de tratarea sintetică a *simulării asistării deciziei* în managementul proiectelor de sisteme informatice economice. În finalul lucrării sunt prezentate câteva dintre *instrumentele informatice* destinate simulării asistării deciziei în managementul proiectelor de sisteme informatice economice.

Există o bogată literatură de specialitate care tratează atât problematica simulării asistării deciziei manageriale, cât și aceea a managementului proiectelor de sisteme informatice economice. Noutatea lucrării constă în abordarea, într-o manieră sintetică și integratoare, a simulării asistării deciziei în managementul proiectelor de sisteme informatice economice, cu introducerea conceptului de *model conceptual al spațiului afacerii (proiectului)* în modelul folosit în simularea asistării deciziei.

2. Managementul proiectelor de sisteme informatice economice

Sistemele informatice economice sunt abordate în prezent, în esență, în contextul mai larg al *sistemelor informatice integrate organizaționale* (SIIO), adică al acelor sisteme informatice integrate ce au în compunere: sisteme (subsisteme) informatice dedicate în funcție de nivelurile de management ale organizației economice (integrare pe verticală), respectiv sisteme (subsisteme) informatice dedicate în funcție de domeniile de gestiune ale organizației (integrare pe orizontală).

Managementul proiectelor de sisteme informatice economice reprezintă un proces continuu, adică *exploatarea* acestei categorii de sisteme informatice este concomitentă “*la utilizatorul final*” cu continuarea *dezvoltării* pe care o asigură în cooperare furnizorul și beneficiarul.

Dintre metodologiile de dezvoltare a proiectelor de sisteme informatice economice, cele mai folosite sunt *metodologiile incrementale* care asigură participarea activă a beneficiarului la *proiectarea, realizarea, implementarea și dezvoltarea* de către furnizor a sistemelor informatice economice.

3. Asistarea deciziei în managementul proiectelor de sisteme informatice economice

Procesul de asistare a deciziei în managementul proiectelor de sisteme informatice economice prezintă anumite *particularități* legate, pe de o parte, de specificul activităților generate de metodologiile *managementului proiectelor*, iar pe de altă parte, de specificul metodologiilor de realizare a *proiectelor de sisteme informatice economice*.

Specificul activităților generate de metodologiile *managementului proiectelor* conduce, în principal, la rezolvarea, semiautomată și automată, a problemelor de asistare a

deciziilor structurate și semistructurate, utilizarea intensivă a soluțiilor bazate pe modele și șabloane (*pattern-uri*), folosirea instrumentelor informatice dedicate managementului proiectelor (*Microsoft Project, Primavera, Spider* etc.), creșterea vitezei de prelucrare a datelor și micșorarea timpului de răspuns al sistemelor, crearea unor facilități sporite de intercomunicare între membrii echipelor de lucru la proiecte, diversificarea posibilităților de instruire și învățare, evidențierea și reevaluarea configurațiilor de lucru la proiecte cu introducerea de *corecții* necesitate de evoluția în timp a proiectelor.

Specificul metodologiilor de realizare a *proiectelor de sisteme informatice economice* se referă, într-un cadru de lucru al *sistemelor complexe, mari și foarte mari*, pe bază de modelare și analiză, la abordările modulare, *incrementale*, cu introducerea operativă a ideilor inovative de proiectare și dezvoltare.

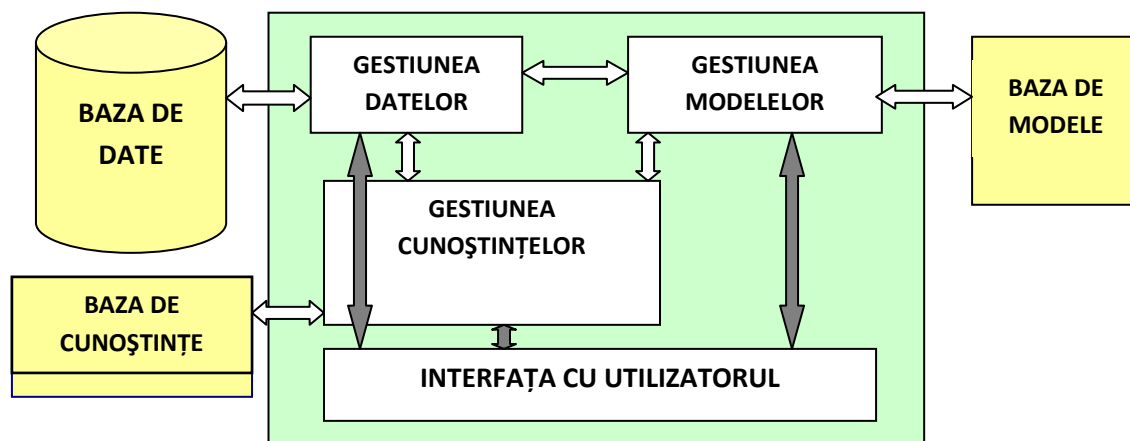


Figura 1. Componentele de bază ale unui sistem informatic pentru asistarea deciziei

Componentele de bază ale unui sistem informatic pentru asistarea deciziei sunt prezentate în fig.1¹. *Gestiunea modelelor* este corelată cu *gestiunea datelor* și cu *gestiunea cunoștințelor*, realizându-se astfel abordarea integrată și coerentă a asistării deciziei în procesul managerial.

Asistarea deciziei în managementul proiectelor de sisteme informatice economice se bazează pe folosirea *modelelor inovative* capabile să susțină *reacția în timp real* a managerilor și membrilor echipelor de lucru la proiecte în corelație cu producerea *schimbărilor*, concomitent cu posibilitățile sporite de efectuare a *simulărilor dedicate asistării deciziei*.

4. Simularea asistării deciziilor în managementul proiectelor de sisteme informatice economice

În *teoria modelării*, se apreciază că, în situațiile în care studierea pe cale analitică a unui sistem, proces sau fenomen economic este imposibilă sau prea laborioasă, se preferă *simularea*, adică studierea experimentală a unui *model*. Modelul sistemului, procesului sau fenomenului economic astfel studiat reprezintă un *model de simulare*. Se poate concluziona că există o interdependență directă dintre *modelare* și *simulare*. Oricum, simularea fără un minimum de modelare nu este posibilă.

Termenul de *simulare* provine din limba latină, de la *simulatio*, care semnifică capacitatea de a reproduce, reprezenta sau imita ceva. *Simularea* poate fi definită și ca o metodă de implementare a unui model, cu luarea în considerare a stărilor acestuia pe axa de

¹ **Gherasim, Z., Fusaru, D., Andronie, Maria** – *Sisteme informatice pentru asistarea deciziei economice*, Editura Fundației România de Măine, București, 2008.

timp. *Simulatorul*, reprezintă o categorie specială de simulări de tipul *omul în buclă*, *HITL* (*Human In The Loop*) și care înseamnă dispunerea omului (managerului de proiect sau membrului echipei de lucru la proiect) într-un *control de supervizare a simulării* care asigură un set extins de interacțiuni ale acestuia cu *simularea* în curs de desfășurare.

Simularea managementului afacerilor (managementului proiectelor) se referă la acea metodă sau tehnică de studiere experimentală a unui *model* al managementului afacerii (proiectului), în scopul obținerii, prin intermediul *modelului*, a unor concluzii relevante pentru segmentul din universul real (socio-economic) supus modelării și simulării, prin imitarea derulării unei anumite afaceri (proiect). *Simularea* este însoțită de culegerea, înregistrarea și prelucrarea datelor (indicatori economici, parametri tehnici, valori ale nivelurilor de competență ale personalului etc.) și care vor servi ulterior pentru analiză și sinteză, pentru formularea de măsuri de îmbunătățire a proceselor studiate prin modelare și simulare. De cele mai multe ori, folosirea *simulării managementului afacerilor (managementului proiectelor)* este necesară deoarece, prin existența anumitor caracteristici ale afacerilor (proiectelor), nu se poate realiza studierea completă pe cale analitică a modelelor utilizate. De regulă, modelele specifice *managementului afacerilor (managementului proiectelor)* sunt de natura *jocurilor diferențiale* fundamentate pe combinarea *modelării deterministe* cu *modelarea stocastică* (*modele analitice continue* de simulare deterministă combinate cu *modele discrete* de simulare stocastică).

Jocurile de întreprindere reprezintă *simulări ale unor afaceri*, inclusiv pentru *asistarea deciziei în managementul proiectelor de sisteme informatice economice*, simulări utilizate pentru realizarea unor studii, analize sau instruiri ale managementului afacerii/ echipelor de lucru la proiect, destinate să asigure o mai bună înțelegere a derulării afacerilor sau proiectului, o mai bună evaluare a profitului și pierderilor într-o afacere/proiect, a situației resurselor consumate sau necesare pentru succesul afacerii/ proiectului, acumulării experienței și datelor necesare dezvoltărilor ulterioare atât ale afacerilor/ proiectelor, cât și ale întreprinderii sau ale proiectului (ale aceleiași proiect sau ale altor proiecte similare), precum și pentru perfecționarea metodelor de instruire a personalului. Ele implică prezența managerilor afacerii/managerilor de proiect și membrilor echipelor de lucru în proiect, în etapele de informare, procesare sau cu sarcini de decizie în cadrul unei situații actuale ipotetice și utilizează reguli, date și proceduri pentru ghidarea acțiunilor. Caracterul de „joc” al unui joc de întreprindere rezultă din faptul că „jucătorii” nu cunosc acțiunile viitoare ale adversarului, astfel încât, în determinarea și desfășurarea acțiunilor proprii, se bazează doar pe cunoașterea capacităților proprii și capacităților presupuse ale adversarului. În limba engleză termenul este *enterprise game* și are multiple analogii cu „jocurile de război” (*war games*).

În simularea asistării deciziilor în managementul proiectelor de sisteme informatice economice, *repartiția optimală a resurselor proiectului* este o problemă extrem de importantă, rezolvabilă în manieră clasică cu ajutorul *cercetărilor operaționale*. Trebuie precizat faptul că literatura de limbă engleză folosește și în prezent termenul de *cercetarea operațiilor* pentru disciplina denumită la noi *cercetare operațională*, denumire colectivă atribuită *colecției de modele și metode matematice* realizate în a doua parte a secolului trecut pentru a asigura utilizarea eficientă a resurselor alocate diferitelor activități umane.

Noțiunea de *model conceptual al spațiului afacerii*²(proiectului) - **CMBS** (*Conceptual Model of Business Space*)/ **CMPS** (*Conceptual Model of Project Space*) este analoagă cu noțiunea de *model conceptual al spațiului misiunii*, **CMMS** (*Conceptual Model of Mission Space*), noțiune introdusă în informatica militară odată cu adoptarea „DoD 5000.59-Modeling

² **Andronie, Maria** – *Analiza și proiectarea sistemelor informatice de gestiune*, Editura Fundației România de Măine, București, 2007.

and Simulation (M&S) Master Plan” în octombrie 1995³. CMBS/CMPS include două noțiuni fundamentale: *modelul conceptual* și *spațiul afacerii (proiectului)*. Noțiunea de *model conceptual* este definită ca fiind o descriere a conținutului și reprezentării interne a concepției combinate a utilizatorului și dezvoltatorului în ceea ce privește modelul folosit în simulare. Referitor la noțiunea de *spațiul afacerii (proiectului)*, aceasta este definită ca reprezentând ansamblul entităților, acțiunilor și interacțiunilor care includ un set de procese intercorelate folosite de către persoane și organizații economice (manager de proiect, echipa de lucru la proiect, metode și tehnici de lucru) pentru îndeplinirea activităților legate de afacere (proiect). Ca urmare, *modelul conceptual al spațiului afacerii (proiectului)* reprezintă o descriere a conținutului și reprezentării interne a concepției combinate a utilizatorului și dezvoltatorului pentru modelul ansamblului entităților, acțiunilor și interacțiunilor ce includ un set de procese intercorelate folosite de către persoane și organizații economice (manager de proiect, echipa de lucru la proiect, metode și tehnici de lucru) pentru îndeplinirea activităților legate de afacere (proiect).

Esența dezvoltării CMBS/CMPS constă în realizarea unui *cadru de lucru (framework)* comun pentru modelarea și simularea proceselor de afaceri (proiectelor), în scopul asigurării interoperabilității și reutilizabilității componentelor folosite de simulare, inclusiv pentru simularea asistării deciziei în managementul proiectelor de sisteme informatice economice.

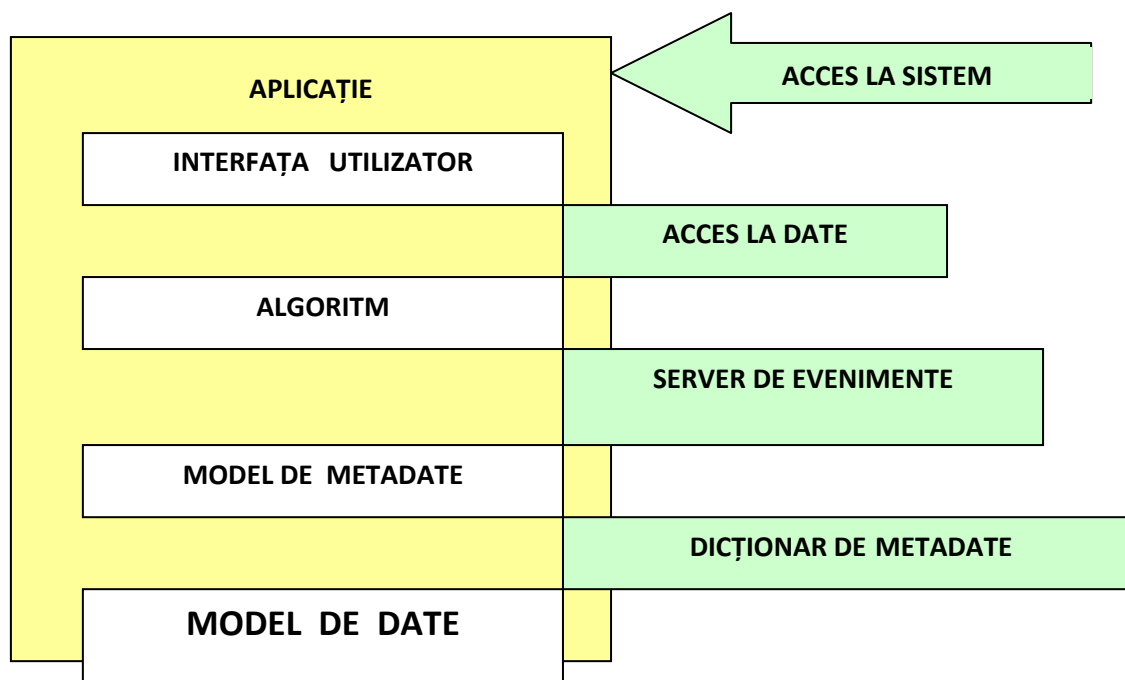


Figura 2. Exemplu de model conceptual de metadate

Metadatele reprezintă date despre date. Este generat, în acest scop, un *dicționar al metadatelor* ce poate conține inclusiv *metadate partajate*. Dacă se prevede un *server comun de metadate*, atunci orice aplicație informatică se poate folosi de aceste metadate. Un exemplu de model conceptual de metadate este prezentat în fig.2⁴.

Simulările economice de tipul jocurilor de întreprindere combină, în anumite situații, simularea clasică cu *realitatea virtuală* și cu *mediul Web*, toate structurate în sisteme

³ Șerb, A.; Ghiță, Al.; Russu, M.A.; Gherasim, Z. - *Modelare și simulare militară, Vol. I Concepte și tehnologii, Vol. II Sisteme și infrastructură*, Editura Academiei Tehnice Militare, București, 2002.

⁴ Oancea, M. – *Sisteme informatice pentru asistarea deciziei financiare*, Editura ASE, București, 2005.

informatică pentru asistarea deciziei.⁵ Acest tip de simulare a asistării deciziei în managementul proiectelor de sisteme informatice economice este utilizat în cazurile în care „jucătorii” (managerii de proiecte, membrii echipelor de lucru la proiect) interacționează și concurează în *mediul sintetic complex* stabilit anterior. Fiecare participant la joc transmite soluția sa de decizie sau rezolvarea problemelor ridicate în cadrul proiectului de sistem informatic economic, de pe calculatorul său, către conducătorul jocului de întreprindere. Pe timpul diferitelor activități, „jucătorii” (managerii de proiecte, membrii echipelor de lucru la proiect) își pot pune întrebări de tipul *Ce ar fi dacă?* (*What If?*) atât în raport cu *planul general de management al proiectului*, cât și în legătură cu aspectele de detaliu ale derulării *simulate* a proiectului de sistem informatic economic. De asemenea, participanții repetă, între șase și opt ori, *procesul decizional* (replanificare și analiză, luarea deciziilor, transmiterea deciziilor, simularea deciziilor – și ciclul se repetă).

5. Instrumente informatice destinate simulării asistării deciziei în managementul proiectelor de sisteme informatice economice

Deși s-au realizat o diversitate de *instrumente informatice* destinate simulării asistării deciziei în managementul proiectelor de sisteme informatice economice, nici una dintre aceste *simulări*, oricât de complexă ar fi ea, nu poate reprezenta singură *spațiul complet al afacerii (proiectului)*, și nu poate acoperi nevoile tuturor beneficiarilor de astfel de instrumente. Este demn de menționat și faptul că nici o firmă pentru proiectare și dezvoltare de instrumente în domeniul *modelării și simulării economice* nu poate acoperi toate domeniile specifice acestuia.

Un astfel de exemplu este **SimulTrain** care reprezintă un *instrument software educațional de simulare special destinat studenților în managementului proiectelor* – în special pentru fazele de planificare și de execuție ale proiectelor. **SimulTrain** este un *instrument multimedia* care permite participanților să ia decizii în ceea ce privește (fig.3) crearea structurii unui proiect, monitorizarea progresului în derularea proiectului, precum și decizii care se referă la modul de folosire a instrumentelor informatice dedicate managementului proiectelor. **SimulTrain** a fost realizat pe baza tezei de doctorat a lui Roland Sauter care a avut, în anul 1996, ca temă – *modelarea factorilor umani în managementul proiectelor*⁶.



Figura 3. Structura SimulTrain (Sursa: Wikipedia)

⁵ Bruzzone, A.G., Giribone, P. – *Decision Support Systems and Simulation for Logistics: Moving Forward for a Distributed Real-Time, Interactive Simulation Environment*, Proceeding SS '98 - Proceedings of the The 31st Annual Simulation Symposium, IEEE Computer Society Washington, DC, USA ©1998.

⁶ Wikipedia.

6. Concluzii

Caracteristica *holistică* a simulării asistării deciziei în managementul proiectelor de sisteme informatice economice impune o *abordare sistemică* a tuturor proceselor specifice.

Sarcina *managerului de proiect* se simplifică atunci când are la dispoziție componente de simulare a asistării deciziei. Astfel de componente de simulare generează rezultate previzibile atunci când *punctele critice* din planul general de management al proiectului sunt mult mai bine controlate.

Bibliografie

1. **Andronie, Maria** – *Analiza și proiectarea sistemelor informatice de gestiune*, Editura Fundației România de Mâine, București, 2007.
2. **Andronie, Mihai**, *Commercially Available Data Mining Tools used in the Economic Environment*, *Database Systems Journal*, Vol. I, No. 2/2010, pag. 45-54, ISSN 2069-3230;
3. **Andronie, Mihai**, *Science in the Mirror. Towards a new method of paradigm comparison: Data Mining Techniques Integrated into Information Systems*, Editions du Tricorne, Geneva, 2012, pag.321-344;
4. **Băluță, A.V.** - *Influences of costs on modern company development*, *Metalurgia*, 60, 2008, Special Number, 1.
5. **Bruzzone, A.G., Giribone, P.** – *Decision Support Systems and Simulation for Logistics: Moving Forward for a Distributed Real-Time, Interactive Simulation Environment*, Proceeding SS '98 - Proceedings of the The 31st Annual Simulation Symposium, IEEE Computer Society Washington, DC, USA ©1998.
6. **Fusaru, D., Gherasim, Z.** – *Informatică managerială*. Editura Fundației România de Mâine, București, 2008.
7. **Gherasim, Z., Fusaru, D., Andronie, Maria** – *Sisteme informatice pentru asistarea deciziei economice*, Editura Fundației România de Mâine, București, 2008.
8. **Gherasim, Zenovic (coord.), Andronie, Maria; Alexandru, Dumitru; Raluca Mariana Ștefan; Mariuța, Șerban**– *Managementul proiectelor*, Editura Fundației România de Mâine, București, 2010.
9. **Gherasim Z., Andronie, I.** - *Intelligent Decision Support in Investment Management for Renewable Energies*, Volumul Sesiunii de Comunicări Științifice, Editura Fundației România de Mâine, București, 2011.
10. **Keen, P., Qureshi, S.** – *Organizational Transformation through Business Models: A Framework for Business Model Design*, Proceedings of the 39th Hawaii International Conference on System Sciences, 2006, www.tricss.hawaii.edu.
11. **Laudon, K., Laudon, J.** – *Essentials of Management Information Systems, Organization and Technology in the Networked Enterprise*, Eighth Edition, JWS, New York, 2009.
12. **Oancea, M.** – *Sisteme informatice pentru asistarea deciziei financiare*, Editura ASE, București, 2005.
13. **Pyle, D.** – *Business Modeling and Data Mining*, 1st Edition, Morgan Kaufmann, 2003, www.elsevier.com.
14. **Salas, E., Wildman, J. L., Piccolo, R. F.** - *Using simulation-based training to enhance management Education*, *Academy of Management Learning & Education*, 8, 2009, 559–573.
15. **Șerb, A.; Ghiță. Al.; Russu, M.A.; Gherasim, Z.** - *Modelare și simulare militară, Vol.I Concepte și tehnologii, Vol.II Sisteme și infrastructură*, Editura Academiei Tehnice Militare, București, 2002.
16. **Turban, E., Aronson, J.E., Liang, T.P., Sharda, R.** – *Decision Support and Business Intelligence Systems*, Pearson, Prentice Hall, New Jersey, 2007.
17. **Weil, P., Malone, Th.W., D'Urso, V.T., Herman, G., Woerner, St.** – *Do Some Business Models Perform Better than Others? A study of the 1000 Largest US Firms*, Sloan School of Management, Massachusetts Institute of Technology, 2005, css.mit.edu-papers.
18. www.wikipedia.com, www.oracle.com, www.ibm.com, www.cmm.org.

PROVOCĂRILE COMPORTAMENTULUI ORGANIZAȚIONAL ÎN ERA INFORMATICII

Drd. **Irina Elena ANDRONIE**,
Institutul de Studii Doctorale, A.S.E. București
Lect. univ. dr. **Mihai ANDRONIE**,
Universitatea Spiru Haret București

Rezumat:

Domeniul comportamentului organizațional, ca și alte domenii de activitate a fost profund influențat de noile dezvoltări din domeniul tehnologiei informațiilor și în special a comunicațiilor care au făcut posibil transferul aproape instantaneu de informații între persoane care în multe cazuri nu se cunosc decât din spațiul virtual. Astfel, prin mobilitatea sporită a informațiilor, anumite fenomene sunt accelerate și idei și opinii care în trecut puteau fi fără nici un fel de urmări astăzi pot duce la consecințe importante.

Noile tehnologii informatice și de comunicare la distanță nu au influențat numai comportamentul angajaților unei instituții, ci și comportamentul managerilor și a persoanelor aflate în funcții de conducere, comportamentul acestora putând avea un impact chiar mai mare decât al angajaților de rând. În acest context comportamentul organizațional capătă o pondere mult mai mare decât în trecut în conducerea către un succes durabil al organizațiilor economice.

Un caz aparte îl reprezintă și organizațiile economice în care lucrează împreună persoane din locații foarte diverse, provenind din țări cu culturi diferite. Persoane din astfel de țări pot lucra împreună în comunități virtuale fără să se întâlnească fizic. Fiecare dintre acestea va avea un mod propriu de comportament generat de cultura din care provine și este posibil să apară conflicte sau alt gen de probleme legate de comportamentul organizațional al acestora datorate neînțelegerii reciproce.

Cuvinte cheie: *comportament organizațional, comunicații, tehnologii informaționale, management*

1. Introducere

Noțiunea de **comportament organizațional** a luat naștere prin alăturarea a doi termeni, cel de "comportament" și cel de "organizație". Conform dicționarului explicativ al limbii române, comportamentul este "modalitate de a acționa în anumite împrejurări sau situații; conduită, purtare, comportare. Ansamblul manifestărilor obiective ale animalelor și ale oamenilor prin care se exteriorizează viața psihică". Tot aici noțiunea de "organizație" este definită ca fiind "Asociație de oameni cu concepții sau preocupări comune, uniți conform unui regulament sau unui statut, în vederea depunerii unei activități organizate. Mod de organizare, orânduire, aranjare; rânduială, alcătuire." [16].

În contextul prezentei lucrări se va face referire în continuare la organizații din punctul de vedere al organizațiilor economice. Performanța organizațiilor economice depinde în mare măsură de conducerea acestora. În acest context sunt relevante și diferitele stiluri de management precum și legăturile dintre deciziile luate de manageri și efectele acestora asupra performanței întreprinderii în contextul informatizării societății, cunoscut fiind impactul pe care tehnologia informației și a comunicațiilor l-a avut asupra celor mai multe domenii de activitate.

2. Abordări actuale privind comportamentul organizațional

Din alăturarea termenilor comportament și organizație rezultă că prin comportament organizațional se înțelege modalitatea de a acționa în anumite împrejurări sau situații, dar și

conduita, comportarea acestora în cadrul organizațiilor economice (firme, întreprinderi, companii de stat sau private) a tuturor persoanelor implicate în buna funcționare a acestora: angajați, manageri, acționari, patroni, colaboratori etc. (Figura 1).

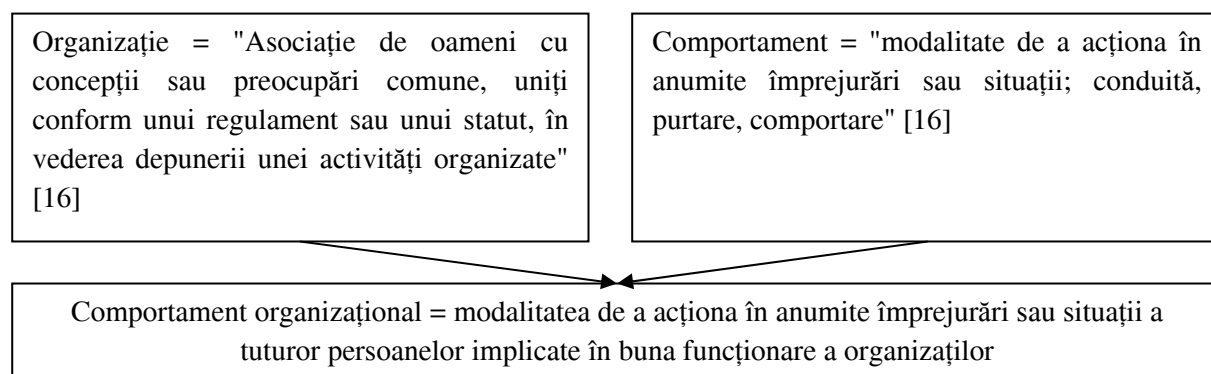


Figura 1. Definirea conceptului de comportament organizațional

Pe lângă explicația dată anterior noțiunii de comportament organizațional care pornește de la definirea în sens lingvistic a termenilor utilizați, de-a lungul timpului au fost date și o serie de definiții de către cercetători în domeniu.

Andrew Creed definește o organizație ca fiind "formată din oameni și resurse care lucrează împreună pentru atingerea unui scop urmând o strategie unitară" [2], comportamentul organizațional fiind privit de acesta ca "studiul indivizilor și comportamentele și caracteristicile grupului în contextul strategiei și structurilor de la locul de muncă" [2].

Alți autori consideră comportamentul organizațional ca o "disciplină hibridă, care își are rădăcinile în științe precum psihologia, sociologia și antropologia" [3]. Această perspectivă asupra comportamentului organizațional ține cont de faptul că managerii unei întreprinderi sau companii, atunci când lucrează cu oamenii (angajați, acționari, colaboratori etc.) trebuie să țină cont de personalitatea acestora, aptitudinile de lucru în echipă ale fiecăruia, mentalitățile, trăsăturile de caracter și multe altele. Din acest motiv multe dintre teoriile care se regăsesc în studiul comportamentului organizațional provin din alte discipline.

Studiul domeniul comportamentului organizațional există, cu scopul de a determina influența și interacțiunea persoanelor în cadrul structurii organizaționale și modul în care aceștia pot pune mai eficient în practică strategia companiei. "Comparand organizatia cu un roi, școală sau turmă, în cazul în care oamenii încep să nu fie de acord, lupta sau se ferească de responsabilitate într-o organizație, reprezintă momentul apariției unor probleme care ar putea descompune sincronizarea în vederea formării unui întreg funcțional" [4]. Este în natura umană să coopereze, dar, de asemenea, și să concureze [5], și această contradicție supărătoare trebuie administrată cu grijă în cazul în care o organizație se dorește să fie durabilă. Efectul interacțiunilor umane privind intrările, procesele și rezultatele muncii de zi cu zi este omniprezent și la fel de provocatoare pentru angajați și manageri.

Începuturile studiului comportamentului organizațional în forma sa modernă se datorează dezvoltării extraordinare asociate revoluției industriale care a avut ca efect apariția unor întreprinderi cu un număr mare de angajați. În timp, s-a putut constata că atmosfera de la locul de muncă împreună cu atitudinea fiecărui angajat în îndeplinirea sarcinilor care îi revin aveau un efect direct asupra rezultatelor muncii pe care aceștia o desfășurau.

Atmosfera la locul de muncă poate fi influențată de factori externi precum diversitatea oamenilor și percepțiile acestora dar și de factori interni care pot fi controlați.

În ceea ce privește factorii externi, noile tendințe sunt de a privi întreprinderea ca pe o organizație vie ce trebuie plasată în contextul globalizării care este unul continuu în care

transferul informational rapid, cu ajutorul noilor tehnologii, duce la existenta unei legături strânse între organizațiile de pe tot globul. Tot prin tehnologie când vine vorba de posibilitățile de a se încadra pe piața în forța de muncă, oamenii pot face acest lucru de la orice locație de pe pământ. Acesta este un moment emotionant pentru amestecul cultural, dar unul a unor tensiuni și așteptările rigide bazate pe influențele culturale îmbibate de-a lungul timpului care nu sunt întotdeauna ușor de depășit [6].

Factorii interni care trebuie studiați în ceea ce privește atmosfera la locul de munca sunt „modificarile în relația angajat-angajator precum siguranța locului de muncă, outsourcing, remunerare, discriminarea și echilibrul între viața profesională și viața personală” [2].

În continuare vor fi prezentați câțiva dintre cei mai importanți factori care influențează comportamentul persoanelor angajate în cadrul diferitelor organizații economice:

Siguranța locului de munca este unul din factorii importanți de care un manager trebuie să țină cont în momentul în care organizația trece prin schimbări tot mai imprevizibile ale ciclurilor economice în condițiile în care apar noi oportunități de reglementare națională, acorduri comerciale globale și evoluții tehnologice. Toate acestea pot duce spre **externalizare** care este o restructurare organizațională „o companie poate externaliza o funcție unui furnizor de contract care poate fi atât național cât și internațional” [7]. Aceste oportunități au dus la schimbări sociale și culturale mai ales în țări cu forță de muncă multă și ieftină precum India și China care au permis stabilirea companiilor multinationale în interiorul granițelor sale. Aceasta a dus la redistribuirea forței de muncă și la mobilitatea internațională a angajaților către țări care atrag exodul de creiere, mișcare care a fost facilitată în mare măsură de dezvoltarea tehnologică din ultimul secol.

Discriminarea în organizații se poate face în funcție de factori precum vârstă, sex, etnie, religie, sănătate mintală și diferențele de competență [8]. Uneori, discriminarea din partea managerilor poate apărea aproape inconștient, deciziile care promovează inegalitățile fiind mascate de valori ascunse ale acestuia. Astfel bărbații pot fi plătiți mai mult decât femeile pentru aceleași tipuri de locuri de muncă, persoane cu o anumită etnie să fie angajați prioritar față de alții sau femeile însărcinate pot fi tratate diferențiat față de ceilalți angajați sau la polul opus disponibilizate.

“Relațiile între indivizi și factori de dinamică a grupului stabilesc de multe ori cine este angajat într-un post și nivelul salarial pe care îl obține. Situațiile tensionate trebuie întotdeauna rezolvate cu flexibilitate din partea ambelor părți”. [2]

Stilul de viață a multor persoane a crescut ca urmare a industrializării și s-a creat deasemenea nevoia de a avea un loc de muncă care să creeze un venit suficient satisfacerii nevoilor tot mai crescute. Marile centre urbane au devenit locul unde s-au înființat corporațiile ceea ce a determinat și creșterea populației în acele zone precum și costuri mari pentru asigurarea nivelului de trai sperat. Astfel se pune problema găsirii unui echilibru între volumul de muncă prestat și timpul petrecut alături de familie. Soluția se poate găsi și în desfașurarea de muncă part time pentru unul din membrii familiei sau chiar lucrul ocazional sau de acasă care să permită interacțiune mai strânsă între membrii familiei[9].

Pentru a rezolva aceasta problemă companiile au început să apeleze la cursuri specializate (online, la sediul firmei sau la sediul companiilor care organizează cursurile) pe care le plătesc pentru angajați astfel încât să îi încurajeze să păstreze un echilibru în viața personală și timpul petrecut la muncă. Aceasta deoarece au ajuns la concluzia că un angajat relaxat este unul mai productiv.

Alte aspecte care țin de comportamentul organizațional sunt stans legate de **acordurile de muncă** în baza cărora fiecare individ este de acord să lucreze în speranța obținerii unui nivel de recompensă monetară sau de alt fel în schimbul muncii prestate. Pe de altă parte organizația se așteaptă să primească productivitate și prestarea unei munci de calitate din partea angajatului. În funcție de natura companiei sunt așteptate și contribuții la spiritul de

echipă sau idei creative, [10] aspecte care nu pot fi trecute întotdeauna într-un cadru legal chiar dacă există clauze contractuale care protejează angajații de discriminare și abuzurile de putere.

Comportamentul organizațional poate fi privit și din punctul de vedere a orientării diferite a indivizilor la locul de muncă și anume **raportul între sarcini și relațiile interumane**. Unele persoane pun accent pe ceea ce trebuie făcut, specificațiile jobului, alții se orientează mai mult pe relațiile de muncă pe care le dezvoltă.

Ideală este găsirea unui echilibru a între cele două extreme, dar în organizațiile de succes se pot găsi lideri care sunt în cea mai mare parte concentrați pe activitățile care ajută la productivitate, eficiență și realizarea planurilor strategice sau în cazul cărora concentrarea se axează mai mult pe relație fiind un tip potrivit pentru construirea moralului echipei, promovarea fondului comercial și crearea un sentiment de apartenență, minimizând astfel absenteismul și fluctuația personalului [2].

Se pot găsi multe motive pentru fenomenele de mai sus dar resortul care se află la baza lor este **motivarea și satisfacția la locul de muncă**. Satisfacerea nevoilor angajatului este foarte importantă deoarece dacă nu găsește motivația de a continua o anumită activitate va decide să nu mai facă acel lucru.

Nevoile fiecăruia ca individ au un rol important în absenteism și decizia de a renunța la locul de muncă și unul din criteriile importante este starea de sănătate a individului, astfel, managerii ar trebui să acorde atenție la condițiile de muncă pe care le ofera. [11]

3. Noile tehnologii cu impact asupra comportamentului organizațional

În principal impactul pe care îl are utilizarea noilor tehnologii din domeniul informaticii și al comunicațiilor asupra comportamentului în cadrul organizațiilor economice se datorează accesului mult mai rapid al tuturor persoanelor interesate la o serie de informații care în trecut nu erau accesibile tuturor.

Prin intermediul internetului și al comunicațiilor la mare distanță (instantaneu în anumite cazuri – email, telefon etc.) angajații din instituții diverse au acces la informații de actualitate într-un timp foarte scurt. Ideile noi se propagă mult mai rapid decât în trecut iar consecințele acestora se materializează cu rapiditate, creând turbulențe care afectează (în sens pozitiv sau în sens negativ) situația unor companii. [1].

În societatea informațională, oamenii sunt mult mai educați, mai conectați la informații, și astfel mai capabili de a discerne drepturile și obligațiile lor și de a identifica organizațiile care prin conduita față de angajați sunt privite ca locuri bune de muncă. “Acest lucru face presiuni asupra managerilor să se comporte într-un mod cât mai onest, de încredere, să respecte drepturile persoanelor angajate și, în general, să se comporte etic” [2]. În era informaticii, organizațiile care doresc să-și păstreze oameni buni, ca un mijloc pentru asigurarea avantajului competitiv vor stabili de multe ori planurile strategice etice și vor a promova un cod de conduită în concordanță cu strategia adoptată [12].

Accesul tot mai rapid la informații a permis oamenilor să distingă mult mai repede binele de rău, corectul de incorect ceea ce plasează managerii în postura de a se comporta **etic** astfel încât să genereze încredere și să respecte drepturile persoanelor.

Pe lângă aspectele deja menționate anterior, evoluția noilor tehnologii informatice și crearea posibilităților de comunicare la nivel global în timp scurt au condus la apariția de situații cu totul noi, a căror apariție nu era posibilă în cadrul instituțiilor tradiționale.

În acest context merită amintite organizațiile economice în care lucrează împreună persoane din locații foarte diverse, provenind din țări cu culturi diferite. Persoane din astfel de țări pot lucra împreună în comunități virtuale fără să se întâlnească fizic. Fiecare dintre acestea va avea un mod propriu de comportament generat de cultura din care provine și este

posibil să apară conflicte sau alt gen de probleme legate de comportamentul organizațional al acestora datorate neînțelegerii reciproce.

Pentru a evita neînțelegerile cu substrat cultural dintre persoanele care lucrează împreună, este necesar să fie dezvoltat un cod de comportament comun care să fie respectat de toate părțile implicate și a crea un mediu de lucru productiv în care fiecare individ să poată folosi cât mai bine competențele de care dispune pentru o productivitate crescută.

Noile tehnologii informatice nu au influențat numai comportamentul angajaților unei instituții, ci și comportamentul managerilor și a persoanelor aflate în funcții de conducere.

Astfel, bazele de date digitale din jurul lumii pot fi conectate având aspectul unei rețele cerebrale la care organizațiile pot participa mereu [13]. Datorită acestei posibilități de conectare managerii au la dispoziție un creier virtual care crește în fiecare zi [14] și care este controlat de oameni ce introduc și extrag informații. Complexitatea calculelor efectuate prin intermediul centrelor de prelucrare care lucrează în colaborare în rețea nu poate fi executată la nivel de individ sau grup aceasta fiind una din caracteristicile noii lumi informaționale. Marea provocare a managerilor este să lucreze cu avantajele și dezavantajele rețelei informaționale nou create, minimizând riscul pierderii identității în acest sistem [15].

Este esențial pentru organizații să construiască o arhitectură informațională pentru a fi competitive și capabile să se miste rapid atunci când noi informații apar și produc schimbări. Managerii trebuie să fie din ce în ce mai pregătiți pentru analiza acestor informații și construirea unor scenarii posibile referitoare la piața în care își desfășoară activitatea poate fi de un real folos pentru supraviețuirea în noua eră informatică [1].

Cu toate că noile tehnologii au schimbat radical multe domenii de activitate, unele lucruri au rămas constante în studiul comportamentului organizațional: oamenii trebuie să fie motivați să lucreze; un salariu corect pentru o zi de muncă echitabilă este așteptat, abuzurile de putere și autoritate trebuie să fie atent monitorizate; cultura locului de muncă are un efect asupra productivității; liderul are o funcție vitală, modificările în structură și strategie trebuie să fie administrate cu grijă de către toate persoanele implicate.

Pe de altă parte există și schimbări survenite în mediul organizațional, unele dintre acestea cauzate de progresele tehnologice, care pun la încercare managerii și fac din cunoașterea comportamentului organizațional un domeniu de studiu ce trebuie mereu aprofundat. Pe lângă globalizarea piețelor, impactul tehnologic privind viteza și tipurile de muncă, politicile de protecție socială, conștiința sportită în ceea ce privește evoluția mediului înconjurător, schimbările în echilibrul dintre muncă și viața personală, angajații au așteptări tot mai crescute cu privire la un comportament etic din partea liderilor și a colegilor și cer o implicare mai mare a managerilor pentru obținerea unei satisfacții sporite la locul de muncă și creșterea productivității [2].

4. Concluzii

În era turbulentelor, când schimbările se propagă foarte repede prin tehnologie, studiul comportamentului organizațional devine din ce în ce mai important deoarece o cunoaștere a acestuia poate influența interacțiunea persoanelor în cadrul structurii organizaționale și modul în care acestea pot pune eficient în practică strategia companiei.

Schimbările provenite în mediul organizațional datorită accesului mult mai rapid la informații de pe piața muncii solicită o implicare mai mare a managerilor pentru obținerea unei satisfacții sporite la locul de muncă și creșterea productivității.

Noile tehnologii informatice influențează comportamentul angajaților unei instituții cât și comportamentul managerilor și a persoanelor aflate în funcții de conducere. Marea provocare a managerilor este să lucreze cu avantajele și dezavantajele rețelei cerebrale nou create, minimizând riscul pierderii identității în acest sistem. Astfel este esențial pentru

organizatii să construiască o arhitectura informatională pentru a fi competitive și capabile să se miste rapid atunci când noi informații apar și produc schimbări.

Bibliografie

1. Philip Kotler, John A. Caslione, *Chaotics, management și marketing în era turbulentelor*, Publica, 2009;
2. Andrew Creed, *Organisational Behaviour*, Oxford University Press, 2011;
3. Judge, T., Robbins, S. P., *Organizational behavior*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 2011;
4. John B. Miner - *Organizational Behavior 3: Historical Origins, Theoretical Foundations, and the Future*, M. E. Sharpe, Inc. 2006;
5. Gnyawali, D., & Madhavan, R., Cooperative networks and competitive dynamics: A structural embeddedness perspective. *Academy of Management Review*, 2001;
6. Syed, J., & Kramar, R., What is the Australian model for managing cultural diversity, *Personnel Review*, 2008;
7. Farok J. Contractor, Vikas Kumar, Sumit K. Kundu and Torben Pedersen (eds), *Global Outsourcing and Offshoring: An Integrated Approach to Theory and Corporate Strategy*, Cambridge University Press, 2011;
8. Syed, J., & Kramar, R., Socially responsible diversity management. *Journal of Management & Organization*, 2009;
9. Michel, J., Mitchelson, J., Pichler, S. & Cullen, K, Clarifying relationships among work and family social support, stressors, and work-family conflict. *Journal of Vocational Behavior*, 2010;
10. Restubog, S. L., & Bordia, P., One big happy family: Understanding the role of workplace familism in the psychological contract dynamics., *Advances in organisational psychology*, 1st edn, Australia: Australian Academic Press, 2007;
12. Singh, J., Carasco, E., Svensson, G., Wood, G. & Callaghan, M., A comparative study of the contents of corporate codes of ethics in Australia, Canada and Sweden. *Journal of World Business*, 2005;
11. Holden, L., Scuffham, P., Hilton, M., Vecchio, N. & Whiteford, H, Work performance decrements are associated with Australian working conditions, particularly the demand to work longer hours. *Journal of Occupational & Environmental Medicine*, 2010;
13. Mukherjee, A. , Leading the networked organization. *Leader to Leader*, 2009;
14. Sawhney, M., & Nambisan, S, *The global brain: Your roadmap for innovating faster and smarter in a networked world*. Upper Saddle River, NJ: Wharton School, 2010;
15. Atwater, J., Kannan, V. & Stephens, A, Cultivating systematic thinking in the next generation of business leaders. *Academy of Management Learning and Education*, 2008;
16. Dicționarul explicativ al limbii române DEX 1998.

FESTIVALURILE CULTURALE: INTRE SPRIJINUL SECTORULUI PUBLIC ȘI CONTRIBUȚIA ECONOMICĂ A VIZITATORILOR

Bianca Maria BALSAN
Cercetător, CCCDC

Rezumat:

În ultimele decenii, festivalurile culturale au fost în atenția cercetărilor științifice, a politicilor publice și a campaniilor de sponsorizare a diferitelor companii. Mijloace de promovare a diferitelor forme culturale, aceste evenimente atrag turiști, creează profit economic, îmbunătățesc imaginea unei destinații și creează oportunități de dezvoltare pentru comunitate. Pe de altă parte, dezvoltarea lor este condiționată de abilitatea lor de a obține sprijin din partea sectorului public sau sponsorizări din partea companiilor private. Nivelul sponsorizărilor a fost afectat de criza economică, de aceea organizatorii festivalurilor sunt nevoiți să găsească noi metode de finanțare. Prin cercetarea literaturii critice, acest articol urmărește să identifice rolul suportului public și a contribuției spectatorilor în dezvoltarea unui festival cultural.

Introducere:

În ultimii ani, festivalurile muzicale au început să atragă tot mai mult atenția comunității academice, a actorilor politici și a diferitelor companii. Din punct de vedere economic, piața festivalurilor este în continuă creștere, dar numărul celor care reușesc să supraviețuiască primilor ani este destul de redus.

Produse culturale, festivalurile se concentrează mai degrabă pe promovarea actului artistic decât pe satisfacția clienților. Studiile realizate până în prezent aplică conceptele descoperite în marketingul clasic acestui produs cultural. Majoritatea cercetărilor realizate cu scopul evaluării satisfacției consumatorilor se concentrează pe măsurarea nivelului de performanță a unor categorii predefinite, fără a identifica în prealabil nevoile și dorințele consumatorilor.

Rolul festivalului cultural în dezvoltarea durabilă

Festivalul cultural, ca manifestare artistică, poate fi urmărit până în secolul al XI-lea, când breslele de trubaduri francezi se întâlneau pentru a-și prezenta creațiile (Frey, 1994). Treptat, festivalurile culturale au crescut atât în termeni de mărime, cât și în numărul participanților. Disputate atât de economia culturii, cât și de industria turismului, festivalurile joacă un rol deosebit de important în modelarea identității unui oraș. Creșterea numărului de festivaluri poate fi interpretat ca o încercare de eliberare a actului artistic de restricțiile existente în instituțiile tradiționale, dar și ca instrumente de promovare locală și mijloace de incluziune socială. În același timp, în conceperea unui plan de marketing trebuie să se ia în considerare natura specifică a festivalului.

Creșterea numărului de festivaluri, diversitatea și efectele lor a făcut ca organizatorii de evenimente, geografii economici și culturali și autoritățile publice să fie tot mai interesate de aceste produse culturale. Caracterizate prin periodicitate (în general anuale sau bianuale), durată limitată la câteva zile, spectacole aparținând aceluiași gen și o locație specifică (Berneman și Petit, 2006) festivalurile sunt o parte importantă a economiei culturii. Mai mult sau mai puțin lucrative în termen de câștiguri financiare, festivalurile reprezintă un motor de creșterea al economiilor locale, o asigurare în fața fluctuațiilor pieței, precum și o modalitate de incluziune a membrilor comunității (Gibson, Waitt, Walmsley, Connell, 2010).

În funcție de misiunea lor, Grisel (citată în Berneman, Petit, 2006) identifică trei categorii de festivaluri. Prima categorie este cea a *festivalurilor creative*; adică a festivalurilor fundamentate pe obiective pur culturale sau artistice. Îndreptate spre protejarea creațiilor originale și spre descoperirea noilor talente, festivalurile creative sunt recunoscute pe plan național, și chiar internațional. Cea de-a doua categorie, a *festivalurilor turistice* are drept obiective dezvoltarea atractivității unui spațiu, a unui monument sau a unui site turistic prin atragerea unei noi categorii de public. Festivalurile care au drept obiectiv creșterea notorietății sau îmbunătățirea imaginii unui loc sunt reunite în cea de-a treia categorie, a *festivalurilor de imagine*. (Berneman și Petit, 2006, p. 4)

Multitudinea obiectivelor este reflectată de impactul cultural, economic și social al festivalurilor. Festivalurile sunt văzute ca un loc de stimulare a creativității și inovației, nefiind supuse numeroaselor reglementări la care sunt supuse activitățile culturale permanente. În același timp, în ciuda costurilor absolute ridicate, festivalurile sunt un succes economic (Frey, 1994). Contribuția economică a festivalurilor apare atât în cheltuielile făcute de spectatori și de organizatori, dar și în cele realizate de sponsori. Festivalurile sunt unice prin impactul pe care îl au asupra comunității gazdă, fiind fundația pe care se poate construi imaginea unui loc.

Componenta turistică a festivalurilor este un motiv de controversă între economiștii culturali și specialiștii în turism. Teoria turismului festivalurilor (Getz, 2010) se fundamentează pe ideea că organizarea evenimentelor ajută la dezvoltarea turistică a unui spațiu și componenta creativă este mijlocul de atragere a publicului, nu scopul organizării evenimentului. De partea cealaltă, economiștii culturali (Ginsburgh și Throsby, 2006) sunt de părere că turismul festivalurilor trebuie analizat în contextul industriilor culturale și creative.

Transformarea festivalurilor culturale în atracții turistice generează o nouă serie de probleme pentru organizatorii lor. Aceștia sunt puși în fața dilemei găsirii unui echilibru între scopurile artistice ale festivalurilor și necesitățile economice, care uneori sunt contradictorii (Quinn, 2005, p. 934).

Cererea în cazul festivalurilor muzicale

Cererea este influențată de caracteristicile specifice ale spectatorilor, industriei muzicale, sponsorilor și actorilor politici (Frey, 1994).

Organizate în jurul unui act performativ live, festivalurile muzicale au capacitatea de a atrage o *paletă largă de spectatori* (Bowen și Daniels, 2005). Multe festivaluri muzicale au loc într-un spațiu public, ceea ce le face foarte atractive pentru un grup important al populației. În alegerea locului de desfășurare a festivalului muzical, organizatorii fac un efort de a merge aproape de oameni (Frey, 1994, p.31) alegând locuri puțin neconvenționale, dar care reușesc să atragă atenția spectatorilor și să devină o parte integrantă a identității festivalului.

Chiar dacă festivalurile muzicale reușesc să atragă un grup mare și eterogen de spectatori, în centrul acestui grup se află spectatorii care urmăresc participarea la o experiență culturală extraordinară (Frey, 2000, p. 4). Conceptul unui festival este de multe ori specializat pe un artist, o anumită perioadă a evoluției muzicale, un anumit gen muzical, ceea ce duce la atragerea unui grup de *spectatori interesați de acest subiect*. Atrăși de actul artistic, acești spectatori călătoresc, uneori distanțe mari (Frey, 2000, p. 5), ceea ce duce la creșterea costurilor asociate participării la festivalele muzicale.

Cercetările realizate până în prezent demonstrează că muzica, alături de crearea unei atmosfere festive și distractive, sunt cele mai importante caracteristici în crearea unui festival muzical de durată (Bowes și Daniels, 2005). În ciuda diversificării mijloacelor de distribuție a muzicii, numărul biletelor vândute la festivalurile muzicale continuă să fie foarte mare. De multe ori, artiștii cântă piese care nu au fost încă înregistrate, improvizează sau adaptează

cântecele lor, ceea ce face ca fiecare concert să fie unic (Rondan-Cataluna și Martin-Ruiz, 2010, p.1412 (3)).

O altă caracteristică a festivalurilor muzicale este dată de *organizarea lor în timpul vacanțelor*. Considerate uneori atracții turistice (Getz, 2010), festivalurile muzicale au scopul de a atrage un număr cât mai mare de vizitatori în zona unde se desfășoară (Frey, 1994, p. 31). Cercetările realizate în domeniu au demonstrat că în timpul vacanțelor cheltuielile realizate de turiști cresc, comparativ cu cheltuielile realizate în timpul anului. În același timp, turiștii dispun de mult mai mult timp liber, fiind atrași de experiențele culturale (Frey, 2000, p. 6). De multe ori, activitățile culturale tradiționale oferă un număr limitat de locuri, în timp ce asocierea festivalurilor muzicale cu turismul determină multe agenții să ofere în pachetul turistic bilete pentru festivalul muzical (Frey, 1994, p. 33).

Cererea pentru festivalurile muzicale este influențată de evoluția societății; odată cu creșterea continuă a standardului de viață, a venitului disponibil și a timpului liber, cererea pentru evenimente culturale (inclusiv festivale muzicale) a crescut (Felsenstein și Fleischer, 2003, p. 385).

Industria muzicală, sponsorii și actorii politici reprezintă grupuri care determină în mod indirect formarea cererii de festivaluri muzicale (Frey, 1994, p. 32). Din punctul de vedere a industriei muzicale, festivalurile reprezintă modalitatea de promovare a unor artiști sau a unui gen muzical. Pentru sponsori, festivalurile muzicale reprezintă oportunitatea de a atinge segmentul vizat al audienței, reprezentat cel mai adesea de oameni tineri. Mai mult sponsorizarea unor evenimente de acest tip are potențialul de a genera un important avantaj competitiv pentru sponsor și să fie un instrument de promovare mult mai viabil decât publicitatea, vis-a-vis de raportul costuri – beneficii. (Rowley și Williams, 2008). Frey (1994) identifică și un al treilea grup care influențează în mod indirect cererea de festivale muzicale, actorii publici. Aceștia văd în festivalurile muzicale o modalitate de a evidenția imaginea orașului sau țării în care au fost aleși (Quinn, 2005), profitând în același timp de organizarea acestora pentru a-și promova reputația de mecena a artelor (Frey, 1994, p. 32). Alți cercetători consideră că actorii politici se implică doar dacă festivalele muzicale sunt suficient de mari pentru a nu mai fi ignorate (Gibson, Waitt, Walmsley, Connell, 2010, p.290).

Oferta în cazul festivalurilor muzicale

Oferta este influențată de motivațiile ce stau în spatele deciziei de organizare a festivalelor muzicale (Frey, 1994, p. 33), precum și de costurile aferente organizării lor.

De cele mai multe ori, autoritățile publice nu sunt implicate în organizarea festivalurilor. Crearea festivalurilor muzicale este de multe ori asociată cu lupta împotriva restricțiilor și inflexibilității instituțiilor culturale tradiționale. Mai mult, de cele mai multe ori, festivalurile muzicale își datorează existența viziunii unui individ sau a unui grup de indivizi (Quinn, 2005, p. 926). Organizarea festivalelor muzicale are un cost marginal mai redus decât costul producerii mai multor concerte în mod separat. Bazate de multe ori pe un personal redus și pe mulți voluntari, festivalurile muzicale pot profita de pe urma obținerii sponsorizărilor (Frey, 1994, p.35)

Motivațiile pentru organizarea festivalurilor muzicale își găsesc originea în beneficiile economice, sociale, culturale și politice ale acestora. Din punct de vedere a componentei turistice a festivalurilor muzicale, cele mai importante motive pentru realizarea și promovarea festivalurilor muzicale este dată de două elemente. În primul rând, festivalurile duc la creșterea cererii pentru turismul local, ceea ce reprezintă punctul de plecare în dezvoltarea economică locală. În al doilea rând, festivalurile care au succes pot duce la recrearea imaginii unui loc și la creșterea gradului de expunere a unei locații pe harta turistică a zonei (Felsenstein și Fleischer, 2003, p. 385). Cercetările realizate în domeniu au demonstrat că

inclusiv festivalurile ce au un puternic scop cultural reușesc să influențeze promovarea imaginii unui oraș (Quinn, 2005, p. 932).

Cercetările realizate până în prezent au demonstrat că festivalurile muzicale au un rol deosebit de important atât din punct de vedere cultural, cât și din punct de vedere economic.

Finanțarea festivalurilor culturale

Complexitatea festivalurilor culturale impune căutarea unor surse de finanțare multiple, care să asigure desfășurarea lor în bune condiții.

În cazul activităților culturale, guvernul rămâne cel mai important susținător financiar. Guvernul susține artele atât în mod direct, prin subvenții, granturi și premii, cât și în mod indirect prin oferirea unor deduceri de taxe. Importanța sprijinului public este cu atât mai mare în cazul unor forme artistice care nu pot supraviețui doar prin sprijinul consumatorilor.

Impactul cultural, social și economic al multor festivaluri a dus la obținerea unui sprijin din partea guvernului, care a asigurat supraviețuirea acestor evenimente culturale. În același timp dependența de subvențiile guvernamentale a inclus festivalurilor în domeniul public, în organizarea lor gândirea economică fiind trecută pe plan secund, comparativ cu rolul cultural și social.

Urmând o gândire exclusiv economică, festivalurile ar trebui să vândă produse (merchandise) și servicii (prețul biletelor) pentru a genera suficient profit astfel încât să justifice existența lor sau obținerea unei investiții private. Datorită complexității produselor culturale această gândire nu poate fi aplicată în totalitate, organizatorii festivalurilor fiind nevoiți să se gândească la calitatea cultură a serviciului oferit. În aceste condiții, venitul generat din vânzarea biletelor trebuie suplimentat de venituri obținute din subvenții publice, din reduceri de taxe sau sponsorizări private (Getz, 2010). Costurile foarte mari ale organizării festivalului nu pot fi susținute doar din vânzarea biletelor.

Cercetările realizate la nivel european au scos la iveală faptul că majoritatea festivalurilor sunt coordonate de actori privați, dar depind de sprijinul public⁷.

Pe timp de criză, când subvențiile pentru activitățile culturale au fost reduse, organizatorii festivalurilor trebuie să găsească noi metode de finanțare. În 2012, 235 de festivaluri europene au aplicat pentru obținerea unui grant de la UE, după ce în 2010 au fost înregistrate 674 aplicații. Acest declin nu înseamnă că există mai puține evenimente, sau că nevoia de bani europeni este mai mică, ci reflectă probabilitatea foarte mică de a câștiga o finanțare europeană.

Concluzii

Această trecere în revistă a literaturii de specialitate din domeniul festivalurilor culturale este primul pas, urmărindu-se continuarea sa cu o cercetare asupra modului de finanțare a festivalurilor culturale românești și a impactului sprijinului public. Această cercetare este relevantă mai ales datorită caracteristicilor particulare ale festivalurilor. Modul în care un serviciu cultural este finanțat influențează funcționarea sa și modul de valorificare. Mai mult, în cazul produselor și serviciilor culturale, valoarea merge dincolo de preț și acest lucru ar trebui luat în considerare în modul de evaluare a proiectelor culturale ce urmăresc obținerea unei finanțări naționale sau internaționale.

⁷ The Budapest Observatory, martie 2013

Bibliografie

1. Berneman, C., și Petit, C., (2006). Festivals and product life cycle : an exploratory study in the Rhone-Alpes region prezentat la International Congress *Marketing trends*.
2. Bowen, H. și Daniels, M. (2005). Does the music matter? Motivations for attending a music festival. *Event Management*, 9, 3, p.155-164.
3. Cronin, J., Brady, M., Hult, G., (2000). Assessing the effects of quality, value, and customer satisfaction on consumer behavioral intentions in service environments. *Journal of Retailing*, 76, 2, p. 193-218,
4. Drengner, J., Jahn, S., Gaus, H., (2010). Events and loyalty formation: the role of satisfaction, felt community, emotional experience, and frequency of use. în Zanger, C., *Stand und Perspektiven der Eventforschung*, (p. 152-165), Gabler Verlag, Wiesbaden.
5. Felsenstein, D., și Fleischer, A. (2003). Local festivals and tourism promotion: the role of public assistance and visitor expenditure. *Journal of Travel Research*, 41, p.385-395.
6. Frey, B., (1994). The economics of music festival. *Journal of Cultural Economics*, 18, p. 29-39.
7. Frey, B., (1999). State support and creativity. Some new consideration. *Journal of Cultural Economics*, 23, p. 71-85.
8. Frey, B., (2000). The rise and fall of festivals. Reflections on the Salzburg Festival. *Institute for Empirical Research in Economics*, University of Zurich.
9. Frey, B., (2008). What values should count in arts. În M. Hutter M. și D. Throsby, *Beyond Price. Value in culture, economics and the arts* (p. 261-269). New York: Cambridge University Press.
10. Getz, D., (2010). The nature and scope of festival research. *International Journal of Event management research*, 5, 1, p.1-47.
11. Gibson, C., Waitt, G., Walmsley, J., Connell, J., (2010). Cultural festival and economic development in nonmetropolitan Australia. *Journal of planning education and research*, 29, 3, p.280-292
12. Grappi, S., (2009). *De la reperele ecologice ale festivalurilor la loialitatea lor*. Romanian Journal of Marketing, 4, p.84-103.
13. Klammer A., (2003). Social, cultural and economic values of cultural goods. *Cultural economics, Japanese Association for Cultural Economics*, 3, 3, p.17-38.
14. Hume, M., și Sullivan Mort, G., (2006). Satisfaction in performing arts: the role of value?. *European Journal of Marketing*, 42, ¾, p. 311-326.
15. Quinn, B. (2005). Arts festivals and the city. *Urban Studies*, 42, 5/6, p. 927-943.
16. Quinn, B. (2009). Festivals, events and tourism, în Jamal, T. și Robinson, M. *The SAGE Handbook of Tourism Studies*. Sage, Londra.
17. Rojas, C. și Camarero, C. (2007). Visitors' experience, mood and satisfaction in a heritage context: Evidence from an interpretation center, *Tourism Management*, 29, p.525-537
18. Rondan-Cataluna, J., și Martin-Ruiz, D., (2010). Customers' perceptions about concerts and CD. *Management Decision*, 48,9, p.1410-1421.
19. Rowley, J. și Williams, C. (2008). The impact of brand sponsorship of music festivals. *Marketing Intelligence & Planning*, 26(7), p. 781-792.
20. Tian Cole, S., și Iillum, S.F., (2006). Examining the mediating role of festival visitors' satisfaction in the relationship between service quality and behavioral intentions. *Journal of Vacation Marketing*, 12, p. 160-175.
21. Thomas, S., Pervan, S., și Nuttall, P. (2009). Marketing orientation and arts organisations: the case of business sponsorship. *Marketing Intelligence & Planning*, 27, 6, p.736-752.
22. Yuan, J., și Jang, S., (2008). The effects of quality and satisfaction on awareness and behavioral intentions: exploring the role of a wine festival. *Journal of Travel Research*, 46, 271-288.

VALIDAREA ÎN TIMP A CONTRIBUȚIEI ADUSE DE SPIRU HARET LA TEORIA ȘI PRACTICA SOCIAL-ECONOMICĂ PRIN LUCRAREA „MECANICA SOCIALĂ”

Conf.univ.dr. **Aurelian Virgil BĂLUȚĂ**

Facultatea de Management Financiar-Contabil din Universitatea *Spiru Haret*

Rezumat

În acest articol prezint materialul grupat pe câteva secțiuni. În primul capitol intitulat „Probleme generale” sunt tratate încadrarea în timp și spațiu a operei lui Spiru Haret și aspecte de terminologie necesare la înțelegerea lucrării „Mecanica socială” și a întregii opere a savantului Spiru Haret.

În capitolul „Mecanica socială - element de referință pe drumul integrării calculului matematic în economie” sunt incluse secțiuni care se referă la aspectele calitative ale utilizării calculelor matematice în economie, la extrapolarea și utilizarea adecvată a metodologiei matematice în cercetarea socială și în economie, la argumentarea adecvată a ipotezelor metodologice, la modelarea proceselor sociale și economice prin relații larg acceptabile. În capitolul având titlul „Integrarea dintre științele exacte și cele sociale. Aplicații în economie” sunt incluse probleme privind integrarea metodei istorice în explicarea evoluției proceselor sociale, introducerea conceptului de forță în studiul fenomenelor sociale și economice, valorificarea în fenomenele sociale și economice a conceptului de sistem material.

În capitolul 4 având titlul „Cauzele în procesele sociale” este prezentată filosofia sistemului cauzal în opinia lui Spiru Haret cu observații speciale privind lipsa rolului statului sau al comerțului exterior, utilizarea ipotezei acțiunii directe și nemijlocite, limitele cunoașterii în baza ipotezelor utilizate. Ipoteza acțiunii independente a cauzelor are la rândul ei o poziție specială în acest capitol alături de principiul minimei acțiuni.

Un alt capitol tratează Abordarea interdisciplinară a cercetărilor în economie și societate, ca și rolul important al fizicii în modelarea proceselor economice și sociale. Sunt punctate evoluții ulterioare ale gândirii lui Spiru Haret în utilizarea ca reper a fizicii în cercetările sociale și economice. Un loc special este acordat uneia din marile controverse a secolului XX, rolul factorului uman în societate și economie, inclusiv poziționarea independentă și distinctă a teoriei lui Spiru Haret față de includerea în modelarea economică a factorului uman.

Cuvinte cheie: *Spiru Haret, Mecanica socială, teoria și practica în domeniul economic, științe sociale, modelare matematică.*

Introducere

Se împlinesc 100 de ani de când marele savant Spiru Haret a trecut în lumea dreptilor. Este un moment în care avem ocazia să recitim și să aprofundăm opera pe care ne-a lăsat-o. Numele său este legat în vremurile prezente de al uneia din cele mai mari universități din România și de un brand pentru educație deja consacrat. Pe lângă opera de formator de școală Spiru Haret a lăsat și o operă științifică remarcabilă. În această comunicare mă voi referi la componenta economică și socială a operei marelui savant omagiat în acest an, în principal „Mecanica socială”.

Remarcabila lucrare „Mecanica socială” a făcut obiectul unor prezentări și interpretări academice atât în perioada în care a fost publicată cât și ulterior. Principalele contribuții în această direcție au fost strânse în volumul X din Operele lui Spiru Haret (Operele, 2010). În interpretarea lucrării „Mecanica socială” majoritatea celor care au elaborat studii au avut în vedere în cea ce privește aplicabilitatea în primul rând formularea strict literară. Dintr-o astfel

de interpretare lucrarea marelui savant ar avea aplicație în domeniul științelor sociale sau numai în sociologie. Dezvoltările ulterioare ale științei economice au pus în valoare considerațiile profesorului Spiru Haret inclusiv în acest domeniu. Conexiunile tot mai strânse mai ales pe plan metodologic dintre economie și științele sociale au permis extrapolarea concluziilor lui Spiru Haret de la social spre economic. Acest mod de înțelegere a operei lui Spiru Haret se încadrează cu evoluțiile ulterioare din știință în direcția studiilor interdisciplinare.

În cuprinsul comunicării subliniez unele elemente ale teoriei lui Spiru Haret care sunt utile pentru practica economică din zilele noastre. Arăt de asemenea conexiunea unor părți ale lucrării *Mecanica socială* cu teorii economice dezvoltate după publicarea acesteia. Este folosită astfel analiza de conținut ca metodă de cercetare.

1. Probleme generale

1.1 Încadrarea în timp și spațiu a operei lui Spiru Haret

Spiru Haret a creat opera sa, inclusiv pe cea din domeniul economic, la cumpăna dintre secolul XIX și secolul XX. Era perioada primei modernizări a României din vremea domniei Marelui Rege Carol I. În cadrul procesului de modernizare știința, cultura și învățământul aveau un rol important. În timpul lui Spiru Haret știința românească a ajuns să fie parte a celei europene iar oamenii de știință români egali celor din Europa. Există în vremea respectivă o puternică emulație creatoare, inclusiv în domeniul științei, și o mare responsabilitate socială a oamenilor de știință.

Spiru Haret face parte din categoria oamenilor de știință de tip enciclopedic, care au lăsat creații științifice remarcabile în mai multe domenii. Este din acest punct de vedere continuatorul lui Garabet Ibrăileanu și al lui Dimitrie Cantemir, contemporanul lui Titu Maiorescu și predecesor al lui Nicolae Iorga.

În condițiile unei opere de tip enciclopedic este firească clasificarea acesteia atunci când este pusă sub lupă numai o parte din acesta. Din punct de vedere al domeniilor în care a creat opera lui Spiru Haret cuprinde mecanica, matematica, științele sociale, științele educației, economia. În cadrul domeniului economic se desprinde „*Mecanica socială*”, lucrare care va face în principal obiectul comunicării. Din punct de vedere al formei în care a și-a lăsat Spiru Haret opera scrisă identificăm cărți, articole științifice, proiecte de legi, acte ale administrației centrale a statului, discursuri parlamentare, corespondență privată. În comunicare mă voi concentra pe conținutul economic al lucrării „*Mecanica socială*” și pe actele normative inițiate de Spiru Haret privind educația națională, domeniu recunoscut tot mai mult ca parte a economiei.

Spiru Haret poate fi încadrat tot atât de bine prin „*Mecanica socială*” și alte părți ale operei sale în școala românească de științe sociale alături de Dimitrie Gusti, Henri Stahl, Ștefan Zeletin, Constantin Dobrogeanu-Gherea, Constantin Stere, ș.a. Începând cu a doua jumătate a secolului al XIX-lea penetrarea în lumea științei nu mai era un apanaj exclusivist al claselor dominante și bogate. Mulți oameni de știință au provenit fie din clasa de mijloc sau din categorii sărace ale populației, fie aveau un contact direct și nemijlocit cu realitățile sociale ale categoriilor sărace. În acest context multe voci ale științei românești au susținut cauza celor săraci, mai ales prin accesul mai larg la educație. Spiru Haret face parte din cei care gândeau extinderea educației pentru toate categoriile sociale atât ca un factor de justiție socială dar și ca un motor al dezvoltării economice, aspect validat din ce în ce mai mult în secolul XX și mai ales în secolul XXI.

Din punct de vedere al școlii românești de economie Spiru Haret trebuie plasat în categoria creatorilor originali de opere valoroase economice cu abordare interdisciplinară alături de N. Georgescu-Roegen, Mihail Manoilescu, Angel Rugină, etc. Chiar dacă au scris

uneori din puncte de vedere doctrinare diferite opera corifeilor menționați mai sus au ca trăsături comune originalitatea și, din păcate, recunoașterea mai întâi în străinătate și apoi în țară. Dacă prioritatea temporală am pierdut-o nu ne rămâne decât consecvența în studierea și aprofundarea operei românilor creatori de curente sau opere economice de circulație internațională.

Biografia recentă a lui Spiru Haret îi grupează opera științifică în două categorii: științe exacte și științe sociale. Mecanica socială se plasează în ambele grupe.

1.2. Aspecte de terminologie

În opera sa Spiru Haret vorbește la modul general despre științe sociale, fără să particularizeze separat economia. În schimb, în cea mai mare parte a raționamentelor sale are în vedere aspecte din economie. Practic Spiru Haret vede economia ca parte inseparabilă a științelor sociale. Toate considerațiile sale privind științele sociale vor putea fi aplicate în aceste condiții și la economie. De fapt economia a fost cea care a preluat în evoluția sa ulterioară cea mai consistentă parte din rezultatele cercetărilor lui Spiru Haret.

2. Mecanica socială - element de referință pe drumul integrării calculului matematic în economie

Una din direcțiile majore în care a evoluat știința economică este integrarea tot mai puternică a matematicii sau, mai exact spus, a calculului matematic. Economia este cea care face legătura dintre sistemele sociale reale și procesele de evoluție.

2.1 Aspectele calitative ale utilizării calculelor matematice în economie

Ideea de a utiliza formule matematice pentru modelarea proceselor economice sau sociale nu era nouă la momentul în care a fost scrisă „Mecanica socială”. Spiru Haret atrage atenția asupra unor aspecte calitative.

„Mijlocul care se impune în modul cel mai firesc spiritului este acela de a măsura valorile corespunzătoare variabilelor x și y prin cât mai multe experiențe, realizate în condiții cât se poate de variate, și de a încerca, apoi, găsirea unei formule care să fie satisfăcută de toate aceste cupluri de valori.

Am arătat mai sus cum se poate proceda pentru a găsi această formă cu ajutorul rezultatelor date de experiență și de observație. Dar această determinare devine extrem de dificilă atunci când numărul variabilelor este destul de mare ca în exemplul de care ne ocupăm”. (Mecanica socială, pag.14).

Spiru Haret atrage atenția în acest fragment asupra unei probleme specifice în domeniul modelării matematice a fenomenelor din societate și în egală măsură a celor economice: de a exista o corelație cât mai bună între model sau ecuație și realitatea reflectată prin model sau ecuație. Măsurarea exactă și riguroasă a valorilor înregistrate de variabilele supuse modelării matematice este o condiție pe care și la începutul secolului XXI o discută economiștii. În plus ordinea de realizare a modelării este importantă: mai întâi măsurarea experimentală și apoi includerea datelor într-un model matematic. Teoria economică contemporană a fost practic asaltată de numeroase modele propuse care nu aveau ca susținere nici un fel de date colectate din sistemele informaționale economice. Această evoluție a teoriei economice a reprezentat unul din argumentele invocate pentru criza științei economice. Dacă s-ar fi respectat riguros concluziile lui Spiru Haret de la începutul secolului XX nu ar fi existat această evoluție negativă.

2.2. Extrapolarea și utilizarea adecvată a metodologiei matematice în cercetarea socială și în economie

Matematica are legi, axiome și teoreme specifice. Din acest motiv nu este posibil ca întregul ei aparat științific să fie preluat de alte discipline. În acest context Spiru Haret are marele avantaj că stăpânește foarte bine atât matematica cât și teoria socială în ansamblu. Metodologic el propune o abordare utilă științelor sociale în general și a economiei în special.

„În chestiunea care ne preocupă, putem aplica metoda aproximărilor succesive.

Cunoscând acestea, putem enunța legea următoare: Toate fenomenele sociale sunt continue. Această lege generală se stabilește prin observație.”

2.3. Argumentarea adecvată a ipotezelor metodologice

Pentru ipotezele metodologice grele Spiru Haret aduce argumente necesare și utile. De exemplu în susținerea metodei aproximărilor succesive acesta prezintă argumentele prezentate mai jos.

„Pe de altă parte, este un fapt de observație acela că, fiind date condițiile unui fenomen social, schimbările de stare ale corpului social se fac prin grade imperceptibile, încât nu se poate trece de la o stare la alta fără a parcurge toate stările intermediare. Aceasta înseamnă că, dacă legea fenomenului este reprezentată printr-o curbă sau o parte de curbă cuprinsă între punctele A și B, toate punctele curbei cuprinse între aceste două puncte vor corespunde unor faze succesive ale fenomenului și nu vor avea loc niciodată întreruperi.

În fine, câtă vreme nu se schimbă condițiile sale, la nici un fenomen social nu se observă o oprire bruscă.”

2.4. Modelarea proceselor sociale și economice prin relații larg acceptabile

În direcția utilizării unor ecuații clare aplicabile în procesele sociale, inclusiv în economie, Spiru Haret propune utilizarea ecuației cantităților de mișcare sub forma:

$$\sum mv - \sum mv_0 = \sum_{t_0}^t \int P dt$$

În baza acestei relații pentru o valoare determinată a lui $\sum mv$, dacă masele cresc, vitezele se vor micșora, și reciproc. Pentru o valoare dată lui $\sum mv$, dacă facem să crească forțele, timpul va scădea; dacă mișcarea durează mult timp forțele necesare vor fi mai mici.

Spiru Haret face o analogie din lumea fizicii, în sensul că „*ceea ce se câștigă în forță se pierde în timp și reciproc; ceea ce se câștigă în masă se pierde în viteză și reciproc*”.

Concluzia matematică a ecuației cantităților de mișcare sunt:

- *cu cât masele puse în mișcare sunt mai mari, cu atât forțele necesare trebuie să fie mai mari pentru un timp dat;*
- *dacă forțele sunt limitate, timpul necesar pentru a produce o mișcare dată trebuie să fie cu atât mai lung cu cât masele sunt mai mari;*
- *dacă vrem să sporim vitezele imprimare unor mase date, trebuie să sporim fie forțele, fie timpul.*

Simplitatea ecuației propuse dar și puterea ei informațională este susținută în aplicațiile privind modelarea fenomenelor economice și sociale prin trimiterea la cunoștințe dobândite în alte domenii sau la teoreme din știință demonstrate și larg acceptate. În felul acesta se reduce consumul de energie în proiectarea evoluției pe baza modelării matematice, consum generat în principal de acceptarea modelului utilizat.

Rigoarea corelației dintre model și realitatea economică a fost dezvoltată ulterior de Nicholas Georgescu –Roegen. Acesta a susținut că „în științele reale, deci și în economie, spre

deosebire de științele logico-matematice, singurul criteriu al adevărului este practica și confruntarea cu realitatea: regularitățile comportamentului uman, activitățile economice reale ale oamenilor, legăturile care se formează între oameni pe baza acestor activități, care sunt în neîntreruptă evoluție”(N Georgescu Roegen, 1979, pag.29).

3. Integrarea dintre științele exacte și cele sociale. Aplicații în economie

Prin „Mecanica socială” Spiru Haret face un pas mare într-o direcție care la începutul secolului XX era slab conturată: formarea mega-științei, a domeniilor inter-disciplinare de studiu, a disciplinelor de graniță și a celor de sinteză.

Mecanica socială poate fi pusă din acest punct de vedere pe același plan cu „Legea entropiei și procesul economic” a distinsului savant român Nicholas Georgescu Roegen, citată anterior.

3.1. Integrarea metodei istorice în explicarea evoluției proceselor sociale

Atunci când explică funcționarea cauzalității sociale ca argument pentru teoria sa matematică Spiru Haret introduce cu mult discernământ metode istorică. În evoluția scalavagismului spune Spiru Haret „ *au intervenit noi factori care au schimbat condițiile anterioare. Este vorba de creștinism, care a atacat fundamentele teoriei dreptului celui mai tare și care a subminat bazele religiilor dintre ale căror manifestări a fost sclavia: creștinismul a schimbat deci două din condițiile relevate mai sus și era natural ca instituția sclaviei, dependentă de ele, să fie și ea atinsă*”.

Observăm câteva particularități în formularea teoriei de către Spiru Haret. În primul rând metoda istorică este atașată la modelarea matematică, având rolul de explicare și argumentare. Astfel forța explicativă a unor modele matematice depășește dimensiunea strict cantitativă și se îndreaptă către zona de generalizare. În al doilea rând sunt preluate din istorie aspecte care nu sunt controversate. Introducerea în argumentarea unei teorii a unor date care nu sunt unanim acceptate scade atât din forța argumentării cât și din cea a teoriei înseși. În același timp Spiru Haret face trimitere la creștinism ca fundament al civilizației din lumea modernă a acelei epoci. Peste ani la fondarea unității Europei teoreticienii și politicienii se vor întoarce la același fundament solid al civilizației, creștinismul. De fapt raportarea la istoria creștinismului asigură cel mai mare grad de acceptare din partea cititorilor ceea ce ajută la concentrarea atenției pe elementele de noutate ale teoriei care trimitere sau care aduce argumente din istoria creștinismului.

3.2. Introducerea conceptului de forță în studiul fenomenelor sociale și economice

Cu multiple aplicații în evoluția modelării economice din secolul XX se află conceptul de forță introdus pentru științele sociale și economie de Spiru Haret. Conform acestuia, „*Se spune că două forțe au intensități egale când, fiind aplicate succesiv aceluiași punct material, în condiții identice și acționând în intervale de timp egale, ele imprimă acestui punct mișcări identice*”.

3.3. Valorificarea în fenomenele sociale și economice a conceptului de sistem material

Conform teoriei lui Spiru Haret „*Se numește sistem material o reuniune de puncte materiale în număr finit sau infinit, care exercită unele asupra celorlalte anumite acțiuni*”. Corelarea acestui concept cu celelalte dezvoltări teoretice este prezentată succint în această

formulare: „Vom numi societate sau corp social o reuniune de indivizi supuși, pe de o parte acțiunilor lor reciproce, pe de alta unor acțiuni exterioare.

Individul este elementul constitutiv al corpului social, căci este indivizibil. El joacă pentru corpul social același rol pe care-l joacă atomul pentru un corp material.”

Vedem astfel o conexiune integratoare a conceptului clasic al fizicii de sistem material în sistemul de raționamente ale științelor sociale.

4. Cauzele în procesele sociale

4.1. Cauzalitatea în gândirea lui Spiru Haret

Spiru Haret nu se limitează la prezentarea relațiilor de calcul în forma riguroasă dar fără suflet a matematicii. El dezvoltă teoria sa prin prezentarea detaliată a sistemului de cauze care acționează în societate.

*„Dacă se examinează aceste cauze, se observă că ele pot fi împărțite în trei grupe, și anume: cauzele de natură **economică**, cele de natură **intelectuală**, cele de natură **morală**. Fără pretenția de a face o enumerare completă, care ar fi imposibilă și, pentru moment, inutilă, se pot da câteva exemple pentru fiecare din aceste trei grupe.*

Gradul de fertilitate a solului, condițiile de climă, ușurința comunicațiilor, bogățiile naturale ale țării, aptitudinile populației pentru comerț sau pentru industrie, vigoarea ei fizică, securitatea relațiilor sale, anumite prescripții religioase cum sunt cele ce reglează regimul alimentar și zilele libere, condițiile mai mult sau mai puțin normale ale dezvoltării capitalului, natura relațiilor existente între factorii care reglementează munca, repartiția averii la un anumit moment dat, războaiele, epidemiile, alcoolismul, noile invenții, toate cauzele care influențează creșterea populației, iată, printre atâtea altele, tot atâtea cauze care concură la determinarea stării economice a unei societăți.

Printre cauzele de natură intelectuală, avem: gradul de inteligență și natura aptitudinilor intelectuale ale populației, gradul ei de instruire, numărul și valoarea instituțiilor sale de cultură, dezvoltarea științelor și a artelor, frecvența apariției oamenilor de geniu sau de talent.

Cauzele morale cuprind: prescripțiile de natură morală ale religiei, principiile legislației civile, instituția familiei și modul ei de alcătuire, gradul de blândețe sau de violență naturală a temperamentului națiunii, moravurile sale mai mult sau mai puțin pure”.

Din enunțul cauzelor care acționează în societate făcut de Spiru Haret avem mai multe trăsături ale teoriei sale. În primul rând observăm primatul cauzelor economice asupra devenirii sociale, element dominant al teoriei economice și sociale din secolul XX. Printre cauzele fenomenelor sociale Spiru Haret le acordă prioritate celor economice atât prin faptul că le menționează primele dar și pentru că le acordă cea mai mare atenție (le acordă cel mai mult spațiu).

Lista cauzelor pentru fenomenele sociale trebuie să fie privită ca un element esențial al gândirii economice și sociale a lui Spiru Haret. Analiza structurală și de conținut a sistemului de cauzalitate poate conduce către nucleul dur al teoriei marelui savant.

Urmărind cauzele formulate de Spiru Haret pentru evoluția societății și economiei nu găsim rolul statului, temă amplu dezbătută în zilele noastre. Pentru Spiru Haret, care fusese parlamentar, înalt demnitar și funcționar al statului în epoca respectivă, statul nu poate exercita un rol important în devenirea societății și a economiei. Pur și simplu nu este avut în vedere la nici una din componentele structurale de acțiune în societate. Poate ar fi util să recitim astăzi opera gânditorilor din secolele XIX și începutul secolului XX cu ochii minții și să ne punem întrebarea firească: de ce un savant al secolului XIX care „era pe valul politicii” și ocupase înalte demnități în stat (nu fusese un particular individualist sau un opozant

permanent) nu ia în calcul rolul statului ? Poate că acum greșim iar atunci fenomenul social chiar putea fi privit cu luciditate.

Din lista de cauze lipsește de asemenea rolul comerțului exterior. Aici cred că Spiru Haret pe de o parte avea în vedere forma clasică de liberalism care exista în acel moment (de altfel o formă mai avansată decât globalizarea din zilele noastre) iar pe de alta pornea de la ipoteza echilibrului economic și social, inclusiv a echilibrului balanței de plăți. Realitățile timpurilor respective nu ne conduseseră la situația crizelor sociale determinate de falimente în lanț cauzate la rândul lor de necorelări ale comerțului exterior.

Analiza cauzelor fenomenelor sociale în viziunea lui Spiru Haret atrage atenția asupra elementelor care țin de resursele umane: cauzele de natură intelectuală și cele de natură morală. Prima cauză în afara celor economice pure nominalizată de Spiru Haret este „*inteligenta*” care pentru limbajul epocii era unul din rezultatele educației. Întreaga gândire economică din epoca societății cunoașterii este axată pe formarea de cunoștințe („cauzele de natură intelectuală” în limbajul lui Spiru Haret) și deprinderi sau comportamente („cauzele morale” la Spiru Haret) ca motor principal al dezvoltării. Așa cum este formulată teoria savantului român includem și combinațiile dintre factorii educativi.

4.2. Ipoteza acțiunii directe și nemijlocite

În modelarea fenomenelor sociale Spiru Haret propune ipoteza acțiunii directe și nemijlocite, în sensul limitării unui efect la cauza imediată care l-a determinat

În Mecanica socială Spiru Haret susține: „*Cu toate acestea, pentru scopul urmărit de noi, va fi adesea posibil să ne mulțumim cu considerarea numai a celor mai apropiate cauze; și pentru a justifica imediat acest mod de a pune problema, vom spune că nici în științe nu se procedează altfel*”.

4.3. Limitele cunoașterii în baza ipotezelor utilizate

Spiru Haret înțelege foarte bine că prin introducerea unei ipoteze de lucru în cadrul oricărei teorii se introduc anumite limitări ale capacității explicative a teoriei respective. Merge chiar mai departe și dă dimensiunea acestor limitări pentru propria sa teorie.

„*Vom fi obligați să ne mulțumim cu introducerea în studiile noastre și în ecuațiile pe care vom reuși să le stabilim numai a legilor empirice, care, prin însuși acest fapt, vor fi în mod obligatoriu numai legi aproximative. Va fi vorba numai de a împinge această aproximație cât mai departe posibil*”.

Rigoarea metodologică a lui Spiru Haret nu a fost urmată decât parțial în anii următori. Putem afirma că, din contră, secolul XX a fost un adevărat ev al utopiilor, în care teorii sociale formulate pentru un anumit context social au fost forțate și aplicate fără discernământ în condiții car nu le erau proprii. De aici au rezultat pe lângă mari suferințe sociale și pierderi nete de resurse și o neîncredere imensă în ideologii sau în teoriile explicative ale societății.

4.4. Ipoteza acțiunii independente a cauzelor

Conform teoriei lui Spiru Haret, „*Clasificarea cauzelor proceselor sociale stabilită mai sus nu este absolută, în sensul că anumite cauze cuprinse în una din cele trei clase pot fi influențate de cauze ce fac parte din alte clase. Astfel, noile invenții sunt într-adevăr una dintre cele mai puternice cauze ale evoluției economice a societății, dar este evident că ele sunt în relație directă cu starea de dezvoltare intelectuală a corpului social.*

Astfel stând lucrurile, ne vom mulțumi, în prima aproximație, la fel cum am făcut-o și în observația precedentă, să considerăm cele trei grupe care acționează asupra corpului social ca fiind independente una de cealaltă”.

Analiza factorială din statistică a permis creșterea gradului de cunoaștere a fenomenelor, în primul rând sociale, tocmai având în vedere ipoteza acțiunii independente a cauzelor.

4.5 Principiul minimei acțiuni

În Mecanica socială Spiru Haret susține: „*Principiul minimei acțiuni exprimă faptul că din toate mișcările posibile ale unui sistem social între două puncte oarecare, ținând seama de legăturile sale, mișcarea sa efectivă este aceea care dă naștere celei mai mici cheltuieli de forță vie într-un timp dat. Altfel spus, fiecare corp social supus unor anumite forțe sociale și unor anumite legături ia mișcarea care cere cel mai mic consum posibil de forță vie*”.

În dezvoltarea principiului minimei acțiuni identificăm în România legea economiei de timp ca principală lege a progresului și legea entropiei. Legea economiei de timp ca principală lege a progresului a fost formulată de profesorul Nicolae N. Constantinescu încă din deceniul 8 al secolului XX. Independent de realitățile complexe ale economiei centralizate economia de timp social era o certitudine pe termen lung pentru dezvoltare.

În lucrarea „Legea entropiei și procesul economic” găsim o trimitere evidentă la economicitatea necesară evoluției: „prin natura ei, legea entropiei apare ca cea mai economică dintre toate legile naturale” (N. Georgescu Roegen, 1979). Din orice punct am privi rolul energiei în procesul economic singura soluție de progres o reprezintă economisirea acesteia. După mai mult de jumătate de veac după Spiru Haret și practic în paralel cu N. Georgescu-Roegen gândirea ecologistă în curs de formare lansa în primul rând prin Clubul de la Roma un apel în direcția economiei resurselor pe care nu le putem produce. Identificăm astfel o convergență spirituală între curente și teorii diferite elaborate la mari distanțe în timp, fiecare din ele în alt context social și economic.

În orice mișcare socială există întotdeauna un anumit număr de funcții ce rămân constante cu toate variațiile pe care timpul, coordonatele și forțele le suferă în cursul acestei mișcări. Oricum, existența funcțiilor care rămân invariabile într-un fenomen unde suntem obișnuiți să nu vedem decât schimbări este un fapt a cărui importanță filozofică nu va scăpa nimănui. Statistica socială arată că toate forțele aplicate unui grup social de formă invariabilă se compun într-o rezultantă și un cuplu unice.

5. Abordarea interdisciplinară a cercetărilor în economie și societate. Rolul important al fizicii în modelarea proceselor economice și sociale

5.1 Textele de bază din Mecanica socială privind rolul important al fizicii în modelarea proceselor economice și sociale

„*Se demonstrează în mecanica rațională că mișcarea înfinitesimală a unui solid se compune dintr-o translație înfinit mică însoțită de o rotație înfinit mică. Deci, orice mișcare socială poate fi considerată ca fiind formată dintr-o succesiune continuă de translații și de rotații înfinit mici.*

Această proprietate are o importanță considerabilă, căci formulele mecanicii raționale fac cunoscută în fiecare moment mișcarea înfinitesimală de translație a unui solid, la fel ca și viteza sa de rotație instantanee și poziția axei sale de rotație. Vom putea deci prevedea, așadar, pentru un termen foarte scurt, schimbarea de poziție pe care corpul social o va suferi la un moment dat sub influența forțelor sociale care sunt aplicate în acel moment”.

„*Într-adevăr, orice forță socială, instantanee sau nu, care acționează asupra unui punct al masei sociale, are drept efect producerea unei schimbări în situația socială a indivizilor, ceea ce modifică configurația corpului social în punctul considerat. Dacă forța este instantanee, această deformație are loc în mod brusc.*

Dar corpul social astfel deformat are totdeauna o tendință mai mult sau mai puțin marcată de a reveni la forma sa anterioară, tendință care este efectul forțelor interioare ce asigură coeziunea mai mică sau mai mare a corpului. Vom da acestei tendințe numele de elasticitate. Vom spune că o masă socială este perfect elastică dacă după șoc ea își recapătă exact forma avută înainte și vom spune că ea va fi în întregime lipsită de elasticitate dacă în urma șocului masa nu manifestă nici o tendință de a-și relua forma anterioară.

Șocul nu fusese suficient de puternic pentru a depăși limita de elasticitate determinată de enormitatea masei, de tenacitatea obiceiurilor sale și de forța de rezistență a elementelor conservatoare ale vechii stări de lucruri.

Se poate demonstra, la fel ca în dinamica rațională, că, într-o masă socială, șocul produce totdeauna o pierdere de forță vie. Or, forța vie sau energia este singura și veritabilă bogăție a oricărei societăți. Ea este aceea care reprezintă forța de expansiune și de progres în direcția economică, intelectuală și morală, la fel ca și forța de rezistență împotriva primejdiei. Scăderea cantității de energie, sub orice formă, ar putea reprezenta pentru o societate o sărăcire și o slăbire. Războaiele externe sau civile, indiferent de numele lor, comoziunile sociale, catastrofele de orice ordin și în general tot ceea ce poate da naștere brusc fie unei opriri, fie unei schimbări de direcție a unei mișcări sociale, fie unei deplasări într-un timp foarte scurt a elementelor corpului social, unele în raport cu celelalte, toate acestea acționează ca un șoc și sunt cauza unei pierderi de energii sociale; din acest motiv ele trebuie evitate prin toate mijloacele.”

5.2. Repere ulterioare ale abordărilor din Mecanica socială

Utilizarea ca reper a fizicii în cercetările sociale și economice a fost continuată din diferite perspective după Spiru Haret.

Profesorul Nicolae Vișinoiu realizează un studiu valoros în această direcție având la bază evoluțiile cercetărilor interdisciplinare până la sfârșitul secolului XX (Vișinoiu N, 2001). Simetria fizică - economie reprezintă punctul central al acestor contribuții. O parte din rezultatele cercetărilor respective au fost incluse de profesorul Nicolae Vișinoiu în cuprinsul cursurilor universitare predate la Academia de Studii Economice.

5.3. Poziționarea corectă față de includerea în modelarea economică a factorului uman

„Printre forțele sociale pe care le introducem în ecuația noastră admitem și elementul uman, asupra căruia vom reveni și mai departe. Voința și inteligența umană figurează deci în ecuațiile mișcării, astfel încât ele își au locul lor în determinismul social.

Cu toate acestea, dacă am procedat astfel, nu am prejudiciat cu nimic problema liberului arbitru, căci nu am făcut nici o ipoteză asupra naturii, originii și modului de acțiune a inteligenței sau a voinței. Deci nu ne abatem cu nimic de la ceea ce se face în mecanica rațională, unde se introduce atracția universală în ecuație fără vreo preocupare cu privire la cauzele ei prime.

Mecanica socială nu rezolvă deci chestiunea liberului arbitru și nu trebuie să atribuim formulelor și raționamentelor sale o semnificație pe care ele nu pretind să o aibă”.

Poziția lui Spiru Haret în privința factorului uman avea să devanseze în timp o controversă puternică a teoriei economice din secolul XX: dilema subiectivism-obiectivitate din procesele economice. Aparent savantul român este mai aproape de liberalismul radical al școlii austriece dar în fapt rămâne consecvent cu o abordare echilibrată, cu evitarea oricărui tip de speculație care nu este probată științific după metode mecaniciste.

Pe de altă parte, nu poate fi vorba de liberul arbitru atunci când, având posibilitatea să schimbe mersul unui fenomen, omul ar vedea că aceasta ar fi o eroare. Dacă s-ar folosi în

aceste împrejurări de liberul său arbitru, el nu ar face dovadă că este rațional, ci, dimpotrivă, că este nebun sau capricios. Nu socotim deci că numele liber arbitru convine pentru asemenea acte.

Spiru Haret formulează o concluzia importantă pe baza observării mecanismelor din calculul probabilităților: *chiar în actele în care voința omului pare să se exercite în modul cel mai liber, cum este, de exemplu, scoaterea unor numere dintr-un sac, fenomenele sunt supuse unor legi fixe, în întregime sustrate voinței umane.*

Concluzii

Spiru Haret a lansat prin lucrarea „Mecanica socială” o abordare novatoare în domeniul cercetării sociale în general și a celei economice în special. Timpul a validat direcțiile de cercetare deschise de Spiru Haret. Atunci când atenționările savantului român nu au fost cunoscute sau nu au fost aplicate cercetarea socială și cea economică a dat naștere la rezultate cu grad mic de aplicabilitate sau chiar la rezultate contrare celor avute în vedere la proiectarea inițială. Convergența dintre științele exacte și cele sociale este o tendință de mare actualitate în continuare iar Spiru Haret a reprezentat un moment reprezentativ al acestui proces.

O întrebare retorică apare firesc în concluziile acestei comunicări: de ce nu face parte „Mecanica socială” din bibliografia pentru disciplinele sociale și economice fundamentale, sau mai exact, de ce s-a scos studiul acestei lucrări importante pentru înțelegerea problemelor economice din programa de studiu?. Reamintesc că multe generații, inclusiv în anii 70-80 ai secolului XX aveau plăcerea să cunoască și să discute aspecte importante din „Mecanica socială”. Să nu ne așteptăm ca studiul marilor gânditori români să ne fie impus de la Bruxelles sau recomandat de marile universități europene: sigur nu se va întâmpla aceasta.

Bibliografie

1. Nicholas Georgescu-Roegen, *Legea entropiei și procesul economic*, Editura Politică, București, 1979, pag.30
2. Vișinoiu Nicolae, *Contribuții la cercetarea interdisciplinară a economiei*, Editura LuminaLex, București, 2001
3. *Operele lui Spiru Haret*, Ediție îngrijită și Note de Constantin Schifirneț, Editura Comunicare.ro, București, 2010

BAZE DE DATE OBIECT TRANS-RELAȚIONALE

Lect. univ. dr. **Radu BUCEA-MANEA-ȚONIȘ**
Universitatea Spiru Haret

Rezumat:

În vederea reducerii impedanței dintre limbajele de programare orientate pe obiecte și bazele de date care operează cu seturi de date, precum și pentru o mai bună reflectare a realității se optează pentru baze de date orientate pe obiecte. Acest tip de bază de date reprezintă soluția optimă pentru domenii cum ar fi proiectarea asistată de calculator (CAD), sistemele de informații geografice (GIS), biologie sau medicina întrucât permite declararea de tipuri de date utilizator de o complexitate arbitrară. Obiectele rezultate în urma instanțierii tipurilor-clase sunt mutabile și beneficiază de un identificator implicit unic sub forma adresei de memorie. Referințele dintre obiecte nu pot defini relații întrucât pointerii sunt unidirecționali dar pot fi înlocuite cu informații de legătura suplimentare, definite conceptual în modelul TransRelațional.

Cuvinte cheie: obiect, instanță, tip, relație, atribut

JEL Classification: L86

Introducere

Se dorește distribuirea obiectelor bazei de date prin intermediul memoriei partajate. Aceasta soluție este preferabilă copierii spațiilor de adrese în rețea și sincronizării metodelor constructor/destructor pentru cele două gazde. În plus, se simplifică foarte mult schimbul de date și mesaje între componentele de rețea, iar memoria partajată este cel mai rapid mecanism de comunicare deoarece mai multe procese pot citi și scrie în același segment de memorie, fără a apela funcții ale sistemului de operare.[WWW1]

Metoda de transformare Tarin este o tehnologie pentru stocarea datelor și sistemelor de găsimă printre care, sistemele de depozite de date, instrumentele de explorare a datelor, sistemele SQL, motoarele de căutare pe Web, sistemele XML native ș.a.m.d. Fie o înregistrare din cadrul unui fișier, atunci forma ei stocată implică două elemente deosebite din punct de vedere logic: o mulțime de valori corespunzătoare câmpurilor și o mulțime de informații de legătură, menite să coreleze valorile câmpurilor. Pentru stocarea fizică valorile câmpurilor sunt stocate în tabela valorilor câmpurilor, iar informațiile de legătură sunt păstrate în tabela de reconstrucție a înregistrărilor. Independența datelor este sursa fundamentală a numeroaselor avantaje pe care le poate oferi modelul TR.

Practic fiecare coloană din tabela valorilor câmpurilor conține valorile rearanjate în ordine de sortare ascendentă. Prin urmare, indiferent în ce ordine apar inițial înregistrările din fișier, rezultă aceeași tabelă a valorilor câmpurilor.[Date, 2005] Tabela de reconstrucție a înregistrărilor permite constituirea de lanțuri de pointeri după care valorile câmpurilor sunt referite. Sunt posibile două tipuri de optimizări care vizează comasarea valorilor câmpurilor pe coloane, respectiv pe rânduri, prin eliminarea duplicatelor. Aceste optimizări corelate permit o economie considerabilă a spațiului de stocare pe server. În plus, interogările de selecție prezintă o creștere liniară a complexității în raport cu numărul rândurilor, rezultând o eficiență sporită în exploatarea datelor.

Conținut:

Conform [Ivan & al., 2008], unele sisteme de gestiune a bazelor de date (SGBD) moderne împart o înregistrare între mai multe blocuri organizând o înlănțuire de pointeri la

nivelul acesteia. Dispersarea înregistrărilor va afecta eficiența de accesare a datelor mai ales în cazul înregistrărilor de lungime variabilă. În acest caz, organizarea datelor în fișiere, structurile de date folosite și algoritmii de sortare utilizați reprezintă tot atâtea modalități de îmbunătățire a performanței globale a SGBD și reducerii timpului de acces la date.

Se dă o tabelă cu înregistrări privind gestiunea produselor distribuite de o companie din România (vezi tabelul următor)

Tabelul 1. Relația originală *gestiune*

F#	NUMEF	STARE	ORAȘ
1	șuruburi	livrat	Arad
2	piulițe	comandat	Pitești
3	cuie	comandat	București
4	chei	pe stoc	Vâlcea
5	cuie	livrat	Arad

Se implementează codul program pentru tabela originală în sensul mapării relației într-un fișier format din înregistrări cu lungime variabilă adresabile direct pe baza calculării dimensiunii lor:

```
#include "stdafx.h"
#include <string>

using namespace std;

struct relation
{
    string name;
};

struct header
{
    relation *pnt;
    int sz;
    int bmsk;
};

struct record
{
    header *hd;
    string name;
    string status;
    string city;
    unsigned int id;
```

```
};

int _tmain(int argc, _TCHAR* argv[])
{
    relation rel;
    rel.name="gestiune";

    header head;
    head.pnt=&rel;

    record rec;
    rec.hd=&head;
    rec.name="suruburi";
    rec.status="livrat";
    rec.city="Arad";
    rec.id=1;

    head.sz=sizeof(rec)+rec.city.capacity()+re
c.name.capacity()+rec.status.capacity();
    head.bmsk=0xF;

    return 0;
}
```

Tabela valorilor câmpurilor din tabelul 2, alături de tabela dereconstrucție a înregistrărilor (vezi tabelul 3) sunt izomorfe, între celulele celor două tabele existând o corespondență biunivocă; intrările din celulele tablei de reconstrucție a înregistrărilor reprezintă indecși corespunzători rândurilor sau pointeri spre rândurile din tabela valorilor câmpurilor.

Tabelul 2. Tabela valorilor câmpurilor

F#	NUMEF	STARE	ORAȘ
5	chei	comandat	Arad
4	cuie	comandat	Arad
3	cuie	livrat	București
2	piulițe	livrat	Pitești
1	șuruburi	pe stoc	Vâlcea

Tabelul 3. Tabela de reconstrucție a înregistrărilor

F#	NUMEF	STARE	ORAȘ
2	5	3	1
1	3	4	5
3	1	1	3
4	2	2	4
5	4	5	2

Majorității operațiilor relaționale fundamentale - restricția, proiecția, uniunea, sintetizarea sau operația de eliminare a duplicatelor – îi corespund algoritmi de implementare care se bazează pe capacitatea de a accesa datele într-o anumită ordine. Căutarea unei înregistrări după cheia de ordonare folosește sortarea binară, numărul maxim de comparații fiind de $(\log_2^n)+1$, unde n este numărul de înregistrări, consultarea exhaustivă în fișiere neordonate generând un număr mediu de comparații egal cu $(n+1)/2$, după [Ivan & al., 2008].

În acest sens, tabela valorilor câmpurilor și tabela de reconstrucție a înregistrărilor oferă un suport direct pentru multe dintre operațiile la nivel de utilizator (de ex. ORDER BY și WHERE). În cazul reuniunii, modelul TR permite efectuarea operației UNION prin îmbinare fără a fi necesară sortarea, aceasta fiind efectuată în momentul încărcării, atunci când sunt construite tabela valorilor câmpurilor și tabela de reconstrucție a înregistrărilor. [Date, 2005]

Este bine cunoscut faptul ca bazele de date relaționale accepta numai tipuri de date scalare: char, int, date. Dacă multe obiecte pot fi descompuse în aceste tipuri elementare, făcând obiectul mapării obiectelor în structuri de date persistente, alte obiecte nu suporta acest tratament.

În exemplul următor se implementează codul program pentru reconstrucția tuplurilor unei variabile-relație pornind de la doua structuri de date bidimensionale, una conținând valorile atributelor, cealaltă, informația de legătura.

```
#include<stdio.h>
#include<string.h>

//tabela valorilor campurilor
char
*S[][5]={{"F1","F2","F3","F4","F5"},{"chei","cuie","cuie","piulite","suruburi"},{"comandat","comandat","livrat","livrat","pe stoc"}, {" "Arad","Arad","Bucuresti","Pitesti","Valcea"} };

//tabela de reconstrucție a inregistrarilor
int s[][5]={ {1,0,2,3,4},{4,2,0,1,3},{2,3,0,1,4},{0,4,2,3,1} };

int k=0;//indexeaza coloanele din tabela de reconstrucție a inregistrarilor
int l=1;//indexeaza coloanele din tabela valorilor campurilor

void value(int t)
{
    if (l==4) l=0;

    printf("%s",S[l++][s[k][t]]);

    if (k<3) value(s[k++][t]);//oprim auto-apelurile functiei la nivelul unei inregistrari din tabela originala
}

int main()
{
    value(2);//apel la fuctia recursiva value pentru a 3-a valoare din coloana cheilor F#
    return 0;
}
```

Se construiește tabela valorilor câmpurilor condensata pe coloane (vezi tabelul 4), eliminând astfel redundantele datorate valorilor care se repeta. Această metodă de optimizare nu va altera structura tabeli de reconstrucție a înregistrărilor, dar lanțurile de pointeri se vor redefini după cum rezultă din tabelul 5:

Tabelul 4. Tabela condensata a valorilor câmpurilor

F#	NUMEF	STARE	ORAȘ
5	chei	comandat	Arad
4	cuie	livrat	București
3	piulițe	pe stoc	Pitești
2	șuruburi		Vâlcea
1			

Tabelul 5. Tabela de reconstrucție a înregistrărilor

F#	NUMEF	STARE	ORAȘ
5	2	3	2,3
4	1	2,1	1,1
3	2	1	4
2	3	2	2
1	4		

Astfel optimizat, nivelul fizic TR va ocupa mai puțin spațiu în memorie dar va complica secvența de cod responsabilă cu reconstrucția variabilei-relație originale, după cum urmează:

```
#include<stdio.h>
#include<string.h>

//tabela valorilor campurilor
char
*S[][5]={{"F5","F4","F3","F2","F1"}, {"chei","cuie",
"piulite","suruburi"}, {"comandat","livrat","pe
stoc"}, {"Arad","Bucuresti","Pitesti","Valcea"}};

//tabela de reconstrucție tridimensională a
inregistrărilor
typedef struct pointers
{
    int p1[5]; //varianțe maxim posibile de
indirectare pentru un camp
}pnt;

pnt
p[][5]={{{1},{0},{1},{2},{3}},{2},{1,0},{0},{1}
},{1,2},{0,0},{3}},{0,4},{2},{3},{1}}};

int r[5][5]; //matrice pentru memorarea campurilor
din tabela de reconstrucție a inregistrărilor
strabătute de maxim cinci lanțuri de pointeri

int k=0; //indexează coloanele din tabela de
reconstrucție a inregistrărilor
```

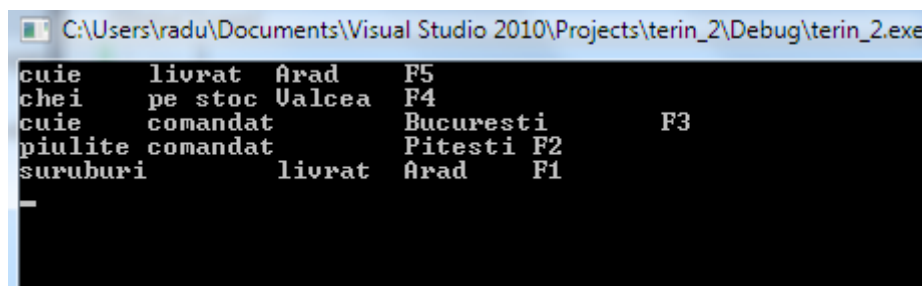
```
int l=1; //indexează coloanele din tabela valorilor
campurilor

void Sel(int t)
{
    if (l==4) l=0;
    printf("%s\t", S[l++][p[k][t].p1[r[k][t]]]);
    r[k][t]++; //nod vizitat din lanțul de
pointeri
    if (k<3) Sel(p[k][t].p1[r[k][t]-1]);
    else
    {
        k=0;
        printf("\n");
    }
}

int main()
{
    for (int i=0; i<5; i++)
        Sel(i); //apel la funcția recursivă
        Sel pentru cele i valori din coloana cheilor F#

    return 0;
}
```

Rezultatul codului program poate fi vizualizat în figura următoare, iar înregistrările reconstruite reflectă tabela originală:



```
C:\Users\radu\Documents\Visual Studio 2010\Projects\terin_2\Debug\terin_2.exe
cuie livrat Arad F5
chei pe stoc Ualcea F4
cuie comandat Bucuresti F3
piulite comandat Pitesti F2
suruburi livrat Arad F1
_
```

Figura 1. Rezultatul rulării codului program

Sistemul de gestiune va alocă câte o zonă de memorie partajată pentru fiecare obiect creat, va copia obiectul în memoria alocată și va întoarce o referință la obiect după efectuarea conversiilor care se impun între tipurile de date. Pentru a partaja date, mai multe procese pot folosi paginile de memorie mapate în fișierul de paginare al sistemului. Fișierul de paginare (Pagefile.sys) este un fișier ascuns de pe hard diskul computerului, pe care Windows îl utilizează ca pe o memorie cu acces aleator (RAM). Prefixarea numelui obiectelor mapate cu "Global", permite proceselor să comunice unul cu celălalt, chiar dacă acestea rulează în sesiuni terminal diferite. [WWW2].

Concluzii

Considerăm bazele de date obiectuale o alternativă serioasă la bazele de date relaționale întrucât acceptă tipuri de date complexe și permit prelucrarea paralelă a obiectelor-instanță partajate. Deși se pot imagina variante cablate de stocare a obiectelor, considerăm partajarea obiectelor în rețea pornind de la transformările Tarin - în maparea modelului relațional - și memoria partajată - în vederea asigurării persistenței -, o soluție promițătoare în vederea realizării paradigmei *grid computing*. Este necesară includerea pe viitor a mecanismelor de interogare de tip Object Query Language precum și o interfață grafică interactivă pentru obiectele gestionate de sistem.

Bibliografie

1. [Cioata, 2003] Mihai Cioata ActiveX. Concepte și aplicații, Editura Polirom, 2003, ISBN 973-681-268-5
2. [Date, 2005] Date, C.J.- *Baze de date*, Pearson Addison-Wesley, ediția a VII-a, 2005, ISBN: 973-86190-1-7.
3. [Ivan & al., 2008] Ivan I., Popa M., Pocatilu P., Structuri de date, Editura ASE, 2008, ISBN 978-606-505-031-0
4. [WWW1]
http://www.boost.org/doc/libs/1_38_0/doc/html/interprocess/sharedmemorybetweenprocesses.html
5. [WWW2] <http://support.microsoft.com/kb/314482>

STUDIU PRIVIND INFLUENȚA CHELTUIELILOR CU AMORTIZAREA ASUPRA IMPOZITULUI PE PROFIT

Prof. univ. dr. **Cicilia IONESCU**

Lect. univ. dr. **Maria Ramona CHIVU**

Facultatea de Management Financiar Contabil, București
Universitatea *Spiru Haret*

Rezumat:

Articolul prezintă relația dintre contabilitate și fiscalitate în ceea ce privește amortizarea, aceasta fiind reflectată în sistemul de măsurare a activelor amortizabile, în metodele de amortizare, dar și la nivelul deductibilității amortizării în ceea ce privește stabilirea profitului impozabil. Astfel, din punct de vedere fiscal, "amortizarea capitalului imobilizat se realizează numai pentru acele activități desfășurate în scopul obținerii de profit și pentru care, acestea sunt plătitoare de impozit pe profit". În concluzie, amortizarea este subordonată impozitului pe profit. Indiferent de metoda folosită, valoarea totală a cheltuielilor privind amortizarea și impozitul pe profit au aceeași valoare.

În ceea ce privește amortizarea anuală, utilizarea unui regim de amortizare sau a altuia, are la bază cheltuieli cu amortizarea anuale diferite, cu impact asupra rezultatului fiscal, dat fiind faptul că amortizarea și rezultatul sunt elementele de bază ale capacității de finanțare. Prin aplicarea metodelor de amortizare degresive sau accelerate, întreprinderea beneficiază de un avantaj financiar mai mare în primii ani, datorită plății unui impozit pe profit mai mic și a unor dividende mai scăzute.

Indiferent de regimul de amortizare însoțit, este indispensabil să fie folosit cu consecvență fără să fie determinat în funcție rentabilitatea societății sau de repercusiunile fiscale, numai așa se asigură comparabilitatea rezultatelor societății de la o perioadă la alta. În situația în care se schimbă metoda, consecința trebuie măsurată și prezentată, iar motivul înlocuirii metodei trebuie consemnat.

Cuvinte cheie: deprecieri, amortizare, contabilitate, fiscalitate, impozit pe profit.

1. Introducere

Utilizarea imobilizărilor de către societate, determină o deprecieri, care poate fi de diferite tipuri:

a) deprecieri normală sau sistematică cauzată de funcționarea, utilizarea, trecerea timpului și uzura morală.

b) Depreciere pe termen lung nedefinitivă/reversibilă, derivată din cauze fără legătură cu societatea și care are un caracter reversibil, întru-cât pot dispărea cauzele originii lor (ajustări privind deprecierea sau pierderea de valoare);

c) Deprecierea efectivă sau ireversibilă (amortizarea).

2. Cheltuielile cu amortizarea în relația contabilitate-fiscalitate

„Cheltuielile cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru deprecieri sau pierdere de valoare, precum și veniturile din reluarea provizioanelor, respectiv a ajustărilor pentru deprecieri sau pierdere de valoare calculate potrivit legii se evidențiază distinct, în funcție de natura lor” (Popa, 2011).

Amortizarea se referă la pierderea sistematică a valorii, din punct de vedere contabil poate fi înțeleasă ca o distribuție care se face la momentul investiției în active fixe, efectuată de către companie, pentru contribuția sa la procesul de producție. OMFP 3055/2009 în secțiunea 8.2.1 Reguli de evaluare, articolul 68 definește amortizarea astfel: „amortizarea

valorii activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga durată de utilizare economică. Valoarea amortizabilă este reprezentată de cost sau altă valoare care substituie costul (de exemplu, valoarea reevaluată)". Codul Fiscal, în paragraful 2, specifică că prin mijloc fix amortizabil se înțelege orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

„a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an”.

Înregistrarea deprecierei îndeplinește mai multe funcții în cadrul companiei și astfel, permite calcularea costului produselor obținute, previne decapitalizarea prin stabilirea valorii exacte a costurilor, previne distribuirea unor beneficii fictive (decapitalizarea) și determină perioada în care resursele care permit înlocuirea mijlocului fix, trebuie să rămână în întreprindere, atunci când imobilizarea a ajuns la sfârșitul duratei sale de viață utilă. Astfel, amortizarea, ca element al costurilor de producție, diminuează baza impozabilă și implicit impozitul pe profit datorat statului, simultan cu crearea surselor necesare înlocuirii activelor imobilizate. Acesta este motivul pentru care toate societățile sunt interesate să-și amortizeze activele imobilizate.

Fondurile de amortizare, **din punct de vedere contabil**, presupun reducerea valorii activelor în acord cu deprecierea calculată cu privire la aceasta. Pentru a fi considerată amortizare, aceasta trebuie să fie ireversibilă. **Din punct de vedere economic**, amortizarea îndeplinește funcția de determinare a costurilor, prin încorporarea în acestea a expresiei cantitative de depreciere a activelor imobilizate ale societății, care au intervenit în procesul economic, și în cele din urmă, **din punct de vedere financiar**, deprecierea implica lichidarea, care reprezintă, conversia în disponibilități financiare în ceea ce privește imobilizările de aceeași natură.

Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, specifică că *"unitățile care desfășoară activități economice, denumite în continuare agenți economici, și care imobilizează capital în active corporale și necorporale supuse deprecierei, prin utilizare sau în timp, vor calcula, vor înregistra în contabilitate și vor recupera uzura fizică și morală a acestora, pentru refacerea capitalului angajat: Aceste operațiuni sunt denumite generic **amortizarea capitalului imobilizat**".*

Relația dintre contabilitate și fiscalitate în ceea ce privește amortizarea, este reflectată în sistemul de măsurare a activelor amortizabile, în metodele de amortizare, dar și la nivelul deductibilității amortizării în ceea ce privește stabilirea profitului impozabil. Astfel, din punct de vedere fiscal, "amortizarea capitalului imobilizat se realizează numai pentru acele activități desfășurate în scopul obținerii de profit și pentru care, acestea sunt plătitoare de impozit pe profit". În concluzie, amortizarea este subordonată impozitului pe profit.

În viziunea lui IASB amortizarea este considerată ca fiind "echivalentul valoric al deprecierei ireversibile a unei imobilizări, datorate utilizării, acțiunii factorilor naturali, a decalajului generat de progresul tehnic sau a altor cauze".

Din punct de vedere contabil, există trei factori implicați în determinarea cheltuielii cu amortizarea: valoarea amortizabilă sau baza de amortizare, durata de viață utilă și metoda de amortizare. Modul de determinare a amortizării are un impact puternic asupra politicii de investiții a companiei.

Valoarea amortizabilă sau baza de amortizare, reprezintă suma care trebuie să fie amortizată pe durata de viață utilă a bunului, care se determină ca o diferență între valoarea recunoașterii inițiale stabilită în normele contabile și valoarea recuperabilă a acestuia de la sfârșitul vieții sale utile, numită valoarea reziduală. În cazul reevaluării activelor, valoarea

reevaluată se substituie valorii de intrare a imobilizărilor corporale, astfel noile valori rezultate trebuie să se amortizeze în timpul rămas și care de obicei nu provoacă o creștere a vieții utile. Însă, există și excepții în care imobilizarea corporală complet amortizată mai poate fi folosită, și atunci *“cu ocazia reevaluării acesteia i se stabilește o nouă valoare și o nouă durată de utilizare economică, corespunzătoare perioadei estimate a se folosi în continuare”* (OMFP 3055/2009 art. 122 (3)). În acest sens, din punct de vedere fiscal încorporarea acestor reevaluări va avea un impact asupra amortizării, atât timp cât acestea sunt efectuate în conformitate cu normele legale sau reglementările care obligă includerea valorii sale în rezultatul contabil. Un aspect relevant îl reprezintă amortizarea bunurilor cu pierdere de valoare. Conform OMFP 3055/2009 *“bunurile amortizabile sunt reflectate în bilanț la valoarea contabilă, micșorată cu amortizarea cumulată până la acea dată, precum și cu pierderile cumulate din depreciere. Atunci când se stabilește pierderi de valoare pentru imobilizările financiare, sunt necesare ajustări pentru pierdere de valoare, astfel încât acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuită acestora la data bilanțului. Dacă activele imobilizate fac obiectul ajustărilor excepționale de valoare exclusiv în scop fiscal, în notele explicative se prezintă valoarea ajustărilor și motivele pentru care acestea au fost efectuate”* (OMFP 3055/2009, 8.2.1 (art. 69, 70, 71)).

Conform OMFP 3055/2009, art. 122 (2), *”la reevaluarea unei imobilizări corporale, amortizarea cumulată la data reevaluării este tratată în unul din următoarele moduri:*

a) recalculată proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este folosită, deseori, în cazul în care activul este reevaluat prin aplicarea unui indice; sau

b) eliminată din valoarea contabilă brută a activului și valoarea netă, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare, este recalculată la valoarea reevaluată a activului. Această metodă este folosită, deseori, pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piață” (OMFP 3055/2009).

În ceea ce privește inflația, aceasta face ca problema evaluării să fie abordată nu numai la intrarea imobilizării în societate ci și pe parcurs, în momentul în care amortizarea nu mai concordă cu valoarea efectivă a imobilizării, dar mai ales, în raport cu costul de înlocuire al acestuia. Amortizarea ajunge mult mai mică decât resursa necesară pentru înlocuirea bunului respectiv.

Veniturile care se actualizează la inflație prin prețurile de vânzare confruntate cu cheltuielile cu amortizarea, dau un rezultat ireal, mai mare, din în același timp, cheltuielile cu amortizarea, puse față în față cu veniturile care se actualizează implicit la inflație (prin prețurile de vânzare) dau un rezultat neunitar, mai mare decât cel real, din care se achită impozitul pe profit, chiar și dividende. Această situație pune societatea în dificultatea de a nu avea resurse necesare înlocuirii activului imobilizat, conducând la crearea unei dificultăți în trezorerie.

Un alt aspect relevant în ceea ce privește determinarea valorii amortizabile, îl constituie tratamentul **componentelor imobilizărilor corporale**. Sunt recunoscute ca componente ale imobilizărilor corporale, cheltuielile ulterioare cu imobilizările corporale, dacă au ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora, care duce la realizarea de beneficii economice viitoare, peste cele estimate inițial. IAS 16 *Imobilizări corporale*, în paragraful 43, menționează că fiecare componentă care are o valoare semnificativă în costul total al imobilizării este amortizată separat. Art. 24 din Codul Fiscal prevede că amortizarea ar trebui să se facă element cu element, deși se permite, în anumite condiții prevăzute, **amortizarea comună**. Acestea, la rândul său au preluat din IAS/IFRS doar tratamentul privind recunoașterea și amortizarea separată a elementelor componente ale activului cu durata normală de utilizare mai mare sau mai mică decât cea a activului. Din punct de vedere fiscal, amortizarea pe componente este menționată în Codul Fiscal, în articolul 24, însă nu se

specifică modalitățile de retratare ale activelor recunoscute ca un întreg. Acest lucru înseamnă că, acele imobilizări complexe, compuse din piese independente și cu durate de viață utilă diferite, vor fi separate în mai multe părți, pentru a evita să se producă dezechilibre în contul de rezultate al societății. Însă, orice mișcare a componentelor activelor fixe implică o schimbare imediată în amortizare, care are impact asupra capitalurilor proprii ale societății.

Al doilea factor luat în considerare este **durata de viață utilă a imobilizărilor**, adică timpul în care se estimează că aceasta va produce venituri pentru companie. Durata de viață utilă se referă la durata de viață economică sau fizică a bunului.

Astfel, amortizarea trebuie să se realizeze în acord cu principiul conectării cheltuielilor cu veniturile, adică, cheltuiala se impută pe măsura ce se produce venitul, în vederea stabilirii rezultatului exercițiului. Teoretic, diferența dintre viața economică și viața utilă, ar trebui să fie compensată de valoarea reziduală a bunurilor, deși, în practică, aceasta adesea are o valoare minimă, care în temeiul principiului pragului de semnificație ar putea fi ignorată sau nu există. Aceasta ar presupune că, în cazul în care o societate utilizează un bun mai puțin timp decât durata sa de viață economică, cheltuiala contabilă cu amortizarea ar trebui să crească. OMFP 3055/2009, se referă la durata de viață utilă ca la *"perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate sau numărul unităților produse sau al unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv"*, adică, se estimează că va produce venituri pentru societate și care trebuie să fie luat în considerare la determinarea valorii amortizabile. Această perioadă, conform metodei de amortizare adoptată, trebuie să acopere în totalitate valoarea sa, mai puțin valoarea reziduală. Determinarea vieții utile cât și a valorii reziduale nu este întotdeauna ușoară, de cele mai multe ori bazându-se pe experiența sau pe estimările experților. În România, duratele de funcționare și de amortizare sunt stabilite de către Stat și sunt obligatorii pentru toți contribuabilii care calculează amortizarea activelor imobilizate. În H.G. nr. 2139/2004 privind aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, durata normală de funcționare reprezintă durata de utilizare în care se recuperează, din punct de vedere fiscal valoarea de intrare a mijloacelor fixe pe calea amortizării, în consecință, durata normală de funcționare este mai redusă decât durata de viață economică a mijlocului fix respectiv. Cu toate acestea, există factori externi necontrolabili de societate, ca progresul tehnologic sau gusturile consumatorilor care pot afecta utilizarea activelor, motiv pentru care, de multe ori companiile optează pentru normele fiscale ale amortizării maxim admisibile.

În România, pentru toate categoriile de imobilizări corporale amortizabile, ajustarea duratelor de amortizare se realizează periodic, însă nu mai târziu de 5 ani.

În cele din urmă, societatea trebuie să decidă cu privire la **metoda de amortizare** care se potrivește cel mai bine pierderii de valoare a imobilizărilor sale, în special, ținând cont de corelația între venituri și cheltuieli. Printre metodele de amortizare utilizate se numără: a) liniară sau constantă b) variabilă. În scopul de a compara ulterior metodele acceptate de normele fiscale, sunt explicate pe scurt următoarele:

a) Metoda liniară sau constantă: este metoda cea mai utilizată pe scară largă și implică stabilirea unei sume anuale fixe, care se calculează în funcție de durata de viață utilă sau ca urmare a aplicării unui procent fix, bazat de asemenea pe durata de viață utilă.

b) Metoda variabilă: în fiecare an, cheltuielile cu amortizarea sunt diferite în funcție de o anumită variabilă. Aceasta poate fi, la rândul său:

- **Metoda degresivă sau regresivă.** Justificarea economică a acestei metode este dată de faptul că activele sunt mai eficiente în primii ani de viață utilă și obțin un volum mai mare de produse, prin urmare deprecierea este mai mare în cursul primelor exerciții. După care ele antrenează cheltuieli de întreținere din ce în ce mai mari, producând un volum mai mic de produse. În consecință amortizarea în primii ani de funcționare este mai mare decât în anii ulteriori, scăzând pe măsura trecerii timpului. Astfel se asigură întreprinderii un avantaj fiscal

prin amânarea la plată a impozitului pe profit. Metodele cele mai utilizate sunt **metoda cotelor descrescătoare** (prin aplicarea unei cote degresive la o valoare constantă), și **metoda cotelor constante** (prin aplicarea unei cote constante la o bază de calcul degresivă);

• **Metoda progresivă.** Metoda de amortizare bazată pe o logică inversă a amortizării proporționale cu ordinea numerică inversă a anilor. Aceasta se justifică pentru o pierdere de valoare a imobilizării mai mică în primii ani. Conform acestei metode, anuitatea este din ce în ce mai mare, pe măsura ce se apropie sfârșitul duratei de utilizare a bunului. Spre exemplu, dacă bunul are o durată de utilizare de 5 ani, suma numărului de ani fiind 15, cota de amortizare este de $1/15$ în primul an, și de $5/15$, în ultimul an.

Metoda amortizării progresive este rar și limitat aplicată, deoarece se consideră că aceasta răspunde doar în mod excepțional unei amortizări reale, justificată economic. Se poate aplica pentru amortizarea unor imobilizări necorporale, precum brevetele, a căror pierdere de valoare crește pe măsura ce se apropie momentul în care activul necorporal trece în proprietatea domeniului public. Metoda cea mai utilizată este *metoda cotelor crescătoare* (însumarea cifrelor anilor duratei de viață utilă în mod crescător).

c) **Alte metode.** Au în vedere faptul că urmărind principiul conectării cheltuielilor la venituri, costul activului trebuie repartizat în funcție de utilizarea realizată de fiecare element. De aceea, este necesar ca amortizarea să se realizeze în funcție de nivelul de activitate, putându-se stabili după numărul de ore de funcționare sau după numărul de unități produse.

România, prin reglementările contabile și fiscale a adoptat **regimul de amortizare liniar, regimul de amortizare degresiv (AD1 fără influența uzurii morale și AD2 cu influența uzurii morale) și regimul de amortizare accelerată, metoda de amortizare calculată pe unitatea de produs sau serviciu fiind** acceptă numai în mod justificat. Amortizarea aferentă unei perioade din punct de vedere contabil este recunoscută drept cheltuială. În concluzie, cheltuielile contabile cu amortizarea depind de valoarea imobilizărilor recunoscută inițial, reevaluările efectuate, pierderea din depreciere, durata de viață utilă, metoda de amortizare aleasă și modificările în estimările și criteriile contabile. Flexibilitatea și subiectivitatea normelor contabile, în principiu, sunt acceptate de legislația fiscală, dar cu anumite limite.

Metoda de amortizare aleasă trebuie aplicată în mod constant de la un exercițiu la altul, cu excepția situațiilor în care reglementările o cer sau o altă metodă este mai justificată, însă motivația trebuie prezentată în mod expres în notele explicative. Cea mai bună metodă de amortizare este metoda care satisface cel mai bine obiectivele companiei, interesul investitorului, care de multe ori intră în competiție sau chiar în conflict cu Statul. În urma unui studiu realizat pe 600 de companii din SUA, în topul preferințelor se află metoda liniară, deoarece reflectă mai bine imaginea fidelă a societății, urmată de metodele regresive care dau naștere unui impozit pe profit mai mic. Amortizarea accelerată este mai puțin folosită în practică deoarece nu este corelată cu modul de utilizare a activului, în situații rare existând un activ care se consumă în proporție de 50% în primul an de utilizare. În consecință, orice sumă care majorează sau diminuează amortizarea liniară intră sub incidența diferențelor dintre rezultatul contabil și rezultatul fiscal. Amortizarea împreună cu rezultatul net determină capacitatea de autofinanțare a întreprinderii și orice variație la nivelul amortizării dă naștere la efecte inverse în ceea ce privește impozitului pe profit.

Conform legislației din țara noastră, contabilitatea trebuie să reflecte amortizarea bunurilor, realizată în conformitate cu un **plan anual de amortizare** și lunar se întocmește **situația de calcul și repartizare a amortizării efective**, amortizarea efectivă fiind **cheltuială deductibilă**, reglementat de legea. Planul anual de amortizare cuprinde valoarea contabilă de intrare, valoarea amortizărilor anuale și valoarea rămasă de amortizat. Pentru determinarea amortizării se are în vedere numărul lunilor de funcționare și de nefuncționare, înregistrându-se în contabilitate din luna următoare punerii în funcțiune. Codul Fiscal stabilește că atunci când bunurile amortizabile nu sunt utilizate cel puțin o lună, valoarea rămasă neamortizată, se

recuperează din punct de vedere fiscal pe durata de utilizare rămasă, începând din luna următoare în care bunul se repune în funcțiune, prin redeterminarea cotei de amortizare fiscală.

În conformitate cu normele contabile, orice metoda de amortizare care îndeplinește cerințele stabilite pentru aceasta în reglementări este valabilă. Cu toate acestea, pentru deducerea amortizării, normelor fiscale introduc propriile sale criterii. În caz contrar, ar putea exista situații de anticipare a cheltuielilor, nedorite de fiscalitate. În Codul Fiscal, art. 24.1 se specifică că "*cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării*". Cerință fundamentală pentru deducerea amortizării o constituie reflecția sa contabilă și, alocarea ulterioară rezultatului exercițiului. Această cerință are consecințe duble: în primul rând, în cazul în care amortizarea contabilizată este superioară deprecierei deductibile în scopuri fiscale, excedentul nu este deductibil conducând la o ajustare extracontabilă pozitivă pentru diferențe temporare/ temporale. Pe de altă parte, în cazul în care amortizarea contabilizată este inferioară deprecierei deductibile în scopuri fiscale, cheltuiala deductibilă va fi doar valoarea recunoscută în scopuri contabile, astfel încât nu va conduce la o anumită ajustare.

În plus, articolul 24.5 din Codul Fiscal, în unele cazuri, permite alegerea metodei de amortizare în anumite cazuri; prin aceasta se permite companiei să amortizeze activele din punct de vedere fiscal folosind metoda care li se pare cea mai oportună, obținând o amânare fiscală. Este o măsură fiscală care nu afectează amortizarea contabilă. Acest lucru va implica existența unor cote fiscale de amortizare superioare cotelor contabile (baze fiscale mai mici decât valoarea contabilă), care vor duce la o plată mai mică a impozitelor în primii ani de viață utilă a bunului și mai mari în ultimii. Deși matematic societatea plătește aceeași valoare a impozitului, din punct de vedere financiar această amânare a impozitului, obținută în perioada de achiziționare a bunului, ajută întreprinderea să suporte costul de achiziție. Aceleași consecințe se produc în ceea ce privește amortizarea accelerată. Totodată prin amortizarea accelerată, investitorii și consumatorii privați sunt stimulați.

O ultimă consecință a libertății de a alege amortizarea este acceptarea de către legislația fiscală a criteriilor contabile utilizate, neducând la nici un fel de ajustare. Acest lucru se întâmplă în cazul echipamentelor tehnologice, mașinilor, uneltelor, instalațiilor, computerelor, echipamente periferice ale acestora, Codul Fiscal permite contribuabilului să aleagă una din cele trei metode de amortizare agreate de reglementările din România, respectiv cea liniară, degresivă sau accelerată. Însă pentru construcții, acesta impune cu strictețe metoda amortizării liniare. În cazul celorlalte mijloace fixe amortizabile, acesta permite alegerea dintre metodele liniare sau degresive. În ceea ce privește imobilizările necorporale amortizabile, Codul Fiscal acceptă doar metoda de amortizare liniară, excepție făcând brevetele pentru care sunt acceptate metodele de amortizare liniară sau accelerată.

Amortizarea fiscală nu se înregistrează în contabilitate, ci numai în Registrul de evidență fiscală a societății.

Recapitulând, consecința fiscală derivată din amortizare va avea loc atunci când se utilizează o anumită cota de amortizare, pentru a calcula rezultatul contabil și o altă cotă diferită pentru a calcula rezultatul fiscal. Acest lucru presupune că valoarea contabilă și baza fiscală a elementelor de imobilizări nu vor coincide, prin urmare, ducând la diferențe temporare/temporale, deoarece acestea își au originea în contul de rezultate.

Ajustările fiscale care decurg din operațiunile de amortizare vor rezulta din următoarele situații:

A) Cheltuieli contabile, nedeductibile, care dau naștere unor diferențe temporare deductibile (baza fiscală > valoarea contabilă), adică, amortizarea contabilizată este superioară celei permise de legislația fiscală, astfel conducând la o ajustare pozitivă a bazei de impozitare, precum și la recunoașterea unui activ privind impozitul amânat; nu trebuie uitat că

acel activ se va recunoaște numai în cazul în care se estimează că în viitor este probabilă obținerea unui beneficiu fiscal.

În situația menționată mai sus, va apărea un impozit curent mai mare și o valoare mai mică de plată (sau mai mare de înapoiat) în viitor.

B) Cheltuielile fiscale deductibile, care dau naștere unor diferențe temporare impozabile (baza fiscală < valoarea contabilă), ce va conduce la o ajustare negativă în baza de impozitare și la recunoașterea unei datorii privind impozitul amânat. Sunt prezentate în următoarele situații:

- libertatea de alegere a amortizării;
- regimurile speciale privind amortizarea accelerată;

În aceste cazuri, va exista o amânare a impozitului, care va duce la un impozit curent mai mic și o sumă mai mare de plată (sau mai mică de înapoiat) în viitor.

3. Influența metodelor de amortizare asupra impozitului pe profit

Exemplu⁸: O societate comercială achiziționează pe data de 20.12.N-1, un utilaj în valoare de 60.000 lei, în vederea utilizării acestuia în activitatea de producție. Utilajul este pus în funcțiune în luna următoare. Durata de viață utilă fiind de 5 ani. Metoda de amortizare aleasă liniară.

Din punct de vedere contabil, amortizarea nu este deductibilă fiscal.

Determinarea amortizării liniare din punct de vedere contabil, se face astfel:

$$Ca = 100/DNF = 100/5 \text{ ani} = 20\%$$

$$Aa = Va * Ca = 60.000 \text{ lei} * 20\% = 12.000 \text{ lei}$$

$$Al = Va * Cal = 60.000 \text{ lei} * 1.67\% = 1.000 \text{ lei}$$

$$Cal = 100/DNF \text{ luni} = 100/5 * 12 = 1.67\%$$

Unde: Ca = Cota de amortizare;

DVU = Durata normală de funcționare;

Aa = Amortizarea anuală;

Va = Valoarea amortizabilă;

Al = Amortizarea lunară (necesară în cazul folosirii amortizării fiscale);

Cal = Cota de amortizare lunară.

DNF luni = Durata normală de funcționare pe luni

Din punct de vedere fiscal, în luna ianuarie N, când se pune în funcțiune utilajul se deduce amortizarea în procent de 20% din valoarea contabilă de intrare a utilajului, ulterior urmând să se utilizeze amortizarea liniară.

Determinarea amortizării fiscale în prima lună de punere în funcțiune a utilajului, se face astfel:

$$Al \text{ ianuarie} = Va * 20\% = 60.000 \text{ lei} * 20\% = 12.000 \text{ lei}$$

Amortizarea pentru restul lunilor se determină în funcție de valoarea rămasă de amortizat astfel:

$$Vr = Va - Al \text{ ianuarie} = 60.000 \text{ lei} - 12.000 \text{ lei} = 48.000 \text{ lei}$$

$$Al = Vr/DNF \text{ luni} = 48.000/5 * 12 - 1 = 813,56 \text{ lei/lună}$$

Unde: Vr = Valoarea rămasă de amortizat;

Al ianuarie = Amortizarea lunară pe luna ianuarie

Al = Amortizarea lunară din punct de vedere fiscal.

⁸ Ilincuță, D L, *Contabilitatea curentă și raportarea financiară a imobilizărilor corporale*, Editura Fundației România de Măine, București 2011, pg. 163-165

În continuare, vom evidenția planul de amortizare fiscală pentru anul N cu reflectarea amortizării contabile și fiscale pe an și pe lună.

Tabelul 4.1. Plan de amortizare fiscală pentru anul N

DNF	Luna	Val. amortiz.	Amortiz. fiscală Lunară	Amortiz. liniară lunară	Amortiz. cumulată fiscală	Amortiz. cumulată contabilă	Valoarea rămasă fiscală	Valoarea netă contabilă
N	Ian.	60.000	12.000	1.000	12.000	1.000	48.000	59.000
N	Feb.	60.000	813,56	1.000	12.813,56	2.000	47.186,44	58.000
N	Mar.	60.000	813,56	1.000	13.627,12	3.000	46.372,88	57.000
N	Apr.	60.000	813,56	1.000	14.440,68	4.000	45.559,32	56.000
N	Mai	60.000	813,56	1.000	15.254,24	5.000	44.745,76	55.000
N	Iun.	60.000	813,56	1.000	16.067,80	6.000	43.932,20	54.000
N	Iul.	60.000	813,56	1.000	16.881,36	7.000	43.118,64	53.000
N	Aug.	60.000	813,56	1.000	17.694,92	8.000	42.305,08	52.000
N	Sept.	60.000	813,56	1.000	18.508,48	9.000	41.491,52	51.000
N	Oct.	60.000	813,56	1.000	19.322,04	10.000	40.677,96	50.000
N	Nov.	60.000	813,56	1.000	20.135,60	11.000	39.864,40	49.000
N	Dec.	60.000	813,56	1.000	20.949,16	12.000	39.050,84	48.000

Sursa: Autorul

În consecință, după cum rezultă din planul de amortizare fiscală, amortizarea fiscală este diferită de amortizarea contabilă, dând naștere la diferențe permanente. Din punct de vedere fiscal, în prima lună aceste diferențe dau naștere la o diminuare a impozitului pe profit, care duce la creșterea capacității de autofinanțare, însă în ani următori societatea va plăti un impozit pe profit mai mare.

În continuare, pentru a determina **impactul cheltuielilor cu amortizarea asupra rezultatului societății și implicit asupra impozitului pe profit**, vă supunem spre prezentare determinarea amortizării, prin cele trei regimuri de amortizare adoptate de reglementările din România.

Exemplu⁹: O societate comercială achiziționează pe data de 20.12.N-1, un utilaj în valoare de 360.000 lei, în vederea utilizării acestuia în activitatea de producție. Utilajul este pus în funcțiune în luna următoare. Durata de viață utilă fiind de 5 ani. Veniturile anuale realizate de societate din exploatarea acestui utilaj sunt de 600.000 lei.

Tabelul 4.2. Determinarea cheltuielilor cu amortizarea prin cele trei metode de amortizare (liniară, degresivă AD1 și accelerată)

Amortizarea liniară	Amortizarea degresivă AD1	Amortizarea accelerată
Cota anuală a amortizării 20%	Cota anuală degresivă 30%	
Amortizarea anuală: - anul N – 72.000 lei - anul N+1 – 72.000 lei - anul N+2 – 72.000 lei - anul N+3 – 72.000 lei - anul N+4 – 72.000 lei	Amortizarea anuală: - anul N – 108.000 lei - anul N+1 – 75.600 lei - anul N+2 – 58.800 lei - anul N+3 – 58.800 lei - anul N+4 – 58.800 lei	Amortizarea anuală: - anul N – 180.000 lei - anul N+1 – 45.000 lei - anul N+2 – 45.000 lei - anul N+3 – 45.000 lei - anul N+4 – 45.000 lei
Anul N, N+1, N+2, N+3, N+4 - venituri totale 600.000 lei - cheltuieli cu amortizarea 72.000 lei - profitul brut contabil 528.000 lei	Anul N: - venituri totale 600.000 lei - cheltuieli cu amortizarea 108.000 lei - profitul brut contabil 492.000 lei	Anul N: - venituri totale 600.000 lei - cheltuieli cu amortizarea 180.000 lei - profitul brut contabil 420.000 lei

⁹ Exemplu preluat și adaptat după Ilincuță, D L, *Contabilitatea curentă și raportarea financiară a imobilizărilor corporale*, Editura Fundației România de Măine, București 2011, pag. 165-167

- impozitul pe profit 84.480 lei (528.000 lei * 16%)	- impozitul pe profit 78.720 lei (492.000 lei * 16%)	- impozitul pe profit 67.200 lei (420.000 lei * 16%)
	Anul N+1: - venituri totale 600.000 lei - cheltuieli cu amortizarea 75.600lei - profitul brut contabil 524.400 lei - impozitul pe profit 83.904 lei (524.400 lei * 16%)	Anul N+1, N+2, N+3, N+4: - venituri totale 600.000 lei - cheltuieli cu amortizarea 45.000lei - profitul brut contabil 555.000 lei - impozitul pe profit 88.800 lei (555.000 lei * 16%)
	Anul N+2, N+3, N+4 - venituri totale 600.000 lei - cheltuieli cu amortizarea 58.800lei - profitul brut contabil 541.200 lei - impozitul pe profit 86.592 lei (541.200 lei * 16%)	

Tabelul 4.3. Centralizator privind cheltuielile cu amortizarea și impozitul pe profit

Amortizarea liniară	N	N+1	N+2	N+3	N+4	Total
Cheltuieli cu amortizarea	72.000	72.000	72.000	72.000	72.000	360.000
Impozitul pe profit	84.480	84.480	84.480	84.480	84.480	422.400
Amortizarea degresiva AD1	N	N+1	N+2	N+3	N+4	Total
Cheltuieli cu amortizarea	108.000	75.600	58.800	58.800	58.800	360.000
Impozitul pe profit	78.720	83.904	86.592	86.592	86.592	422.400
Amortizarea accelerată	N	N+1	N+2	N+3	N+4	Total
Cheltuieli cu amortizarea	180.000	45.000	45.000	45.000	45.000	360.000
Impozitul pe profit	67.200	88.800	88.800	88.800	88.800	422.400

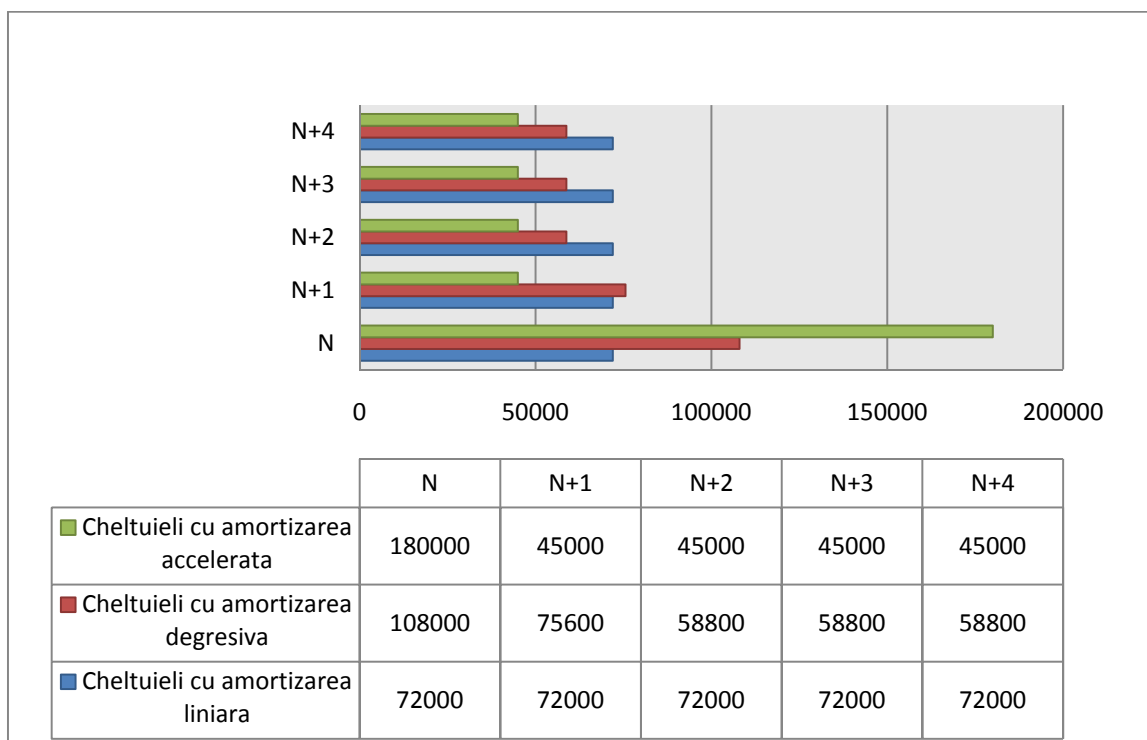


Figura 4.1. Evoluția cheltuielilor cu amortizarea în funcție de cele trei metode de amortizare
Sursa: Autorul

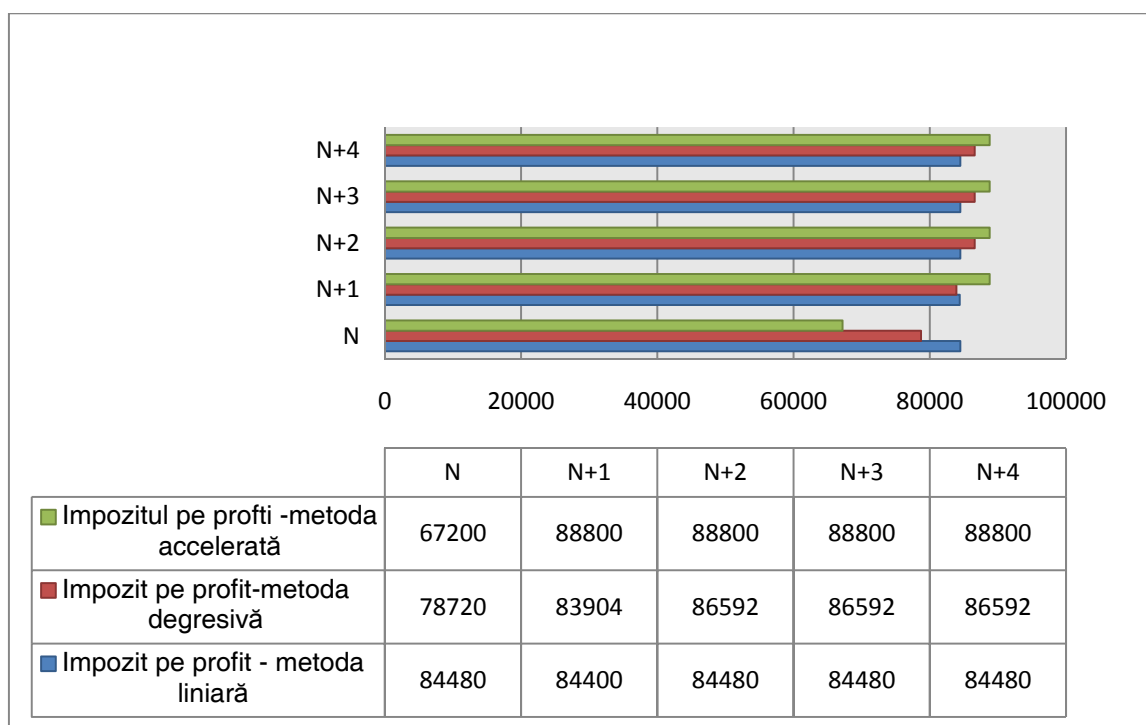


Fig.4.2. Evoluția valorii impozitului pe profit în funcție de cele trei metode de amortizare

Sursa: Autorul

4. Concluzii

Indiferent de metoda folosită, valoarea totală a cheltuielilor privind amortizarea și impozitul pe profit au aceeași valoare.

În ceea ce privește amortizarea anuală, utilizarea unui regim de amortizare sau a altuia, are la bază cheltuieli cu amortizarea anuale diferite, cu impact asupra rezultatului fiscal, dat fiind faptul că amortizarea și rezultatul sunt elementele de bază ale capacității de finanțare. Prin aplicarea metodelor de amortizare degressive sau accelerate, întreprinderea beneficiază de un avantaj financiar mai mare în primii ani, datorită plății unui impozit pe profit mai mic și a unor dividende mai scăzute.

Indiferent de regimul de amortizare însușit, este indispensabil să fie folosit cu consecvență fără să fie determinat în funcție rentabilitatea societății sau de repercusiunile fiscale, numai așa se asigură comparabilitatea rezultatelor societății de la o perioadă la alta. În situația în care se schimbă metoda, consecința trebuie măsurată și prezentată, iar motivul înlocuirii metodei trebuie consemnat.

Bibliografie

1. Chivu M. R., Teza de doctorat – *Diversitate și omogenizare în contabilitatea fiscală. Divergențe și convergențe*, A.S.E. București 2012;
2. Chivu M. R., *Contabilitate financiară*, Editura Fundației România de Măine, București 2013;
3. Chivu M., *Analiza strategică a mediului concurențial*, Editura Fundației România de Măine, București 2013;
4. Domnișoru S., *Controverse și concilieri în gestiunea fiscal-contabilă a firmei*, Editura Sitech, Craiova 2004;
5. Feleagă, N., Malciu, L., *Politici și opțiuni contabile*, Editura Economică, București, 2002;
6. Ilincuță, D L, *Contabilitatea curentă și raportarea financiară a imobilizărilor corporale*, Editura Fundației România de Măine, București 2011

7. Ionescu, C. *Informarea financiară în contextul internaționalizării contabilității*, Editura Economică, București, 2003;
8. Popa F. A., *Contabilitatea și fiscalitate rezultatului întreprinderii*, Editura CECCAR, București 2011;
9. Ristea, M., Dumitru, G., *Prudență și agresivitate în tratamentele contabile*, Editura Tribuna Economică, București 2008;

PARTICULARITĂȚI PRIVIND APLICAREA PRINCIPIILOR CONTABILE ÎN RELAȚIA CONTABILITATE - FISCALITATE. SIMETRII ȘI ASIMETRII

Lect. univ. dr. **Maria Ramona CHIVU**
Facultatea de Management Financiar Contabil, București
Universitatea *Spiru Haret*

Rezumat:

Articolul de față prezintă o analiză comparativă a principiilor contabile în relația contabilitate - fiscalitate. Corelația fiscalitate-contabilitate în ceea ce privește principiile contabile se poate contura prin prisma reglementărilor. "Este o dovadă că modelul contabil românesc se articulează și armonizează cu nevoia de european în contabilitate" (Ristea, 1998). Însă, pentru a înțelege mai bine tenorul contabilității, trebuie mai întâi să înțelegem faptele sale rudimentare.

Cuvinte cheie: contabilitate, fiscalitate, principii contabile, imagine fidelă

1. Introducere

Pentru realizarea obiectivului principal privind imaginea fidelă, situațiile financiare trebuie elaborate în acord cu principiile generale ale contabilității, care sunt de fapt "porunci economice" (probabil de aceea sunt tot 10). România, prin noul sistem de contabilitate adoptat OMFP 3055/2009, preia din Directiva a IV-a a UE următoarele principii: contabilitatea de angajamente, continuitatea activității, permanența metodelor, prudenței, independența exercițiilor, evaluarea separată a elementelor de activ și de pasiv/datorii, intangibilității, necompensarea, prevalenței economicului asupra juridicului și pragul de semnificație. "Este o dovadă că modelul contabil românesc se articulează și armonizează cu nevoia de european în contabilitate" (Ristea, 1998). Însă, pentru a înțelege mai bine tenorul contabilității, trebuie mai întâi să înțelegem faptele sale rudimentare.

2. Principiile contabile în relația contabilitate-fiscalitate

A. Principiul contabilității de angajamente în relația contabilitate fiscalitate

Contabilitatea de angajamente poate fi explicată cel mai bine în comparație cu tradiționala contabilitate de casă:

Metoda contabilității de angajamente înregistrează toate veniturile la momentul tranzacției. Chiar și pentru cei care nu au primit încă banii de la un client, veniturile sunt identificate atunci când are loc vânzarea, mai degrabă decât atunci când se primesc banii. Același lucru este valabil și pentru recunoașterea cheltuielilor, atunci când sunt primite bunurile sau serviciile, de fapt atunci când nu se plătește pentru ele.

În opinia mea, această metodă a fost impusă pentru România, datorită faptului că este mai avantajoasă din punct de vedere fiscal, deoarece necesită disciplina pentru a fi siguri că toate veniturile sunt efectiv primite. Deoarece registrele arată că tranzacția este completă, un registru separat trebuie să fie păstrat pentru a urmări planurile de plată și de colectare. Acest lucru poate fi deosebit de dificil pentru societățile mici, care nu pot angaja un secretar sau contabil personal. Contabilitatea de angajamente înseamnă mai multă muncă, prin înregistrarea vânzării și plății în două registre separate.

Dacă o societate vinde produse scumpe, în general, sunt utilizate plățile parțiale. Acest lucru poate reflecta fluxuri de numerar drastic diferite. Cu toate acestea, contabilitatea de angajamente nu ia în considerare planurile de plată. Planurile de plată ar putea varia de la 2 plăți în 6 luni la 24 de plăți peste 2 ani. De obicei, planurile lungi, sunt necesare pentru achiziții mai mari, care vor apărea mai inexacte.

Pe de altă parte în contabilitatea de casă, venitul este recunoscut atunci când este primit, nu atunci când se taie factura unui client. Cheltuielile sunt recunoscute în mod similar atunci când fondurile sunt plătite, nu de fiecare dată când factura este primită. Folosirea metodei contabilității de casă ajută societățile mici să fie conștiente dacă conturile au fost închise și ce vânzări nu au fost colectate încă și în cazul în care afacerea este în creștere, în multe cazuri, aceasta va avea mai multe conturi de primit decât conturi de plătit. Folosind metoda contabilității de casă, în acest caz, ar duce la o povară fiscală mai mică, deoarece veniturile sunt recunoscute doar atunci când sunt primite, mai degrabă decât atunci când sunt recunoscute toate conturile de creanțe.

În cazul în care plățile parțiale se efectuează pe o perioadă lungă de timp, contabilitatea de casă va funcționa bine arătând venituri consistente. Când se utilizează contabilitatea de casă, aceste tranzacții se reflectă cu acuratețe în fluxul de numerar. Deoarece contabilitatea de casă înregistrează fiecare tranșă, banii efectiv primiți ar fi în concordanță și chiar relativi. Planurile de plată pot dura mai mulți ani în cazul în care produsul sau serviciul este foarte scump. Când planurile de lungă durată sunt utilizate pentru vânzări mai mari, această metodă va arăta o mai mare coerență.

Atunci când venitul din vânzări este necesar pentru a plăti cheltuielile de funcționare, contabilitatea de casă va arăta cu exactitate suma de bani care a fost câștigată și care poate fi utilizată pentru a plăti facturile.

România a adoptat doar contabilitatea de angajamente deoarece satisface cel mai bine scopul fiscal.

În opinia mea, metoda contabilității fiscale de angajamente, arată o imagine mai exactă a modului în care afacerea este performantă, deoarece urmează veniturile și cheltuielile, ceea ce este un avantaj, deși nu oferă neapărat cu o imagine corectă a lichidităților și cere o evidență mai atentă asupra conturilor de plăți și de încasări. Din motive de contabilitate, metoda contabilă de casă este mai puțin complicată de menținut. De asemenea, metoda de casă, oferă o situație mai exactă a lichidităților. Un dezavantaj al metodei contabilității de casă ar fi că este posibil să existe o vedere înșelătoare a profiturilor viitoare, din moment ce nu sunt urmărite viitoarele venituri și cheltuieli. Datorită legislației fiscale, facturile neplătite nu pot fi afișate în contabilitate și atunci este extrem de dificil să se acumuleze rezerve de lichidități din care să fie plătite. De fapt, această metodă creează o situație care, pentru unele afaceri, duce în timp la faliment, în timp ce raportează că face profit. Spre exemplu, dacă ne imaginăm o afacere cu un proiect care se întinde pe mai mulți ani, venitul este primit înainte de finalizarea lucrării, dar costurile majore sunt plătite după ce proiectul este finalizat. Cu alte cuvinte, banii sunt primiți cu un an înainte de plata cheltuielilor. Dacă se păstrează o parte din venituri pentru a plăti costurile, la sfârșitul anului economiile sunt prezentate ca profit, deoarece, în baza metodei contabilității de casă, profitul este, pentru cea mai mare parte, diferența dintre banii primiți și banii cheltuiți. În cazurile în care nu este posibilă plata anticipată a costului major, banii sunt cheltuiți pe alte lucruri, pentru că, există atât de mulți bani de cheltuit. Nici un buget de bază în numerar nu poate configura nivelurile corespunzătoare banilor primiți și costurile majore care vor apărea până la un an sau mai târziu. Chiar dacă acel lucru ar putea fi realizat, ar crea probleme fiscale mai rele. În anul următor, când majoritatea facturilor ajung, sunt puțini bani rămași sau chiar deloc pentru a plăti cheltuielile și atunci veniturile care provin din proiectele noi sunt folosiți pentru plata cheltuielilor vechiului proiect. Dacă există multe proiecte și sume imense de bani care trec prin afaceri, profiturile par a fi mari și afacerea arăta ca o "vacă cu bani". Dar, pe măsură

ce timpul trece și deficitele de numerar se acumulează an de an, iar costurile majore sunt din ce în ce mai greu de plătit, atunci afacerea încetinește și noi proiecte nu mai vin așa cum veneau, fluxul de numerar pur și simplu scade. Avansurile de numerar și împrumuturile sunt greu, dacă nu imposibil de obținut lăsând salarizarea și plata facturilor în imposibilitate. Chiar dacă există posibilitatea de închidere a firmei, cu cheltuielile neachitate neînregistrate, Contul de Profit și Pierdere va raporta că ați făcut un profit. În concluzie, reticența de a plăti impozit în avans a determinat pe unii proprietari de afaceri de a alege un sistem contabil fiscal de casă (numerar), mai degrabă decât pe bază de angajamente. Admițând, că ar fi fost greu de imaginat cu doi ani în urmă, situația afacerilor de astăzi, alegerea pe bază de angajamente ar fi fost, probabil, cea mai mică dintre două rele posibile. Însă, este decizia companiei să decidă ce metodă de contabilitate trebuie să adopte, care este în conformitate cu natura și mărimea activității sale.

B. Principiul continuității activității în relația contabilitate fiscalitate

Principiul continuității activității este unul dintre pietrele de temelie ale contabilității. Ipoteza continuității activității este una din cele patru ipoteze fundamentale incluse în IAS 1, celelalte trei fiind prezentarea fidelă, contabilitatea de angajamente și permanența metodelor.

În esență, principiul continuității se referă la faptul că compania își va continua activitatea în viitorul previzibil fără a intra în stare de lichidare sau reducere sensibilă a activității. Astfel, bilanțul companiei, întocmit după principiul continuității, trebuie să reflecte valoarea companiei, pentru și dincolo de viitorul previzibil.

Pentru ca o societate să continue să opereze la nesfârșit, să nu iasă din afacere și să-și lichideze activele sale, compania trebuie să fie în măsură să genereze și/sau să mobilizeze resurse suficiente pentru a rămâne operațională.

Principiul continuității activității are incidență asupra *clasificării activelor*. În contabilitate, activele unei entități sunt fie curente sau non-curente. Un activ curent este unul care se poate transforma cu ușurință în numerar. În general, un activ curent este unul care ar putea fi convertit în numerar într-o perioadă mai mică de un an. Numai conturile financiare care utilizează ipoteza continuității activității ar avea active non-curente. Dacă contabilul declară că entitatea nu-și mai poate continua activitatea, atunci toate activele devin active circulante, inclusiv instalațiile și mașinile.

Evaluarea activelor este una dintre consecințele cele mai importante ale principiului continuității activității. De exemplu, *activele depreciate* nu sunt evaluate la valoarea lor reziduală, ci la prețul lor de achiziție depreciat datorită principiului continuității activității. Logica din spatele acestui fapt este că în cazul în care operațiunile unei entități vor continua, activul va avea valoare, dincolo de valoarea reziduală a activului (valoare contabilă netă). Astfel, în cazul în care entitatea trebuie să fie lichidată în termen de un an, atunci valorificarea activului la valoarea reziduală va prezenta în mod corect valoarea de lichidare a entității.

Principiul continuității activității mai are impact și asupra conceptul de amortizare, care privește faptul că societatea va funcționa perioadă suficientă, cât să recupereze costul imobilizărilor pe mai multe exerciții. În caz contrar, "acest cost va fi considerat o cheltuială a anului achiziționării și, ca atare, nu va fi capitalizat în bilanț. Bunurile sunt evaluate în funcție de valoarea lor de utilitate, în condițiile în care se presupune că valoarea întreprinderii se menține constantă în viitorul previzibil" (Popa, 2011).

Este important de reținut că premisa continuității activității se bazează pe faptul că entitatea este separată de proprietari săi, având astfel o identitate proprie. De exemplu, în cazul în care un asociat unic este pe moarte, printr-o planificare imobiliară el ar putea transfera afacerea unui beneficiar. În plus, o schimbare de proprietate nu compromite în mod necesar principiului continuității activității. Deoarece dreptul de proprietate și identitate al afacerii sunt separate, principiul continuității activității se aplică numai în cazul în care o

entitate își încetează activitatea sau o reduce. Dacă afacerea este preluată, ipoteza continuității va trebui să se aplice.

O companie nu este un motiv de îngrijorare în cazul în care este pusă în *insolvență* în perioada cuprinsă între sfârșitul perioadei contabile și data la care conturile sunt aprobate. Prezumția continuității poate fi, de asemenea, luată în considerare în cazul în care *compania va fi vândută, activele companiei vor fi vândute sau proprietarii intenționează lichidarea societății* în viitorul apropiat. În aceste condiții, toate activele și pasivele vor fi transferate în activele circulante și datorii și declarate la valori realizabile nete. Toate datoriile devin imediat datorate în întregime, activele corporale valorează doar ceea ce se primește la o licitație de vânzare, iar activele necorporale (cum ar fi fondul comercial) devin lipsite de valoare.

Principiul continuității este important deoarece prezintă altor entități că societatea va opera pe termen lung, prin urmare, încurajând alte entități de a face afaceri și a construi relații comerciale.

În cazul în care o societatea intenționează să opereze pe termen scurt:

- clienții nu pot cumpăra produse de la această societate, de teama unde să meargă, dacă lucrurile merg prost. Unde va merge clientul pentru service post-vânzare, sprijin și consiliere în cazul în care compania a dispărut? De unde pot achiziționa componente în cazul în care compania a dispărut? Acestea sunt de multe ori temeri din viața reală și mulți clienți le iau în considerare înainte de a decide de la care furnizor să cumpere produse.

- furnizorii pot fi descurajați de stabilirea unei relații comerciale și furnizarea de materii prime, deoarece, pentru oricare dintre părți, nu va fi nici un beneficiu pe termen lung, o pierdere de timp și efort în stabilirea unei relații. Chiar dacă compania reușește să asigure aprovizionarea, este posibil ca furnizorul să dorească un angajament pe bază de numerar și nu doar un avans la credit, pentru a se asigura că este plătit pentru materialele furnizate. Trebuind să plătească pentru materialele achiziționate, acesta poate pune presiuni suplimentare asupra fluxului de numerar al companiei.

- este foarte puțin probabil că va fi capabilă să obțină împrumuturi pe termen scurt, cum ar fi un împrumut de la bancă sau alt furnizor de finanțare. De asemenea, compania poate lupta, pentru obținerea unei facilități, care poate pune presiuni suplimentare asupra fluxului de numerar al companiei.

”Perspectiva fiscală se modifică și ea, obligațiile fiscale îmbrăcând forme specifice. De pildă, rezervele legale, constituite pe seama profitului brut în vederea protejării capitalului social de fluctuațiile semnificative negative întâmpinate de întreprindere, reprezintă până la momentul lichidării întreprinderii profituri realizate și utilizate de aceasta, dar neimpozitate. Cu ocazia lichidării întreprinderii aceste profituri sunt impozitate retroactiv, speța constituindu-se și într-o abatere de la principiul independenței exercițiului” (Domnișoru, 2004).

C. Principiul permanenței metodelor contabile în relația contabilitate fiscalitate

Permanenței metodelor este una din cele patru ipoteze fundamentale ale IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, alături de continuitatea activității, contabilitatea de angajamente și prezentarea fidelă.

Conceptul de permanență a metodelor a apărut pentru că, în contabilitate, există mai multe metode sau tehnici pentru a determina evaluările sau costurile. Metodele contabile aplicate într-o perioadă contabilă, trebuie să fie aceleași cu metodele aplicate pentru evenimente/tranzacții similare, din alte perioade. Un exemplu clasic este amortizarea, care poate fi determinată utilizând conform IAS 16 Imobilizări corporale, metoda liniară, degresivă sau metoda însumării cifrelor. Un alt exemplu bun este punerea în aplicare a convenției

costului istoric sau LIFO (ultimul intrat/primul ieșit)/FIFO (primul intrat/primul ieșit) pentru metodele de evaluare a stocurilor.

De exemplu, să presupunem că Compania X achiziționează echipamente în valoare de 1.000 euro în 2010. Aceasta decide să folosească metoda liniară de amortizare pentru echipamentul respectiv. Doi ani mai târziu, Compania X decide că este mai oportun să se utilizeze metoda însumării cifrelor. IAS 1 nu permite Companiei X schimbarea metodei de amortizare pentru acel activ. Din moment ce a ales metoda liniară pentru amortizare, aceasta trebuie să rămână cu ea.

Totuși, Standardele Internaționale de Raportare Financiară nu sunt nejustificat de rigide sau fixe. Conturile financiare se pot abate de la premisa permanenței metodelor în cazul în care:

- a) modificarea metodei are ca rezultat informații mai relevante sau mai credibile.
- b) un standard contabil impune o schimbare a metodei.

În notele explicative ale situațiilor financiare trebuie prezentate cauzele care au condus la schimbări de metode și precizarea impactului acestor schimbări asupra conturilor anuale, adică o retratare a informațiilor din documentele de sinteză, atât potrivit vechilor metode cât și pe baza celor noi, pentru a reda comparabilitatea datelor între exerciții.

Schimbările de politici contabile conduc la modificări asupra rezultatelor raportate ale perioadei. Într-o economie inflaționistă, trecerea de la tratamentul de bază prevăzut de IAS 2 Stocuri, privind evaluarea stocurilor de materii prime la ieșire prin metoda FIFO, la tratamentul alternativ prin metoda LIFO, are implicații majore asupra activului curent, stocurile prezentate în bilanț vor avea o valoare mai mică, dar și asupra rezultatului contabil, cheluielile cu materiile prime majorându-se¹⁰.

Cerința pentru permanența metodelor consolidează caracteristicile calitative ale situațiilor financiare, precum fiabilitatea și comparabilitatea. Permanența metodelor este o asumare importantă a standardele de contabilitate, deoarece facilitează comparabilitatea pentru utilizatorii de informații. Situațiile financiare ale entității pot fi comparate în timp, în mod corespunzător, deoarece conturile sunt tratate în același mod și sunt aplicate aceleași metode. Contabilitatea oferă posibilitatea măsurării performanțelor întreprinderii, însă cunoașterea rezultatelor unui singur exercițiu nu este semnificativă pentru că profitul sau pierderea poate să aibă un caracter accidental și să nu reflecte situația reală a unității. Important este să se cunoască evoluția rezultatelor, să se verifice dacă ele sunt în creștere, inspirând încredere, sau dacă sunt în scădere, provocând îngrijorare. Analiza situației financiare presupune, în primul rând, realizarea de comparații, care sunt ușurate de faptul că bilanțul și contul de rezultate oferă informații referitoare la exercițiul încheiat și la cel anterior, dar pentru ca datele să fie comparabile se impune ca situațiile financiare să fie elaborate de fiecare dată după aceleași „reguli ale jocului” (Domnișoru, 2004).

În opinia mea, permanența metodelor facilitează fiabilitatea și prezentarea fidelă. Dacă întreprinderile nu ar fi obligate să aplice principiul permanenței metodelor, entitățile ar fi în măsură să selecteze metodele care reprezintă cea mai bună poziție financiară pentru fiecare perioadă. Aceasta situație, ar fi lipsită de etică, deoarece ar fi o prezentare necredincioasă și ar contrazice principiul prudenței. Prin urmare, este importantă permanența metodelor în prezentarea situațiilor financiare.

Pe de altă parte, prevederile Codului fiscal sunt în multe privințe de criticat, ele precizează că *”metodele contabile stabilite prin reglementările legale în vigoare, privind ieșirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul profitului impozabil...Metodele contabile de evaluare a stocurilor nu se modifică în cursul anului fiscal”* (Codul Fiscal). *”Această procedură fiscală face referire numai la metodele contabile de înregistrare a ieșirii*

¹⁰ „Însă în ultima variantă a IAS 2 Stocuri, tratamentul alternativ, respectiv LIFO, nu mai este recunoscut” (Morariu, 2005)

din gestiune a stocurilor și nu, așa cum s-a sperat, la prevalența tuturor reglementărilor contabile față de cele acceptate de fiscalitate. Restricția din formularea prevederii fiscale continuă, în sensul că fiscalitatea are în vedere numai *metodele de evaluare*, iar prin *permanență în timp*, doar *pe tot parcursul exercițiului fiscal*” (Domnișoru, 2008).

D. Principiul prudenței contabile în relația contabilitate fiscalitate

Principiul prudenței în contabilitate reglementează înregistrarea și raportarea tranzacțiilor financiare, astfel încât pasivele sau veniturile nu sunt supraevaluate, iar activele sau cheltuielile nu sunt subevaluate, ținându-se cont de deprecierile, riscurile și pierderile posibile generate de desfășurarea activității exercițiului curent sau anterior¹¹. Astfel încât se evită riscul de transfer în viitor a incertitudinilor prezente susceptibile de a afecta poziția și performanțele financiare ale societății.

Prudența în contabilitate se referă la exercitarea prudenței în întocmirea situațiilor financiare pentru a reflecta o poziție favorabilă, în special atunci când contabilitatea depinde de estimări. Prin urmare, prudența este unul dintre principiile fundamentale ale contabilității financiare și este considerată foarte importantă de IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*.

Potrivit principiului prudenței, în cazul în care există *metode sau evaluări alternative*, ar trebui să se aplice cea cu rezultatul cel mai conservator. De exemplu, pentru a decide valoarea stocului, ar fi prudent să se folosească costul istoric al stocului, spre deosebire de prețul de vânzare. Acest lucru se datorează faptului că vânzarea acestui stoc este doar *anticipată*. Principiul derivat din acest lucru, este că în cazul în care venitul este anticipat, evaluarea ar trebui să fie conservatoare sau precaută. Asimetria caracteristică prudenței contabile face ca la rezultat să nu se adauge veniturile probabile. În aceste context, dacă toate cheltuielile generate de aplicarea principiului prudenței ar fi recunoscute și acceptate ca deductibile din punct de vedere fiscal, atunci s-ar putea spune că statul participă activ, alături de acționari, la acoperirea riscurilor la care este supusă întreprinderea (Domnișoru, 2004).

Pe de altă parte, există *cheltuieli și datorii anticipate*. Cheltuielile și datoriile anticipate sunt tratate în mod diferit în cadrul conceptului de prudență. Ele sunt înregistrate imediat sau luate în considerare, chiar dacă pierderea nu a fost încă experimentată. Un exemplu al acestui concept este o situație de zi cu zi, în care se prevede că trebuie făcută plata ipotecii la sfârșitul lunii. Când în bugetul de la începutul lunii, ar trebui să se anticipeze cheltuiala înainte ca aceasta să se datoreze. În cazul în care cheltuiala se datorează, probabil ar fi în măsură să fie acoperită. Întreprinderile ar trebui să abordeze devalorizarea stocului și deservirea datoriei în același mod.

Principiul prudenței reglementează, de asemenea, *manipularea profitului*. Chiar dacă o afacere poate aștepta profit, acesta nu trebuie să fie înregistrat înainte de a fi realizat. În contabilitate vor fi recunoscute numai profiturile reale la data închiderii exercițiului financiar. Un motiv pentru acest lucru, este faptul că profitul poate fi afect, pozitiv sau negativ, de diferiți factori. În mod ideal, profitul ar trebui să fie sub formă de numerar, datorită ușurinței în determinarea valorii în numerar. În plus, valoarea în numerar a profitului din active trebuie să existe din anumite motive. Un exemplu în acest sens este vânzarea unui activ și folosirea veniturilor pentru cumpărarea unui activ cu valoare mai mare. Există posibilitatea declarării profitului, odată ce a fost cumpărat activul cu o valoare mai mare și odată ce se menține o valoare determinabilă până la sfârșitul perioadei financiare.

Este de preferat să se declare profitul minim, atât în scopul diminuării obligațiilor către stat, cât și al evitării distribuirii de dividende fictive, pentru a atenua, de asemenea, o imagine prea optimistă a întreprinderii, care asigură creditorilor o marjă de securitate (Popa, 2011).

¹¹ Regulamentul de aplicare al Legii contabilității

Reglementările de natură fiscală sunt uneori restrictive, în ceea ce privește implicațiile prudenței, limitând drastic deductibilitatea cheltuielilor cu provizioanele. Regula contabilă nu coincide cu regula fiscală. Rezultatul contabil astfel obținut nu este acceptat de fisc și pentru determinarea rezultatului fiscal sunt necesare corecții extracontabile. Se poate ajunge chiar la situații în care rezultatul fiscal să fie profit și rezultatul contabil să fie pierdere. Se identifică aici preocuparea statului de a descuraja întreprinzătorul ca, printr-o interpretare mai largă a principiului prudenței, să constituie resurse oculte ori să evite nejustificat plata unei părți din impozitul pe profit.

Conceptul prudență creează o platformă adecvată pentru standardele de contabilitate și consolidează fundamentele de raportare financiară, cum ar fi principiul imaginii fidele, care dictează că rapoartele financiare trebuie să reflecte fidel poziția financiară și fluxurile de trezorerie ale unei organizații. și totuși, *principiul prudenței intră în contradicție cu principiul imaginii fidele*, încurajând contabilizarea minusurilor de valoare și interzicerea înregistrării plusurilor de valoare pentru elementele de activ, iar pentru cele de datorii, reflectarea plusurilor și neluarea în considerare a minusurilor. Prin contabilizarea doar a minusurilor calculate ca diferență între valoarea de inventar și costul istoric, nu și a plus-valorilor, generează rezerve ascunse sau ireale. Conceptul de prudenta nu este menit să justifice reținerea veniturilor sau crearea rezervelor sub acoperire, deoarece acest lucru nu este în conformitate cu principiul prezentării fidele.

În opinia mea, prudența nu permite întotdeauna o interpretare corectă a informațiilor contabile oferite.

E. Principiul independenței exercițiilor în relația contabilitate fiscalitate

Principiul independenței exercițiului este o culme a principiilor contabilității de angajamente și a recunoașterii veniturilor. Amândouă determină perioade contabile, în care veniturile și cheltuielile sunt recunoscute. Ca urmare a aplicării principiului independenței exercițiilor, fiecare exercițiu este considerat un tot unitar și independent față de exercițiile precedente și cele care urmează. Veniturile și cheltuielile sunt recunoscute în contabilitate numai dacă acestea aparțin exercițiului financiar, pentru care se face raportarea (Morariu, 2005).

Conform principiului, cheltuielile sunt recunoscute atunci când obligațiile sunt (1) suportate (de obicei, atunci când mărfurile sunt transferate sau serviciile prestate, de exemplu: vândute), și (2), deduse din veniturile recunoscute, care au fost generate de aceste cheltuieli (se acordă întâietate cauzelor asupra efectelor), indiferent de momentul în care se plătește numerarul. Nu se ține cont de data încasării sau a plății.

În cazul în care nu există o relație cauză-efect (de exemplu, o vânzare este imposibilă), costurile sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada contabilă în care a expirat: de exemplu, atunci când au fost folosite sau consumate.

Cheltuieli plătite în avans nu sunt recunoscute drept cheltuieli, ci active până când una dintre condițiile impuse este îndeplinită, ducând la recunoașterea cheltuielii. În sfârșit, în cazul în care nu poate fi stabilită nici o legătură cu veniturile, costurile sunt recunoscute imediat drept cheltuieli (de exemplu, costurile general administrative și de cercetare și dezvoltare).

Cheltuieli plătite în avans, cum ar fi salariile angajaților sau taxele plătite subcontractorilor sau promise, nu sunt recunoscute drept cheltuieli (costul bunurilor vândute), doar ca active (cheltuieli amânate), până când produsele sunt vândute efectiv.

Principiul independenței exercițiului permite o mai bună evaluare a profitabilității reale și a performanței (arată cât de mult a fost cheltuit pentru a câștiga venituri), și reduce neconcordanța între momentul când costurile sunt suportate și atunci când se realizează veniturile.

Neclar și divergent este abordată de prevederile legale, problema *evenimentelor ulterioare datei închiderii exercițiului și a corectării erorilor contabile*. În reglementările în domeniu se menționează că pentru corectarea unei erori contabile aferente perioadei anterioare se influențează rezultatul perioadei curente, iar atunci când este afectată credibilitatea situațiilor financiare curente, corectarea erorii se efectuează pe seama rezultatului reportat. În normele metodologice de aplicare a codului fiscal, se precizează că: „Veniturile ori cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparține, contribuabilul fiind obligat să depună o declarație rectificativă pentru anul fiscal respectiv și, în cazul creșterii profitului fiscal și impozitului pe profit, se calculează și se datorează majorări și penalități”. Deci legea fiscală interzice afectarea rezultatului fiscal al exercițiului curent, posibilitate admisă de legea contabilă.

F. Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de pasiv/datorii în relația contabilitate fiscalitate

În finanțe, evaluarea este procesul de estimare a ceea ce are valoare. Elementele care sunt de obicei evaluate sunt activele financiare sau pasivele (datoriile). Evaluările sunt necesare din mai multe motive, cum ar fi analize de investiții, buget de capital, fuziuni și tranzacții de cumpărare, pentru raportarea financiară, evenimente impozabile pentru a se stabili obligații fiscale adecvate, și în litigii.

Conform acestui principiu, în vederea stabilirii valorii totale aferente fiecărui post bilanțier, fiecare element patrimonial, fie el de activ sau de datorii, trebuie evaluat separat și independent de celelalte elemente patrimoniale.

G. Principiul intangibilității bilanțului de deschidere în relația contabilitate fiscalitate

Bilanțul de deschidere reprezintă cantitatea de fonduri din contul unei societăți la începutul unei noi perioade financiare. Este prima intrare în conturi atunci când o companie își începe activitatea sau soldul reportat de la sfârșitul unui an către începutul unei perioade contabile.

Într-o firmă de exploatare, soldul încheiat la sfârșitul unei luni sau unui an devine bilanțul de deschidere pentru începutul lunii viitoare sau anului contabil. Bilanțul de deschidere poate fi pe partea de credit sau de debit al registrului.

El vizează asigurarea continuității și coerenței informațiilor furnizate privind patrimoniul, situația financiară și rezultatele obținute. Este considerat un principiu cu importanță secundară, dar nu prin prisma reflectării realității, ci ca urmare a faptului că este atât de înrădăcinat în practică încât nu se mai pune problema reglementării lui (Toma, 2002), fiind uneori neprevăzut în legislațiile contabile naționale (de exemplu, în țările anglo-saxone) (Domnișoru, 2004).

Din punct de vedere contabil, orice eroare constatată în exercițiul curent, deși privește exercițiul încheiat, se corectează în cadrul exercițiului curent fără să se modifice bilanțul din exercițiul anterior, în timp ce, din punct de vedere fiscal, se retratează parametrii declarați de entitate la momentul în care eroarea a avut loc.

H. Principiul necompensării în relația contabilitate fiscalitate

Este interzis a se efectua compensări între elementele de activ și cele de pasiv, în cadrul bilanțului, între creanțe și datorii față de același terț, cu excepția cazurilor în care s-au înregistrat veniturile și cheltuielile corespunzătoare și există un cadru legal pentru acest lucru, între venituri și cheltuieli în contul de rezultate, precum și între plusuri și minusuri la inventar.

În felul acesta se asigură transparența informației, evaluarea și înregistrarea separată în contabilitate a elementelor patrimoniale de activ și pasiv, cheltuieli și venituri. Nerespectarea acestui principiu poate duce la o denaturare a rezultatului exercițiului, iar imaginea fidelă asupra activității și patrimoniului entității, ceea ce conduce la obținerea unor informații contabile neconcludente.

I. Prelevanța economicului asupra juridicului în relația contabilitate fiscalitate

Prelevanța economicului asupra juridicului este un principiu contabil utilizat "pentru a se asigura că situațiile financiare oferă o imagine completă, relevantă și exactă a tranzacțiilor și evenimentelor". Dacă o entitate practică conceptul "**prevalența economicului asupra juridicului**", situațiile financiare vor arăta realitatea financiară a entității (substanța economică), mai degrabă decât forma juridică a tranzacțiilor și evenimentelor (forma) care le stau la bază.

Aceste tipuri de evenimente sau tranzacții sunt deseori destul de complexe, având loc doar în jurul anului fiscal încheiat (la data bilanțului).

În multe cazuri, fraudă contabilă apare ca rezultat al acestei lipse de fond (substanță) asupra juridicului. Deseori motivația din spatele tranzacțiilor, care necesită ajustare pentru substanța asupra formei (juridicului), este evitarea datoriilor, în situația poziției financiare, astfel:

- » Dacă o entitate este în măsură să excludă pasivele din situația poziției financiare, aceasta poate manipula prețurile, la cel mai mic nivel posibil, deoarece cota este percepută de către piață ca mai scăzută.

- » Dacă nivelul pasivelor înregistrate în situația poziției financiare este mai mic, atunci există în continuare o capacitate mai mare pentru împrumuturi.

- » O entitate cu un nivel deja ridicat al împrumuturilor va plăti în continuare o primă de risc pentru împrumuturi sub forma unei rate a dobânzii mai mari.

- » Bonusurile și plata în funcție de performanță se pot baza pe câștigurile raportate pentru o perioadă. Dacă o entitate este capabilă să beneficieze de la modalitățile de finanțare în afara bilanțului, costurile pot fi mai mici, îmbunătățind astfel câștigurile.

Atunci când se evaluează validitatea tranzacției și efectele sale, este important să se ia în considerare sensul economic (comercial) al tranzacției. Întrebându-ne:

- » Are tranzacția sens economic? - De exemplu, vânzarea unei proprietăți pentru mai puțin decât valoarea de piață.

- » Cu ce știi despre afaceri, are tranzacția vreun punct de vedere comercial? - De exemplu, de ce ar cumpăra o instituție financiară o fabrică pe care nu o folosește și apoi intenționează să o revândă la vechiul proprietar.

Deseori aspectele juridice ale tranzacției sunt perfect valabile pentru toate acestea. Pentru a obține o prezentare fidelă a situațiilor financiare, trebuie să se adopte principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Identificarea riscurilor semnificative și avantajele asociate cu activele și pasivele, este cheia pentru a stabili tratamentul adecvat al tranzacțiilor.

A, vinde o mașină lui B, pentru 20.000 euro și în același timp, este de acord să o cumpere înapoi după 1 an, pentru 21.800 euro. Aparatul rămâne la sediul lui A și A continuă să o folosească și să asigure mașina. Aceste tranzacții stârnesc unele suspiciuni. Ce se întâmplă de fapt aici? Din punct de vedere juridic, în urma tranzacției, B este în mod clar proprietarul mașinii. Cu toate acestea, fondul tranzacției este că A reține riscurile și beneficiile dreptului de proprietate, și în mod eficient, a luat un împrumut pentru un an la o rată a dobânzii de 9%.

Aplicând principiul prevalenței economicului asupra juridicului, A ar trebui să continue să înregistreze activul în situația poziției financiare, ca o datorie față de B. B ar înregistra mașina ca o creanță.

De ce această distincție între substanță și forma? Care este motivația pentru a păstra A împrumutul în situația poziției financiare?

Să extindem exemplul, un pic mai departe. A, este finanțată parțial prin împrumuturi pe termen lung de 30.000 euro. Una dintre condițiile în care împrumutul a fost făcut este faptul că totalul angajamentelor lui A, atât pe termen lung cât și pe termen scurt nu trebuie să depășească 80.000 euro. Două versiuni extrase din poziția financiară a lui A, una elaborată pentru a arăta fond asupra formei și cealaltă pentru a arăta forma juridică în urma tranzacției, arată:

	Prevalenta economicului asupra juridicului	Forma juridică
Active imobilizate	100 000	80 000
Active circulante	85 000	85 000
Total	185 000	165 000
Capital și rezerve	90 000	90 000
Împrumut pe termen lung	30 000	30 000
Datorii curente	65 000	45 000
Total	185 000	165 000

Situația poziției financiare întocmite după principiul prevalenței economicului asupra juridicului, prezintă pasivele totale de 30.000 E + 65.000 E = 95.000 E. Acest lucru a încălcat în mod clar punctul de vedere al angajamentului. Situația poziției financiare pregătită în funcție de forma juridică, pe de altă parte, arată pasive totale de 30.000 E + 45.000 E = 75.000 E. Din punctul de vedere al angajamentului, tehnic, nu au fost încălcate.

Cheia de aplicare a principiului prevalenței economicului asupra juridicului, este de a aprecia pe deplin principiile recunoașterii veniturilor și recunoașterea și derecunoașterea activelor și pasivelor.

J. Principiul pragului de semnificație în relația contabilitate fiscalitate

Principiul pragului de semnificație sau importanței relative este o normă contabilă de bază (principiu contabil) prevăzut în reglementările contabile, prevede că recunoașterea faptelor trebuie să se realizeze în conformitate cu importanța lor relativă sau de semnificație.

Același principiu, de asemenea, spune că un fapt economic este semnificativ atunci când datorită naturii sau valorii sale, cunoștința sau necunoștința sa poate modifica în mod semnificativ deciziile utilizatorilor de informații contabile.

Pe baza acestui principiu, unii oameni au interpretat faptul că dacă această cunoaștere sau necunoaștere a unui fapt economic (eroare contabilă) nu este reprezentativă, nu are un impact semnificativ asupra rezultatului final al contabilității și în consecință, asupra deciziilor care se iau pe baza lui, poate fi ignorat, deoarece acestea sunt lipsite de importanța relativă.

În contabilitate, frecvent se întâmplă mici erori de contabilizare sau calcule ale impozitelor, provizioanelor etc., care în ceea ce privește amplitudinea valorilor care sunt utilizate în cadrul companiei, par lipsite de relevanță, și astfel sunt ignorate, și anume persistă eroarea chiar și atunci când este detectată.

Cine tolerează astfel de practici, susține că aceste erori nu sunt semnificative, adică nu au nici o importanță relativă, nu este nevoie să se intervină pentru a le corecta, deoarece acestea sunt prea mici și nu afectează rezultatul final al entității și că, chiar și cu ele, informațiile contabile se vor ajusta la realitate.

Abuzul acestui tip de argument, face ca treptat, să apară o dezorganizare a informațiilor contabile în sistemul contabil al companiei, un rezultat care este de obicei detectat atunci când vine timpul pentru a raporta informații exogene, deoarece aceste mici detalii sunt cele care complică procesul de structurare și raportare a informațiilor, și atunci se poate vedea în mod clar importanța de a nu mai face aceste mici greșeli, sau de a rezolva aceste greșeli aparent ne semnificative lipsite de semnificație.

În contabilitate, oricât de mică ar fi eroarea, trebuie corectată și evident ar trebui să fie puse în aplicare mecanisme pentru a preveni reapariția. În acest caz, și contrar a ceea ce recomandă alte principii contabile, este mai bine să nu se acorde o atenție prea mare la pretinsa ne semnificație a erorilor, și că indiferent cât de minime sunt, trebuie să se țină cont și să se acționeze în consecință.

În concluzie, nu se poate lua în considerare importanța relativă a contabilității de a ignora incoerențe mici în contabilitate, pentru că, deși efectiv par lipsite de importanță, pot împiedica multe procese, care în cele din urmă rezultă mai costisitoare pentru a le rezolva.

În opinia noastră, informațiile contabile trebuie să reflecte realitatea tranzacțiilor economice, financiare și a rezultatului.

Bibliografie

1. Chivu M. R., Teza de doctorat – *Diversitate și omogenizare în contabilitatea fiscală. Divergențe și convergențe*, A.S.E. București 2012;
2. Chivu M. R., *Bazele contabilității*, Editura Fundației România de Măine, București 2013;
3. Chivu M., *Analiza strategică a mediului concurențial*, Editura Fundației România de Măine, București 2013;
4. Domnișoru S., *Controverse și concilieri în gestiunea fiscal-contabilă a firmei*, Editura Sitech, Craiova 2004;
5. Feleagă, N., Malciu, L., *Politici și opțiuni contabile*, Editura Economică, București, 2002;
6. Ionescu, C. *Informarea financiară în contextul internaționalizării contabilității*, Editura Economică, București, 2003;
7. Popa F. A., *Contabilitatea și fiscalitate rezultatului întreprinderii*, Editura CECCAR, București 2011;
8. Ristea, M., Dumitru, G., *Prudență și agresivitate în tratamentele contabile*, Editura Tribuna Economică, București 2008.

THE VERY HUNGRY CATERPILLAR: A DARK LESSON OF CRISIS

Diana Larisa ȚÂMPU

Ph.D. candidate, Business Administration Doctoral School, The Bucharest University of
Economic Studies, Romania

Mihaela TOMA

Ph.D. student, Business Administration Doctoral School, The Bucharest University of
Economic Studies, Romania

Carmen COSTEA

Ph.D. professor, University of Spiru Haret, Romania

Larisa MIHOREANU

Research Associate, King's College London, UK

Abstract: *This paper attempts to overthrow myths like - Romans are theorists without work, lack of practical spirit, that the Romans are unable to work in teams and seek individual salvation. In economics there are not complicated things, but there are only misunderstood ones. This is the only real thing that can be said about the current economic crises. Too many have written about it, but less has really understood what it means and how we should behave in time of a crises. The present paper aims to present the reality we face for 4 years until now, and teach us how to get out from it with our head up. We must not forget the fact that the periods of crisis offers opportunities and gives to the best the chance to be on top of the charts.*

Key words: *crisis, strategy, regulation, economic recovery, sustainable development, business intelligence*

JEL classification: E66, F43, F63, G01, M15

Introduction and motivation

Before reaching to the lessons that crisis teaches us, the article largely review the causes that induce the current crisis. The article's purpose is not to present in details the causes of the crisis because they have long been presented till now by a lot of economists. Instead, it will outline the vicious circle of the crisis created by the government, the public and private institutions and last but not least by the consumers, in the end by everyone.

The figure below describes a speculative bubble. Most targeted as culprits appear at first sight the borrowers who have provided substandard loans. This is a comforting for the rest, but it isn't the right idea. Several factors are guilty of this: financial innovation, corporate governance failures, money politics, accessible state failures and parallel banking system. Theoretically, everyone get what they wanted from this system. Unfortunately, these models were based on overly optimistic assumptions, which minimize the risks. The net result was a completely opaque and impenetrable financial system, the best one for the panic.

This condition may seem unique and unprecedented, and really was, but only in terms of specific details. Far from being the exception, crises are the rule, not only in emerging economies but also in the advanced industrial ones and Romania fits perfectly the profile of the country where the crisis was a must.

Lack of transparency, absence of underestimating risks and any information about how it might behave in the new financial products under stress are significantly the most recurring problems in the past and in the present crises too. This could be the main reason why the happening of the present crisis had not to be a surprise to anyone.

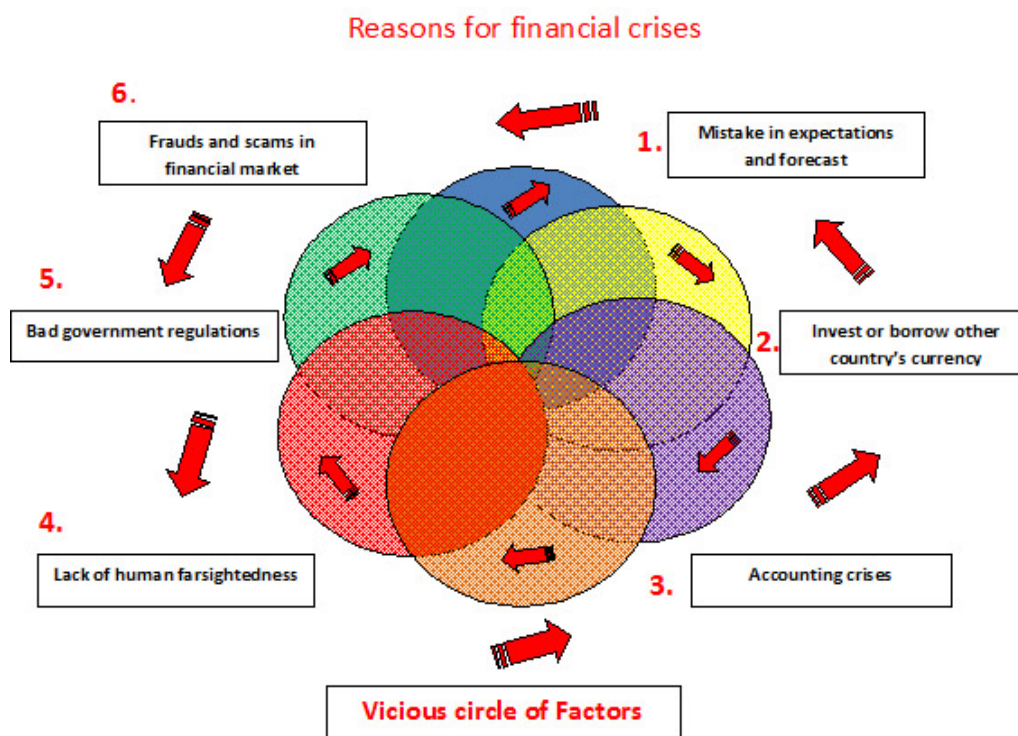


Figure 1. A vicious circle of factors – reasons for the current financial crises (authors' personal opinion)

World economies were hit by this crisis to various extents, depending on the vulnerabilities of each and their exposure to toxic assets. The response to the crisis is contingent upon the fundamental principles everyone believe in, the available resources, the institutions and the instruments everyone can make use of. Now, in the middle or in the end of the crises, we have to present a series of answers about this event. The problem is that the expected answers that nations were supposed to give to the economic crisis was far from those expected by the theorists. Most companies have understood to respond to the global economic crisis with a drastic reduction in costs. Investments have been delayed indefinitely, and advertising budgets and services have been reduced considerably. These measures have not proved efficiently, all the time. However there were many small and medium-sized companies that have come out stronger from the economic crisis, as happened in fact and in previous crises too. The purpose of this paper becomes the one of helping Romanian companies to develop competitive strategies in an environment increasingly affected by the global economic concentration, so that they emerge from the crisis stronger and learn to protect themselves against future crises.

The paper focuses on responding to the controversial question: "What is the success? " In a economy like today's world economy, is not enough that our poor are poorer than their poor, but also our rich are less richest than their riches. It is formally known, that success refers to money too but not only because money can be lost. Success is first of all: work and not only work but performance work - and ultimately money.

The current financial crisis, which includes extensive places on the planet, is just a transient phenomenon, which highlighted the many deficiencies of globalization without to deny the global economy like an objective of this outstanding first century, and without in any way to diminish the role of market economy.

Literature review- An asymmetric view of the economic indicators for Romania, after the crisis

Romanian society is tired of being told about how her economy is seriously ill, and how long could be the current crisis, although theoretically in this spring the country out of the recession. Consumers are those who feel the bitter taste of "the medicines" administered by the government this time. Food prices have exploded in 2010, unemployment has raised sharply, real estate prices have dropped drastically and many enterprises had to declare bankruptcy. How is Romania analysed in terms of main economic indicators will show in the following lines?

The GDP

Romania's economy in 2012 passed through the fourth year of recession, a time when the VAT increase by 5% and the budget wages was reduce by 25%. These measures had a negative impact on consumption and in the end in the GDP. After the fragile recovery of the economy in the second quarter of 2012, seasonally adjusted GDP reentered in the negative territory in the third quarter. GDP in the third quarter has decreased by 2.5% over the corresponding period of 2011, after the range of April till June 2012 when the decline was only 0.5%. In the last three months of 2012 GDP has increased from previous quarter by 0.1% against expectations of most analysts that were expecting decrease. The Romanian economy theoretically, in terms of these indicators emerged from recession in the first three months of 2012. In the following we present these indicators.

Table no 1. The evolution of the main industry sectors during 2010 -2012

	2010	2011	2012*
The economic growth (GDP %)	-7.1	-1.3	1.5
GDP (billion euro)	117	122	130
The evolution of the industry (%)	-1.4	5.1	2.7
The evolution of the agriculture (%)	-14.3	-0.8	1
The evolution of the services (%)	-6.2	-2.3	0.9
The evolution of the construction (%)	-13.3	-10.7	1.6
The evolution of the consumption (%)	-7.8	-2.1	1.3
The evolution of the investments (%)	-25.3	-13.1	3.4

* official estimates according to National Forecast Commission

The foreign investment

Romania was not very attractive to non-residents in 2012, FDI decreasing with about 26% compared to 2011, and signals for 2013 are not favorable too. Foreign investment fell to 2.6 billion euro from 3.5 billion in 2012, according to the Romanian National Bank. Compared to the top in 2011, foreign direct investment in the Romania in 2010 fell to about one quarter although does not forecasting further decline, but a level comparable to that of 2009. Significant reduction in investment by non-residents in Romania, was one of the clearest signals that the crisis included our economy, downward trend of 2009 continuing in 2010 too. The financial sector in the 2010 attracted the majority of investments - investments that went mostly to cover the losses - while the remaining new investments in production were not significant.

Table no 2. The evolution of the main indicators on foreign investment during 2010 -2012

	2010	2011	2012*
FDI (billion euro)	3,6	2,6	3,5
The current account deficit (billion euro)	-4,9	-5	-5,6
The current account deficit in GDP (%)	-4,2	-4,1	-4,3
Inflation at the end of the year (%)	4,7	8	4,8
The annual average inflation (%)	5,6	6,1	6,5
The average exchange rate RON / EUR	4,24	4,21	4,18
The evolution rate - means appreciation (%)	10,3	14,9	0,5

* official estimates according to National Forecast Commission

The budget deficit

The budget deficit last year was maintained, as well as in 2011, on targeted agreed by the Government with the International Monetary Fund (IMF) in stand - by agreement signed two years ago. The budget deficit last year was of 33.3 billion Ron (7.9 billion euro), representing 6.5% of GDP, considering that the target agreed with the IMF was 6.8% of GDP. The budget deficit was reduced as compared to 2009, when it reached 7.4% of GDP. For 2011 was set a deficit target of 4.4% of GDP - 24 billion RON. The deficit has already reached 1.2% of GDP after the first five months, considering that only on May was an increase of 0.4% of GDP.

Table no 3. The evolution of the main indicators on budget deficit during 2010 -2012

	2010	2011	2012
General consolidated budget revenues (billion euro)	37,3	40,1	42,2
Budget revenues in GDP (%)	31	33	32,5
general government expenses (billion euro)	45,9	48	47,9
Budgetary expenses in GDP (%)	38,2	39,5	39,1
The consolidated budget deficit (billion euro)	8,6	7,9	5,7
The budget deficit in GDP (%)	7,4	6,5	4,4

* Data source - the Ministry of Finance

The IT market in Romania

An interesting part of the third sector in economy is the IT software market. The crisis affected the whole economy, including its third sector. Particularly, we will analyse an important part of the services- IT software market, business intelligence solutions.

There are several questions to be answered in further researches:

Is there a direct relationship between IT software solutions and the main performance indicators of a company? If yes, it means that the intelligent software solutions help companies to grow in times of crisis and post crisis. Due to this reason, the economy will grow since the companies will produce more and more.

Looking at the numbers, in 2012, the IT software Romanian market exceeded 100 million euros.

But what exactly are business intelligence solutions?

Business intelligent solutions helps companies to collect information through its three main components: data extraction and integration, enterprise reporting systems and data mining. Some of the most important sources of data are: OLAP (Online Analytical Processing), ERP

(Enterprise Resource Planning), CRM (Customer Relationship Management); these systems are usually used to process and collect initial data in digital manner.

In the modern business, competition becomes more pronounced and knowledge as a source of success of the company in the market, becomes a necessary strategic choice. Information becomes a key resource and the central business function of the company that takes an active part in the virtual market. The problem of finding information has been replaced by the problem of their proper use, or whether the information quality, reliable and can provide high-quality knowledge (Dien D. Phan, 2010).

According to Gartner, the world's leading information technology research company, by the use of intelligent software solutions, companies will be able to:

- Improve management performance
- Optimize customer relationships (CRM)
- Monitor business activities
- Wrappe standalone BI applications for specific strategies or operations

Some of the benefits related to intelligent software solutions refer to: create a forecast based on historical data, company direction estimation based on current and past performance, analyzes of "what-if" scenarios to measure the impact of different scenarios and strategic perspective.

According to L.T. Moss in 2003, although many companies are using intelligent software solutions, there is a lack of understanding of the complexity of smart solutions and how they help making strategic decisions. This is also the case of Romania, where we cannot discuss of a mature software market yet.

Starting with 2008, the crisis affected both private consumers and companies and the result was a budget reduction for IT expenditures.

In 2012, the only segments in software solutions that had an increase were the Business Intelligence solutions and Customer Relationship Management, which means that companies are aware of the benefits of maintaining good relationships with their clients and the benefits of having a system that uses information related to them, in a clever way.

In modern societies the two way communication between the company becomes a priority because the companies seek to make profit and to grow, and customers want to buy added value. Nowadays information technology represents an important tool in establishing contacts between company personnel and clients and also a more efficient management for the companies. The ones that do not have an integrated information regarding their customers, don't know anything about them and can't offer personalized products and services, so that the customers will feel disappointed and without satisfaction. This is the main reason why the companies should have all the information related to clients stored in one place, accessible to all in the company (Customer Data Warehouse).

IT market in Romania is still under potential, since the market emerged later with four or five years then countries like: Czech Republic, Hungary, Slovakia or Poland. For this reason, we cannot talk about a mature market in Romania. Due to this reason it is hard to measure the effects that it has on a company's performance indicators, at least in this stage.

Conclusions

The disaster that we just passed, but still we haven't come out, was not an anomaly that you meet once in a century. The recent recession period ending marks the beginning of a dangerous illusion. Also, it marks the end of the financial stability in which we "bathe" before. Crises are as old and ubiquitous as capitalism. They came by hand with capitalism in the early eighteenth century and, like Shakespeare plays that put them first on the scene at that time, they have remained with us ever since, almost in the same form. Putting on scenes is different as well as the public, but all the others - gallery of characters, the order of acts, and

even lines - remain remarkably constant from a the crisis to another, from one century to another. Almost all crises start and end up the same, and it seems that the nation heal so quickly that forget the past. Romania has a lot to learn from this crisis, as well as the other economies. The axiom that we can postulate after the recent crises, is that a speculative bubble cannot grow unless investors have a source of affordable credit.

When of a crisis phase dramatic come to an end, starts troubles. The evil broke up in deep and will take long to heal the injuries, not months but also years. Although there are all sorts of economic stimulus a program, the road to recovery is often full of hardship, because everyone: individual households, banks, the financial firms, economic agents - must get rid of debts.

In the end the effects of the crisis will disappear, but that does not mean there will never occur. As economist Hyman Minsky once well observed: "There is no possibility for us to be ever able to put things in place, once and for all, put in sleep instability of a certain set of reforms, after a time will come again under a new look." Crises cannot be abolished, like hurricanes, cannot be managed and their effects can only be mitigated.

References

1. Cavallo A., Cavallo E. (2010). Are crises good for long-term growth? The role of political institutions, *Journal of Macroeconomics* 32, 838–857;
2. Efraim, T., Ramesh, S., Aronson, J. E., King, D. (2008). *Business Intelligence: A Managerial Approach*, Pearson/Prentice Hall;
3. Ivashina V. (2010). Bank Lending During the Financial Crisis of 2008 – 2010, *Journal of Financial Economics* 97;
4. Iwan J. A. (2009). Predicting a recovery date from the economic crisis of 2008, *Elsevier Journal*, 67;
5. James P. Womack, Daniel T. Jone (2005). *Lean Solutions: How Companies And Customers Can Create Value And Wealth Together*, Free Press;
6. Jang, H., L. Sang Chan, P. (2005). Intelligent profitable customers segmentation system based on business intelligence tools, *Expert Systems with Applications*, vol. 29, p.145–152;
7. Kirchgässner G., Schneider F. (2009). *Financial and World Economic Crisis: What did Economists Contribute?* SCALA Discussion Paper No. 4 <http://www.unisg.ch/~media/Internet/Content/Dateien/Unisg/Forschung/WorkAgeingAndWelfare/PPScala0409Financial-Crisis-PCKirchgaessner.ashx>;
8. Kunt A. D., Detragiache E., Gupta P. (2006). Inside the crisis: An empirical analysis of banking systems in distress, *Journal of International Money and Finance*, 25;
9. Krugman P. R. (1995). *Currencies and crises*, Ed. Mit Press, , ISBN 9780262611091, 421;
10. Liautaud, B., Hammond, M. (2000). *E-Business Intelligence: Turning Information into Knowledge into Profit*, McGraw-Hill, NY;
11. Mengolini A., Debarberis L. (2009). Lessons learnt from a crisis event: How to foster a sound safety culture, *Elsevier Journal*;
12. Mitran, E. (2011). Sisteme inteligente de marketing, *Revista Română de Informatică și Automatică*, vol. 21, nr. 1;
13. Moss, L.T., Atre, S. (2003). *Business Intelligence Roadmap: The Complete Project Lifecycle for Decision- Support Applications*, Addison Wesley;
14. Prutianu Ș., Munteanu C., Caluschi C. (2004). *Inteligența. Marketing Plus*, ed. Polirom, Iași;
15. Schumpeter J. A. (2006). *Capitalism, Socialism and Democracy*, London: Rutledge, 342;
16. Spillan J., Hough M. (2003). Crisis Planning in Small Businesses: Importance, Impetus and Indifference, *European Management Journal* Vol. 21(3): 398–407;
17. Stiglitz J. (2010). *Freefall: America, Free Markets, and the Sinking of the World Economy*, , ISBN 978-0393075960, 156-178;
18. Taylor J. B. (2009). The Financial Crisis and the Policy Responses: An Empirical Analysis of What Went Wrong, *NBER Working Paper* No. 14631;

19. Tapscott D., (1996). *The digital economy: Promise and peril in the age of networked intelligence*, McGraw- Hill;
20. Womack J. P., Jones D. T. (2005). *Lean Solutions: How Companies And Customers Can Create Value And Wealth Together*, Free Press;
21. Vasant, D., Stein, R. (1997). *Seven methods for transforming corporate data into business intelligence*, Prentice-Hall, Inc. Upper Saddle River, NJ;
22. Zahay D. (2012). Building the foundation for customer data quality in CRM systems for financial services firms, *The Journal of database marketing & customer strategy management*, No.1, p. 5.

PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ÎN CONTEXTUL NOILOR ABORDĂRI ALE ORGANISMELOR CONTABILE DE NORMALIZARE

Lect. univ. dr. **Liana GĂDĂU**
Facultatea Management Financiar Contabil, București
Universitatea Spiru Haret București

Rezumat:

Realitatea și complexitatea actualei economii mondiale justifică o dată în plus necesitatea unor standarde contabile globale care să fie aplicate în aceeași manieră atât de FASB, cât și de IASB, sau de organismele naționale de normalizare, care să asigure comparabilitate și informare relevantă la nivel internațional. Realizarea acestor standarde implică probleme care urmăresc obiectivele, definițiile, politicile de recunoaștere, de evaluare, de clasificare, de raportare a rezultatului, precum prezentarea și publicarea informațiilor financiar-contabile ale diverselor entități, altfel spus, probleme care vizează situațiile financiare sub toate aspectele. Un studiu aprofundat pe tema situațiilor financiare nu trebuie să ignore, sau să minimalizeze problema standardelor contabile al căror rol este unul vital în asigurarea unor situații financiare cât mai corecte și comparabile. De aceea, în studiul cercetării noastre pe tema aleasă, o să punctăm etapele mai importante și mai apropiate de prezent din evoluția procesului de dezvoltare a unor standarde globale de contabilitate, în contextul convergențelor contabile internaționale, protagonisții de bază fiind IASB (International Accounting Standards Board) și FASB (Financial Accounting Standards Board). Studiul procesului de convergență contabilă internațională trebuie completat și cu Reglementarea IAS – privind aplicarea IAS/IFRS-urilor în Europa. Cercetarea literaturii de specialitate și analiza evolutivă a reglementărilor principalelor referențiale contabile ne-au asigurat cadrul pentru înțelegerea procesului actual complex de normalizare a raportării financiare, dar și înscrierea tendinței acestuia de convergență către unitate.

Key words: *situații (raportări) financiare, armonizare, convergență, standarde internaționale de contabilitate, organisme contabile de normalizare internaționale*

JEL Classification: *M40, M41*

Introducere

Posibilitățile de aplicare la nivel global a unor standarde contabile performante, de înaltă calitate se înscriu pe două direcții ale normalizării: *aplicarea prin convergență* – în care cele două organisme internaționale, IASB și FASB, prin acțiunile efective pe care le întreprind caută să găsească o bază conceptuală comună de raportare; *aplicarea prin adoptare* – cale aleasă de U.E., dar și de alte țări în care își desfășoară activitatea entități deschise spre internaționalizare.

În 2002, prin Memorandumul “The Norkwalk Agreement” s-au pus bazele începerii colaborării susținute a celor două organisme contabile IASB și FASB în procesul de dezvoltare a unor standarde contabile de o calitate superioară, având ca principal țel asigurarea unei compatibilități cât mai mari a standardelor contabile elaborate de cele două organisme, care să poată fi folosite atât în raportarea financiară națională, cât și în raportarea financiară a societăților multinaționale. În realizarea acestor obiective, cele două organisme de normalizare IASB și FASB și-au propus parcurgerea următoarelor etape: realizarea unui *Proiect de convergență pe termen scurt* - care urmărea identificarea și eliminarea unor diferențe dintre standardele US-GAAP și IAS-uri, a căror convergență putea fi realizată pe

termen scurt prin selectarea standardelor existente; înlăturarea și altor diferențe existente prin programe viitoare convergente, desfășurate concomitent.

1. Situațiile financiare în contextul noilor abordări ale organismelor contabile de normalizare

1.1. Proiectul de convergență pe termen scurt

Proiectul de convergență pe termen scurt a standardelor existente - se limitează la acele diferențe care pot fi eliminate într-un termen scurt, de cele mai multe ori prin selecții făcute pe baza standardelor deja existente. Prin acest proiect, IASB analizează diversele probleme și, fie că propune modificări în standardele internaționale pentru a elimina diferențele găsite, fie comunică celui alt organism de normalizare FASB motivele care au stat la baza nemodificării prevederilor existente în standardele internaționale. În aceeași manieră de lucru acționează și FASB. Astfel, s-au luat în discuție *următoarele diferențe identificate* (diferențe identificate și soluționate până în prima jumătate a anului 2005):

- *Schimbul de active* – IFRS cere recunoașterea unui câștig sau a unei pierderi în cazul schimbului de active de exploatare similare, pe baza valorii juste, pe când US-GAAP le interzicea. FASB a analizat această divergență și a decis ca schimbul de active nemonetare de exploatare să fie recunoscut la valoarea justă, cu excepția cazului în care nici unul din aceste active supuse schimbului nu are o valoare justă determinabilă în anumite limite;

- *Politici contabile și modificări în estimările contabile* – diferențele semnalate priveau clasificarea unor modificări contabile, fie în categoria de modificări ale politicilor contabile, fie în cea a modificărilor de estimări. Soluția a fost îmbogățirea limbajului în standardul internațional legat de modificările contabile pentru a clarifica anumite noțiuni privind estimările contabile;

- *Stocurile* – aici diferența s-a axat pe problema, *capacitatea neutilizată și pierderile legate de stocuri*. IFRS cere ca valorile determinate de capacitatea neutilizată și de pierderile din producție să nu afecteze costul stocurilor, ci să fie recunoscute ca și cheltuieli în momentul în care apar. FASB a analizat această problemă și soluția a fost cea de convergență cu prevederile IFRS;

- *Modificările voluntare în politicile contabile* - IASB cere aplicarea din urmă a modificărilor voluntare în politicile contabile, iar FASB cerea prezentarea ajustărilor cumulate în anul modificării. FASB a decis adoptarea prevederilor IASB în această problemă. Se mai precizează că în situația în care nu sunt disponibile informații ajustate pentru anii anteriori modificării, se poate prezenta efectul cumulat al anilor anteriori în soldul inițial al Rezultatului reportat.

- *Câștigul pe acțiune* – în această problemă IASB și FASB au decis ca pentru calculul anual al câștigului diluat pe acțiune, efectul diluat al opțiunilor, warranturilor și echivalentelor lor să fie reflectat prin aplicarea metodei titlurilor de trezorerie, atunci când prețul mediu al pieței pentru acțiunile comune depășește prețul opțiunilor și al warranturilor.

Alte probleme luate în discuție au vizat: *impozitul pe profit* – neconcordanțele apărute se referă la excepțiile explicite privind recunoașterea și evaluarea impozitelor amânate de activ și de pasiv; *raportarea financiară interimară* – diferențele apărute rezidă din modul diferit al tratării perioadei interimare în raport cu perioada contabilă, ceea ce implică diferențe în recunoașterea anumitor venituri și costuri; *cheltuielile de cercetare-dezvoltare*; *tratamentul erorilor*; *recunoașterea activelor necorporale, altele decât fondul comercial*.

1.2. Proiecte de convergență pe termen lung

Cele două organisme de normalizare contabilă, IASB și FASB, în vederea realizării unei comparabilități cât mai bune a situațiilor financiare cooperează la mai multe *Proiecte de convergență pe termen lung* care au ca subiecte probleme complexe cum sunt: *instrumentele financiare, contabilitatea combinărilor de întreprinderi, recunoașterea veniturilor, beneficiile angajaților*. După cum se poate observa, toate acțiunile întreprinse prin aceste proiecte de convergență fie că sunt pe termen scurt, fie pe termen lung urmăresc probleme de definire, recunoaștere, clasificare, măsurare, prezentare și publicare a informațiilor financiar contabile, deci țin de modul întocmire și prezentare a situațiilor financiare. IASB a demarat și o serie de modificări, actualizări ale prevederilor din standardele internaționale existente, referitoare la: evaluarea stocurilor la ieșire, imobilizările corporale, efectele modificărilor cursurilor de schimb, leasingul, informații privind părțile afiliate, situațiile financiare consolidate, investițiile în entitățile asociate, câștigul pe acțiune.

Șirul modificărilor a continuat și după 2005 cu apariția unor noi IAS-uri (*IFRS 5 Activele necurente deținute în scopul tranzacționării și abandonurile de activități; IFRS 2 Plățile în acțiuni; IFRS 3 Combinări de întreprinderi; IFRS 1 Adoptarea pentru prima dată a IFRS-urilor*). În perioadele următoare, au fost aduse modificări standardului IAS 23 *Instrumente financiare: prezentare și descriere*; apare IFRS 7 *Instrumente financiare: prezentare* pus în aplicare începând cu anul 2007, care nuanțează cerințele din IAS 32.

De asemenea, în septembrie 2007, IASB a făcut publică *forma revizuită a normei IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare*, ce a intrat în vigoare de la 1 ianuarie 2009 care a modificat Situația variației capitalurilor proprii și prezentarea Rezultatului global, realizându-se astfel o apropiere între prevederile din IAS 1 și standardul american SFAS 130 *Raportarea rezultatului global*.

În urma sesizărilor venite din partea utilizatorilor, potrivit cărora, informațiile din situațiile financiare sunt prea agregate, îngreunând înțelegerea deplină a informațiilor conținute de acestea, IASB și FASB au demarat acțiuni comune de ameliorare a calității prezentării situațiilor financiare.

Astfel, s-au avut în vedere probleme legate de prezentarea informațiilor în situațiile financiare și anume: gradul de detaliere al acestora, evidențierea și explicarea subtotalurilor și totalurilor, analiza utilizării metodei indirecte/directe în prezentarea fluxurilor de numerar, revizuirea caracteristicilor calitative ale informațiilor ce trebuie prezentate în situațiile financiare și o mai bună concordanță a acestora cu principiile contabile, etc.

Pentru atingerea acestui scop IASB și FASB, la sfârșitul lui 2008 au publicat documentul intitulat "*Viziuni preliminare cu privire la prezentarea situațiilor financiare*" – fiind rezultatul consultărilor de peste doi ani a celor două organisme de normalizare IASB și FASB cu o serie de grupuri de consultanță, de exemplu Financial Institutions Advisory Group, Joint International Group etc. Scopul acțiunii este de a stabili un standard care să ghideze entitățile în întocmirea situațiilor financiare, în vederea *realizării unei imagini financiare integrate asupra entității raportoare* pentru a spori utilitatea informațiilor.

În realizarea acestui scop se au în vedere **obiectivele** menționate în continuare.

O prezentare *coerentă și unitară a informațiilor* în situațiile financiare astfel încât utilizatorii să poată urmări cu ușurință fluxul de informații de-a lungul tuturor componentelor setului și per global. *Dezagregarea informațiilor* pe fiecare componentă prin evidențierea și explicarea subtotalurilor, totalurilor, pentru a crește gradul de înțelegere și de utilitate a lor. Prezentarea informațiilor în situațiile financiare în așa fel încât utilizatorii să poată aprecia cu ușurință *lichiditatea și flexibilitatea financiară* a entității, capacitatea ei de a face față angajamentelor financiare, dar și de a investi.

Cu privire la *prezentarea performanțelor se va realiza un singur document – Situația rezultatului global* (se elimină opțiunea de prezentare prin două situații distincte) în care sunt

incluse atât elementele Contului de Profit și Pierdere cât și elementele de rezultat recunoscute direct în Capitalurile proprii, dar într-o secțiune separată. Pentru a spori utilitatea informațiilor din prognozele privind fluxurile viitoare de numerar ale entității – *cheltuielile vor fi prezentate după funcții*, iar în cadrul fiecărei funcții acestea vor fi subclasificate după natură. *Există și păreri contrare ale investitorilor și analiștilor care susțin că, clasificarea după natură oferă informații relevante și cu un grad de dezagregare mai ridicat, permitând o mai bună previziune a performanțelor viitoare, o mai bună comparabilitate.*

Cu privire la Situația fluxurilor de numerar – organismele de normalizare IASB și FASB propun pentru *prezentarea cash flowului din exploatare numai metoda directă* și prezentarea unei reconcilierii a fluxurilor de numerar cu rezultatul global la nivel de secțiune, în Notele explicative.

Conform documentului “*Viziuni preliminare cu privire la prezentarea situațiilor financiare*”; publicat de cele două organisme de normalizare IASB și FASB, *formatele de prezentare* pentru cele trei situații financiare *Situația poziției financiare*, *Situația rezultatului global*, și *Situația fluxurilor de trezorerie*, trebuie astfel întocmite încât să evidențieze clar și prin secțiuni diferite, *secțiunea - de creare de valoare de către entitate, defalcată pe activități de exploatare și de investiții*, și *secțiunea – activități de finanțare*.

Se vor evidenția în secțiuni diferite informațiile cu privire la impozitul pe profit, la activitățile discontinue, la Capitalurile proprii. Pentru creșterea gradului de înțelegere a informațiilor de către utilizatori, fiecare secțiune și în cadrul acesteia, fiecare categorie de elemente trebuie să conțină subtotaluri și totaluri. Prezentăm în Tabelul nr.1 *formatele celor trei situații financiare propuse de IASB și FASB*, care prin structura și modul de întocmire **constatăm** că privilegiază în primul rând investitorii de capital.

Tabel nr. 1 Formatele situațiilor financiare propuse de IASB și FASB

Situația poziției financiare	Situația rezultatului global	Situația fluxurilor de numerar
<i>Secțiunea activităților de exploatare și investiții:</i> - active și datorii ale activității de exploatare; - active și datorii ale activității de investiții	<i>Secțiunea activităților de exploatare și investiții:</i> - venituri și cheltuieli ale activității de exploatare; - venituri și cheltuieli ale activității de investiții	<i>Secțiunea activităților de exploatare și investiții:</i> -fluxuri de numerar din activitatea de exploatare; -fluxuri de numerar din activitatea de investiții
<i>Secțiunea de finanțare:</i> - active aferente activității de finanțare; - datorii aferente activității de finanțare;	<i>Secțiunea de finanțare:</i> - venituri aferente activelor de finanțare; - cheltuieli aferente datoriilor de finanțare;	<i>Secțiunea de finanțare:</i> - fluxuri de numerar aferente activelor de finanțare; - fluxuri de numerar aferente datoriilor de finanțare;
Impozitul pe profit	Impozitul pe profit	Impozitul pe profit
Activități discontinue	Activități discontinue	Activități discontinue
-	Alte rezultate globale	-
Capital propriu	-	Capital propriu

Sursa: IASB, 2012

1.3. Adoptarea IFRS-urilor în Europa în elaborarea situațiilor financiare

Este interesant de văzut poziția Uniunii Europene vis-à-vis de standardele contabile internaționale și de standardele americane. De aceea vom intitula sugestiv următorul paragraf astfel: **De ce adoptarea IFRS-urilor în Europa în elaborarea situațiilor financiare?**

Pornim cu precizarea următorului adevăr, normele contabile IASB și cele FASB prezintă diferențe deoarece ele servesc mediilor diferite (normele IASB servesc unui mediu internațional, iar cele FASB unui mediu național și anume cel american), au nivele de suport tehnic și logistic diferite și rezultă din procese de elaborare și de structură de normalizare diferite.

Prezentăm în Tabelul nr.2 argumentele care au stat la baza orientării U.E. în alegerea IFRS-urilor.

Tabel nr. 2 Europa a ales IFRS-urile pe baza următoarelor argumente

- normele sunt elaborate de un organism internațional, IASB, au vocația de a fi difuzate la nivel mondial, fiind recomandate de Organizația Internațională a Comisiilor de Valori Mobiliare (IOSCO) pentru toate cotațiile transfrontaliere;
- ca o decizie politică de a se îndepărta de normele americane, Europa neputând avea nicio influență în elaborarea acestor norme, concepute cu precădere pentru interesele și necesitățile economiei americane;
- posibilități crescute de a influența elaborarea standardelor internaționale;
- ca un răspuns al U.E. la atitudinea ostilă a burselor americane, în sensul că US-GAAP au fost acceptate fără reconciliere în Europa, în timp ce companiile europene, pentru a putea fi cotate la bursele americane, pentru o perioadă lungă de timp au trebuit să-și întocmească situațiile financiare în conformitate cu US-GAAP.

Sursa: Prelucrările autorului

Astfel, Consiliul European și Parlamentul European au adoptat **Reglementarea nr.1.606/2002** privind aplicarea Standardelor Contabile Internaționale, cunoscută sub denumirea de *IAS Regulation*. Prin această reglementare se cere companiilor cotate la bursă, ca începând cu anul 2005, (termenul putând fi reportat în 2007 doar pentru anumite entități), să întocmească situații financiare consolidate în conformitate cu standardele internaționale și cu interpretările acestora, (inițial mai puțin cele legate de instrumentele financiare, acestea făcând subiectul mai multor discuții și modificări ulterioare).

Statele membre au libertatea de a cere conformitatea cu IFRS și pentru situațiile financiare individuale sau consolidate ale entităților necotate. Trebuie precizat că, în procesul de adoptare a IAS-urilor de către U.E. s-a urmărit și următorul aspect foarte important, ca standardele contabile adoptate să îndeplinească cumulativ următoarele cerințe: să nu vină în contradicție cu principiul imaginii fidele enunțat de Directivele a IV-a și a VII-a; să corespundă interesului public european; să corespundă cerințelor de inteligibilitate, relevanță, fiabilitate și comparabilitate solicitate de o informare financiară superioară necesară în fundamentarea deciziilor economice.

Trecerea la IFRS, prognozată pentru 2005, a fost pregătită, cu mult înainte oferindu-se entităților posibilitatea elaborării încă din anul 2003 a unor informații financiar-contabile care să răspundă cerințelor IAS-urilor înainte de 2005. Încurajările au vizat includerea în situațiile financiare din 2003 a unor informații descriptive privind situația tranziției la IFRS-uri pentru entitatea în cauză, iar în situațiile financiare anuale din 2004 prezentarea în conformitate cu

IFRS și a informațiilor numerice, utilizând tratamente din *IFRS 1 Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară*.

Revenind la Reglementarea CE nr.1.606/2002 al Consiliului European și Parlamentului European, putem spune că aceasta a reprezentat practic crearea cadrului armonizării contabile europene. Punctăm câteva din avantajele aplicării IAS / IFRS-urilor în contabilitatea entităților din spațiul comunitar în Tabelul nr.3.

Tabel nr. 3 Avantajele aplicării IAS / IFRS-urilor în contabilitatea entităților din spațiul U.E.

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">▪ adoptarea unui referențial contabil unic va favoriza omogenitatea informărilor financiare în Europa;▪ va permite limitarea opțiunilor existente (se cunoaște că opțiunile autorizate de Directive sunt extrem de numeroase);▪ favorizează realizarea unor comparații obiective între datele financiare ale entităților europene;▪ asigurarea unui grad ridicat de transparență și comparabilitate a situațiilor financiare și o funcționare eficientă a pieței comunitare de capitaluri și a pieței interne;▪ optează asupra prevalenței economicului asupra juridicului, instaurează în anumite domenii regula evaluării la valoarea justă, lasă o mai mare larghețe raționamentului profesional. |
|--|

Sursa: Prelucrările autorului

Trebuie precizat faptul că, Directivele contabile europene își păstrează rolul lor primordial în mediul entităților europene. Astfel, pentru cele cotate Directivele joacă un rol important în mecanismul de adoptare a IFRS-urilor, așa cum se prevede în Reglementarea europeană, iar pentru cele necotate ele rămân legislația contabilă de bază. În plus, pentru domeniile neacoperite de IFRS-uri, Directivele vor continua să reglementeze aspecte importante, ca de exemplu întocmirea unui raport de gestiune și obligațiile legate de certificarea situațiilor financiare. Putem spune, că anul 2005 este un an cu importanță semnificativă pentru contabilitate pe plan internațional, atât prin definitivarea eliminării multor diferențe dintre IAS/IFRS și US-GAAP, ca dovadă a eforturilor îndreptate către convergența contabilă pe plan internațional, dar și ca dată oficială cu care companiile cotate la bursă, din U.E. încep să întocmească situații financiare consolidate în conformitate cu IAS/IFRS și interpretările acestora.

În perioada următoare se remarcă evenimente semnificative în sfera convergenței, *Instrumentele financiare* fiind standardul cu cele mai multe modificări. Astfel, în 2007 se emite *IFRS 7 Instrumente financiare: informații de furnizat*, care completează standardele anterioare *IAS 32 Instrumente financiare: prezentare* și *IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*, lucrându-se la *proiectul lui IFRS 9* care va înlocui *IAS 39* începând cu 2013. *IFRS 9 Instrumente financiare* a abordat inițial doar aspecte legate de contabilizarea activelor financiare, din cauza disputelor pe plan internațional privind evaluarea la valoarea justă a datoriilor și recunoașterea unui câștig atunci când riscul de credit al entității se deteriorează. În 2010 s-au adus îmbunătățiri standardului *IFRS 9* cu cerințe privind evaluarea și recunoașterea datoriilor financiare, menținându-se opțiunea valorii juste din *IAS 39* pentru datoriile financiare, însă *variațiile de valoare nu vor mai afecta Contul de Profit și Pierdere ca în IAS 39, ci Alte elemente ale rezultatului global*. De asemenea, amendamentele aduse de U.E. Directivelor sale contabile introduc răspunderea colectivă a consiliilor directoare ale entităților pentru situațiile financiare și alte rapoarte anuale, crește transparența raportării și introduc obligativitatea pentru entitățile cotate întocmirii unei declarații “a corporate governance statement”.

Mergând pe același trend al convergenței, organismul american SEC și Comisia U.E. au ajuns la înțelegerea conform căreia entitățile care întocmesc situații financiare conform cu IFRS, cel mai târziu din 2009, să nu mai fie nevoite să efectueze ajustări, reconcilieri în vederea atingerii conformității cu normele americane, pentru a li se permite accesul pe piețele americane de capital. Convergența IAS-FASB continuă și în 2009, stabilindu-se anul 2011 ca perioadă de finalizare a procesului. Se propune ca anul 2013 să fie anul în care IFRS să se aplice și în entitățile americane.

Concluzii

Entitatea economică actuală, activând într-un mediu economic globalizat în care piețele nu au frontiere, pentru a fi cotate pe piața de capital trebuie să dispună de informații financiar-contabile, comparabile, transparente și de bună calitate. Acest demers este susținut de utilizarea standardelor internaționale de contabilitate. În acest fel utilizatorii informațiilor financiar contabile dispun de aceeași bază de comparație și de apreciere a activităților entităților economice. În atingerea acestui obiectiv sistemele contabile europene au parcurs etapele armonizării și conformității cu standardele internaționale de raportare.

În prezent, se depun eforturi susținute de către organismele internaționale de normalizare a raportării financiar-contabile în îmbunătățirea procesului de normalizare contabilă și anume, în determinarea unui cadru de referință comun bazat pe concepte, principii, norme contabile precise și identice pentru toți producătorii și utilizatorii de informații contabile.

Ideea generală conturată este că metodologia folosită de organismele de normalizare cu privire la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare tinde să se uniformizeze în contextul elaborării unor standarde contabile convergente, acceptate într-o măsură crescândă în practica de raportare financiară a tot mai multor entități din întreaga lume.

Referințe bibliografice

1. IASB, *Standardele Internaționale de Raportare Financiară*, norme oficiale emise la 1 ianuarie 2011, traduse de CECCAR, Editura CECCAR, București, (2011).
2. Petre, G., Lazăr, A, et al., *Politici contabile în condițiile aplicării Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IVa CEE, aprobate prin OMFP nr.3055/2009*, Editura Regia Autonomă a Monitorului Oficial, București, (2012).
3. Van Greuning, Hennie, *Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Ghid practic*, ediția a 4a, Editura Irecson, București, 2011.
4. <http://www.iasplus.com/restruct/chrono.htm>.
5. <http://www.fasb.org/news/nr022706.shtm>.
6. www.iasplus.com.
7. www.iasb.org și www.fasb.org.
8. www.europa.eu.int.

TEORII ȘI MANAGERI OPERATORI ÎN FLUXURI MANAGERIALE DOXASTICE

Conf.univ.dr. Ioan I. GÂF-DEAC
Facultatea de Drept și Administrație Publică, București
Universitatea Spiru Haret

Rezumat:

Un manager are identitate managerială atunci când laturile sale caracteristice, proprii se află în legături cu sine însuși, fără alte conexiuni ori cu alte valențe ale altor „lucruri” (în înțeles de entități). În management nu sunt încă formulate standarde pentru formalizarea sau calculul identității manageriale.

Restricționarea procesuală auto-impusă demonstrează însă lipsa de restricții în procesul introspectiv.

Ca atare, limbajul formal, semantica nelimitată, posibilele stări considerate elemente finite la „stări manageriale totale”, oferă șanse auto-actualizării cvasi-permanente a procesului general decizional în managementul modern.

Într-o astfel de situație complexă se simte nevoia formulării hiperteoriilor folosind iterații, relaționări derivate și compuse între principiile și operatorii doxastici ai încrederii manageriale.

Apreciem că accesibilitatea relațională este esențială în arsenalul oricărui manager atunci când explorează sistemele manageriale non-triviale

În procesul managerial, cvasi-permanent sunt operaționalizate „noi puncte de vedere”, „contradicții”, „nefinalități”, „diferențieri” ș.a.

De aceea, în management poate fi asumată ideea constituției naturale a identității.

Cuvinte cheie: manager, teorie, doxastică, logică, management.

1. Identificarea teoriilor manageriale doxastice

În câmpul gândirii moderne manageriale se delimitează două areale ale manifestării logicii gândirii și anume:

a) *Logica epistemică*; aceasta este predispusă generic să poarte și denumirea *de logică a cunoașterii* sau *a cunoștinței* (*the logic of knowledge*). Atitudinea propozițională de bază (semantica operațională) rezidă în context logic modal din expresia „*știu că*”...

b) *Logica doxastică*; aceasta poate fi generic denumită *logica încrederii*, *a plauzibilității* sau „*a credinței*”, „*a bănuielii*”, (*the logic of belief*). Atitudinea propozițională în contextul logic modal, respectiv doxastic, rezultă din expresia „*cred că*...”

Dacă un manager „*știe că*...”, apare sugestia că, în fapt „*ceea ce știe*” este extras dintr-o lume exterioară, deci importat (adus) în lumea sa.

Ca atare, epistemologic se poate vorbi de existența unor posibile „lumi”. Este la îndemână deci a recunoaște existența *alternativelor manageriale epistemice*.

Ceea ce este compatibil cu planul cunoașterii, convențional acceptat, revine managerului ca resursă de substanță multiplă, multivalentă în depozitul său de elemente folositoare în procesul decizional pentru elaborarea deciziei.

Se deduce că dacă un manager „*știe că* ...”, acesta este diferit de alți oameni, întrucât consimte plasamentul său în alternative epistemice aferente lumii reale și, ca atare, are măsura în care se poate raporta și la alternative epistemice doxastice:

(i) Dacă managerul M *știe că* $\{\partial\}$, cunoașterea implică „credința soluționată”, respectiv un adevăr, o realitate confirmată.

(ii) Dacă managerul M *crede că* $\{\partial\}$, cunoașterea implică „credința nesoluționată”, respectiv rezerva că este vorba de adevăr, iar realitatea nu este pe deplin confirmată.

Între (i) și (ii), dacă se aplică raporturi (predicate) se pot obține cu ajutorul unor operatori de logică predicativă (α, β) relațiile:

$$\left\{ \begin{array}{l} \alpha(\theta) \text{ pentru (i)} \\ \beta(\theta) \text{ pentru (ii)} \end{array} \right\} \quad (1)$$

În continuare, pe această bază este posibilă formalizarea, respectiv clasificarea teoriilor manageriale doxastice și anume:

1. *Teoria managerială doxastică informală*. Este acceptată formula în care managerul „poate să creadă orice și despre orice”.

2. *Teoria managerială doxastică formală*. Managerul „crede” sau se angajează limitativ în a crede despre ceva. Delimitările mulțimii generate de „ceva” sunt convențional acceptate.

3. *Teoria managerială doxastică statică*. În contextul operațiunii de a „crede” sunt luate în considerare date statistice sau actuale, de tip „clîșeu”, la un moment (t_k). Pe această bază se obțin concluzii despre organizare și conducere ce pot fi extinse, sugerând parametrii ajutători în a traversa bariera spre arealul logicii epistemice.

4. *Teoria managerială doxastică dinamică*. Conținutul expresiei „a crede” este desfășurat în timp $\{\Delta t_i\}$, obținându-se clîșee, reunite în cvasi – continuitate.

5. *Teoria managerială doxastică non-introspectivă*. În acest caz obținerea rezultatelor din procesarea parametrică a noțiunii „a crede” se face pe căi cvasi-epistemice, evitând emiterea de judecăți din partea decidentului pentru construcția deciziei. Elaborarea deciziei se face folosind date structurate din câmpul exterior obiectivat în care acționează managerul.

6. *Teoria managerială doxastică introspectivă*. Stările interioare provenite din gândirea managerului identifică valori pentru elementele rezultate din procesarea noțiunii „a crede”, acestea fiind folosite în construcția complexă a deciziei.

Operatorii de încredere (parametrii) vor induce sistemelor de teorie managerială doxastică stări caracterizate de proprietăți precum *veridicitatea* și *consistența*.

2. Identitatea relativă a managerului

Un manager are *identitate managerială* atunci când laturile sale caracteristice, proprii se află în legături cu sine însuși, fără alte conexiuni ori cu alte valențe ale altor „lucruri”(în înțeles de entități).

Caracterizarea este vizibil *circulară* („fără alte conexiuni”, deci închisă), concomitent *paradoxală*, întrucât se referă la „laturile sale”(sau la „laturi”), nefiind definită mulțimea acestora. Este sugerată ideea că în mod obișnuit ar putea exista *identități absolute*.

Realitatea percepută în mediul ambiant organizat și condus evidențiază faptul că identitatea *este relativă*, cu atât mai mult cu cât circularitatea sa se raportează la n -dimensionalitatea procesului managerial.

De altfel, este posibil ca pentru decizia x și pentru decizia y să se identifice aceiași relație R_{xy} așa cum în mod obișnuit pentru cele două decizii nu este exclusă posibilitatea de a se identifica relația $S_{xy} \neq R_{xy}$.

Pe de altă parte, identitatea deciziei x ar putea fi regăsită la decizia y atunci când x și y „împlică” și „sunt implicate” prin același tip, conținut și calitate a proprietăților lor.

Identitatea proprie este o *identitate numerică* întrucât se deosebește de *similaritatea exactă*, respectiv de *identitatea calitativă*.

Identitatea relativă managerială se întâlnește atunci când un manager m_1 și un alt manager m_2 se află în relativitate față de un *concept* sau *predicat*, dar nu în relativitate unul față de celălalt.

În management nu sunt încă formulate standarde pentru formalizarea sau calculul identității manageriale.

În procesul managerial, cvasi-permanent sunt operaționalizate „noi puncte de vedere”, „contradicții”, „nefinalități”, „diferențieri” ș.a.

De aceea, în management poate fi asumată ideea *constituției naturale a identității*.

Între manageri este observabilă relativitatea obișnuită a identității, întrucât cele două persoane m_1 și m_2 pot avea aceeași relaționare $R_{m_1 m_2}$, însă este exclusă relaționarea $S_{m_1 m_2}$ a acestora față de alții.

Identitatea universală nu este atinsă decât în plan teoretic, ideal.

3. Tipuri de manageri și stări manageriale doxastice

În concordanță cu *tipurile de teorii manageriale doxastice* este posibilă identificarea și catalogarea *tipurilor de manageri* situați în fluxul logic modal al procesării manageriale doxastice.

Cea mai generală clasificare a managerilor, în cadrul conceptual de mai sus, este în categoriile *a) statici (S)* și *b) dinamici (D.)* (fig.1)

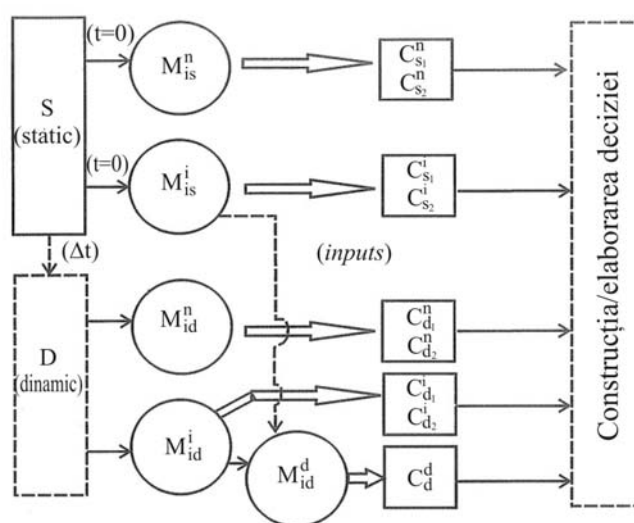


Figura 1. Tipuri de manageri operatori în fluxurile manageriale doxastice pentru construirea/elaborarea deciziilor

Managerii statici (M_s) nu au capacitatea sau predispoziția de a-și schimba sau de a modifica un nivel de încredere managerială pe care o manifestă la un moment dat, cu toate că în esența procesuală managerială acel nivel nu poate fi considerat imuabil, invariabil, respectiv constant absolut.

Managerii dinamici (M_d) au predispoziția colectării/captării cvasi-permanente de noi informații pe care le folosesc în modelarea încrederii manageriale, respectiv la ajustarea răspunsurilor (*outputs*) destinate a fi intrări (*inputs*) în procesul construirii /elaborării deciziei.

În sfera managementului doxastic cea mai importantă clasificare se referă la catalogarea managerilor în *a) agenți introspectivi (M_{is})* și *b) agenți non – introspectivi (M_{id})*.

Managerii non-introspectivi statici (M_{is}^n) sunt cei care nu au predispoziția sau abilitatea de a-și schimba propriile încrederi manageriale, ori de a modifica încrederea managerială în sine, aferentă unui obiect sau fenomen supus organizării și conducerii.

Ei consideră mediul ambiant al firmei ca fiind dominat de *stări doxastice independente* și, ca atare, atingerea imaginilor acestor stări ar trebui operaționalizată de către alți manageri (alți agenți).

Cu alte cuvinte, ei așteaptă de la ceilalți oferta de „viziuni mari”/„viziuni largi”.

Ei au încredințarea că tot ceea ce este colectat/captat informațional înseamnă în sine exact ceea ce semantic se întâlnește în înțelegerea convențională a proprietăților de stare.

Acest tip de manager folosește date fixe, așteptate pentru primirea informațiilor ($C_{s_1}^n$), și acceptă realitatea convențională că nu se învață din experiențe ($C_{s_2}^n$).

Managerii introspectivi statici (M_{is}^i) cred în încrederea lor managerială. Ei nu au încredere în stările doxastice exterioare lumii lor sau mediului ambiant al firmei și, deopotrivă, așteaptă ca alți agenți să operaționalizeze situațiile independente din exterior, pentru a le folosi în procesul managerial curent.

Introspecția se referă la analiza nivelului lor propriu manifestat în privința încrederii manageriale. Acest tip de manager recurge la analiza încrederii sale în obiectele sau fenomenele manageriale, validându-și pozițiile sale acționale.

El așteaptă în date fixe primirea de informații diversificate ($C_{s_1}^i$), pe care le adjudecă/le asumă. Deopotrivă adjudecă experiențele în termeni absoluți ($C_{s_2}^n$), fără a interveni în conținutul lor.

Managerii non-introspectivi dinamici (M_{id}^n) au confirmate propriile lor niveluri de încredere despre lumea interioară și cea exterioară a firmei și a propriei persoane, însă aceștia nu au încredere în propriile lor încredere.

Dacă mediul interior sau mediul exterior ambiant al firmei, ori al propriei sale persoane ocazionează noi informații spre colectare/asumare, acest tip de manager are predispoziția/capacitatea de a răspunde (a reacționa) prin modificarea, respectiv ajustarea propriilor niveluri de încredere.

Managerii non-introspectivi dinamici consideră că stările doxastice se află în afara persoanelor lor și chiar a mediului ambiant al firmei (dincolo de limite, bariere și orizonturi perceptibile).

Ca atare, stările doxastice în această viziune aparțin “lunii exterioare constante”, iar dacă managerul își modifică nivelurile sale de încredere managerială, el consideră că nu va afecta lumea exterioară constantă.

Așadar, un manager non-introspectiv dinamic nu explorează activ, direct și concret lumea exterioară constantă. El nu are încredere în nivelurile sale de încredere sau în predispoziții, ori în capacitatea proprie de explorare a stărilor doxastice îndepărtate.

Ca atare, folosește date dinamice ($C_{d_1}^n$) și rețeaua neurală a stărilor, care ocazionează luarea în considerare a experiențelor ($C_{d_2}^n$).

Managerii introspectivi dinamici (M_{id}^i) sunt cei care iau în considerare experiențele viitoare (intrările doxastice) ($C_{d_1}^i$), respectiv asumă și procesează propoziții despre lumea exterioară a firmei și propriilor lor persoane ($C_{d_2}^i$).

Aceștia consideră mediul ambiant al firmei drept „o lume propozițională” în care intuițiile și contra-intuițiile sunt folosite dinamic (în timp) pentru introspecții, într-o permanentă revizuire a nivelurilor încrederii manageriale.

În unele situații incursiunile introspective determină abandonarea unor încredere proprii asupra diferitelor obiecte și fenomene manageriale sau, dimpotrivă, introducerea altora bazate pe noi informații primite cvasi-permanent (Δt).

Aproape întotdeauna un nivel de încredere managerială este supus reviziei sau i se alocă o anumită doză de “neîncredere” care ocazionează derivarea, diferențierea, respectiv reprocesarea stărilor doxastice.

Falsa încredere este în mod automat eradicată, eliminată, iar expansiunea deplină a procesului managerial pe noi orizonturi, prin stări doxastice rafinate și certificate este operabilă prin introspecția dinamică.

Managerii introspectivi doxastici (M_{id}^d) sunt generatori, procesatori și operatori de stări doxastice ($C_{d_i}^d$). Aceștia folosesc pe deplin introspecția dinamică și operatorii doxastici de înaltă complexitate și rezoluție.

4. Modificarea nivelurilor de încredere managerială

Motivațiile manifestării *comportamentului managerial static* sunt studiate în rândul managerilor pornind de la *constrângerile* sau *rezervele* afișate de aceștia prin gândirea managerială, sub presiunea cerinței intrinseci, convențional acceptată de încadrare în raționalitate ori de respectare a unei anumite normalități raționale.

Acțiunile doxastice sunt considerate „atacuri” sau potențiale instrumente, ori ocazii de afectare a raționalității procesuale în management.

Asumarea acționalității doxastice poate induce un anumit grad de descumpănire în rândul managerilor, fiind „clătinate” sistemele perceptibile, sesizabile de judecată în formulă obișnuită, tradițională.

Revizuirea nivelurilor de încredere managerială sugerează ocazii de analize și „împing” managerul în câmpul transformărilor, ajustării sau restructurării mulțimii de elemente ce folosesc la construcția/elaborarea deciziei, întrucât sunt sesizate (perceptibil) anumite valențe sau deformații ale elementelor inițiale de judecată asupra organizării și conducerii.

Urmare a schimbărilor menționate, de regulă se asistă la o *restrângere a încrederii manageriale*.

În context, cea mai importantă problemă se dovedește a fi cerința de elaborare a unor metodologii bazate pe teorii coerente referitoare la *schimbarea (modificarea) rațională a încrederii manageriale*.

Pentru acest scop se folosesc: restrângerea (R), expansiunea (E), revizuirea/revederea (R_v) și conservarea/conservatismul (Q) (fig.2).

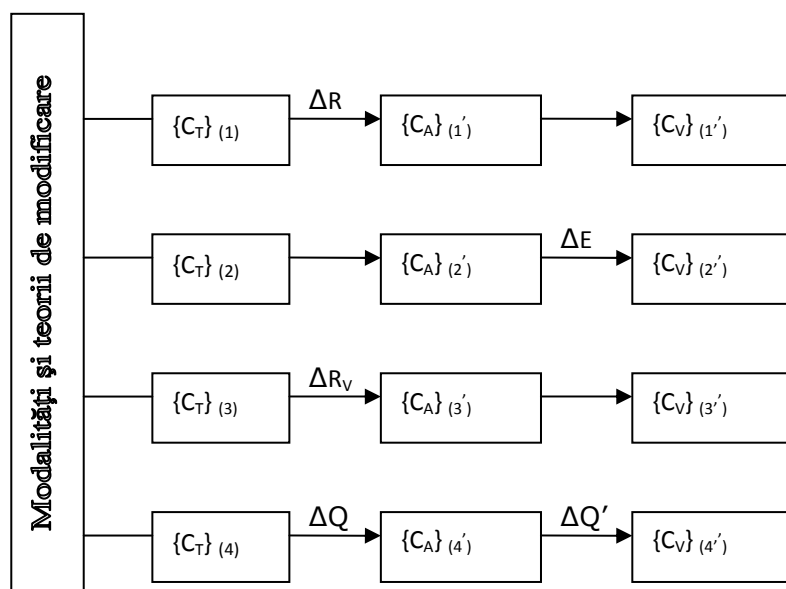


Figura 2. Aplicații ale acțiunilor de modificare a încrederii manageriale

$\{C_T\}$ = conținut vechi (trecut) al încrederii manageriale;

$\{C_A\}$ = conținut actual al încrederii manageriale;

$\{C_v\}$ = conținut viitor al încrederii manageriale;

ΔR = restrângere; ΔE = expansiune;

ΔR_v = revizuire (prevedere); ΔQ = conservare (conservatism).

În cazul $\{1;1;1''\}$ *restrângerea* se referă la modificarea cantitativă și calitativă a informațiilor manageriale cerute $\{C_T\}$ pentru obținerea unei mulțimi $\{C_A\}$ a informațiilor actualizate, debarasate de redundanță sau date de inutilitate.

Arealul informațional viitor $\{C_V\}$ este construit pe baza datelor actualizate restrânse, cu încredere manageriale condensate la niveluri convențional acceptate.

În cazul $\{2;2;2''\}$ *expansiunea* se referă la obținerea unei mulțimi viitoare, a datelor de organizare și conducere fiind acceptată folosirea informațiilor manageriale actuale.

În cazul $\{3;3;3''\}$ se procedează la o *revizuire/prevedere* a cantității și calității informațiilor, fiind ajustată mulțimea datelor prezente de organizare și conducere, care folosește drept bază pentru proiecțiile viitoare.

În cazul $\{4;4;4''\}$ se instituie un „*status-quo*” cantitativ și calitativ similar conservării/conservatismului aplicat informațiilor manageriale care sunt acceptate pe traiectoria trecut-prezent-viitor.

În același cadru al preocupărilor pentru modificarea nivelurilor de încredere managerială, din rândul tehnicilor doxastice se desprinde cea a „*sferei de terminologii*”.

Se consideră că propozițiile aferente reprezentărilor manageriale viitoare (doxastice), în totalitatea lor, însă aferente unui obiect sau fenomen managerial, trebuie luate în atenție sub o *reuniune de tip sferă*, cu conținut interior n -dimensional al semnificațiilor acționale.

Mărimea sferei determină influențe asupra densității sale.

Plauzibilitatea epistemică este în scădere pe măsura creșterii diametrului/volumului n -dimensional al sferei terminologice.

De aceea, managerii pot introduce în procesările decizionale pe care le efectuează o așa numită *mulțime a plauzibilităților condiționale*.

Managerul este supus condiționalităților implicite atunci când avansează acțional în procesul decizional. Încrederea managerială este în creștere (+) spre centrul „sferei de terminologii”, iar plauzibilitatea este în scădere (-) spre învelișul acesteia.

Cazul cel mai complex al acestor tendințe se poate întâlni când quantumurile sub-arealelor încrederii manageriale și plauzibilității sunt neregulate (*fig.3*)

În frecvente situații, revizuirile/revederile pot fi ne-deterministice atâta timp cât se pot imagina teorii manageriale axiomatice informaționale.

Aceasta este o cale pe care managerii se regăsesc acțional, în avansul lor spre decizia elaborată, nefiind necesar angajamentul în nelimitare procesuală.

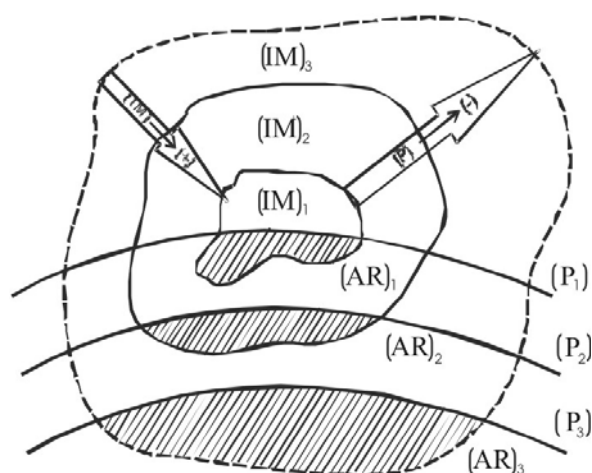


Figura 3. Creșterea încrederii manageriale și scăderea plauzibilității

$P_1; P_2; P_3$ = plauzibilități;

$(IM)_1; (IM)_2; (IM)_3$ = încredere manageriale;

$(AR)_1; (AR)_2; (AR)_3$ = arii de revizuire permanentă a procesului de construcție a deciziei.

Restricționarea procesuală auto-impusă demonstrează însă lipsa de restricții în procesul introspectiv.

Ca atare, limbajul formal, semantica nelimitată, posibilele stări considerate elemente finite la „stări manageriale totale”, oferă șanse auto-actualizării cvasi-permanente a procesului general decizional în managementul modern.

În schimb, este posibil să se identifice unele proprietăți și caracteristici ale imaginilor doxastice generale precum: consistența, veridicitatea introspecțiunii pozitive, veridicitatea introspecțiunii negative sau chiar date ce cuantifică introspecțiunea efectivă pozitivă ori negativă.

Într-o astfel de situație complexă se simte nevoia formulării *hiperteoriilor* folosind iterații, relaționări derivate și compuse între principiile și operatorii doxastici ai încrederii manageriale.

Apreciem că accesibilitatea relațională este esențială în arsenalul oricărui manager atunci când explorează sistemele manageriale non-triviale.

5. Concluzii

- Epistemologic se poate vorbi de existența unor posibile „lumi”. Este la îndemână deci a recunoaște existența *alternativelor manageriale epistemice*.
- Un manager are *identitate managerială* atunci când laturile sale caracteristice, proprii se află în legături cu sine însuși, fără alte conexiuni ori cu alte valențe ale altor „lucruri”(în înțeles de entități).
- Ceea ce este compatibil cu planul cunoașterii, convențional acceptat, revine managerului ca resursă de substanță multiplă, multivalentă în depozitul său de elemente folosite în procesul decizional pentru elaborarea deciziei.
- *Plauzibilitatea epistemică* este în scădere pe măsura creșterii diametrului/volumului *n*-dimensional al sferei terminologice.
- De aceea, managerii pot introduce în procesările decizionale pe care le efectuează o așa numită *mulțime a plauzibilităților condiționale*.

Bibliografie

1. **Gâf-Deac, I. I.**, *Management public. Practici manageriale pentru personalul din firme și instituții*, Editura Infomin, Deva, 2010
2. **Gâf-Deac, I. I.**, *Managementul serviciilor publice*, Editura Infomin, Deva, 2010
3. **Gâf-Deac, I. I.**, *Știința administrației și management public modern*, Editura Infomin, Deva, 2010
4. **Gâf-Deac, I. I.**, *Informatizarea sistemului administrației publice. Dicționar pentru juriști și funcționari publici*, Editura Infomin, Deva, 2010
5. **Gâf-Deac, I. I.**, *Noua Economie între cunoaștere și risc*, Editura Infomin, Deva, 2010
6. **Gâf-Deac, I. I.**, *Bazele juridice și economice ale sistemelor de resurse în noua economie*, Editura Infomin, Deva, 2007
7. **Gâf-Deac, I. I.**, *Noile orizonturi juridice și globalizarea*, Editura Infomin, Deva, 2002
8. **Gâf-Deac, I. I.**, *Îndrumar pentru management public și servicii publice*, Editura Infomin, Deva, 2010
9. **Gâf-Deac, I. I.**, *Îndrumar pentru știința administrației*, Editura Infomin, Deva, 2010

FORMULE DE GESTIUNE CORPORATIVĂ ÎN ROMÂNIA ÎN CONTEXT COMPARATIV CU GESTIUNEA DIN MEDIUL PRODUCTIV-ECONOMIC ȘI SOCIAL REGIONAL/ GLOBAL

Conf.univ.dr. **Maria GÂF-DEAC**
Facultatea de Management Financiar Contabil, București
Universitatea Spiru Haret

Rezumat:

Puterea mărită a corporațiilor influențează evoluțiile productiv-economice și sociale locale și regionale, afectând în diferite sensuri dezvoltarea în comunitățile aferente. Se avansează concluzia originală că, în fapt, debirocratizarea clamată/ cerută general și imperativ în mediul economico-social contemporan este favorizantă (prin devianță negativă) alternativelor dereglementative de organizare și conducere în contrasens cu gestiunea corporativă. În lucrare se recurge la operaționalizarea procesului comportamental al unităților pentru a pune în practică formule convenționale favorabile gestiunii corporative. identificarea particularităților gestiunii corporative în mediul productiv-economic și social în România și în plan regional implică abordarea modelistică a domeniului, prin examinări semi-constructiviste într-o rețea post-pozitivistă. Se observă, concluziv, că în România deficitul de management, respectiv de gestiune corporativă poate fi considerat semnificativ în situația în care peste 15% din situațiile comportamentale, în termeni aplicativi relativi sunt negative, iar în valoare absolută situația este îngrijorătoare (cu pondere negativă de cca 46%).

Cuvinte cheie: *gestiune corporativă, management, organizare, conducere, global, regional, național.*

1. Aspecte introductive

Rolul firmelor moderne intrate sub incidența gestiunii corporative în mediul național și regional suferă definiții și re-definiții în raport cu perioadele/ etapele de analiză și pronunțare.

David F. Larcker de la *Stanford Graduate School of Business*, tratând problematica despre *International Corporate Governance* (Gestiunea Corporativă Internațională) (2011), arată că gestiunea corporativă nu este uniformă în toate țările.

Factorii principali care influențează mediul productiv-economic și social se referă la: 1) eficiența piețelor locale; 2) protecționism practicat pe bază de sistem legal în privința producției și desfacerii 3) specificitatea standardelor în domeniu; 4) aplicarea legilor în vigoare și 5) valorile culturale și societale ale mediului.

Diferențele și specificitățile aferente factorilor enumerați dau prevalență problemelor de gestiune corporativă, contribuind la construcția tipului și mecanismului de control corporativ în mediul productiv-economic și social.

Nu se poate vorbi de existența unei *discipline* sau *disciplinări corporative*, deoarece chiar variabilitatea factorilor/ parametrilor funcționali dintr-o entitate marchează modificările/ transformările de stare la care ajunge întreprinderea în cauză.

Post, J. și col. (2002) arată că puterea mărită a corporațiilor influențează evoluțiile productiv-economice și sociale locale și regionale, afectând în diferite sensuri dezvoltarea în comunitățile aferente.

Globalizarea se află într-un proces real de expansiune (*Beck, U., 1992*), iar rolul firmelor este în schimbare cvasi-permanentă (*Chandler, A., 1990*).

S-a așteptat ca, în fapt, corporațiile să se manifeste cu rol pregnant social în zonele în care s-au instalat prin extindere/ expansiune (Carroll, A.B., 1999) iar etica producției și desfacerii să nu fie eludată (Goodpaster, K., 1991) [4].

Potrivit lui Longsdon, J. și Wood, D. (2002) în centrul preocupărilor companiilor/ corporațiilor ar trebui să se regăsească cvasi-obligatoriu *tema responsabilității sociale corporative*.

2. Guvernarea corporativă

Mediul economic european în spațiile naționale ale țărilor membre dezvoltate prezintă amgajamente strategice în primul sfert al veacului prezent pentru 1) creșterea economică, 2) instaurarea marilor afaceri, care cu ajutorul integrării europene și a globalizării devin dominante, așezate peste micile afaceri ale întreprinderilor mici și mijlocii și 3) finanțarea deficitelor.

Autoconducerea locală încurajată substanțial în ultimele decade ale evoluției economico-sociale în Europa și România este pe cale să fie erodată ca sistem operațional și conceptual în condițiile în care controlul economic printr-un management non-corporativ tinde să se instaureze pe o bază de resurse tot mai redusă, odată cu trecerea la societatea bazată pe cunoaștere și acceptarea rezultatelor/ efectelor integrării și globalizării.

Avansăm concluzia originală că, în fapt, debirocratizarea clamată/ cerută general și imperativ în mediul economico-social contemporan este favorizantă (prin devianță negativă) alternativelor dereglementative de organizare și conducere în contrasens cu gestiunea corporativă.

În esență, gestiunea corporativă semnifică un anume tip de „birocrăție nouă”, însă pe fond deviant pozitiv. (fig.1).

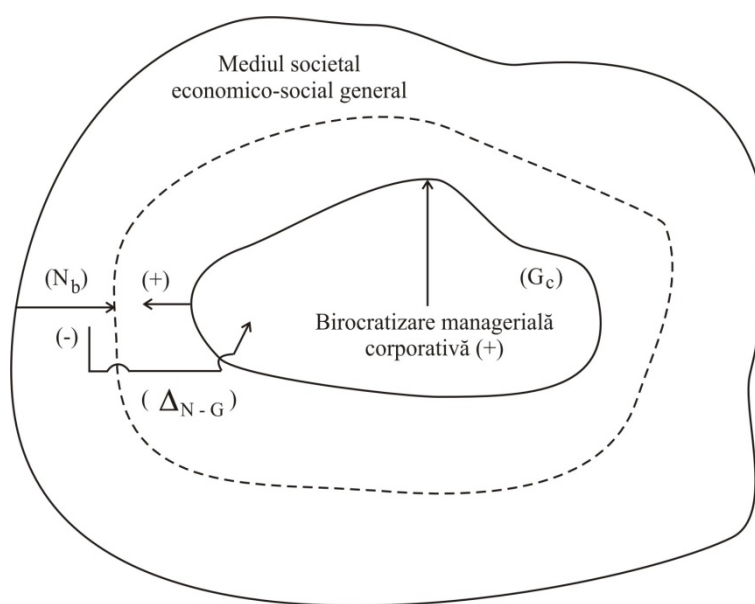


Figura 1. Particularitatea de devianță pozitivă a birocratizării prin extinderea gestiunii corporative

(N_b) = nivel de birocratizare; (G_c) = gestiunea corporativă; $\Delta_{(N-G)}$ = tendința de a imprima debirocratizarea și regăsirea substanței acestuia în birocratizarea pozitivă dată de extinderea gestiunii corporative

Inițiativele de dezvoltare survin pe fondul vectorilor rezultanți/compuși de avans impuși de marile entități cu mari afaceri rețelizate/ clusterizate.

3. Organizarea gestiunii corporative în România

3.1. Gestiunea corporativă în mediul productiv-economic și social din România

Gestiunea corporativă semnifică operaționalizări inclusiv ale entităților productiv-economice și sociale, cu ajutorul *puterii* și a *calculului* (contabilității).

În context, se exercită puterea managerială în nume organizațional propriu.

În schimb, această putere este *controlată*. (Sir Adrian Cadbury, în lucrarea „*Reflection on Corporate Governance*”, Ernest Skyes Memorial Lecture, 1993).

Definiția canadiană a gestiunii corporative („*Were the Directors? Guidelines for Improved Corporate Governance in Canada*, TSE, 1994) arată că procesul antreprenorial și structura entității sunt organizate și conduse direct prin armonizarea activităților cu obiectivele ce vizează aspirațiile conducerii entității, cuprinzând viabilitatea financiară asiguratorie pentru întreaga activitate.

OECD în „*Preamble to the OECD Principles of Corporate Governance*” (2004) arată că gestiunea corporativă prevede un set de relații între managementul companiei, bordul său director și acționari, respectiv proprietari.

În context, sunt asumate obiectivele, căile de atingere a acestora și monitorizarea performanțelor apelând la tehnologiile informaționale ca suport al activităților productiv-economice și sociale.

Kumar Mangalam Birla (SEBI), în „*Report on Corporate Governance*” (January, 2000) prezintă definiția gestiunii corporative, care se referă la obiectivele fundamentale pe termen lung ale unității acompaniate de protecția veniturilor.

3.2. Aplicații ale gestiunii corporative în mediul productiv-economic și social

Gestiunea corporativă este esențială pentru ipostazele de leadership, vizând: 1) eficiența, 2) probitatea, 3) responsabilitatea și 4) transparența și vizibilitatea calculului contabil (fig. 2).

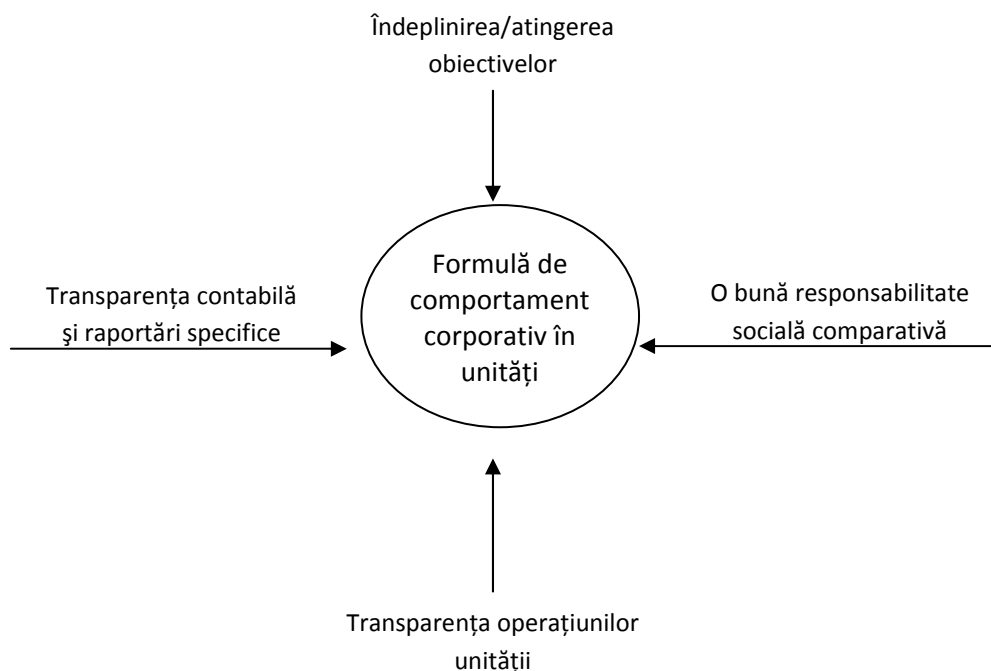


Figura 2. Operaționalizarea procesului comportamental al unităților pentru a pune în practică formule convențional favorabile gestiunii corporative

Gestiunea corporativă este un sistem conceptual-operativ prin care companiile sunt direcționate și controlate (*Raportul Cadbury, A., 1992*).

Pe această bază sunt gestionate puterea și contabilitatea acțiunilor și rezultatelor. Cel ce exercită gestiunea sau guvernarea corporativă induce puterea în propriul său program/interes și nume.

În egală măsură, acest tip de management arată cum anume este controlată puterea economică, în fapt și generic.

O bună gestiune corporativă în unități determină folosirea mai eficientă a resurselor, într-un cadru relațional mai favorabil cu părțile interesate.

În context, în mediul productiv-economic și social, național și regional sporește încrederea celor ce investesc.

OCDE a înființat în anul 1998 un Grup de Lucru Multidisciplinar Ad-Hoc (*Ad-Hoc Task Force*) (GLM-AH), având drept sarcină elaborarea unui ansamblu de principii neangajante pentru gestiunea corporativă.

În anul 1999 s-a adoptat documentul de referință pentru gestiunea corporativă intitulat *Principiile OCDE privind Guvernanța Corporativă* (www.oecd.org).

Principiile susțin guvernele, cu reflectare asupra unităților productiv-economice și sociale, în efortul lor pentru evaluarea/perfecționarea cadrului instituțional și juridic în țările în cauză.

Gestiunea corporativă are înțeles de *a)* proces și *b)* structură care direcționează / orientează, respectiv organizează și conduce activitățile productiv-economice și sociale și interesele entității în raport cu obiectivele stabilite, vizând obținerea de valoare adăugată și asigurarea viabilității financiare.

În aprecierea noastră, identificarea particularităților gestiunii corporative în mediul productiv-economic și social în România și în plan regional implică abordarea modelistică a domeniului, prin examinări semi-constructiviste într-o rețea post-positivistă (*fig.3*).

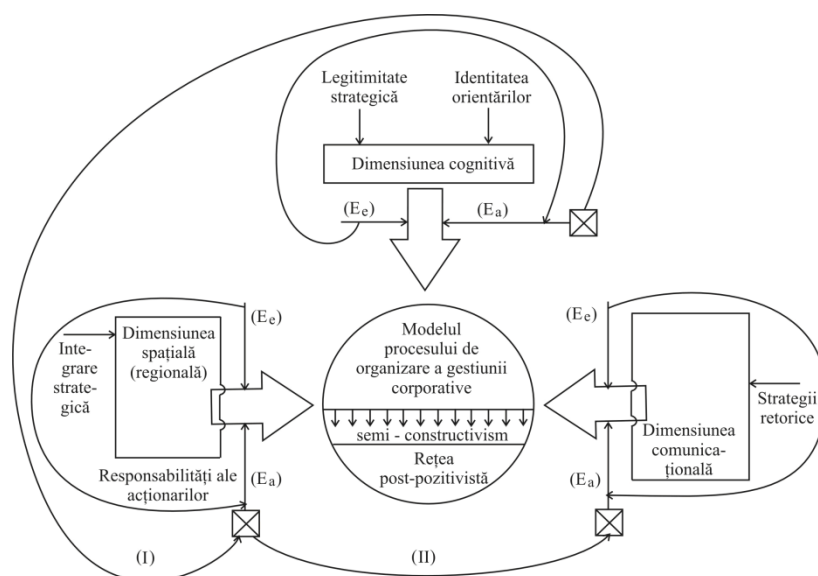


Figura 3. Algoritmareta etapelor {(I);(II)} de formalizare a modelului procesului de organizare a gestiunii corporatiste cu aplicații în unități în plan regional și în România

E_e = examinare empirică; E_a = examinare analitică

Se observă că, în esență, pentru operaționalizarea gestiunii corporative în unități este necesară instituirea unui set de relații/raporturi între managementul firmei, acționari, respectiv părțile interesate.

Pe această bază o structură corporativă își asumă mulțimea de obiective a unității în sine și se stabilesc concepțiile cu ajutorul cărora să se ajungă la rezultatele productiv-

economice si sociale programate, procesul corporativ exprimând în context articulat monitorizarea performanțelor cu efort determinat.

Se deduce că, în principal, modelul procesului de organizare a gestiunii corporatiste este parametrizat de valorile din 3 grupe de dimensiuni: 1) cognitivă, 2) comunicațională și 3) spațială (în cazul de față, regională).

Examinarea poate fi *a)* empirică, *b)* analitică și/sau *c)* combinată.

Într-o viziune extinsă, gestiunea corporativă în mediul productiv-economic si social este atașată obiectivului fundamental al entității prin care se urmărește pe termen lung obținerea de valoare adăugată care mulțumește managerii și angajații, respectiv nu afectează interesele acționarilor părților interesate.

4. Gestiunea responsabilității unității productiv-economice si sociale

Activitatea organizatorică într-o firmă urmează calea îmbunătățirii cvasi-permanente.

Eficacitatea productiv-economică și socială necesită analize sistematice și metodice în legătură cu procesele de gestiune, control și management/ administrare a producției și desfacerii.

În fapt, *gestiunea* mediului productiv-economic și social este deslușită conceptual și în conținut cu ajutorul *auditului intern*, prin supervizarea modului în care firmele sunt organizate și conduse cu scopul protejării intereselor componentelor lor.

În practică, *gestiunea corporativă a ID* influențează natura și evoluția auditului intern. Gradul de acoperire al activităților auditului este în creștere în întreprinderile moderne.

Gestiunea corporativă în mediul productiv-economic și social românesc include: *a)* bunele practici de producție și desfacere *b)* principiile etice; *c)* responsabilitatea socială și *d)* operațiunile/ activitățile de control. (fig.4).

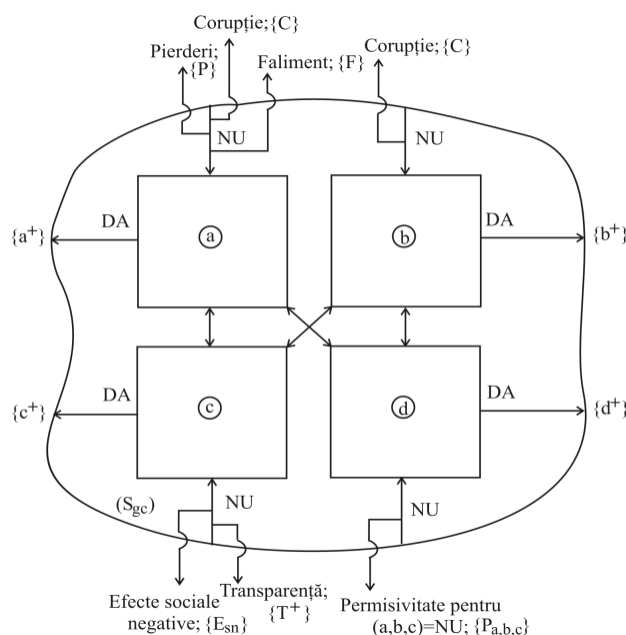


Figura 4. Interrelaționări și intercondiționări între elementele gestiunii corporative în mediul productiv-economic și social din România

În aprecierea noastră, mai mult ca oricând, în noul mediu productiv-economic și social românesc se manifestă cerința stringentă de instituire a angajamentului de *organizare transparentă a gestiunii corporative*, marcând auditarea în contextul algoritmic al aliniamentelor a); ...; d).

Falimentele diferitelor firme și companii/corporații, potrivit unor rapoarte de pe plan internațional (Cadbury, 1992, Hampel, 1998, Turbull, 2001, ș.a.) își au originea în gestiunea corporativă deficitară, fiind eludat rolul real al auditării interne.

Pentru a instaura un plus de siguranță în funcționarea entităților, conducerea corporativă induce reguli comportamentale de bune practici, etică, responsabilitate socială și control.

Sintetic, *gestiunea corporativă* reprezintă sistemul prin care firmele sunt conduse și controlate, fiind asigurate obiectivele, planurile strategice pe termen lung, structurile adecvate de conducere/management, funcționalitatea fiecărei structuri pentru menținerea integrității, reputației și răspunderii publice.

În fapt, gestiunea corporativă poate fi considerată o articulare/ compunere de procese și structuri pentru a informa, conduce, direcționa și monitoriza firma în vederea atingerii scopurilor/ obiectivelor stabilite (fig.5).

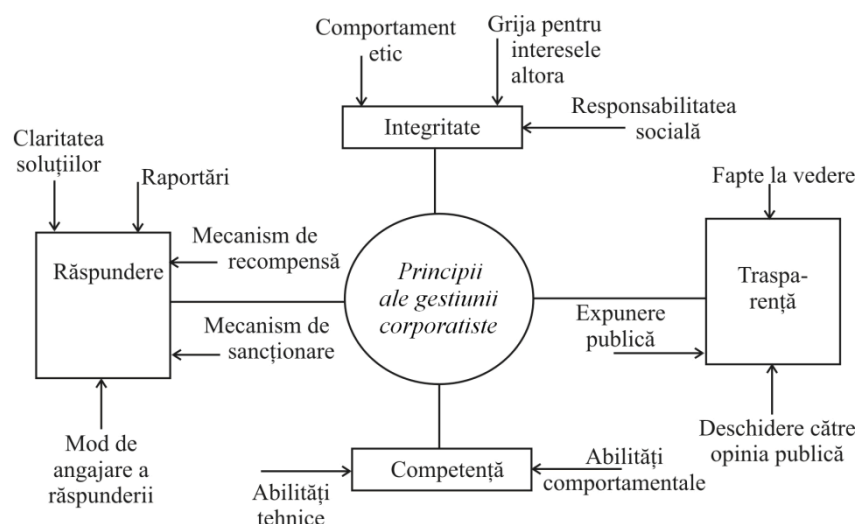


Figura 5. Elemente de influență asupra principiilor gestiunii corporatiste în mediul productiv-economic și social

Condițiile asiguratorii pentru operaționalitatea/ funcționarea gestiunii corporative se centrează pe existența și performanța contextuală, cvasi-continuă a sistemului de control intern în cadrul firmei/ corporației (fig.6).

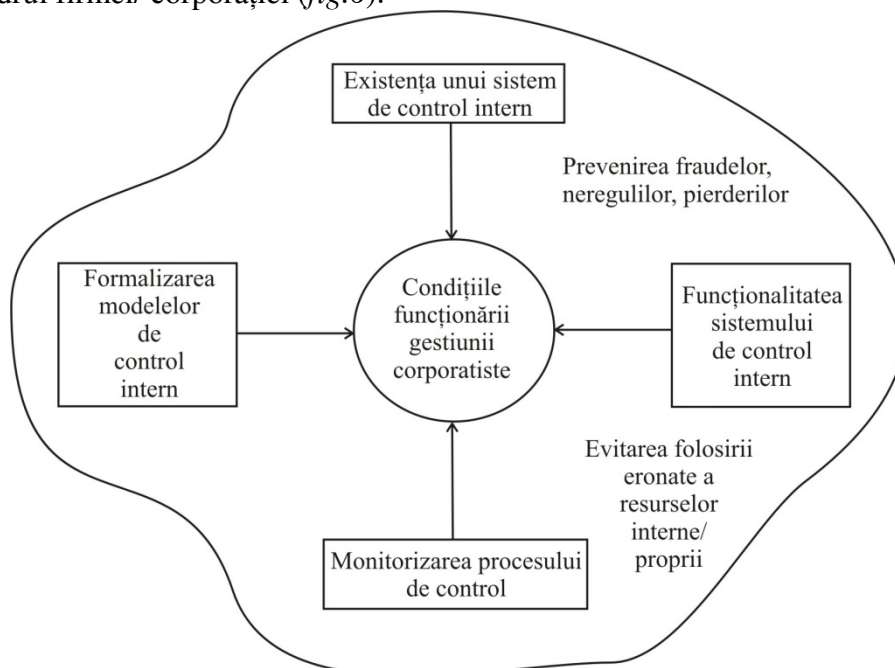


Figura 6. Prevenirea deficiențelor funcționale în entități prin formalizarea condițiilor de funcționare a gestiunii corporative

Inițiativele manageriale, respectiv cele de gestiune/conducere corporativă în se referă la 1) administrarea riscului, 2) acordarea de puteri Comitetului de audit, 3) respectarea independenței auditorilor interni, 4) cuprinderea auditului intern în evaluarea riscului și 5) asumarea concluziilor din auditul extern în procesul evolutiv, corectiv și decizional, de conducere efectivă a entității/ organizației.

Rădăcinile/ esențele problemei ce caracterizează disfuncțiile se regăsesc în gestiunea corporativă necorespunzătoare.

Dintre cauzele generice ale generării deranjamentelor de gestiune corporativă se rețin:

- accentul exagerat pus pe propriile interese;

- managementul firmei în cauză acționează în numele intereselor proprii și mai puțin în interesul acționarilor.

De altfel, sistematizarea elementelor de cost suportate de firma (prin asumări) se dovedește necesară pentru evidențierea efortului operațional integrativ la nivel de entitate (fig. 7).

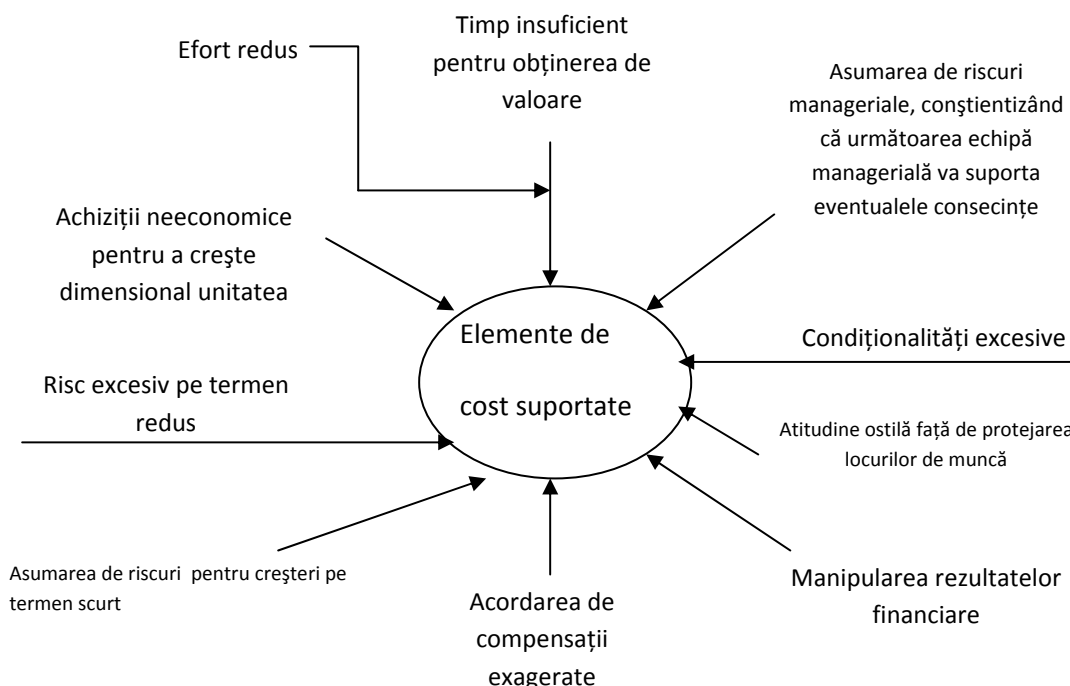


Figura 7. Sistematizarea unor acțiuni care influențează negativ costurile într-o firmă, determinând o gestiune corporativă inadecvată

Notând cu Δ_{gc} fondul general de semnificație operațională a gestiunii corporative, pentru variațiile procentuale ($\Delta_{a,b,c,d}^+$) de operaționalitate, respectiv ($\Delta_{a,b,c,d}^-$) de deficit de gestiune corporativă, în cazul mediului mediul productiv-economic și social din România este formalizat următorul *model de evidențiere a caracteristicilor/ particularităților* în domeniu:

$$\Delta_{gc} = f\{\sum(\Delta_a^+ * \Delta_b^+ * \Delta_c^+ * \Delta_d^+)\} > f\{(\Delta_a^- * \Delta_b^- * \Delta_c^- * \Delta_d^-)\} \quad (1)$$

în care:

- Δ_{gc}' reprezintă semnificația cantitativă/ calitativă a gestiunii corporative în raport relativ (δ_1);
- Δ_{gc}^{abs} reprezintă același tip de semnificație (cantitativ/ calitativă) în raport absolut (δ_2).

Datele obținute motivează conturarea suprafeței ponderale ce caracterizează *deficitul de gestiune corporativă*.

Evidențierea deficitului reprezintă sursa inițială pentru mulțimea de aprecieri referitoare la organizarea gestiunii corporative din România.

În context, auditul beneficiază de baza teoretică și metodologică propusă pentru urmărirea liniilor generale ale managementului firmelor.

Ca atare, auditul devine participant la efortul de restructurare a *managementului de linie* pentru funcționarea elementelor potențiale de organizare și conducere a entitatilor.

Unitățile își reformulează/ obțin niveluri noi de credibilitate percepută pentru conținutul raportărilor interne și externe în conformitate cu standardele și etica stabilite pentru comportamentul organizațional propriu.

Din deficitul de gestiune corporativă în mediul productiv-economic și social se deduc elementele de slabă organizare și conducere corporativă pentru instituțiile/firmele românești, fiind sugerate direcțiile/ elementele de configurare a ceea ce se consideră „o bună gestiune”.

Se observă, concluziv, că în România deficitul de management universitar ID, respectiv de gestiune corporativă poate fi considerat *semnificativ* în situația în care peste 15% din situațiile comportamentale, în termeni aplicativi relativi sunt negative, iar în valoare absolută situația este *îngrijorătoare* (cu pondere negativă de cca 46%).

Apreciem că în firmele importante din țară este necesar să se treacă la orientarea gestiunii corporative din ipoteza de *bord director centralizat*.

În fapt, se resimte necesitatea juxtapunerii acționale și conceptuale între membrii comunității firmei. Concomitent, recomandarea practică în context este de a se menține cât de semnificativ posibil distanțarea între *managementul firmei* și *control*.

În acest cadru trebuie instituită *încrederea în rândul tuturor angajaților și acționarilor*.

Loialitatea și devotamentul pentru firma trebuie să se manifeste permanent și în rândul tuturor.

Controlul trebuie să se regăsească articulat pe integralitatea organizației.

Se vor aplica valorile aferente leadership-ului mizând pe orientări strategice bine definite.

Managementul firmei va fi judecat independent și cvasi-obiectiv în astfel de condiții.

Problemele de control, în contextul de mai sus, cuprind: elaborarea de coduri și regulamente comportamentale în firme, stăpânirea procesului de comunicare, controlul protejării acțiunilor, revizuirea nivelurilor de performanță, realinierea acțiunilor și inițiativelor la obiectivele propuse pentru realizare în contul entității.

La aspectele enumerate se adaugă problematica referitoare la contabilitatea firmei, vizând crearea, atragerea, procurarea și protejarea resurselor însoțite de raportări transparente pe acest aliniament compus.

O bună gestiune a responsabilității firmei cuprinde descărcarea instituției de obligațiile pe care le are față de părțile interesate, față de mediul societal ambiant, fără a compromite sau afecta avansul/calea spre a atinge maximizarea rezultatelor cerute prin obiectivele stabilite.

5. Concluzii

- Gestiunea corporativă are înțeles de *a)* proces și *b)* structură care direcționează/ orientează, respectiv organizează și conduce procesul productiv-economic și social și interesele firmei în raport cu obiectivele stabilite, vizând obținerea de valoare adăugată și asigurarea excelenței economice.

- În aprecierea noastră, identificarea particularităților gestiunii corporative în România și în plan regional implică abordarea modelistică a domeniului, prin examinări semi-constructiviste într-o rețea post-pozitivistă.

- Se observă, concludiv, că în România deficitul de management, respectiv de gestiune corporativă poate fi considerat *semnificativ* în situația în care peste 15% din situațiile comportamentale, în termeni aplicativi relativi sunt negative, iar în valoare absolută situația este *îngrijorătoare* (cu pondere negativă de cca 46%).

- Nu se poate vorbi de existența unei *discipline* sau *disciplinări corporative*, deoarece chiar variabilitatea factorilor/parametrilor funcționali marchează modificările/transformările de stare la care ajunge entitatea în mediul productiv-economic și social global.

- Apreciem ca puterea mărită a firmelor antreprenoriale care practică influențează evoluțiile locale și regionale, afectând în diferite sensuri dezvoltarea economică, socială și politică în comunitățile aferente.

Bibliografie

1. Gâf-Deac, M., *Management operațional*, Editura Infomin, Deva, 2011
2. Gâf-Deac M., *Management. Baze generale și legislative*. Editura Fundației România de Măine, București, 2003
3. Ceaușu I. *Dicționar Enciclopedic Managerial*, vol. I-II. Editura Academiei de Management, București, 2000
4. Caramanolis, C. B. *External and Internal Corporate Control Mechanisms and the role of the Board of Directors*, Institute of Banking and Financial Management, NY, 1995
5. Singh, A., *Corporate governance and selection in emerging market*, ESRC Centre for Business Research, University of Cambridge, Working Paper No. 247, 2003
6. Zingales, L., *Corporate Governance*, NBER & CEPR, University of Chicago, 1997
7. *** *Principles of Corporate Governance*, Corporate Governance Institute, Bucharest Stock Exchange, 2008
8. *** *Index of all codes*, European Corporate Governance Institute, www.ecgi.org

ANALIZA ȘI EVALUAREA FLUXURILOR DE NUMERAR ALE FIRMEI OPTIMIZAREA CASH-FLOW-ULUI AFACERII

Lect. univ. dr. **Floarea GEORGESCU**
Universitatea Spiru Haret

Rezumat:

Una dintre sarcinile deosebit de importante pentru managementul fiecărei întreprinderi este previzionarea condițiilor economice viitoare în care aceasta își va desfășura activitatea. Pe baza acestor previziuni managerul își fundamentează poziția activităților viitoare, în funcție de mediul economic, tehnic și competitiv prognozat. În acest sens tehnicile previziunii financiare constituie un suport util al simulărilor rezultatelor așteptate de management.

Managementul capitalului circulant implică pe de o parte managementul activelor circulante (stocuri, creanțe, investiții pe termen scurt, disponibilități), iar pe de altă parte managementul pasivelor circulante (datorii față de furnizori, salariați, bănci, bugetul statului, etc.), activități ce solicită o mare parte din timpul managerului financiar.

Cuvinte cheie: *managementul capitalului circulant, active circulante, pasive circulante, necesar de finanțare, ciclul de exploatare.*

Introducere

Să ne imaginăm situația în care societatea „SC Top Impact SRL” a înregistrat în ultimii ani o creștere a producției, reflectată în creșterea cifrei de afaceri și a profitului, dar nu dispune de lichidități pentru plata datoriilor scadente, astfel în mod firesc va apela la credite pe termen scurt. Este oare posibilă această situație în care profitul este semnificativ dar nu există suficiente resurse pentru plata datoriilor scadente? Da. Obținerea unui rezultat pozitiv nu implică și existența de lichidități, fenomen explicabil prin existența, pe de o parte a unor venituri și cheltuieli nemonetare (fără incidență asupra trezoreriei), iar pe de altă parte prin decalajul care apare între înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor și încasarea sau plata acestora. Cum poate fi evitată această situație a lipsei numerarului? Iată două probleme la care se poate găsi rezolvarea printr-un management activ al trezoreriei, pentru a evita situațiile de criză, de lipsă de lichidități, generate în mare parte de decalaje nefavorabile între termenele de plată și cele de încasare, fapt ce implică apelarea la credite și plata dobânzilor aferente, dar și situația supradimensionării numerarului în casă sau în contul curent, fapt ce generează costuri de oportunitate.

Pentru ca firma să realizeze fluxuri de numerar pozitive, este necesară o bună corelare a termenelor de încasare cu termenele de plată și să se determine în timp util eventualele necesități de resurse suplimentare.

Gestiunea pe termen scurt condiționează performanțele întregii activități și are în vedere două activități complementare: în primul rând determinarea necesarului de active circulante, deci a nevoilor temporare de capital, iar în al doilea rând determinarea surselor de finanțare a necesarului de active circulante, respectiv atragerea surselor temporare pentru nevoile ciclului de exploatare.

Necesarul de finanțare a ciclului de exploatare exprimă nevoia totală de capitaluri care să determine desfășurarea eficientă a ciclului de exploatare. Fundamentarea necesarului de finanțare a ciclului de exploatare constituie o etapă importantă în planificarea echilibrului financiar pe termen scurt, întrucât furnizează informații privind mărimea investițiilor de capital în activele

circulante. Pasul următor va fi stabilirea resurselor de capitaluri circulante posibile de mobilizat pentru acoperirea necesarului de finanțare a ciclului de exploatare.

În cele ce urmează vom prezenta un caz practic de urmărire a modului de realizare a echilibrului pe termen scurt prin întocmirea unui plan de trezorerie. Astfel vom determina necesarul de finanțare a ciclului de exploatare și a surselor de finanțare a acestuia, utilizând metodele analitice și sintetice bazate pe costurile exploataării și pe cifra de afaceri, pornind de la informațiile prezentate în cele ce urmează¹²:

Tabelul nr. 1.

ELEMENTUL	PRODUSUL A	PRODUSUL B
Cantitățile anuale previzionate (buc)	281.250	243.750
Norma de consum (kg/buc)	0,5	0,8
Cost de producție unitar antecalculat (lei)	50	165
Durata de fabricație (zile)	8	13
Coeficient de corecție (K)	0,7	0,93
Cost unitar antecalculat (lei)	60	170
Durata de staționare în magazie (zile)	7	9

Alte informații utile în demersul nostru:

- prețul unitar de aprovizionare la materia primă este de 160 lei/kg;
- intervalul mediu pentru condiționare 4 zile;
- intervalul mediu pentru transport interior 3 zile;
- durata medie de decontare a facturilor 10 zile;
- producția la cost complet fabricată în anul precedent 26.573.200 lei;
- coeficientul de accelerare a rotației activelor circulante prin costul total al producției, pentru perioada previzionată: $K = 0,22$;
- cifra de afaceri din anul precedent: $CA_{N-1} = 43.125.000\text{lei}$;
- cifra de afaceri din anul de previziune: $CA_N = 100.608.400\text{lei}$;
- coeficientul de accelerare a rotației activelor circulante prin cifra de afaceri: $K_{CA} = 0,20$;
- repartizarea pe trimestre a producției anuale ce urmează a se fabrica, exprimată în cost complet, a cifrei de afaceri planificate, precum și a cheltuielilor anuale previzionate pentru materii prime, producția în curs de execuție, produse finite și produsele livrate este următoarea:
 - Trim. I = 24%
 - Trim. II = 26%
 - Trim. III = 25%
 - Trim. IV = 25%
- situația aprovizionărilor cu materii prime se prezintă în *tabelul 2*;
- valoarea obiectelor de inventar în anul precedent era de 93.750lei, din care 37.500lei stocuri fără mișcare;
- achizițiile anuale sunt de 187.500lei, repartizate pe trimestre conform ponderilor mai sus prezentate;
- uzura obiectelor de inventar este de 164.400lei, repartizată astfel:
 - Trim. I = 39.456lei;
 - Trim. II = 42.744lei;
 - Trim. III = 41.100lei;
 - Trim. IV = 41.100lei.

¹² Vintilă G., Gestiunea financiară a întreprinderii, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 2010, pp. 329-348.

- stocul de materiale în valoare de 6.090.000lei include materii prime și materiale, materiale diverse și obiecte de inventar;
- suma cheltuielilor planificate pentru grupa *materiale diverse* este de 652.500lei, repartizată pe trimestre astfel:
 - Trim. I = 156.600lei;
 - Trim. II = 169.650lei;
 - Trim. III = 163.125lei;
 - Trim. IV = 163.125lei.
 -

Tabelul nr. 2. Situația aprovizionărilor cu materii prime

DATA APROVIZIONĂRII	INTERVALUL ÎNTRE DOUĂ APROVIZIONARI SUCCESIVE	CANTITĂȚILE APROVIZIONATE
31.oct	30 de zile de la ultima aprovizionare	37.500
15.mar	44 de zile de la ultima aprovizionare	75.000
19.iun	96 de zile de la ultima aprovizionare	37.500
25.sep	98 de zile de la ultima aprovizionare	75.000
31.oct	37 de zile de la ultima aprovizionare	75.000
18.dec	48 de zile de la ultima aprovizionare	50.000

Tabelul nr. 3. Bilanțul la 31.12. N-1

ELEMENTUL	SUMA -lei-
Active imobilizate	11.250.000
Active circulante:	8.529.200
d.c: Materiale	6.090.000
Produse în curs de execuție	840.000
Produse finite	730.700
Clienți	868.500
Datorii pe termen scurt	7.000.000
d.c: Furnizori	4.375.000
Creditori diverși	375.000
Credite de trezorerie	2.250.000
Datorii financiare	8.529.200
Capital propriu	4.250.000

Plan de rezolvare

A. Determinarea necesarului de finanțare a ciclului de exploatare

1. Metode analitice de determinare a necesarului de finanțare:
 - 1.1. Metode analitice bazate pe costuri
 - 1.2. Metode analitice bazate pe cifra de afaceri
2. Metode sintetice de determinare a necesarului de finanțare:
 - 2.1. Metoda sintetică bazată pe viteza de rotație în funcție de costuri
 - 2.2. Metoda sintetică bazată pe activul circulant la 1.000 de lei producție fabricată (AC/1000)
 - 2.3. Metoda sintetică bazată pe rata cINETICĂ a activelor circulante

B. Determinarea surselor de finanțare a ciclului de exploatare

1. Determinarea surselor proprii
2. Determinarea surselor de finanțare stabile
3. Determinarea creditelor de trezorerie

Rezolvare:

A. Determinarea necesarului de finanțare a ciclului de exploatare

1. Metode analitice de determinare a necesarului de finanțare

1.1. Metode analitice bazate pe costuri

- *Determinarea necesarului de finanțat mediu anual și a necesarului trimestrial pentru stocurile de materii prime.*

Valoare necesarului de materii prime va fi:

$$NF = \sum_{n=1}^2 (Q \times Nc \times Pa)$$

Unde:

NF = necesarul de finanțare

Q = cantitatea de produse programată a se fabrica

Nc = norma de consum

Pa = prețul unitar de aprovizionare

$$NF = [(281.250 \times 0.5) + (243.750 \times 0,8)] \times 160 = 53.700.000 \text{ lei}$$

- Necesarul de finanțat mediu anual pentru stocul de materii prime va fi:

$$NF_{\text{Mat. Prime}} = \frac{NF}{360} \left(\frac{I}{2} + S + C + T \right)$$

Unde:

I = intervalul de timp mediu între două aprovizionări succesive

S = intervalul de timp mediu pentru stocul de siguranță

C = intervalul pentru condiționare

T = intervalul mediu pentru transportul interior

$$NF_{\text{Mat. Prime}} = \frac{NF}{360} \times T_{IT}$$

Unde:

T_{IT} = timpul de imobilizare total

a) determinarea intervalului mediu dintre două aprovizionări succesive (*I*), ca medie aritmetică ponderată a cantităților aprovizionate și intervalul de timp dintre două aprovizionări succesive:

$$I = \frac{\sum C_i \times T_i}{\sum C_i}$$

Unde:

C_i = cantitățile aprovizionate

T_i = intervalele dintre două aprovizionări succesive

$$I = \frac{(37.500 \times 30) + (75.000 \times 44) + (37.500 \times 96) + (75.000 \times 98) + (75.000 \times 37) + (50.000 \times 48)}{37.500 + 75.000 + 37.500 + 75.000 + 75.000 + 50.000}$$

$$I = \frac{20.550.000}{350.000} \approx 59 \text{ zile}$$

b) determinarea intervalului mediu pentru stocul de siguranță (S), ca medie aritmetică ponderată a cantităților aprovizionate cu întârziere și timpul de întârziere:

Tabelul nr. 4

Intervalul între aprov. (T_I)	Intervalul mediu (I)	Abaterea de la intervalul mediu (T_A)	Q_I	$Q_I \times T_A$
30		- 29		
44		- 15		
96	59	+ 37	37.500	1.387.500
98		+ 39	75.000	2.925.000
37		- 22		
48		- 11		
TOTAL			112.500	4.312.500

$$S = \frac{\sum Q_I \times T_A}{\sum Q_I} = \frac{4.312.500}{112.500} = 38,3 \text{ zile}$$

$$NF_{\text{Mat. Prime}} = \frac{NF}{360} \left(\frac{I}{2} + S + C + T \right) = \frac{53.700.000}{360} \times \left(\frac{59}{2} + 38,3 + 4 + 3 \right)$$

$$NF_{\text{Mat. Prime}} = 11.157.667 \text{ lei}$$

- Determinarea necesarului de finanțat la materiile prime pe fiecare fel de stoc:

$$\text{➤ } S_{\text{CRT}} = \frac{N}{360} \times \frac{I}{2} = \frac{53.700.000}{360} \times \frac{59}{2} = 4.400.417 \text{ lei}$$

$$\text{➤ } S_{\text{SIG}} = \frac{N}{360} \times S = \frac{53.700.000}{360} \times 38,3 = 5.713.083 \text{ lei}$$

$$\text{➤ } S_{\text{COND}} = \frac{N}{360} \times C = \frac{53.700.000}{360} \times 4 = 596.667 \text{ lei}$$

$$\text{➤ } S_{\text{TRANSP}} = \frac{N}{360} \times T = \frac{53.700.000}{360} \times 3 = 447.500 \text{ lei}$$

- Durata medie anuală de rotație a stocurilor de materii prime:

$$\overline{D}_{\text{Mat. prime}} = \frac{NF_{\text{Mat. prime}} \times 360}{NF} = \frac{11.157.667 \times 360}{53.700.000} = 74,8 \text{ zile}$$

$$\overline{D}_{\text{Mat. prime}} = 74,8 \text{ zile}$$

- Necesarul de finanțat trimestrial pentru stocurile de materii prime, prin repartizarea necesarului valoric anual total (NF), în funcție de următoarele procente:

$$\text{➤ } NF_{\text{Trim I}} \quad 24\% \rightarrow 12.888.000 \text{ lei}$$

$$\text{➤ } NF_{\text{Trim II}} \quad 26\% \rightarrow 13.962.000 \text{ lei}$$

$$\text{➤ } NF_{\text{Trim III}} \quad 25\% \rightarrow 13.425.000 \text{ lei}$$

$$\text{➤ } NF_{\text{Trim IV}} \quad 25\% \rightarrow 13.425.000 \text{ lei}$$

$$NF_{\text{Mat. prime}}^{\text{Trimestrial}} = \frac{NF_{\text{Trim}} \times \overline{D}_{\text{Mat. prime}}}{90}$$

$$\begin{aligned}
\blacksquare \quad NF_{Mat.prime}^{TrimI} &= \frac{12.888.000 \times 74,8}{90} = 10.711.360 \text{ lei} \\
\blacksquare \quad NF_{Mat.prime}^{TrimII} &= \frac{13.962.000 \times 74,8}{90} = 11.603.973 \text{ lei} \\
\blacksquare \quad NF_{Mat.prime}^{TrimIII} &= \frac{13.425.000 \times 74,8}{90} = 11.157.667 \text{ lei} \\
\blacksquare \quad NF_{Mat.prime}^{TrimIV} &= \frac{13.425.000 \times 74,8}{90} = 11.157.667 \text{ lei}
\end{aligned}$$

• *Determinarea necesarului de finanțat mediu anual și trimestrial pentru grupa materiale diverse*

Suma cheltuielilor planificate pentru grupa materiale diverse este de 652.500 lei, repartizată pe trimestre astfel:

- Trim I → 156.600lei
- Trim II → 169.650lei
- Trim III → 163.125lei
- Trim IV → 163.125lei

$$NF_{Mat.div}^{Trimestrial} = \frac{Ch.div.Trim}{NF_{Trim}} \times NF_{Mat.prime}^{Trim}$$

$$\begin{aligned}
\blacksquare \quad NF_{Mat.div}^{TrimI} &= \frac{156.600}{12.888.000} \times 10.711.360 = 130.152 \text{ lei} \\
\blacksquare \quad NF_{Mat.div}^{TrimII} &= \frac{169.650}{13.962.000} \times 11.603.973 = 140.998 \text{ lei} \\
\blacksquare \quad NF_{Mat.div}^{TrimIII} &= \frac{163.125}{13.425.000} \times 11.157.667 = 135.575 \text{ lei} \\
\blacksquare \quad NF_{Mat.div}^{TrimIV} &= \frac{163.125}{13.425.000} \times 11.157.667 = 135.575 \text{ lei}
\end{aligned}$$

• *Determinarea necesarului de finanțat mediu anual și trimestrial la producția neterminată (produsele în curs de fabricație)*

Se cunosc următoarele informații:

Tabelul nr.5

$Q_A = 281.250$ buc	$C_{pA} = 50$ lei	$K_A = 0,7$	$D_A = 8$ zile
$Q_B = 243.750$ buc	$C_{pB} = 165$ lei	$K_B = 0,93$	$D_B = 13$ zile

Unde:

Q_A și Q_B = cantitățile anuale previzionate pentru produsele A și B;

C_p = costul de producție anual antecalculat;

K = coeficientul de corecție;

D = durata de fabricație în zile.

1) Valoarea anuală a producției la cost de producție:

$$V_{Cp} = Q \times C_p$$

$$V_{CpA} = 281.250 \times 50 = 14.062.500 \text{ lei}$$

$$V_{CpB} = 243.750 \times 165 = 40.218.750 \text{ lei}$$

2) Necesarul de finanțat mediu anual pentru producția neterminată (NF_{PN})

$$NF_{PN} = \frac{V_{Cp} \times K_i}{360} \times D_i$$

$$NF_{PN} A = \frac{14.062.500 \times 0,7}{360} \times 8 = 218.750 \text{ lei}$$

$$NF_{PN} B = \frac{40.218.750 \times 0,93}{360} \times 13 = 1.350.680 \text{ lei}$$

3) Durata medie anuală de fabricație ($\overline{Da}$)

$$\overline{Da} = \frac{NF_{PN} \times 360}{V_{Cp}}$$

$$NF_{PN} (A + B) = 218.750 + 1.350.680 = 1.569.430 \text{ lei}$$

$$V_{Cp} (A + B) = 14.062.500 + 40.218.750 = 54.281.250 \text{ lei}$$

$$\overline{Da} = \frac{1.569.430 \times 360}{54.281.250} = 10,4 \text{ zile}$$

4) Necesarul de finanțat trimestrial pentru producția în curs:

Pentru repartizarea pe trimestre a valorii producției anuale la cost de producție (54.281.250 lei) se aplică aceleași procente:

- $V_{Cp} \text{Trim I } 24\% \rightarrow 13.027.500 \text{ lei}$
- $V_{Cp} \text{Trim II } 26\% \rightarrow 14.113.124 \text{ lei}$
- $V_{Cp} \text{Trim III } 25\% \rightarrow 13.570.313 \text{ lei}$
- $V_{Cp} \text{Trim IV } 25\% \rightarrow 13.570.313 \text{ lei}$

$$NF_{PN} \text{Trimestrial} = \frac{V_{Cp} \text{Trim} \times \overline{Da}}{90}$$

$$\blacksquare NF_{PN} \text{Trim I} = \frac{13.027.500 \times 10,4}{90} = 1.505.400 \text{ lei}$$

$$\blacksquare NF_{PN} \text{Trim II} = \frac{14.113.124 \times 10,4}{90} = 1.630.850 \text{ lei}$$

$$\blacksquare NF_{PN} \text{Trim III} = \frac{13.570.313 \times 10,4}{90} = 1.568.125 \text{ lei}$$

$$\blacksquare NF_{PN} \text{Trim IV} = \frac{13.570.313 \times 10,4}{90} = 1.568.125 \text{ lei}$$

- *Determinarea necesarului de finanțat mediu anual și trimestrial la produsele finite:*

Se cunosc următoarele informații:

Tabelul nr.6

$Q_A = 281.250 \text{ buc}$	$C_{CA} = 60 \text{ lei}$	$D_{st} A = 7 \text{ zile}$
$Q_B = 243.750 \text{ buc}$	$C_{CB} = 170 \text{ lei}$	$D_{st} B = 9 \text{ zile}$

Unde:

C_C = cost complet unitar antecalculat

D_{st} = durata de staționare în magazie pentru cele două produse

1) Valoarea anuală a producției la cost complet (V_{Cc}):

$$V_{Cc} = Q \times C_c$$

$$V_{Cc}A = 281.250 \times 60 = 16.875.000 \text{ lei}$$

$$V_{Cc}B = 243.750 \times 170 = 41.437.500 \text{ lei}$$

$$V_{Cc} A+B = 58.312.500 \text{ lei}$$

2) Necesarul de finanțat mediu anual la produsele finite (NF_{PF}):

$$NF_{PF} = \frac{V_{Cc} + D_{st}}{360}$$

$$NF_{PF}A = \frac{16.875.000 \times 7}{360} = 328.125 \text{ lei}$$

$$NF_{PF}B = \frac{41.437.500 \times 9}{360} = 1.035.938 \text{ lei}$$

$$NF_{PF} A+B = 1.364.063 \text{ lei}$$

3) Durata medie anuală de stocare a produselor finite ($\overline{D}_{st}$):

$$\overline{D}_{st} = \frac{NF_{PF} \times 360}{V_{Cc}}$$

$$\overline{D}_{st} = \frac{1.364.063 \times 360}{58.312.500} = 8.42 \text{ zile}$$

4) Necesarul de finanțat trimestrial la produsele finite:

Repartizarea pe trimestre a producției anuale la cost complet (58.312.500 lei):

- V_{Cc} Trim I 24% → 13.995.000 lei
- V_{Cc} Trim II 26% → 15.161.250 lei
- V_{Cc} Trim III 25% → 14.578.125 lei
- V_{Cc} Trim IV 25% → 14.578.125 lei

$$NF_{PF} \text{ Trimestrial} = \frac{V_{Cc} \text{ Trim} \times \overline{D}_{st}}{90}$$

- $NF_{PF} \text{ Trim I} = \frac{13.995.000 \times 8,42}{90} = 1.309.310 \text{ lei}$
- $NF_{PF} \text{ Trim II} = \frac{15.161.250 \times 8,42}{90} = 1.418.419 \text{ lei}$
- $NF_{PF} \text{ Trim III} = \frac{14.578.125 \times 8,42}{90} = 1.363.865 \text{ lei}$
- $NF_{PF} \text{ Trim IV} = \frac{14.578.125 \times 8,42}{90} = 1.363.865 \text{ lei}$

- *Determinarea necesarului de finanțat mediu trimestrial la produsele facturate și neîncasate (clienți):*

$$NF_{Clienti} Trim = \frac{V_{Cc} Trim \times \overline{D}_i}{90}$$

Unde:

$\overline{D}_i$ = durată medie de încasare a produselor facturate;

$\overline{D}_i$ = 10 zile

- $NF_{Clienti} Trim I = \frac{13.995.000 \times 10}{90} = 1.555.000$ lei
- $NF_{Clienti} Trim II = \frac{15.161.250 \times 10}{90} = 1.684.583$ lei
- $NF_{Clienti} Trim III = \frac{14.578.125 \times 10}{90} = 1.619.792$ lei
- $NF_{Clienti} Trim IV = \frac{14.578.125 \times 10}{90} = 1.619.792$ lei

- *Determinarea necesarului de finanțat mediu anual și trimestrial la obiectele de inventar:*

$$NF_{Ob.inv.} = S_I + A_T - S_{FM} - U_Z$$

Unde:

S_I = stocuri inițiale

A_T = achiziții trimestriale

S_{FM} = stocuri fără mișcare

U_Z = uzura obiectelor de inventar

Se cunosc următoarele informații:

- S_I = 93.750 lei
- S_{FM} = 37.500 lei
- Achiziții trimestriale de 187.500 lei, repartizate pe trimestre astfel:
 - Trim I 24% → 45.000 lei
 - Trim II 26% → 48.750 lei
 - Trim III 25% → 46.875 lei
 - Trim IV 25% → 46.875 lei
- Uzura obiectelor de inventar 164.400 lei, repartizată pe trimestre astfel:
 - Trim I → 39.456 lei
 - Trim II → 48.519 lei
 - Trim III → 29.550 lei
 - Trim IV → 46.875 lei

$$NF_{Ob.inv.} = 93.750 + 187.500 - 37.500 - 164.400 = 79.350 \text{ lei}$$

$$NF_{Ob.inv.} = 79.350 \text{ lei (stocul la sfârșitul anului de previziune)}$$

Repartizarea pe trimestre a necesarului de finanțare pentru obiectele de inventar:

$$NF_{Ob.inv.} Trim I = 93.750 - 37.500 + 45.000 - 39.456 = 61.794 \text{ lei}$$

$$NF_{Ob.inv.} TrimII = 61.794 + 48.750 - 48.519 = 62.025lei$$

$$NF_{Ob.inv.} TrimIII = 62.025 + 46.875 - 29.550 = 79.350lei$$

$$NF_{Ob.inv.} TrimIV = 79.350 + 46.875 - 46.875 = 79.350lei$$

Tabelul nr. 7. Situația centralizatoare a necesarului de finanțat pentru activele circulante determinat prin metode analitice bazate pe costuri

-lei-

<i>Denumire active circulante</i>	<i>TRIM I</i>	<i>TRIM II</i>	<i>TRIM III</i>	<i>TRIM IV</i>
1.Necesar de finanțat pentru stocurile de materiale	10.903.306	11.806.996	11.372.592	11.372.592
-materii prime și materiale	10.711.360	11.603.973	11.157.667	11.157.667
-materiale diverse	130.152	140.998	135.575	135.575
-obiecte de inventar	61.794	62.025	79.350	79.350
2.Producția neterminată	1.505.400	1.630.850	1.568.125	1.568.125
3.Produse finite	1.309.310	1.418.419	1.363.865	1.363.865
TOTAL	15.273.016	16.540.848	15.924.374	15.924.374

1.2. Metode analitice bazate pe cifra de afaceri

- *Determinarea necesarului de finanțat trimestrial pe cele patru categorii de active:*

$$NF_{Trim} = \frac{CA_{Trim} pl}{90} \times R_C \times (1 - K_{AC})$$

Unde:

$CA_{Trim} pl$ = cifra de afaceri trimestrială previzionată

R_C = rata cINETICĂ SPECIFICĂ FIECĂREI CATEGORII DE STOC

K_{AC} = coeficientul de accelerare a rotației activelor circulante în raport de cifra de afaceri

Cifra de afaceri din anul de previziune, 100.608.400 lei, defalcată pe trimestre, va fi:

- $CA_0 TrimI 24\% \rightarrow 24.146.000lei$
- $CA_0 TrimII 26\% \rightarrow 26.158.200lei$
- $CA_0 TrimIII 25\% \rightarrow 25.152.100lei$
- $CA_0 TrimIV 25\% \rightarrow 25.152.100lei$

$$R_C = \frac{Soldmateriale}{CA_0} \times 360$$

- $R_C Mat. = \frac{6.090.000}{43.125.000} \times 360 = 50,8zile$
- $R_C PN = \frac{840.000}{43.125.000} \times 360 = 7,01zile$
- $R_C PF = \frac{730.700}{43.125.000} \times 360 = 6,1zile$
- $R_C Clienti = \frac{868.500}{43.125.000} \times 360 = 7,25zile$

▪ Necesarul de finanțat pentru trimestrul I:

$$NF_{Mat} = \frac{24.146.000}{90} \times 50,8 \times (1 - 0,2) = 10.903.260lei$$

$$NF_{PN} = \frac{24.146.000}{90} \times 7,01 \times (1 - 0,2) = 1.504.564lei$$

$$NF_{PF} = \frac{24.146.000}{90} \times 6,1 \times (1 - 0,2) = 1.309.250lei$$

$$NF_{Clienti} = \frac{24.146.000}{90} \times 7,25 \times (1 - 0,2) = 1.553.929lei$$

▪ Necesarul de finanțat pentru trimestrul II:

$$NF_{Mat} = \frac{26.158.200}{90} \times 50,8 \times (1 - 0,2) = 11.811.880lei$$

$$NF_{PN} = \frac{26.158.200}{90} \times 7,01 \times (1 - 0,2) = 1.629.947lei$$

$$NF_{PF} = \frac{26.158.200}{90} \times 6,1 \times (1 - 0,2) = 1.418.356lei$$

$$NF_{Clienti} = \frac{26.158.200}{90} \times 7,25 \times (1 - 0,2) = 1.685.750lei$$

▪ Necesarul de finanțat pentru trimestrul III:

$$NF_{Mat.} = \frac{25.152.100}{90} \times 50,8 \times (1 - 0,2) = 11.357.570lei$$

$$NF_{PN} = \frac{25.152.100}{90} \times 7,01 \times (1 - 0,2) = 1.567.255lei$$

$$NF_{PF} = \frac{25.152.100}{90} \times 6,1 \times (1 - 0,2) = 1.363.802lei$$

$$NF_{Clienti} = \frac{25.152.100}{90} \times 7,25 \times (1 - 0,2) = 1.620.913lei$$

▪ Necesarul de finanțat pentru trimestrul IV:

$$NF_{Mat.} = \frac{25.152.100}{90} \times 50,8 \times (1 - 0,2) = 11.357.570lei$$

$$NF_{PN} = \frac{25.152.100}{90} \times 7,01 \times (1 - 0,2) = 1.567.255lei$$

$$NF_{PF} = \frac{25.152.100}{90} \times 6,1 \times (1 - 0,2) = 1.363.802lei$$

$$NF_{Clienti} = \frac{25.152.100}{90} \times 7,25 \times (1 - 0,2) = 1.620.913lei$$

În *Tabelul 8.* am realizat o situație comparativă a necesarului de finanțare determinat prin metode analitice. Din acest studiu se poate observa că prin abele metode se obțin rezultate apropiate, fapt ce motivează utilizarea unora sau altora dintre metodele analitice. Metodele analitice bazate pe costuri, în comparație cu cele bazate pe cifra de afaceri, au un grad de sintetizare mai ridicat, dar nu sunt recomandate datorită complexității calculelor și al costului ridicat al fundamentării necesarului de finanțare.

Situația comparativă a necesarului de finanțare determinat prin metode analitice

-mii lei-

Denumire active circulante	Metode analitice bazate pe costuri				Metode analitice bazate pe cifra de afaceri			
	Trim. I	Trim. II	Trim. III	Trim. IV	Trim. I	Trim. II	Trim. III	Trim. IV
1. Stocuri materiale	10.903,30	11.807,00	11.372,60	11.372,60	10.903,30	11.811,90	11.357,60	11.357,60
2. Producția în curs de execuție	1.505,40	1.630,90	1.568,10	1.568,10	1.504,60	1.629,90	1.567,30	1.567,30
3. Produse finite	1.309,30	1.418,40	1.363,90	1.363,90	1.309,30	1.418,40	1.363,80	1.363,80
4. Produse livrate (Clienți)	1.555,00	1.684,60	1.619,80	1.619,80	1.553,90	1.685,80	1.620,90	1.620,90
TOTAL	15.273,00	16.540,90	15.924,40	15.924,40	15.271,10	16.546,00	15.909,60	15.909,60

2. Metode sintetice de determinare a necesarului de finanțare

2.1. Metoda sintetică bazată pe viteza de rotație în funcție de costuri

- Determinarea necesarului de finanțat trimestrial pe total active circulante, pe baza vitezei de rotație din perioada precedentă:

$$NF_{Trim} = \frac{V_{cc} \text{ previz}}{90} \times Dr_0 \times (1 + K_c)$$

Unde:

$V_{cc} \text{ previz}$ = producția trimestrială la cost complet în anul de previziune

Dr_0 = viteza de rotație din perioada precedentă

K_c = coeficientul de accelerare a rotației activelor circulante prin costul producției

$$Dr_0 = \frac{S_{AC_0}}{V_{C_{c_0}}} \times 360$$

Unde:

S_{AC_0} = stocul mediu al activelor circulante din anul de bază

Se cunosc următoarele informații:

- Producția în cost complet din anul de previziune 58.312.500 lei (281.250 x 60 + 243.750 x 170), repartizată pe trimestre astfel:
- Trim. I 24% → 13.995.000 lei
- Trim. II 26% → 15.161.250 lei
- Trim. III 25% → 14.578.125 lei
- Trim. IV 25% → 14.578.125 lei
- Producția marfă fabricată din anul precedent ($V_{C_{c0}}$) este 26.573.200 lei.
- $K_c = 0,15$

a) determinarea vitezei de rotație din perioada de bază:

$$Dr_0 = \frac{8.529.200}{26.573.200} \times 360 = 115,55 \text{ zile}$$

b) determinarea necesarului de finanțat trimestrial pe total active circulante:

$$NF_{TrimI} = \frac{13.995.000}{90} \times 115,55 \times (1 - 0,15) = 15.272.821 \text{ lei}$$

- $NF_{TrimII} = \frac{15.161.250}{90} \times 115,55 \times (1 - 0,15) = 16.545.556lei$
- $NF_{TrimIII} = \frac{14.578.125}{90} \times 115,55 \times (1 - 0,15) = 15.909.189lei$
- $NF_{TrimIV} = \frac{14.578.125}{90} \times 115,55 \times (1 - 0,15) = 15.909.189lei$

Repartizarea necesarului trimestrial total, în funcție de ponderea soldurilor de active circulante pe elemente în totalul soldului anual, din perioada precedentă (P_{E_0}).

$NF_{elemente} = \frac{NF_{Trim} \times P_{E_0}}{100}$
$P_{E_0} = \frac{\text{Soldul elem.de active circulante}}{\text{Soldul activelor circulante}} \times 100$

a) determinarea ponderilor soldurilor de active circulante pe elemente în totalul soldului anual:

- $P_{Mat.} = \frac{SoldCt.Mat.}{SoldAC_0} \times 100 = \frac{6.090.000}{8.529.200} \times 100 = 71.4\%$
- $P_{PN} = \frac{SoldCt.PN}{SoldAC_0} \times 100 = \frac{840.000}{8.529.200} \times 100 = 9,85\%$
- $P_{PF} = \frac{SoldCt.PF}{SoldAC_0} \times 100 = \frac{730.700}{8.529.200} \times 100 = 8,57\%$
- $P_{Clienti} = \frac{SoldCt.Clienti}{SoldAC_0} \times 100 = \frac{868.500}{8.529.200} \times 100 = 10,18\%$

b) determinarea necesarului trimestrial pe elemente de active circulante:

- Necesari de finanțare pe elemente în trimestrul I:

$$NF_{Mat} = 15.272.821 \times 71,4 = 10.904.794lei$$

$$NF_{PN} = 15.272.821 \times 9,85 = 1.504.372lei$$

$$NF_{PF} = 15.272.821 \times 8,57 = 1.308.880lei$$

$$NF_{Clienti} = 15.272.821 \times 10,18 = 1.554.773lei$$

- Necesari de finanțare pe elemente în trimestrul II:

$$NF_{Mat} = 16.545.556 \times 71,4 = 11.813.527lei$$

$$NF_{PN} = 16.545.556 \times 9,85 = 1.629.737lei$$

$$NF_{PF} = 16.545.556 \times 8,57 = 1.417.954lei$$

$$NF_{Clienti} = 16.545.556 \times 10,18 = 1.684.338lei$$

- Necesari de finanțare pe elemente în trimestrul III:

$$NF_{Mat} = 15.909.189 \times 71,4 = 11.359.160lei$$

$$NF_{PN} = 15.909.189 \times 9,85 = 1.567.055lei$$

$$NF_{PF} = 15.909.189 \times 8,57 = 1.363.417lei$$

$$NF_{Clienti} = 15.909.189 \times 10,18 = 1.619.555lei$$

- Necesari de finanțare pe elemente în trimestrul IV:

$$NF_{Mat} = 15.909.189 \times 71,4 = 11.359.160 lei$$

$$NF_{PN} = 15.909.189 \times 9,85 = 1.567.055 lei$$

$$NF_{PF} = 15.909.189 \times 8,57 = 1.363.417 lei$$

$$NF_{Clienti} = 15.909.189 \times 10,18 = 1.619.555 lei$$

2.2. Metoda sintetică bazată pe AC/1000 lei producție fabricată

$$AC/1000 = \frac{S_{AC_0}}{V_{CC_0}} \times 1000$$

Unde:

V_{CC_0} = producția marfă fabricată în anul precedent

$$NF_{Trim} = \frac{V_{cc} Trim. previz. \times AC/1000 \times 4}{1000} \times (1 - K_C)$$

a) determinarea $AC/1000$ lei producție fabricată în anul precedent:

$$AC/1000 = \frac{8.529.200}{26.573.200} \times 1000 = 320,97 lei/1000$$

b) determinarea necesarului de finanțat trimestrial pe total active circulante:

$$\begin{aligned} \blacksquare NF_{TrimI} &= \frac{13.995.000 \times 320,97 \times 4}{1000} \times (1 - 0,15) = 15.272.716 lei \\ \blacksquare NF_{TrimII} &= \frac{15.161.250 \times 320,97 \times 4}{1000} \times (1 - 0,15) = 16.545.441 lei \\ \blacksquare NF_{TrimIII} &= \frac{14.578.125 \times 320,97 \times 4}{1000} \times (1 - 0,15) = 15.909.079 lei \\ \blacksquare NF_{TrimIV} &= \frac{14.578.125 \times 320,97 \times 4}{1000} \times (1 - 0,15) = 15.909.079 lei \end{aligned}$$

2.3. Metoda sintetică bazată pe rata cetică a activelor circulante (R_C)

$$R_C = \frac{S_{AC_0}}{CA_0} \times 360$$

$$NF_{Trim} = \frac{CA_{Trim. previz.}}{90} \times R_C \times (1 - K_{CA})$$

Unde:

$CA_{Trim. previz.}$ = cifra de afaceri trimestrială previzionată

R_{CA} = coeficientul de acclerare a rotației în raport cu cifra de afaceri

Se cunosc următoarele informații:

- $CA_0 = 43.125.000$ lei
- $CA_{previz.} = 100.608.400$ lei, repartizată pe trimestre astfel:
 - Trim. I 24% → 24.146.016 lei

- Trim. II 26% → 26.158.184 lei
- Trim. III 25% → 25.152.100 lei
- Trim. IV 25% → 25.152.100 lei
- $K_{CA} = 0.20$

a) determinarea ratei cinetice pentru perioada de bază (R_C):

$$R_C = \frac{8.529.200}{43.125.000} \times 360 = 71,2 \text{ zile}$$

b) determinarea necesarului de finanțat pe total active circulante:

$$\begin{aligned} \blacksquare NF_{TrimI} &= \frac{24.146.016}{90} \times 71,2 \times (1 - 0,2) = 15.281.745 \text{ lei} \\ \blacksquare NF_{TrimII} &= \frac{26.158.184}{90} \times 71,2 \times (1 - 0,2) = 16.555.224 \text{ lei} \\ \blacksquare NF_{TrimIII} &= \frac{25.152.100}{90} \times 71,2 \times (1 - 0,2) = 15.918.484 \text{ lei} \\ \blacksquare NF_{TrimIV} &= \frac{25.152.100}{90} \times 71,2 \times (1 - 0,2) = 15.918.484 \text{ lei} \end{aligned}$$

Situația comparativă a rezultatelor obținute prin cele două categorii de metode

Trimestrul	Metode analitice		Metode sintetice		
	Costuri	CA	Viteza de rotație	AC/1000	Rate cinetice
Trimestrul I	15.273,00	15.271,10	15.272,80	15.272,70	15.281,70
Trimestrul II	16.540,90	16.546,00	16.545,60	16.545,40	16.555,20
Trimestrul III	15.924,40	15.909,60	15.909,20	15.909,10	15.918,50
Trimestrul IV	15.924,40	15.909,60	15.909,20	15.909,10	15.918,50
TOTAL	63.662,70	63.636,30	63.636,80	63.636,30	63.673,90

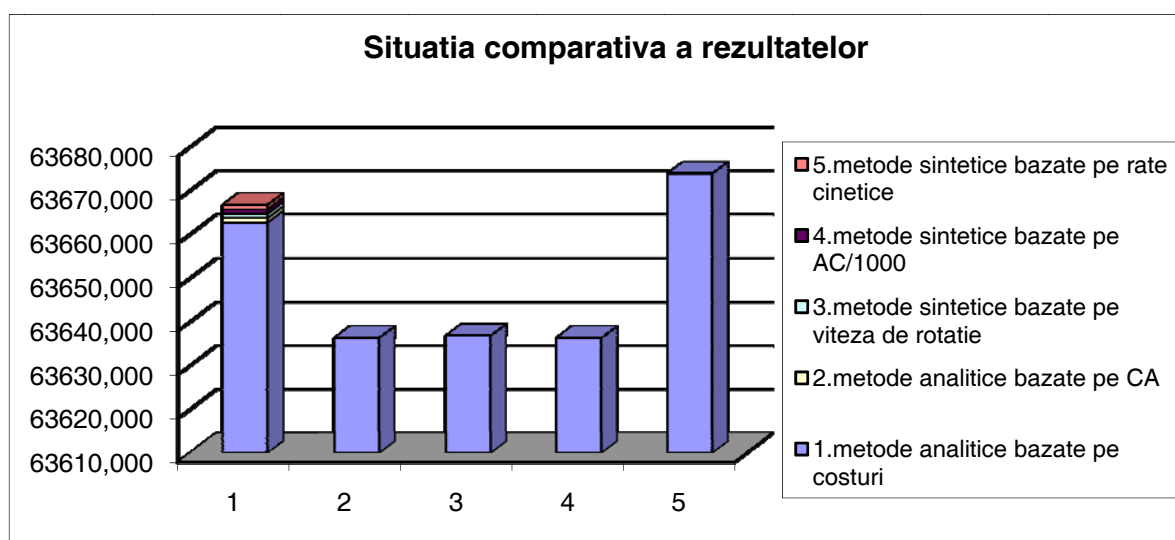


Figura 1.: Situația comparativă a rezultatelor obținute prin metodele analitice cu cele obținute prin metodele sintetice

Comparând rezultatele obținute prin metodele analitice cu cele obținute prin metodele sintetice, putem observa că sunt relativ apropiate atât pe total an, cât și pe fiecare trimestru în parte.

B. Determinarea surselor de finanțare a ciclului de exploatare

1. Determinarea surselor proprii (Fondul de rulment)

$FR = \text{Capitaluri permanente} - \text{Nevoi permanente}$

Vom determina *Fondul de rulment* pe baza datelor din bilanțul contabil încheiat la 31.12.N-1.

$$FR = (4.250.000 + 8.529.000) - 11.250.000 = 1.529.200 \text{ lei}$$

Determinarea pasivelor stabile, în funcție de categoria din care fac parte datoriile de exploatare

a) Determinarea pasivelor stabile I (PS I). Metoda folosită pentru determinarea acestora este “Metoda însumării soldurilor zilnice”, metodă ce presupune parcurgerea a 6 etape, prezentate în *Tabelul 10*.

Se cunosc următoarele informații privind datoriile și termenele de plată fixe:

- salarii 450.000 lei, termenele de plată fiind 25 ale lunii curente pentru chenzina I-a și 10 ale lunii următoare pentru chenzina II-a;
- impozit pe salarii 72.000 lei, termen de plată 10 ale lunii următoare;
- contribuția la asigurările sociale și ajutorul de șomaj 90.000 lei, termen de plată 10 ale lunii următoare;
- energie 50.000 lei, cu plata pe 15 și 30 ale lunii curente pentru întregul sold al datoriei;
- taxa pe valoarea adăugată 540.000 lei, impozit pe profit 260.000 lei, termen de plată 25 ale lunii următoare.

Calculul PS I din salarii:

1. Cheltuielile cu salariile pe total an reprezintă 1.875.000 lei adică 450.000 lei în primul trimestru ($1.875.000 \times 24\%$).

2. Cheltuielile medii zilnice 5.000 lei ($450.000 : 90 = 5.000 \text{ lei/zi}$).

3. Soldul inițial : $5.000 \times 15 \text{ zile} = 75.000 \text{ lei}$

4. Soldul zilnic al salariilor în luna de calcul:

Ziua 1: $75.000 + 5.000 = 80.000 \text{ lei}$

Ziua 2: $80.000 + 5.000 = 85.000 \text{ lei}$

.....

Ziua 10: $120.000 + 5.000 - 75.000 = 50.000 \text{ lei}$

.....

Ziua 15: $70.000 + 5.000 = 75.000 \text{ lei}$

.....

Ziua 25: $120.000 + 5.000 = 50.000 \text{ lei}$

.....

Ziua 30: $70.000 + 5.000 = 75.000 \text{ lei}$

5. Determinarea soldului minim total pentru ziua de 15 ale lunii:

$$75.000 + 12.000 + 15.000 + 0 + 270.000 + 135.000 = 507.000 \text{ lei}$$

6. În mod similar, calculăm soldul minim pentru ziua de 25 ale lunii:

$$50.000 + 20.000 + 25.000 + 5.000 + 150.000 + 75.000 = 325.000 \text{ lei}$$

Acest sold, de 325.000 lei, reprezintă nivelul constant al pasivelor stabile II, din fiecare trimestru.

Tabelul nr. 10. Calculul pasivelor stabile I

- mii lei-

Ziua	Salarii	Impozit pe salarii	CAS+ Somaj	Energie	TVA	Impozit pe profit	TOTAL
Total trim I	450.000	72.000	90.000	45.000	540.000	270.000	
Chelt./ Zi	5.000	800	1.000	500	6.000	3.000	
Sold inițial	$15 \times 5.000 = 75.000$	$30 \times 800 = 24.000$	$30 \times 1.000 = 30.000$	0	$30 \times 6.000 = 180.000$	$30 \times 3.000 = 90.000$	
1	80	24,8	31	0,5	186	93	417,3
2	85	25,6	32	1	192	96	431,6
3	90	26,4	33	1,5	198	99	447,9
4	95	27,2	34	2	204	102	464,2
5	100	28	35	2,5	210	105	480,5
6	105	28,8	36	3	216	108	496,8
7	110	29,6	37	3,5	222	111	513,1
8	115	30,4	38	4	228	114	529,4
9	120	31,2	39	4,5	234	117	545,7
10	125	8,0	10	5	240	120	508
11	130	8,8	11	5,5	246	123	524,3
12	135	9,6	12	6	252	126	540,6
13	140	10,4	13	6,5	258	129	556,9
14	145	11,2	14	7	264	132	573,2
15	75	12,0	15	0	270	135	507
16	80	12,8	16	0,5	276	138	523,3
17	85	13,6	17	1	282	141	539,6
18	90	14,4	18	1,5	288	144	555,9
19	95	15,2	19	2	294	147	572,2
20	100	16,0	20	2,5	300	150	588,5
21	105	16,8	21	3	306	153	604,8
22	110	17,6	22	3,5	312	156	621,1
23	115	18,4	23	4	318	159	637,4
24	120	19,2	24	4,5	324	162	653,7
25	50	20,0	25	5	150	75	325
26	55	20,8	26	5,5	156	78	341,3
27	60	21,6	27	6	162	81	357,6
28	65	22,4	28	6,5	168	84	373,9
29	70	23,2	29	7	174	87	390,2
30	75	24,0	30	0	180	90	399

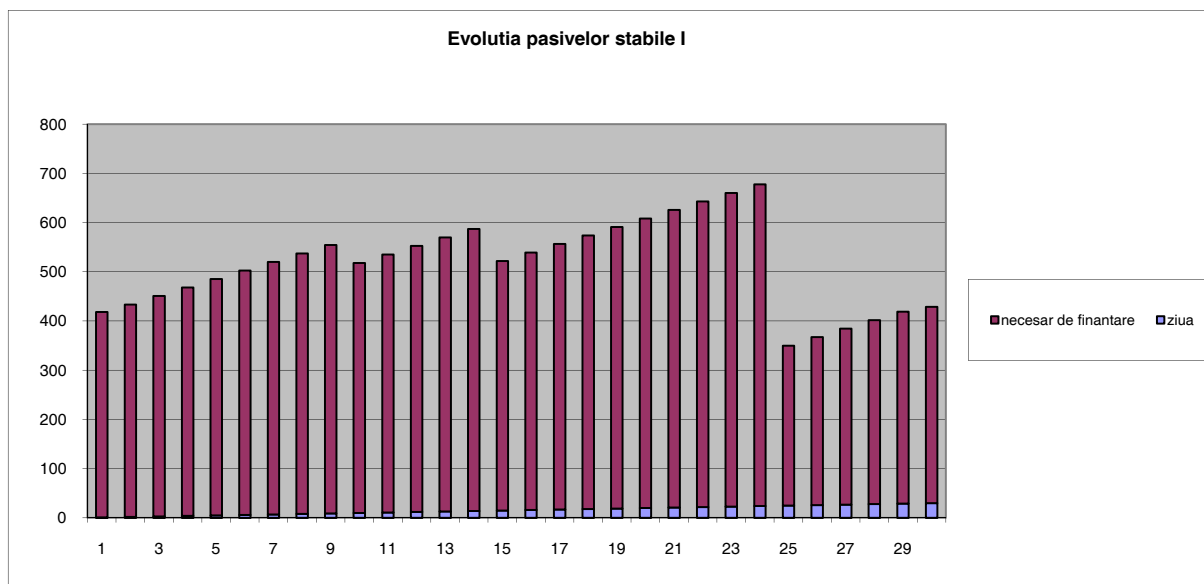


Figura 2. Evoluția pasivelor stabile I

2. Determinarea pasivelor stabile II (PS II)

$$PS\ II = \frac{Nivelul\ trimestrial\ al\ platilor}{90} \times N_i$$

Unde:

N_i = nivelul zilelor de întârziere legală la plată

N_i = 12 zile

Tabelul nr.11. Calculul pasivelor stabile II

-mii lei-

Explicația	Trim I	Trim II	Trim III	Trim IV	Anual
1. Materii prime și materiale	12.888,00	13.962,00	13.425,00	13.425,00	53.700,00
2. Materiale diverse	156,60	169,70	163,10	163,10	652,50
3. Obiecte de inventar	45,00	48,90	46,80	46,80	187,50
TOTAL MATERIALE	13.089,60	14.180,60	13.634,90	13.634,90	54.540,00
Nr. Zile întârziere	12	12	12	12	
PS II= $\frac{Datorii}{90} \times 12$ zile	1.745,30	1.890,70	1.818,00	1.818,00	7.272,00

Tabelul nr.12. Calculul pasivelor stabile I+II

-mii lei-

Explicația	Trim. I	Trim. II	Trim. III	Trim. IV
PS I	325	325	325	325
PS II	1.745,3	1.890,7	1.818	1.818
TOTAL PS	2.070,3	2.215,7	2.143	2.143

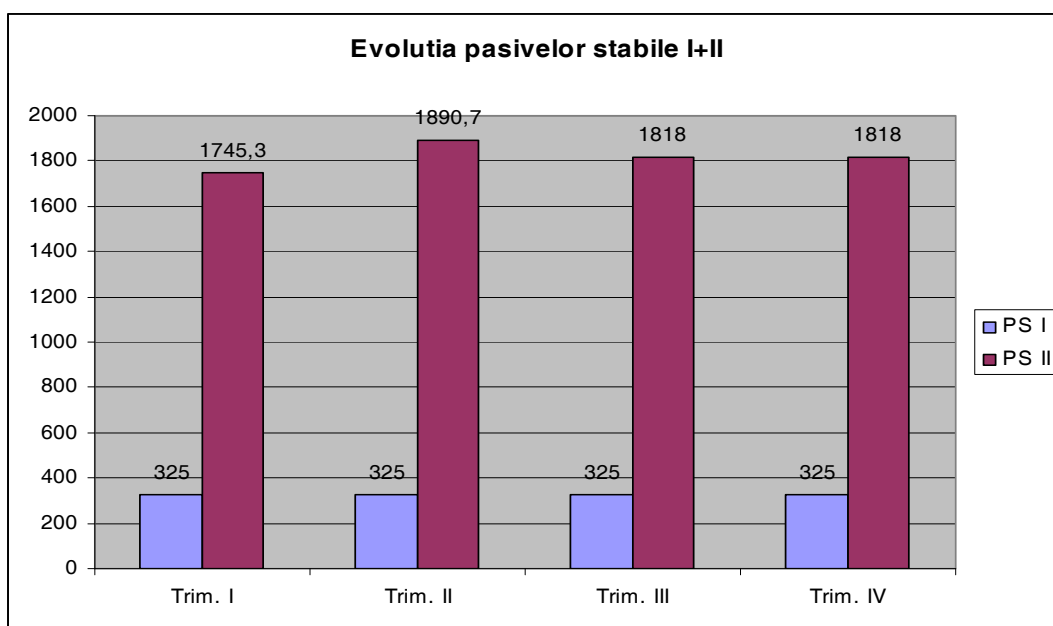


Figura 3.: Evoluția trimestrială a pasivelor stabile I+II

3. Determinarea creditelor de trezorerie (Tabel 13)

Tabelul nr. 13. Planul de trezorerie

-mii lei-

Explicația	Trim. I	Trim. II	Trim. III	Trim. IV
1. Stocuri, cheltuieli și alte active	15.273,00	16.540,80	15.924,40	15.924,40
2. Cheltuieli pentru realizarea producției	13.995,00	15.161,30	14.578,10	14.578,10
I. TOTAL STOCURI ȘI CHELTUIELI	29.268,00	31.702,10	30.502,50	30.502,50
3. Fondul de rulment	1.529,20	1.529,20	1.529,20	1.529,20
4. Pasive stabile	2.070,30	2.215,70	2.143,00	2.143,00
5. Încasări din vânzarea producției	24.146,00	26.158,20	25.152,10	25.152,10
6. Credite de trezorerie în sold	2.250,00	1.522,50	1.799,00	1.678,20
I. TOTAL RESURSE ȘI ÎNCASĂRI	29.995,50	31.425,60	30.623,30	30.502,50
Deficit de trezorerie (I-II)	-	276,50	-	-
Excedent de trezorerie (II-I)	727,50	-	120,80	-

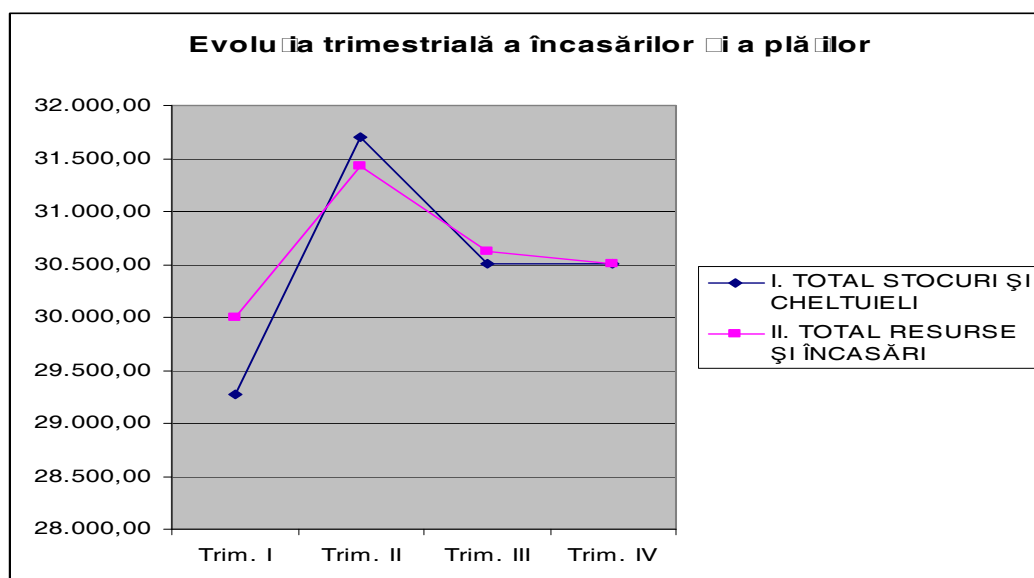


Figura 4.: Evoluția trimestrială a încasărilor și a plăților

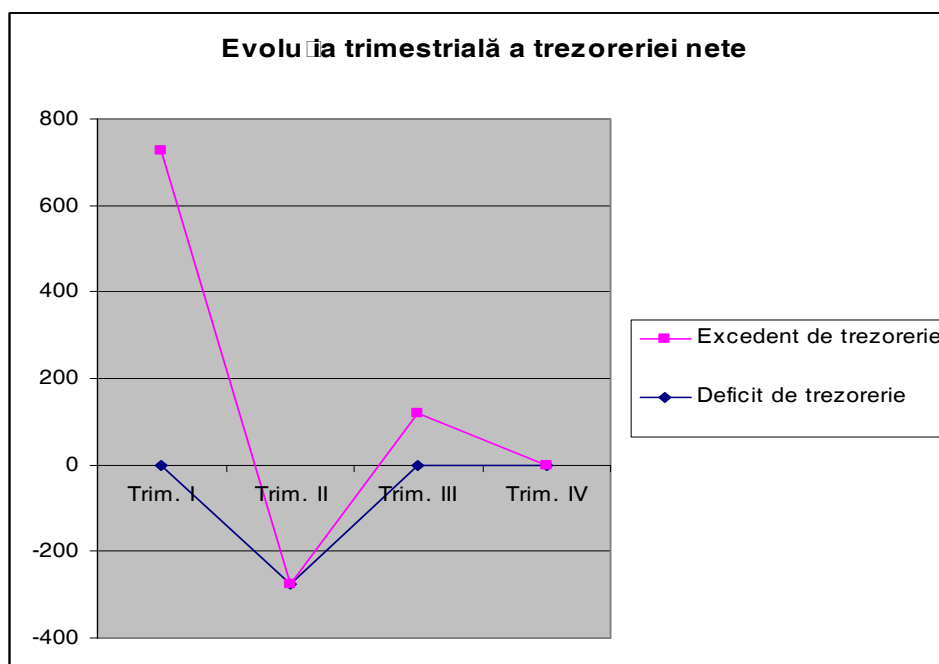


Figura 5.: Evoluția trimestrială a trezoreriei nete

Concluzii

Soldul creditelor de trezorerie, la începutul trimestrului I (2.250.000 lei), a fost preluat din bilanțul contabil la 31.XII.N-1.

Excedentul de trezorerie din trimestrul I de 727.500 lei reprezintă volumul creditelor care urmează a se rambursa în trimestrul următor. Astfel nivelul creditelor în sold pentru trimestrul II va fi de 1.522.500 lei ($2.250.000 - 727.500$).

Deficitul de trezorerie din trimestrul II de 276.500 lei constituie nivelul noilor credite de care poate beneficia întreprinderea în trimestrul respectiv, peste nivelul celor din trimestrul anterior (1.522.500 lei). În aceste condiții creditele de trezorerie în sold pentru trimestrul III vor fi de 1.799.000 lei ($1.522.500 + 276.500$).

Pentru trimestrul III, similar trimestrului I, excedentul de trezorerie de 120.800 lei va determina un volum al creditelor de trezorerie pentru trimestrul IV de 1.678.200 lei ($1.799.000 - 120.800$). În aceste condiții, pentru trimestrul IV, necesarul de finanțare devine egal cu resursele.

Analizând activitatea trezoreriei, pe perioada supusă cercetării, dar și rezultate obținute prin planul de trezorerie, am realizat o sinteză a punctelor forte, a punctelor slabe și a eventualelor recomandări ce pot fi făcute managerului în vederea îmbunătățirii activității economice în general și a funcționării trezoreriei în special:

Bibliografie

1. Bistriceanu Gh. D., Adochiței M.N., Negrea E., *Finanțele agenților economici*, Editura Economică, București, 2001
2. Bojian, O., *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, București, 2004
3. Brezeanu P. coordonator, *Analiză financiară*, Ed. Meteor Press, București, 2006;
4. Brezeanu P. coordonator, *Diagnostic financiar. Instrumente de analiză financiară*, Ed. Economică, București, 2003;
5. Bojian, O., *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, București, 2004

6. Bran P., *Finanțele întreprinderii. Gestionarea fenomenului microfinanciar*, Ediția a doua, Editura Economică, București, 2003,
 7. Brezeanu P., *Gestiunea financiară a întreprinderii. Elemente inspirate din teoria și practica financiară a Uniunii Europene*, Ed. Cavallioti, București, 2002;
 8. Georgescu F., *Analiza previzională și diagnostic a fluxurilor de trezorerie*, lucrare publicată în revista Tribuna Economică, Nr. 21/mai 2010, pg. 62-65 și pg. 69, Nr. 22/mai 2010, pg. 63-65, Nr. 23/ iunie 2010, pg.66-69, Nr. 24/iunie 2010, pg.68-69, Secțiunea Eficiență,
 9. Helfert E., *Tehnici de analiză financiară- ghid pentru crearea valorii*, Ed. BMT Publising House, Ediția a 11-a, 2006, pp. 169-198, pp.241-267, pp.415-446;
 10. Nicolescu O., Nicolescu L., *Economia, firma și managementul bazat pe cunoștințe*, Ed. Economică, București, 2006;
 11. Ștefănescu A., Țurlea E., *Principii și modele de reflectare a performanțelor întreprinderii în documentele contabile de sinteză*, Ed. ASE, București, 2004 ;
 12. Vintilă G., *Gestiunea financiară a întreprinderii*, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 2010, pp. 329-348
- *** Colecțiile revistelor de specialitate: Tribuna economică, Finanțe, Credit și Contabilitate, Revista generală de contabilitate și expertiză, Contabilitatea, Expertiza și Auditul Afacerilor
- *** Ministerul Finanțelor, *Reglementări contabile conforme cu Directivele europene*, 2008
- *** www.accaglobal.com,
- *** www.cnp.be
- *** www.iasb.org.uk *** www.accaglobal.com,
- *** www.focusifrs.com,
- *** www.iasplus.com
- *** www.pwcglobal.com

UTILIZAREA INSTRUMENTELOR DE CLASIFICARE A DATELOR ÎN ASISTAREA DECIZIEI ECONOMICE

DATA CLASSIFICATION TOOLS USE IN ECONOMIC DECISION SUPPORT

Prof.univ.dr. **Zenovic GHERASIM**,
Asist.univ.drd. **Raluca Mariana ȘTEFAN**,
Asist.univ.drd. **Mariuța ȘERBAN**,

Universitatea Spiru Haret,
Facultatea de Management Financiar-Contabil București,
Departamentul de Management și Contabilitate,
Colectivul de informatică de gestiune

Rezumat:

Instrumentele de clasificare a datelor (Data Classification Tools) reprezintă unele dintre căile eficiente de descoperire a informațiilor utile, necesare asistării deciziilor economice, dintr-un volum foarte mare de date electronice stocate în timp sub diverse forme (documente electronice, inclusiv scanate, baze de date, depozite de date etc.).

Lucrarea prezintă, mai întâi, câteva dintre conceptele de bază folosite în clasificarea datelor, după care sunt sintetizate aspecte relevante referitoare la instrumentele de clasificare a datelor folosite în asistarea deciziei economice, cu exemple concrete din domeniul financiar-contabil.

Abstract:

Data Classification Tools represent some of the effective ways to discovery useful information necessary to assist the economic decisions, from a big electronic data volume. Data are stored in time as various forms (electronic documents, including scanned documents, databases, data warehouses, etc.).

This paper presents, first, some of the basic concepts used in data classification, then summarizing the relevant issues related to data classification tools used in economic decision making, with examples from financial accounting field.

Cuvinte-cheie: *clasificarea datelor, SIAD, sistem informatic pentru asistarea deciziei, data mining, decizie economică.*

Key-Words: *data classification, DSS, decision support systems, data mining, economic decision.*

JEL Classification: C81, C88, D89

1. Introducere

Instrumentele de clasificare a datelor (Data Classification Tools) reprezintă unele dintre căile eficiente de descoperire a informațiilor utile, necesare asistării deciziilor economice, dintr-un volum foarte mare de date electronice stocate în timp sub diverse forme (documente electronice, inclusiv scanate, baze de date, depozite de date etc.).

Clasificarea datelor se referă la explorarea relațiilor existente în interiorul unei mulțimi de obiecte cu scopul de a stabili dacă acestea pot fi încadrate, de o manieră validă,

într-un număr mic de *clase* sau *obiecte similare*¹³. Problema generală a clasificării datelor constă în determinarea *criteriului adecvat* descrierii apartenenței individuale a unor obiecte sau forme care alcătuiesc o mulțime, la clasele cărora le corespund *caracteristicile de apartenență*. Clasificarea datelor se poate efectua atât în cazul în care se cunoaște apartenența obiectelor la clasele cărora le aparțin, cât și în cazul necunoașterii prealabile a acestei apartenențe. În primul caz, cel în care se cunoaște apartenența obiectelor la clase, activitatea de clasificare este denumită *clasificare supervizată*, în cel de-al doilea caz, clasificarea se efectuează pe baza *similarităților* sau *disimilarităților* obiectelor mulțimii și este cunoscută sub denumirea de *clasificare nesupervizată* sau *clusterizare*.

Abordarea *multiaccepțională* a acestui concept de *clasificare a datelor* (*Data Classification*) conduce la realizarea unor sisteme informatice inteligente integrate destinate asistării deciziilor economice, în care diferitele tipuri de instrumente de clasificare a datelor își joacă rolul bine definit încă din faza stabilirii *specificațiilor de sistem*, pentru descoperirea *informației ascunse* în volume mari de date (*data mining*).

2. Concepte de bază folosite în clasificarea datelor

Așa cum se arată și în *Wikipedia*¹⁴, există o *multitudine de accepțiuni* pentru *clasificarea datelor* (*Data Classification*): *clasificarea datelor* (în gestiunea datelor și în cercetarea afacerilor), *clasificare* (în mașinile de învățare automată), atribuirea unui *nivel de sensibilitate* pentru informația clasificată (în protecția și securitatea datelor și informațiilor), *tip de dată* (în știința calculatoarelor).

Literatura de specialitate din informatica inteligentă prezintă cele două mari categorii de tehnici de clasificare a datelor: *clasificarea supervizată* și *clasificarea nesupervizată* (clusterizarea datelor sau *clustering*). *Clasificarea supervizată* se fundamentează pe colecții de forme obținute prin clasificări preliminare (de antrenament), colecții care servesc pentru învățarea descrierii claselor de date (cu etichete asociate). Metodele de instruire automată utilizate în descoperirea similarităților din documente de tip text se încadrează în categoria de *clasificare supervizată*. *Clasificarea nesupervizată* sau *clusterizarea* se referă la tehnica fundamentată pe punerea în evidență a similarităților sau disimilarităților obiectelor mulțimii. *Clustering*-ul este definit de A.K. Jain¹⁵ ca o clasificare nesupervizată a *modelelor* sau *pattern*-urilor (observații, articole de date sau vectori de caracteristici) în *grupuri* sau *cluster*e.

În scopul asistării deciziei economice, există mai multe domenii în care se poate aplica clasificarea datelor. De exemplu, regăsirea și identificarea documentelor din arhive și biblioteci electronice susține *fundamentarea* variantei propuse pentru luarea deciziei. Această regăsire a documentelor se realizează prin *similaritate* (tratarea grupurilor de documente similare) și *sinteză* (selecție de documente semnificative într-un *grup* sau *cluster*)¹⁶.

În *clasificarea datelor*, *clusterul* reprezintă fie algoritmul de analiză a datelor, fie rezultatul analizei datelor.

¹³ **Gordon, A.D.** – *Classification*, 2nd Edition, Chapman&Hall/CRC, Boca Raton, Florida, U.S.A., 1999.

¹⁴ www.wikipedia.org

¹⁵ **Jain, A.K., Murty, M.N., Flynn, P.J.** – *Data Clustering: A Review*, Journal ACM Computing Surveys, Volume 31, Issue 3, September 1999, pages 264-323, dl.acm.org.

¹⁶ **Cocianu, C.L., State, L.** – *Tehnici de clasificare cu aplicații în analiza datelor document*, Editura ASE, București, 2008.

3. Instrumente inteligente de clasificare a datelor pentru asistarea deciziei economice

În cadrul sistemelor informatice pentru asistarea deciziei (SIAD) economice, *instrumentele informatice inteligente* folosite pentru *clasificarea datelor* pentru asistarea deciziei economice își găsesc reflectarea, așa cum s-a arătat mai sus, în categoria specială denumită *instrumente informatice pentru cercetarea afacerilor*, BIT (*Business Intelligence Tools*). Această categorie cuprinde o gamă largă de programe de aplicații și tehnologii informatice destinate pentru colectarea, stocarea, analiza, și asigurarea accesului la date în scopul sprijinului oamenilor de afaceri și al managerilor din organizații economice, în asistarea deciziilor în afaceri. BIT realizează interogarea și raportarea, *procesarea analitică online*, OLAP (*OnLine Analytical Processing*), *Data Mining*, analiza statistică, previziunea economică.

În realizarea unei *analize de tip clustering* se pot folosi mai mulți algoritmi ce aparțin următoarelor categorii: clusteringul *ierarhic* (clusteringul bazat pe conectivitate), clusteringul bazat pe *centroid*, clusteringul bazat pe *modele de distribuție*, clusteringul bazat pe *densitate* etc.

Realizarea unei analize cluster cu scopul de a *clasifica* o mulțime de obiecte în scopul asistării deciziei economice presupune parcurgerea următoarelor *etape*:

- Alegerea *caracteristicilor* pe baza cărora va fi efectuată *clasificarea*;
- Alegerea tipului de *măsură* care va fi folosită pentru evaluarea *distanței* dintre obiecte;
- Stabilirea *regulilor* pe baza cărora se va efectua construirea *claselor* sau *clusterelor*;
- Construirea *claselor* sau *clusterelor*;
- Verificarea *consistenței* și *semnificației clasificării* efectuate;
- Alegerea unui *număr optim de cluster*e, în conformitate cu natura și scopul problemei de clasificare;
- Evaluarea și interpretarea *semnificației clusterelor* obținute.

De exemplu, prin utilizarea *algoritmului cu cluster ierarhic* (conectarea obiectelor pentru a forma *cluster*e în funcție de distanța dintre aceste obiecte), *clusterul* este descris cu ajutorul distanței maxime necesare pentru *conectarea* unor părți ale clusterului. Deoarece există mai multe distanțe diferite, vor fi astfel generate mai multe *cluster*e, reprezentate prin *dendrogramă* (fig.1), construită pe baza *matricei de disimilaritate*. Complexitatea acestor algoritmi este $O(n^3)$, caracteristică ce determină micșorarea vitezei de prelucrare odată cu creșterea volumului de date supuse prelucrării.

Problema *ierarhizării societăților comerciale* în funcție de *indicatorii financiari de performanță* se poate rezolva prin mai multe metode și tehnici, între acestea fiind inclusă și analiza de tip *clustering*. În conformitate cu standardele IAS/IFRS, *performanțele financiare* ale societății comerciale se reflectă în *veniturile, cheltuielile și rezultatele financiare* ale acesteia. Culegerea datelor necesare *clasificării* (analiza simplă) se realizează, în principal, din *Contul de Profit și Pierdere* (CPP), dar și din notele explicative obligatorii (NEO) de întocmit potrivit reglementărilor contabile: *Analiza rezultatului din exploatare, Exemple de calcul și analiză a principalilor indicatori economico-financiari, Active imobilizate, Provizioane*. În CPP, cheltuielile sunt *clasificate* pentru ierarhizare după *natura* acestor cheltuieli (exploatare, financiare și extraordinare), având ca *referențial*, pentru comparare, *producția exercițiului*. În cazul în care cheltuielile sunt *clasificate* pentru ierarhizare după *destinația* acestor cheltuieli (exploatare, desfacere, administrare), având ca *referențial*, pentru comparare, *producția vândută*¹⁷. În NEO se găsesc date pentru *rezultatul din exploatare*.

¹⁷ OMFP nr.1752/2005.

Pentru ierarhizare, se construiesc *regulile de clasificare a datelor*. De exemplu, în cadrul analizei de ansamblu a performanțelor financiare ale societății comerciale, din CPP, pentru nivelul de exploatare, se calculează *cifra de afaceri netă (CAN)*, *producția exercițiului*, *marja comercială*, *marja industrială*, *valoarea adăugată*, *rezultatul brut din exploatare* și *rezultatul din exploatare*. Pentru calculul CAN, se însumează *volumul mărfii vândute (VMV)*, *producția vândută (QV)* și *subvențiile de exploatare (SUBVE)*¹⁸.

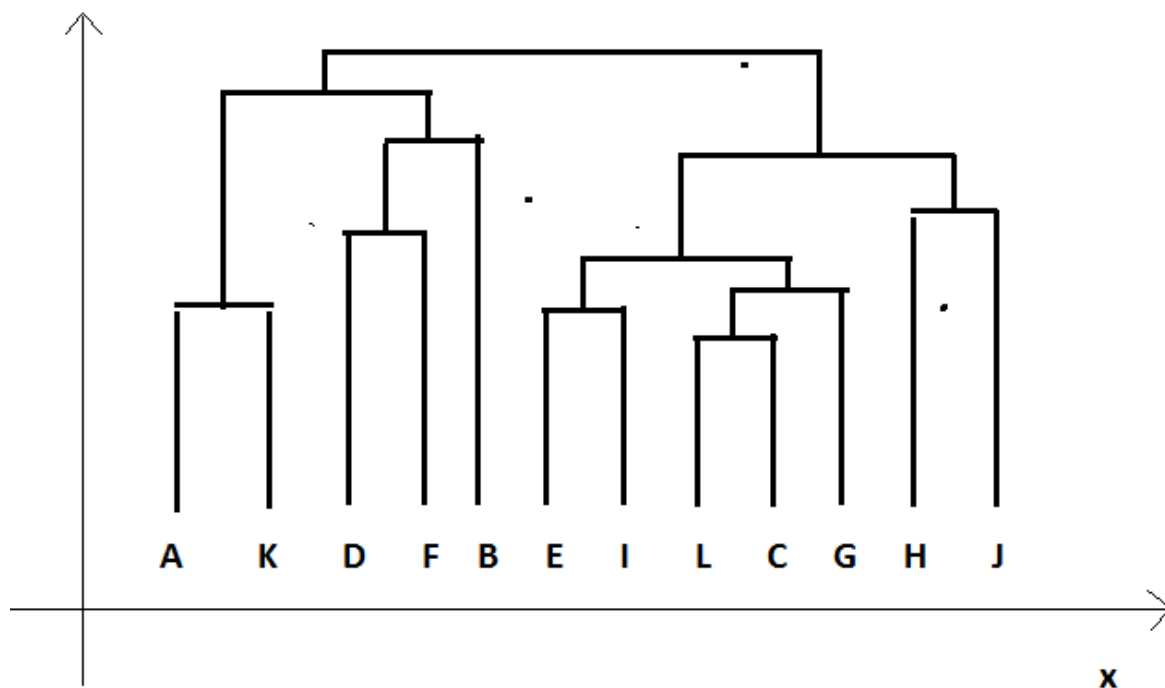


Fig.1. Dendrograma unei mulțimi de 12 obiecte

Regula de *clasificare a datelor pe ramura CAN a arborelui de clasificare* este următoarea:

R1:

Let $CAN = VMV + QV + SUBVE$ iff

(a) $VMV =$ rulajul creditor al contului 707 AND

(b) $QV =$ rulajul creditor al conturilor din grupa 70, mai puțin cel al contului 707 AND

(c) $SUBVE =$ rulajul creditor al contului 7411.

Aplicarea întregului ansamblu de *reguli de clasificare* ($R1...R_n$) conduce la realizarea unui instrument pentru analiza de ansamblu a performanțelor financiare ale societății comerciale.

4. Concluzii

Punerea la punct a *instrumentelor de clasificare a datelor* pentru asistarea deciziei economice presupune eforturi conjugate din partea matematicienilor, informaticienilor, inginerilor și economiștilor. Diversitatea domeniilor economice, alături de cele tehnice, medicale, de aplicare a acestor instrumente de *clasificare a datelor*, în special a analizei de tip

¹⁸ **Borlea, S.N.** - *Analiza performanțelor financiare și a riscului întreprinderii*, Modul 1, Proiect POSDRU 2007-2013, Investește în oameni, www.ccisalaj.ro/proj/modul1.pdf.

clustering, se întinde de la marketing și cercetarea afacerilor (*Business Intelligence*) până la scorarea pentru acordarea creditelor bancare, managementul relațiilor cu clienții, detectarea fraudelor financiare, controlul producției, robotică, diagnosticul medical, telecomunicații, detectarea intruziunilor, bioinformatică, explorarea Web.

Bibliografie

1. **Andronie, Maria** – *Analiza și proiectarea sistemelor informatice de gestiune*, Editura Fundației România de Mâine, București, 2007.
2. **Andronie, Mihai**, *Commercially Available Data Mining Tools used in the Economic Environment*, *Database Systems Journal*, Vol. I, No. 2/2010, pag. 45-54, ISSN 2069-3230;
3. **Borlea, S.N.** - *Analiza performanțelor financiare și a riscului întreprinderii*, Modul 1, Proiect POSDRU 2007-2013, Investește în oameni, www.csisalaj.ro/proj/modul1.pdf.
4. **Cocianu, C.L., State, L.** – *Tehnici de clasificare cu aplicații în analiza datelor document*, Editura ASE, București, 2008.
5. **Frishkoff, G.A., Frank, R.M., Rong, J., Dou, D., Dien, J., Halderman, L.K.** – *Research Article. A Framework to Support Automated Classification and Labeling of Brain Electromagnetic Patterns*, Hindawi Publishing Corporation, *Computational Intelligence and Neuroscience*, Volume 2007, Article ID 14567, 13 pages, dl.acm.org.
6. **Gherasim Z, Șerban M., Ștefan R.**, *Impactul crizei economice asupra dezvoltării sistemelor informatice integrate organizaționale specifice societăților comerciale și instituțiilor publice*, Volumul sesiunii de comunicări cu participare internațională, 28.05.09/ FRM/ București, ISBN 978-973-163-460-9, 2009.
7. **Gherasim, Z.** - *Tehnici de Data Mining pentru asistarea deciziei*, În volumul cu lucrări, Sesiunea anuală de comunicări științifice cu participare internațională “Strategii XXI/2006”, Securitatea și apărarea spațiului sud-est european, în contextual transformărilor de la începutul mileniului III, Secțiunea 8, Sisteme informaționale, Universitatea Națională de Apărare “Carol I”, București, 13-14 Apr.2006.
8. **Gherasim, Z., Fusaru, D., Andronie, Maria** – *Sisteme informatice pentru asistarea deciziei economice*, Editura Fundației România de Mâine, București, 2008.
9. **Gherasim Z., Andronie, I.** - *Intelligent Decision Support in Investment Management for Renewable Energies*, Volumul Sesiunii de Comunicări Științifice, Editura Fundației România de Mâine, București, 2011.
10. **Gherasim, Z.; Cocianu, C.L.** - *Sisteme expert în economie*, Editura Fundației România de Mâine, București, 2005.
11. **Gordon, A.D.** – *Classification*, 2nd Edition, Chapman&Hall/CRC, Boca Raton, Florida, U.S.A., 1999.
12. **Jain, A.K., Murty, M.N., Flynn, P.J.** – *Data Clustering: A Review*, *Journal ACM Computing Surveys*, Volume 31, Issue 3, September 1999, pages 264-323, dl.acm.org.
13. **Kogan, J., Nicholas, C., Teboulle, T.** (Eds) – *Multidimensional Data: Recent Advances in Clustering*, Springer Verlag Berlin Heidelberg, 2006.
14. **Laudon, K., Laudon, J.** – *Essentials of Management Information Systems, Organization and Technology in the Networked Enterprise*, Eighth Edition, JWS, New York, 2009.
15. **Sumathi, S., Paneerselvam, S.** – *Computational Intelligence Paradigms: Theory and Applications using MATLAB*, 1st Edition, CRC Press, Inc., January 2010, dl.acm.org.
16. **Turban, E., Aronson, J.E., Liang, T.P., Sharda, R.** – *Decision Support and Business Intelligence Systems*, Pearson, Prentice Hall, New Jersey, 2007.
17. **Zeimpekis, D., Gallopoulos, E.** – *Text to Matrix Generator, Users Guide*, University of Patras, Greece, 2008.
18. *** *Five Steps to Faster Data Classification*, White Paper, Varonis Systems, Inc., 2013.
19. *** *Supervised Classification*, Course notes and slides licensed under the CC Attribution-Noncommercial-Share Alike 3.0 License. Code licensed under the MIT license. © Hadley Wickham 2013.
20. *** O.M.F.P. 1752/2005.
21. www.wikipedia.com, www.oracle.com, www.ibm.com.

GESTIUNEA ECONOMICĂ A STOCURILOR ÎN MANAGEMENTUL FINANCIAR MODERN

Asist.univ.dr. **Ion-Iulian HURLOIU**

Universitatea *Spiru Haret* – Facultatea de Management Financiar-Contabil București

Conf.univ.dr. **Lăcrămioara Rodica HURLOIU**

Universitatea *Spiru Haret* – Facultatea de Management Financiar-Contabil București

Rezumat:

Managementul stocurilor are în vedere că, în fapt, contabilitatea și implicit aspectele determinative care implică managementul financiar în economia actuală, se caracterizează prin fundamentarea și justificarea tuturor datelor ei pe bază de acte scrise prin care se consemnează operațiile economice în momentul executării lor. După consemnarea în acte, operațiile economice sunt înregistrate în conturi pe baza actelor scrise, nicio operație economică nefiind înregistrată în contabilitate fără un act scris în care să fie consemnată operația economică respectivă. Astfel, documentele, se întocmesc atât pentru operațiile economice care produc modificări ale mijloacelor economice într-o unitate, cât și pentru a dovedi la o anumită dată existența mijloacelor, surselor și a proceselor economice, angajarea și prezența la lucru a personalului, volumul de munca depus și lucrările efectuate în vederea salarizării lui.

Cuvinte-cheie: stocuri, aprovizionare, gestiunea stocurilor, managementul aprovizionării, management financiar

JEL Classification: M10, M11, M21, M41

Conturile de stocuri și producție în curs de execuție sunt conturi de activ. Se debitează cu valoarea stocurilor intrate în gestiunea entității prin achiziționare de la furnizori, realizate din producția proprie și din alte surse și se creditează cu valoarea stocurilor ieșite din gestiunea unității patrimoniale prin consum, vânzare și alte destinații.

Conținutul conturilor de stocuri se evidențiază diferit în funcție de metoda inventarului folosit (permanent sau intermitent), astfel:

a. în cazul folosirii metodei inventarului permanent, conturile de stocuri și comenzi în curs de execuție se debitează cu intrările de valori materiale și se creditează cu ieșirile de valori materiale pe măsură ce se realizează aceste operațiuni;

b. în cazul folosirii metodei inventarului intermitent, la încheierea exercițiului, în debitul conturilor se înregistrează stocurile de la sfârșitul perioadei, determinate prin inventariere, iar la deschiderea exercițiului, în credit, stocurile de la începutul perioadei în categoria cheltuielilor, pentru perioada următoare de gestiune în cazul materialelor și mărfurilor și ca venituri, în cazul produselor și producției în curs de fabricație.

Evidența constituirii și mișcării stocurilor și a producției în curs de execuție se realizează prin conturile din clasa 3 "Conturi de stocuri și producție în curs de execuție". În cadrul planului de conturi general, din clasa a 3-a face parte grupa 30 "Stocuri de materii prime și materiale".

Evidența mărfurilor se realizează cu ajutorul contului 371 „Mărfuri”, care, fiind cont de activ, se debitează cu valoarea de înregistrare a mărfurilor intrate în gestiunea instituțiilor și se creditează cu valoarea de înregistrare a mărfurilor ieșite din gestiune. Valoarea de înregistrare poate fi una din valorile de mai jos:

- cost de achiziție;
- preț standard (cost standard);
- preț de vânzare cu amănuntul.

Costul de achiziție cuprinde prețul de cumpărare al mărfii la care se adaugă cheltuielile de transport - aprovizionare și eventualele cheltuieli de încărcare-descărcare, manipulare ș.a., după formula: $C_A = P_C + C_{TA}$, în care: C_A - cost de achiziție; P_C - preț de cumpărare; C_{TA} - cheltuieli de transport aprovizionare facturate.

Evaluarea stocurilor la intrarea în patrimoniu

Regula generală de evaluare și înregistrare a stocurilor, la intrarea în patrimoniu, este evaluarea la cost istoric, care poate fi identificată, prin:

a. *Costul de achiziție*, în cazul bunurilor achiziționate de la terți, în structura căruia se cuprind următoarele elemente:

- prețul de cumpărare a bunurilor, din care sunt deduse taxele recuperabile (TVA), precum și rabaturile, remizele, risturnuri etc.;
- taxe vamale aferente bunurilor importate (cu excepția acelor pe care întreprinderea le poate recupera de la autoritățile fiscale);
- costuri de transport, manipulare și alte costuri care pot fi atribuite direct achiziției de produse finite, materiale și servicii. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare sunt deduse pentru a determina costul de achiziție.

Costurile de achiziție a stocurilor pot include diferențele de curs valutar care au apărut direct din achiziționarea recentă de bunuri facturate în valută doar în acele cazuri rare care sunt permise prin tratamentul alternativ prevăzut în IAS 2 „Efectele variației cursurilor de schimb valutar”. Aceste diferențe de curs valutar se limitează doar la acelea care au rezultat dintr-o depreciere monetară accentuată împotriva căreia nu există niciun mijloc practic de acoperire și care afectează datoriile care nu pot fi decontate, rezultate din achiziția recentă a stocurilor.

Valoarea realizabilă netă este prețul de vânzare estimat ce ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, mai puțin costurile estimate pentru finalizarea bunului și a costurilor necesare vânzării.

Cheltuieli accesorii de achiziționare - cheltuielile directe sau indirecte legate de aprovizionare până la intrarea bunurilor în gestiune. Ele pot fi:

- Costuri externe: comisioane, transport extern, asigurare;
- Costuri interne: de transport intern, cheltuieli de manipulare.

Nu se includ în costul de achiziție cheltuielile financiare aferente finanțării necesare constituirii stocurilor și nici sconturile financiare acordate pentru plata înainte de scadență.

b. *Costul de producție*, în cazul bunurilor și serviciilor obținute din activitatea proprie de exploatare, format din:

- Prețul de achiziție a materialelor consumate;
- Cheltuieli directe de fabricație;
- Cheltuieli indirecte de fabricație.

c. *Prețul standard* este un preț prestabilit ce constă în evaluarea și înregistrarea stocurilor la prețuri fixe, stabilite anterior pe baza prețurilor medii ale stocurilor respective realizate în perioada precedentă. El devine preț de înregistrare în contabilitate cu condiția evidențierii distincte a diferențelor de preț față de costul de achiziție. Prețurile standard trebuie să fie actualizate periodic, cel puțin o dată pe an, în funcție de evoluția prețurilor și alți factori.

Diferențele de preț pot fi:

- *Favorabile*, când prețul standard este mai mare decât costul efectiv și se înscrie în roșu;
- *Nefavorabile*, când prețul standard este mai mic decât costul efectiv și se înscrie în negru.

Diferențele de preț stabilite la intrarea bunurilor în patrimoniu se repartizează și se înregistrează proporțional, atât asupra valorii bunurilor ieșite cât și asupra stocurilor cu ajutorul unui coeficient de repartizare k.

Acest coeficient se aplică asupra valorii bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare, obținându-se, astfel, diferențele de preț aferente bunurilor ieșite. El se înmulțește cu valoarea stocurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieșite. La finele perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, evaluate la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecteze valoarea stocurilor la costul de achiziție. Evaluarea mărfurilor la preț standard presupune ca în contul de mărfuri să se folosească un preț standard sau normat, iar diferența dintre prețul standard și costul efectiv de achiziție să se înregistreze cu ajutorul contului 378 „Diferențe de preț la mărfuri”.

d. *Prețul de facturare* al furnizorului este prețul indicat în factura furnizorului. Prețul de facturare devine preț de înregistrare în contabilitate cu condiția evidențierii distincte a diferențelor de preț față de costul de achiziție. Diferențele de preț vor fi în toate cazurile nefavorabile, pentru că, în fapt, reprezintă cheltuielile de transport-aprovizionare, astfel ele vor fi înregistrate distinct în conturile de diferențe de preț.

Cheltuielile de transport-aprovizionare înregistrate în conturile de diferențe se vor repartiza proporțional, atât asupra valorii bunurilor ieșite, cât și asupra stocurilor, tot cu ajutorul unui coeficient de repartizare k.

Acest coeficient (k) se aplică asupra valorii bunurilor ieșite din gestiune la prețuri de factură, obținându-se astfel cheltuielile de transport - aprovizionare aferente bunurilor ieșite din gestiune.

e. *Costurile de producție.* La sfârșitul lunii soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri la preț de înregistrare, reflectându-se astfel valoarea stocurilor la costul de achiziție, respectiv de producție este format din totalitatea cheltuielilor ocazionate de fabricarea bunurilor respective, iar acesta devine preț de înregistrare în contabilitate. Prezintă dezavantajul că nu este cunoscut decât după expirarea lunii curente.

f. *Prețul de vânzare cu amănuntul.* În rețeaua comercială cu amănuntul, mărfurile se evaluează în contabilitate la preț de vânzare cu amănuntul. Prețul de vânzare cu amănuntul cuprinde: costul de achiziție al mărfurilor, adaosul practicat de unitate și cota de TVA aferentă prețului de vânzare. $P_{va} = C_a + \text{adaos comercial} + \text{TVA aferent prețului de vânzare}$. Adaosul comercial este, de fapt, marja limită adăugată la costul de achiziție al mărfurilor pentru determinarea prețului de vânzare.

g. *Valoarea de utilitate*, în cazul bunurilor aduse ca:

- aport la capital;
- obținute cu titlu gratuit;
- din donații.

Costul de intrare în patrimoniu este denumit și valoare de intrare sau valoare contabilă. Costurile de prelucrare a stocurilor includ costurile direct aferente unităților produse, cum ar fi costurile cu manopera directă. De asemenea, ele includ și alocarea sistematic a regiei de producție, fixă și variabilă, generată de transformarea materialelor în produse finite.

Evaluarea stocurilor cu ocazia inventarierii

Regula generală de evaluare și înregistrare a stocurilor, la inventar, este evaluarea la valoarea actuală sau de utilitate denumită și valoare de inventar. Aceste valori se stabilesc în funcție de utilitatea bunului în întreprindere sau prețul pieței și se identifică, în funcție de destinația lor, astfel:

- *Stocurile destinate vânzării* - li se stabilesc valoarea de inventar sub forma valorii nete de realizare, care este dată de prețul de vânzare previzionat, din care se scad cheltuielile cu transport, comisioane s.a. Semifabricatele și producția în curs de execuție se evaluează la valoarea componentelor materiale încorporate la care se adaugă costurile stadiilor de prelucrare.

- *Materiile prime și materiale consumabile* destinate utilizării în exploatare se evaluează la costul lor de înlocuire. La stabilirea valorii de inventar se va aplica principiul prudenței, potrivit căruia nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ și a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv și a cheltuielilor.

În cazul în care se constată că valoarea de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului pentru unitate și prețul pieței, este mai mare decât valoarea cu care sunt acestea înregistrate în contabilitate, în listele de inventariere vor fi înscrise valorile din contabilitate.

În cazul în care valoarea de inventar este mai mică decât valoarea din contabilitate, în listele de inventariere se vor scrie valorile de inventar. Pentru asigurarea imaginii fidele a patrimoniului, în cazul constatării unor deprecieri relative (nedefinitive) trebuie constituit provizion pentru deprecieri, care să reflecte situația reală existentă, chiar și în cazul în care aceste cheltuieli nu sunt recunoscute din punct

de vedere fiscal. Provizioanele constituite cu ocazia inventarierii, pentru deprecierea constatată, nu sunt deductibile fiscal.

În cazul constatării unor lipsuri în gestiune, imputabile, administratorii vor lua măsura imputării acestora la valoarea lor de înlocuire. Prin valoarea de înlocuire se înțelege costul de achiziție, în care sunt incluse costul de cumpărare practicat pe piață, taxele nedeductibile, inclusiv TVA, cheltuieli de transport aprovizionare.

Evaluarea stocurilor la închiderea exercițiului prin bilanț contabil

Se face la valoarea de intrare, respectiv la valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele evaluărilor la inventariere; astfel pot fi posibile următoarele cazuri:

- pentru stocurile la care au rezultat diferențe în plus între valoarea de inventar și valoarea de intrare, în bilanț acestea sunt evaluate la valoarea lor de intrare, deci plusul de valoare nu se înregistrează în contabilitate.

- pentru stocurile la care s-au constatat diferențe în minus între valoarea de inventar și valoarea lor de intrare, acestea se evaluează în bilanț la valoarea de inventar. În contabilitate aceste stocuri vor continua să fie înregistrate la valoarea lor de intrare, iar minusul de valoare datorat unor deprecieri se înregistrează prin intermediul conturilor de provizioane. Dacă din valoarea de intrare a stocurilor se deduce valoarea depreciilor pentru care au fost calculate și înregistrate provizioane, se obține valoarea de inventar ca valoare netă ce se înscrie în bilanț.

Pe baza celor arătate mai sus se desprinde regula generală de evaluare și înregistrare a stocurilor, și anume: înregistrarea lor în contabilitate la valoarea de intrare, stabilită la nivelul costului de achiziție sau a costului de producție, după caz, ca formă a costului istoric. Prin aceasta se asigură aplicarea principiului realității, costurile efective de achiziție și de producție fiind parametri reali ai valorii stocurilor.

Evaluarea stocurilor la ieșirea din patrimoniu

La ieșirea din patrimoniu sau la darea în consum, stocurile sunt evaluate și se înregistrează scoaterea lor din gestiune la valoarea lor de intrare. Problema fundamentală a înregistrărilor la ieșirea stocurilor cumpărate sau fabricate este cea a prețului utilizat pentru evaluarea stocurilor ieșite. În condițiile în care pe parcursul desfășurării activității, aceleași feluri de bunuri se procură la prețuri diferite, pentru evaluarea cantităților de stocuri ieșite sau consumate, având la bază valoarea de intrare a acestora, reglementările și standardele internaționale recomandă următoarele metode de evaluare:

1) Metoda identificării specifice (IS);

- 2) Metoda costului mediu ponderat (CMP);
- 3) Metoda primul intrat - primul ieșit (FIFO);
- 4) Metoda ultimul intrat - primul ieșit (LIFO);
- 5) Metoda prețului standard;
- 6) Metoda prețului cu ridicata;
- 7) Metoda prețului cu amănuntul;
- 8) Alte metode.

1. *Metoda identificării specifice* se utilizează la bunuri sau servicii produse și destinate unor comenzi distincte, la procesele economice unde se pot individualiza și realiza identificarea la ieșire sau la entitățile cu un nomenclator sortimental redus. Prin această metodă, cu ce preț s-a înregistrat la intrare, cu același preț se înregistrează la ieșire. Valoarea ieșirilor se calculează prin înmulțirea cantităților la ieșire cu prețul unitar determinat prin identificarea specifică.

2. *Costul unitar mediu ponderat* se calculează ca raport între valoarea totală a stocului inițial (Si) plus valoarea totală a intrărilor (Vi) și cantitatea existentă în stocul inițial (qs), plus cantitățile intrate(qi):

Astfel, costul mediu ponderat evoluează după fiecare achiziție. Valoarea stocului rămas reprezintă cantitatea rămasă înmulțită cu prețul unitar mediu ponderat, rezultat după ultima operațiune.

Metoda costului mediu ponderat este foarte ușor de utilizat, mai ales în mediul electronic, unde scăderile din gestiune sunt operate automat odată cu editarea și validarea documentului de ieșire a bunurilor din stoc.

În practică se utilizează actualizarea costului mediu ponderat, după fiecare intrare, sau, se actualizează costul mediu ponderat, în funcție de durata medie de stocare. Prin varianta actualizării periodice a CMP, în condițiile creșterii prețurilor prin inflație, prețul de evaluare al stocului final este mai mic decât ultimul preț de aprovizionare, astfel că valoarea ieșirilor va fi mai mare decât în cazul actualizării CMP-ului, după fiecare intrare, influențând cheltuielile de exploatare și rezultatele finale. Prin varianta actualizării periodice a CMP, în condițiile creșterii prețurilor prin inflație, prețul de evaluare al stocului final este mai mic decât ultimul preț de aprovizionare, astfel că valoarea ieșirilor va fi mai mare decât în prima variantă, influențând cheltuielile de exploatare și rezultatele finale.

Avantaje:

- de a nivela variațiile de cost în cazul fluctuațiilor de curs și, respectiv, de a simplifica calculele de evaluare a stocurilor.

Dezavantaje:

- nu permite evaluarea fiecărei ieșiri din stoc, ci numai evaluarea lor globală la sfârșitul perioadei de gestiune, ceea ce este în contradicție cu principiul de bază a inventarului permanent;
- valoarea stocurilor finale va fi minimizată în perioada de creștere a prețurilor și supraevaluată în perioada de scădere a prețurilor.

3. *Metoda primul intrat - primul ieșit (FIFO)*

Potrivit acestei metode, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție al primului lot intrat, iar pe măsura epuizării lotului, stocurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție al lotului următor în ordine cronologică.

Prin această metodă ieșirile se estimează la valoarea de intrare în ordinea intrării loturilor în gestiune.

Avantaje:

- este simplă și ușor de aplicat;
- stocurile finale sunt evaluate la valorile cele mai recente și sunt, deci, mai aproape de valoarea economică.

Dezavantaje:

- ieșirile din stoc sunt subevaluate în perioada de inflație ceea ce conduce la minimizarea cheltuielilor și la o supraevaluare a rezultatului financiar;
- ieșirile din stoc sunt supraevaluate într-o perioadă de scădere a prețurilor, deci conturile se corelează cu întârziere cu variația de preț.

4. Metoda ultimul intrat - primul ieșit (LIFO)

Potrivit acestei metode, ieșirile sunt evaluate la costul ultimului lot intrat, iar după epuizarea lotului, cantitățile ieșite vor fi evaluate la costul lotului anterior. Prin această metodă ieșirile se estimează la valoarea de intrare în ordinea inversă intrării loturilor în gestiune

Avantaje:

- ieșirile din stoc sunt evaluate la costurile cele mai recente și, respectiv, în perioada de inflație consumurile sunt supraevaluate în comparație cu metoda FIFO, ceea ce conduce la o majorare a cheltuielilor și la o diminuare a rezultatului financiar, micșorarea impozitului pe profit.

Dezavantaje:

- costurile se corelează cu variația de preț, dar stocul este subevaluat în caz de depreciere monetară.

5. Metoda prețului standard (PS) se folosește alături de costul de achiziție și este o metodă de contabilizare care folosește un cost antecalculat pe baza prețurilor medii ale stocurilor respective din exercițiile precedente, corectate cu indicele de variație a prețurilor. Nivelul costului standard se revizuieste periodic și se actualizează. Diferențele între costul standard și costul de achiziție sau de producție se evidențiază distinct în contabilitate. Operația de descărcare din gestiune a produselor se contabilizează după înregistrarea operației de vânzare a produselor la preț negociat cu clientul (preț de vânzare).

Potrivit acestei metode, întreprinderile în cadrul contabilității interne de gestiune, pot să determine costurile și prețurile prestabilite pentru a evalua stocurile folosind costurile standard. În cazul folosirii acestei metode de evaluare, bunurilor li se stabilesc, anticipat, costurile fixe de înregistrare, cu ajutorul cărora se evaluează și înregistrează intrările și ieșirile. Diferențele dintre costul de înregistrare și costurile efective de achiziție sau de producție se evidențiază în conturi distinct. Aceste diferențe se repartizează la sfârșitul lunii asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocului existent cu ajutorul coeficientului de repartizare al diferențelor de preț, aceasta calculându-se prin înmulțirea valorii bunurilor ieșite cu coeficientul calculat. Indiferent de metoda de contabilitate adoptată pentru evidența stocurilor, evaluarea lor reprezintă o problemă a cărei rezolvare depinde de complexitatea structurii stocurilor.

Avantaje:

- costurile prestabilite servesc atât la înregistrarea ieșirilor cât și a intrărilor în stoc, ceea ce simplifică calculația și reducerea volumului de muncă;
- costurile sunt cunoscute pe toată durata unui exercițiu, ele rămânând fixe; valoarea stocurilor la sfârșitul perioadei de gestiune va fi cunoscută foarte repede;
- costurile prestabilite sunt baza controlului gestionar și a evaluării rezultatelor.

Dezavantaje:

- costurile utilizate nu sunt costuri reale;
- la sfârșitul exercițiului trebuie să se facă calcule suplimentare pentru alinierea contabilității analitice la cea financiară cu scopul de a corecta diferența de evaluare a costurilor.

Din datele prezentate rezultă că exercițiul nu depinde numai de performanțele economice și financiare ale unității patrimoniale ci și de opțiunile sale metodologice pe linie de evaluare a stocurilor la ieșirea din patrimoniu și anume:

- variantele metodei epuizării succesive a stocurilor (variantele FIFO și LIFO) sunt complexe și implică necesitatea cunoașterii permanente a compoziției stocului de bunuri materiale;

- metodele FIFO și LIFO dau rezultate extreme; prima ajungând la stocul final cu valoarea cea mai ridicată, iar a doua cu valoarea cea mai scăzută;

- în cazul variantelor metodei CMP evaluările se situează ca mărime între valorile date de celelalte metode extreme FIFO și LIFO;

- metodele de evaluare analizate sunt exacte.

6. *Metoda prețului cu ridicata (en gros)* se folosește în comerțul cu ridicata și este format din preț de cumpărare + adaos comercial. Costul mărfurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor. Operația de descărcare din gestiune a mărfurilor se contabilizează după înregistrarea operației de vânzare a mărfurilor la preț de vânzare cu TVA colectată.

7. *Metoda prețului cu amănuntul (en detail)* se folosește în comerțul cu amănuntul și este format din preț de cumpărare + adaos comercial + TVA neexigibilă. Costul mărfurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor.

8. *Alte metode de evaluare* se folosesc, în funcție de specificul activității, metodele de contabilizare, cu respectarea principiilor generale contabile, a normelor legislative și în raport cu necesitățile utilizatorilor de informații contabile.

Referințe bibliografice

1. Burtea, E.; Hurloiu, L.R., *Management financiar*, Editura Fundației România de Măine, București, 2013
2. Cohen, S.; Roussel, J., *Strategic supply chain management*, McGraw-Hill Publishing, New York, 2005
3. Gâf-Deac, M., *Management general pentru economia bazată pe cunoaștere*, Editura Infomin, Deva, 2011
4. Hurloiu, I.I.; Roșca, P., *Managementul activităților de prevenire și combatere a fraudei fiscale la nivel internațional*, Centrul Editorial al UASM, Chișinău, 2011
5. Vintilă, G., *Gestiunea financiară a întreprinderii*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2010

SISTEMUL DE DESFACERE ÎN MANAGEMENTUL MODERN

Asist. univ. dr. **Ion-Iulian HURLOIU**

Universitatea *Spiru Haret* – Facultatea de Management Financiar-Contabil București

Rezumat:

Organizarea sistemica activitatii de vanzare-desfacere se concretizeaza practic intr-o structura organizatorica reprezentand ansamblul aranjamentelor functionale, astfel conceputa in scopul indeplinirii cu minima cheltuiala de catre firma a sarcinilor de vanzari pentru: produse finite, colectii, subansamble, piese de schimb, bunuri de consum, resurse secundare, ambalaje, care sa asigure cerintele consumului pentru piata interna si/sau externa. Sistemul organizatoric-funcțional specific activitatii de vanzare este caracterizat de existenta a doua componente indispensabile: componenta de management (de conducere) si componenta procesuala (de executie).

Cuvinte-cheie: *aprovizionare, desfacere, gestiunea stocurilor, managementul desfacerii, organizare sistemica.*

JEL Classification: M10, M11, M21, M41

Vanzarea, ca activitate cu continut problematic complex prin intermediul tehnicilor si modalitatilor specifice, are drept scop fructificarea cu maximum de eficienta a rezultatelor productiei, trecerea acesteia in consumul final in cel mai scurt timp posibil, contribuind astfel la valorificarea intregului potential tehnico-productiv de care dispune firma in permanenta misiune de a oferi cumparatorului marfa de calitate, la termenele si in conditiile solicitate si nu in ultimul rind asigura un câștig real cel puțin pe masura eforturilor.

Vanzarea produselor se poate face:

- pe baza de contract comercial incheiat anticipat la cererea clientului
- pe baza de comanda anticipata ferma, urmata sau nu de onorarea imediata a acesteia
- la cecere neprogramata, dar previzibila, din magazinele si depozitele proprii sau ale rețelei comerciale publice.

Calea prin care se vand produsele este in functie de natura produselor, sfera de utilitate, caracteristicile si potentialul de cumparare ale clientilor, caile de distributie utilizate, modalitatile practicate de producator-furnizor pentru desfacerea produselor sale.

Indiferent de calea prin care se asigura vanzarea produselor, un rol definitoriu in extinderea vanzarilor in economia de piata revine actiunii de promovare, a celei de informare a viitorilor utilizatori despre caracteristicile produselor, a conditiilor de executie si de desfacere etc.

Livrarile catre diferiti clienti se pot face fie din stocurile de produse finite, fie din productia curenta. Intreprinderea producatoare trebuie sa-si programeze un raport corespunzator intre volumul productiei de fabricat in timp si nivelul stocurilor de produse finite care urmeaza a fi asigurat pentru realizarea unei desfaceri continue si evitarea rupturilor de stoc.

Vânzarea ca activitate functionala in cadrul firmei se ocupa din exclusivitate de problemele ce privesc:

- Vanzarile de produse finite;
- Vanzarile de piese de schimb;
- Vanzari complexe (marfuri si servicii);
- Transporturile si expeditiile de marfuri;
- Operatiunile de service dupa vanzare;
- Colectarea si valorificarea ambalajelor.

Valorificarea resurselor secundare (stocuri materiale, neutilizabile) re folosibile in vederea reintegrării in circuitul economic la unitati de profil.

In aceste conditii, vanzarea, ca activitate tehnico-functionala, creeaza, asigura si dezvolta o larga retea de relatii cu productia, cumparatorii, intermediarii, unitatile sau retelele de service, unitatile de valorificare a ambalajelor si resurselor re folosibile.s.a.

Vanzarea, ca entitate a sistemului economico-organizatoric, corespunzator functiunii comerciale a firmei, functioneaza in contextul cerintelor si obligatiilor unui mecanism linar.

Ca si in cazul aprovizionarii cu materiale si echipamente tehnice, vanzarea, ca proces si structura, potrivit cerintelor mecanismului functional, impune existenta si respectarea unor elemente indispensabile care caracterizeaza si in acelasi timp personalizeaza activitatea in cadrul functiunii comerciale a firmei, intelegind prin acestea:

a) maxima operativitate si eficienta in derularea operatiunilor, la momentele si in conditiile cerute de consumatori, corespunzator minimului efort sau efortului controlat pentru maxima satisfactie a acestora, context in care relatia cu productia devine primordiala. In acelasi timp vanzarea este cea care dezvolta simultan relatiile cu piata in sensul cunoasterii si perceperii la adevarata valoare si intensitate a cerintelor, tocmai pentru a furniza la timp si de calitate infirmatiile considerate de stricta utilitate productiei, pentru reglarea sau reconsiderarea propriilor conditii impuse de necesitatea maximei satisfactii pe minimum de efort, din punct de vedere tehnico-economic, organizatoric, functional, de adaptare continua a produselor din fabricatia curenta cerintelor de consum.

b) calitatea ireprosabila marfurilor, factorilor si conditiilor in care se realizeaza procesul de vanzare. Numai cu indeplinirea intocmai a tuturor cerintelor pentru calitate in sens larg, anterior exprimata, se asigura un proces continuu, fluent, stimulat si eficient de vanzare a marfurilor, produselor, si/sau prestatiilor firmei, cu atat mai mult cu cit, in conditiile pietei concurentiale, firma asigura segmentul de piata cu ofertele solicitate in conditii avantajoase pentru consumatorii cumparatori;

c) însusirea conceptului conduitei liberei concurente pe piata marfurilor, serviciilor si prestatiilor, fara a se apela la eventuale politici protectioniste, influente de segmentare a pietelor de vanzare pe diverse argumente sau interese etc., context in care cumparatorii utilizatori sunt deseori pusi in situatia ca, in cazurile in care asemenea fenomene se manifesta, sa fie practic frustrati de posibilitatea de a cumpara in cantitatile necesare la cele mai accesibile preturi si conditii de consum.

d) vanzarea ca activitate organizatoric-functionala a firmei, prin componentele sale sistemice, ofera permanent baza de date si informatii din piata cumparatorilor-consumatori, care atesta cerintele si conditiile pentru specializare si progres ale firmei.

e) activitatea de vanzari, indiferent de dimensiunea compartimentului functional prin care se desfasoara (directie, serviciu, birou, compartiment), este singura in masura sa recomande modalitatile strategice si de competitivitate ce trebuie adoptate de firma, pentru a face sa fie cit mai substantial venitul firmei pe termen scurt, mediu, si de lunga durata, in conditiile in care firma actioneaza permanent si cu consecventa pentru satisfacerea cerintelor consumatorilor sai curenti si potentiali in sensul identificarii si largirii pietei cumparatorilor, context in care asigura sau garanteaza continuitatea fabricatiei din nevoia obligatiilor de a raspunde consumatorilor permanent cu produse de actualitate, calitate si consistenta.

Vanzarile complexe se definesc ca o forma speciala de desfacere a produselor compusa din ansamblul de livrari de produse si servicii aferente intre care se creeaza legaturi de antrenare, interconditionare, interdependenta - cooedonate sau efectuate de un singur furnizor in beneficiul unui singur utilizator.

Vanzarile complexe, prin functiile acestora, contribuie in mod substantial la cresterea volumului desfacerilor si imbunatatirea imaginii de marca a produselor fabricate (comercializate). Ele sporesc calitatea si eficienta ofertei, pot contribui la completarea bazei

documentare cu privire la comportarea produselor in exploatare si pot servi ca suport al actiunilor de publicitate.

Ca regula de baza, managerii de vanzari buni isi petrec 75% din timp cu echipa lor, individual sau colectiv, din urmatoarele motive:

1. antrenare-imbunatateste cunostintele, abilitatile si atitudinile; este nevoie de la sase la opt zile pe luna pentru o echipa de vanzari medie.
2. sedinte de vanzari-dezvolta moralul si lucrul in echipa, ajuta la rezolvarea problemelor si este o ocazie de instruire in grup(o zi/doua pe luna)
3. consiliere/motivare individuala-atentie permanenta pentru a intelege problemele si a ajuta fiecare membru al echipei (doua/trei zile pe luna)
4. comunicare-este importanta pentru consolidarea si recunoasterea echipei, fie ca e verbala sau scrisa. Necesita creativitate si va fi nevoie de doua zile pe luna de echipa.
5. evaluarea/dezvoltarea carierei-necesita o zi pe luna de echipa
6. planificarea/analiza vanzarilor-trebuie sa fie participativa, pentru a spori motivarea; este nevoie de circa o zi pe luna de echipa, luand in considerare fixarea obiectivelor si planurilor de actiune.

Toate aceste activitati ocupa aproximativ 75% din timpul unui manager de vanzari sau 15 zile pe luna. Acest gen de management, axat pe aspectul uman, maresteste considerabil performanta, lucru care justifica pe deplin timpul cheltuit.

Prin activitatea operativa de livrare se asigura transferul ca atare al produselor finite de la producator la destinatarii acestora (clienti finali, intermediari comerciali, parteneri in obtinerea unor produse complexe etc.). aceasta activitate presupune: organizarea minutioasa a operatiunilor de pregatire a produselor pentru livrare; formarea loturilor complete si complexe, unitare pentru livrare; intocmirea documentelor de expeditie; derularea propriu-zisa a actiunii etc.

Desfasurarea in bune conditii a acestui proces necesita cunoasterea in detaliu a cerintelor clientilor, stipulate in comenzi si contracte (referitoare la: tipul de produs, sortiment sau varianta constructiva a acestuia, termenele de livrare, cantitate, calitate etc.). in acest scop se elaboreaza un "fisier" al tuturor clientilor reali, in cadrul caruia sunt mentionate toate elementele caracteristice pentru fiecare. Totodata, se intocmeste si un "fisier al produselor" cu toate caracteristicile care le sunt specifice. Pe baza "fisiereleor" pe clienti si produse se elaboreaza programele de livrare detaliate si, implicit cele de lansare in fabricatie a produselor solicitate. Programele de livrare-vanzari vor cuprinde cantitatile comandate, contractate si cu vanzare probabila, indicand si cadentele lunare, decadale sau saptamanale de distributie. Acestea se elaboreaza pe tipuri, sortimente sau variante constructive de produse, pe canale de distributie si destinatari. Asemenea programe stau la baza elaborarii celor de fabricatie, in functie de care, in amonte, se intocmesc programele de aprovizionare-alimentare a productiei cu resursele materiale necesare.

Programele operative de desfacere pe destinatari stau la baza urmaririi modului de indeplinire a obligatiilor de livrare-desfacere (vanzari) asumate. Asemenea programe se elaboreaza pe baza contractelor comerciale anterior incheiate, a comenzilor emise de clienti si acceptate de producator-furnizor, ca si pe baza estimarilor privind vanzarile suplimentare catre clientii potentiali. In raport cu acestea, lucratorii compartimentului de desfacere trebuie sa urmareasca sistematic stadiul executiei produselor, chiar pe faze de fabricatie, intervenindu-se operativ cand se constata abateri de la ritmul productiei sau de la calitate a executiei. Sub acelasi control se desfasoara toate operatiile pe care trebuie sa le suporte produsele finite pana la livrare sau vanzare.

O atentie speciala, in derularea activitatii de desfacere, se acorda operatiei de receptie finala cantitativa si calitativa, care se realizeaza inaintea livrarii produselor catre clienti. Importanta acestei operatiuni deriva din faptul ca orice scapare privind calitatea produselor, superficialitatea in receptia calitativa, va determina: respingerea produselor de catre clienti,

imobilizari nerationale de produse finite, cheltuieli suplimentare si neeconomice pentru reconditionarea si depozitarea pe o perioada de timp mai lunga a acestora, blocarea fondurilor financiare si a spatiilor de depozitare etc.

O alta actiune de o semnificatie economica importanta se refera la organizarea livrarilor de produse. Produsele finite se pot livra atat din depozitele centrale de desfacere, cat si direct din sectii si ateliere de fabricatie. Livrarea directa din sectie se practica atunci cand se pot forma loturi unitare, complete, care nu mai necesita montaj, asamblare sau completare cu sortimente sau piese din profilul celorlalte sectoare de fabricatie. Acest sistem se poate folosi in conditiile organizarii fabricatiei pen produs, in cazul utilajelor si instalatiilor cu gabarit mare pentru care deplasarea de la sectii la depozitul central este dificila, determinand cheltuieli inutile pentru transportul intern etc. In cele mai frecvente cazuri, produsele complexe trebuie completate cu altele; totodata, este necesar ca livrarile sa se faca in loturi complete si complexe pentru fiecare client, in raport cu solicitarile acestuia. In aceasta situatie livrarea este organizata prin depozite centrale de desfacere care asigura formarea unor asemenea loturi. In general, aceste depozite dispun si de conditii mai bune, din punct de vedere al dotarii tehnice, al spatiilor de depozitare aferente, al accesibilitatii la caile si mijloacele de transport etc., pentru executarea operatiilor specifice. Aceasta forma de organizare a livrarilor este uneori limitata intrucat necesita amplificarea activitatii de transport intern, amenajarea unor largi retele de circulatie de la sectii la depozitul central etc.

Oricare ar fi forma de organizare a livrarilor acestea se pot realiza prin doua modalitati: expediere si eliberare.

Expedierea produselor finite se organizeaza de catre producatori care asigura: inchirierea mijloacelor de transport, incarcarea produselor finite, intocmirea formalitatilor de expeditie-transport, predarea catre unitatea de transport a produselor, depunerea documentatiei corespunzatoare la banca. Aceasta forma de livrare se utilizeaza, in special, cand destinatarii produselor se afla in alta localitate decat cea a furnizorului si este prevazuta in contractul comercial sau in comenzile acceptate.

Eliberarea produselor finite se practica, in general, in toate cazurile in care destinatarii acestora se afla in aceeasi localitate cu furnizorul sau se prezinta din proprie initiativa la sediul acestuia; preluarea si transportul produselor finite se asigura de catre clienti. Sarcina furnizorului se limiteaza doar la eliberarea din depozit a produselor finite in momentul solicitarii acestora de catre clienti.

Activitatea de desfacere nu se limiteaza la urmarirea realizarii contractelor comerciale, la respectarea graficelor de livrare si la expedierea produselor; aceasta are in vedere si un proces continuu de indrumare si control al activitatii din cadrul depozitelor de produse finite, de asigurare permanenta a necesarului de mijloace de transport si de ambalaje, de legatura permanenta intre compartimentul de desfacere si clienti. Prin relatiile continue cu clientii se asigura rezolvarea operativa a tuturor necorelarilor care apar in livrari, fata de prevederile din contractele comerciale, cu privire la cantitate, calitate, termen, conditii de transport, ambalare etc.; totodata, se urmareste in exploatare comportamentul produselor, modul in care acestea raspund conditiilor concrete de utilizare prevazute. Deci, obligatiile, raspunderile si interesul furnizorului nu se incheie o data cu livrarea produselor; ele trec si dincolo de acest moment, uneori pe intregul ciclu de viata al produselor.

De modul cum este organizata activitatea operativa de desfacere depinde in mare masura fidelitatea clientilor, extinderea paletei acestora, conlucrarea mai eficienta cu ei, dezvoltarea activitatii viitoare a intreprinderii producatoare, implicit sporirea eficientei economice a acesteia.

Organizarea structurala si procesuala a activitatii de vanzare se concretizeaza practic intr-o structura organizatorica reprezentand ansamblul aranjamentelor functionale (compartimente, functii, posturi, nivele ierarhice, relatii), astfel conceputa in scopul indeplinirii cu minima cheltuiala de catre firma a sarcinilor de vanzari pentru: produse finite, colectii,

subansamble, piese de schimb, bunuri de consum, resurse secundare (stocuri neutilizabile, materiale recuperate din procesele primare si dezmembrari), ambalaje, care sa asigure cerintele consumului pentru piata interna si/sau externa.

Sistemul organizatoric-funcțional specific activității de vânzare este caracterizat de existența a două componente indispensabile:

a) componenta de management (de conducere);

b) componenta procesuală (de execuție).

a) În ceea ce privește componenta de management activitatea de vânzări comportă o multitudine de variante organizatorice, respectiv:

1. organizarea sistemului de vânzări

2. organizarea pe centre teritoriale a activității (cercetare- piață- comercializare-service post vânzări);

3. organizarea vânzărilor de marfuri pe zone geografice externe.

a1) structura organizatorică astfel fundamentată și practică de firmă în domeniul vânzărilor este necesar să asigure: coordonarea operativă, performanță și integrală a sistemului; controlul operativ curent, în paralel cu asigurarea condițiilor îndeplinirii sarcinilor, obiectivelor și competențelor pe toată structura procesuală a sistemului organizatoric; fundamentarea în condiții de performanță, oportunitate și eficiență a planurilor și programelor de vânzare, service și valorificare inclusiv a resurselor secundare devenite neutilizabile; fundamentarea strategiilor de vânzare a produselor pe diverse piețe pe baza prezentei concurenților, a costurilor totale promotionale, a factorilor sezonieri, precum și a tradițiilor piețelor locale și zonale etc.

a2) această variantă organizatorică are în vedere că pe baza unei structuri optime determinate să efectueze în exclusivitate operațiunile de:

- cercetare piață, studii vânzări, analiză vocii clientului;

- comercializare efectivă de produse finite și piese de schimb;

- operațiuni de depozit;

- operațiuni de service pentru produse aflate în termen de garanție și post garanție;

- operațiuni de încasări și recuperări creanțe.

a3) reprezintă în principiu o formă derivată a2), cu mențiunea asupra particularităților faptului că operațiunile se produc în afara granițelor țării, în condițiile unui sistem organizat pe centre zonale, cu activități și personal funcție de volumul tranzacțiilor precum și cerințelor condițiilor specifice în ceea ce privește activitatea de service.

b) Componentele procesuale ale sistemului organizatoric înglobează activități, atribuții, sarcini și responsabilități grupate și specializate pe compartimente funcționale pentru îndeplinirea cerințelor operațiilor specifice în domeniile:

- marketing, strategii vânzări, vocea clientului;

- negocieri, încheiere contracte, evidență;

- fundamentare plan-programe vânzări, urmărire realizare, derulare;

- fundamentare preturi-cheltuieli, analiză eficiență;

- transport-asigurări, expediții marfuri;

- facturare marfuri, operare-evidență vânzări, încasări, urmărire recuperare creanțe;

- depozite pregătire pentru vânzare-livrări produse finite-piese de schimb, distribuție;

- derulare programe vânzări;

- coordonare centre comercializare-service;

- colectare-valorificare ambalaje-resurse secundare.

Un sistem organizatoric caracterizat de eficacitate și eficiență în vânzări se fundamentează științific pe rațiuni de operativitate și cost controlat din toate punctele de vedere. Totodată, un sistem organizatoric în domeniul vânzării elaborat științific presupune să garanteze în orice moment desfășurarea în cele mai bune condiții a cerințelor de operativitate și eficiență în relațiile cu producția și piața.

Fundamentarea planului și a programelor de vânzări pentru produse finite și piese de schimb - presupune parcurgerea obligatorie a etapelor premergătoare, respectiv de pregătire a condițiilor, astfel încât operațiunile în sine să se desfășoare la nivelul cerințelor impuse de nevoile permanente ale consumului, a cerințelor legale, reale și eficiente, la termenele prevăzute prin contractele cu cumpărătorii pentru produsele finite și piesele de schimb și care constau în:

1. Definitivarea, completarea sau actualizarea portofoliului de comenzi pentru fabricarea de produse, executarea de lucrări sau prestarea de servicii;

2. Definitivarea conținutului și structurii planului și programelor de vânzări pentru produsele finite și piesele de schimb;

3. Analiza asupra stabilirii obiectivelor de bază și a indicatorilor care definesc conținutul planului și programelor de vânzări.

Parcurgerea etapelor menționate, în condițiile în care s-au dat răspunsuri tuturor problemelor care aparțin și conditionează îndeplinirea calitativă a fiecărei cerințe oferă condițiile trecerii la:

4. Fundamentarea propriu-zisă (elaborarea planului și a programelor de vânzări pentru produse finite și piese de schimb), ceea ce presupune:

- cunoașterea și acționarea mecanismului care determină condițiile de fundamentare a planului și programelor de vânzări;

- cunoașterea și acționarea factorilor și variabilelor care conditionează planul și programul de vânzări;

- cunoașterea și acționarea indicatorilor de evaluare a volumului vânzărilor produsului și a veniturilor firmei, din activitatea de bază.

Strategia în domeniul desfacerii de produse se elaborează în mod distinct, pe categorii de produse și se concretizează într-un plan strategic care cuprinde volumul vânzărilor estimate a se realiza într-un anumit segment de timp.

Indicatorii prin care se concretizează acest plan strategic sunt diferiți în funcție de: tipul producției (în masă, de serie, unicat), natura produselor (cu ciclu lung de fabricație, cu consum sezonier etc.), stabilitatea probabilă în fabricație a produselor (determinată de gradul de uzură morală etc.), strategia adoptată de firmă pe linia formării și detinerii de stocuri etc.

Resurse bibliografice

1. Bășanu Gh., Pricop, M., *Managementul aprovizionării și desfacerii*, Editura Economică 2004;
2. Cohen, S.; Roussel, J., *Strategic supply chain management*, McGraw-Hill Publishing, New York, 2005;
3. Gâf-Deac, M., *Management general pentru economia bazată pe cunoaștere*, Editura Infomin, Deva, 2011;
4. Hurloiu, I.I.; Roșca, P., *Managementul activităților de prevenire și combatere a fraudei fiscale la nivel internațional*, Centrul Editorial al UASM, Chișinău, 2011;
5. McGarvey, B.; Hannon, B. *Dynamic modeling for business management: an introduction*, Springer Publishing, Berlin, 2004.

ELABORAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE - *BILANȚUL* - ÎNTRE LIBERTATE ȘI CONFORMITATE

Lect. univ. dr. **Lucian – Dorel ILINCUȚĂ**

Universitatea *Spiru Haret*, Facultatea de Management Financiar Contabil,
București, România

Rezumat:

Libertatea și conformitatea la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare se diferențiază în raport de sistemul de normalizare adoptat. În România, în anul 2013, **Sistemul național sau local** de elaborare a situațiilor financiare reprezintă un hibrid între **Sistemul IFRS**, obligatoriu pentru entitățile raportoare cu scop lucrativ ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată și entitățile bancare (inclusiv entitățile din sectorul public care poate aplica cerințele acestuia) pe de o parte precum și **Sistemul Directivelor contabile europene** pentru restul entităților raportoare.

Cuvinte cheie: contabilitate, situații financiare, bilanț, poziția financiară, active, datorii, capitaluri proprii, reglementate și dereglementate.

Clasificare Jel: M41; M40; B21; B22.

1. Introducere

Prin apel la IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* – **situațiile financiare anuale** reprezintă un set de documente contabile de sinteză care prezintă informații cu privire la poziția financiară a unei entități, performanța financiară și situația fluxurilor de trezorerie, utile în cadrul proceselor decizionale de alocare și utilizare a resurselor, obținere și distribuire de rezultate. Fiind de interes general, situațiile financiare sunt menite să satisfacă nevoile comune de informații ale unei game largi de utilizatori, de exemplu, acționari, creditori, salariați și public.

Pentru a atinge obiectivele de mai sus, situațiile financiare oferă informații despre: active; datorii; capitaluri proprii; venituri și cheltuieli, inclusiv câștiguri și pierderi; fluxurile de trezorerie (numerar)

Într-o contabilitate normalizată/reglementată ecuația conformității și libertăților contabile poate căpăta forma: **conformitate + libertate = concordanță cu ceva prestabilit + posibilitatea de a deroga de la cadrul relevant de reglementare + informație suplimentară + relevanță și pragul de semnificație + raționamentul profesional în selectarea politicilor contabile.**

Situațiile financiare din România pendulează între **reglementate** și **dereglementate**. Termenul de „**dereglementate**” este convențional, discutabil și a fost adoptat pentru a marca lipsa de reglementare legală. În înțelegerea noastră, termenul de voluntar este definit prin ecuația **libertate + conformitate** fără corespondență în Dicționarul explicativ al limbii române. [1]

2.1. Fundamente teoretice privind discursul informațional al situațiilor financiare – Bilanțul

Libertatea și/sau conformitatea la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare se diferențiază în raport de sistemul de normalizare adoptat, astfel:

Sistemul IFRS;
Sistemul Directivelor contabile europene; sau
Sistemul național sau local. [2]

În legătură cu **forma** situațiilor financiare și în raport de sistemul de normalizare adoptat, problema este rezolvată în mod diferit în *Sistemul IFRS/IAS-uri* respectiv în *Sistemul Directivele contabile europene*.

Sistemul IFRS-urilor adoptă concepția de **situații financiare dereglementate**, bazate pe **concepția minimului de informații** fără a reglementa o formă standard pentru descrierea și prezentarea situațiilor financiare. IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* nu prescrie **ordinea sau formatul** în care trebuie prezentate elementele în situațiile financiare, ci oferă numai o **listă a elementelor** care sunt diferite ca natură sau funcție, încât ele merită prezentarea separată în bilanț.

Sistemul Directivele contabile europene, în special Directiva a IV-a a C.E.E. adoptă sistemul **situațiilor financiare reglementate** bazate pe **concepția maximului de informații**. În consecință prevede scheme și modele standard care definesc **forma și formatul** de prezentare a situațiilor financiare. Astfel, pentru bilanț sunt prevăzute două scheme, la alegerea statelor membre. De asemenea, în cazul contului de profit și pierdere sunt prevăzute patru scheme, în esență două, la alegerea statelor membre. [3]

Sistemul național sau local în speță cel din România, a adoptat ambele sisteme de elaborare a situațiilor financiare, atât **reglementate** cât și **dereglementate**.

▪ **Situații financiare reglementate.** În România, potrivit *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene* [4], au fost adoptate două sisteme de contabilitate financiară opozabile entităților raportoare (întreprinderilor), denumite de noi, **sistemul dezvoltat** cu *bilanț dezvoltat* și *bilanț prescurtat*, și mai nou, **sistemul simplificat**.

La rândul lor, **situațiile financiare anuale** sunt diferențiate în funcție de anumite criterii de mărime: *total active*, *cifră de afaceri* și *număr mediu de salariați*.

a. Sistemul dezvoltat de contabilitate se aplică de *entitățile raportoare* care la data bilanțului, depășesc ori se situează sub limitele a două dintre criteriile de mărime reglementate (total active - 3.650.000 euro; cifră de afaceri netă - 7.300.000 euro; număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar - 50), ele întocmesc **situații financiare anuale cu bilanț dezvoltat** sau **situații financiare anuale cu bilanț prescurtat**.

○ **Situațiile financiare anuale cu bilanț dezvoltat** întocmite de către entitățile economice mari și foarte mari, ce depășesc limitele a două din criteriile prezentate mai sus, cuprind **cinci componente** și anume:

- bilanț;
- cont de profit și pierdere;
- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de numerar;
- notele explicative la situațiile financiare anuale.

Acestea sunt auditate de către auditori financiari autorizați.

○ **Situațiile financiare anuale cu bilanț prescurtat** cuprind **trei componente** și anume:

- bilanț prescurtat;
- cont de profit și pierdere;
- note explicative la situațiile financiare anuale (cu bilanț prescurtat).

Acestea sunt certificate de către cenzori.

Entitățile economice care întocmesc situații financiare anuale cu bilanț prescurtat, pot întocmi atunci când consideră util și *situația modificărilor capitalului propriu* și/sau *situația fluxurilor de numerar*.

Ulterior, în măsura **în care două exerciții financiare consecutive** se depășesc, sau după caz, se încetează a mai fi depășite limitele a două dintre cele trei criterii de mărime

legale (amintite mai sus), se utilizează cealaltă variantă de situații financiare, deci cea cu *bilanț dezvoltată* și, respectiv, cea cu *bilanț prescurtat*.

b. Sistemul simplificat de contabilitate se poate aplica de entitățile raportoare care în exercițiul financiar precedent au înregistrat cifra de afaceri netă sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro și totalul activelor sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro.

Prin sistem simplificat de contabilitate se înțelege un set de reguli de bază privind evaluarea, înregistrarea elementelor patrimoniale utilizând un plan de conturi simplificat și prezentarea acestora în situațiile financiare anuale simplificate.

○ **Situațiile financiare anuale** simplificate cuprind **două componente** și anume:

- bilanț simplificat;
- cont de profit și pierdere simplificat.

Situațiile financiare anuale, indiferent de varianta în care se întocmesc, conțin ca anexă o **declarație scrisă de asumare a răspunderii conducerii persoanei juridice**, privind modul de elaborare a acestora, în consens cu Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene.

▪ **Situații financiare dereglementate.** Potrivit *Reglementarilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară [5]*, începând cu exercițiul financiar al anului 2012, societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată au obligația de a aplica *Standardele Internaționale de Raportare Financiară – IFRS* la întocmirea situațiilor financiare anuale individuale. Acestea sunt auditate de către auditori statutar autorizați.

Conform IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (Pg. A386-A387), un set complet de situații financiare anuale include:

- (a) *situația poziției financiare (bilanț);*
- (b) *situația rezultatului global;*
- (c) *situația modificărilor capitalurilor proprii;*
- (d) *situația fluxurilor de trezorerie;*
- (e) *note cuprinzând un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative;*
- (f) *situația poziției financiare de la începutul primei perioade comparative atunci când entitatea aplică retroactiv o politică contabilă sau face o retratare retroactivă a elementelor din situațiile sale financiare, sau atunci când reclasifică elementele din situațiile sale financiare.*

Aceste informații, împreună cu altele din notele la situațiile financiare, ajută utilizatorii la estimarea viitoarelor fluxuri de trezorerie ale întreprinderii și, în special, a momentului și gradului de certitudine a generării numerarului și echivalentelor de numerar. [6]

Remarcă. Trecerea de la minimul de informații la maximul necesar și suficient, relevant și transparent reprezintă o problemă de raționament profesional înscris între libertatea și/sau conformitatea întocmirii situațiilor financiare.

2.2. Bilanțul versus Situația poziției financiare sau Situația activelor, datoriilor și capitalurilor proprii

Bilanțul

Conform *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene bilanțul este documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ, datorii și capital propriu ale entității la sfârșitul exercițiului financiar, precum și în celelalte situații prevăzute de lege. În bilanț elementele de activ și datorii sunt grupate după natură și lichiditate, respectiv natură și exigibilitate.* [7]

Directivele contabile europene, în special *Directiva a IV-a a C.E.E.* prevede scheme și modele care **definesc forma și formatul de prezentare a situațiilor financiare**. Astfel, statele membre prevăd pentru prezentarea bilanțului una dintre cele două scheme conținute în articolul 9 și 10. Dacă un stat membru prevede ambele scheme, el poate lăsa la latitudinea întreprinderii alegerea uneia dintre ele. De asemenea, în cazul contului de profit și pierdere statele membre prevăd una sau mai multe scheme care figurează la art. 23 - 26. Dacă un stat membru prevede mai multe scheme, el poate lăsa societăților alegerea între acestea.

Pentru reprezentarea poziției financiare a întreprinderii *Directiva a IV-a a C.E.E.* recomandă **două scheme: sub formă de tablou bilanțier sau de cont ori secțiuni separate și sub formă listă sau diferență**.

- Schema de bilanț sub **formă de cont** se întemeiază pe ecuația de principiu:

$$\text{ACTIV} = \text{CAPITAL PROPRIU} + \text{DATORII}$$

Modelul de bilanț care se întemeiază pe ecuația de mai sus este de forma: [8]

ACTIV	EXERCIȚIUL		CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII	EXERCIȚIUL	
	N	N-1		N	N-1
I. ACTIVE IMOBILIZATE			I. CAPITALURI PROPRII (CAPITAL ȘI REZERVE)		
II. ACTIVE CIRCULANTE			II. PROVIZIOANE		
III. CHELTUIELI ÎN AVANS ȘI VENITURI ANGAJATE			III. DATORII		
			IV. VENITURI ÎN AVANS ȘI CHELTUIELI ANGAJATE		

Schema de bilanț sub formă de **listă sau diferență** se întemeiază pe ecuația de echilibru:

$$\text{ACTIV} - \text{DATORII} = \text{CAPITAL PROPRIU}$$

Modelul de bilanț care se întemeiază pe ecuația de mai sus este de forma: [9]

BILANȚ încheiat la data.....

- ACTIVE IMOBILIZATE (a)
- + ACTIVE CIRCULANTE (b)
- + CHELTUIELI ÎN AVANS ȘI VENITURI ANGAJATE (ACTIVE DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE) (c)
- DATORII CURENTE (PE TERMEN SCURT) (d)
- VENITURI ÎN AVANS ȘI CHELTUIELI ANGAJATE (dacă legislația țării le recunoaște ca datorii curente, în caz contrar figurează la datorii pe termen lung) (e)
- ACTIVE CIRCULANTE NETE SAU DATORII CURENTE NETE (b + c - d - e)
- = EXCEDENT ACTIV FAȚĂ DE DATORII CURENTE
- DATORII PE TERMEN LUNG
- PROVIZIOANE
- = CAPITAL PROPRIU

Situația poziției financiare sau Situația activelor, datoriilor și capitalurilor proprii

Conform IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, fiecare entitatea raportoare trebuie să determine, pe baza naturii activității sale, dacă să prezinte sau nu, ca și clasificări separate în

bilanț, **activele curente și imobilizate și datoriile curente și pe termen lung**. Atunci când întreprinderea hotărăște să nu facă această clasificare, activele și datoriile trebuie prezentate pe larg **în ordinea lichidității** lor.

Indiferent de metoda de prezentare adoptată, întreprinderea trebuie să prezinte **valoarea ce se așteaptă a fi recuperată sau achitată după mai mult de 12 luni**, pentru fiecare element de activ și datorie care combină sume ce se așteaptă a fi recuperate sau achitate atât înainte, cât și după 12 luni de la data de raportare.

IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* prevede la *punctele 54, 55, 56, 57, 58 și 59: situația poziției financiare trebuie să cuprindă cel puțin elementele rânduri care prezintă următoarele valori:*

- (a) *imobilizări corporale;*
- (b) *investiții imobiliare;*
- (c) *imobilizări necorporale;*
- (d) *active financiare fără valorile de la literele e, h și i;*
- (e) *investiții contabilizate prin metoda punerii în echivalență;*
- (f) *active biologice;*
- (g) *stocuri;*
- (h) *creanțe comerciale și similare;*
- (i) *numerar și echivalente de numerar;*
- (j) *totalul activelor clasificate ca fiind deținute pentru vânzare ori al activelor incluse în grupurile de cedare clasificate ca fiind deținute pentru vânzare în conformitate cu IFRS 5* Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte;

- (k) *provizioane;*
- (l) *datorii financiare (excluzând sumele de la literele h și j);*
- (m) *datorii și creanțe pentru impozitul curent, după cum sunt definite în IAS 12 Impozitul pe profit;*

- (n) *datorii privind impozitele amânate și creanțe privind impozitele amânate, după cum sunt definite în IAS 12;*

- (o) *datoriile incluse în grupurile de cedare, clasificate ca fiind deținute pentru vânzare în conformitate cu IFRS 5;*

- (p) *interes care nu controlează prezentat în cadrul capitalurilor proprii; și*

- (q) *capital emis și rezerve atribuibile proprietarilor societății mamă.*

Alte elemente – rând, titluri și subtotaluri vor fi prezentate în bilanț atunci când o astfel de prezentare este relevantă pentru înțelegerea poziției financiare a entității.

Atunci când o entitate prezintă active imobilizate și curente și datorii curente și pe termen lung clasificate separat în bilanț nu va clasifica creanțele (datoriile) legate de impozitul amânat ca active (datorii) curente.

În bilanț trebuie prezentate elemente - rânduri suplimentare atunci când IAS/IFRS o cere sau atunci când o astfel de prezentare este necesară pentru a preciza corect poziția financiară a entității.

Remarcă. Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară aprobate prin OMFP nr. 1286/2012 cu modificările și completările ulterioare prevăd aplicarea IFRS-urilor la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare inclusiv a IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, care prevede minimul de informații referitoare la conținutul bilanțului, fără a prescrie formatul standard și ordinea în care trebuie prezentate elementele în situațiile financiare anuale. În plus, punctele 57 și 58 prevăd: *prezentul standard nu prescrie ordinea sau formatul în care entitatea prezintă elementele. Punctul 54 oferă doar o listă a elementelor care sunt suficient de diferite ca natură sau funcție încât merită o prezentare distinctă în situația poziției financiare.*

Cu toate acestea, normalizatorii contabili din România au prevăzut în OMFP nr. 40/2013 *Situațiile financiare și raportările contabile anuale 2012 – principalele aspecte privind*

întocmirea și depunerea la MFP, Anexa 3 la punctele 4.2. Structura formularului „Situația activelor, datoriilor și capitalurilor proprii” (cod 10); 4.3. Structura formularului „Situația veniturilor și cheltuielilor” (cod 20), etc. Acest lucru, prescrierea unei structuri, a unei ordini de prezentare a elementelor în situațiile financiare, după părerea noastră, contrazice prevederile IFRS, în special IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, precum și raționamentul profesional invocat la elaborarea și prezentarea situațiilor financiare.

Structura formularului *Situația activelor, datoriilor și capitalurilor proprii* (cod 10) este următoarea [10]:

Cod 10		– lei –		
Denumirea elementului		Nr. rd.	Sold an curent la:	
			1 ianuarie	31 decembrie
A		B	1	2
A.	ACTIVE IMOBILIZATE			
	I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE			
	1. Cheltuieli de dezvoltare (ct. 203 – 2803 – 2903)	01		
	2. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare și alte imobilizări necorporale (ct. 205 + 208 – 2805 – 2808 – 2905 – 2906 – 2908)	02		
	3. Fond comercial (ct. 2071)	03		
	4. Imobilizări necorporale în curs de execuție (ct. 233 – 2933)	04		
	TOTAL (rd. 01 la 04)	05		
	II. IMOBILIZĂRI CORPORALE			
	1. Terenuri și construcții (ct. 211 + 212 – 2811 – 2812 – 2911 – 2912)	06		
	2. Instalații tehnice și mașini (ct. 213 + 223 – 2813 – 2913)	07		
	3. Alte instalații, utilaje și mobilier (ct. 214 + 224 – 2814 – 2914)	08		
	4. Investiții imobiliare (ct. 215 – 2815 – 2915)	09		
	5. Imobilizări corporale în curs de execuție (ct. 231 – 2931)	10		
	6. Investiții imobiliare în curs de execuție (ct. 235 – 2935)	11		
	TOTAL (rd. 06 la 11)	12		
	III. ACTIVE BIOLOGICE (ct. 241 – 284 – 294)	13		
	IV. IMOBILIZĂRI FINANCIARE			
	1. Acțiuni deținute la filiale (ct. 261 – 2961)	14		
	2. Împrumuturi acordate entităților din grup (ct. 2671 + 2672 – 2964)	15		
	3. Acțiunile deținute la entitățile asociate și la entitățile controlate în comun (ct. 262 + 263 – 2962)	16		
	4. Împrumuturi acordate entităților asociate și entităților controlate în comun (ct. 2673 + 2674 – 2965)	17		
	5. Alte titluri imobilizate (ct. 265 – 2963)	18		
	6. Alte împrumuturi (ct. 2675 ^{*)} + 2676 ^{*)} + 2677 + 2678 ^{*)} + 2679 ^{*)} – 2966 ^{*)} – 2968 ^{*)})	19		
	TOTAL (rd. 14 la 19)	20		
	ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 05 + 12 + 13 + 20)	21		
B.	ACTIVE CIRCULANTE			
	I. STOCURI			
	1. Materii prime și materiale consumabile (ct. 301 + 302 + 303 +/- 308 + 321 + 322 + 323 + 328 + 351 + 358 + 381 +/- 388 – 391 – 392 – 3951 – 3958 – 398)	22		
	2. Active imobilizate deținute în vederea vânzării (ct. 311)	23		
	3. Producția în curs de execuție (ct. 331 + 341 +/- 348 ^{*)} – 393 – 3941 – 3952)	24		
	4. Produse finite și mărfuri (ct. 327 + 345 + 346 + 347 +/- 348 ^{*)} + 354 + 357 + 371 +/- 378 – 3945 – 3946 – 3953 – 3954 – 3957 – 397 – 4428)	25		
	TOTAL (rd. 22 la 25)	26		
	II. CREANȚE			
	(Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element)			
	1. Creanțe comerciale ¹ (ct. 2675 ^{*)} + 2676 ^{*)} + 2678 ^{*)} + 2679 ^{*)} – 2966 ^{*)} –	27		

	2968 ^{*)} + 411 + 413 + 418 – 491)			
	2. Avansuri plătite (ct. 409)	28		
	3. Sume de încasat de la entitățile din grup (ct. 451 ^{**)} – 495 ^{*)})	29		
	4. Sume de încasat de la entitățile asociate și entitățile controlate în comun (ct. 453 – 495 ^{*)})	30		
	5. Creanțe rezultate din operațiunile cu instrumente derivate (ct. 465)	31		
	6. Alte creanțe (ct. 425 + 4282 + 431 ^{**) + 437^{**) + 4382 + 441^{**) + 4424 + 4428^{**) + 444^{**) + 445 + 446^{**) + 447^{**) + 4482 + 4582 + 461 + 473^{**) – 496 + 5187)}}}}}}}}	32		
	7. Capital subscris și nevărsat (ct. 456 – 495 ^{*)})	33		
	TOTAL (rd. 27 la 33)	34		
	III. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT (ct. 505 + 506 + 508 – 595 – 596 – 598 + 5113 + 5114)	35		
	IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5112 + 512 + 531 + 532 + 541 + 542)	36		
	ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 26 + 34 + 35 + 36)	37		
C.	CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)	38		
D.	DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN			
	1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile (ct. 161 + 1681 – 169)	39		
	2. Sume datorate instituțiilor de credit (ct. 1621 + 1622 + 1624 + 1625 + 1627 + 1682 + 5191 + 5192 + 5198)	40		
	3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	41		
	4. Datorii comerciale – furnizori (ct. 401 + 404 + 408)	42		
	5. Efecte de comerț de plătit (ct. 403 + 405)	43		
	6. Datorii din operațiuni de leasing financiar (ct. 406)	44		
	7. Sume datorate entităților din grup (ct. 1661 + 1685 + 2691 ^{*) + 451^{***)}}	45		
	8. Sume datorate entităților asociate și entităților controlate în comun (ct. 1663 + 1686 + 2692 + 453 ^{***)})	46		
	9. Datorii rezultate din operațiunile cu instrumente derivate (ct. 465)	47		
	10. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale (ct. 1623 + 1626 + 167 + 1687 + 2693 + 421 + 422 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431 ^{***) + 437^{***) + 4381 + 441^{***) + 4423 + 4428^{***) + 444^{***) + 446^{***) + 447^{***) + 4481 + 455 + 456^{***) + 457 + 4581 + 462 + 473^{***) + 509 + 5186 + 5193 + 5194 + 5195 + 5196 + 5197)}}}}}}}}}	48		
	TOTAL (rd. 39 la 48)	49		
E.	ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 37 + 38 – 49 – 68)	50		
F.	TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 21 + 50)	51		
G.	DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN			
	1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile (ct. 161 + 1681 – 169)	52		
	2. Sume datorate instituțiilor de credit (ct. 1621 + 1622 + 1624 + 1625 + 1627 + 1682 + 5191 + 5192 + 5198)	53		
	3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	54		
	4. Datorii comerciale – furnizori (ct. 401 + 404 + 408)	55		
	5. Efecte de comerț de plătit (ct. 403 + 405)	56		
	6. Datorii din operațiuni de leasing financiar (ct. 406)	57		
	7. Sume datorate entităților din grup (ct. 1661 + 1685 + 2691 + 451 ^{***)})	58		
	8. Sume datorate entităților asociate și entităților controlate în comun (ct. 1663 + 1686 + 2692 + 453 ^{***)})	59		
	9. Datorii rezultate din operațiunile cu instrumente derivate (ct. 465)	60		
	10. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale (ct. 1623 + 1626 + 167 + 1687 + 2693 + 421 + 422 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431 ^{***) + 437^{***) + 4381 + 441^{***) + 4423 + 4428^{***) + 444^{***) + 446^{***) + 447^{***) + 4481 + 455 + 456^{***) + 4581 + 462 + 473^{***) + 509 +}}}}}}}}}	61		

	5186 + 5193 + 5194 + 5195 + 5196 + 5197)			
	TOTAL (rd. 52 la 61)	62		
H.	PROVIZIOANE			
	1. Provizioane pentru beneficiile angajaților (ct. 1517)	63		
	2. Alte provizioane (ct. 1511 + 1512 + 1513 + 1514 + 1518)	64		
	TOTAL (rd. 63 + 64)	65		
I.	VENITURI ÎN AVANS			
	1. Subvenții pentru investiții (ct. 475)	66		
	2. Venituri înregistrate în avans (ct. 472) – total (rd. 68 + 69), din care:	67		
	Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (ct. 472*)	68		
	Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (ct. 472*)	69		
	3. Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți (ct. 478)	70		
	TOTAL (rd. 66 + 67 + 70)	71		
J.	CAPITAL ȘI REZERVE			
	I. CAPITAL			
	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	72		
	2. Capital subscris nevărsat (ct. 1011)	73		
	3. Capital subscris reprezentând datorii financiare ² (ct. 1027)	74		
	4. Ajustări ale capitalului social (ct. 1028)	SOLD C	75	
		SOLD D	76	
	5. Alte elemente de capitaluri proprii (ct. 103)	SOLD C	77	
		SOLD D	78	
	TOTAL (rd. 72 + 73 + 74 + 75 – 76 + 77 – 78)	79		
	II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	80		
	III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	81		
	IV. REZERVE			
	1. Rezerve legale (ct. 1061)	82		
	2. Rezerve statutare sau contractuale (ct. 1063)	83		
	3. Alte rezerve (ct. 1068)	84		
	TOTAL (rd. 82 la 84)	85		
	Diferențe de curs valutar din conversia situațiilor financiare anuale individuale într-o monedă de prezentare diferită de monedă funcțională (ct. 1072)	SOLD C	86	
		SOLD D	87	
	Acțiuni proprii (ct. 109)		88	
	Câștiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct. 141)		89	
	Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct. 149)		90	
	V. REZULTAT REPORTAT, CU EXCEPȚIA REZULTATULUI REPORTAT PROVENIT DIN ADOPTAREA PENTRU PRIMA DATA A IAS 29 (ct. 117)	SOLD C	91	
		SOLD D	92	
	VI. REZULTAT REPORTAT PROVENIT DIN ADOPTAREA PENTRU PRIMA DATA A IAS 29 (ct. 118)	SOLD C	93	
		SOLD D	94	
	VII. PROFITUL SAU PIERDEREA LA SFÂRȘITUL PERIOADEI DE RAPORTARE (ct. 121)	SOLD C	95	
		SOLD D	96	
	Repartizarea profitului (ct. 129)		97	
	CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 79 + 80 + 81 + 85 + 86 – 87 – 88 + 89 – 90 + 91 – 92 + 93 – 94 + 95 – 96 – 97)		98	
	Patrimoniul public (ct. 1026)		99	
	CAPITALURI – TOTAL (rd. 98 + 99)		100	

2.3. Studiu de caz privind elaborarea *Situația poziției financiare* [11]

În continuare exemplificăm modul de aplicare a IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, printr-un studiu de caz, unde preluând datele contabile dintr-o bilanță de verificare anuală a unei societăți comerciale (**Anexa A**), am retransmis-o (**Anexa B**) conform cerințelor expuse în OMFP nr. 1286/2012 pentru aprobarea *Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de*

raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale caror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, Anexa 1, cu modificările și completările ulterioare, apoi am întocmit **Situația poziției financiare anuale** conform IFRS.

Menționăm faptul că valorile mobiliare ale societății comerciale a cărei bilanță de verificare a fost utilizată, nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată.

SITUAȚIA POZIȚIEI FINANCIARE

IAS 1.10(a), 113 La 31 decembrie		2012	2011
	Active		
	Active Imobilizate		
IAS 1.54(a)	Imobilizări corporale	692.736	835.592
	Terenuri și amenajări la terenuri	0	0
	Construcții	442.870	323.563
	Instalații tehnice și mijloace de transport	181.997	433.598
	Mobilier, aparatură birotică [...]	67.869	78.431
	Imobilizări corporale în curs de execuție	0	0
IAS 1.54(c)	Imobilizări necorporale	33	46.944
	Cheltuieli de dezvoltare	0	0
	Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare	0	35.863
	Fond comercial	0	0
	Alte imobilizări necorporale	33	11.081
IAS 1.54(b)	Investiții imobiliare	0	0
IAS 1.54(e), 28.38	Investiții contabilizate prin metoda punerii în echivalență		
IAS 1.54(d)	Alte investiții, inclusiv instrumente financiare derivate	0	0
IAS 1.54(o), 56	Creanțe privind impozitul amânat	-	-
IAS 1.60	Total Active Imobilizate	692.769	882.536
	Active Curente		
deIAS 1.54(g)	Stocuri	966.086	923.599
IAS 1.54(h)	Creanțe comerciale și alte creanțe	1.398.341	1.383.779
IAS 1.55	Cheltuieli înregistrate în avans	0	3.795
IAS 1.54(i)	Numerar și echivalente de numerar	134.037	154.556
IAS 1.60	Total Active Curente	2.498.464	2.465.729
	Total Active	3.191.233	3.348.265
	Capitaluri Proprii		
IAS 1.54(r), 78(e)	Capital social	58.000	58.000
IAS 1.54(r), 78(e)	Rezerve	1.293.476	1.293.476
	Rezultatul exercițiului	1.027.036	587.475
IAS 1.55, 78(e)	Rezultatul reportat	91.190	220.625

IAS 1.10(a), 113

La 31 decembrie

	Alte elemente de capitaluri proprii	0	0
	Total Capitaluri Proprii	2.469.702	2.159.576
	Datorii		
	Datorii pe Termen Lung		
IAS 1.54(m)	Împrumuturi pe termen lung	0	0
IAS 1.55, 20.24	Venituri înregistrate în avans	0	0
IAS 1.54(l)	Provizioane	0	0
IAS 1.54(o), 56	Datorii privind impozitul amânat	0	0
IAS 1.60	Total Datorii pe Termen Lung	0	0
	Datorii Curente		
IAS 1.55	Descoperiri de cont	0	0
IAS 1.54(m)	Împrumuturi pe termen scurt	260.115	303.838
IAS 1.54(k)	Datorii comerciale și alte datorii, inclusiv instrumente financiare derivate	348.375	449.591
IAS 1.55, 11.42(b)	Venituri înregistrate în avans	0	0
IAS 1.54(l)	Provizioane	46.823	192.354
IAS 1.60	Total Datorii Curente	655.313	945.783
	Total Datorii	655.313	945.783
	Total Capitaluri Proprii și Datorii	3.125.015	3.105.359

3. Concluzii

După cum se poate observa, normalizatori contabili din România, chiar dacă prin OMFP nr. 1286/2012 pentru aprobarea *Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale caror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată*, cu modificările și completările ulterioare, prevăd aplicarea IFRS-urilor la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare inclusiv a IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, prin OMFP nr. 40/2013 *Situațiile financiare și raportările contabile anuale 2012 – principalele aspecte privind întocmirea și depunerea la MFP*, recomandă pentru raportarea aferentă a exercițiului financiar 2012 utilizarea unui formular de bilanț intitulat ***Situația activelor, datoriilor și capitalurilor proprii***. Pe lângă faptul că prezintă, am putea spune impune, un formular unitar, acesta are foramtul și conținutul asemănător cu cel recomandat pentru bilanț în OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, cu modificările și completările ulterioare. Acest lucru poate fi pus însă și pe seama faptului că pentru raportarea aferentă exercițiului financiar 2012 se folosesc datele din balanța de verificare întocmită conform OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, cu modificările și completările ulterioare, după rețraturare.

4. Referințe bibliografice

1. Ristea Mihai și Dumitru Corina Graziella, *Libertate și conformitate în standardele și reglementările contabile*, Editura CECCAR, București, 2012.
2. Ristea Mihai și Dumitru Corina Graziella, *Libertate și conformitate în standardele și reglementările contabile*, Editura CECCAR, București, 2012.
3. Ristea Mihai și colab., *Contabilitatea societăților comerciale*, vol. I și II, Editura Universitară, București, 2009.
4. Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 *pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, M. Of. nr. 766 și 766 bis din 10 noiembrie 2009 – ANEXA, cu modificările și completările ulterioare.
5. Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1286/2012 *pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată*, M. Of., nr. 687 din 4 octombrie 2012, ANEXELE nr. 1 și 2 se publică în M. Of. nr. 687 bis din 4 octombrie 2012, cu modificările și completările ulterioare.
6. IASB, *Standardele Internaționale de Raportare Financiară*, traducere din limba engleză, Editura CECCAR, București, 2011.
7. Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 *pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, M. Of. nr. 766 și 766 bis din 10 noiembrie 2009 – ANEXA, cu modificările și completările ulterioare.
8. Ristea Mihai și Dumitru Corina Graziella, *Libertate și conformitate în standardele și reglementările contabile*, Editura CECCAR, București, 2012.
9. Ristea Mihai și Dumitru Corina Graziella, *Libertate și conformitate în standardele și reglementările contabile*, Editura CECCAR, București, 2012.
10. Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 40/2013 *Situațiile financiare și raportările contabile anuale 2012 – principalele aspecte privind întocmirea și depunerea la MFP*, M. Of. nr. 44 din 21 ianuarie 2013.
11. *Studiul de caz reprezintă rezultatul cercetării în cadrul colectivelor comune de cercetare cadre didactice-masteranzi conform Planului de cercetare pe anul 2013 de la FMFC București. Lucrare de disertație - Raportarea financiară între referențialul contabil național și Standardele Internaționale de Contabilitate*, masterand Privită I (Bălescu) Mariana, CCFEC, coordonator științific lect. univ. dr. Lucian Ilincuță, București, 2013.

BALANȚA DE VERIFICARE Exercițiul financiar: 2012 Perioada: 1 - 12

Lina	Cont	Descriere	Sold initial		Total rulaje precedente		Rulaj curent		Total rulaje		Sold final	
			Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
1	101201	Capital social subscris varsat	0,00	58000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	58000,00
2	106101	Rezerve legale	0,00	11600,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	11600,00
3	106801	Alte rezerve	0,00	1.281.875,79	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.281.875,79
4	117101	Rezultatul reportat (profit nerepartiz./pierdere neacoperita)	0,00	162.034,39	749.509,71	587.475,32	0,00	0,00	749.509,71	587.475,32	0,00	0,00
5	117401	Rez.reportat din corect.erorilor contabile	0,00	58590,90	89248,90	30658,00	0,00	0,00	89248,90	30658,00	0,00	0,00
6	121001	Profit si pierdere	0,00	587.475,31	5.489.826,25	5.975.145,46	698.160,95	687.185,37	6187987,20	6.662.330,83	0,00	1.061.818,95
TOTAL : Clasa 1			0,00	2.159.576,39	6.328.584,86	6.593.278,78	698.160,95	687.185,37	7.026.745,81	7.280.464,15	0,00	2.413.294,74
7	205002	Licenta Exact Globe	107590,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	107590,00	0,00
8	208001	Alte imobiliz .necorp.-Program contab Exact Globe	31888,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	31888,00	0,00
9	208002	Alte imobiliz .necorp.-Antivirus ESET NOD32	1.217,82	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.217,82	0,00
10	208003	Alte imobiliz .necorp.-Kit semnatura electronica	0,00	0,00	200,26	0,00	0,00	0,00	200,26	0,00	200,26	0,00
10bis	212101	Hala productie si depozit	266.624,69	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	266.624,69	0,00
11	213101	Echipamente tehnolog-Bazin apa	97.851,26	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	97.851,26	0,00
12	213102	Echipamente tehnolog. - Electropompa subm.SP60-3(1)	6.566,55	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6.566,55	0,00
13	213103	Echipamente tehnolog. - Electropompa 2	6.566,55	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6.566,55	0,00
14	213104	Echipamente tehnolog.-Grup presiune+filtru	13.853,91	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	13.853,91	0,00
15	213105	Echipamente tehnolog.-Masina semiaut fabricat cutii	9.855,95	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	9.855,95	0,00
16	213106	Echipamente tehnolog.-Masina autom.lipit cutii	10.103,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10.103,02	0,00
17	213107	Echipamente tehnolog.-Suport sticle Tolva	7.294,53	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.294,53	0,00
18	213108	Echipamente tehnolog.-Trape de fum (8 buc)	25517,60	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	25517,60	0,00
19	213114	Echip. tehnolog.- Contor en.termica	4200,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4200,00	0,00
20	213117	Echipamente tehnolog.-Masina etichetel	10.204,46	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10.204,46	0,00

21 213118 Echipamente tehnolog.-Masina etichete2-Spania	61.348,69	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	61.348,69	0,00	0,00
22 213119 Echipamente tehnolog.-Grup termic Sistema 1	7.659,72	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.659,72	0,00	0,00
23 213120 Echipamente tehnolog.-Grup termic gaz Sistema 2	7.659,72	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.659,72	0,00	0,00
24 213121 Echipamente tehnolog.-Grup termic gaz Sistema 3	7.659,72	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.659,72	0,00	0,00
25 213122 Echipamente tehnolog.-Masina automata umplut sticle	294984,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	294984,00	0,00	0,00
26 213123 Echipamente tehnolog.-Masina impachetat 1	2163,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2163,00	0,00	0,00
27 213124 Echipamente tehnolog.-Matrita sticle (Younger)	4.578,89	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4.578,89	0,00	0,00
28 213125 Echipamente tehnolog.-Matrita plastic (Spanial)	10.023,37	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10.023,37	0,00	0,00
29 213126 Echipamente tehnolog.-Matrita sticle (Spania 2)	10643,40	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10643,40	0,00	0,00
30 213127 Echipamente tehnolog.-Recipient 2 5000 L	51.979,31	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	51.979,31	0,00	0,00
31 213128 Echipamente tehnolog.-Recipient 3000 L(Amestecator)	3710,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3710,00	0,00	0,00
32 213129 Echipamente tehnolog.-Codificator masina etichetat Mecatroni	7097,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7097,00	0,00	0,00
33 213130 Echipamente tehnolog.-Masina etichetat Mecatronic	55.445,43	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	55.445,43	0,00	0,00
34 213131 Echipamente tehnolog.-Banc pt umplere bidoane	9.137,64	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	9.137,64	0,00	0,00
35 213132 Echipamente tehnolog.-Recipient inox 5000 L	10285,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10285,50	0,00	0,00
36 213133 Echipamente tehnolog.-Masina lipit cutii 2 automata	10285,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10285,50	0,00	0,00
37 213134 Echipamente tehnolog.-Rampa cu roti	8145,80	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8145,80	0,00	0,00
38 213135 Echipamente tehnolog.-Recipient3000 L poliester	6468,90	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6468,90	0,00	0,00
39 213136 Echipamente tehnolog.-Compresor si uscator aer comprimat	12852,60	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12852,60	0,00	0,00
40 213137 Echipamente tehnolog.-Rezervor aer comprimat	2.271,31	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.271,31	0,00	0,00
41 213138 Echipamente tehnolog.-Linie creare loturi	0,00	0,00	0,00	3.444,24	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.444,24	0,00	0,00
42 213139 Echipamente tehnolog.-Masina umplere POSIMAT cu rampa sticle	0,00	0,00	0,00	20.027,94	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	20.027,94	0,00	0,00
43 213201 Aparate, instalatii masurare,control, reglare-Ceas electr.ext	0,00	0,00	0,00	2.152,54	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.152,54	0,00	0,00

44 213301 Mijloace de transport-Auto Mitsubishi Colt	44.112,86	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
45 213302 Mijloace de transport-Auto Citroen C5 6548-CRH	39352,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
46 213304 Mijloace de transport-Autofurgoneta DAILY/35C 13	81.185,71	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
47 213307 Mijloace de transport-Auto MATIZ B 44PON	22.684,46	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
48 213308 Mijloace de transport-Auto MATIZ B 45PON	17.918,59	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
49 213309 Mijloace de transport-Auto MATIZ B47PON	21.154,38	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
50 213310 Mijloace de transport-Auto MATIZ B48PON	21.468,86	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
51 213311 Mijloace de transport-Transpaleta (Spania) nr.3	7.940,68	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
52 213312 Mijloace de transport-Autoturism VOLVO	26700,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
53 213313 Mijloace de transport-Electrostrivitor Fiat Pinespo	5474,10	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
54 213314 Mijloace de transport-Autofurgoneta Citroen B32PON	61.040,34	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
55 213315 Mijl. de transp.-Electrostrivitor Nissan	0,00	0,00	0,00	123.594,55	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
56 214101 Mobilier-Usa rezistenta la foc 1	4.068,21	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
57 214102 Mobilier-Usa rezistenta la foc 2	5.781,33	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
58 214105 Mobilier-Mobilier birou 1	2.710,08	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
59 214106 Mobilier-Rafturi metalice (ptr depozit)1	21.098,35	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
60 214107 Mobilier-Rafturi metalice (ptr depozit)2	16.265,14	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
61 214108 Mobilier-Rame ptr.depozitare marfuri 1	25.559,84	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
62 214109 Mobilier-Rame ptr rafturi metalice 2	25.929,08	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
63 214110 Mobilier-Rame ptr depozitare marfuri 3	4.510,95	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
64 214201 Birotica -Imprimanta Zebra ptr. etichete	7.495,97	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
65 214203 Birotica -Laptop FujitsuSiemens P11505+Accesorii	4.335,72	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

66 214204 Birotica -Laptop Toshiba A300-23115,4" T66	2.520,92	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.520,92	0,00
67 214205 Birotica -Calculator DVR-001 ptr supravegcamere	2830,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2830,00	0,00
68 214206 Birotica -Multifunctionala KYOCERA	0,00	0,00	4.117,63	0,00	0,00	0,00	0,00	4.117,63	0,00	0,00	4.117,63	0,00
69 214401 Echipam prot val umane si mater. -Instalatie antincendiu	14.414,28	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	14.414,28	0,00
70 214802 Alte active corporale-MF Tamplarie aluminiu	8.403,36	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8.403,36	0,00
71 214803 Alte active corporale-Sistem supraveghere video	4.748,47	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4.748,47	0,00
72 214804 Alte active corporale-Sistem aer conditionat	8737,60	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8737,60	0,00
73 232001 Avansuri acordate pentru imobiliz.corporale	25287,20	0,00	-25287,20	0,00	0,00	0,00	0,00	-25287,20	0,00	0,00	0,00	0,00
74 234001 Avansuri acordate pentru imobilizari necorporale	0,00	0,00	248,32	0,00	0,00	0,00	0,00	248,32	0,00	248,32	0,00	0,00
75 267801 Alte creante imobiliz -Garantie retin de Distrigaz Sud	268,40	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	268,40	0,00
76 267802 Alte creante imobiliz -Garantie retin de Electrica	50,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	50,00	0,00
77 267803 Alte creante imobilizate - Garantie acordata Mega-Lizeanu	400,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	400,00	0,00
78 267804 Alte creante imobiliz -Garantie acordata Mega-M.Bravu	400,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	400,00	0,00
79 267805 Alte creante imobiliz -Garantie acordata Mega-Militari	400,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	400,00	0,00
80 267806 Alte creante imobiliz -Garantie acordata Mega-Pantelimon	400,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	400,00	0,00
81 267807 Alte creante imobiliz -Garantie acordata Mega-Titulescu	400,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	400,00	0,00
82 267808 Alte creante imobiliz -Garantie acordata Camera Deputatilor	455,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	455,00	0,00
83 280502 Amortizare licenta Exact Globe	0,00	71.726,64	0,00	0,00	32.874,71	2.988,65	0,00	0,00	35.863,36	0,00	0,00	107590,00
84 280801 Amortizarea altor imobiliz necorp . -Program Contab Exact	0,00	21.258,72	0,00	0,00	9.743,58	885,70	0,00	0,00	10.629,28	0,00	0,00	31888,00
85 280802 Amortizarea altor imobiliz necorp . -Antivirus ESET NOD32	0,00	766,07	0,00	0,00	451,75	0,00	0,00	0,00	451,75	0,00	0,00	1.217,82
86 280804 Amortizarea altor imobiliz necorp . -Kit Certificat Digital	0,00	0,00	0,00	0,00	150,21	16,69	0,00	0,00	166,90	0,00	0,00	166,90
86bis 281201 Amortizarea cladirilor	0,00	66.656,20	0,00	0,00	6.110,17	555,47	0,00	0,00	6.665,64	0,00	0,00	73.321,84
87 281301 Amortizarea instalatiilor	0,00	324.478,81	0,00	0,00	60.846,54	6.079,65	0,00	0,00	66.926,19	0,00	0,00	393.405,00

88 281302 Amortizarea mijloacelor de transport	0,00	242.320,43	23.392,69	61.144,97	0,00	4.986,57	23.392,69	66.131,54	0,00	285.059,28
89 281303 Amortizarea aparate,instal control,masurare-Ceas electr ext	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	17,94	0,00	17,94	0,00	17,94
90 281401 Amortizarea altor imob corporale-Mobilier	0,00	51828,10	0,00	6.804,27	0,00	618,57	0,00	7.422,84	0,00	59.250,94
91 281402 Amortizarea altor imob corporale-Birotica	0,00	13.978,24	0,00	2585,60	4.335,72	258,98	4.335,72	2.844,58	0,00	12487,10
92 281403 Amortizarea altor imob corporale-Echipam prot val umane.mat	0,00	6.126,12	0,00	1.321,32	0,00	120,12	0,00	1.441,44	0,00	7.567,56
93 281404 Amortizarea altor imob corporale-diverse	0,00	9.045,44	0,00	2.776,12	0,00	195,09	0,00	2.971,21	0,00	12.016,65
TOTAL : Clasa 2	1.453.611,03	810.184,77	151.890,97	208.450,25	4.335,72	21.059,15	156.226,69	229.509,40	1.554.132,58	983.989,03
94 301001 Materii prime	127.235,47	0,00	1.280.822,09	1.218.512,02	167.557,34	129.037,22	1.448.379,43	1.347.549,24	228.065,66	0,00
95 302401 Piese de schimb	0,00	0,00	1.231,62	1.231,62	0,00	0,00	1.231,62	1.231,62	0,00	0,00
96 303001 Materiale de natura obiectelor de inventar	0,00	0,00	5.882,73	5.882,73	1.450,81	1.450,81	7.333,54	7.333,54	0,00	0,00
97 345001 Produse finite	93.110,50	0,00	1.298.371,72	1.326.020,52	122021,30	127.870,18	1.420.393,02	1453890,70	59.612,82	0,00
98 351001 Materii si materiale aflate la terti	4.931,44	0,00	103.213,52	108.144,96	12.870,93	9.538,37	116.084,45	117.683,33	3.332,56	0,00
99 371001 Marfuri	696.421,79	0,00	1.913.894,41	1.963.616,02	282.069,16	253.694,54	2.195.963,57	2.217.310,56	675.074,81	0,00
100 381001 Ambalaje	1900,00	0,00	0,00	0,00	-1500,00	400,00	-1500,00	400,00	0,00	0,00
TOTAL : Clasa 3	923599,20	0,00	4.603.416,09	4.623.407,87	584.469,54	521.991,12	5.187.885,63	5.145.398,98	966.085,85	0,00
101 401001 Furnizori interni	0,00	195.885,88	1.981.200,49	1.988.559,81	221.627,49	213792,20	2.202.827,98	2.202.352,01	0,00	195.409,91
102 401002 Furnizori externi	0,00	151.507,14	2411223,80	2.448.661,51	531.633,02	375.868,74	2.942.856,82	2.824.530,25	0,00	33.180,57
103 404001 Furnizori de imobilizari interni	0,00	0,00	129.924,44	129.924,44	0,00	0,00	129.924,44	129.924,44	0,00	0,00
104 404002 Furnizori de imobilizari externi	0,00	0,00	3.487,87	23.515,81	20240,00	212,06	23.727,87	23.727,87	0,00	0,00
105 408001 Furnizori facturi nesosite	0,00	0,00	2423833,00	2423833,00	360.927,03	360.927,03	2.784.760,03	2.784.760,03	0,00	0,00
106 409101 Furnizori-debitori pr cumparari de bunuri de natura stocuri	0,00	0,00	1.349,94	1.349,94	0,00	0,00	1.349,94	1.349,94	0,00	0,00
107 409201 Furnizori-debitori pr prestari de servicii si executari de	5.989,45	0,00	27.014,91	28.486,36	-2.993,69	1.524,31	24.021,22	30.010,67	0,00	0,00
108 411101 Clienti	1.117.330,97	0,00	7.332.645,28	7.153.148,92	721.565,56	704.181,84	8.054.210,84	7.857.330,76	1.314.211,05	0,00
109 411102 Clienti externi	45.644,77	0,00	7.773,89	45.644,77	28,75	7.802,64	7.802,64	53.447,41	0,00	0,00
110 411801 Clienti incerti sau in litigiu	192.353,77	0,00	0,00	72.659,23	29.066,14	101.938,09	29.066,14	174.597,32	46.822,59	0,00

111 419001	Clienți-creditori	0,00	3.794,96	0,00	-3.794,96	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-3.794,96	0,00	0,00	0,00
112 421001	Personal-salarii datorate	0,00	0,00	217548,00	217548,00	19201,00	19201,00	236749,00	236749,00	0,00	236749,00	0,00	0,00	0,00
113 425001	Avansuri acordate personalului	0,00	0,00	30900,00	30900,00	1700,00	1700,00	32600,00	32600,00	0,00	32600,00	0,00	0,00	0,00
114 431101	Contributia unitatii la asig. Sociale	0,00	4446,00	45702,00	45250,00	3994,00	3994,00	49244,00	49244,00	0,00	49244,00	0,00	3994,00	3994,00
115 431201	Contributia personalului la asig. sociale	0,00	2244,00	23060,00	22831,00	2015,00	2015,00	25075,00	24846,00	0,00	25075,00	0,00	2015,00	2015,00
116 431301	Contributia angajatorului pentru asigurarile sociale de sanatate	0,00	1112,00	11425,00	11311,00	998,00	998,00	12423,00	12309,00	0,00	12423,00	0,00	998,00	998,00
117 431302	FNUASS-Fond National pr.asig.sociale sanatate	0,00	-16933,00	1686,00	1849,00	163,00	163,00	1849,00	2012,00	0,00	1849,00	0,00	-16770,00	-16770,00
118 431401	Contributia angajatorilor pentru asigurarile sociale de sanatate	0,00	1176,00	12101,00	11983,00	1058,00	1058,00	13159,00	13041,00	0,00	13159,00	0,00	1058,00	1058,00
119 431801	Fond pr.accidente, boli profesionale	0,00	62,00	633,00	626,00	55,00	55,00	688,00	681,00	0,00	688,00	0,00	55,00	55,00
120 437101	Contributia unitatii la fondul de somaj	0,00	107,00	1097,00	1086,00	96,00	96,00	1193,00	1182,00	0,00	1193,00	0,00	96,00	96,00
121 437201	Contributia personalului la fondul de somaj	0,00	107,00	1087,00	1075,00	95,00	95,00	1182,00	1170,00	0,00	1182,00	0,00	95,00	95,00
122 437301	Fond de garantare ptr plata creantelor salariale	0,00	53,00	548,00	543,00	48,00	48,00	596,00	591,00	0,00	596,00	0,00	48,00	48,00
123 441101	Impozitul pe profit curent	0,00	9047,00	183416,00	174387,00	0,00	0,00	183416,00	184392,00	0,00	183416,00	0,00	10023,00	10023,00
124 442301	TVA de plata	0,00	77278,00	981.878,74	989.792,19	85.191,45	99.070,77	1.067.070,19	1.088.862,96	0,00	1.067.070,19	0,00	99.070,77	99.070,77
125 442601	TVA deductibila	0,00	0,00	987.870,46	987.870,46	130.186,82	130.186,82	1.118.057,28	1.118.057,28	0,00	1.118.057,28	0,00	0,00	0,00
126 442701	TVA colectata	0,00	0,00	1.977.661,21	1.977.661,21	229.257,59	229.257,59	2206918,80	2206918,80	0,00	2206918,80	0,00	0,00	0,00
127 444001	Impozitul pe venituri de natura salariilor	0,00	2611,00	26870,00	26591,00	2332,00	2332,00	29202,00	28923,00	0,00	29202,00	0,00	2332,00	2332,00
128 446001	Alte impozite ,taxe si varsaminte asimilate	0,00	0,00	1.628,82	1.628,82	0,00	0,00	1.628,82	1.628,82	0,00	1.628,82	0,00	0,00	0,00
129 446002	Impozit pe venituri nerezidenti	0,00	0,00	1.120,13	1.120,13	0,00	0,00	1.120,13	1.120,13	0,00	1.120,13	0,00	0,00	0,00
130 446003	Impozit pe dividende	0,00	0,00	83876,00	83876,00	0,00	0,00	83876,00	83876,00	0,00	83876,00	0,00	0,00	0,00
131 447002	Fond special 0.75% comision carti munca ITM	0,00	160,00	160,00	0,00	0,00	0,00	160,00	0,00	0,00	160,00	0,00	0,00	0,00
132 448101	Alte datorii fata de bugetul statului	0,00	0,00	3105,00	3105,00	0,00	0,00	3105,00	3105,00	0,00	3105,00	0,00	0,00	0,00
133 448201	Alte creante privind bugetul statului	0,00	0,00	30658,00	30658,00	0,00	0,00	30658,00	30658,00	0,00	30658,00	0,00	0,00	0,00
134 455102	Actionari/asociati -conturi curente in valuta	0,00	295651,20	217716,60	396640,50	232671,90	0,00	450388,50	396640,50	0,00	450388,50	0,00	241903,20	241903,20
135 455803	Actionari/asociati -dobanzi la conturi curente in valuta	0,00	8.187,08	19.387,61	11.200,53	0,00	18.211,86	19.387,61	29.412,39	0,00	19.387,61	0,00	18.211,86	18.211,86

136 457001	Dividende de plata	0,00	0,00	838.758,96	838.758,96	0,00	0,00	838.758,96	838.758,96	0,00	0,00	0,00
137 461001	Debitori diversi	5.525,95	0,00	715.056,45	704.829,37	60.739,38	55.954,58	775.795,83	760.783,95	20.537,83	0,00	0,00
138 471001	Cheltuieli inregistrate in avans	0,00	0,00	1.628,82	1.628,82	0,00	0,00	1.628,82	1.628,82	0,00	0,00	0,00
139 473001	Decontari din operatii in curs de clarificare	0,00	0,00	1,00	1,00	0,00	0,00	1,00	1,00	0,00	0,00	0,00
140 491001	Ajustari ptr deprecierea creantelor-clienti	0,00	192.353,77	71.500,58	0,00	99.650,98	25.620,38	171.151,56	25.620,38	0,00	46.822,59	
TOTAL : Clasa 4		1.366.844,91	928.850,03	20806535,00	20.886.739,82	2.751.547,42	2.366.308,91	23.558.082,42	23.253.048,73	1.381.571,47	6.38542,90	
141 512101	Banca in lei Unicredit - Agentia Berceni (contul curent)	12.722,69	0,00	7224285,00	7.124.950,03	926.030,52	934.506,40	8.150.315,52	8.059.456,43	103.581,78	0,00	0,00
142 512102	Garantii Banca Unicredit- Ag.Berceni	134,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	134,00	0,00	0,00
143 512103	Banca-Trezoreria	44069,40	0,00	162524,40	118.917,11	21.165,69	106.345,51	183.690,09	225.262,62	2.496,87	0,00	0,00
144 512106	Banca in lei Unicredit - Agentia Berceni (cont de economii)	91.929,15	0,00	1723433,90	1457900,00	73.797,14	412.732,05	1.797.231,04	1.870.632,05	18.528,14	0,00	0,00
145 512401	Banca in valuta Unicredit- Agentia Berceni	3.491,77	0,00	2.597.007,31	2.593.492,57	775.471,86	779.011,81	3.372.479,17	3.372.504,38	3.466,56	0,00	0,00
146 531101	Casa in lei	2.209,04	0,00	1.464.920,74	1.455.461,84	142.998,04	148.836,56	1.607.918,78	1.604.298,40	5.829,42	0,00	0,00
147 542001	Avansuri de trezorerie	0,00	0,00	1000,00	1000,00	0,00	0,00	1000,00	1000,00	0,00	0,00	0,00
148 581001	Viramente interne	0,00	0,00	5.586.205,66	5.586.205,66	1.271.821,05	1.271.821,05	6.858.026,71	6.858.026,71	0,00	0,00	0,00
TOTAL : Clasa 5		154.556,05	0,00	18.759.377,01	18.337.927,21	3211284,30	3.653.253,38	21.970.661,31	21.991.180,59	134.036,77	0,00	
149 601001	Chelt. cu materiile prime	0,00	0,00	1.065.761,18	1.065.761,18	115.764,05	115.764,05	1.181.525,23	1.181.525,23	0,00	0,00	0,00
150 602201	Chelt. privind combustibilul	0,00	0,00	32.610,04	32.610,04	2.951,56	2.951,56	35561,60	35561,60	0,00	0,00	0,00
151 602401	Chelt. privind piesele de schimb	0,00	0,00	15.982,95	15.982,95	12.405,59	12.405,59	28.388,54	28.388,54	0,00	0,00	0,00
152 602801	Chelt. privind alte materiale consumabile	0,00	0,00	726,38	726,38	352,90	352,90	1.079,28	1.079,28	0,00	0,00	0,00
153 603001	Chelt. privind materialele de natura obiectelor de inventar	0,00	0,00	5.882,73	5.882,73	1.450,81	1.450,81	7.333,54	7.333,54	0,00	0,00	0,00
154 604001	Chelt. privind materialele nestocate	0,00	0,00	76.916,09	76.916,09	6.092,14	6.092,14	83.008,23	83.008,23	0,00	0,00	0,00
155 605001	Chelt. privind energia si apa	0,00	0,00	30.534,12	30.534,12	7.143,42	7.143,42	37.677,54	37.677,54	0,00	0,00	0,00
156 607001	Chelt. privind marfurile	0,00	0,00	1.913.596,62	1.913.596,62	243.238,01	243.238,01	2.156.834,62	2.156.834,62	0,00	0,00	0,00
157 608001	Chelt. privind ambalajele	0,00	0,00	0,00	0,00	400,00	400,00	400,00	400,00	0,00	0,00	0,00
158 611001	Chelt. cu intretinerea si reparatiile	0,00	0,00	16.520,86	16.520,86	4.547,41	4.547,41	21.068,27	21.068,27	0,00	0,00	0,00
159 612001	Chelt. cu redeventele locatiile de gestiune si chirile	0,00	0,00	507.635,69	507.635,69	49978,20	49978,20	557.613,89	557.613,89	0,00	0,00	0,00

160 613001 Chelt.cu primele de asigurare	0,00	0,00	0,00	17739,60	17739,60	1156,00	1156,00	18895,60	18895,60	0,00	0,00	0,00
161 622001 Chelt.privind comisioanele si onorariile	0,00	0,00	0,00	2000,00	2000,00	0,00	0,00	2000,00	2000,00	0,00	0,00	0,00
162 623001 Chelt.de protocol	0,00	0,00	0,00	15.333,92	15.333,92	1.679,84	1.679,84	17.013,76	17.013,76	0,00	0,00	0,00
163 623002 Chelt.de reclama si publicitate	0,00	0,00	0,00	67.374,77	67.374,77	9.891,81	9.891,81	77.266,58	77.266,58	0,00	0,00	0,00
164 624001 Chelt.cu transportul de bunuri si personal	0,00	0,00	0,00	114.041,46	114.041,46	14.773,63	14.773,63	128.815,09	128.815,09	0,00	0,00	0,00
165 624002 Chelt.cu transportul international de marfuri	0,00	0,00	0,00	6472,50	6472,50	0,00	0,00	6472,50	6472,50	0,00	0,00	0,00
166 625001 Chelt.cu deplasari,detasari, transferari	0,00	0,00	0,00	6.195,34	6.195,34	178,75	178,75	6.374,09	6.374,09	0,00	0,00	0,00
167 626001 Chelt.postale si taxe telecomunicatii	0,00	0,00	0,00	13.197,78	13.197,78	1.093,46	1.093,46	14.291,24	14.291,24	0,00	0,00	0,00
168 627001 Chelt.cu serviciile bancare si asimilate -interne	0,00	0,00	0,00	8.659,33	8.659,33	1.769,15	1.769,15	10.428,48	10.428,48	0,00	0,00	0,00
169 627002 Chelt.cu serviciile bancare si asimilate -externe	0,00	0,00	0,00	421,53	421,53	0,00	0,00	421,53	421,53	0,00	0,00	0,00
170 628001 Alte chelt.cu serviciile executate de terti	0,00	0,00	0,00	136.821,36	136.821,36	8871,10	8871,10	145.692,46	145.692,46	0,00	0,00	0,00
171 635001 Chelt.cu alte impozite ,taxe si varsaminte asimilate	0,00	0,00	0,00	3.838,23	3.838,23	69,42	69,42	3.907,65	3.907,65	0,00	0,00	0,00
172 641001 Chelt.cu salariile personalului	0,00	0,00	0,00	217548,00	217548,00	19201,00	19201,00	236749,00	236749,00	0,00	0,00	0,00
173 645101 Contributia unitatii la asigurarile sociale	0,00	0,00	0,00	45250,00	45250,00	3994,00	3994,00	49244,00	49244,00	0,00	0,00	0,00
174 645201 Contributia unitatii ptr.ajutorul de somaj	0,00	0,00	0,00	1629,00	1629,00	144,00	144,00	1773,00	1773,00	0,00	0,00	0,00
175 645301 Contributia angajatorului pentru asigurarile sociale de sana	0,00	0,00	0,00	11311,00	11311,00	998,00	998,00	12309,00	12309,00	0,00	0,00	0,00
176 645302 Contributia angajatorului CCI 0,85%-FNUASS	0,00	0,00	0,00	1849,00	1849,00	163,00	163,00	2012,00	2012,00	0,00	0,00	0,00
177 645801 Alte chelt.privind asigurarile si protectia sociala	0,00	0,00	0,00	2407,00	2407,00	55,00	55,00	2462,00	2462,00	0,00	0,00	0,00
178 654001 Pierderi din creante si debitori diversi	0,00	0,00	0,00	19.558,58	19.558,58	101.938,09	101.938,09	121.496,67	121.496,67	0,00	0,00	0,00
179 658101 Despagubiri,amenzi si penalitati	0,00	0,00	0,00	5287,60	5287,60	875,02	875,02	6.162,62	6.162,62	0,00	0,00	0,00
180 658801 Alte chelt.de exploatare	0,00	0,00	0,00	390,18	390,18	1.560,06	1.560,06	1.950,24	1.950,24	0,00	0,00	0,00
181 665001 Chelt.din diferente de curs valutar	0,00	0,00	0,00	20.377,68	20.377,68	2.736,03	2.736,03	23.113,71	23.113,71	0,00	0,00	0,00
182 665002 Cheltuiei cu diferente de curs din reevaluari	0,00	0,00	0,00	54.150,19	54.150,19	6.279,95	6.279,95	60.430,14	60.430,14	0,00	0,00	0,00
183 666001 Chelt.privind dobanzile	0,00	0,00	0,00	11173,80	11173,80	18.211,86	18.211,86	29.385,66	29.385,66	0,00	0,00	0,00

184 681101 Chelt.de exploatare privind amortizarea imobilizarilor	0,00	0,00	184.809,24	184.809,24	16.723,43	16.723,43	16.723,43	201.532,67	201.532,67	0,00	0,00
185 681401 Chelt.de exploatare privind ajustarile ptr.deprec.activelor	0,00	0,00	0,00	0,00	25.620,38	25.620,38	25.620,38	25.620,38	25.620,38	0,00	0,00
186 691001 Chelt.cu impozitul pe profit	0,00	0,00	0,00	174387,00	10005,00	10005,00	10005,00	184392,00	184392,00	0,00	0,00
TOTAL : Clasa 6	0,00	0,00	4.808.390,74	4.808.390,74	692.312,07	692.312,07	692.312,07	5.500.702,81	5.500.702,81	0,00	0,00
187 701001 Venituri din vanzarea produselor finite	0,00	0,00	0,00	2966657,40	274.324,29	274.324,29	274.324,29	3.240.981,69	3.240.981,69	0,00	0,00
188 703001 Venituri din vanzarea prod.reziduale	0,00	0,00	0,00	0,10	0,00	0,00	0,00	0,10	0,10	0,00	0,00
189 704001 Venituri din lucrari executate si servicii prestate	0,00	0,00	0,00	17.453,48	0,00	0,00	0,00	17.453,48	17.453,48	0,00	0,00
190 707001 Venituri din vanzarea marfurilor	0,00	0,00	0,00	2917999,60	323.143,84	323.143,84	323.143,84	3.241.143,44	3.241.143,44	0,00	0,00
191 709001 Reduceri comerciale acordate	0,00	0,00	0,00	-118.956,13	-15.560,38	-15.560,38	-15.560,38	-134.516,51	-134.516,51	0,00	0,00
192 711001 Venituri afer costurilor stocurilor de produse (Variatia stoc)	0,00	0,00	0,00	1.315.808,59	127.870,18	127.870,18	127.870,18	1.443.678,77	1.443.678,77	0,00	0,00
193 758301 Venituri din vanzarea activelor si alte operatii de capital	0,00	0,00	0,00	16.277,16	0,00	0,00	0,00	16.277,16	16.277,16	0,00	0,00
194 758801 Alte venituri din exploatare	0,00	0,00	0,00	1,71	1.096,47	1.096,47	1.096,47	1.098,18	1.098,18	0,00	0,00
195 765001 Venituri din diferente de curs valutar	0,00	0,00	0,00	892,61	1875,30	1875,30	1875,30	2.767,91	2.767,91	0,00	0,00
196 765002 Venituri din diferente de curs din reevaluari	0,00	0,00	0,00	32.825,27	2.151,72	2.151,72	2.151,72	34.976,99	34.976,99	0,00	0,00
197 766001 Venituri din dobanzi-interne	0,00	0,00	0,00	5.837,45	501,29	501,29	501,29	6.338,74	6.338,74	0,00	0,00
198 766002 Venituri din dobanzi-externe	0,00	0,00	0,00	31,40	1,86	1,86	1,86	33,26	33,26	0,00	0,00
199 781401 Venituri din ajustari ptr .deprecirea activelor circulante	0,00	0,00	0,00	71.500,58	99.650,98	99.650,98	99.650,98	171.151,56	171.151,56	0,00	0,00
TOTAL : Clasa 7	0,00	0,00	7.226.329,22	7.226.329,22	815.055,55	815.055,55	815.055,55	8.041.384,77	8.041.384,77	0,00	0,00
TOTAL GENERAL	3.898.611,19	3.898.611,19	62.684.523,90	62.684.523,90	8.757.165,54	8.757.165,54	8.757.165,54	71.441.689,44	71.441.689,44	4.035.826,67	4.035.826,67

BALANȚA DE VERIFICARE RETRATATĂ ÎN CONFORMITATE CU IFRS Exercițiul financiar: 2012
Perioada ianuarie - decembrie

Lin.	Cont	Descriere	Sold inițial		Total rulaje precedente		Rulaj curent		Total rulaje		Sold final	
			Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
1	101201	Capital social subscris vărsat	0,00	58.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	58.000,00
2bis	105201	Rezerve din reevaluarea imob.corporale	0,00	0,00	0,00	0,00	125.972,60	125.972,60	125.972,60	125.972,60	0,00	0,00
2	106101	Rezerve legale	0,00	11.600,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	11.600,00
3	106801	Alte rezerve	0,00	1.281.875,79	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.281.875,79
4	117101	Rezultatul reportat (profit nerepartiz./pierdere neacoperita)	0,00	162.034,39	749.509,71	587.475,32	0,00	0,00	749.509,71	587.475,32	0,00	0,00
5	117401	Rez.reportat din corect.eroilor contabile	0,00	58.590,90	89.248,90	30.658,00	0,00	0,00	89.248,90	30.658,00	0,00	0,00
5bis	117501	Rez.reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	125.972,60	0,00	125.972,60	0,00	125.972,60
6bis	117701	Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea IFRS, mai puțin IAS 29	0,00	0,00	0,00	0,00	34.783,00	0,00	34.783,00	0,00	34.783,00	0,00
6	121001	Profit si pierdere	0,00	587.475,31	5.489.826,25	5.975.145,46	698.160,95	687.185,37	6187987,20	6.662.330,83	0,00	1.027.035,95
7	121002	Profit si pierdere/ provenit din trecerea la aplicarea IFRS, mai puțin IAS 29	0,00	0,00	0,00	0,00	34.783,00	34.783,00	34.783,00	34.783,00	0,00	0,00
TOTAL : Clasa 1			0,00	2.159.576,39	6.328.584,86	6.593.278,78	893.699,55	973.913,57	7.222.284,41	7.567.192,35	34.783,00	2.504.484,34
7	205002	Licenta Exact Globe	107.590,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	107.590,00	0,00
8	208001	Alte imobiliz .necorp.-Program contab Exact Globe	31.888,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	31.888,00	0,00
9	208002	Alte imobiliz .necorp.-Antivirus ESET NOD32	1.217,82	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.217,82	0,00
10	208003	Alte imobiliz .necorp.-Kit semnătura electronica	0,00	0,00	200,26	0,00	0,00	0,00	200,26	0,00	200,26	0,00
10bis	212101	Hala producție si depozit	390.219,24	0,00	0,00	0,00	73.321,84	73.321,84	0,00	0,00	442.870,00	0,00
12	213102	Echipamente tehnolog. - Electropompa subm.SP60-3(I)	6.566,55	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6.566,55	0,00
13	213103	Echipamente tehnolog. - Electropompa 2	6.566,55	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6.566,55	0,00

14 213104 Echipamente tehnolog.-Grup presiune+filtru	13.853,91	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	13.853,91	0,00	0,00	0,00
15 213105 Echipamente tehnolog.-Masina semiaut fabricat cutii	9.855,95	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	9.855,95	0,00	0,00	0,00
16 213106 Echipamente tehnolog.-Masina autom.lipit cutii	10.103,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10.103,02	0,00	0,00	0,00
17 213107 Echipam. tehnolog.- Suport sticle Tolva	7.294,53	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.294,53	0,00	0,00	0,00
18 213108 Echipamente tehnolog.-Trape de funt(8 buc)	25.517,60	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	25.517,60	0,00	0,00	0,00
19 213114 Echip. tehnolog.- Contor en.termica	4.200,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4.200,00	0,00	0,00	0,00
20 213117 Echipame. tehnolog.-Masina etichete 1	10.204,46	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10.204,46	0,00	0,00	0,00
22 213119 Echipamente tehnolog.-Grup termic Sistema 1	7.659,72	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.659,72	0,00	0,00	0,00
23 213120 Echipamente tehnolog.-Grup termic gaz Sistema 2	7.659,72	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.659,72	0,00	0,00	0,00
24 213121 Echipamente tehnolog.-Grup termic gaz Sistema 3	7.659,72	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.659,72	0,00	0,00	0,00
26 213123 Echipamente tehnolog.-Masina de impachetat 1	2.163,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.163,00	0,00	0,00	0,00
27 213124 Echipamente tehnolog.-Matrita sticle (Younger)	4.578,89	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4.578,89	0,00	0,00	0,00
28 213125 Echipamente tehnolog.-Matrita plastic (Spania I)	10.023,37	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10.023,37	0,00	0,00	0,00
29 213126 Echipamente tehnolog.-Matrita sticle (2)	10.643,40	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10.643,40	0,00	0,00	0,00
31 213128 Echipamente tehnolog.-Recipient3000 L.(Amestecator)	3.710,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.710,00	0,00	0,00	0,00
32 213129 Echipamente tehnolog.-Codificator masina etichetat Mecatroni	7.097,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.097,00	0,00	0,00	0,00
34 213131 Echipamente tehnolog.-Banc pt umplere bidoane	9.137,64	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	9.137,64	0,00	0,00	0,00
35 213132 Echipamente tehnolog.-Recipient inox 5000 L	10.285,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10.285,50	0,00	0,00	0,00
36 213133 Echipamente tehnolog.-Masina lipit cutii 2 automata	10.285,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10.285,50	0,00	0,00	0,00
37 213134 Echipamente tehnolog.-Rampa cu roti	8.145,80	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8.145,80	0,00	0,00	0,00
38 213135 Echipamente tehnolog.-Recipient 3000 L. poliester	6.468,90	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6.468,90	0,00	0,00	0,00
39 213136 Echipamente tehnolog.-Compresor si uscator aer comprimat	12.852,60	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12.852,60	0,00	0,00	0,00
40 213137 Echipamente tehnolog.-Rezervor aer comprimat	2.271,31	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.271,31	0,00	0,00	0,00

41 213138 Echipamente tehnolog- Linie creare loturi	0,00	0,00	3.444,24	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.444,24	0,00	3.444,24	0,00	0,00
42 213139 Echipamente tehnolog- Masina umplere POSIMAT cu rampa sticle	0,00	0,00	20.027,94	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	20.027,94	0,00	20.027,94	0,00	0,00
43 213201 Aparate, instalatii masurare, control, reglare- Ceas electr.ext	0,00	0,00	2.152,54	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.152,54	0,00	2.152,54	0,00	0,00
44 213301 Mijloace de transport-Auto Mitsubishi Colt	44.112,86	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	44.112,86	0,00	0,00
45 213302 Mijloace de transport-Auto Citroen C5 6548-CRH	39.352,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	39352,00	0,00	0,00
46 213304 Mijloace de transport- Autofurgoneta DAILY/35C'13	81.185,71	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	81.185,71	0,00	0,00
47 213307 Mijloace de transport-Auto MATIZ B44PON	22.684,46	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	22.684,46	0,00	0,00
48 213308 Mijloace de transport-Auto MATIZ B45PON	17.918,59	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	17.918,59	0,00	0,00	0,00
49 213309 Mijloace de transport-Auto MATIZ B47PON	21.154,38	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	21.154,38	0,00	0,00
50 213310 Mijloace de transport-Auto MATIZ B48PON	21.468,86	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	21.468,86	0,00	0,00
51 213311 Mijloace de transport- Transpaleta(Spania) nr.3	7.940,68	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.940,68	0,00	0,00
52 213312 Mijloace de transport- Autoturism VOLVO	26.700,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	26700,00	0,00	0,00
53 213313 Mijloace de transport - Electrostrivitor Fiat Pinespo	5.474,10	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5474,10	0,00	0,00	0,00
54 213314 Mijloace de transport- Autofurgoneta Citroen B32PON	61.040,34	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	61.040,34	0,00	0,00
56 214101 Mobilier-Usa rezistenta la foc 1	4.068,21	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4.068,21	0,00	0,00
57 214102 Mobilier-Usa rezistenta la foc 2	5.781,33	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5.781,33	0,00	0,00
58 214105 Mobilier-Mobilier birou 1	2.710,08	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.710,08	0,00	0,00
59 214106 Mobilier-Rafturi metalice ptr.depozit (1)	21.098,35	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	21.098,35	0,00	0,00
60 214107 Mobilier-Rafturi metalice (ptr.depozit 2)	16.265,14	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	16.265,14	0,00	0,00
61 214108 Mobilier-Rame ptr.depozitare marfuri 1	25.559,84	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	25.559,84	0,00	0,00
62 214109 Mobilier-Rame ptr rafturi metalice 2	25.929,08	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	25.929,08	0,00	0,00
63 214110 Mobilier-Rame ptr depozitare marfuri 3	4.510,95	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4.510,95	0,00	0,00
64 214201 Birotica -Imprimanta Zebra ptr etichete	7.495,97	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.495,97	0,00	0,00
65 214203 Birotica -Laptop FujitsuSiemens P11505+Accesorii	4.335,72	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4.335,72	0,00	4.335,72	0,00	0,00	0,00

66 214204 Birotica -Laptop Toshiba A300-231 15,4" T66	2.520,92	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.520,92	0,00	0,00	0,00
67 214205 Birotica -Calculator DVR-001 ptr supravegcare	2.830,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2830,00	0,00	0,00	0,00
68 214206 Birotica -Multifunctionala KYOCERA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4.117,63	0,00	0,00	0,00
69 214401 Echipam prot val umane si materiale - - Instalatie antincendiu	14.414,28	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	14.414,28	0,00	0,00	0,00
70 214802 Alte active corporale-MF Tamplarie aluminiu	8.403,36	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8.403,36	0,00	0,00	0,00
71 214803 Alte active corporale - Sistem supraveghere video	4.748,47	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4.748,47	0,00	0,00	0,00
72 214804 Alte active corporale - Sistem aer conditionat	8.737,60	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8737,60	0,00	0,00	0,00
25 213122 Echipamente tehnologice - Masina automata umplut sticle	294.984,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	169.984,00	169.984,00	125.000,00	
73 232001 Avansuri acordate pt. imobiliz corporale	25.287,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-25287,20	0,00	0,00	0,00
74 234001 Avansuri acordate pentru imobilizari necorporale	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	248,32	248,32	0,00	0,00
75 267801 Alte creante imobiliz -Garantie retinută de Distrigaz Sud	268,40	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	268,40	0,00	0,00	0,00
76 267802 Alte creante imobiliz - Garantie retinută de Electrica	50,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	50,00	0,00	0,00	0,00
77 267803 Alte creante imobilizate - Garantie acordată Mega-Lizeanu	400,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	400,00	0,00	0,00	0,00
78 267804 Alte creante imobiliz - Garantie acordata Mega-M.Bravu	400,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	400,00	0,00	0,00	0,00
79 267805 Alte creante imobiliz - Garantie acordata Mega-Militari	400,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	400,00	0,00	0,00	0,00
80 267806 Alte creante imobiliz - Garantie acordata Mega-Pantelimon	400,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	400,00	0,00	0,00	0,00
81 267807 Alte creante imobiliz - Garantie acordata Mega-Tituлесcu	400,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	400,00	0,00	0,00	0,00
82 267808 Alte creante imobiliz - Garantie acordata la Camera Deputatilor	455,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	455,00	0,00	0,00	0,00
83 280502 Amortizare licenta Exact Globe	0,00	71.726,64	0,00	0,00	0,00	32.874,71	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.988,65	35.863,36	0,00	107590,00
84 280801 Amortizarea altor imobiliz necorporale- program Contabilitate Exact Globe	0,00	21.258,72	0,00	0,00	0,00	9.743,58	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	885,70	10.629,28	0,00	31888,00
85 280802 Amortizarea altor imobiliz necorp . -Antivirus ESET NOD32	0,00	766,07	0,00	0,00	0,00	451,75	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	451,75	0,00	1.217,82
86 280804 Amortizarea altor imobiliz necorp . -Kit Certificat Digital	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	150,21	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	16,69	166,90	0,00	166,90
86bis 281201 Amortizarea cladirilor	0,00	66.656,20	0,00	0,00	0,00	6.110,17	73.321,84	555,47	73.321,84	0,00	0,00	6.665,64	73.321,84	0,00	0,00

87 281301 Amortizarea instalatiilor	0,00	326.478,81	0,00	0,00	60.846,54	135.201,00	6.079,65	135.201,00	66.926,19	0,00	258.204,00
88 281302 Amortizarea mijloacelor de transport	0,00	242.320,43	0,00	23.392,69	61.144,97	0,00	4.986,57	23.392,69	66.131,54	0,00	285.059,28
89 281303 Amortizarea aparate,instal.control masurare - Ceas electr exterior	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	17,94	0,00	17,94	0,00	17,94
90 281401 Amortizarea altor imob corporale-Mobilier	0,00	51828,10	0,00	0,00	6.804,27	0,00	618,57	0,00	7.422,84	0,00	59.250,94
91 281402 Amortizarea altor imob corporale-Birotica	0,00	13.978,24	0,00	0,00	2585,60	4.335,72	258,98	4.335,72	2.844,58	0,00	12487,10
92 281403 Amortizarea altor imob.corporale- Echipam prot val umane,materiale	0,00	6.126,12	0,00	0,00	1.321,32	0,00	120,12	0,00	1.441,44	0,00	7.567,56
93 281404 Amortizarea altor imob.corporale- diverse	0,00	9.045,44	0,00	0,00	2.776,12	0,00	195,09	0,00	2.971,21	0,00	12.016,65
TOTAL : Clasa 2	1.453.611,03	810.184,77	0,00	151.890,97	208.450,25	4.335,72	21.059,15	156.226,69	229.509,40	1.554.132,58	983.989,03
94 301001 Materii prime	127.235,47	0,00	0,00	1.280.822,09	1.218.512,02	167.557,34	129.037,22	1.448.379,43	1.347.549,24	228.065,66	0,00
95 302401 Piese de schimb	0,00	0,00	0,00	1.231,62	1.231,62	0,00	0,00	1.231,62	1.231,62	0,00	0,00
96 303001 Materiale de natura obiectelor de inventar	0,00	0,00	0,00	5.882,73	5.882,73	1.450,81	1.450,81	7.333,54	7.333,54	0,00	0,00
97 345001 Produse finite	93110,50	0,00	0,00	1.298.371,72	1.326.020,52	122021,30	127.870,18	1.420.393,02	1453890,70	59.612,82	0,00
98 351001 Materii si materiale aflate la terti	4.931,44	0,00	0,00	103.213,52	108.144,96	12.870,93	9.538,37	116.084,45	117.683,33	3.332,56	0,00
99 371001 Marfuri	696.421,79	0,00	0,00	1.913.894,41	1.963.616,02	282.069,16	253.694,54	2.195.963,57	2.217.310,56	675.074,81	0,00
100 381001 Ambalaje	1900,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-1500,00	400,00	-1500,00	400,00	0,00	0,00
TOTAL : Clasa 3	923599,20	0,00	0,00	4.603.416,09	4.623.407,87	584.469,54	521.991,12	5.187.885,63	5.145.398,98	966.085,85	0,00
101 401001 Furnizori interni	0,00	195.885,88	0,00	1.981.200,49	1.988.559,81	221.627,49	213792,20	2.202.827,98	2.202.352,01	0,00	195.409,91
102 401002 Furnizori externi	0,00	151.507,14	0,00	2411223,80	2.448.661,51	531.633,02	375.868,74	2.942.856,82	2.824.530,25	0,00	33.180,57
103 404001 Furnizori de imobilizari interni	0,00	0,00	0,00	129.924,44	129.924,44	0,00	0,00	129.924,44	129.924,44	0,00	0,00
104 404002 Furnizori de imobilizari externi	0,00	0,00	0,00	3.487,87	23.515,81	20240,00	212,06	23.727,87	23.727,87	0,00	0,00
105 408001 Furnizori facturi nesosite	0,00	0,00	0,00	2423833,00	2423833,00	360.927,03	360.927,03	2.784.760,03	2.784.760,03	0,00	0,00
106 409101 Furnizori-debitori pr cumparari de bunuri de natura stocuri	0,00	0,00	0,00	1.349,94	1.349,94	0,00	0,00	1.349,94	1.349,94	0,00	0,00
107 409201 Furnizori-debitori pr prestari de servicii si executat de lucrari	5.989,45	0,00	0,00	27.014,91	28.486,36	-2.993,69	1.524,31	24.021,22	30.010,67	0,00	0,00
108 411101 Clienti	1.117.330,97	0,00	0,00	7.332.645,28	7.153.148,92	721.565,56	704.181,84	8.054.210,84	7.857.330,76	1.314.211,05	0,00
109 411102 Clienti externi	45.644,77	0,00	0,00	7.773,89	45.644,77	28,75	7.802,64	7.802,64	53.447,41	0,00	0,00

110 411801	Clients incerti sau in litigiu	192.353,77	0,00	0,00	72.659,23	29.066,14	101.938,09	29.066,14	174.597,32	46.822,59	0,00
111 419001	Clients-creditori	0,00	3.794,96	0,00	-3.794,96	0,00	0,00	0,00	-3.794,96	0,00	0,00
112 421001	Personal-salarii datorate	0,00	0,00	0,00	217548,00	19201,00	19201,00	236749,00	236749,00	0,00	0,00
113 425001	Avansuri acordate personalului	0,00	0,00	0,00	30900,00	1700,00	1700,00	32600,00	32600,00	0,00	0,00
114 431101	Contributia unitatii la asig. Sociale	0,00	4446,00	0,00	45250,00	3994,00	3994,00	49696,00	49244,00	0,00	3994,00
115 431201	Contributia personalului la asig.sociale	0,00	2244,00	0,00	22831,00	2015,00	2015,00	25075,00	24846,00	0,00	2015,00
116 431301	Contributia angajatorului pentru asigurarile sociale de sanatate	0,00	1112,00	0,00	11311,00	998,00	998,00	12423,00	12309,00	0,00	998,00
117 431302	FNUASS-Fond National ptr.asig.sociale sanatate	0,00	-16933,00	0,00	1849,00	163,00	163,00	1849,00	2012,00	0,00	-16770,00
118 431401	Contributia angajatilor pentru asigurarile sociale de sanatate	0,00	1176,00	0,00	11983,00	1058,00	1058,00	13159,00	13041,00	0,00	1058,00
119 431801	Fond ptr.accidente, boli profesionale	0,00	62,00	0,00	626,00	55,00	55,00	688,00	681,00	0,00	55,00
120 437101	Contributia unitatii la fondul de somaj	0,00	107,00	0,00	1086,00	96,00	96,00	1193,00	1182,00	0,00	96,00
121 437201	Contributia personalului la fondul de somaj	0,00	107,00	0,00	1075,00	95,00	95,00	1182,00	1170,00	0,00	95,00
122 437301	Fond de garantie ptr plata creantelor salariale	0,00	53,00	0,00	543,00	48,00	48,00	596,00	591,00	0,00	48,00
123 441101	Impozitul pe profit curent	0,00	9047,00	0,00	174387,00	0,00	10005,00	183416,00	184392,00	0,00	10023,00
124 442301	TVA de plata	0,00	77278,00	0,00	989.792,19	85.191,45	99.070,77	1.067.070,19	1.088.862,96	0,00	99.070,77
125 442601	TVA deductibila	0,00	0,00	0,00	987.870,46	130.186,82	130.186,82	1.118.057,28	1.118.057,28	0,00	0,00
126 442701	TVA colectata	0,00	0,00	0,00	1.977.661,21	229.257,59	229.257,59	2206918,80	2206918,80	0,00	0,00
127 444001	Impozit pe venituri de natura salariilor	0,00	2611,00	0,00	26591,00	2332,00	2332,00	29202,00	28923,00	0,00	2332,00
128 446001	Alte impozite ,taxe si varsaminte asimilate	0,00	0,00	0,00	1.628,82	0,00	0,00	1.628,82	1.628,82	0,00	0,00
129 446002	Impoz.venituri nerezidenti	0,00	0,00	0,00	1.120,13	0,00	0,00	1.120,13	1.120,13	0,00	0,00
130 446003	Impozit pe dividende	0,00	0,00	0,00	83876,00	0,00	0,00	83876,00	83876,00	0,00	0,00
131 447002	Fond special 0.75% comision carti munca ITM	0,00	160,00	0,00	0,00	0,00	0,00	160,00	0,00	0,00	0,00
132 448101	Alte datorii fata de bugetul statului	0,00	0,00	0,00	3105,00	0,00	0,00	3105,00	3105,00	0,00	0,00
133 448201	Alte creante privind bugetul statului	0,00	0,00	0,00	30658,00	0,00	0,00	30658,00	30658,00	0,00	0,00
134 455102	Actionari/asociati - conturi curente in valuta	0,00	295651,20	0,00	396640,50	232671,90	0,00	450388,50	396640,50	0,00	241903,20

135 455803 Actionari/asociati -dobanzi la conturi curente in valuta	0,00	8.187,08	19.387,61	11.200,53	0,00	18.211,86	19.387,61	29.412,39	0,00	18.211,86
136 457001 Dividende de plata	0,00	0,00	838.758,96	838.758,96	0,00	0,00	838.758,96	838.758,96	0,00	0,00
137 461001 Debitori diversi	5.525,95	0,00	715.056,45	704.829,37	60.739,38	55.954,58	775.795,83	760.783,95	20.537,83	0,00
138 471001 Cheltuieli inregistrate in avans	0,00	0,00	1.628,82	1.628,82	0,00	0,00	1.628,82	1.628,82	0,00	0,00
139 473001 Decontari din operatii in curs de clarificare	0,00	0,00	1,00	1,00	0,00	0,00	1,00	1,00	0,00	0,00
140 491001 Ajustari ptr deprecierea creanțelor-clienți	0,00	192.353,77	71.500,58	0,00	99.650,98	25.620,38	171.151,56	25.620,38	0,00	46.822,59
TOTAL : Clasa 4	1.366.844,91	928.850,03	20806535,00	20.886.739,82	2.751.547,42	2.366.308,91	23.558.082,42	23.253.048,73	1.381.571,47	638.542,90
141 512101 Banca in lei Unicredit - Agentia Berceni (contul curent)	12.722,69	0,00	7224285,00	7.124.950,03	926.030,52	934506,40	8.150.315,52	8.059.456,43	103.581,78	0,00
142 512102 Garamiții Banca Unicredit-Ag.Berceni	134,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	134,00	0,00
143 512103 Banca-Trezoreria	44069,40	0,00	162524,40	118.917,11	21.165,69	106.345,51	183.690,09	225.262,62	2.496,87	0,00
144 512106 Banca in lei Unicredit - Agentia Berceni (cont de economii)	91.929,15	0,00	1723433,90	1457900,00	73.797,14	412.732,05	1.797.231,04	1.870.632,05	18.528,14	0,00
145 512401 Banca in valuta Unicredit-Agentia Berceni	3.491,77	0,00	2.597.007,31	2.593.492,57	775.471,86	779.011,81	3.372.479,17	3.372.504,38	3.466,56	0,00
146 531101 Casa in lei	2.209,04	0,00	1.464.920,74	1.455.461,84	142.998,04	148.836,56	1.607.918,78	1604298,40	5.829,42	0,00
147 542001 Avansuri de trezorerie	0,00	0,00	1000,00	1000,00	0,00	0,00	1000,00	1000,00	0,00	0,00
148 581001 Viramente interne	0,00	0,00	5.586.205,66	5.586.205,66	1.271.821,05	1.271.821,05	6.858.026,71	6.858.026,71	0,00	0,00
TOTAL : Clasa 5	154.556,05	0,00	18.759.377,01	18.337.927,21	3211284,30	3.653.253,38	21.970.661,31	21.991.180,59	134.036,77	0,00
149 601001 Chelt. cu materiile prime	0,00	0,00	1.065.761,18	1.065.761,18	115.764,05	115.764,05	1.181.525,23	1.181.525,23	0,00	0,00
150 602201 Chelt. privind combustibilul	0,00	0,00	32.610,04	32.610,04	2.951,56	2.951,56	35561,60	35561,60	0,00	0,00
151 602401 Chelt. privind piesele de schimb	0,00	0,00	15.982,95	15.982,95	12.405,59	12.405,59	28.388,54	28.388,54	0,00	0,00
152 602801 Chelt.privind alte mat.consumabile	0,00	0,00	726,38	726,38	352,90	352,90	1.079,28	1.079,28	0,00	0,00
153 603001 Chelt. privind materialele de natura obiectelor de inventar	0,00	0,00	5.882,73	5.882,73	1.450,81	1.450,81	7.333,54	7.333,54	0,00	0,00
154 604001 Chelt. privind materialele nestocate	0,00	0,00	76.916,09	76.916,09	6.092,14	6.092,14	83.008,23	83.008,23	0,00	0,00
155 605001 Chelt. privind energia si apa	0,00	0,00	30.534,12	30.534,12	7.143,42	7.143,42	37.677,54	37.677,54	0,00	0,00
156 607001 Chelt. privind marfurile	0,00	0,00	1.913.596,62	1.913.596,62	243.238,01	243.238,01	2.156.834,62	2.156.834,62	0,00	0,00
157 608001 Chelt. privind ambalajele	0,00	0,00	0,00	0,00	400,00	400,00	400,00	400,00	0,00	0,00

158 61 1001 Chelt. cu intretinerea si reparatiile	0,00	0,00	16.520,86	16.520,86	4.547,41	4.547,41	21.068,27	21.068,27	0,00	0,00
159 61 2001 Chelt. cu redeventele locatiile de gestiune si chirii	0,00	0,00	507.635,69	507.635,69	49978,20	49978,20	557.613,89	557.613,89	0,00	0,00
160 61 3001 Chelt. cu primele de asigurare	0,00	0,00	17739,60	17739,60	1156,00	1156,00	18895,60	18895,60	0,00	0,00
161 62 2001 Chelt. privind comisioanele si onorariile	0,00	0,00	2000,00	2000,00	0,00	0,00	2000,00	2000,00	0,00	0,00
162 62 3001 Chelt. de protocol	0,00	0,00	15.333,92	15.333,92	1.679,84	1.679,84	17.013,76	17.013,76	0,00	0,00
163 62 3002 Chelt. de reclama si publicitate	0,00	0,00	67.374,77	67.374,77	9.891,81	9.891,81	77.266,58	77.266,58	0,00	0,00
164 62 4001 Chelt. cu transportul de bunuri si personal	0,00	0,00	114.041,46	114.041,46	14.773,63	14.773,63	128.815,09	128.815,09	0,00	0,00
165 62 4002 Chelt. cu transportul international de marfuri	0,00	0,00	6472,50	6472,50	0,00	0,00	6472,50	6472,50	0,00	0,00
166 62 5001 Chelt. cu deplasari, detasari, transferari	0,00	0,00	6.195,34	6.195,34	178,75	178,75	6.374,09	6.374,09	0,00	0,00
167 62 6001 Chelt. postale si taxe telecomunicatii	0,00	0,00	13.197,78	13.197,78	1.093,46	1.093,46	14.291,24	14.291,24	0,00	0,00
168 62 7001 Chelt. cu serviciile bancare si asimilate - interne	0,00	0,00	8.659,33	8.659,33	1.769,15	1.769,15	10.428,48	10.428,48	0,00	0,00
169 62 7002 Chelt. cu serviciile bancare si asimilate - externe	0,00	0,00	421,53	421,53	0,00	0,00	421,53	421,53	0,00	0,00
170 62 8001 Alte chelt. cu serviciile executate de terti	0,00	0,00	136.821,36	136.821,36	8871,10	8871,10	145.692,46	145.692,46	0,00	0,00
171 63 5001 Chelt. cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate	0,00	0,00	3.838,23	3.838,23	69,42	69,42	3.907,65	3.907,65	0,00	0,00
172 64 1001 Chelt. cu salariile personalului	0,00	0,00	217548,00	217548,00	19201,00	19201,00	236749,00	236749,00	0,00	0,00
173 64 5101 Contributia unitatii la asigurările sociale	0,00	0,00	45250,00	45250,00	3994,00	3994,00	49244,00	49244,00	0,00	0,00
174 64 5201 Contributia unitatii ptr. ajutorul de somaj	0,00	0,00	1629,00	1629,00	144,00	144,00	1773,00	1773,00	0,00	0,00
175 64 5301 Contributia angajatorului pentru asigurările sociale de sanatate	0,00	0,00	11311,00	11311,00	998,00	998,00	12309,00	12309,00	0,00	0,00
176 64 5302 Contributia angajatorului CCI 0,85%-FNUASS	0,00	0,00	1849,00	1849,00	163,00	163,00	2012,00	2012,00	0,00	0,00
177 64 5801 Alte chelt. privind asig. si protectia sociala	0,00	0,00	2407,00	2407,00	55,00	55,00	2462,00	2462,00	0,00	0,00
178 65 4001 Pierderi din creante si debitori diversi	0,00	0,00	19.558,58	19.558,58	101.938,09	101.938,09	121.496,67	121.496,67	0,00	0,00
179 65 8101 Despagubiri, amenzi si penalitati	0,00	0,00	5287,60	5287,60	875,02	875,02	6.162,62	6.162,62	0,00	0,00
180 65 8801 Alte chelt. de exploatare	0,00	0,00	390,18	390,18	1.560,06	1.560,06	1.950,24	1.950,24	0,00	0,00
181 66 5001 Chelt. din diferente de curs valutar	0,00	0,00	20.377,68	20.377,68	2.736,03	2.736,03	23.113,71	23.113,71	0,00	0,00

182 665002 Chelt.cu diferente de curs din reevaluari	0,00	0,00	54.150,19	54.150,19	6.279,95	6.279,95	6.279,95	60.430,14	60.430,14	0,00	0,00
183 666001 Chelt.privind dobanzile	0,00	0,00	11173,80	11173,80	18.211,86	18.211,86	18.211,86	29.385,66	29.385,66	0,00	0,00
184 681101 Chelt.de exploatare privind amortizarea imobilizarilor	0,00	0,00	184.809,24	184.809,24	16.723,43	16.723,43	16.723,43	201.532,67	201.532,67	0,00	0,00
184bis 681102 Chelt.de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor corporale	0,00	0,00	0,00	0,00	34.783,00	34.783,00	34.783,00	34.783,00	34.783,00	0,00	0,00
185 681401 Chelt.de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor	0,00	0,00	0,00	0,00	25.620,38	25.620,38	25.620,38	25.620,38	25.620,38	0,00	0,00
186 691001 Chelt.cu impozitul pe profit	0,00	0,00	174.387,00	174.387,00	10.005,00	10.005,00	10.005,00	184.392,00	184.392,00	0,00	0,00
TOTAL : Clasa 6	0,00	0,00	4.808.390,74	4.808.390,74	727.095,07	727.095,07	727.095,07	5.535.485,81	5.535.485,81	0,00	0,00
187 701001 Venituri din vanzarea produselor finite	0,00	0,00	2.966.657,40	2.966.657,40	274.324,29	274.324,29	274.324,29	3.240.981,69	3.240.981,69	0,00	0,00
188 703001 Venituri din vanzarea prod.reziduale	0,00	0,00	0,10	0,10	0,00	0,00	0,00	0,10	0,10	0,00	0,00
189 704001 Venituri din lucrari executate si servicii prestate	0,00	0,00	17.453,48	17.453,48	0,00	0,00	0,00	17.453,48	17.453,48	0,00	0,00
190 707001 Venituri din vanzarea marfurilor	0,00	0,00	2.917.999,60	2.917.999,60	323.143,84	323.143,84	323.143,84	3.241.143,44	3.241.143,44	0,00	0,00
191 709001 Reduceri comerciale acordate	0,00	0,00	-118.956,13	-118.956,13	-15.560,38	-15.560,38	-15.560,38	-134.516,51	-134.516,51	0,00	0,00
192 711001 Venituri afer costurilor stocurilor de produse (Variatia stocurilor)	0,00	0,00	1.315.808,59	1.315.808,59	127.870,18	127.870,18	127.870,18	1.443.678,77	1.443.678,77	0,00	0,00
193 758301 Venituri din vanzarea activelor si alte operatii de capital	0,00	0,00	16.277,16	16.277,16	0,00	0,00	0,00	16.277,16	16.277,16	0,00	0,00
194 758801 Alte venituri din exploatare	0,00	0,00	0,00	0,00	1.096,47	1.096,47	1.096,47	1.098,18	1.098,18	0,00	0,00
195 765001 Venituri din diferente de curs valutar	0,00	0,00	892,61	892,61	1875,30	1875,30	1875,30	2.767,91	2.767,91	0,00	0,00
196 765002 Venituri din diferente de curs din reevaluari	0,00	0,00	32.825,27	32.825,27	2.151,72	2.151,72	2.151,72	34.976,99	34.976,99	0,00	0,00
197 766001 Venituri din dobanzi-interne	0,00	0,00	5.837,45	5.837,45	501,29	501,29	501,29	6.338,74	6.338,74	0,00	0,00
198 766002 Venituri din dobanzi-externe	0,00	0,00	31,40	31,40	1,86	1,86	1,86	33,26	33,26	0,00	0,00
199 781401 Venituri din ajustari ptr .deprecierea activelor circulante	0,00	0,00	71.500,58	71.500,58	99.650,98	99.650,98	99.650,98	171.151,56	171.151,56	0,00	0,00
TOTAL : Clasa 7	0,00	0,00	7.226.329,22	7.226.329,22	815.055,55	815.055,55	815.055,55	8.041.384,77	8.041.384,77	0,00	0,00
TOTAL GENERAL	3.898.611,19	3.898.611,19	62.684.523,90	62.684.523,90	8.791.948,54	8.791.948,54	8.791.948,54	71.476.472,44	71.476.472,44	4.035.826,67	4.035.826,67

ELABORAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE - **CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE** - ÎNTRE LIBERTATE ȘI CONFORMITATE

Lect. univ. dr. **Lucian – Dorel ILINCUȚĂ**
Universitatea *Spiru Haret*, Facultatea de Management Financiar Contabil,
București, România

Rezumat:

În contabilitatea generală la nivel internațional nu există o schemă universală de prezentare a **Contului de profit și pierdere**. Între cele două modele, **după natura** cheltuielilor și veniturilor și, respectiv, **după funcția (destinația)** cheltuielilor și veniturilor, sunt prezente o varietate de modele determinate de convențiile naționale și exigențele juridice, fiscale și câteodată economice.

Cuvinte cheie: contabilitate, situații financiare, contul de profit și pierdere, situația rezultatului global, performanța, venituri, cheltuieli, rezultatul global, profit și pierdere.

Clasificare Jel: M41; M40; B21; B22.

1. Introducere

Atât *Directiva a IV-a a CEE* cât și *IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare* prevăd dezvăluirea informațiilor legate de performanța entității raportoare prin intermediul **Contului de profit și pierdere** sau a **Situației rezultatului global**.

Conform *IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare*, (pg. 99) o entitate trebuie să prezinte, fie în contul de profit și pierdere, fie în situația rezultatului global, o analiză a cheltuielilor utilizând o clasificare bazată fie pe natura cheltuielilor, fie pe funcția lor în cadrul întreprinderii. Totuși, întreprinderile sunt încurajate să folosească contul de profit și pierdere sau situația individuală a veniturilor și cheltuielilor pentru prezentarea analizei de mai sus.

În România, în anul 2013, *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene* măsoară performanța entității raportoare prin intermediul **Contului de profit și pierdere**, *Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară* face acest lucru prin **Situația veniturilor și cheltuielilor**. Conform *IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare*, performanța entității este dezvăluită prin **Situația rezultatului global**.

2.1. Fundamente teoretice privind discursul informațional al situațiilor financiare – Contul de profit și pierdere

Prin apel la *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene* [1], în România operează două sisteme de contabilitate financiară opozabile entităților raportoare (întreprinderilor), și anume **sistemul dezvoltat** și **sistemul simplificat**. Deosebirea între cele două constă în componența situațiilor financiare – **cinci componente** (bilanț; cont de profit și pierdere; situația modificărilor capitalului propriu; situația fluxurilor de numerar; notele explicative la situațiile financiare anuale) respectiv **trei componente** (bilanț prescurtat; cont de profit și pierdere; note explicative la situațiile financiare anuale) precum și **două componente opționale** (situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de numerar) pentru sistemul dezvoltat respectiv **două componente** (bilanț simplificat; cont de

profit și pierdere simplificat) pentru *sistemul simplificat*, precum și în formatul acestora (conținutul posturilor).

Spre deosebire de *bilanț* care se deosebește în funcție de criteriile de mărime atât în cadrul *sistemului dezvoltat* cât și în cadrul *sistemului simplificat*, *contul de profit și pierdere* are aceeași structură în cadrul *sistemului dezvoltat*, deosebirea (simplificarea/prescurtarea) operează numai în cadrul *sistemului simplificat*.

Dacă *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene* măsoară performanța entității raportoare prin intermediul *Contului de profit și pierdere*, *Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară* [2] face acest lucru prin *Situația veniturilor și cheltuielilor*. Prin apel la IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, performanța entității este dezvăluită prin *Situația rezultatului global*.

2.2. Contul de profit și pierdere versus Situația rezultatului global sau Situația veniturilor și cheltuielilor

Contul de profit și pierdere

Directiva a IV-a a CEE propune patru scheme [3] ale „Contului de profit și pierdere”, în esență două, diferențiate în funcție de criteriul ales pentru structurarea cheltuielilor și veniturilor, **cel al naturii** sau **cel al funcțiilor (destinației)**. Multiplicarea până la cifra de patru depinde de modul de așezare a elementelor în cadrul fiecărei scheme, **sub formă de cont** sau **bilateral** sau **listă** sau **diferență**.

În contabilitatea generală internațională nu există o schemă universală de prezentare a „Contului de profit și pierdere”. Între cele două scheme enunțate sunt prezente o varietate de modele determinate de normalizarea națională, exigențele juridice și fiscale și chiar economice.

Reglementările contabile conforme cu directivele europene din România prevăd prezentarea *Contului de profit și pierdere* sub formă de listă bazată pe *clasificarea cheltuielilor și veniturilor în funcție de natură*. În cadrul *Note explicative la situațiile financiare anuale* – Nota 4. *Analiza rezultatului din exploatare* impune o prezentare a performanței din exploatare printr-o schemă listă a *Contului de profit și pierdere* alcătuită după *funcția (destinația) cheltuielilor*.

▪ Conform *Directivei a IV-a a CEE*, **schema - listă a contului de profit și pierdere bazată pe clasificarea cheltuielilor și veniturilor în funcție de natură** se prezintă astfel:

Contul de profit și pierdere

1. *Cifra de afaceri netă*
2. *Variația stocurilor de produse finite și a producției în curs de execuție*
3. *Producția realizată de societate pentru scopurile sale proprii și capitalizată*
4. *Alte venituri din exploatare*
5.
 - a) *Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile*
 - b) *Alte cheltuieli externe*
6. *Cheltuieli cu personalul*
 - a) *Salarii și indemnizații*
 - b) *Cheltuieli cu asigurările sociale, cu indicarea distinctă a celor referitoare la pensii*
7.
 - a) *Ajustări de valoare privind cheltuielile de constituire, imobilizările corporale și imobilizările necorporale*
 - b) *Ajustări de valoare privind active circulante, în măsura în care acestea depășesc suma ajustărilor de valoare care sunt normale în societatea în cauză*

8. Alte cheltuieli de exploatare
9. Venituri din interese de participare, cu indicarea distinctă a celor obținute de la societățile afiliate
10. Venituri din alte investiții și împrumuturi care fac parte din activele imobilizate, cu indicarea distinctă a celor obținute de la societățile afiliate
11. Alte dobânzi de încasat și venituri similare, cu indicarea distinctă a celor obținute de la societățile afiliate
12. Ajustări de valoare privind imobilizările financiare și investiții deținute ca active circulante
13. Dobânzi de plătit și cheltuieli similare, cu indicarea distinctă a celor privind societățile afiliate
14. Impozitul pe profit sau pierdere din activități curente
15. Profitul sau pierderea din activități curente după impozitare
16. Venituri extraordinare
17. Cheltuieli extraordinare
18. Profitul sau pierderea din activități extraordinare
19. Impozitul pe profit sau pierdere din activități extraordinare
20. Alte impozite nereprezentate la elementele de mai sus
21. Profitul sau pierderea exercițiului financiar

▪ Sub formă de **cont** sau **tabelară**, schema contului de profit și pierdere **bazată pe clasificarea cheltuielilor și veniturilor în funcție de natură** se prezintă astfel:

Contul de profit și pierdere

CHELTUIELI	VENITURI
1. Diminuarea valorii stocurilor de produse finite și a producției în curs de execuție	1. Cifra de afaceri netă
2. a) Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile b) Alte cheltuieli externe	2. Creșterea valorii stocurilor de produse finite și a producției în curs de execuție
3. Cheltuieli cu personalul a) Salarii și indemnizații b) Cheltuieli cu asigurările sociale, cu indicarea distinctă a celor referitoare la pensii	3. Producția realizată de societate pentru scopurile sale proprii și capitalizată
4. a) Ajustări de valoare privind cheltuielile de constituire, imobilizările corporale și imobilizările necorporale b) Ajustări de valoare privind active circulante, în măsura în care acestea depășesc suma ajustărilor de valoare care sunt normale în societatea în cauză	4. Alte venituri din exploatare
5. Alte cheltuieli de exploatare	5. Venituri din interese de participare, cu indicarea distinctă a celor obținute de la societățile afiliate
6. Ajustări de valoare privind imobilizările financiare și investiții deținute ca active circulante	6. Venituri din alte investiții și împrumuturi care fac parte din activele imobilizate, cu indicarea distinctă a celor obținute de la societățile afiliate
7. Dobânzi de plătit și cheltuieli similare, cu indicarea distinctă a celor privind societățile afiliate	7. Alte dobânzi de încasat și venituri similare, cu indicarea distinctă a celor obținute de la societățile afiliate
8. Impozitul pe profit sau pierdere din activități curente	8. Profitul sau pierderea din activități curente după impozitare
9. Profitul sau pierderea din activități curente după impozitare	9. Venituri extraordinare
10. Cheltuieli extraordinare	13. Profitul sau pierderea exercițiului financiar
11. Impozitul pe profit sau pierdere din activități extraordinare	
12. Alte impozite nereprezentate la elementele de mai sus	
13. Profitul sau pierderea exercițiului financiar	

▪ **Schema listă a contului de profit și pierdere alcătuită după funcția (destinația) cheltuielilor**, așa cum este formalizată de Directiva a IV-a a C.E.E. se prezintă astfel:

Contul de profit și pierdere

1. Cifra de afaceri netă
2. Costul vânzărilor (inclusiv ajustările de valoare)
3. Profitul sau pierderea brută (1 – 2)
4. Costuri de distribuie (inclusiv ajustările de valoare)
5. Cheltuieli administrative (inclusiv ajustările de valoare)
6. Alte cheltuieli de exploatare
7. Venituri din interese de participare, cu indicarea distinctă a celor obținute de la societățile afiliate
8. Venituri din alte investiții și împrumuturi care fac parte din activele imobilizate, cu indicarea distinctă a celor obținute de la societățile afiliate
9. Alte dobânzi de încasat și venituri similare, cu indicarea distinctă a celor obținute de la societățile afiliate
10. Ajustări de valoare privind imobilizările financiare și investiții deținute ca active circulante
11. Dobânzi de plătit și cheltuieli similare, cu indicarea distinctă a celor privind societățile afiliate
12. Impozitul pe profit sau pierdere din activități curente
13. Profitul sau pierderea din activități curente după impozitare
14. Venituri extraordinare
15. Cheltuieli extraordinare
16. Profitul sau pierderea din activități extraordinare
17. Impozitul pe profit sau pierdere din activități extraordinare
18. Alte impozite nereprezentate la elementele de mai sus
19. Profitul sau pierderea exercițiului financiar

▪ **Schema bilanțieră sau tabelară a contului de profit și pierdere bazată pe clasificarea cheltuielilor de exploatare în raport de funcția sau destinația lor** se prezintă după cum urmează:

Contul de profit și pierdere

CHELTUIELI	VENITURI
1. Costul vânzărilor (inclusiv ajustările de valoare)	1. Cifra de afaceri netă
2. Costuri de distribuie (inclusiv ajustările de valoare)	2. Alte venituri din exploatare
3. Cheltuieli administrative (inclusiv ajustările de valoare)	3. Venituri din interese de participare, cu indicarea distinctă a celor obținute de la societățile afiliate
4. Ajustări de valoare privind imobilizările financiare și investiții deținute ca active circulante	4. Venituri din alte investiții și împrumuturi care fac parte din activele imobilizate, cu indicarea distinctă a celor obținute de la societățile afiliate
5. Dobânzi de plătit și cheltuieli similare, cu indicarea distinctă a celor privind societățile afiliate	5. Alte dobânzi de încasat și venituri similare, cu indicarea distinctă a celor obținute de la societățile afiliate
6. Impozitul pe profit sau pierdere din activități curente	6. Profitul sau pierderea din activități curente după impozitare
7. Profitul sau pierderea din activități curente după impozitare	7. Venituri extraordinare
8. Cheltuieli extraordinare	8. Profitul sau pierderea exercițiului financiar
9. Impozitul pe profit sau pierdere din activități extraordinare	
10. Alte impozite nereprezentate la elementele de mai sus	
11. Profitul sau pierderea exercițiului financiar	

Remarcă. Din analiza comparativă a celor două scheme privind Contul de profit și pierdere după natură și după funcție, se constată că primul este centrat pe indicatorii privind **cifra de afaceri și producția exercițiului**, iar cel de al doilea pe indicatorii privind **cifra de afaceri și costul bunurilor vândute**.

Situația rezultatului global sau Situația veniturilor și cheltuielilor

Conform IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (pg.A400-A401) [4], Situația rezultatului global, trebuie să prezinte toate elementele de venituri și cheltuieli recunoscute într-o perioadă:

(a) **într-o singură situație a rezultatului global, sau**

(b) **în două situații:** o situație care să prezinte componentele de profit sau pierdere (contul de profit și pierdere separat) și o a doua situație care începe cu profitul sau pierderea și care prezintă alte elemente ale rezultatului global (situația rezultatului global).

Informații care trebuie prezentate în situația rezultatului global.

Situația rezultatului global trebuie să includă, cel puțin, elemente-rânduri care să prezinte următoarele valori pentru perioadă:

- a) veniturile;
- b) costurile de finanțare;
- c) partea din profitul sau pierderea aferent(ă) entităților asociate și asocierilor în participație, contabilizată prin metoda punerii în echivalență;
- d) cheltuiala cu impozitul;
- e) o sumă unică cuprinzând totalul:
 - i) profitului sau pierderii postimpozitare din activități întrerupte și
 - ii) câștigului sau pierderii postimpozitare recunoscut(e) la evaluare la valoarea justă minus costurile generate de vânzare sau de cedarea activelor sau grupului (grupurilor) destinate cedării care constituie activitatea întreruptă;
- f) profit sau pierdere;
- g) fiecare componentă a altor elemente ale rezultatului global clasificată în funcție de natură (cu excepția valorilor de la litera h);
- h) partea celorlalte elemente ale rezultatului global al entităților asociate și al asocierilor în participație contabilizată folosind metoda punerii în echivalență; și
- i) rezultatul global total.

O entitate trebuie să prezinte următoarele elemente în situația rezultatului global ca alocări ale profitului sau pierderii aferent(e) perioadei:

- a) profit sau pierdere aferent(e) perioadei care se atribuie:
 - i) intereselor care nu controlează și
 - ii) proprietarilor societății-mamă.
- b) rezultatul global total pentru perioada care se atribuie:
 - i) intereselor care nu controlează și
 - ii) proprietarilor societății-mamă.

Deoarece efectele diferitelor activități, tranzacții și evenimente ale unei entități diferă din punct de vedere al frecvenței, potențialului de câștig sau pierdere și previzibilității, prezentarea componentelor performanței financiare ajută utilizatorii să înțeleagă performanța financiară obținută și să realizeze proiecții ale performanței financiare viitoare. O entitate include elemente-rânduri suplimentare în situația rezultatului global și în contul de profit și pierdere separat (dacă se prezintă), iar descrierile utilizate și ordinea elementelor sunt modificate când este necesară explicarea elementelor de performanță financiară.

O entitate ia în considerare factori precum caracterul semnificativ, natura și funcția elementelor de venituri și cheltuieli. De exemplu, o instituție financiară poate modifica descrierile pentru a oferi informații relevante pentru operațiunile unei instituții financiare.

O entitate nu va prezenta niciun element de venituri sau cheltuieli ca fiind element extraordinar în situația rezultatului global sau în contul de profit și pierdere separat (dacă se prezintă), sau în note.

A Profitul sau pierderea perioadei

O entitate va recunoaște toate elementele de venituri și cheltuieli dintr-o perioadă în profit sau pierdere, cu excepția cazului în care un IFRS impune sau permite o modalitate diferită.

Unele IFRS-uri specifică circumstanțele în care entitatea recunoaște elemente speciale în afara profitului sau pierderii din perioada curentă. IAS 8 Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori specifică două astfel de circumstanțe: corectarea erorilor și efectul modificărilor politicilor contabile. Alte IFRS-uri impun sau permit excluderea altor elemente ale rezultatului global care corespund definiției din Cadrul general a veniturilor sau cheltuielilor care vor fi excluse din profit sau pierdere.

IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* nu prescrie o schemă tip de prezentare a situației de profit și pierdere. Astfel, paragraful 99 prevede că: *o entitate trebuie să prezinte, fie în contul de profit și pierdere, fie în situația rezultatului global, o analiză a cheltuielilor utilizând o clasificare bazată fie pe natura cheltuielilor, fie pe funcția lor în cadrul întreprinderii. Totuși, întreprinderile sunt încurajate să folosească contul de profit și pierdere sau situația individuală a veniturilor și cheltuielilor pentru prezentarea analizei de mai sus.*

„Elementele de cheltuieli sunt în continuare subclasificate pentru a evidenția sfera componentelor rezultatelor contabile care pot diferi în ceea ce privește stabilitatea, potențialul de câștig sau pierdere și previzibilitatea. Aceste informații sunt furnizate într-unul din următoarele două moduri posibile.

▪ **Prima metodă** de analiză este cunoscută ca **metoda clasificării după natura cheltuielilor**. Cheltuielile sunt cumulate în contul de profit și pierdere conform naturii lor (de exemplu amortizarea, achizițiile de materii prime, cheltuielile cu transportul, salariile, cheltuielile de publicitate) și nu sunt realocate pe diferitele funcții din cadrul întreprinderii. Această metodă este simplu de aplicat în multe întreprinderi mai mici deoarece nu este necesară nici o alocare a cheltuielilor de exploatare pe clasificările funcționale. Un exemplu de clasificare utilizând metoda naturii cheltuielilor preluat din IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (pg. A403), este următorul“:

Venituri		X
Alte venituri		X
Variația stocurilor de produse finite și produse în curs de execuție	X	
Materii prime și consumabile utilizate	X	
Cheltuieli cu beneficiile angajaților	X	
Cheltuielile cu amortizarea și deprecierea	X	
Alte cheltuieli	X	
Total cheltuieli		(X)
Profitul înainte de impozitare		X

„Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a mărit nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor. În unele jurisdicții, creșterea produselor finite și a produselor în curs de execuție în cursul perioadei este prezentată imediat după veniturile din analiza de mai sus. Totuși, prezentarea utilizată nu trebuie să sugereze că astfel de valori reprezintă venituri.

▪ **Cea de-a doua metodă** de analiză este cunoscută ca **metoda clasificării după destinația cheltuielilor** sau a „costului vânzărilor” și clasifică cheltuielile după funcția lor ca parte a costului vânzărilor, distribuției sau activităților administrative. Această prezentare

oferă deseori informații mai relevante pentru utilizatori decât clasificarea cheltuielilor după natură, dar alocarea costurilor pe funcții poate fi arbitrară și implică în mod considerabil raționamentul profesional. Un exemplu de clasificare utilizând metoda destinației cheltuielilor preluat din IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (Pg. A404) este următorul“:

Venituri	X
Costul vânzărilor	(X)
Marja brută (profitul brut)	X
Alte venituri din exploatare	X
Costurile de distribuție	(X)
Cheltuielile administrative	(X)
Alte cheltuieli de exploatare	(X)
Profitul înainte de impozitare	X

„Întreprinderile care **clasifică cheltuielile după destinație** trebuie să prezinte **informații suplimentare despre natura cheltuielilor, inclusiv cheltuielile cu amortizarea și cu personalul.**

Alegerea metodei de analiză între metoda costului vânzărilor și metoda naturii cheltuielilor depinde atât de factori istorici și cei aferenți sectorului economic respectiv, cât și de natura organizației. Ambele metode indică acele costuri care se așteaptă probabil să varieze, direct sau indirect, în funcție de nivelul vânzărilor sau producției întreprinderii. Deoarece fiecare metodă de prezentare are avantaje pentru diferite tipuri de întreprindere, acest Standard solicită o opțiune între clasificări în funcție de cea care prezintă cel mai fidel elementele de performanță ale întreprinderii. Întrucât informațiile asupra naturii cheltuielilor sunt utile la estimarea viitoarelor fluxuri de trezorerie, se cere o prezentare suplimentară atunci când este utilizată metoda costului vânzărilor“.

B. Alte elemente ale rezultatului global pe perioadă (pg A402)

O entitate va prezenta valoarea impozitului pe profit aferent fiecărei componente a altor elemente ale rezultatului global, inclusiv ajustările din reclasificare, fie în situația privind rezultatul global, fie în note.

O entitate poate prezenta componentele altor elemente ale rezultatului global fie:

- a) nete de efectele fiscale aferente, fie*
- b) înainte de efectele fiscale aferente evidențiind o sumă pentru valoarea agregată a impozitului pe profit aferent acelor componente.*

O entitate trebuie să prezinte ajustările din reclasificare aferente componentelor altor elemente ale rezultatului global.

Alte IFRS-uri specifică dacă și când se reclasifică în profit sau pierdere valorile recunoscute anterior ca alte elemente ale rezultatului global. În prezentul standard astfel de reclasificări sunt numite ajustări din reclasificare. O ajustare din reclasificare este inclusă alături de respectiva componentă a altor elemente ale rezultatului global în perioada în care ajustarea se reclasifică în profit sau pierdere. De exemplu, câștigurile realizate la cedarea activelor financiare disponibile pentru vânzare sunt incluse în profitul sau pierderea pentru perioada curentă. Aceste sume ar putea fi recunoscute în alte elemente ale rezultatului global drept câștiguri nerealizate în perioadele curente sau anterioare. Acele câștiguri nerealizate trebuie scăzute din alte elemente ale rezultatului global în perioada în care câștigurile realizate sunt reclasificate în profit sau pierdere pentru a evita includerea lor de două ori în rezultatul global.

O entitate poate prezenta ajustările din reclasificare în situația rezultatului global sau în note. Entitatea care prezintă ajustările din reclasificare în note prezintă componentele altor elemente ale rezultatului global ulterior oricăror ajustări din reclasificare aferente.

Ajustările din reclasificare apar, spre exemplu, la cedarea unei operațiuni din străinătate (a se vedea IAS 21), la derecunoașterea activelor financiare disponibile pentru vânzare (a se vedea IAS 39) și atunci când o tranzacție previzionată acoperită împotriva riscului afectează profitul sau pierderea (a se vedea paragraful 100 din IAS 39 cu privire la acoperirile împotriva riscului asociate fluxurilor de trezorerie).

Ajustările din reclasificare nu apar pentru modificarea surplusului din reevaluare cunoscut în conformitate cu IAS 16 sau cu IAS 38 sau pentru câștigurile sau pierderile actuariale privind planurile de beneficii recunoscute în conformitate cu punctul 93A din IAS 19. Aceste componente sunt recunoscute în alte elemente ale rezultatului global și nu sunt reclasificate în profit sau pierdere în perioadele ulterioare. Modificările surplusului din reevaluare pot fi transferate în rezultatul reportat în perioadele ulterioare pe măsură ce activul este utilizat sau la momentul derecunoașterii sale (a se vedea IAS 16 și IAS 38). Câștigurile și pierderile actuariale se raportează în rezultatul reportat în perioada în care sunt recunoscute ca alte elemente ale rezultatului global (a se vedea IAS 19).

Exemplificativ, prin recurs la IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare (Pg. B805 la 810) modelul situației rezultatului global se prezintă după cum urmează:

▪ **Grupul XYZ - Situația rezultatului global la sfârșitul anului încheiat la 31 decembrie 20X7**

(ilustrarea prezentării rezultatului global într-o singură situație și clasificarea cheltuielilor la profit pe funcții)

Preluare ad litteram din IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare

- **Venituri**
 - Costul vânzărilor
 - = Profitul brut
 - + Alte venituri
 - Costuri de distribuire
 - Cheltuieli administrative
 - Alte cheltuieli
 - = **Profit înainte de impozitare**
 - Cheltuiala cu impozitul pe profit
 - = **Profitul pe an din activități continue**
 - Pierderile pe an din activități întrerupte
 - = **PROFITUL PE AN**
- + - **Alte elemente ale rezultatului global:**
 - Diferențe de schimb valutar rezultate din conversia operațiunilor din străinătate(a)
 - Active financiare disponibile în vederea vânzării (b)
 - Acoperiri ale fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor (b)
 - Câștiguri din reevaluarea proprietăților imobiliare
 - Câștiguri (pierderi) actuariale din planurile de pensii cu beneficiile determinate
 - Partea din alte elemente ale rezultatului global al entităților asociate (c)
 - Impozit pe profit provenit din componentele altor elemente ale rezultatului global (d)
 - **Alte elemente ale rezultatului global pe an, fără taxe**
 - = **REZULTATUL GLOBAL TOTAL PE AN**
- Profit atribubil:
 - ✓ Proprietarilor societății-mamă
 - ✓ Intereselor care nu controlează
- Rezultatul global total atribubil
 - ✓ Proprietarilor societății-mama
 - ✓ Intereselor care nu controlează

Rezultatul pe acțiune (în unități monetare):

De bază și diluat

▪ Grupul XYZ – Situația rezultatului global la sfârșitul anului încheiat la 31 decembrie 20X7

(ilustrarea prezentării rezultatului global în două situații și clasificarea cheltuielilor în profit după natură)

Partea a I-a

- Venituri
- + Alte venituri
- + - Variația stocurilor de produse finite și produse în curs de execuție

+ Activitatea realizată de entitate și capitalizată

- Materii prime și consumabile utilizate

- Cheltuieli cu beneficiile angajaților

- Cheltuieli cu amortizarea și deprecierea

- Deprecierea imobilizărilor corporale

- Alte cheltuieli

+ Partea profitului entităților asociate¹⁹

= Profitul înainte de impozitare

- Cheltuiala cu impozitul pe profit

= Profitul pe an din activități continue

- Pierderile pe an din activități întrerupte

= **PROFITUL PE AN**

• Profit atribubil:

✓ Proprietarilor societății-mamă

✓ Intereselor care nu controlează

• Rezultatul pe acțiune (în unități monetare)

De bază și diluat

Partea a II-a

• **Profitul pe an**

+ - **Alte elemente ale rezultatului global:**

• Diferențe de schimb valutar rezultate din conversia operațiunilor din străinătate

• Active financiare disponibile în vederea vânzării

• Acoperiri ale fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor

• Câștiguri din reevaluarea proprietăților imobiliare

• Câștiguri (pierderi) actuariale din planurile de pensii cu beneficii determinate

• Partea din alte elemente ale rezultatului global al entităților asociate (a)

• Impozit pe profit aferent altor componente ale rezultatului global (b)

+ - **Alte elemente ale rezultatului global pe an, fără taxe**

= **REZULTAT GLOBAL TOTAL PE AN**

¹⁹ Aceasta înseamnă partea din profitul entităților asociate atribubil proprietarilor entităților asociate, adică după aplicarea taxelor și interesele care nu controlează în entitățile asociate.

Rezultat global total atribuibil:

- *Proprietarilor societății-mamă*
- *Intereselor care nu controlează*

Alternativ, componente ale altui rezultat global pot fi prezentate, fără taxe: Referire la situația rezultatului global ilustrând prezentarea venitului și cheltuielilor într-o singură situație.

- (a) *Aceasta înseamnă partea din alte elemente ale rezultatului global al entităților asociate, adică după aplicarea taxelor și interesele care nu controlează în entitățile asociate.*
- (b) *Impozitul pe venit corespunzător fiecărei componente a rezultatului este prezentat în note.*

În România *Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară* [5] prezintă următoarea structură a formularului *Situația veniturilor și cheltuielilor* (cod 20), [6]:

Cod 20		– lei –		
Denumirea indicatorilor		Nr. rd.	Perioada de raportare	
			An precedent	An curent
A		B	1	2
1.	Cifra de afaceri netă (rd. 02 + 03 – 04 + 05 + 06)	01		
	Producția vândută (ct. 701 + 702 + 703 + 704 + 705 + 706 + 708)	02		
	Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)	03		
	Reduceri comerciale acordate (ct. 709)	04		
	Venituri din dobânzi înregistrate de entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing (ct. 766*)	05		
	Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct. 7411)	06		
2.	Venituri aferente costului producției în curs de execuție (ct. 711 + 712)	07		
	Sold C			
	Sold D	08		
3.	Producția realizată de entitate pentru scopurile sale proprii și capitalizată (ct. 721 + 722)	09		
4.	Alte venituri din exploatare (ct. 758 + 7417 + 7815)	10		
	– din care, venituri din fondul comercial negativ	11		
VENITURI DIN EXPLOATARE – TOTAL (rd. 01 + 07 – 08 + 09 + 10)		12		
5.	a) Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile (ct. 601 + 602 – 7412)	13		
	Alte cheltuieli materiale (ct. 603 + 604 + 606 + 608)	14		
	b) Alte cheltuieli externe (cu energie și apă) (ct. 605 – 7413)	15		
	c) Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)	16		
	Reduceri comerciale primite (ct. 609)	17		
6.	Cheltuieli cu personalul (rd. 19 + 20), din care:	18		
	a) Salarii și indemnizații ¹ (ct. 641 + 642 + 643 + 644 – 7414)	19		
	b) Cheltuieli cu asigurările și protecția socială (ct. 645 – 7415)	20		
7.	a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale și necorporale (rd. 22 – 23)	21		
	a.1) Cheltuieli (ct. 6811 + 6813)	22		
	a.2) Venituri (ct. 7813)	23		
	b) Ajustări de valoare privind activele circulante (rd. 25 – 26)	24		
	b.1) Cheltuieli (ct. 654 + 6814)	25		
	b.2) Venituri (ct. 754 + 7814)	26		
8.	Alte cheltuieli de exploatare (rd. 28 la 31)	27		
	8.1. Cheltuieli privind prestațiile externe (ct. 611 + 612 + 613 + 614 +	28		

	621 + 622 + 623 + 624 + 625 + 626 + 627 + 628 – 7416)			
	8.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (ct. 635)	29		
	8.3. Alte cheltuieli (ct. 652 + 658)	30		
	Cheltuieli cu dobânzile de refinanțare înregistrate de entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing (ct. 666*)	31		
	Ajustări privind provizioanele (rd. 33 – 34)	32		
	– Cheltuieli (ct. 6812)	33		
	– Venituri (ct. 7812)	34		
	CHELTUIELI DE EXPLOATARE – TOTAL (rd. 13 la 16 – 17 + 18 + 21 + 24 + 27 + 32)	35		
	PROFITUL SAU PIERDEREA DIN EXPLOATARE:	36		
	– Profit (rd. 12 – 35)			
	– Pierdere (rd. 35 – 12)	37		
9.	Venituri din interese de participare (ct. 7611 + 7613)	38		
	– din care, veniturile obținute de la entitățile afiliate	39		
10.	Venituri din alte investiții și împrumuturi care fac parte din activele imobilizate (ct. 763)	40		
	– din care, veniturile obținute de la entitățile afiliate	41		
11.	Venituri din dobânzi (ct. 766*)	42		
	– din care, veniturile obținute de la entitățile afiliate	43		
	Alte venituri financiare (ct. 762 + 764 + 765 + 767 + 768)	44		
	VENITURI FINANCIARE – TOTAL (rd. 38 + 40 + 42 + 44)	45		
12.	Ajustări de valoare privind imobilizările financiare și investițiile financiare deținute ca active circulante (rd. 47 – 48)	46		
	– Cheltuieli (ct. 686)	47		
	– Venituri (ct. 786)	48		
13.	Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666*) – 7418)	49		
	– din care, cheltuielile în relația cu entitățile afiliate	50		
	Alte cheltuieli financiare (ct. 663 + 664 + 665 + 667 + 668)	51		
	CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL (rd. 46 + 49 + 51)	52		
	PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIAR(Ă):	53		
	– Profit (rd. 45 – 52)			
	– Pierdere (rd. 52 – 45)	54		
14.	PROFITUL SAU PIERDEREA CURENT(Ă):			
	– Profit (rd. 12 + 45 – 35 – 52)	55		
	– Pierdere (rd. 35 + 52 – 12 – 45)	56		
15.	Venituri extraordinare (ct. 771)	57		
16.	Cheltuieli extraordinare (ct. 671)	58		
17.	PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ:			
	– Profit (rd. 57 – 58)	59		
	– Pierdere (rd. 58 – 7)	60		
	VENITURI TOTALE (rd. 12 + 45 + 57)	61		
	CHELTUIELI TOTALE (rd. 35 + 52 + 58)	62		
	PROFITUL SAU PIERDEREA BRUT(Ă):	63		
	– Profit (rd. 61 – 62)			
	– Pierdere (rd. 62 – 61)	64		
18.	Impozitul pe profit (ct. 691)	65		
19.	Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus (ct. 698)	66		
20.	PROFITUL SAU PIERDEREA NET(Ă) A PERIOADEI DE RAPORTARE:	67		
	– Profit (rd. 63 – 65 – 66)			
	– Pierdere (rd. 64 + 65 + 66); (rd. 65 + 66 – 63)	68		

Remarcă. Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară aprobate prin OMFP nr. 1286/2012 cu modificările și completările ulterioare

prevăd aplicarea IFRS-urilor la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare inclusiv a IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, care nu prescrie o schemă tip de prezentare a situației de profit și pierdere

Cu toate acestea, normalizatorii contabili din România au prevăzut în OMFP nr. 40/2013 *Situațiile financiare și raportările contabile anuale 2012 – principalele aspecte privind întocmirea și depunerea la MFP*, Anexa 3 la punctul 4.3. Structura formularului „Situația veniturilor și cheltuielilor” (cod 20). Acest lucru, prescrierea unei structuri, a unei ordini de prezentare a elementelor în situațiile financiare, după părerea noastră, contrazice prevederile IFRS, în special IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, precum și raționamentul profesional invocat la elaborarea și prezentarea situațiilor financiare.

2.3. Studiu de caz privind elaborarea *Situația rezultatului global* [7]

În continuare exemplificăm modul de aplicare a IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, printr-un studiu de caz, unde preluând datele contabile dintr-o balanță de verificare anuală a unei societăți comerciale (**Anexa A**), am retransmis-o (**Anexa B**) [8] conform cerințelor expuse în OMFP nr. 1286/2012 pentru aprobarea *Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată*, Anexa 1, cu modificările și completările ulterioare, apoi am întocmit *Situația rezultatului global* conform IFRS.

Menționăm faptul că valorile mobiliare ale societății comerciale a cărei balanță de verificare a fost utilizată, nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată.

SITUAȚIA REZULTATULUI GLOBAL

IAS 1.10(b), 81(a) Pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie		2012	2011
Activități Continue			
IAS 1. 82(a) IAS 1.99,103	Venituri	6.365.062	2.809.863
	Alte venituri	0	156.917
Total Venituri Operaționale		6.365.062	2.966.780
Cheltuieli privind stocurile		(3.276.544)	(1.948.618)
Cheltuieli privind utilitățile		(208.511)	(109.488)
Cheltuieli cu beneficiile angajaților		(314.620)	(213.147)
Cheltuieli cu amortizarea și deprecierea imobilizărilor		(236.316)	(78.336)
Câștiguri / pierderi din cedarea imobilizărilor		16.277	0
Ajustarea valorii activelor curente		(147.117)	43.689
Ajustări privind provizioanele		171.152	0
IAS 1.99, 103	Alte cheltuieli	(17.014)	0
Total Cheltuieli Operaționale		(4.012.693)	(2.305.900)
Rezultatul Activităților Operaționale		2.352.369	660.880
Venituri financiare		44.117	37.071
IAS 1.82(b)	Cheltuieli financiare	(112.930)	0
Rezultatul Financiar Net		(68.813)	37.071

IAS 1.85	Rezultatul înainte de impozitare	2.283.556	697.951
IAS 1.82(d), IAS 12.77	Cheltuiala cu impozitul pe profit curent	(184.392)	(110.476)
	Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	0	0
	Venituri aferente impozitului pe profit amânat	0	0
IAS 1.85	Rezultatul din Activități Continue	2.099.164	587.475
	Alte Elemente ale Rezultatului Global		
IAS 1.82(g)	Reevaluarea imobilizărilor corporale	91.189	0
IAS 1.85	Alte Elemente ale Rezultatului Global, După Impozitare	2.190.353	0
IAS 182 (i)	Total Rezultat Global Aferent Perioadei	2.190.353	587.475
	Profit atribuibil	1.027.036	587.475
IAS 33.66	Rezultatul pe acțiune de bază	Nu este cazul	Nu este cazul

3. Concluzii

După cum se poate observa, normalizatori contabili din România, chiar dacă prin OMFP nr. 1286/2012 pentru aprobarea *Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată*, cu modificările și completările ulterioare, prevăd aplicarea IFRS-urilor la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare inclusiv a IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, prin OMFP nr. 40/2013 *Situațiile financiare și raportările contabile anuale 2012 – principalele aspecte privind întocmirea și depunerea la MFP*, recomandă pentru raportarea aferentă a exercițiului financiar 2012 utilizarea unui formular de bilanț intitulat *Situația veniturilor și cheltuielilor*. Pe lângă faptul ca prezintă, am putea spune impune, un formular unitar, acesta are formatul și conținutul asemănător cu cel recomandat pentru bilanț în OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, cu modificările și completările ulterioare. Acest lucru poate fi pus însă și pe seama faptului că pentru raportarea aferentă exercițiului financiar 2012 se folosesc datele din balanța de verificare întocmită conform OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, cu modificările și completările ulterioare, după retratare.

Referințe bibliografice

1. Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, M. Of. nr. 766 și 766 bis din 10 noiembrie 2009 – ANEXA, cu modificările și completările ulterioare.
2. Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1286/2012 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată*, M. Of., nr. 687 din 4 octombrie 2012, ANEXELE nr. 1 și 2 se publică în M. Of. nr. 687 bis din 4 octombrie 2012, cu modificările și completările ulterioare.
3. Ristea Mihai și Dumitru Corina Graziella, *Libertate și conformitate în standardele și reglementările contabile*, Editura CECCAR, București, 2012.
4. IASB, *Standardele Internaționale de Raportare Financiară*, traducere din limba engleză, Editura CECCAR, București, 2011.
5. Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1286/2012 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață*

reglementată, M. Of., nr. 687 din 4 octombrie 2012, ANEXELE nr. 1 și 2 se publică în M. Of. nr. 687 bis din 4 octombrie 2012, cu modificările și completările ulterioare.

6. Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 40/2013 *Situațiile financiare și raportările contabile anuale 2012 – principalele aspecte privind întocmirea și depunerea la MFP*, M. Of. nr. 44 din 21 ianuarie 2013.
7. *Studiul de caz* reprezintă rezultatul cercetării în cadrul colectivelor comune de cercetare *cadre didactice-masteranzi* conform *Planului de cercetare pe anul 2013* de la FMFC București. Lucrare de disertație - *Raportarea financiară între referențialul contabil național și Standardele Internaționale de Contabilitate*, masterand Privită I (Bălescu) Mariana, CCFEC, coordonator științific lect. univ. dr. Lucian Ilincuță, București, 2013.
8. Balanță de verificare anuală a unei societăți comerciale (Anexa A) și rețrată (Anexa B) pot fi consultate în articolul *Elaborarea situațiilor financiare - Bilanțul - între libertate și conformitate*, autor ILINCUȚĂ Lucian – Dorel, CEN 2013.

INSTRUMENTE SOCIAL MEDIA UTILIZATE ÎN MANAGEMENTUL RELAȚIILOR CU CLIEȚII

Drd. Andreea IONESCU
Academia de Studii Economice București
Drd. Andreea Theodora CICEO
Academia de Studii Economice București

Rezumat

Lucrarea de față are ca principal obiectiv evidențierea și clasificarea celor mai importante instrumente specifice Social Media utilizate de către companii în atragerea de clienți noi, menținerea celor existenți, creșterea loialității, precum și dezvoltarea unei relații pe termen lung cu aceștia. De asemenea, se urmărește sublinierea efectelor asupra rezultatelor generale ale companiilor a folosirii internetului și a instrumentelor Social Media.

Folosirea instrumentelor de marketing online, în general și a celor specifice Social Media, în particular este esențială în managementul relațiilor cu clienții, pentru că nu numai ajută companiile să-și înțeleagă clientela, să o mențină și să livreze servicii personalizate acestora, dar joacă un rol la fel de important și în transformarea vizitatorilor ocazionali în clienți potențiali și mai mult, în consumatori activi.

Cuvinte-cheie: marketing online, Social Media, managementul relațiilor cu clienții, strategie de marketing, clienți loiali

JEL Classification: M31

Introducere

Înarmați cu o serie de instrumente de comunicare noi, clienții interacționează cu companiile într-un mod greu de imaginat chiar și până acum cinci ani. Creșterea rapidă a acestor noi canale de comunicare, denumite în mod obișnuit Social Media (medii sociale), furnizează organizațiilor un volum mare de informații, pe măsură ce consumatorii se alătură și creează comunități on-line în număr tot mai mare. Nu tot feedback-ul este pozitiv, dar valoarea ce poate fi extrasă din această comunicare are un potențial enorm. Firmele care monitorizează și acționează pe baza acestor descoperiri văd o oportunitate unică de a-și îmbunătăți performanța afacerii. Acest lucru poate însemna schimbarea modului în care produsele sunt dezvoltate și introduse pe piață. Ar putea însemna crearea unor noi eforturi interdepartamentale pentru a asigura diseminarea corespunzătoare a opiniilor și informațiilor primite de la clienți. Aceste noi canale informaționale solicită o regândire a definiției valorii unui client pentru top managementul companiilor actuale, precum și găsirea metodelor și instrumentelor potrivite pentru evaluarea eficienței eforturilor de marketing ale acestora prin rețelele sociale.

Peste 82% dintre utilizatorii români de Internet dețin cel puțin un cont pe o rețea socială, potrivit celor de la socialnetworks.ro, o inițiativă Evensys. De asemenea, România este printre primele 10 țări din lume în ceea ce privește rata de creștere a numărului de utilizatori Facebook. Companiile sunt din ce în ce mai interesate să comunice cu publicul lor țintă folosind rețelele sociale, dar această inițiativă poate avea succes numai în contextul unei abordări strategice coerente a marketingului prin rețelele sociale, urmată îndeaproape de o analiză precisă și relevantă de măsurare a eforturilor necesare și a rezultatelor generate în materie de valoare pentru companie.

Social Media Marketing este acum o parte a planurilor de marketing integrat. Eforturile unui program de Social Media Marketing se bazează în principal pe atragerea

atenției și împărtășirea informației de către utilizator pe mediile sociale, bazându-se pe principiul word of mouth (AMA).

Articolul de față evidențiază și clasifică cele mai importante instrumente Social Media și modul de întrebuințare al acestora în vederea atingerii scopului de marketing stabilit – relaționarea cu clienții, prezentând și o exemplificare a fiecărui instrument în parte. Folosirea instrumentelor de marketing online, în general și a celor specifice Social Media, în particular este esențială în managementul relațiilor cu clienții, pentru că nu numai ajută companiile să-și înțeleagă clientela, să o mențină și să livreze servicii personalizate acestora, dar joacă un rol la fel de important și în transformarea vizitatorilor ocazionali în clienți potențiali și mai mult, în consumatori activi.

Recenzia literaturii pe tematica abordată

Marketingul online/cybermarketingul folosește puterea rețelelor de computere și de comunicație online și a mediului virtual interactiv pentru a atinge obiectivele de marketing (Keller, 1995), astfel nu este necesară folosirea hârtiei, a telefoanelor, sau a aparițiilor în persoană.

Andreas Kaplan și Michael Haenlein (2010) definesc Social Media ca și "un grup de aplicații online care se bazează pe ideologia și tehnologia care stă la baza Web 2.0 și care oferă posibilitatea de creare și schimb de conținut creat de utilizatori."

Social Media a apărut în 1971, odată cu trimiterea primului e-mail între două calculatoare. În 1978 prin intermediul Bulletin Board System utilizatorii au avut posibilitatea să își trimită date între ei. Însa abia în 1994 a apărut primul site de socializare online, acesta se numea Geocities iar conceptul era ca utilizatorii să își creeze propriul site online. TheGlobe.com a îmbunătățit experiența utilizatorilor în 1995 când le-a dat posibilitatea să își personalizeze experiența online prin crearea și publicarea propriului conținut, dar și posibilitatea de interacționare cu persoane care aveau aceleași interese. În 1997 se lansează AOL Instant Messenger, acesta devine foarte popular datorită comunicării în timp real pe care o oferea, și în același timp se lansează sixdegrees.com, un site de socializare pe care se putea crea un profil personal și pe care se puteau adăuga prieteni (Mashable, 2011).

Anul 2002 a fost scos în evidență de lansarea siteului de socializare Friendster, un concept nou care își propunea conectarea online a prietenilor din mediul real. Din acest moment siteurile de socializare își mută focusul de pe conectarea utilizatorilor deja prezenți online pe platforme și care au aceleași interese, către atragerea și conectarea prietenilor sau cunoștințelor reale care sunt sau nu pe acea platformă. După lansarea siteului de socializare, numărul total de utilizatori a crescut la 3 milioane în primele 3 luni. Imediat după acest succes, a apărut în 2003 MySpace care în primă fază a fost conceput ca o clonă a lui Friendster. Programarea rețelei de socializare MySpace a durat doar 10 zile. Lansarea acestora a fost începutul perioadei în care au apărut foarte multe rețele de socializare noi, printre ele numărându-se și Tribe.net, LinkedIn, Classmates.com, Jaiku și Netlog.

În 2004 Mark Zuckerberg lansează o rețea de socializare numită la început The Facebook. În primă fază aceasta se vroia a fi o rețea doar pentru studenții din Statele Unite. A fost lansată inițial la Harvard College, iar în prima lună de la lansare s-au înregistrat mai mult de jumătate din cei 19.500 studenți (Wikipedia, 2013a). La 2 ani de la lansare, a apărut Twitter, o rețea de socializare care permitea urmărirea a ceea ce scriu persoanele care interesează pe utilizator, fără a fi nevoie să existe o relație online. Principala diferență dintre Twitter și celelalte rețele de socializare constă în faptul că aici mesajul nu poate fi mai lung de 140 caractere (Wikipedia, 2013b).

O comparație asupra succesului rețelelor sociale la nivel global, din punct de vedere al numărului de utilizatori, arată că în 2011, Facebook avea 750 milioane utilizatori fiind urmat de Qzone cu 481 milioane de utilizatori și Twitter cu 200 milioane de utilizatori (Qualman, 2011).

Pentru o mai bună înțelegere a importanței utilizării instrumentelor specifice Social Media în managementul relațiilor cu clienții, unii cercetători au examinat modul în care internetul este folosit de către companii în relațiile acestora cu clienții și comunitățile online. (Adam et al., 2002). În 2001, Boyle a subliniat că utilizarea internetului este din ce în ce mai des folosită pentru a substitui instrumentele tradiționale folosite de către companii în relația acestora cu clienții. Mai mult decât atât, Bradshaw și Brash (2001) au arătat chiar că organizațiile au devenit mult mai eficiente în gestionarea relațiilor cu clienții prin folosirea internetului și a instrumentelor asociate acestuia.

Întreprinderile trebuie să-și îmbunătățească capacitatea de a servi cei mai buni clienți și să-i transforme în clienți fideli, precum și de a identifica și atrage potențiali clienți, pentru a susține o creștere profitabilă. Cu toate acestea, există o nevoie continuă de a examina empiric impactul utilizării internetului asupra dimensiunilor managementului relațiilor cu clienții, cum ar fi înțelegerea comportamentului clientului, oferirea de servicii personalizate și fidelizarea acestuia.

Cercetări anterioare au examinat utilizarea instrumentelor digitale în gestionarea relațiilor cu clienții, atât în IMM-uri și companii mari (Dutta, Segev, 1999; Hamill, Gregory, 1998; McGowan et al, 2001), în domeniul serviciilor și B2B (Berthon et al, 1999.), precum și în diferite regiuni geografice (Adam et al, 2002; Dutta, Segev, 1999).

Ca o consecință a faptului că numărul de vizitatorii ai site-urilor au crescut rapid, concurența dintre organizații s-a intensificat. Companiile se confruntă cu dificultăți în a se diferenția de concurență și de a atrage noi clienți. Prin urmare, companiile trebuie să regândească și să reproiecteze noi metode și mijloace de a crește vânzările și profiturile. Marketingul relațional și accentul pus pe managementul relațiilor cu clienții nu este un fenomen nou. Această perspectivă a fost dezbătută în literatura de marketing a ultimelor decenii. Conceptul de marketing relațional a fost introdus în marketingul serviciilor de Leonard Berry în 1983. Pe piața serviciilor și B2B, unde există un număr limitat de clienți și/sau unde interacțiunile cu clienții apar în mod constant, este mai ușor pentru o companie să-și păstreze relațiile. În schimb, atunci când o companie este prezentă pe mai multe piețe, relația cu clienții este mult mai dificil de obținut, dar are potențialul de a fi profitabilă și poate fi obținută cu siguranță prin utilizarea instrumentelor digitale.

Așadar, relațiile cu clienții sunt determinate de succesul afacerii, din moment ce clienții fideli tind să devină mai puțin sensibili la variațiile de preț și mai atenți la relația dezvoltată cu companiile. Reichheld (1996) a subliniat că profiturile pot crește ca rezultat al retenției clienților. De aceea, companiile care nu se concentrează pe gestionarea relațiilor cu clienții, riscă să-și piardă o mare parte din numărul de clienți de pe internet, în favoarea concurenților lor.

Prin instrumentele utilizate, internetul devine un spațiu virtual de întâlnire între companii și clienți, prin care se și colectează informații despre ei. Arnott et al. (2002) sugerează că interactivitatea oferită de instrumente online crește capacitatea companiilor de a înțelege comportamentul clienților lor și le ajută să le ofere serviciile pe care aceștia și le doresc și de care au nevoie. Prin urmare, folosirea instrumentelor de marketing online, are un impact pozitiv asupra înțelegerii comportamentului clienților.

Cele mai importante instrumente specifice Social Media, care pot fi utilizate de companii pentru atragerea, menținerea și dezvoltarea de relații profitabile pe termen lung cu clienții lor sunt: rețelele de socializare, bloguri, RSS, forumuri, grupuri de discuții on-line și mesageria instant.

În continuare, sunt prezentate fiecare dintre instrumentele menționate mai sus și modul în care acestea pot fi utilizate pentru atingerea scopului de marketing stabilit - relaționarea cu clienții.

Fundamentarea teoretică

Societatea informațională în care trăim este predominant marcată de "boom-ul" informației

digitale, care la momentul prezent poate fi accesată de oriunde și oricând prin intermediul IT&C (Tehnologiei Informațiilor și Comunicațiilor). Pe baza unei cercetări de birou, s-a urmărit evidențierea și clasificarea celor mai importante instrumente Social Media și modul de întrebuințare al acestora de către companii în vederea relaționării cu clienții. Bineînțeles, articolele de specialitate în domeniu din jurnalele internaționale și rezultatele acestora, au reprezentat principalul ghid al acestui demers.

Instrumente Social Media utilizate în loializarea clienților

Instrumentele de marketing online pot fi împărțite pe categorii în funcție de obiectivele urmărite de companie în managementul relațiilor cu clienții. Astfel, putem menționa instrumente care au scopul de a transforma consumatorii în clienți (website, email marketing, publicitatea online, SEO) și instrumente care sunt menite să dezvolte relații pe termen lung cu clienții (newsletter și instrumente specifice Social Media). Instrumentele specifice Social Media ce pot fi utilizate de companii pentru loializarea clienților sunt: rețele sociale, bloguri, RSS, comunități de conținut și mesageria instant.

Rețele sociale

Consumatorii cumpără de la oameni pe care îi cunosc și în care au încredere. Aceștia se încred în primul rând în marcă, deoarece au încredere în managerii companiei respective, în angajații și specialiștii ei. De aceea companiile ar trebui să trateze cu foarte multă atenție imaginea publică a angajaților ei. O comunitate online are principalul obiectiv de a pune în legătură persoane cu preocupări comune.

Rata de folosire a rețelelor sociale a crescut semnificativ, nu doar în România, ci în toată lumea. Mulți susțin că rețelele sociale au devenit atât de cunoscute în atât de puțin timp tocmai pentru că oferă oamenilor noi modalități de a face ceea ce le place: să poarte conversații, să glumească, să împărtășească povești, să dea sfaturi și în general să petreacă timp cu alte persoane (chiar și virtual) (Medical Marketing&Media, 2011). În unele cazuri, oamenii se conectează la astfel de rețele sociale, într-un mod general, pentru că toți ceilalți fac asta, ca de multe ori în cazul Facebook.

Astfel, specialiștii în marketing și publicitate nu pot să ignore această oportunitate importantă de a dezvolta relațiile cu clienții prin intermediul rețelelor sociale. S-a ajuns la un număr de peste 150 de site-uri de acest gen, cele mai importante dintre ele fiind: facebook.com, myspace.com, flickr.com, linkedin, hi5.com, tagged.com, etc. dar și classmates.com, myyearbook.com, blackplanet, asiantown.com etc., fiecare având o audiență specifică.

Brian Solis subliniază faptul că rețelele sociale precum facebook, myspace, twitter, yelp și alte comunități online ar trebui să transforme marketingul online într-o oportunitate de a implica și de a interacționa cu clienții (Solis, 2009). Specialiștii de marketing din organizații trebuie să învețe cum să folosească acest instrument, pentru a crea un profil al companiei, precum și pentru a interacționa cu ceilalți membri ai rețelei și pentru a crea relații cu aceștia.

Bloguri și RSS feed

Poate cel mai cunoscut și cel mai vechi instrument Social Media, blogurile, sunt de fapt jurnale on-line cu mesajele date afișate în ordine cronologică inversă. Dan Zarella (2010), în cartea sa "The Social Media Marketing Book" descrie un blog ca un tip de sistem de management al conținutului, care facilitează pentru utilizatori publicarea de articole scurte, numite mesaje. El explică faptul că software-ul blog-ului oferă o varietate de

caracteristici sociale, inclusiv comentarii, liste de bloguri, trackback, si abonamente care îl fac perfect pentru scopuri de marketing și subliniază faptul că blogurile sunt hub-uri perfecte pentru alte eforturi de Social Media marketing, deoarece acestea pot fi integrate cu aproape orice alt instrument și platformă. Deși blogurile sunt, de obicei, administrate de către o singură persoană, acestea permit interacțiunea prin comentarii cu privire la postările afișate. Recent, blogurile au început să ia alte formate media decât cele inițiale, bazate pe text, chiar dacă acestea sunt, de departe, cel mai comun tip găsit online. Chiar dacă multe firme folosesc intens blogurile și chiar își încurajează angajații să facă același lucru, acest tip de Social Media prezintă și riscuri. Pe de o parte, clienții nemulțumiți sau dezamăgiți se pot angaja în crearea de site-uri de protest sau blog-uri, pentru a critica ofertele companiei sau de a depune plângeri virtuale (Ward, Ostrom, 2006), rezultând în disponibilitatea online de informații negative și dăunătoare despre companie și produsele sau serviciile sale, ce pot fi ușor accesate de restul publicului. Mai mult, companiile pot fi, de asemenea, surprinse de către unii angajați care scriu lucruri negative despre ei pe blog-uri, după ce chiar compania i-a încurajat să fie activi online, consecință pe care companiile trebuie să o accepte.

RSS înseamnă Really Simple Syndication (sindicalizare foarte simplă) sau Rich Site Summary (rezumatul îmbogățit al site-ului). RSS feed-urile (feed-uri web) sunt un mijloc de transmitere de conținut, un format de transmitere de știri și de conținut al siteurilor de știri sau al blog-urilor online personale. RSS este important pentru că permite informarea despre actualizări ale resurselor online fără a face apel la e-mailuri sau newslettere, implicit reducând posibilitatea de a primi spam și viruși. RSS feed-urile sunt un mediu de comunicare grozav, iar în cazul în care sunt manipulate adecvat, feed-urile web pot crea un trafic online semnificativ datorită ratei ridicate de refresh a informației. Fiecare companie are mai multe tipuri de conținut ce poate fi inclus într-un RSS feed (anunțuri, știri legate de companie sau de produs, posturi vacante, etc).

Comunități de conținut

Comunitățile de conținut, sau site-urile de partajare media, permit și facilitează schimbul de conținut media între oameni, după cum însăși numele lor o sugerează. Acestea organizează și partajează anumite tipuri de conținut, cele mai populare comunități de conținut având tendința de a forma în jurul fotografiilor (Flickr), link-urilor web etichetate (delicios), clipurilor video (YouTube) (Mayfield, 2008) și prezentărilor PowerPoint (Slideshare). O provocare majoră pentru companiile active în acest domeniu este riscul ca aceste comunități de conținut să devină o platformă pentru schimbul de materiale protejate prin copyright, deoarece utilizatorii fie nu sunt obligați să-și creeze o pagină de profil personal sau în cazul în care aceasta este necesară, de obicei, conține doar informații de bază, cum ar fi data la care au aderat la comunitate și numărul de clipuri video partajate. Deși marile comunități de conținut au reguli stricte care interzic și elimină astfel de conținut ilegal, este uneori dificil să se evite încărcarea clipurilor video populare pe YouTube. În schimb, popularitatea mare a comunităților de conținut le face să fie un canal foarte atractiv de comunicare pentru multe firme, cum ar fi Cisco, Microsoft, Apple și Google, care se bazează pe comunitățile de conținut pentru a partaja clipuri video de recrutare, precum și discursuri și comunicate de presă, cu angajații, investitorii și publicul acestora.

Mesageria instantanee

Utilizarea ferestrei de dialog interactiv (chat) ca instrument de comunicare directă are ca scop relaționarea cu clienții, pentru a le răspunde acestora la întrebările legate de achizițiile făcute, de modul de utilizare a produselor sau serviciilor. Avantajul acestui instrument este facilitarea comunicării în timp real cu un angajat al companiei. Aceasta este o aplicație care facilitează comunicarea directă între clienți și companie, ca răspuns la dorințele acestora de a introduce elementul uman în comerțul online. Oferind posibilitatea consumatorilor de a cere detalii cu privire la produsul sau serviciul achiziționat, răspunzând direct la nelămuririle

apărute, companiile generează un factor de creștere a gradului de satisfacție a utilizatorilor acestei aplicații. Datorită dorinței companiilor, care își desfășoară activitate online, de a fi aproape de clienții lor, utilizarea mesageriei instanțe este mai mult decât bine-venită. Majoritatea companiilor de comerț electronic au introdus în magazinul virtual posibilitatea de a vorbi direct cu unul dintre consultanții companiei, prin intermediul aplicațiilor de tip chat, cele mai multe utilizând bine-cunoscutul Yahoo Messenger pentru a comunica cu clienții.

Concluzii

Din tot ceea ce se întâmplă peste tot în lume în ceea ce privește Social Media, este limpede că acest fenomen și concept nu este doar o modă a tinerilor, sau un lucru ușor perisabil, ci este o evoluție a mijloacelor de comunicare, ce are toate șansele să devină o nouă componentă a mixului comunicațional de marketing. Este de asemenea adevărat că povestea spusă de un produs sau serviciu va fi mai importantă, sau la fel de importantă ca instrumentul folosit pentru a o comunica, de aceea pentru a putea fi coerenți în demersul comunicării de marketing, trebuie să știm să ascultăm foarte bine înainte de a acționa, pentru a putea suprapune conversația generată în rețelele sociale peste discursul mărcii. Trebuie să înțelegem că ne adresăm unui alt tip de consumator (mai ales din segmentul de vârstă 15-29 ani) care nu mai citește ziare (cel puțin nu în format fizic), vorbește mai mult la telefonul mobil decât la cel fix, are încredere mai mult în prieteni, colegi sau familie decât în experți, folosește televizorul mai mult pentru jocurile video, pentru care Internetul reprezintă o experiență socială, care dorește să fie ascultat și auzit și să aibă libertatea de a se exprima, etc. și căruia trebuie să-i vorbim pe înțeles prin intermediul unor instrumente la care are acces și pe care le folosește.

În toată această cultură a individului, în care se observă o tendință către formarea unei identități virtuale, în care timpul este cea mai de preț resursă, iar oamenii sunt axați pe autoconservare, Social Media ne oferă încă posibilitatea de a interacționa și dialoga, de a fi parte a unei comunități, de a ne dezvolta cu ajutorul “jocurilor serioase”, de tipul simulărilor de afaceri, de a rămâne în contact unii cu alții indiferent de distanțele fizice, de a fi informați și de a primi ajutor în timp real. Noi abordări de marketing strategice și tactice trebuie dezvoltate, care să fie în conformitate cu caracteristicile noilor canale media și cu efectele acestora asupra clienților.

Social Media a devenit un sistem amplu de cercetare a pieței. Acesta permite companiilor să sondeze piața și să afle ceea ce simt și gândesc consumatorii din segmentul țintă, dar este în aceeași măsură o verigă esențială în stabilirea, dezvoltarea și menținerea relațiilor profitabile și pe termen lung cu clienții acestora.

Acknowledgements

Această lucrare a fost cofinanțată din Fondul Social European, prin Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane 2007-2013, proiect numărul POSDRU/107/1.5/S/77213 „Doctorat pentru o carieră în cercetarea economică interdisciplinară la nivel european”.

Referințe bibliografice

1. Adam, S., Mulya, R., Deans, K.R., Pallhawadana, D. (2002). *E-marketing in perspective: a three country comparison of business use of the Internet*. Marketing Intelligence & Planning, 20, 243-51.
2. American Marketing Association. *Resource Library, Dictionary, Word of Mouth*. Accesat în 27 Aprilie 2013, la adresa http://www.marketingpower.com/_layouts/Dictionary.aspx?dLetter=W#word-of-mouth

3. Arnott, D.C., Bridgewater, S. (2002). *Internet, interaction and implications for marketing*. Marketing Intelligence & Planning, 20, 86-95.
4. Berthon, P., Pitt, L., Katsikeas, C. (1999). *Executive insights: virtual services go international: international services in the marketplace*. Journal of International Marketing, 7, 42-63.
5. Boyle, B.A. (2001). *The Internet in industrial channels: its use in (and effects on) exchange relationships*. Journal of Business & Industrial Marketing, 16, 452-69.
6. Bradshaw, D., Brash, C. (2001). *Managing customer relationships in the e-business world: how to personalize computer relationships for increased profitability*. International Journal of Retail and Distribution Management, 29, 520-29.
7. Dutta, S., Segev, A. (1999). *Business transformation on the Internet*. European Management Journal, 17, 466-76.
8. Hamill, J., Gregory, K. (1998). *Internet marketing and the internationalization of UK SMEs*. Journal of Marketing Management, 14.
9. Kaplan, A. M., Haenlein, M. (2010). *Users of the world, unite! The challenges and opportunities of Social Media*. Business Horizons, Vol 53, Nr. 1.
10. Keller, K.V. (1995). *Cybermarketing*. AMACO, New York.
11. Mayfield, A. (2008). *What is Social Media?*. Accesat în 27 Aprilie 2013, la adresa <http://www.icrossing.co.uk/what-we-think/>
12. McGowan, P., Durkin, M.G., Allen, L., Dougan, C., Nixon, S. (2001). *Developing competencies in the entrepreneurial small firm for use of the internet in the management of customer relationships*. Journal of European Industrial Training, 25, 126-36.
13. Mashable.(2011). *The history of Social Media Infographic*. Accesat în 27 Aprilie 2013, la adresa <http://mashable.com/2011/01/24/the-history-of-social-media-infographic/>
14. Medical Marketing&Media. (2011). *Socialution: The Evolution of Social Media*. Accesat în 27 Aprilie 2013, la adresa <http://www.mmm-online.com/socialution-the-evolution-of-social-media/article/196821/>
15. Qualman, E. (2011). *Social Network Users Statistics*. Accesat în 27 Aprilie 2013, la adresa <http://www.socialnomics.net/2011/08/16/social-network-users-statistics/>
16. Reichheld, F. (1996). *Loyalty-based management*. Harvard Business Review, 71, 64-74.
17. Solis, B. (2009). *Humanizing social networks: Revealing the people powering social media*. Accesat în 27 Aprilie 2013, la adresa <http://www.briansolis.com/2009/03/humanizing-social-networks-revealing.html>.
18. Zarella, D. (2010). *The Social Media Marketing Book*. Sebastopol: O'Reilly Media.
19. Ward, J. C., Ostrom, A. L. (2006). *Complaining to the masses: The role of protest framing in customer-created complaint web sites*. Journal of Consumer Research, 33(2), 220—230.
20. Wikipedia. (2013a). *Facebook*. Accesat în 27 Aprilie 2013, la adresa <http://en.wikipedia.org/wiki/Facebook>
21. Wikipedia. (2013b). *Twitter*. Accesat în 27 Aprilie 2013, la adresa <http://en.wikipedia.org/wiki/Twitter>

UN PUNCT DE VEDERE ASUPRA METODELOR DE MĂSURARE A CALITĂȚII SERVICIILOR

Drd. **Andreea CICEO**

Drd. **Andreea IONESCU**

Facultatea de Marketing, Academia de Studii Economice, București

Rezumat

Scopul acestui articol este acela de a oferi o perspectivă de ansamblu asupra instrumentelor folosite atât în înțelegerea modului în care calitatea serviciilor este percepută, cât și în măsurarea calității acesteia. Utilizate mai adesea, instrumentele cantitative par să fie mai apreciate de către cercetători și practicieni, în pofida unor critici apărute de-a lungul timpului. Cu toate acestea, instrumentele calitative nu ar trebui să fie neglijate întrucât pot aigura mai multă profunzime oricăror răspunsuri referitoare la calitatea serviciilor. Și, deși în momentul de față cele două perspective par să fie separate și folosite independent pentru anumite obiective specifice, o viziune integrată este de preferat pe viitor.

Cuvinte-cheie: marketingul serviciilor, calitatea serviciilor, model, măsurare.

Clasificare JEL: M31

Introducere

Calitatea serviciilor este un concept ce a reușit să trezească interesul preponderent la finalul anilor 70 (Grönroos 2007, 72) și din acel moment conceptul a fost pus sub lupă, în timp ce se încerca înțelegerea sa din punct de vedere al conținutului, al dimensiunilor sale dar și cum anume ar putea fi măsurat.

De-a lungul anilor, literatura de specialitate a fost de acord cu definiția propusă pentru calitatea serviciilor. Conform părerii generale, calitatea serviciilor, așa cum este percepută de către client, este rezultatul unui proces de evaluare, în care clienții compară ceea ce se așteptau să primească din punct de vedere al serviciilor cu ceea ce au perceput că au primit (Grönroos 1984; Parasuraman, Zeithaml and Berry 1985). Pe scurt, calitatea percepută a serviciilor este "gap-ul" (diferența) care apare atunci când este comparat serviciul așteptat cu cel perceput, cu alte cuvinte când se compară așteptările și percepțiile.

Mai mult, autorii marketingului serviciilor au depus un efort de-a lungul anilor nu numai în definirea calității serviciilor ca și concept, dar și în revelarea propriei esențe, a înțelesului său profund. Pentru a face acest lucru, diferite modele conținând diverse dimensiuni ale calității serviciilor au fost propuse.

Unul dintre primele modele ale calității serviciilor a fost propus de către Grönroos. Conform acestui model, calitatea serviciilor este definită prin trei dimensiuni distincte: calitatea tehnică, calitatea funcțională și imaginea corporației (Grönroos 1982). Calitatea tehnică se referă la ceea ce clientul primește ca urmare a interacțiunii sale cu firma de servicii, în timp ce calitatea funcțională face referire la cum anume primește. Între cele două dimensiuni, partea funcțională este mai dificil de evaluat decât cea tehnică. Cu toate acestea, calitatea funcțională este cea care reușește să facă diferența într-o oarecare măsură între furnizorii aceluiași serviciu și să aducă mai multă valoare adăugată clienților (Grönroos 2007, 76). Imaginea corporației este la fel de importantă întrucât, de regulă, funcționează ca un filtru. Lucrul acesta înseamnă că dacă imaginea furnizorului este una pozitivă, atunci clienții sunt mai susceptibili de a trece peste micile greșeli ale acestuia. Altfel, orice greșală sau sursă de insatisfacție se vor simți mult mai acut de către clienți (Grönroos 2007, 74).

Similar cu viziunea lui Grönroos, modelul lui Lehtinen și Lehtinen descrie calitatea serviciilor tot ca un agregat de trei dimensiuni: calitatea fizică (caracteristicile fizice ale serviciului), calitatea interactivă (interacțiunea dintre personalul furnizorului și clienți) și imaginea corporației (Lehtinen and Lehtinen 1982).

Mai mult, un alt model al calității serviciilor este cel propus de Parasuraman, Zeithaml și Berry (1985) se bazează pe 5 "gap-uri" diferite stabilite între diferite elemente care definesc serviciul în sine: "gap-ul" dintre așteptările consumatorilor și percepțiile managementului asupra așteptărilor, "gap-ul" dintre percepțiile managementului asupra așteptărilor consumatorilor și specificările firmei privind calitatea serviciilor, "gap-ul" dintre specificările privind calitatea serviciilor și livrarea efectivă a serviciului, "gap-ul" dintre livrarea efectivă a serviciului și comunicarea externă despre serviciu, "gap-ul" dintre serviciul așteptat și cel perceput.

Conform spuselor lui Grönroos, motivul din spatele creării unui model al calității serviciilor este acela de a-i ajuta pe manageri și cercetători în a înțelege mai bine cum este percepută calitatea serviciilor de către clienți (Grönroos 2007, 72). Cu toate acestea, inițial nu a existat nici o intenție în a măsura efectiv calitatea serviciilor. Grönroos susține faptul că o dată ce este cunoscută percepția clienților asupra elementelor specifice calității serviciilor, se pot realiza studii clasice de măsurare a satisfacției clienților. Totuși, nevoia de a măsura calitatea serviciilor a dus la apariția unor metode și modele specifice, capabile să răspundă acestei nevoi prin instrumente specifice.

Scopul acestei lucrări este acela de a sublinia importanța măsurării calității serviciilor și în același timp evaluarea instrumentelor folosite pentru măsurarea ei din punct de vedere teoretic, al avantajelor și dezavantajelor asociate, precum și din punct de vedere al criticilor aduse. Pe baza acestei evaluări, în finalul lucrării se vor face câteva recomandări în privința instrumentelor evaluate și se vor ridica câteva întrebări privitoare la modul de măsurare a calității serviciilor pe viitor.

Măsurarea calității serviciilor. Perspectivă calitativă.

Utilizarea metodelor calitative în aria marketingului serviciilor este redusă, cele mai utilizate metode de măsurare a calității serviciilor fiind cele bazate pe atribute sau pe măsuri cantitative (Grönroos 2007, 88). Cu toate acestea, literatura de specialitate reușește să demonstreze într-o oarecare măsură utilitatea acestor metode.

Pe de o parte, avantajele care califică metodele calitative ca și alternative ale celor cantitative sunt acelea că pot fi folosite în stagiile incipiente ale explorării, dându-i cercetătorului posibilitatea de a deveni familiarizat cu aria de interes, de a explora această arie și de a deveni conștient de dimensiunile sale, pentru o mai bună înțelegere a subiectului care face obiectul cercetării. Pe de altă parte, este vorba de procesele dinamice și experimentale, dar și de natura interactivă a serviciilor ce le face potrivite în vederea explorării problemei calității serviciilor (Gilmore and Carson 1996, 21).

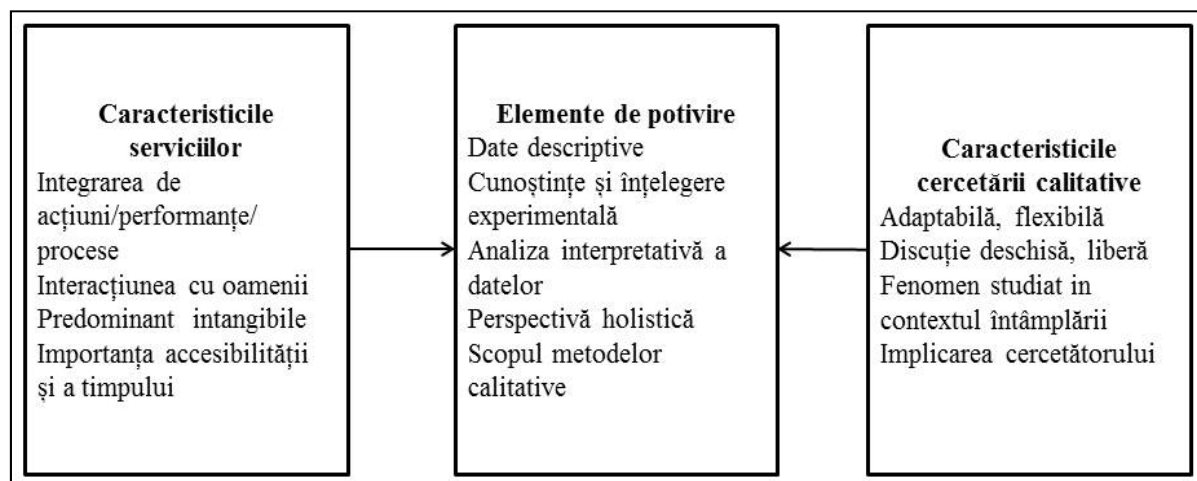


Figura nr. 1. Potrivirea Metodelor de Cercetare Calitativă în Marketingul Serviciilor

Sursa: Audrey Gilmore and David Carson, "Integrative" *Qualitative Methods in a Services Context* (Marketing Intelligence & Planning, 14/6, 1996), p. 22

Datele descriptive se referă la faptul că datele calitative reflectă ceea ce realmente se întâmplă în firmele de servicii, conform experienței cercetătorului. Cunoștințele și înțelegerea experimentală au avantajul de a-i conferi cercetătorului posibilitatea de a experimenta direct lumea respondentului, dar și să dezvolte și să clădească pe o înțelegere anterioară. Analiza interpretativă a datelor se potrivește perfect cu aria serviciilor, deoarece serviciile presupun acțiuni și performanțe. Avantajul este acela că analiza calitativă se poate realiza pe parcursul întregului studiu. Perspectiva holistică înseamnă că studiul calitativ oferă o privire de ansamblu asupra întregului context. Conform scopului fiecărui studiu calitativ, metodele implicate variază de la focus grupuri la interviuri în profunzime, de la observații la etnografii, etc. (Gilmore and Carson 1996, 22-23). Cu toate acestea, ceea ce realmente face diferența în explorarea calității serviciilor oferite de către un furnizor este tehnica incidentului critic.

Definiția incidentului critic, ca și concept, a fost într-o continuă schimbare încă de când a apărut, din 1954. Flanagan a fost printre primii care a definit pentru prima dată incidentul critic ca fiind "o activitate umană observabilă care este suficient de completă încât permite interferențe și predicții să fie făcute despre persoana care face acțiunea. Pentru a fi critic, un incident trebuie să aibă loc într-o situație în care scopul acțiunii pare să fie destul de clar pentru observator, iar consecințele sale să fie suficient de definite pentru a nu lăsa nici o mică îndoială în ceea ce privește efectul" (Flanagan 1954, 327).

Mai târziu, incidentul critic a devenit un instrument în explorarea calității percepute a serviciilor, dar și a satisfacției și insatisfacției clientului, luând în considerare atât incidentele pozitive, cât și cele negative (Edvardsson and Roos 2001, 251). Așadar, definiția sa a început să se adapteze la aria în care se aplică.

Bazându-ne pe acest lucru, incidentele critice sunt incidente de interacțiune pe care clientul le percepe sau și le amintește ca fiind neobișnuit de pozitive sau negative (Edvardsson and Roos 2001, 253) sau, amintiri "top-of-mind" privind interacțiuni cu servicii care pot fi raportate din punct de vedere social sau, o fereastră pentru a observa acele relații cu clientul ce nu pot fi explicate (Edvardsson and Strandvick 2000, 83).

Relații în desfășurare				Relații de tip schimbare de la
Comportament intenționat				Comportament actual
Instrumentele metodei	CIT	SIT	CCIT	SPAT
Intervievarea	Incidente critice discrete pozitive și negative	Secvență de incidente critice discrete pozitive și negative	Incidente critice negative inclusiv consecințe ale deciziei referitoare la relații	Incidente critice negative cu consecințe asupra schimbării
Analiza	Calitatea percepută, in/satisfacție percepută	Calitatea percepută, in/satisfacție percepută	Întărirea relației	Factorii schimbării rutei
Focusul studiului	Relații în desfășurare	Relații în desfășurare	Relații în desfășurare	Relații de tip schimbare de la și schimbare la
Rezultatele	Atribute	Secvențe de atribute	Atribute cu consecințe asupra relației	Schimbarea rutelor inclusiv configurarea determinantilor schimbători

Figura nr. 2. Comparație între Diferitele Tehnici ale Incidentului Critic

Sursa: Bo Edvardsson and Inger Roos, "Critical Incident Techniques. Towards a Framework for Analyzing the Criticality of Critical Incidents" (International Journal of Service Industry Management, 12/3, 2001), p. 262

Culegerea datelor poate fi făcută în varii moduri, prin folosirea focus grupurilor, a interviurilor în profunzime sau a observației directe sau participative și a unui ghid de discuție bazat pe o structură de tipul cauză, curs, efect (Edvardsson and Roos 2001, 253). Analiza în sine este subiectul mai multor tehnici, de la tehnica tradițională a incidentului critic (CIT) și a incidentului critic de tip serie (SIT), amândouă concentrându-se atât pe incidente pozitive cât și negative, la tehnica de analiză a schimbării rutei (SPAT) și a tehnicii critice a incidentului critic (CCIT), amândouă concentrându-se pe comportament (Edvardsson and Roos 2001, 261).

Per ansamblu, scopul tehnicilor incidentului critic, atunci când sunt folosite în calitatea serviciilor, este acela de a investiga și de a câștiga mai multă înțelegere asupra situațiilor în care calitatea serviciilor este redusă, cu alte cuvinte asupra momentelor în care apare incidentul critic. Deși principalul avantaj este acela că relevă incidente critice detaliate așa cum acestea sunt percepute de către respondenți, cu alte cuvinte clienți, aceste tehnici se vor afla mereu sub semnul subiectivității întrucât moderatorul este posibil să filtreze sau să nu înțeleagă corect răspunsurile respondentului (Edvardsson 1992, 19).

Măsurarea calității serviciilor. Perspectivă cantitativă.

Măsurarea calității serviciilor prin modele cantitative este o practică relativ comună. Din acest punct de vedere, SERVQUAL este cel mai des utilizat instrument.

Istoria sa începe în 1985 atunci când Parasuraman, Berry și Zeithaml au început să studieze calitatea serviciilor din perspectiva consumatorilor și a managerilor. Pentru a își

atinge scopul, au realizat 12 focus grupuri cu consumatori și 14 interviuri în profunzime cu manageri din 4 sectoare ale serviciilor: bancar, cărți de credit, brokerage și reparare și mentenanță a produsului. Rezultatele cercetării lor a arătat faptul că, calitatea serviciilor constă în 10 determinanți diferiți: siguranță (pe care te poți baza), promptitudine, competență, acces, curtoazie, comunicare, credibilitate, securitate, înțelegere (a clientului), și tangibile (Berry, Zeithaml and Parasurman 1985; Parasuraman, Zeithaml and Barry 1985).

Abia în 1988 SERVQUAL a apărut. SERVQUAL se baza pe cei 10 determinanți descoperiți în urma cercetării din 1985. Apoi, autorii au atribuit fiecărui determinant în parte câteva caracterizări reprezentând diferite fațete ale acestuia. În total s-a ajuns la 97 de caracterizări. Fiecare caracterizare a fost formulată sub forma a două afirmații, una măsura așteptările și cealaltă măsura percepțiile. Jumătate dintre perechile formate au fost afirmații pozitive, iar jumătate negative. Apoi, fiecare afirmație a fost însoțită de o scală cu 7 trepte, de la “Acord total” (7) la “Dezacord total” (1). Scala cu cele 97 de caracterizări a fost supusă unei culegeri de date realizată în două etape, dar și rafinării rezultatelor. În final, a rezultat un SERVQUAL format din 5 dimensiuni și o scală din 22 de caracterizări (Parasuraman, Zeithaml and Berry 1988).

Tangibile	Facilități fizice, echipament, modul de prezentare al personalului
Siguranță	Abilitatea de a performa serviciul promis acurat
Promptitudine	Dorința de a ajuta clienții și de a furniza un serviciu prompt
Încredere	Cunoștințele angajaților referitoare la curtoazie și abilitatea lor de a inspira încredere
Empatie	Atenție individualizată furnizată de către firmă clienților săi

Figura nr. 3. Cele Cinci Dimensiuni ale SERVQUAL

Sursa: A. Parasuraman, Valarie A. Zeithaml, Leonard L. Berry, “SERVQUAL: A Multiple-Item Scale for Measuring Consumer Perceptions over Service Quality” (Journal of Retailing, 64/1, 1988), p. 23

Prin continuarea cercetării, autorii au demonstrat siguranța și validitatea SERVQUAL, precum și aplicabilitatea sa într-o arie largă de domenii ale serviciilor. Mai mult, autorii au recomandat folosirea SERVQUAL în cazuri precum: urmărirea periodică a tendințelor în calitatea serviciilor, măsurarea calității serviciilor în ansamblul lor, importanța relativă a celor cinci dimensiuni în influențarea percepției clienților asupra calității serviciilor, identificarea celei mai potrivite dimensiuni a calității serviciilor pentru grupul țintă al furnizorului de servicii, etc.

De-a lungul timpului, SERVQUAL a fost utilizat de către cercetători diferiți și pentru varii servicii, de la servicii publice (Bryslund and Curry 2001), la servicii de Internet (Gounaris and Dimitriadis 2003), la servicii de telefonie mobilă (Lai, Hutchinson and Li 2003), la HORECA (Pun and Ho 2001), la servicii oferite de companii aeriene (Rhoades, Waguespack Jr. and Treudt 1998), etc. Așadar, nu e de mirare faptul că acest model a început să fie mai mult sau mai puțin confirmat sau contestat. Criticile majore aduse SERVQUAL-ului fac referire la obiectul celor cinci dimensiuni, cu alte cuvinte ce anume trebuie să fie sigur, empatic, etc. (Brady and Cronin Jr. 2001, 36), la lipsa de validitate a celor cinci dimensiuni atunci când este testat în anumite arii ale serviciilor (Ekinci 2001; Martinez and Martinez 2010), la orientarea preponderentă asupra modului în care serviciul este furnizat clientului, adică asupra calității tehnice din modelul lui Grönroos, și de asemenea paradigma disconfirmării (Grönroos 2007).

Pentru a răspunde acestor critici, în 1991, autorii SERVQUAL-ului au rafinat modelul. Îmbunătățirile aduse SERVQUAL-ului se referă la partea de așteptări (formularea afirmațiilor a fost focalizată pe modul în care clienții se așteaptă ca un serviciu excelent să fie livrat de către o companie), la formularea caracterizărilor (în loc de o abordare atât pozitivă cât și negativă, autorii au optat doar pentru formularea pozitivă), la caracterizările în sine (două noi caracterizări au fost aduse în discuție pentru a captura în întregime dimensiunile SERVQUAL). O altă schimbare importantă a fost aceea că în momentul în care modelul a fost re-testat o întrebare adițională a fost adăugată în chestionar. Așadar, respondenții au fost rugați să aloce dintr-un total de 100 de puncte un anumit număr de puncte fiecărei din cele cinci dimensiuni, în funcție de importanța atribuită fiecăreia de către respondenți (Parasuraman, Berry and Zeithaml 1991).

Concluzii

Explorarea relevanței calității serviciilor este vitală pentru bunul mers al unei companii de servicii. Înțelegerea modului în care clienții percep calitatea serviciilor într-o anumită arie a serviciilor în general, și cum percep calitatea serviciilor oferite de către un anumit furnizor de servicii din acea arie, îi ajută pe manageri să îmbunătățească calitatea generală a serviciilor oferite. Un serviciu de calitate este cheia către inima clientului, el având abilitatea de a transforma un client obișnuit într-unul satisfăcut și, pe termen lung, într-un client loial, așadar într-unul dintre cele mai valoroase active ale companiei.

A alege între o metodă cantitativă și una calitativă pentru a explora/măsura calitatea serviciilor depinde de deplin obiectivele avute de către manager. Metodele calitative ar trebui să fie utilizate preponderent când se cunosc puține lucruri despre modul în care clienții percep calitatea serviciilor dar și atunci când managerul dorește să înțeleagă mai bine punctele tari și punctele slabe ale serviciului pe care îl furnizează. Așadar, orice studiu calitativ, fără a lua în considerare metoda de investigare aleasă (focus group versus interviu în profunzime versus observare) va scoate în evidență imaginea de ansamblu a problemei abordate și în același timp, va sugera viitoare acțiuni ce ar putea fi puse în practică cu scopul de a contracara eventualele percepții negative ale clienților. Metoda cantitativă este mai potrivită atunci când managerul deja cunoaște caracteristicile serviciului pe care dorește să le evalueze și când are nevoie de o confirmare fermă bazată pe un număr mai mare de respondenți decât în cazul studiului calitativ. Mai mult, instrumente precum SERVQUAL ar putea de asemenea să întărească posibilitatea de a înțelege care sunt acele elemente ale calității serviciilor care sunt mai relevante pentru grupul țintă al companiei de servicii, care sunt tendințele în ceea ce privește calitatea serviciilor sau cum este aceasta evaluată per ansamblu. Pentru o înțelegere completă a calității serviciilor așa cum este ea percepută de către client, integrarea atât a părții calitative cât și a celei cantitative poate fi soluția ideală, putând să confere o perspectivă holistică asupra problemei, adăugând mai multă valoare și profunzime rezultatelor studiilor de profil.

Acknowledgements

Această lucrare a fost cofinanțată din Fondul Social European, prin Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane 2007-2013, proiect numărul POSDRU/107/1.5/S/77213 „Doctorat pentru o carieră în cercetarea economică interdisciplinară la nivel european”.

References

1. Brady, Michael K., and Cronin Jr, Joseph J. 2001. “Some new thoughts on conceptualizing perceived service quality: a hierarchical approach.” *Journal of Marketing* 65/3:34-49.

2. Brysland, Alexandria, and Curry, Adrienne. 2001. "Service improvements in public services using the SERVQUAL." *Managing Service Quality* 11/6:389-401.
3. Edvardsson, Bo, and Roos, Inger. 2001. "Critical incident techniques. Towards a framework for analysing the criticality of critical incidents." *International Journal of Service Industry Management* 12/3:251-268.
4. Edvardsson, Bo, and Strandvik, Tore. 2000. "Is a critical incident critical for a customer relationship?" *Managing Service Quality* 10/2:82-91.
5. Edvardsson, Bo. 1992. "Service breakdowns: a study of critical incidents in an airline." *International Journal of Service Industry Management* 3/4:17-29.
6. Ekinçi, Yuksel. 2001. "The validation of the generic service quality dimensions: an alternative approach." *Journal of Retailing and Consumer Services* 8:311-324.
7. Flanagan, John C. 1954. "The critical incident technique." *Psychological Bulletin* 51/4:327-358.
8. Gilmore, Audrey, and Carson, David. 1996. "Integrative qualitative methods in a services context." *Marketing Intelligence and Planning* 14/6:21-26.
9. Gounaris, Spiros, and Dimitriadou, Sergios. 2003. "Assessing service quality on the Web: evidence from business-to-consumer portals." *Journal of Services Marketing* 17/5:529-548.
10. Grönroos, Christian. 2007. *Service Management and Marketing. Customer Management in Service Competition*. West Sussex: John Wiley & Sons Ltd.
11. Grönroos, Christian. 1984. "A Service Quality Model and its Marketing Implications." *European Journal of Marketing* 18/4:pp. 36-44.
12. Grönroos, Christian. 1982. "An Applied Service Marketing Theory." *European Journal of Marketing* 16/7:30-41.
13. Lai, Fujun, Hutchinson, Joe, Li, Dahui, and Bai, Changhong. 2007. "An empirical assessment and application of SERVQUAL in mainland China's mobile communication industry." *International Journal of Quality & Reliability Management* 24/3:244-262.
14. Lehtinen, U., and Lehtinen, J.R.. 1982. *Service Quality: A Study of Quality Dimensions*. Helsinki: Service Management Institute.
15. Martinez, Jose A., and Martinez, Laura. 2010. "Some insights on conceptualization and measuring service quality." *Journal of Retailing and Consumer Services* 17:29-42.
16. Parasuraman, A., Berry, Leonard L., and Zeithaml, Valarie. 1991. "Refinement and reassessment of the SERVQUAL scale." *Journal of Retailing* 67/4:420-450.
17. Parasuraman, A., Zeithaml, Valarie, and Berry, Leonard L. 1988. "Servqual: a multiple-item scale for measuring consumer perceptions of service quality." *Journal of Retailing* 64/1:12-40.
18. Parasuraman, A., Zeithaml, Valarie, and Berry, Leonard L. 1985. "A conceptual model of service quality and its implications for further research." *Journal of Marketing* 49:41-50.
19. Pun, Kit-Fai, and Ho, Ka-Yan. 2001. "Identification of service quality attributes for restaurant operations: A Hong-Kong case." *Managing Service Quality* 11/4:233-240.
20. Rhoades, Dawna L., Waguespack Jr, Blaise, and Treudt, Eric. 1998. "Service quality in the US airline industry: progress and problems." *Managing Service Quality* 8/5: 306-311.

BIROCRAȚIA ȘI CORUPȚIA ÎN CADRUL EFECTUĂRII UNOR OPERAȚIUNI FINANCIAR-CONTABILE²⁰

Conf. univ. dr. **Luminița IONESCU**
Universitatea Spiru Haret,
Facultatea de Management Financiar-Contabil București

Rezumat:

Această lucrare prezintă unele aspecte cu privire la birocrăție și corupție în activitatea financiar-contabilă. Reforma sistemului contabil din România, în perioada 1990 – 2012 a determinat o serie de neconcordanțe între diferite acte normative, ceea ce a condus la birocrăție în cadrul administrației publice centrale și locale. Constituirea de numeroase IMM-uri în ultimii 23 de ani a determinat apariția unor fapte de corupție, care îngreunează activitatea financiar-contabilă.

În cadrul acestei lucrări au fost stabilite ca obiective analiza comportamentului profit-pierdere al agenților economici, precum și relația dintre manageri și funcționari publici corupți.

Cuvinte-cheie: *birocrăție, corupție, contabilitate, profit și pierdere*

JEL Classification: *H0, H70, I30, M48*

Introducere:

Birocrația și corupția constituie o problemă de interes și de actualitate în contextul actual marcat de criză economică și dezechilibre pe piața financiar-valutară europeană. Deși literatura de specialitate tratează multe aspecte cu privire la birocrăție și corupție, această lucrare prezintă comportamente corupte ale agenților economici, în scopul modificării sau denaturării raportărilor financiar-contabile. Astfel, managerii corupți pot oferi bani, bunuri sau favoruri unor terțe persoane, în scopul modificării unor documente financiare, raportări financiar-contabile, în direcția reducerii profitului imposibil, obținerii de pierdere fiscală la finele exercițiului sau ascunderii documentelor justificative.

Recenzia literaturii pe tematica abordată:

Corupția a fost dezbătută în numeroase lucrări de specialitate din țară și străinătate. La nivelul administrației centrale se remarcă preocuparea continuă de a găsi soluții împotriva corupției. **Strategia Națională Anticorupție 2011-2014** lansată în luna septembrie 2011, împreună cu Proiectul Strategiei Naționale Anticorupție 2011-2014 a stabilit ca obiectiv prevenirea corupției în instituțiile publice, urmat de creșterea gradului de educare anticorupție, combaterea corupției prin măsuri administrative și penale. Această strategie a prevenirii se poate susține prin implementarea controlului financiar preventiv în instituțiile publice și la nivelul agenților economici.

Controlul financiar-fiscal devine un instrument de luptă împotriva corupției prin exercitarea unor procedee și tehnici specifice de control, cu efect de diminuare sau prevenire a faptelor de corupție (Boulescu M. 2006). În lucrarea “*Control financiar-fiscal*” sunt

20 Această lucrare a beneficiat de suport financiar prin proiectul " Studii Post-Doctorale în Economie: program de formare continuă a cercetătorilor de elită - SPODE", contract de finanțare nr. POSDRU/89/1.5/S/61755, proiect finanțat din Fondul Social European prin Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane 2007-2013.

prezentate cele mai reprezentative tehnici de control în scopul identificării abaterilor, deficiențelor, fraudelor și corupției.

În lucrarea “*Cyber Fraud. Tactics, Techniques, and Procedures*” se prezintă noi aspecte ale corupției prin utilizarea mijloacelor informatice, transmiterea electronică a datelor și dezvoltarea internetului (Bryan, K. 2009). De regulă, accesul ilegal la informații este facilitat și de persoane din interiorul organizației, care transmit electronic anumite date confidențiale către terții corupți. Aceste acte de corupție pot fi prevenite prin aplicarea unor proceduri de securitate a datelor și folosirea codurilor de acces.

După cum este explicat în lucrarea “*Corupția, birocrația, directocrația și economia*” există o strânsă legătură între birocrație și corupție, care se influențează reciproc. Autorul Cerna S. arată efectele corupției asupra economiei naționale și modul în care interacționează birocrația, corupția și directocrația.

Conținutul articolului

Contabilitatea, ca mijloc de evidențiere a situației patrimoniului și a performanțelor financiare la un moment dat, poate deveni un domeniu de manifestare al **birocrației și corupției**, aceasta cu atât mai mult, cu cât modificările legislative și adoptările directivelor europene vizând contabilitatea națională, inclusiv cerințele unor instituții financiar-bancare sau organisme internaționale se produc cu o frecvență relativ ridicată (Ionescu L. 2012).

Evoluția sistemului financiar-contabil din România, în perioada 1990 – 2012, evidențiază o serie de inconsecvențe și o slabă implicare a organismelor contabile în ceea ce privește menținerea unei stabilități relativ constante a sistemului contabilității naționale. În cadrul tranziției la economia de piață și a profundelor transformări cu caracter economico-financiar și social implicate, distingem și reforma succesivă a sistemului contabil începând cu anul 1994 prin adoptarea unor principii de drept și contabile de inspirație franceză și terminând cu directivele europene prin OMFP nr. 3055/2009, a căror preluare și adaptare a avut loc în procesul de preaderare și postaderare a României la Uniunea Europeană.

Reformarea sistemului contabil din România a presupus nu numai consum de timp și resurse la nivelul instituțiilor publice și agenților economici, dar și o serie de schimbări succesive, care au presupus eforturi suplimentare de asimilare, cunoaștere și implementare, precum și perioade de tranziție de la un sistem/reglementare la altul/alta, ceea ce a creat premise pentru dezvoltarea birocrăției și corupției din cel puțin două motive:

- inadvertențe, incompatibilități și confuzii, atât în ceea ce privește noua și vechea reglementare contabilă;
- lipsa unor instrucțiuni și metodologii clare, cuprinzătoare și ușor de aplicat.

Pe de altă parte, această stare de tranziție cvasi permanentă a generat un fenomen birocratic care, cel mai adesea, a supradeterminat numărul de documente financiare și fiscale, care trebuiau completate, precum și timpul pe care acestea îl necesitau pentru cunoaștere și aplicare. În cele ce urmează dorim să facem o scurtă analiză a unui fenomen care are o legătură directă cu birocrația și corupția, atât în perioada de tranziție, dar și în perioada de normalitate, și anume practicarea de *contabilități paralele* în funcție de interesele economico-financiare ale contribuabililor persoane fizice și juridice. Practic, cele două sau mai multe tipuri de contabilități, duble și tripe, urmăresc obiective diferite, astfel:

- *dubla contabilitate*, cel mai frecvent utilizată, urmărește, pe de o parte, o așa-numită contabilitate minimă, care vizează veniturile, profitul și chiar încurajează apariția pierderilor, astfel încât impozitul plătit să fie cât mai mic sau să nu existe ca urmare a raportării pierderilor, iar pe de altă parte, o contabilitate cu înregistrări reale care să-i ofere contribuabilului date reale privind patrimoniul și situația financiară care, să stea la baza unor tranzacții reale și a unui management strategic al firmei;

- *tripla contabilitate*. Pe lângă dubla contabilitate, apare și așa-numita a „treia contabilitate”, care împreună cu cea dublă formează „tripla contabilitate”, care constă în existența unei a treia evidențe, de data aceasta cosmetizată în sensul unor performanțe economico-financiare superioare, atrăgătoare care, de regulă, sunt prezentate băncilor, societăților de leasing, firmelor de asigurări și altor instituții care acordă credite sau garanții, pe baza unor situații financiare anuale cosmetizate. Această situația se întâlnește prin complicitatea funcționarilor corupți care sunt implicați în aprobarea dosarelor de creditare, după cum este prezentat în figura nr. 1:

C O R U P Ț I A A C T I V Ă	BENEFICIAR (SOLICITANT)	FUNCȚIONAR PUBLIC	Rezultată
	I. Oferte „captatio benevolentiae” - comisioane - șpagă - mită II. Pretenții - subînțelese - fără o concretizare expresă sau într-o formă scrisă - precizate în termeni concreți	1. respingere 2. acceptare tacită, condiționată 3. satisfacerea pretențiilor - parțial - total	A. solicitantul sincer își urmărește interesul făcând calcule de analiza cost/beneficiu B. solicitantul cu comportament de “agent infiltrat” care demască corupția

Figura no. 1. Relația beneficiar(solicitant) și funcționar corupt

Sursa: Ionescu L – Teză disertație post-doctorală Academia Română, 2012, pg. 27

Raportarea pierderii timp de cinci ani consecutivi determină un comportament corupt al agenților economici care beneficiază de această deductibilitate din profit. În mod frecvent, exemplul pe care îl prezentăm se înscrie în practica comportamentului profit-pierdere al agenților economici:

Tabelul no. 1. Comportament profit-pierdere al agentului economic

Anul 1	- 6.000	Pierdere
Anul 2	+3.500	Profit(deduce pierdere din anul 1)
Anul 3	- 2.500	Pierdere
Anul 4	+ 2.000	Profit(deduce pierdere din anul 3)
Anul 5	- 1.500	Pierdere
Anul 6	+1.000	Profit(deduce pierdere din anul 5)
Anul 7	- 2.500	Pierdere
Anul 8	+2.500	Profit(deduce pierdere din anul 7)
Anul 9	- 3.500	Pierdere
Anul 10	+3.500	profit(deduce pierdere din anul 9)
TOTAL pierdere	-1.000	

Sursa: calcule proprii

Situația *triplei contabilități* demonstrează comportamentele corupte ale micilor întreprinzători din România care doresc să achite cât mai puține impozite și taxe la buget, să își păstreze profiturile pentru folos propriu și să inducă în eroare băncile și instituțiile de

credit, cu ajutorul contabililor corupți care sunt implicați în cosmetizarea situațiilor financiare și raportărilor către instituțiile financiar-bancare. Mare parte dintre agenții economici intensifică vânzarea produselor sau facturarea de servicii în avans pentru a crește profitul în mod accelerat în vederea obținerii unor linii de creditare de la instituții financiar-bancare. Ulterior obținerii acestor facilități de creditare, aceștia renunță la contractele încheiate sau stornează facturile emise în perioada anterioară pentru a ajunge la pierdere fiscală și a evita plata impozitului pe profit (Tabelul nr. 2).

Tabelul no. 2. Evoluția veniturilor în comportament profit-pierdere al agentului economic

Venituri I	+5.000	Venituri reale
Cheltuieli I	- 1.500	Cheltuieli reale
Profit trimestrul I	+3.500	Profit real
Venituri II	+7.500	Venituri accelerate
Cheltuieli II	- 1.500	Cheltuieli reale
Profit trimestrul II	+ 6.000	Profit accelerat pentru obținere de credite
Venituri III	- 2.500	Storno venituri
Cheltuieli III	- 1.500	Cheltuieli reale
Profit trimestrul III	- 4.000	Pierdere calculată
Venituri IV	+5.000	Venituri reale
Cheltuieli IV	- 1.500	Cheltuieli reale
Profit trimestrul IV	+3.500	Profit real
TOTAL PROFIT real	9.000	La finele anului

Sursa: calcule proprii

Mecanismele și mijloacele de identificare și contracarare a utilizării cu efecte nocive generatoare de fraudă, corupție și birocrație mistificatoare a realității economice care, în prezent se aplică, sunt destul de neoperaționale, deficitare și insuficiente din varii motive:

- băncile nu verifică raportările financiare depuse la ANAF și pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice;
- numărul scăzut de funcționari în instituțiile de credit și asigurări;
- slaba pregătire profesională a personalului angajat pe funcții de analiză și decizie cu privire la acordarea de credite și garanții.

În vederea creșterii eficienței controlului dublei și triplei contabilității, propunem următoarele direcții de acțiune:

- toate raportările financiare să fie vizate de experți contabili independenți cu referințe favorabile vis-a-vis de profesionalitate și probitate;
- cooperare interinstituțională permanentă și la obiect între organismele bancare, financiare și cele fiscale(control încrucișat);
- efectuarea unor controale financiar-contabile pe o perioadă de cel puțin cinci ani pentru a analiza corectitudinea evaluărilor și înregistrărilor la indicatorii de profitabilitate, lichiditate, solvabilitate și autonomie financiară, ca și a celor de rentabilitate și eficiență;
- verificarea identității unor persoane fizice sau juridice care dețin societăți reale sau fantomă, precum și a echipei de management și a personalului angajat pentru evitarea situațiilor în care cei care iau decizii se acoperă cu alte persoane neprofesioniste care, apar răspunzătoare de drept în legătură cu unele consecințe ale deciziilor respective.

Alte aspecte birocratice în cadrul evidenței contabile a agenților economici se referă la numărul mare de documente financiar-contabile care, cuprind în mod redundant același tip de informații(active, disponibilități, profit, numărul de angajați, etc.) ceea ce consumă timp și alte resurse(tonner, hârtie, energie electrică, costul forței de muncă, etc.). Ca urmare,

propunem eliminarea situațiilor financiare semestriale și menținerea situațiilor financiare anuale care, sunt ilustrative pentru operațiunile efectuate în cursul anului financiar, așa cum se procedează în alte țări europene.

Concluzii:

Această lucrare cu caracter de cercetare pune în evidență o serie de aspecte particulare cu privire la birocrăție și corupție, mai ales în sfera activității financiar-contabile din România. Elementele birocratice apar în strânsă legătură cu modificările legislative frecvente din perioada 1990-2012, dar cu precădere după anul 2007, când România a devenit membru al Uniunii Europene. Considerăm că modificările legislative au devenit un factor de birocrăție și corupție, iar fenomenul de birocrăție constituie la rândul său un factor de corupție.

Lucrarea prezintă comportamentul corupt al unor agenți economici care prin oferte diverse încearcă să obțină minimizarea profitului, obținerea de pierderi sau trecerea pe cheltuieli a unor operațiuni nelegale. Apreciem că astfel de operațiuni pot fi oprite încă din faza incipientă prin implementarea controlului financiar și a auditului.

Bibliografie

1. Boulescu, M – *Control financiar-fiscal*, Editura FRM, București, 2006
2. Bryan, K et al. - *Cyber Fraud. Tactics, Techniques, and Procedures*, CRC Press, Taylor&Francis Group, 2009
3. Bulai A. (coordonator) - *Reconstrucție instituțională și birocrăție publică în România*, Editura Fundației Societatea Reală, București, 2009
4. Burke, R. Cooper, C. – *Research Companion to Corruption in Organizations*, Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham, UK, 2009
5. Cerna S. - *Corupția, birocrăția, directocrația și economia*, Editura Sedona, Timișoara, 1996
6. Ionescu L. – *Principii și ipoteze în fenomenul birocrăției și corupției*, Teză Post-doctorală Academia Română, 2012
7. Ionescu L. – *Controlul financiar și fiscal, teste grilă și practice*, Editura Ars Academica, București, 2010
8. Ionescu L. – *Controlul financiar și fiscal și audit, fundamente teoretice și practice*, Editura Ars Academica, București, 2009

INDUSTRIILE CREATIVE ȘI POZIȚIA ACESTORA PE PIAȚA ECONOMICĂ ÎN PERIOADA DE CRIZĂ

Liviu Sebastian JICMAN
Ministerul Culturii

Rezumat:

Această lucrare își propune să evidențieze transformările prin care au trecut industriile creative în perioada de criză. În ultimii ani, aceste industrii s-au aflat atât în centrul discuțiilor academice, cât și în prim-planul politicilor publice. Chiar dacă importanța industriilor culturale și creative a fost recunoscută la nivelul Uniunii Europene, de multe ori focusul este pe impactul cultural, social și educațional al acestora, ignorând componenta economică. Prin prezentarea stadiului cercetării științifice, această lucrare urmărește evidențierea importanței economice a industriilor creative. Datele referitoare la contribuția economică a acestor industrii în România vor oferi o imagine a pieței produselor creative, o atenție deosebită acordându-se efectelor crizei economice asupra acestui sector.

Introducere:

Este încă prea devreme pentru a evalua cu acuratețe efectele crizei asupra artelor. Această incertitudine este generată și de o lipsă de dovezi solide, obiective despre interdependențele economice ale sectoarelor culturale și creative, precum și despre efectele recesiunilor anterioare asupra artelor.

Consiliile pentru Arte și ministerele de cultură au un rol-cheie în acțiunea pentru a minimiza efectele negative ale impactului crizei asupra artelor și în a ajuta artiști și organizațiile de artă, au un rol de călăuză în aceste vremuri nesigure. Ei au, de asemenea, un rol-cheie în discutarea și coordonarea răspunsurilor guvernului central față de recesiune cu privire la cultură și artă.

Efectele crizei asupra industriilor creative

Conform unor așteptări exprimate și a unor analize efectuate la începutul perioadei de criză²¹, câteva dintre efectele crizei economice asupra mediului cultural și a industriilor creative erau anticipate, cum ar fi:

- Declinul economic va avea un puternic impact negativ asupra sponsorizării, acțiunilor filantropice de la fundații, precum și asupra veniturilor din donații. Declinul economic va duce la disponibilizări de personal în organizațiile de cultură, o reducere a punerii în funcțiune de noi activități sau puncte de lucru, și programe și inițiative mai puțin îndrăznețe.
- Recesiunea este de așteptat să aibă un impact mai mare asupra sectorului non-subvenționat decât pe sectorul subvenționat, și un impact mai mare asupra artelor spectacolului și vizuale decât pentru arte literare și arte comunitate.
- Efectele crizei vor fi resimțite cel mai mult de arte, care sunt expuse la cheltuieli „discreționare”.
- Unele efecte pozitive pot apărea din cauza crizei, în special datorită capacității oamenilor de cultură și din industriile creative de a-și utiliza spiritul creativ, dezbateri critice și în timp util.

²¹ Federația Internațională a Consiliilor de Artă și Agențiilor de Cultură, Raportul nr. 37/2009

- Flexibilitatea domeniului industriilor creative și culturale și familiaritatea sa cu care lucrează în cadrul bugetelor limitate sunt puncte forte care oferă capacitate de adaptare sub recesiune.

Particularitățile industriilor creative

Creativitatea, resursă crucială atât în dezvoltarea economiei contemporane, cât și în dezvoltarea personală, este un concept care în ultimii ani a dobândit o tot mai mare importanță atât în mediul academic, cât și în prim-planul politicilor publice²². Creativitatea este legată de inovație – atât la nivelul organizațiilor, cât și la nivelul indivizilor - și de cunoaștere, văzute drept motoare ale competitivității economice). Interesul economiștilor culturali, a geografilor urbani și a decidenților politici față de potențialul creativ și implicațiile acestuia în dezvoltarea locală s-a manifestat prin cercetările și politicile publice ce au în centru concepte ca oraș creativ, clasă creativă, sectoarele culturale și creative. Peck considera că am intrat într-o epocă a creativității, văzută ca o nouă și distinctă fază a dezvoltării capitalismului în care motoarele de creștere nu sunt doar de ordin tehnologic și organizațional, ci și uman (Peck 2005). Capitalul uman este cu atât mai important în cazul sectoarelor culturale și creative deoarece multe produse sunt bazate pe copyright.

Potențialul economic, cultural și simbolic al sectoarelor culturale și creative stă la baza dezvoltării unei economii creative. Sectoarele culturale și creative sunt un „spațiu de dezbateri și practică; exemplul practic al relației complexe dintre producție și consum, simbolic și material”²³.

Chiar dacă importanța sectoarelor culturale și creative pentru dezvoltare durabilă a fost recunoscută, există încă dezbateri în legătură cu definirea lor. În 2007, în „Economia culturii în Europa”, studiu efectuat de Kea European Affairs se vorbește pentru prima dată de sectoare culturale și creative, în încercarea de a reconcilia două abordări contradictorii – cea considerând produsele culturale din perspectiva naturii lor duale, dar mai ales a valorii lor simbolice și cea care privește același sector din perspectiva creativității canalizate, fără însă a o lega de o finanțare culturală. Conform aceluiași studiu, sub denumirea de sectoare culturale și creative se regăsesc artele vizuale, artele spectacolului, patrimoniu, film și video, radio și televiziune, muzica, carte și mass-media, software (inclusiv jocurile video), publicitate, arhitectură, design, precum și industriile suport (o categorie foarte largă care cuprinde acele industrii care depind de industriile culturale și creative pentru a exista).

Aceste sectoare sunt caracterizate de prezența organizațiilor economice mici, a liberilor-profesioniști, a angajărilor pe bază de proiect în cadrul cărora rețelele profesionale joacă un rol deosebit de important. Cercetarea particularităților acestor sectoare a scos la iveală necesitatea construirii unei relații de parteneriat de lungă durată între creator – artist sau lucrător cultural și organizația în interiorul căreia acesta activează o perioadă mai lungă sau mai scurtă de timp.

Una dintre problemele cu care se confruntă acest sector este numărul redus de organizații care supraviețuiesc primilor ani de la înființare. Potrivit cercetărilor din domeniu, formarea unor afaceri mici și dorința indivizilor creativi de a produce un conținut unic are drept urmare un ciclu de viață foarte mic pentru organizațiile din sectoarele culturale și creative. Concentrarea pe conținutul cultural fără a ține cont de dezvoltarea strategică, planul de afaceri sau managementul financiar duce la crearea unor afaceri pe termen scurt, menite mai degrabă spre promovarea unui stil de viață și nu spre transformarea, nu spre creșterea de lungă durată (Carr, 2008).

²² Florida 2002, Peck 2005

²³ Pratt 2008

Interdependența dintre sectoarele culturale și creative și creativitate este dată de faptul că aceste sectoare permit și promovează exprimarea și distribuția creativității. Aceste sectoare sunt principalele surse de finanțare, distribuție și dezvoltare a proiectelor creative (KEA 2009). În același timp, creativitatea artiștilor și a lucrătorilor culturali reprezintă cel mai important avantaj competitiv al acestor sectoare.

Particularitățile persoanelor active în sectoarele culturale și creative își au originea în natura duală a activității lor, în necesitatea de găsi un echilibru în relația dintre valoarea culturală și economică a muncii lor.

În România există anumite dezechilibre în ceea ce privește oferta și cererea de produse culturale și creative, precum și anumite deficiențe în ceea ce privește modalitățile de promovare și distribuție a acestor produse. De multe ori, specialiștii în domeniu văd cultura ca un apanaj al intelectului, considerând spectatorul sau vizitatorul ca fiind unul de tip elitist. În alte situații se observă lipsa de cunoștințe de management sau de marketing, un insuficient interes acordat consumatorului de cultură, preferându-se construirea unui produs cu valoarea simbolică, fără a ține cont de așteptările și nevoile consumatorilor.

Poate una din cele mai importante caracteristici ale sectoarelor culturale și creative este cea de catalizator al creativității spre alte domenii economice. Influența clasei creative nu este limitată la sectoarele culturale și creative ci, datorită efectelor spill-over, se propagă la nivelul întregii economii. Creativitatea bazată pe cultură este esențială în economia post-industrială, stând la baza unor noi modele de afaceri îndreptate spre crearea unor produse care nu sunt doar funcționale, ci răspund aspirațiilor individuale și colective a consumatorilor. Creativitatea reprezintă o modalitate de a schimba normele în vederea obținerii unui avantaj competitiv în noul tip de economie. Oamenii creativi și artiștii sunt cheia acestei schimbări, dezvoltând idei, simboluri, mesaje (KEA, 2009).

Ideea că cea mai importantă resursă pentru dezvoltare este cea umană a fost teoretizată de Richard Florida în teoria clasei creative. Conform acestei teorii, motorul ce stă la baza dezvoltării unui oraș creativ este talentul creativ, important tocmai din cauza valorii economice pe care o produce într-un oraș (Smith, Warfield 2008). Clasa creativă cuprinde ocupații diferite, de la artiști și designeri de software la experți în management (Florida 2003). Orașele care atrag clasa creativă (sau lucrătorii creativi) posedă o serie de caracteristici, care pot fi grupate în trei categorii de indicatori (cei 3T): infrastructură tehnologică dezvoltată, populație talentată, comunitate tolerantă. Prezența clasei creative în orașe duce la atragerea companiilor, determinând dezvoltarea economiilor locale și regionale. Sursă a dezvoltării economice, clasa creativă trebuie cultivată, promovată și protejată, talentele creative trebuie valorificate și canalizate (Florida, 2003).

Conform teoriei clasei creative, creativitatea nu este redusă doar la rolurile artistice și culturale, ci se propagă și la nivelul activităților auxiliare, de promovare și distribuție a produselor și serviciilor culturale, de atragere și educare a publicului.

Teoria lui Florida a generat dezbateri aprinse în mediul academic, ducând la realizarea unor cercetări care au avut drept scop confirmarea sau infirmarea acesteia. În ciuda atenției acordate teoriei clasei creative, puțini cercetători și-au îndreptat atenția spre analizarea modalităților prin care artiștii sau lucrătorii culturali pot utiliza potențialul creativ de care dau dovadă în realizarea bunurilor și serviciilor culturale, spre a maximiza valoarea acestor produse și spre a genera un număr mai mare de consumatori. Proiectul de cercetare urmărește evaluarea profesională a persoanelor active în sectoarele culturale și creative, din perspectiva importanței creativității în desfășurarea activităților lor și urmărind identificarea unor mijloace prin care potențialul creativ al creatorilor să fie răspândit la nivelul activităților auxiliare.

Fluctuația persoanelor active din sectorul cultural și creativ poate fi explicată prin fragilitatea industriilor creative în perioade de crize și prin flexibilitatea profesională a persoanelor care activează în aceste domenii. Persoanele active din aceste sectoare sunt mult

mai predispuse pentru schimbare și reconversie profesională datorită conținutului creativ pe care îl generează și care este ușor de aplicat și în alte domenii de activitate.

În același timp, în cazul persoanelor active în sectoarele culturale și creative bariera dintre timpul de lucru și timpul liber este mai neclară (Primorac 2005).

Prezența și performanța persoanelor creative este esențială pentru organizațiile care activează atât în sectorul public, cât și în sectorul privat. Abilități precum imaginația, rezolvarea problemelor în situații de criză, identificarea de soluții inovatoare și creative sunt vitale pentru succesul unei organizații. (Marshall Egan, 2005) Deși se conștientizează din ce în ce mai mult importanța acestor abilități în funcționarea organizațiilor, există totuși multe necunoscute privind procesul de generare de idei noi și factorii care facilitează sau, din contra, împiedică dezvoltarea creativității într-un mediu organizațional. Studiile realizate până în prezent asupra procesului creativ au analizat o serie de factori și contexte organizaționale în care creativitatea ocupă un loc important. Un factor esențial în stimularea creativității constă în relațiile de grup sau relațiile profesionale de la locul de muncă. Modul în care circula informația și are loc comunicarea în interiorul echipei, familiaritate și relațiile personale la locul de muncă influențează dezvoltarea creativității. (Madjar, 2005)

Contextul economic din România

- Lipsa unui sistem de facilități fiscale pentru oamenii angrenați în sectorul industriilor culturale și creative - deduceri de impozit pentru producția cinematografică, cea din artele spectacolului și artele vizuale (sistemul conform căruia cheltuielile de producție să fie deduse din impozitul pe venit); înlesniri pentru contribuția artiștilor și a creatorilor la sistemul de taxe și impozite, asigurări sociale și cele de sănătate; stimularea investițiilor în producție prin tratarea diferențiată a produsului cultural din punct de vedere al TVA-ului;
- Lipsa unui sistem de facilități fiscale pentru proprietarii de monumente istorice care doresc să promoveze proiecte de investiții pentru restaurarea/consolidarea și punerea în valoare a patrimoniului cultural național (scutiri de la plata TVA, scutiri de la plata avizelor, autorizațiilor necesare dezvoltării acestor proiecte, etc.). Încurajarea instituțiilor financiare să identifice și să ofere soluții practice, adaptate la necesitățile concrete de finanțare ale potențialilor beneficiari/beneficiarilor.
- Mediul fiscal nu oferă stimulente pentru înființarea de IMM-uri active în zona industriilor culturale și creative în România sau în zona patrimoniului cultural național, cum ar fi de exemplu scutirea la plata impozitelor pe o perioadă de 1-3 ani pentru micii întreprinzători/operatorilor economici abia apăruiți pe piața de gen, subvenții acordate artiștilor români pentru promovarea producției românești pe piețele noi de creație și de exprimare artistică europene (costurile de producție fiind de obicei mai mari decât veniturile obținute nu mai rămân suficiente lichidități pentru investirea în marketarea sau promovarea produselor culturale și artistice realizate), subvenții acordate proprietarilor de monumente istorice pentru promovarea și introducerea în circuite turistice a obiectivelor de patrimoniu restaurate/ consolidate;
- La aceste aspecte mai sus-menționate se adaugă nevoia acută de stabilire a unor parteneriate strategice cu băncile pentru gândirea unor criterii de creditare mai facilă a IMM-urilor active în industriile culturale și creative, în zona patrimoniului cultural național, cât și a altor tipuri de potențiali beneficiari indiferent de forma de constituire;
- Cadrul legislativ ar trebui îmbunătățit cu prevederi sau inițiative care să stimuleze sponsorizarea și responsabilitatea social corporatistă, să încurajeze potențialii beneficiari din domeniul cultural să dezvolte proiecte de investiții cu sprijin financiar nerambursabil indiferent de forma acestora de constituire, ;

- Ca o particularitate identificată în analizele și sondajele efectuate în ultimul timp, în mod special studiul intitulat *Contribuția industriilor creative la nivelul economiei naționale, proiect "Promovarea Antreprenoriatului în Industree Creative", Fundația ORICUM, SC GEA Strategy and ConsultingSA, Centrul de Cercetare și Consultanță în Domeniul Culturii*, s-a constatat faptul că sectorul industriei culturale și creative este cel mai sensibil la dinamica mediului economic deoarece bunurile culturale nu intră în prioritățile de consum normale – în perioada de creștere economică, sectorul industriei culturale și creative a avut o creștere peste media națională, în timp ce momentul de debut al crizei economice (2008-2009) a semnalat cea mai abruptă prăbușire a creșterii economice din partea aceluiași sector amintit; în anul 2009, cifra de afaceri din sectorul industriei culturale și creative a scăzut raportat la anul precedent, dar a rămas mai mare decât cea raportată pentru perioada 2006-2007, ceea ce demonstrează faptul că, în ciuda crizei economice, se poate observa o consolidare și chiar o dezvoltare a pieței de bunuri culturale care trebuie întreținută și încurajată prin investiții consistente alocate pentru intervalul 2014-2020;
- Valoarea Adăugată Brută (VAB) a fost de 7,24% din PIB pentru anul 2008, indicator tradus printr-o cerere foarte mare de bunuri culturale din partea pieței, pe cale de consecință putem vorbi în România de o lărgire a pieței și apariția de noi antreprenori cu creativitate și soluții de afaceri; încurajarea antreprenoriatului a devenit o prioritate a politicilor UE trasate în interiorul celor 11 obiective tematice din cadrul de programare 2014-2020 așa cum reies din *Strategia Europa 2020*;
- Comparativ cu anul 2002 când industriile creative aveau un număr total de cca. 100.000 angajați, în anul 2009 se înregistrează un număr de peste 140.000 angajați, ceea ce reprezintă o creștere substanțială de cc. 40%. O scădere semnificativă se înregistrează în anul 2009, când industriile au "pierdut" cc. 30.000 angajați. De asemenea, rezultatele studiului arată că asociații/acționarii firmelor au preferat să nu reducă foarte mult cheltuielile cu personalul pentru a nu pierde forța de muncă calificată. Studiul mai arată în același timp că industriile creative se compun deja din companii cu strategii pe termen lung, care doresc să rămână pe această piață în loc să își închidă afacerile sau să se plaseze pe alte tipuri de activități.
- Productivitatea muncii în sectorul industriei culturale și creative este mai mare decât media națională deoarece implică un grad de creativitate superior și se bazează foarte mult pe factorul uman (132% peste media națională în anul 2009); din păcate însă, factorul uman a fost serios afectat de criza economică – 30.000 de oameni au părăsit sectorul industriei culturale și creative în anul 2009 ajungându-se la o cifră de 110.000 de angajați, asemănătoare anului 2006 (100.000 de angajați); se simte nevoia stringentă de dezvoltare a resurselor umane din sectorul industriilor culturale și creative, sporirea numărului de angajați prin stimularea înființării de noi IMM-uri creative și încurajarea politicilor de reconversie profesională (atragera de resurse umane din zonele rurale), profesionalizarea resurselor umane etc.;
- Investițiile în sectorul industriei culturale și creative ar trebui încurajate deoarece cifrele de afaceri generate și contribuția la PIB este mai mare decât sectoare puternice precum turismul;
- Ponderea diferitelor activități care fac parte din industriile culturale și creative:
 - Software – 50% (potențial foarte mare al întreprinzătorilor români de a produce programe informatice);
 - Industria de carte – 16,8%
 - Publicitate – 14,6%
 - Film, TV, Radio – 5,8%
 - Artele Spectacolului – 1,7%
 - Design – 1%
 - Industria muzicală – 0,6%

Concluzii

Industria creative au un potențial economic foarte mare, fiind considerate de mulți motorul economiei moderne. În același timp, studiile privind efectele crizei asupra lor a dovedit că aceste industrii sunt mult mai sensibile la factorii externi. Mai mult, criza a afectat serios resursele umane, cel mai important avantaj competitiv al industriilor creative. În aceste condiții, Ministerelor de cultură și Consiliilor de Arte le revine sarcina de a sprijini industriile creative și a limita efectele crizei.

Bibliografie

1. Richard Florida, *Cities and the creative class*, Routledge, 2005
2. Richard Florida, *The rise of the creative class: and how's transforming work, leisure, community and everyday life*, Basic Books, 2003
3. KEA European Affairs, „Economia culturii in Europa”, Brussels, 2006
4. Charles Landry, *The creative city: A toolkin for urban innovators*, Earthscan Publication, 2002
5. Jamie Peck, *Struggling with the creative class*, *International Journal of Urban and Regional Research*, no.29, 2005
6. Andy Pratt, *Creative cities: The cultural industries and the creative class*, *Geografiska Annales: Series B, Human Geography*, 90 (2), 2008
7. Jaka Primorac, *The position of cultural workers in the creative industries. A south-eastern European perspective*, European Cultural Foundation, 2005

PROCESUL DE GLOBALIZARE AL FIRMELOR ȘI OPORTUNITĂȚI OFERITE DE NOUA TEHNOLOGIE PRIVIND ETICA ȘI RESPONSABILITATEA ÎN AFACERI

Prof. univ. dr. **Marius Daniel MAREȘ**

Universitatea *Spiru Haret*

Facultatea Management Financiar Contabil, București

Lect. univ. dr. **Valerica MAREȘ**

Academia de Studii Economice, București

Facultatea Contabilitate și Informatică de Gestione

Rezumat:

Prin lucrare autorii doresc să realizeze o prezentare în triunghiul morală-etică-responsabilitate cu accente pe societatea actuală globalizată. Etica în afaceri trebuie să se disemineze în toate unghiurile unei firme, ea trebuie să fie mai întâi înțeleasă. Înțelegerea criteriilor morale de conduită în afaceri este importantă deoarece noile structuri organizaționale dau naștere unor noi complicații, legate de circulația informațiilor și administrarea informațiilor în cadrul diferitelor colective de lucru și al întregii organizații, pentru care nu există precedente tradiționale.

Cuvinte-cheie: *etica afacerilor, responsabilitate socială corporatistă, etica investițiilor, energie verde.*

JEL Classification: M15, O17

Introducere

Termenul *etică* are cel puțin trei semnificații diferite. În primul rând, etica se referă la așa-numitele *moravuri*, cutume și obiceiuri tradiționale specifice diferitelor culturi.

Etică în afaceri înseamnă a introduce în deciziile de zi cu zi și în strategiile de management și alte norme decât cele impuse de lege. P. V. Lewis definește etica în afaceri drept „*acel set de principii sau argumente care ar trebui să guverneze conduita în afaceri, la nivel individual sau colectiv*”. O companie este responsabilă social în măsura în care ține seama nu doar de interesele acționarilor ci de interesele tuturor grupurilor afectate de activitatea ei, deci etica în afaceri este un cost și presupune a abate niște resurse de la traseul impus de calculul strict al eficienței economice. *Eudaimonia* înseamnă fericire și primul care a abordat această temă a fost filosoful Aristotel în lucrarea *Etica Nicomahică* unde tratează virtutea și ceea ce necesită oamenii pentru a-și trăi viața cel mai bine. Ideea principală a lui Aristotel este aceea că există diferențe de opinie despre ceea ce este cel mai bine pentru oameni și aceste diferențe trebuie rezolvate. Se pune întrebarea: *Ce este binele?* Aristotel nu caută o listă de lucruri care sunt bune pentru că o astfel de listă ar fi ușor de întocmit, Aristotel caută binele drept binele cel mai înalt și consideră că acesta, oricare ar fi el, are trei caracteristici: este dezirabil în sine, nu este dezirabil pentru un alt lucru, și toate celelalte lucruri sunt dezirabile pentru el. Nimeni nu trăiește pentru un alt scop decât cel al binelui și toate scopurile subordonate, cum ar fi sănătatea sau bunăstarea sunt dorite pentru faptul că promovează binele și nu pentru că sunt ele însele binele.

Problemele și oportunitățile create de noua tehnologie, de procesul de globalizare, de privatizarea mijloacelor de comunicare prezintă noi provocări etice și spirituale pentru cei care lucrează în comunicațiile sociale. Aceste provocări vor fi întâlnite efectiv de către aceia care acceptă faptul că, a servi persoana umană, a construi o comunitate bazată pe solidaritate, dreptate și iubire, și a prezenta adevărul despre viața umană sunt, și vor rămâne în centrul eticii.

Creșterea importanței acordate eticii în afaceri se explică și prin modificările suferite de strategiile și structurile corporațiilor. Curente recente în teoria și practica managerială, precum *total quality management*, ca și procesele de restructurare și redimensionare a firmelor de top au condus la abandonarea multor practici tradiționale de conducere a proceselor economice. Ierarhiile manageriale stufoase și rigide s-au aplatizat considerabil. În consecință, autoritatea și răspunderea decizională s-au dispersat din ce în ce mai mult în cadrul firmei: decizii importante sunt luate la niveluri ierarhice tot mai joase și de către tot mai mulți angajați. ***Iată de ce se impune ca fiecare salariat, nu numai top managementul să înțeleagă cât mai bine complexitatea problemelor de natură etică; toți membrii unei firme trebuie să cunoască valorile și țelurile esențiale ale organizației și cum trebuie să se reflecte acestea în conduita practică a firmei în mediul economic.***

Etica în afaceri costă: bani, resurse umane și de timp, expertiză, oportunități, precum investiții sau dezvoltare. Mai mult, etica în afaceri și forma ei cea mai vizibilă, implicarea socială a companiilor, sunt opțiuni nedeterminate de lege.

În forma clasică a filantropiei corporatiste, în forma reglementată a donației și sponsorizării ori în forma modernă a programelor de *responsabilitate socială corporatistă* (RSC) integrate în strategiile de management, implicarea socială a companiilor a fost multă vreme percepută drept un cost mai mult sau mai puțin necesar, un lux al marilor corporații.

Conținutul articolului

Ideea de *business ethics* abordează afacerile dintr-o perspectivă lărgită, aceea că toți membrii societății au diferite nevoi materiale, pe care trebuie să le satisfacă sistemul economic, prin activități de producție, prestări de servicii, distribuție, repartiție etc. ***Afacerile nu reprezintă singurul mod posibil în care pot fi satisfăcute aceste nevoi materiale.*** Ele s-au impus, o dată cu ascensiunea capitalismului, ca fiind, cel puțin până în momentul de față, soluția cea mai eficientă de a susține o creștere economică rapidă și constantă (deși nu lipsită de crize și perioade mai dificile), o sporire a eficienței economice, a calității și varietății produselor și serviciilor, o scădere relativă sau absolută a prețurilor etc. Esențial este faptul că *nu societatea există pentru ca oamenii de afaceri să profite de pe urma ei, ci, dimpotrivă, afacerile există pentru a satisface nevoile sociale.*

1. Responsabilitatea socială în noile dimensiuni ale globalizării

Responsabilitatea socială a unei entități cuprinde ceea ce societatea așteaptă din partea unei organizații din punct de vedere economic, legal, etic și filantropic într-un anumit moment.

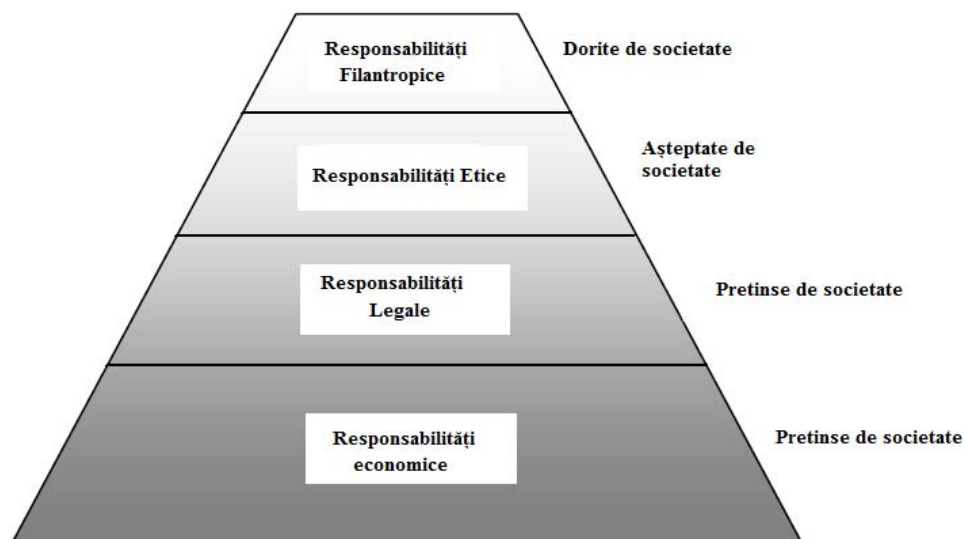


Figura nr. 1 Nivelurile Eticii

Responsabilitatea socială este o concepție referitoare la contribuția pe care trebuie să o aibă companiile la dezvoltarea societății moderne, fiind denumită *corporate citizenship*, *corporate philanthropy*, *corporate societal marketing*, *community affairs*, *community development*.

Statele și instituțiile internaționale și-au dat seama că adoptarea principiilor de CSR de către companii servește obiectivelor de dezvoltare durabilă, a apărut și nevoia unor standarde internaționale pentru a defini ce înseamnă un “comportament corporativ dezirabil”.

Națiunile Unite, Uniunea Europeană și Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică sunt cele mai importante instituții care s-au implicat în elaborarea unui cadru care să definească CSR și să stabilească indicatorii prin care poate fi evaluat în mod transparent. Acest cadru, a fost însoțit de recomandări și principii care să ghideze statele și autoritățile locale în formularea de politici publice care să promoveze, să asigure transparență și să susțină inițiativele de CSR.

Fără a mai fi percepută drept semnul puterii economice, responsabilitatea socială ia astăzi forma civismului corporatist – o modalitate de a crea relații de afaceri stabile și profitabile pentru toate părțile implicate, o modalitate neagresivă, cât mai puțin dăunătoare de a funcționa în preajma comunității, o cale prietenoasă de comunicare cu societatea. În această formă, RSC nu este altceva decât o formă de modernă, deschisă și flexibilă, de management. RSC este văzut în mod greșit de multe ori ca responsabilitatea exclusivă a brand managerului, mai degrabă decât ca o responsabilitate comună a tuturor managerilor de top din firmă. Acest lucru se întâmplă din cauză că, într-adevăr, multe companii s-au apucat de RSC surprinse fiind de răspunsul publicului la unele aspecte ale activității lor pe care nu le vedeau ca fiind parte a responsabilității lor de business. De exemplu, NIKE a trebuit să facă față unui boicot de masă după ce organisme mass-media au denunțat practicile abuzive de muncă ale unor furnizori ai lor din Indonezia.

În practicile de afaceri din micile întreprinderi diferențierea dintre management și acționariat este vagă, iar angajații au roluri multiple și principalele activități privesc rezolvarea problemelor cotidiene predominând relațiile și comunicarea informale. De asemenea, relațiile interpersonale joacă un rol foarte important.

Incertitudinea generată de presiunea marilor companii, poziția instabilă pe fostele piețe tradiționale forțează micile întreprinderi să se implice în parteneriate strânse, în relații cu caracter personal care să ofere încredere. Se remarcă o tendință a IMM-urilor de a recompensa instabilitatea pe piață cu o sporire a stabilității în relațiile interumane, cu angajații, cu partenerii de afaceri, cu clienții. Implicarea socială a întreprinderilor mici duce la creșterea reputației în comunitate, la îmbunătățirea imaginii personale a proprietarului și administratorului, la creșterea încrederii în întreprindere, la creșterea loialității față de companie. Toate acestea garantează stabilitatea relațiilor cu partenerii de afaceri, cu angajații și cu comunitatea.

Pentru a veni în sprijinul companiilor secretariatul General ONU a creat un program Global Compact care este parteneriat între Națiunile Unite și companii pentru atingerea dezvoltării durabile la nivel global. Global Compact este o rețea formată din agenții ale Națiunilor Unite, companii, organizații sindicale, organizații de afaceri, organizații academice, organizații ale societății civile, instituții guvernamentale/administrative fiind orientat către CSR bazat pe un set de principii universale, împărțite pe domenii de interes și pe dimensiuni: cea internă și externă.

2. Investițiile etice în IT

O dată cu creșterea interesului public față de răspunderea corporațiilor ia naștere și se extinde considerabil o nouă categorie de acționari, care nu sunt preocupați numai de profitabilitatea investițiilor lor, ci și de corectitudinea morală și responsabilitatea socială a

companiilor la care dețin acțiuni. Spre deosebire de acționarii militanți, adepții *investițiilor etice* nu se folosesc în mod *direct* de investițiile lor pentru a forța companiile să le asculte opiniile și să le ia în considerație. Ei caută acele investiții care sunt, deopotrivă, profitabile și compatibile cu anumite standarde etice. În definiția lui Cowton, prin investiții etice se înțelege „utilizarea criteriilor etice, sociale și ecologice în selecția și administrarea portofoliilor de investiții, în general fiind vorba de acțiuni ale unor companii”.

Criteriile de evaluare și selecție a companiilor pot fi negative sau pozitive. Cel mai frecvent sunt „șterse de pe lista” investitorilor etici companiile care produc și comercializează alcool, țigări, armament și orice produse care dăunează mediului sau a căror fabricare este poluantă și consumatoare de resurse neregenerabile; companiile care susțin regimuri politice opresive, exploatează forța de muncă ieftină din țările sărace și angajează minori; în sfârșit, companiile care violează drepturile animalelor, cele care pun în pericol diversitatea biospeciilor și cele care promovează ingineria genetică etc.

Sunt selectate după criterii pozitive companiile care se preocupă de conservarea și protecția mediului, de îmbunătățirea transportului public și a condițiilor de locuit, de renovarea și conservarea clădirilor și a monumentelor arhitecturale, cele care promovează tehnologiile „verzi” și care asigură egalitatea șanselor de promovare a salariaților, condiții de securitate a muncii etc.

Pe lângă motivația etică normativă, investițiile etice pot fi oportune și sub aspect strict economic. Riscurile boicotării de către public a unor produse neagreate sau riscurile unor dezastre ecologice pot influența dinamica acțiunilor iar companiile „etice” sunt cel mai puțin expuse unor astfel de riscuri.

Pe de altă parte, succesul de piață al produselor „etice” poate face investițiile care le finanțează foarte atractive. Majoritatea fondurilor de investiții etice fac selecția companiilor de ale căror acțiuni sunt interesate pornind de la datele pe care le oferă piața. De exemplu, multe corporații din industria electronică produc atât aparatură electrocasnică și medicală, cât și tehnologie militară. De asemenea, investițiile în acțiunile unor bănci sunt destul de nesigure, întrucât băncile pot să finanțeze și companii care nu corespund criteriilor investitorilor etici.

În România departe de a constitui un demers etic, CSR sunt o posibilitate a firmelor de a muta atenția populației de la obligațiile legale pe care ar trebui să le îndeplinească la o acțiune de binefacere. De exemplu o companie mare poluator face reclamă la acțiunile de plantare pe care le desfășoară cu voluntari, numind aceste acțiuni "responsabilitate socială corporativă” și investiție etică.

Mișcarea *ethical investment* a luat amploare considerabilă, cu efecte de loc neglijabile. *Îndreptându-și investițiile spre corporațiile care satisfac anumite standarde morale, investitorii nu exercită o oarecare influență numai asupra politicilor companiilor respective, ci stimulează și celelalte corporații să își reconsidere comportamentul etic spre a evita o posibilă și chiar previzibilă lipsă de atractivitate a lor pe piețele de capital într-o perspectivă temporală apropiată.*

3. Etica forței de muncă din IT

Probleme sensibile de personal cu care se confruntă corporațiile multinaționale din IT sunt următoarele:

1) Salarizarea angajaților, care lucrează pentru companii multinaționale în țări cu nivel de dezvoltare sensibil mai scăzut în comparație cu țările de origine și de multe ori, mai mică. Se impută investitorilor străini faptul că exploatează forța de muncă din țările slab dezvoltate, plătind de câteva ori mai ieftin aceeași muncă pe care o prestează salariații cu calificări similare din țările de origine.

Pe de altă parte, aceștia din urmă sunt dezavantajați de faptul că, prin mutarea investițiilor și a unităților de producție în Lumea a Treia, crește șomajul din țările dezvoltate. Corporațiile transnaționale sunt vehement acuzate pentru că adoptă politici egoiste, urmărind maximizarea profiturilor, ele încalcă acel ipotetic contract social cu diferitele categorii de *stakeholders*, aducând prejudicii deopotrivă salariaților din țările de origine – care pierd locuri de muncă și a căror presiune sindicală scade în intensitate, o dată ce patronatul poate amenința cu delocalizarea investițiilor în alte țări – și angajaților din Lumea a Treia – care sunt puși să presteze munci echivalente celor din statele dezvoltate, fiind plătiți mult mai prost. Contraargumentele sunt numeroase și au greutate. În primul rând, alternativa pentru salariații din țările slab dezvoltate este a fi *prost plătiți* (comparativ cu angajații din lumea bogată) sau a *nu* fi plătiți de loc, atâta timp cât principalul punct de interes pentru investitorii străini sunt tocmai costurile mai scăzute ale forței de muncă. Se mai susține apoi, de multe ori pe bună dreptate, că salariile oferite de unele corporații multinaționale sunt oricum sensibil mai mari decât media din țările sărace în care operează aceste corporații. În plus, mediul de muncă pe care îl oferă multinaționalele este mai corect, mai civilizat și anumite principii de recrutare și promovare a forței de muncă sunt treptat implantate în țările din Lumea a Treia, disipând astfel modele mai evolute de tratament al forței de muncă de către patronat.

2) Managementul filialelor din alte țări ale corporațiilor multinaționale pune destule probleme etice. Marile firme preferă să acorde un credit scăzut managerilor locali, implantând la conducerea filialelor manageri din țările de origine. Aceștia nu cunosc, în unele cazuri, suficient de bine tradițiile și problemele locale și nu sunt destul de flexibili față de doleanțele și dificultățile partenerilor și angajaților din țările unde sunt implantați. Acesta este motivul principal pentru care, în ultimii ani, corporațiile multinaționale au adoptat o politică de aclimatizare managerială, promovând din ce în ce mai activ lideri locali, formați și pregătiți profesional în Occident, unde își pot însuși metodele și tehnicile managementului modern.

3) Discriminarea femeilor este o problemă delicată, de care firmele investitoare nu se fac propriu-zis vinovate, întrucât nu managerii lor sunt aceia care o impun, ci tradițiile și credințele religioase locale. Ceea ce se impută corporațiilor multinaționale de către opinia publică din țările de origine este neimplicarea mai hotărâtă într-o politică activă, agresivă chiar, de eliminare a discriminării femeilor în țările din Lumea a Treia unde ea reprezintă o practică greu de combătut. Alte critici mai întemeiate, se referă la faptul că, în unele țări sărace unde religia nu împiedică participarea femeilor la viața economică discriminarea sexuală îmbracă o altă formă, și anume angajarea cu precădere a femeilor, deoarece salariile lor sunt mult mai mici decât cele solicitate de către bărbați.

4) Angajarea minorilor constituie, neîndoindu-se, aspectul cel mai des incriminat și categoric în sine criticabil în ceea ce privește problemele de personal ale corporațiilor multinaționale. Și în acest caz se invocă argumentul că, fără suportul material al copiilor angajați, familiile acestora ar fi lipsite de orice mijloace de subsistență, iar copiii respectivi ar avea de ales între a muri de foame sau a cerși, fura și vagabonda. Este însă cert faptul că educația, sănătatea și dezvoltarea psiho-somatică a copiilor care lucrează de la vârste destul de fragede au grav de suferit, iar viitorul lor este unul foarte sumbru.

5) Măsurile de protecție a salariaților constituie o altă problemă pentru firmele internaționale în ceea ce privește imaginea lor publică în țările de origine și mai puțin în țările slab dezvoltate în care operează, deși muncitorii de acolo sunt cei care au realmente de suferit. În Lumea a Treia legislația muncii este slab dezvoltată sau practic inexistentă, astfel încât standardele de protecție a personalului la locul de muncă sunt foarte joase prin comparație cu cele din țările dezvoltate. Iată de ce corporațiile multinaționale iau măsuri de protecție mult mai puțin riguroase la filialele lor din Lumea a Treia decât o fac, obligate de legislație și de presiunea opiniei publice, în țările lor de origine. Se cere imperativ firmelor transnaționale să fie mai exigente în ceea ce privește măsurile de protecție a muncii. Acestea nu resping ideea și

fac câte ceva, dar nu prea mult, invocând un argument de rentabilitate și unul de competitivitate. Dacă ar cheltui atât cât trebuie pentru siguranța salariaților, costurile ar crește considerabil – iar dacă firmele concurente nu procedează la fel, riscă să iasă de pe piață, ceea ce ar duce iar și iar la aceeași dilemă dramatică pentru muncitorii din țările în curs de dezvoltare: riscuri și salarii sau *nici* riscuri, *nici* salarii. Tot ceea ce se poate urmări cu bună credință este un compromis între cele două exigențe – cea economică și cea morală.

4. Controverse etice privind protecția mediului

Pe acest plan se poartă disputele cele mai aprinse mai ales în contextul încălzirii globale iar corporațiile multinaționale sunt primele incriminate, deoarece distrugerile de mediu, soldate cu numeroase victime, produc efecte grave, adesea ireversibile, nu numai în țările unde se produc, ci afectează global clima, calitatea apei și a aerului la scară planetară. Cauzele distrugerilor ecologice sunt aceleași ca și în cazul protecției insuficiente a salariaților la locul de muncă: legislația foarte permisivă, gradul scăzut de competență tehnologică și de conștientizare a pericolelor la care se expune populația locală, costurile ridicate ale tehnologiilor nepoluante etc.

De fapt, cazul care a adus în centrul atenției etica afacerilor internaționale a fost dezastrul de la Bhopal, din India dar cutremurul de pământ și tsunami din luna martie 2011 din Japonia cu explozia centralei nucleare de la Fukushima accentuează problemele de mediu. Față de aceste fenomene, reacția și presiunea opiniei publice internaționale au fost suficiente pentru a forța corporațiile transnaționale să accepte că au obligația de a lua măsuri radicale de protecție ecologică și în țările unde legislația locală nu impune standarde foarte ridicate – atât prin suportarea unor costuri mai mari pe care le presupun tehnologiile nepoluante, cât și prin avertizarea și pregătirea mult mai serioasă a personalului și a populației.

Datorită varietății culturale a valorilor și principiilor morale de-a lungul și de-a latul planetei și întrucât politicile acomodante au dus la numeroase efecte inacceptabile, s-a conturat din ce în ce mai pregnant ideea elaborării unor coduri etice internaționale, prin acordul explicit al unor asociații guvernamentale sau non-guvernamentale, în care rolul principal revine marilor corporații transnaționale.

Institutul Internațional de Etică în Afaceri propune firmelor următoarele trei principii de bază:

❖ **INTEGRAREA.** Etica în afaceri trebuie să pătrundă în toate aspectele culturii organizaționale și să se reflecte în sistemele manageriale. Companiile trebuie să înceapă cu integrarea eticii în fixarea obiectivelor și în practicile de recrutare, angajare și de promovare a personalului.

❖ **IMPLEMENTAREA.** Comportamentul etic nu este doar o idee, ci reprezintă un efort de implementare a unui plan de schimbare de atitudine în diferitele compartimente de activitate ale unei corporații. Exemple: modificarea sistemelor de recompensare și de stimulare a personalului, promovarea unor practici superioare de protecție a mediului, consultarea unor experți atunci când este cazul etc.

❖ **INTERNAȚIONALIZAREA.** Deschiderea mereu mai extinsă către piața globală este necesară pentru orice afacere de succes din secolul XXI. Ea se poate realiza prin parteneriate internaționale, blocuri comerciale și prin implementarea acordurilor GATT sau a altor acorduri similare. Clarificarea propriei definiții a integrității morale, astfel încât aceasta să poată transcede granițele naționale, este necesară pentru orice corporație care operează pe piața globală, având drept rezultat un program de acțiune și un cod etic fără culoare specific culturală, ce nu solicită modificări de esență atunci când se aplică în contexte globale.

Concluzii

Ultimul deceniu a cunoscut o adevărată explozie a codurilor etice de comportament al corporațiilor multinaționale în afacerile internaționale. Majoritatea sunt elaborate în conformitate cu principiile stabilite de OECD (Organization of Economic Cooperation and Development) și ICGN (International Corporate Governance Network).

Din păcate, multe dintre aceste coduri de conduită enunță niște truisme destul de vagi, iar top managerii și analiștii economici recunosc faptul că aproape totul este încă de făcut în ceea ce privește implementarea efectivă a principiilor declarate în activitatea de zi cu zi a firmelor care operează pe piața globală.

Multe probleme își așteaptă încă o soluție solid argumentată teoretic și verificată în practică. Important este însă faptul că problemele cele mai presante au fost deja formulate și acceptate de comunitatea corporațiilor transnaționale, ceea ce nu este puțin lucru.

Odată pus în mișcare, procesul de evoluție a eticii în afacerile internaționale va continua fără nici o îndoială, într-un ritm accelerat, cu rezultate, să sperăm, pozitive pentru cât mai multe și cât mai largi categorii de grupuri interactive în economia globală.

Referințe bibliografice

1. Cowton, Ch. and Crisp, R., *Business Ethics. Perspectives on the Practice of Theory*, Oxford University Press, 1998
2. Crane, A. and Matten, D. *Business Ethics. A European Perspective*, Oxford University Press, 2004
3. Stella Petecel *Aristotel Etica nicomahică*, București, Editura Științifică și Enciclopedică, 1998
4. Lewis, P. V. "Defining 'Business Ethics' Like Nailing Jello to the Wall" *Journal of Business Ethics* 14 / 1985, p. 839-853
5. Petre Rău (2010) "Infraționalitatea pe calculator" <http://www.rap.freehosting.net/Infra>

IMPORTANȚA SITUAȚIILOR FINANCIARE PENTRU INVESTITORI

Lect. univ. drd. **Alexandrina MERUȚĂ**

Universitatea *Spiru Haret*

Facultatea de Management Financiar Contabil, București

Rezumat:

Scopul acestui articol este de a prezenta importanța informației contabile oferită prin situațiile financiare anuale atât pentru investitori cât și pentru publicul larg.

Cea mai mare parte a deciziilor care se iau în procesul de conducere au la baza informațiile obținute din contabilitate, ceea ce înseamnă că informația contabilă ocupă un loc important în cadrul sistemului de evidență economică, dar și în cadrul sistemului informațional economic.

Pentru ca informația contabilă să fie utilă, în cadrul sistemului managerial, trebuie să îndeplinească 4 caracteristici calitative principale: inteligibilitatea, relevanța, credibilitatea și comparabilitatea.

Cuvinte cheie: *situații financiare, investitori, informație contabilă, imagine fidelă.*

JEL Classification: *M40, M41*

Unul dintre cele mai importante produse oferite de contabilitate este informația. Aceasta permite investitorilor să evalueze activitatea unei firme, să ia decizii manageriale pentru a putea face investiții și trebuie construită astfel încât să răspundă atât cerințelor conducerii pentru fundamentarea deciziilor, cât și nevoilor informaționale ale partenerilor de afaceri.

Drumul parcurs de informație de la obținere și până la valorificarea trece prin mai multe etape: culegere – prelucrare – transmitere – primire – utilizare.

Informația contabilă este destinată investitorilor dar și creditorilor, salariaților, guvern și publicului larg dar și managerilor și este desemnată prin situațiile financiare, care se întocmesc de către firme, anual, în formă standardizată.

Situațiile financiare ale unei companii reprezintă cel mai important mijloc, prin care informația contabilă este pusă la dispoziția factorilor decizionali. De aceea, companiile își publică situațiile financiare, într-un mod cât mai explicit, pentru a putea fi înțelese de către cititorul interesat. Acestea oferă informații cu privire la: poziția financiară a companiei; performanța acesteia; fluxurile de numerar și conțin informații privind activele, pasivele, capitalul propriu, venituri, cheltuieli, rezultate.

Informațiile oferite devin utile pentru diverși utilizatori în fundamentarea deciziilor numirea sau înlocuirea unor persoane din organismele de conducere.

Caracteristicile calitative ale situațiilor financiare (*figura 1.*) sunt atributele de bază care dau sens utilității informației contabile referitoare la: achiziționarea sau vinderea participațiilor deținute în compania respectivă, astfel:

Inteligibilitatea reprezintă calitatea informațiilor de a fi ușor înțelese de utilizatori, în vederea atingerii cu ușurință a scopurilor pentru care se apelează la aceste informații.

Relevanța se pune în evidență atunci când informațiile influențează deciziile economice, contribuind la evaluarea evenimentelor istorice, prezente sau prognozate de către utilizatori confirmând sau corectând evaluările anterioare. Relevanța informației este influențată de natura sa și de pragul de semnificație. O informație devine semnificativă dacă omisiunea sau declararea ei eronată ar putea influența sensul unei decizii.

Credibilitatea unei informații asigură utilizatorii că nu se expun riscurilor apelând la informații care conțin erori semnificative și care sunt părtinitoare, oferindu-le acestora

siguranță în folosirea lor, iar pentru a fi credibilă, informația trebuie să *reprezinte cu fidelitate* tranzacțiile și operațiunile descrise.

Comparabilitatea presupune posibilitatea de analiză pe baza informațiilor furnizate de situațiile financiare în raport de evoluția în timp a activității, un rol determinant avându-l compararea cu situațiile financiare ale diverselor entități de același tip în subramură sau ramură de activitate pentru a evalua corect poziția financiară, performanțele și modificările acestora.

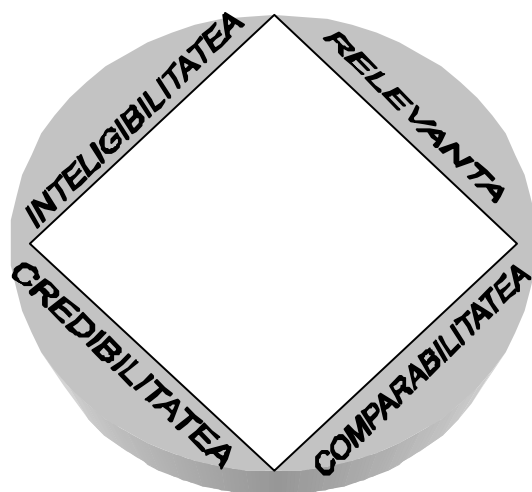


Figura 1. Caracteristicile situațiilor financiare

Obiectivul situațiilor financiare este acela de a oferi o reprezentare financiară structurată la poziția financiară și tranzacțiile realizate de grup (figura 2.)

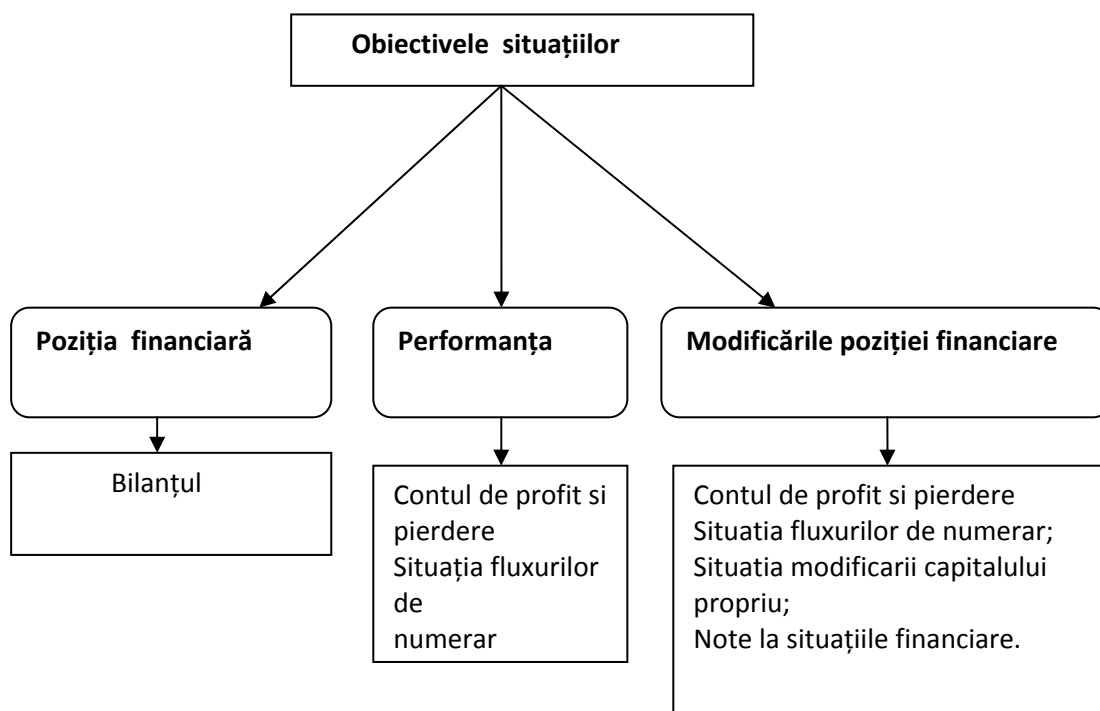


Figura 2. Obiectivele situațiilor financiare

Situațiile financiare cuprind: bilanț, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de trezorerie, politici contabile și note explicative, și oferă informații despre evoluția și activitatea unei entități, iar pe baza bilanțului și a contului

de profit și pierdere se poate face o analiză financiară prin care se calculează și se compară o serie de indicatori cum ar fi cheltuielile cu salariile, cheltuielile cu asigurările sociale și protecția socială, în timp ce pentru determinarea volumului de investiții se folosesc date din bilanțul contabil privind activele imobilizate referitoare la: imobilizări necorporale, corporale și financiare.

Utilizarea bilanțului oferă legătura dintre indicatorii microeconomici ai sectorului firmelor și indicatorii macroeconomici, cei mai relevanți fiind cifra de afaceri, profit, pierdere și costuri, iar dintre indicatori macroeconomici specifici contabilității naționale pot fi enumerați: producția, consumul intermediar, valoarea adăugată brută, excedentul brut de exploatare.

Astfel se pot distinge două niveluri diferite pentru analiză și anume: microeconomia, pentru interpretarea comportamentelor individuale și interindividuale și macroeconomia, atunci când se examinează comportamentele la nivel colectiv, asociate grupurilor.

Datele necesare pentru realizarea analizelor economico-financiare, la nivel macroeconomic, se obțin din prelucrarea pe calculator a bazei de date din bilanțurile contabile și din anexele acestora centralizate la Ministerul Finanțelor Publice.

Este cunoscut faptul că bilanțul reflectă poziția financiară a firmei la un moment dat, iar contul de profit și pierdere reflectă performanțele ca rezultat al fluxurilor economice și financiare. Deoarece în cadrul bilanțului elementele de activ și pasiv sunt prezentate pe o perioadă de doi ani, adică, exercițiul curent și cel anterior se facilitează o analiză pe baza elementelor bilanțiere, iar ținând cont și de influențele altor indicatori macroeconomici se realizează o estimare a rentabilității activităților economice. Astfel, bilanțurile contabile reprezintă o sursă informațională deosebit de importantă pentru analiza și prognoza macroeconomică, atât prin prisma numărului mare de indicatori, cât și prin posibilități variate de structurare a informațiilor statistice. În general, bilanțul contabil acoperă pasivul și activul unității, contul de profit și pierdere, informații privind stocurile, repartizarea profitului etc.

Datorita faptului ca este o lucrare care necesita un mare volum de munca, bilanțul se întocmește la închiderea exercițiului financiar, anual sau la încetarea activității unei firme, având capacitatea de a răspunde nevoilor analizei economico-financiare.

Insuficiența informațiilor furnizate de bilanț și de contul de profit și pierdere nu permite obținerea unei imagini fidele asupra patrimoniului, a situației financiare și a rezultatului unei firme. În completarea lor în această direcție vine anexa la bilanț ca document de sinteză și ca o necesitate informațională.

Poziția anexei în ansamblul documentelor contabile de sinteză a generat mai multe controverse, astfel că, pentru unii autori, anexa este o parte integrantă din situațiile financiare iar în opinia altor autori bilanțul și contul de rezultate constituie adevăratele documente de sinteză.

Bilanțul furnizează informații extrem de importante privind mijloacele economice, sursele și procesele economice, atât pentru conducerea unei entități, pentru luarea deciziilor viitoare, cât și pentru organe de control, bănci, clienți, furnizori etc. Astfel, din bilanț rezultă mărimea și structura mijloacelor economice, dacă ele sunt finanțate din surse proprii sau străine, dacă activitatea a fost profitabilă, dacă împrumuturile s-au rambursat la timp, dacă consumurile s-au încadrat în limite normale etc.. Aceasta presupune ca datele să fie reale, exacte, comparabile atât de la un an la altul cât și de la o entitate economică la alta.

Ca o consecință a funcției de informare apare *funcția de analiză* care se refera la evidențierea factorilor pozitivi și negativi care au influențat fenomenele și procesele reflectate prin bilanț. Analiza se concretizează la nivelul conducerii entității, prin întocmirea raportului de gestiune anexat la bilanț, care cuprinde toți indicatorii economico-financiar ce rezulta din bilanț și factorii care au influențat pozitiv sau negativ nivelul acestora.

Concluzii

Informația contabilă reprezintă materia primă folosită de către investitori pentru luarea deciziilor de a investi pe piețele de capital.

Situațiile financiare trebuie să dea o imagine fidelă a resurselor, a rezultatelor, dar și a capacității unei entități de a genera lichidități.

Investitorii evaluează în permanență firmele cotate la bursă cu scopul de a lua cele mai bune decizii pentru satisfacerea intereselor prezente dar și viitoare.

Bibliografie

1. **Feleagă Niculae, Feleagă (Malciu) Liliana**, *Contabilitate financiară – o abordare europeană și internațională*, vol. I și II, Editura Infomega, București, 2008.
2. **Ilincuță Lucian Dorel**, *Contabilitatea curentă și raportarea financiară a imobilizărilor corporale*, Ed. F.R.M., București, 2011.
3. **Ionescu Cicilia**, *Sisteme Contabile Moderne*, Ed. Fundației România de Măine, București, 2005
4. **Ionescu Cicilia**, *Informarea financiară în contextul internaționalizării contabilității*, Editura Economică, București, 2003
5. **Ionescu Cicilia**, *Bazele contabilității*, Ed. F.R.M., București, 2000.
6. **Ristea Mihai** și colab., *Contabilitatea societăților comerciale*, vol. I și II, Editura Universitară, București, 2009.
7. **Ristea Mihai, Dumitru Corina-Graziella**, *Contabilitate financiară*, Editura Mărgăritar, București, 2003.
8. **IASB**, *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS)*, Ed. CECCAR, București, 2011.
9. **Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 3055/2009** pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, M.O. 766/10.11.2009.

CORELAREA INFRASTRUCTURII EDUCAȚIONALE CU DEZVOLTAREA URBANĂ

Prof. ec. **Mirela Nicoleta DINESCU**

Prof. **Marius MORAR**

Școala Superioară Comercială “Nicolae Kretzulescu”

Rezumat

Acest studiu s-a realizat ca urmare a necesității de modernizare a sistemului de învățământ pentru a face față dezvoltării tot mai rapide a societății moderne. Sistemul de învățământ are o importanță deosebită pentru dezvoltarea viitoare a societății românești. Prin sistemul de învățământ pregătim economiștii, inginerii, specialiștii, dar și politicienii și funcționarii care vor contribui la dezvoltarea României pe termen lung. De aceea planificarea sistemului de învățământ trebuie realizată pe criterii bine definite prin care să se asigure o concordanță între nevoile viitoare ale economiei, ale societății și forța de muncă necesară pentru a satisface aceste nevoi. Planificarea integrată a sistemului de învățământ se va realiza în concordanță cu dezvoltarea economico-socială pe termen lung și trebuie să pornească de la primii ani de școală până la învățământul universitar și postuniversitar. Obiectivul principal al studiului este formarea la nivelul factorilor de decizie a unui tip de mentalitate care să permită dezvoltarea la nivel local și central a unor astfel de planificări integrate.

Cuvinte cheie: sistem de învățământ, cerere de educație, planificare integrată, dezvoltare locală, infrastructură educațională

JEL Clasification: I21; I25

Introducere

Articolul urmărește corelația rețelei școlare cu dezvoltarea urbană și periurbană a sectorului 3. Pentru aceasta se folosesc două abordări, abordarea în funcție de cererea de educație și abordarea în funcție de viziunea privind dezvoltarea locală a sectorului 3 și a Bucureștiului.

Importanța problemei rezidă din necesitatea factorilor de decizie de la nivel local și central de a cunoaște cât mai bine starea de fapt dar și tendințele în ceea ce privește nevoia de educație la nivelul sectorului 3 și al Bucureștiului. Cunoașterea acestor informații ajută foarte mult la stabilirea unei strategii privind planificarea construcției, extinderii, modernizării unităților de învățământ dar și în ceea ce privește pregătirea profesională a viitorului corp profesoral care va deservii aceste unități de învățământ.

În articol se utilizează două abordări. Prima abordare utilizează ca bază de fundamentare a planificării viitoare, cererea existentă de educație. Cea de-a doua abordare urmărește viziunea primăriei privind dezvoltarea viitoare a sectorului 3. Cele două abordări sunt studiate independent dar sunt interdependente, în sensul că planificarea integrată a infrastructurii educaționale se va face luând în calcul ambele abordări.

În literatura de specialitate, care poate fi consultată online, se regăsesc diferite strategii de dezvoltare instituțională, construite de diferite unități de învățământ, precum și strategii de dezvoltare locală. Aceste strategii de dezvoltare locală finanțate prin fonduri europene, cum ar fi “Planul Integrat de Dezvoltare Urbană – Polul de Creștere Brașov” scot în evidență neconcordanța ofertei educaționale cu cerințele pieței muncii sau slaba pregătire a cadrelor didactice, precum și dezvoltarea neuniformă a infrastructurii educaționale.

Studiul de față prezintă un punct de vedere privind direcțiile de acțiune pentru a combate punctele slabe ale sistemului actual de învățământ care a devenit învechit și nu mai corespunde tendințelor din societatea modernă.

Recenzia literaturii pe tematica abordată

Tematica lucrării de față a fost abordată în studii de specialitate privind dezvoltarea regională a municipiilor sau regiunilor de dezvoltare urbană, studii finanțate prin fonduri europene.

Sunt disponibile online studii aferente orașului Cluj Napoca:

http://www.primariaclujnapoca.ro/doc/strategie/Strategia_Municipiului_Cluj_Napoca.pdf;

Târgu Mureș: <http://www.tirgumures.ro/pidu/pidu-ms.pdf>;

polului de creștere Brașov: <http://www.brasovcity.ro/documente/public/constructii-urbanism/planul-integrat-de-dezvoltare-urbană.pdf>, precum și alte studii și programe de dezvoltare.

Aceste studii, în partea referitoare la sistemul de educație, fac mai întâi o analiză cu date statistice a situației actuale și fac o radiografie a stării de fapt. Pornind de la această radiografie sunt sugerate măsuri de îmbunătățire care vizează construirea de unități de învățământ în localități unde există deficit (localități din mediul rural, etc.), reabilitări de unități școlare și alte proiecte care vizează remedierea deficiențelor infrastructurii educaționale. Sunt menționate, de asemenea, și proiecte care vizează reducerea abandonului școlar. În ceea ce privește formarea continuă pe tot parcursul vieții se sugerează în lucrările menționate proiecte privind practica în timpul studiilor, accesul la studii superioare, cursuri finanțate din fonduri europene, dezvoltarea de parteneriate public-privat.

Punctul forte al studiilor menționate îl reprezintă bogăția informațiilor statistice dar și gradul mare de cuprindere al proiectelor de îmbunătățire sugerate. Punctul slab este reprezentat de gradul mare de generalitate care face ca toate studiile de acest fel să fie asemănătoare deoarece situațiile prezentate sunt relativ comune tuturor orașelor mari în sensul că infrastructura educațională și, implicit, accesul la educație este mai ușor în orașele mari decât în localitățile mici. Ca urmare și concluziile sunt similare și sugestiile sau proiectele de îmbunătățire, de asemenea.

Lucrarea de față își propune să atragă atenția la importanța capitolului educație în elaborarea unor astfel de studii. Capitolul referitor la educație trebuie să insiste asupra particularităților fiecărui oraș sau zonă de dezvoltare. Este necesară corelarea infrastructurii educaționale cu tendințele de dezvoltare de pe piața muncii din arealul respectiv, cu viziunea de dezvoltare a autorităților locale. Investițiile în infrastructura educațională vor fi în strânsă legătură cu dezvoltarea generală a societății și, în particular, cu dezvoltarea urbană, economică și socială a orașului sau zonei de dezvoltare.

Conținutul articolului

A. Abordarea în funcție de cererea actuală de educație

1. Pentru a afla cu exactitate care este cererea actuală de educație este necesară desfășurarea unui **recensământ** al populației școlare. Recensământul este necesar pentru a se constata câți elevi până în clasa a VIII-a sunt și a se compara cu numărul elevilor înregistrați în unitățile de învățământ. Astfel se va putea constata câți elevi urmează cursuri în alte școli decât cele din sectorul 3 și câți elevi din afara sectorului învață la școli din sectorul 3. La fel, se va putea constata câți elevi pleacă sau vin în sector la intrarea în învățământul liceal.

Aceste informații sunt utile pentru că pot furniza o imagine asupra zonelor din sector de unde pleacă cei mai mulți elevi, semnalând astfel că există o problemă cu școala/școlile din acea zonă.

Recensământul poate fi realizat începând cu a doua jumătate a lunii Martie sau începutul lunii Aprilie, din două motive. În primul rând ar putea fi folosiți elevii de liceu care intră la începutul lunii aprilie în programul “Școala Altfel”, iar pe de altă parte creșterea temperaturilor favorizează munca în aer liber.

Pentru această acțiune pot fi folosiți elevi din liceele cu profil economic care au perioade de pregătire practică dar și proiecte cum ar fi firma de exercițiu. Pregătirea lor în ceea ce privește realizarea de situații care implică structurarea informațiilor este un alt punct forte. Elevii ar putea fi însoțiți (cel puțin în prima fază) de un profesor coordonator.

Desfășurarea recensământului: Recensământul ar trebui să dureze maxim 4 săptămâni. În această perioadă se vor constitui echipe care vor fi arondate unor zone geografice strict delimitate după stradă și număr. Echipele vor fi formate din 2 elevi însoțiți în anumite cazuri de un profesor. Echipele vor aborda fiecare adresă și vor aplica un chestionar special elaborat pentru aceasta acțiune. Chestionarul va cuprinde:

- a) Întrebări referitoare la vechimea locatarilor în locație
- b) Întrebări referitoare la existența, numărul, vârsta, sexul, elevilor cu vârsta școlară sau preșcolară
- c) Întrebări referitoare la școala unde studiază elevii respective (cea arondată domiciliului altă școală din sectorul 3 sau o altă școală care nu se află în sectorul 3).
- d) Întrebări referitoare la satisfacția cu privire la școala unde studiază sau motivele care au condus la alegerea unei alte școli decât cea arondată domiciliului.

În urma aplicării chestionarului așteptăm să obținem informații după cum urmează:

- Numărul și structura copiilor cu vârsta preșcolară din sectorul 3
- Numărul și structura elevilor din ciclul primar, gimnazial și liceal din sectorul 3
- Numărul și structura elevilor din ciclul primar și gimnazial care au ales să învețe în alte unități de învățământ decât cele arondate domiciliului (unități din sectorul 3 sau alte sectoare)
- Numărul și structura elevilor de liceu care învață în licee din afara sectorului 3
- Numărul și structura elevilor din ciclul primar, gimnazial și liceal care au “venit” în sectorul 3. Acest număr se va obține comparând rezultatele recensământului cu datele furnizate de Inspectoratul Școlar sector 3. Se va ține cont și de elevii care provin din localități limitrofe Bucureștiului.

2. Odată cu recensământul se va aplica și un **chestionar de opțiuni** privind continuarea studiilor liceale (ciclul inferior și superior al liceului). Chestionarul se va aplica acolo unde e cazul (unde există copii înscriși în clasa a VIII-a sau a VII-a). Pentru cei din clasele mai mici de atât nu se va aplica pentru că pot furniza informații eronate.

Acest chestionar urmărește să arate ce tip de studii liceale urmăresc elevii respectivi nu neapărat ce liceu doresc să urmeze.

Pe de altă parte ar fi util dacă am adăuga la chestionar și opțiunea tinerilor pentru continuarea studiilor de nivel superior pe tipuri de facultăți și preferința între facultățile de stat sau private. Acest chestionar este folosit pentru a afla preferințele tinerilor privind studiile superioare pe care vor să le urmeze. În sectorul 3 predomină facultățile private, cum ar fi Hyperion, Dimitrie Cantemir, Titu Maiorescu, Nicolae Titulescu sau Spiru Haret. Totuși aceste facultăți nu au un campus universitar propriu zis și se confruntă și cu probleme financiare. Dacă în urma aplicării chestionarului se va constata că tinerii ar urma studiile superioare în facultăți private care să le ofere diversitate de studii și condiții de campus universitar atunci se vor lua deciziile în consecință, după cum vor fi explicate în abordarea B.

3. Rezultatul acestui chestionar de opțiuni pentru continuarea studiilor liceale se va compara cu oferta actuală educațională a unităților liceale din sectorul 3. La fel se va proceda și cu rezultatele chestionarului privind continuarea studiilor după finalizarea liceului

4. Planul de dezvoltare a rețelei actuale de unități de învățământ va ține cont de rezultatele recensământului și chestionarului de opțiuni, astfel:

- în ceea ce privește grădinițele, în funcție de numărul și structura copiilor cu vârsta preșcolară se vor construi noi grădinițe acolo unde se impune acest lucru.

- în ceea ce privește unitățile de învățământ primar și gimnazial (pregătitoare - IV, respectiv V-VIII), situația e mai complicată. Dezvoltarea unităților de învățământ va ține seama, în prima fază, de tendințele de migrare ale elevilor în școli din alte sectoare. În faza următoare se va încerca luarea unor măsuri remediale pentru a remedia deficiențele care generează nemulțumiri cauzatoare ale migrației elevilor. Se va încerca creșterea calității învățământului și a condițiilor de desfășurare a activității în școlile cu probleme (probleme evidențiate în cadrul recensământului). Deci, dacă o școală nu funcționează cum trebuie nu construim alta ci luăm măsuri de remediere a situației

Dacă apar zone în sector în care prea mulți copii sunt arondați unei singure unități de învățământ se poate trece și la construirea de școli noi. Construirea de noi școli va ține seama de numărul elevilor de vârstă școlară, de vârstă preșcolară dar și de tendințele care se manifestă. Pentru evaluarea acestor tendințe se va lua în considerare și abordarea B. în funcție de viziunea Primăriei privind dezvoltarea locală.

În ceea ce privește construirea de licee, nu credem că e cazul. În cazul în care se constată că oferta educațională nu ține pasul cu opțiunile elevilor se pot lua măsuri privind adaptarea ofertei educaționale a liceelor.

Pentru învățământul superior se vor lua măsuri de susținere a universităților particulare de a continua să-și extindă rețeaua de facultăți în sectorul 3.

5. Se va comunica cu ANOFM sector 3 pentru a se constata care sunt domeniile de activitate cele mai căutate, în ce domenii avem cei mai mulți șomeri, pentru a se putea adapta oferta educațională la tendințele de pe piața muncii. Se va realiza o situație care să cuprindă cât mai detaliat care sunt meseriile cu deficit de forță de muncă și care tipuri de meserii sunt în declin.

Rezultatele acestei analize vor fi comunicate inclusiv elevilor prin intermediul unor campanii organizate de primărie în colaborare cu agenții economici. Astfel echipe de angajați ai primăriei în colaborare cu reprezentanți ai agenților economici și ai ANOFM vor realiza prezentări privind tendințele de pe piața muncii. Vor fi prezentate diferite avantaje sau dezavantaje pentru diferite profesii și meserii. Astfel elevii vor fi ajutați să poată alege mai bine liceul în care vor să studieze.

B. Abordarea în funcție de viziunea Primăriei privind dezvoltarea locală

Această abordare ia în calcul Planul de dezvoltare economică și socială (gândirea primăriei în ceea ce privește dezvoltarea periurbană a zonelor rezidențiale, industriale, de business sau de agreement din sectorul 3)

1. *Planul de dezvoltare economică și socială reprezintă o lucrare foarte importantă pentru viitorul sectorului 3.* Acest plan se va întocmi pe termen lung și va cuprinde principalele direcții de dezvoltare economică și socială. În cadrul sectorului 3 vor fi demarcate zone care vor fi alocate pentru construcții industriale și alte zone destinate expansiunii zonelor rezidențiale. Necesitatea existenței și aplicării unui astfel de plan e dată de problemele cauzate de sistemul care s-a manifestat cu precădere în ultimii ani prin care investițiile, fie că e vorba de ansambluri rezidențiale, fie că e vorba de clădiri de afaceri sau industriale, s-au făcut după interese locale care nu au făcut parte dintr-un plan general de dezvoltare.

Un plan general de dezvoltare economico-socială va delimita zone în sectorul 3 care vor fi destinate marilor investiții industriale. Dezvoltarea construcțiilor de clădiri de birouri din nordul capitalei denotă interesul crescut al investitorilor de a dezvolta proiecte de investiții. Elaborarea unor planuri de dezvoltare locală poate fi un punct forte pentru atragerea de investitori și în aceasta parte a Bucureștiului.

Poziția geografică a sectorului 3 este foarte avantajoasă. Accesul facil la autostrada A3 este completat de accesul la autostrada A2, iar după ce se va termina reabilitarea șoselei de centură la nivel de autostradă, accesul la autostrada A1 va fi la fel de ușor. În sectorul 3 există mai multe suprafețe foarte mari de teren care se pretează dezvoltării de construcții cu destinația birouri. Aceste clădiri vor avea acces facil la toate autostrăzile, respectiv la ansamblurile rezidențiale din marginea Bucureștiului.

Un punct de plecare ar fi găsirea unei soluții pentru platforma Faur. Această platformă industrială rupe sectorul 3 în două, izolând o mare zonă rezidențială de restul sectorului. Relocarea acestei platforme industriale pare o sarcină monumentală, dar, dacă s-ar face acest lucru s-ar realiza două beneficii. Pe de-o parte acolo s-ar putea construi un ansamblu rezidențial, practic un nou cartier care să înglobeze școli grădinițe și spații de agrement, parcuri etc. Pe de altă parte relocarea platformei spre Drumul Între Tarlale ar facilita accesul la rețelele de transport. Relocarea platformei ar contribui și la îmbunătățirea și eficientizarea spațiilor industriale respective.

O altă zonă care se pretează pentru dezvoltarea unei platforme industriale ar fi zona adiacenta Splaiului Unirii. Deși la prima vedere ar putea fi construite clădiri de birouri acolo, apropierea de CET-sud sau de groapa de gunoi de la Glina, descalifică această destinație. În plus, dacă Bucureștiul va ajunge vreodată port prin Canalul Dunăre-București, va fi un motiv în plus de amplasare a unor spații de producție în acea zonă.

În ceea ce privește clădirile de birouri, sectorul 3 nu stă prea bine și datorită caracteristicii clasice a cartierului Titan, respectiv aceea de “cartier dormitor”. Clădirile de birouri ar putea fi adiacente Splaiului Unirii, pentru un acces facil în centru sau în partea de est a sectorului pentru un acces facil la autostrăzi. O analiză detaliată și construirea unui sistem integrat de transport înspre centru și înspre periferie sunt obligatorii pentru realizarea unui plan general privind dezvoltarea unei zone destinate clădirilor de birouri.

O abordare pe termen lung poate fi dezvoltarea în sectorul 3 a unui campus universitar. După cum am menționat în prima parte a studiului, în sectorul 3 există un număr însemnat de unități de învățământ superior private. Cu toate acestea respectivele universități sunt răspândite haotic prin sector și nu pot fi considerate ca un campus universitar. Acest lucru reprezintă o oportunitate pentru sectorul 3 care are suprafețe de teren suficiente pentru dezvoltarea în zonă a unui campus universitar.

Ce ar trebui făcut? Conducerile acestor unități de învățământ ar trebui invitate la negocieri privind un parteneriat public-privat prin care Primăria în colaborare cu universitățile să dezvolte un mare campus universitar privat.

Deși pare ca universitățile private se confruntă cu dificultăți foarte mari, acest lucru este o oportunitate pentru sectorul 3. Dificultățile facultăților private apar datorită cheltuielilor foarte mari pe care le au deoarece nu sunt concentrate într-un campus pentru a suporta împreună costurile de funcționare.

Învățământul superior privat și-a dovedit eficiența în multe țări cu tradiție în acest domeniu. Dar succesul s-a construit prin investiții pe termen lung prin care studenții au fost atrași de varietatea studiilor, de condițiile oferite pentru studii, de calitatea condițiilor de cazare. Un campus universitar care să cuprindă toate facultățile din sector și nu numai ar putea fi o garanție pentru studenți că vor găsi atât condiții bune de studiu cât și de cazare și distracție în interiorul campusului. Succesul facultăților de stat se datorează și organizării campusurilor universitare care atrag și studenți proveniți din afara Bucureștiului.

Un alt avantaj oferit studenților ar fi amplasarea în imediata vecinătate a campusului a unui complex de office buildings prin care vor fi atrase în zonă cât mai multe firme multinaționale de renume. Acestea vor fi atrase în zonă și de posibilitatea de atragere în programe de internship a studenților din viitorul campus universitar.

Pe termen lung este clar că facultățile private vor deveni tot mai importante. Criza economică va trece și atunci numărul de studenți va crește din nou. Sectorul 3 ar trebui să fie pregătit pentru acest moment. Dezvoltarea prin parteneriat public privat a unui campus universitar destinat facultăților private (la care s-ar putea atrage și fonduri europene) alături de dezvoltarea unui parc de clădiri de birouri poate fi soluția prin care sectorul 3 să demonstreze că se poate planifica pe termen lung cu beneficii enorme atât pentru sector cât și pentru București și locuitorii săi.

Complementar, se va dezvolta, în zona limitrofă Șoselei de Centură un ansamblu rezidențial, unde vor putea locui și persoanele angajate în companiile ce își vor avea sediul în complexul de clădiri de birouri dar și absolvenții proveniți din campusul universitar (foști studenți veniți din afara Bucureștiului) și nu în ultimul rând bucureșteni care vor dori să locuiască într-o zonă dezvoltată modern în stil occidental. Pentru noua zonă rezidențială vor fi dezvoltate și unități de învățământ (grădinițe, școli primare și gimnaziale).

Cel mai important lucru este să se schimbe modul de gândire. Planificările trebuie făcute pe termen lung iar inovațiile și transformările radicale nu trebuie să constituie obstacole.

2. *Identificarea nevoilor de educație a populației (școlare sau adultă).* Astfel dezvoltarea unui cartier rezidențial va atrage locuitori din alte sectoare ale Bucureștiului dar și din localitățile limitrofe. Pe de altă parte dezvoltarea unor investiții în clădiri de birouri este strâns legată și de existența unui stoc de locuințe de calitate pentru angajații din aceste clădiri care sunt de obicei tineri cu salarii peste medie care vor să-și găsească o locuință și să-și întemeieze o familie.

Alternativa oferită de sectorul 3 poate fi o concurență serioasă pentru zona din nordul capitalei care nu prea mai are spații disponibile pentru cartiere rezidențiale. Pentru a fi atrăgătoare aceste proiecte vor veni “la pachet” cu o rețea de unități de învățământ bine organizată, de la creșe și grădinițe la școli și licee.

Nu trebuie să facem abstracție nici de populația adultă. Populația adultă din sectorul 3 are un anumit profil privind calificările profesionale. Investițiile care vor demara vor avea nevoie de un alt tip de angajați, de alte calificări profesionale. Deci, în sectorul 3 se va realiza o unitate de învățământ adresată exclusiv adulților. În cadrul acesteia se vor organiza cursuri de recalificare gratuite sau nu pentru diverse calificări sau profesii. Se va colabora cu agenții economici prin parteneriate care vor face posibilă efectuarea de stagii de practică în respectivele companii. Parteneriatele vor urmări și finanțarea cursurilor de către aceste companii care vor avea ca și câștig pregătirea directă a viitorilor angajați.

3. *Comunicarea cu ANOFM - pentru a identifica principalele meserii ale șomerilor și domeniile în care există deficit de salariați.* Astfel se vor putea identifica domeniile pe care se vor desfășura cursurile adresate adulților, dar și orientarea profilelor liceelor din sector.

Tot ca o parte a campusului universitar se va dezvolta și aceasta unitate de învățământ destinată cu precădere adulților. ANOFM – sector 3 va trimite persoane aflate în șomaj pentru a beneficia de cursuri de recalificare finanțate prin programe POSDRU. În același timp vor putea fi urmate aici și alte cursuri sau programe de master contra cost. În completare Primăria sector 3 va acorda și burse pentru diferite persoane sau domenii de activitate ce se dorește a fi dezvoltate pe viitor.

Se vor încheia parteneriate cu societățile comerciale care se vor instala în parcul industrial sau de birouri prin care persoanele care vor urma aceste studii să fie integrate în programe de internship și pregătire practică pentru a fi ulterior angajate. Toate aceste companii vor suporta și o parte din bursele acordate pentru cei mai buni studenți.

4. *Dezvoltarea rețelei de unități școlare.* Se va pleca de la dezvoltarea cartierelor rezidențiale, de la tipurile de specializări necesare proiectelor de investiții industriale și în clădiri de birouri. Calificările și nivelele de calificare vor ține cont de realitățile din piața muncii.

- învățământul preșcolar: rețeaua de creșe și grădinițe se va realiza în funcție de dimensiunile ansamblurilor rezidențiale ce urmează a fi dezvoltate

- învățământul primar și gimnazial: unitățile de învățământ care vor fi construite vor fi dimensionate în funcție de numărul elevilor care vor locui în ansamblurile rezidențiale aferente

- învățământul liceal: redimensionarea unităților de învățământ liceal va ține cont și de creșterea numărului elevilor de liceu din sector dar și de tendințele de pe piața muncii.

- învățământul universitar: dezvoltarea campusului universitar în sectorul 3 este un element cheie în viziunea privind învățământul adresat studenților și adulților. Suprafața alocată campusului, numărul de facultăți și facilitățile oferite studenților (laboratoare, cluburi, alte puncte de distracție) vor fi planificate după discuțiile cu reprezentanții universităților interesate de proiect.

5. *Dezvoltarea proiectelor de investiții rezidențiale și industriale va merge în paralel cu informarea beneficiarilor privind intenția primăriei de a asigura și serviciile de educație și formare continuă.* Planificarea integrată va demonstra potențialilor investitori că au de-a face cu o mentalitate modernă și o planificare de ansamblu și pe termen lung care îi va convinge de profitabilitatea investiției în sectorul 3.

În ceea ce privește campusul universitar, demararea unui astfel de proiect va avea o popularizare gratuită în mass-media deoarece toate trusturile de presă vor dori să transmită o știre de un asemenea impact pentru populație. Prin dezvoltarea unui astfel de campus universitar facultățile private vor putea să facă o concurență serioasă celor de stat și vor putea să schimbe percepția publică cum că ar fi fabricanți de diplome pe bandă rulantă. Un interes crescut pentru un astfel de campus ar crește și calitatea studenților care vor contribui la creșterea calității facultăților.

Cele două abordări trebuie analizate împreună. O statistică va fi realizată care va prezenta în paralel starea și evoluția rețelei unităților de învățământ, urmând a fi trase concluziile în funcție de ambele abordări.

Învățământul modern trebuie să țină cont de realitățile din teren dar și de tendințele de pe piața muncii. Cererea actuală de educație este un element cheie în dezvoltarea învățământului dar mai importante sunt tendințele, evoluțiile de pe piața muncii. Este datoria organismelor statului de a trasa liniile generale de dezvoltare a învățământului pe toate nivelele, conform acestor tendințe.

Școlile profesionale care pregătesc tinerii spre anumite calificări dar și domeniile de vârf din sectorul IT trebuie încurajate pentru că în viitor doar persoanele bine pregătite în meseriile lor sau care activează în domeniul tehnologic își vor găsi cu ușurință un loc de muncă. În paralel trebuie să crească calitatea învățământului superior în domeniile clasice (economie, medicină, drept, litere, domeniul industrial, etc.) pentru a pregăti tinerii cu adevărat pentru a activa în domeniul de specialitate ales.

Dezvoltarea rețelei de învățământ trebuie să se facă concomitent cu îmbunătățirea calității învățământului. Pentru un învățământ de calitate se va investi în îmbunătățirea dotărilor cu echipamente a unităților de învățământ existente, în dotarea cu echipamente a unităților de învățământ noi dar și în dezvoltarea campusului universitar. Un campus universitar modern care să reunească toate facultățile private din București va deveni în timp un element de referință pentru București și va atrage tot mai mulți studenți care, prin intermediul concurenței, vor contribui la creșterea calității învățământului universitar.

Considerăm că în sectorul 3 există spațiu pentru realizarea tuturor proiectelor de dezvoltare rezidențială, industrială, comercială și educațională cuprinse în acest studiu. Cu

toate acestea proiectele menționate nu sunt ușor de realizat și de aceea înainte de a le demara, trebuie angajate discuții cu toți partenerii care ar putea fi atrași în proiect: investitorii privați, companiile multinaționale, reprezentanții universităților, agențiile naționale(ANOFM, agenția națională de mediu, etc.) guvernul, partidele politice. O sursă importantă de finanțare o reprezintă și fondurile europene, de aceea trebuie angajate în proiect și firme de consultanță în acest domeniu.

Concluzii

Studiul pornește de la idea de dezvoltare integrată și aprofundează conceptul astfel încât dezvoltarea integrată să realizeze o legătură strânsă și directă între dezvoltarea urbană și industrială pe de-o parte și dezvoltarea infrastructurii educaționale pe de altă parte. Planificarea dezvoltării integrate trebuie să ia în calcul dezvoltarea infrastructurii educaționale pornind de la învățământul primar și până la învățământul universitar și învățarea pe tot parcursul vieții. Studiul arată clar interdependent între dezvoltarea socială și dezvoltarea educațională care trebuie să fie un element principal în planificarea investițiilor.

Implicațiile studiului trebuie să se manifeste în îmbunătățirea studiilor privind dezvoltarea integrată a orașelor sau zonelor de dezvoltare. Astfel, în capitolele referitoare la educație, se vor regăsi date concrete privind legătura între dezvoltarea infrastructurii educaționale și viziunea primăriei de dezvoltare urbană. Vor fi prezentate măsuri concrete prin care vor fi alocate investiții pentru corelarea dezvoltării urbane cu sistemul educațional.

Viitoarele cercetări trebuie să combine datele statistice complete cu viziuni concrete de dezvoltare urbană, cu planificări detaliate, care vor face posibilă o planificare în detaliu pentru fiecare componentă a infrastructurii educaționale. Se vor evita formulări generale privind proiecte, parteneriate, programe de pregătire profesională, etc. În schimb vor fi prezentate proiecte specifice cu spații geografice alocate, infrastructura necesară, investițiile aferente, timpul de realizare, rezultatele așteptate, planuri remediale pe parcurs și beneficiile probabile. Proiectele specifice trebuie să fie realizabile și să nu rămână la stadiul de proiect. De aceea, în elaborarea lor vor fi implicați și alți factori de decizie din mediul academic, instituțional sau de business.

Referințe bibliografice

1. "Plan Integrat de Dezvoltare Urbană Bucureștii Noi, Pajura, Chitila și Dămăroaia" Primăria Sector 1 - 2012
2. "Program de dezvoltare a Municipiului București 2000-2008" Primăria Municipiului București - 2000
3. "Planul Integrat de dezvoltare urbană pentru Polul de Creștere Brașov" Primăria Municipiului Brașov-Agenția Metropolitană Brașov - 2007
4. "Strategie de dezvoltare a municipiului Cluj Napoca" Primăria Municipiului Cluj Napoca – 2006
5. "Planul Integrat de dezvoltare a Municipiului Târgu Mureș" Primăria Târgu Mureș – 2010
6. "Programul Operațional Regional 2007-2013" Ministerul Dezvoltării, Lucrărilor Publice și Locuințelor – 2007
7. "Concept general de dezvoltare urbană a Municipiului Timișoara" Primăria Municipiului Timișoara – 2012
8. "Planul Integrat de dezvoltare urbană a Sectorului 3" Primăria sectorului 3 - 2007

PARTICULARITĂȚILE FUNCȚIEI DE RESPONSABIL FINANCIAR ÎN ECHIPA DE MANAGEMENT CE IMPLEMENTEAZĂ PROIECTE CU FINANȚĂRI EUROPENE DIN CATEGORIA POSDRU

Prof.univ.dr. **Dumitru NICA**

Universitatea *Spiru Haret*

Lect.univ.drd. **Cristinel Claudiu COCOSATU**

Universitatea *Spiru Haret*

Rezumat

Pentru început am abordat coordonatele definitorii ale activității responsabilului financiar în cadrul proiectelor din categoria POSDRU. Comunicarea noastră se continuă cu reliefaarea unor atribuții concrete relevante pe care le are responsabilul financiar în cadrul unor astfel de proiecte. În cea de a treia parte a cercetării noastre ne-am focalizat pe sublinierea exigentelor de ultima ora elaborate de Comisia Europeană pentru perioada 2014-2020 de care trebuie să se țină seama în activitatea sa și responsabilul financiar care participă în prezent sau va fi implicat în viitor în implementarea de proiecte POSDRU. În final am prezentat concluziile și sugestiile la care am ajuns în urma cercetării efectuate.

Cuvinte cheie: *responsabilitățile principale ale responsabilului financiar, eficacitatea controlului intern pe linie financiară la beneficiarii de proiecte POSDRU, eficiența controlului intern pe linie financiară la beneficiarii de proiecte POSDRU, costuri eligibile, exploatarea sinergiilor, utilizarea instrumentelor financiare, aplicarea costurilor simplificate.*

Introducere

Problematica particularităților funcției de responsabil financiar în echipa de management ce implementează proiecte cu finanțări europene din categoria POSDRU este una deosebit de importantă la momentul când ne găsim în ultimul an de implementare a unor astfel de proiecte cu finanțare majoritară din fonduri europene și urmează să înceapă lansarea de noi proiecte de o factură semnificativ îmbunătățită și simplificată, pentru perioada 2014-2020.

În cercetarea noastră am pornit de la faptul că în echipa de management a proiectelor de tip POSDRU, responsabilul financiar detine un rol foarte important în efortul comun al echipei care implementează astfel de proiecte de tip strategic sau grant.

Întregul efort depus pentru finalizarea acestei cercetări s-a fundamentat pe reglementările europene și naționale în domeniu și pe experiența dobândită de autorii comunicării în implementarea unor proiecte de tip POSDRU, în calitate fie de detinator al unei astfel de funcții, fie de consultant în proiecte de acest tip.

Lucrarea de cercetare am structurat-o pe 3 mari probleme reliefate și în abstractul lucrării, probleme pe care noi le-am considerat ca fiind obligatorii de tratat, ordonate într-o logic firească, menite să aducă un plus de cunoaștere în acest domeniu.

Recenzia literaturii pe tematica abordată

În realizarea acestei cercetări am investigat cele mai recente documente și lucrări din literatura de specialitate, care privesc atribuțiile responsabilului financiar în proiectele POSDRU în România și în alte state europene care implementează proiecte similare. Avem în vedere în primul rând regulamentele și directivele europene în domeniu, actele normative naționale de bază (legi, hotărâri și ordonanțe ale guvernului, ordine ale ministrilor cu

responsabilitati in domeniul financiar sau al resurselor umane). De asemenea ne-am mai raportat in cercetarea noastra la ghiduri, manuale si instructiuni ale autoritatii de implementare a acestor tipuri de proiecte (AMPOSDRU), lucrari si articole ce abordeaza astfel de probleme si diferite reglementari similare din state europene ce acceseaza fonduri cu astfel de destinatii.

Fundamentarea teoretica

In realizarea acestei comunicari stiintifice am dorit sa prezentam conceptele-cheie si componentele de baza ale atributiilor responsabilului financiar in cadrul echipei de management ce implementeaza proiecte POSDRU. Avem in vedere eficacitatea si eficienta controlului intern, intocmirea corecta a documentelor pentru acordarea prefinantarii, solicitare rambursarii cheltuielilor eligibile potrivit graficului estimative privind depunerea cererilor de rambursare, intocmirea actului aditional si solicitarea restituirii TVA (daca beneficiarul si partenerii intrunesc cerintele prevazute in acest sens, in actele normative specifice), asigurarea desfasurarii legale a procedurii de achizitii publice pentru bunurile si serviciile din astfel de proiecte, pentru care se prevad astfel de reguli, participarea la operatiunile de modificare a bugetului (cand situatiile implementarii proiectului impun acest lucru) si urmarirea executiei acestuia, conform prevederilor initiale si modificarilor ulterioare, respectarea cerintelor financiare ale acordului de parteneriat si initierea modificarii acestor cerinte pe parcursul implementarii proiectului, daca apar situatii care impune acest lucru. De asemenea mai avem in vedere rezolvarea problemei restituirii prefinantarii in relatiile cu AMPOSDRU, la finalul implementarii proiectului, asigurarea pe tot parcursul implementarii proiectului, a fluxului de numerar necesar efectuarii cheltuielilor eligibile solicitate de desfasurarea diferitelor activitati din proiect (prin repartizarea pe parteneri a sumelor ce le revin acestora din sumele primite in urma verificarii si validarii cererilor de rambursare sau prin recurgerea la finantare din resurse proprii, cand apar intarzieri in restituirea banilor din aceste cereri), asigurarea efectuarii reconcilierii contabilitatii cu informatiile din cererile de rambursare la finalul implementarii proiectului sau redactarea si apoi respectarea, pe tot parcursul operationalizarii proiectului, a manualului de proceduri de management financiar si contabile.

Coordonate definitorii ale activitatii responsabilului financiar in cadrul proiectelor din categoria POSDRU

In cadrul proiectelor tip POSDRU in echipa de management se regaseste in randul expertilor pe termen lung si functia de responsabil financiar.

In Ghidul solicitantului si Manualul beneficiarului care se refera la proiecte de acest tip sunt inserate la loc de frunte si atributiile functiei de responsabil financiar. Aceste rseponsabilitati sunt apoi concretizate atat in contractual de finantare ce se semneaza pentru fiecare proiect de acest tip intre autoritatea de management (AMPOSDRU) si fiecare beneficiar, cat si in fisa postului ce se intocmeste pentru aceasta functie.

Potrivit Ghidului solicitantului – Conditii generale – Editia 2013[1], responsabilul financiar trebuie sa indeplineasca urmatoarele cerinte minime:1)calificari si abilitati:licentiat al unei universitati cu profil economic sau tehnic; 2)experienta profesionala generala:minim 5 ani experienta profesionala generala; 3)experienta profesionala specifica:minim 3 ani experienta profesionala specifica in domeniul financiar.

Responsabilul financiar poate fi angajat pe baza de contract de muncă/raport de serviciu sau externalizat pe baza unui contract de prestări servicii (subcontractare). Cheltuielile cu responsabilul financiar se fundamentează în bugetul estimat al proiectului la capitolul bugetar „Resurse umane” sau la capitolul bugetar „Alte tipuri de costuri”, dacă este externalizat(subcontractat).

În modelele de contract de finanțare POSDRU de tip strategic și grant[2] se regăsesc articole care înserează obligații ce revin beneficiarului pentru implementarea unor astfel de proiecte, prevederi care intra într-o apreciable măsură în sfera de responsabilitate a responsabilului financiar. Avem în vedere următoarele articole: a) articolul 5: Acordarea prefinanțării; b) articolul 6: Recuperarea prefinanțării; c) articolul 7: Rambursarea cheltuielilor efectuate în cadrul proiectului și rambursarea finală; d) articolul 9 punctul A: Obligațiile beneficiarului; e) articolul 17: Anexele contractului (cererea de finanțare; bugetul proiectului; acordul de parteneriat; CV-urile echipei de management).

Responsabilitățile principale ale responsabilului financiar stipulate în documentele de referință menționate anterior sunt următoarele: a) asigurarea eficacității, eficienței și economiei în cadrul operațiunilor implementate; b) asigurarea fiabilității informațiilor proiectului; c) realizarea protecției activelor și a informațiilor pe parcursul implementării proiectului și după finalizarea acestuia, până la data închiderii oficiale a programului; d) prevenirea eventualelor nereguli; e) buna gestionare a riscurilor legate de legalitatea și regularitatea tranzacțiilor aferente la nivel de parteneriat, avându-se în vedere caracterul multianual al proiectelor, precum și al plăților ce se efectuează; f) asigurarea fluxului de numerar corespunzător implementării proiectului.

Responsabilul financiar este responsabil de aplicarea regulilor controlului intern pe zona sa de responsabilitate și trebuie să se implice în așa fel încât această activitate să îndeplinească cerințele de eficacitate și eficiență.

Eficacitatea controlului intern organizat de către responsabilul financiar pe zona sa de responsabilitate, la nivelul entității beneficiare de proiect include, în special, următoarele aspecte: a) separarea sarcinilor pentru implementarea activităților eligibile ale proiectului; b) o strategie adecvată de gestionare și de control al riscurilor, inclusiv prin controale la nivelul gestiunii partenerilor; c) evitarea conflictelor de interese în achizițiile publice necesare proiectului; d) asigurarea unei piste de audit corespunzătoare și integritatea datelor în sistemele de date contabile; e) proceduri de monitorizare a rezultatelor și de stabilire imediată a măsurilor necesare evitării vulnerabilităților constatate în materie de control intern; f) evaluarea periodică a bunei funcționări a sistemului de control intern pe zona sa de responsabilitate.

Eficiența controlului intern la nivelul beneficiarului care implementează proiecte cu finanțare externă nerambursabilă se bazează pe următoarele elemente: 1) punerea în aplicare a unei proceduri adecvate de gestionare și control al riscurilor pentru oferirea unui grad de asigurare rezonabil structurilor de control extern: auditorul extern independent, ofițerii de monitorizare din cadrul autorității finanțatoare, alte controale externe abilitate prin lege; 2) asigurarea accesibilității rezultatelor controalelor anterioare realizate la nivelul proiectului și a modalității de remediere a eventualelor deficiențe constatate; 3) utilizarea, după caz, a declarațiilor de gestiune ale gestionarilor sau partenerilor din proiect; 4) aplicarea la timp a unor măsuri corective, pentru a se realiza evidența contabilă a proiectului, utilizând conturi analitice distincte; 5) asigurarea clarității și evitarea lipsei de ambiguitate privind politicile contabile stabilite la nivelul instituției; 6) gestionarea corespunzătoare a conturilor bancare; 7) respectarea condițiilor de eligibilitate a cheltuielilor efectuate în cadrul proiectului.

În vederea rambursării cheltuielilor efectuate în cadrul proiectului, responsabilul financiar va verifica respectarea în totalitate a condițiilor de eligibilitate prevăzute de legislația în vigoare și ale celor din Ghidul solicitantului - condiții generale și condiții specifice, în baza cărora s-a întocmit cererea de finanțare.

Costurile eligibile reprezintă costurile suportate efectiv de beneficiarul proiectului și care îndeplinesc cumulativ următoarele criterii: a) sunt suportate pe durata acțiunii sau a programului de lucru, cu excepția costurilor legate de rapoartele finale și de certificatele de audit; b) sunt indicate în bugetul general total estimat al acțiunii sau al programului de lucru; c) sunt necesare pentru realizarea acțiunii sau a programului de lucru care face obiectul

grantului; d) pot fi identificate și verificate, în special fiind înregistrate în contabilitatea beneficiarului și stabilite în conformitate cu normele contabile aplicabile în țara în care este stabilit beneficiarul și cu practicile obișnuite de contabilitate analitică ale beneficiarului; e) respectă dispozițiile legislației fiscale și sociale aplicabile; f) sunt rezonabile, justificate și respectă principiile bunei gestiuni financiare, în special în ceea ce privește economia și eficiența; g) TVA, atunci când nu poate fi recuperată în temeiul legislației naționale privind TVA și este plătită de un alt beneficiar decât o persoană neimpozabilă, potrivit Directivei 2006/112/CE 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată; h) costurile de amortizare, cu condiția ca acestea să fie suportate efectiv de beneficiar; i) costurile de salarizare ale personalului administrațiilor naționale, în măsura în care aceste costuri corespund costului activităților pe care autoritatea publică respectivă nu le-ar desfășura dacă nu s-ar derula proiectul în cauză; j) costurile suportate de entitățile afiliate unui beneficiar (parteneri) pot fi acceptate ca eligibile.

În acest caz, se aplică cumulativ următoarele condiții:

- entitățile în cauză sunt identificate în acordul de parteneriat sau în decizia de grant;
- entitățile în cauză respectă normele aplicabile beneficiarului în conformitate cu contractul de finanțare sau cu decizia de grant în ceea ce privește eligibilitatea costurilor și drepturile de verificare și audit ale Comisiei, ale OLAF și ale Curții Europene de Conturi.

Responsabilul financiar va verifica atât ținerea contabilității de către fiecare contabil de la beneficiar și parteneri, cât și respectarea obligațiilor ce revin expertului contabil al proiectului de a supraveghea efectuarea corectă a contabilității de către toți partenerii implicați în proiect.

Alte activități ale responsabilului financiar pe timpul implementării proiectelor POSDRU, fără a fi enumerate exhaustiv, mai pot fi următoarele: 1) întocmirea graficului estimativ al cererilor de rambursare și urmărirea respectării acestuia; 2) întocmirea statelor de plată a experților din cadrul proiectului precum și ale personalului auxiliar și administrativ, pe baza rapoartelor de activitate și fiselor de pontaj; 3) verificarea, dacă contabilii proiectului, au transmis balanțele și celelalte documente financiare lunare către compartimentele de contabilitate de care aparține fiecare contabil, pentru a se putea finaliza depunerea declarațiilor lunare de către aceste entități, privind contribuțiile aferente salariilor cuvenite personalului; 4) verificarea dacă toate cheltuielile eligibile ale proiectului au la baza documente corecte și complet întocmite, conform reglementărilor contabile și cele de tip POSDRU instituite în acest sens; 5) întocmirea bugetului detaliat de linii bugetare și pe fiecare partener din proiect, pe activități eligibile și urmărirea limitelor maxime de utilizare a cheltuielilor FEDR și a cheltuielilor generale de administrație; 6) participarea la întocmirea și verificarea documentațiilor de atribuire pentru achizițiile publice din cadrul proiectului, alături de persoana desemnată să rezolve această sarcină; 7) întocmirea manualului de proceduri de management financiar și, împreună cu contabilii beneficiarului și partenerilor, a manualului de proceduri contabile în cadrul proiectului; 8) elaborarea procedurilor operaționale privind plata subvențiilor și premiilor, precum și decontarea cheltuielilor de transport, cazare și diurna aferente deplasării experților în cadrul proiectului; 9) depunerea cererilor de restituire a TVA nedeductibilă aferentă cheltuielilor eligibile după fiecare cerere de rambursare, precum și obținerea certificatului ANAF privind nedeductibilitatea TVA eligibile pe toată perioada de implementare; 10) înregistrarea pe linii bugetare a cheltuielilor eligibile efectuate în perioadele de implementare declarate prin cererile de rambursare în aplicația electronică Actionweb, pentru a se putea face diferite analize, întocmi diferite situații și a furniza managerului de proiect informațiile solicitate, pentru a lua decizii corecte; 11) transmiterea datelor financiare către AMPOSDRU pentru reconcilierea contabilă anuală la termenele stabilite prin contractul de finanțare; 12) coordonarea activității financiare a partenerilor naționali sau transnaționali pentru transmiterea la timp a cheltuielilor efectuate de aceștia pentru a fi integrate în cererile de rambursare a cheltuielilor; 13) verificarea întocmirii corecte a rapoartelor de activitate și ale

fiselor de pontaj lunare cu respectarea prevederilor Instrucțiunilor AMPOSDRU, pentru a se putea calcula corect obligatiile salariale la personalul de implementare si administrativ; 14)participarea la inventarierea bunurilor aflate în gestiunea proiectului si la arhivarea documentelor financiar-contabile, alături de celelalte documente ale proiectului; 15)alte sarcini primite conform fisei postului.

Detalierea unor atribuții concrete relevante pe care le are responsabilul financiar în cadrul proiectelor de tip POSDRU

Cea mai concludenta dovada a rolului responsabilului financiar este aceea ca toate documentele-suport justificative aferente activităților derulate în cadrul Proiectului vor avea aplicate de către responsabilul financiar a ștampilei cu mențiunea „Solicitat rambursare FSE - POSDRU/Call/DMI/G/S/ID proiect”, în vederea evitării dublei finanțări [3].

Responsabilul financiar trebuie sa se ocupe nemijlocit de solutionarea a numeroase probleme majore cum ar fi: 1)acordarea prefinantarii de catre autoritatea de management pentru beneficiar sau liderul de parteneriat; 2)respectarea cerintelor privind eligibilitatea cheltuielilor (cu personalul implicat in implementarea proiectului; cu cazare, transport si diurna pentru personalul propriu;cheltuieli pentru derularea proiectului; pentru activitati subcontractate sau externalizate; pentru taxe; pentru inchirieri și leasing, necesare derulării activităților proiectului; pentru subvenții (ajutoare, premii și burse); pentru indirecte sau generale de administrație; de informare și publicitate; de tip FEDR) [4]; 3)rambursarea cheltuielilor (pe baza cererilor de rambursare depuse la AM/OIPOSDRU delegat, în conformitate cu condițiile prevăzute la articolul 7 din contractul de finanțare și a Instrucțiunii AMPOSDRU nr. 43 [5]; beneficiarii și partenerii acestora vor elabora și vor păstra toate tipurile de documente justificative prezentate în „Anexa 1 –Lista documentelor justificative” la Instrucțiunea AMPOSDRU nr. 43; înainte de depunerea cererii de rambursare la sediul AMPOSDRU-OI responsabil, beneficiarul este obligat să introducă în modulul informatic intitulat ActionWeb, datele financiare ce urmează a fi solicitate spre rambursare în cadrul Cererii de Rambursare.

Un alt set de probleme pe care le urmareste responsabilul financiar in activitatea sa se refera la aspecte financiar-contabile si de control financiar, cum ar fi: 1)intocmirea, corectarea și înregistrarea documentelor contabile (intocmirea și utilizarea documentelor financiar-contabile sunt reglementate de Ordinul ministrului Economiei și Finanțelor nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile[6]);2)verificarea contabilitatii proiectului (instituțiile publice vor respecta prevederile Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 2169/2009 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1917/2005; persoanele juridice fără scop patrimonial vor respecta Ordinul nr. 1969 din 09/11/2007 privind aprobarea reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial; societățile comerciale vor respecta Ordinul nr. 3055/2009 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene); 3)verificarea realizării reconcilierii contabile (în vederea efectuării acestei operațiuni între conturile contabile ale AMPOSDRU și cele ale Beneficiarului pentru operațiunile gestionate în cadrul Proiectului, beneficiarii au obligația transmiterii unei notificări cu privire la reconcilierea contabilă, conform formularului standard prevăzut în legislația în vigoare, în termen de 30 de zile de la plata cererii de rambursare finale); 4)punerea la dispozitia controlorilor de la OIRPOSDRU si auditorilor proiectelor (cel externalizat, auditorul de la Curtea de Conturi a Romaniei sau de la Curtea Europeana de Conturi, reprezentantii Departamentului de Luptă Antifraudă, Comisiei Europene) a documentelor solicitate pe linie financiar-contabila.

Responsabilul financiar participa la solutionarea a numeroase alte probleme de mare nvergura pentru reusita implementarii proiectului. In continuare ne vom referi doar la cateva din ele.

Una dintre cele mai importante probleme o constituie **desfasurarea legala a procedurii de achizitii publice pentru diferite bunuri si servicii care se supun unei astfel de operatiuni**. Regulile de achiziție publică aplicabile tuturor contractelor de finanțare sunt cele naționale (avem în vedere OUG 34/2006 [7] cu modificările și completările ulterioare). **Ca membru în comisiile care se ocupa de realizarea achizitiilor publice, responsabilul financiar se implica în solutionarea corecta a urmatoarelor probleme:** 1)revizuirea regulilor privind achizițiile publice aplicabile; 2)respectarea regulilor de baza privind atribuirea contractelor (publicitate – mijloace, continutul anunturilor; descrierea nediscriminatorie a specificatiilor tehnice; estimarea valorii fiecarui contract de achizitii; accesul egal al operatorilor economici; stabilirea unor termene limita adecvate pentru primirea ofertelor; abordarea transparenta si obiectiva); 3)respectarea procedurilor de atribuire (stabilirea valorii estimate a fiecarui contract de achizitii; elaborarea documentatiei pentru ofertanti; publicitatea contractului; stabilirea ofertei castigatoare; semnarea contractului); 4)intocmirea corecta si completa a dosarului pentru fiecare achizitie publica; 5)intocmirea corecta a documentelor de receptie a produselor, serviciilor si lucrarilor.

Intocmirea corecta a fiecărei cereri de rambursare, punerea la dispozitia auditorului financiar a acestui document, alaturi de celelalte documente financiare ce insotesc cererea si furnizarea tuturor explicatiilor necesare referitoare la continutul acestor documente de profil, pentru verificarea cheltuielilor pe baza standardelor de referinta, reprezinta o alta obligatie de seama a responsabilului financiar. In acest sens responsabilul financiar trebuie sa tina cont de faptul ca verificarea cheltuielilor se va realiza de către auditorul financiar independent în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexle 4400 („ISRS”) “Angajamente pentru realizarea procedurilor agreeate privind informațiile financiare” emis de către IFAC și adoptat de către CAFR; ISRS 4400 are scopul de a stabili reguli și de a oferi recomandări cu privire la responsabilitățile profesionale ale auditorului atunci când este încheiat un angajament de efectuare a procedurilor convenite privind informații financiare și la forma și conținutul raportului pe care auditorul îl emite în legătură cu un astfel de angajament; ISRS 4400 prevede că independența nu este o cerință pentru angajamentele privind procedurile agreeate, însă Autoritatea de Management solicită ca auditorul să respecte de asemenea cerințele de independență prevăzute de Codul etic.

Responsabilul financiar va ține cont de faptul că pe parcursul implementarii proiectului pot apare modificări în structura contractului de finanțare, notificări, acte adiționale, etc. si va urmări ca cererile de rambursare a cheltuielilor sa fie intocmite corect si la timp, mai ales pentru aspectele financiare, dar nu numai atât. Avem în vedere modificari cum ar fi: 1)modificarea bugetului; 2)modificarea acordului de parteneriat; 3)conturile bancare dedicate proiectului; 4)înlocuirea sau introducerea de membri noi în echipa de implementare sau a experților pe termen lung/scurt; 5)modificarea graficului activitatilor proiectului; 6)modificarea duratei de implementare; 7)modificarea graficului estimativ de depunere a cererilor de rambursare; 8)modificarea listei de achiziții; 9)suspendarea contractului de finanțare; 10)informații privind rambursarea cheltuielilor de rambursare aferente perioadelor anterioare sau primirea unei noi tranșe de prefinanțare; 11)primirea TVA solicitata spre restituire prin cererile specifice instituite în acest scop sau rezolvarea acestei probleme conform reglementarilor ulterioare care apar; 12)solutionarea tuturor problemelor solicitate de OIPOS DRU la care este repartizat proiectul, prin scrisorile de clarificari, după verificarea fiecărei cereri de rambursare;13)asigurarea managementului platilor (ținerea unei evidente la zi a platilor, o previziunare pentru luna în curs si o estimare permanenta a costului final al contractului de finantare; verificarea daca documentele de plata sunt corecte si complete si urmarirea traseului acestora)[8].

Responsabilul financiar trebuie sa fie tot timpul la curent cu modificările legislative - naționale și comunitare, privind activitatea de implementare a activităților prevăzute în contractul de finanțare si in celelalte documente anexa la contract.

Totodata acest membru al echipei de management trebuie sa se focalizeze cu toata responsabilitate pe o serie de aspecte foarte importante legate de cererile de rambursare, cum ar fi: a)dacă suma totală solicitată spre rambursare corespunde cu suma din evidența cheltuielilor, inclusiv sumele aferente partenerilor; b)dacă procentele aplicate pentru determinarea valorii finanțării nerambursabile din FSE și bugetul național sunt corecte; c)dacă s-a calculat corect contribuția proprie a beneficiarului, precum și a partenerilor prevăzută în contractul de finanțare si acordul de parteneriat; d)dacă s-au respectat termenele și condițiile de depunere a cererilor de rambursare a cheltuielilor; e)dacă prefinanțarea s-a dedus în conformitate cu contractul de finanțare și în conformitate cu prevederile Deciziei AMPOSDRU nr. 8 (calculul corect al cotei deducerii prefinanțării aplicată la valoarea eligibilă a cererii de rambursare a cheltuielilor; respectarea termenului de restituire către AM a prefinanțării acordate; compensarea prefinanțării cu deducerile realizate pe parcurs si cu eventualele restituiri anticipate din prefinanțare, solicitate înainte de termenul limita prevazut in contract, de catre autoritatea de management).

Responsabilul financiar verifică dacă evidentele contabile ale beneficiarului si partenerilor in proiect sunt în conformitate cu regulile contabile din contractul de finanțare, in scopul de a evalua dacă o verificare eficientă și efectivă a cheltuielilor este fezabilă și de a semnala si corecta excepții importante și puncte slabe cu privire la contabilitate, păstrarea înregistrărilor, cerințele documentației, astfel încât beneficiarul să poată întreprinde măsuri ulterioare pentru corectarea și îmbunătățirea acestora pe perioada de implementare rămasă a acțiunii. In acest sens sunt urmarite cu asiduitate de responsabilul financiar urmatoarele aspecte: 1)efectuarea operatiunilor de inregistrari contabile conform fiecarui tip de beneficiar sau partener si reglementarilor contabile ce trebuie aplicate de acestia; 2)intocmirea corecta, luna de luna, a balantelor de verificare, de catre fiecare contabil (al beneficiarului si al fiecarui partener) si modul cum a facut expertul contabil al proiectului verificarea inregistrarilor contabile, a balantelor de verificare si a celorlalte documente care au stat la baza acestor inregistrari; 3)completarea corecta a tuturor documentelor financiar-contabile ce reprezinta documente justificative in proiect (iar daca s-au impus corecturi, ele sa fie efectuate conform reglementarilor in domeniu); 4)arhivarea documentelor financiar-contabile in dosarele fiecarei cereri de rambursare, astfel incat sa permita o verificare eficienta si efectiva a cheltuielilor; 5)incadrarea corecta a cheltuielilor eligibile din proiect pe tipurile de cheltuieli existente in contabilitatea specifica aplicabila fiecarui tip de beneficiar sau partener; 6)verificarea efectuării periodice a inventarierii activelor si pasivelor existente la un proiect si constatarea existentei sau inexistentei concordantei dintre situatia din balante si de pe teren la momentele efectuării acestei operatiuni. Totodata acest membru din echipa manageriala verifică dacă informațiile din cererile de rambursare a cheltuielilor se reconciliază cu sistemul de contabilitate și înregistrările beneficiarului (exemple: balanța de verificare, înregistrări din conturile analitice și sintetice). In acest sens responsabilul financiar realizează un sistem de bifare între evidența cheltuielilor, registrele jurnale contabile și documentele justificative.

O misiune foarte importanta a responsabilului financiar o reprezinta **verificarea conformitatii cheltuielilor cu bugetul.** In acest sens responsabilul financiar mai verifica periodic si sistematic urmatoarele aspecte: a)dacă bugetul din CRC corespunde cu bugetul contractului de finanțare - autenticitatea și autorizarea bugetului inițial și dacă cheltuielile realizate au fost prevăzute în bugetul contractului de finanțare; b)datele financiare prevăzute în cererea de finanțare; c)dacă suma totală solicitată la plată de beneficiar nu depășește finanțarea nerambursabilă maximă prevăzută în articolul 3.1 din Condiții Generale și Specifice ale contractului de finanțare, precum și sumele totale prevăzute pe categorii de

cheltuieli; d)dacă orice amendament la bugetul contractului de finanțare este în conformitate cu condițiile pentru astfel de amendamente (inclusiv dacă se aplică necesitatea unui addendum la contractul de finanțare) așa cum se prevede în articolul 12 din Condițiile Generale și Speciale ale Contractului de Finanțare; e)daca au fost facute modificări în bugetul estimat al proiectului, în limita de pana la 15% între capitole bugetare, prin notificare în scris catre AMPOSDRU, cand acest lucru s-a impus; f)daca au fost necesare de facut modificări în bugetul estimat al proiectului generate de: 1)redistribuirii de sume care depășesc limita a 15% între capitolele bugetare aferente costurilor eligibile ale Proiectului, în condițiile în care se păstrează nemodificată valoarea totală eligibilă a proiectului, cu justificarea detaliată a motivelor care au condus la aceasta; 2)modificarea cheltuielilor de tip FEDR, cu respectarea procentului maxim permis, conform Ghidului solicitantului, cu justificarea detaliată a motivelor care au condus la aceasta, inclusiv în cazul în care sumele nu depășesc limita a 15%; 3)modificarea cheltuielilor generale de administrație, cu respectarea procentului maxim permis, conform Ghidului solicitantului, cu justificarea detaliată a motivelor care au condus la aceasta, inclusiv în cazul în care sumele nu depășesc limita a 15%; 4)solicitarea utilizării sumei alocate pentru rezerva de contingențe pentru suma care depășește limita a 15% între capitolele bugetare si realizate aceste modificari prin acte aditionale catre AMPOSDRU.

Verificarea eligibilitatii costurilor directe constituie o preocupare de seama a responsabilului financiar. În acest sens se urmareste verificarea respectarii cerintelor din HG 759/2007 [9] de catre cheltuieli, a urmatoarelor conditii: 1)cheltuielile sunt efectiv plătite de către beneficiar, între 01/01/2007 și 31/12/2015; 2)cheltuielile sunt însoțite de facturi; 3)cheltuielile pot fi identificate; 4)cheltuielile sunt în conformitate cu prevederile contractului de finanțare; 5)cheltuielile sunt conforme cu prevederile legislației naționale și comunitare (verificarea respectarii din Ordinul comun MMFES/MEF 1117/2170 din 2010 de catre cheltuieli a urmatoarelor conditii: a)fiecare cheltuială a fost efectiv plătită de către beneficiar de la data intrării în vigoare a contractului de finanțare sau de la data menționată în contractul de finanțare; b)cheltuiala nu a facut obiectul altor finanțări din fonduri publice; c)activitățile finanțate din POSDRU se desfășoară în mod normal în regiunea/regiunile eligibilă/eligibile; cheltuielile eligibile acceptate, aferente activităților desfășurate în afara regiunilor eligibile, pentru fiecare proiect nu trebuie să depășească 10% din cheltuielile totale eligibile ale proiectului);5)verificarea respectarii din Ghidul solicitantului de catre cheltuieli a urmatoarelor conditii: a)să fie necesare pentru realizarea proiectului; b)să fie prevăzute în bugetul estimativ al proiectului; c)să respecte principiile unui management riguros; d)să nu fi făcut obiectul altor finanțări publice; e)verificarea respectarii din Instrucțiunea AMPOSDRU nr. 30[10] de catre cheltuieli a urmatoarelor conditii: e1)liderul de parteneriat și partenerii acestuia, indiferent de sursa de finanțare, vor putea solicita, prin intermediul Liderului de Parteneriat, rambursarea cheltuielilor validate și plătite, în conformitate cu prevederile contractului de finanțare; e2)cheltuielile angajate pe perioada de implementare a proiectului pot fi plătite de către beneficiar/partener, pe o perioadă cuprinsa între 30 de zile și 270 de zile de la data finalizării implementării proiectului. Responsabilul financiar mai verifică cu atenție daca costurile: a)sunt necesare pentru desfășurarea acțiunii; b)directe sunt cuprinse în bugetul contractului de grant și dacă sunt în conformitate cu principiile managementului financiar riguros, în special cu privire la cost-eficiență și cea mai bună utilizare a banilor); c)au fost asumate de Beneficiar sau de partenerii lui pe perioada de implementare a acțiunii; d)sunt înregistrate în conturile beneficiarului și sunt identificabile, verificabile și dovedite cu originalele evidențelor suport.

Aceste conditii de eligibilitate se regasesc foarte clar precizate si in Manualul Beneficiarului, capitolul 5, sectiunea „Eligibilitatea cheltuielilor” si in Ghidul Solicitantului- Conditii Specifice pentru fiecare cerere de propuneri de proiecte”.

O obligatie de seama a responsabilului financiar o reprezinta calculul si apoi verificarea cheltuielilor cu salariile, prin urmarirea în primul rand a respectarii plafoanelor

maxime de referință ale cheltuielilor cu personalul pe categorii de experți (acestia se împart în 3 categorii, în funcție de nivelul experienței profesionale în domeniul în care își desfășoară activitatea în cadrul proiectului în care urmează a fi implicat: 1. Tipul A – experți cu experiență profesională în domeniul în care își desfășoară activitatea în cadrul proiectului de minimum 5 ani; 2. Tipul B – experți cu experiență profesională în domeniul în care își desfășoară activitatea în cadrul proiectului între 3 și 5 ani; 3. Tipul C – experți cu experiență profesională în domeniul în care își desfășoară activitatea în cadrul proiectului sub 3 ani).

Potrivit Instrucțiunii AMPOSDRU nr. 44[11] plafoanele maxime stabilite în Ghidul Solicitantului – Condiții Generale, pentru diferitele tipuri de experți, cuprind venitul net și taxele/contribuțiile aferente angajatului, fără a include contribuțiile aferente angajatorului. Taxele/contribuțiile aferente angajatorului, rămân cheltuieli eligibile în cadrul POSDRU dar nu sunt incluse în plafonul maximal stabilit în Ghidul Solicitantului – Condiții Generale. Plafoanele reprezintă valori maxime decontabile de către AMPOSDRU, atât pentru experții proprii (angajați) cât și pentru experții externalizați (subcontractați), reprezentând remunerația netă și contribuțiile /taxele aferente. Solicitanții/Partenerii instituții publice și/sau structuri/entități finanțate integral sau parțial din bugetul de stat, vor aplica, pentru salarizarea experților proprii (angajați), limitele și plafoanele stabilite prin legislația națională aplicabilă privind salarizarea unitară a personalului plătit din fonduri publice. Verificarea statelor de plata pentru salariați va viza calcularea corectă a tuturor reținerilor salariale în vigoare la momentul constituirii obligației salariale. O reglementare relativ recentă[12] solicită ca la baza acordării salariilor personalului din linia bugetară resurse umane să stea nu numai rapoartele de activitate și fișele de pontaj, ci și materialele elaborate sau livrabilele realizate de acestia, documente ce se atasează la întreaga documentație ce însoțește fiecare cerere de rambursare.

Nu în ultimul rând **responsabilul financiar trebuie să țină seama de obiectivele verificărilor pe care le urmărește auditorul financiar independent achiziționat pentru asemenea proiecte** și anume: 1) constatarea că au fost respectate cerințele generale prevăzute în contractul de finanțare; 2) constatarea existenței conformității cheltuielilor cu bugetul; 3) constatarea eligibilității costurilor directe; 4) constatarea că cheltuielile sunt înregistrate în sistemul contabil al beneficiarului, că sunt prezentate adecvat și că sunt susținute de documente justificative; 5) constatarea că cheltuielile sunt clasificate și înscrise corespunzător în cererile de rambursare a cheltuielilor și în anexele acestora; 6) constatarea că toate cheltuielile sunt reale și oportune; 7) constatarea că toate cheltuielile administrative (indirecte) se încadrează în ratele forfetare stabilite prin Contractul de Finanțare; 8) constatarea că toate veniturile generate de activitățile proiectului au fost înscrise în Cererea de Rambursare a cheltuielilor[13]. Spre exemplificare menționăm faptul că în cadrul obiectivului referitor la constatarea existenței conformității cheltuielilor cu bugetul, auditorul financiar urmărește: a) corelația între informațiile financiare cuprinse în cererile de rambursare a cheltuielilor și bugetul proiectului; b) constatarea că toate cheltuielile efectuate au fost prevăzute în bugetul proiectului; c) constatarea că suma cerută spre rambursare nu depășește valoarea maximă a finanțării și încadrarea în valorile prevăzute pentru fiecare categorie de cheltuieli; d) revizuirea fiecărui act adițional la Contractul de Finanțare care modifică bugetul proiectului; e) documentarea cazurilor de neconformitate și discutarea acestora cu echipa de management.

În proiecte similare ce se implementează în alte state din Uniunea Europeană, atribuțiile responsabilului financiar sunt asemănătoare, doar că ele conțin o serie de aspecte specifice ce decurg din legislația particulară adoptată pentru astfel de proiecte în țările respective, referitoare la asigurarea managementului financiar, contabilității și auditului.

Exigente de ultima ora elaborate de Comisia Europeana pentru perioada 2014-2020 de care trebuie sa tina seama in activitatea lor si responsabilii financiari care participa in prezent si viitor la implementarea de proiecte POSDRU

Înainte de a aborda aceste noutăți, pentru următoarea perioadă, sa punctam rezultatele unei analize relative recente legate de implementarea programelor operaționale pentru perioada actuala (2007-2013), aflata încă în derulare.

În urma implementării celor 7 programe operaționale (POS Creșterea Competitivității Economice; POS Transport; POS Mediu; PO Regional; PO Asistență Tehnică; POS Dezvoltarea Resurselor Umane; PO Dezvoltarea Capacității Administrative), Guvernul României a constatat ca POSDRU se situa pe locul 3 (la momentul analizei efectuate la data de 30 iunie 2012), ca valoare UE alocata contractelor de finanțare semnate (2.817.182.250 Euro, plasându-se după programele din cadrul POS Mediu si PO Regional) [14].

În octombrie 2011, Comisia Europeană a adoptat propuneri legislative privind politica de coeziune pentru perioada 2014-2020.

Bazându-se pe experiențele realizărilor înregistrate cu ajutorul instrumentelor financiare din ciclurile actuale și anterioare ale politicii de coeziune și evidențiind importanța conferită acestora în Cadrul financiar multianual 2014-2020, Comisia Europeană propune o mai mare extindere și consolidare a utilizării instrumentelor financiare în cursul următoarei perioade de programare, ca alternativă mai eficientă și durabilă care vine în completarea finanțării tradiționale bazate pe subvenții.

În comparație cu perioada de programare 2007-2013, normele propuse pentru instrumentele financiare aferente perioadei 2014-2020 sunt neprescriptive în raport cu sectoarele, beneficiarii, tipurile de proiecte și de activități care urmează să fie sprijinite. Statele membre și autoritățile de gestionare pot utiliza instrumente financiare în legătură cu toate obiectivele tematice care intră sub incidența programelor operaționale (PO) și pentru toate fondurile, în cazul în care acest lucru este eficient și eficace.

Noul cadru conține, de asemenea, norme clare care să permită o combinaire mai adecvată a instrumentelor financiare cu alte forme de sprijin, în special cu subvențiile, întrucât aceasta stimulează mai intens elaborarea de sisteme de asistență bine adaptate, care respectă necesitățile specifice ale statelor membre sau regiunilor.

Instrumentele financiare reprezintă o categorie specială de cheltuieli, iar elaborarea și punerea lor în aplicare cu succes depinde de o evaluare corectă a deficiențelor și necesităților identificate pe piață. Prin urmare, în contextul unui Program Operațional, există o nouă dispoziție, potrivit căreia instrumentele financiare ar trebui să fie elaborate pe baza unei evaluări ex-ante, care să fi identificat deficiențele pieții sau situațiile de investiții sub nivelul optim, necesitățile respective de investiții, posibila participare a sectorului privat și valoarea adăugată rezultată a instrumentului financiar în cauză. O astfel de evaluare ex-ante va duce, de asemenea, la evitarea suprapunerilor și contradicțiilor dintre instrumentele de finanțare puse în aplicare de diferiți actori pe diverse niveluri.

La nivelul statelor membre și regiunilor, mediul operațional al instrumentelor financiare, precum și capacitatea administrativă și expertiza tehnică, necesare pentru punerea în aplicare a acestora, variază în mod semnificativ. Pe acest fond, propunerea Comisiei oferă diverse opțiuni de punere în aplicare, dintre care statele membre și autoritățile de gestionare pot alege cea mai potrivită soluție. Pot beneficia de sprijin în cadrul politicii de coeziune:

1) Instrumentele financiare instituite la nivelul UE și gestionate de către Comisie, în conformitate cu regulamentul financiar (gestiune directă). În cadrul acestei opțiuni, contribuțiile PO la instrumentele financiare vor fi rezervate pentru investiții în regiuni și în acțiuni care intră sub incidența PO din care au provenit resursele. În materie de gestiune și control, se aplică aceleași norme precum în cazul instrumentelor financiare puse în aplicare prin gestiune directă. Avem în vedere Fondul european de dezvoltare regională (FEDR),

Fondul social european (FSE), Fondul de coeziune, Fondul european agricol pentru dezvoltare rurală (FEADR) și Fondul european pentru pescuit și afaceri maritime (EMFF).

2) Instrumentele financiare instituite la nivel național/regional și gestionate în conformitate cu propunerea de regulament de stabilire a unor dispoziții comune și cu legislația derivată aferentă (gestiune partajată). Prin aceste instrumente, autoritățile de gestionare au posibilitatea de a aloca resurse din cadrul programului către:

- a) instrumentele deja existente sau nou-create, adaptate în funcție de condițiile și de necesitățile specifice; și
- b) instrumentele standardizate (disponibile pe stoc), în cazul cărora termenii și condițiile vor fi definite în prealabil și stabilite printr-un act al Comisiei de punere în aplicare. Aceste instrumente ar trebui să fie gata de utilizare pentru o lansare rapidă.

Instrumentele financiare constând numai în împrumuturi sau garanții pot fi puse în aplicare direct chiar de către autoritățile de gestionare. În astfel de cazuri, autoritățile de gestionare vor fi despăgubite în baza împrumuturilor reale oferite sau a sumelor garanțiilor blocate pentru noi împrumuturi și fără posibilitatea de a percepe costuri sau taxe de gestiune din partea fondurilor CSC.

Noile modalități de cofinanțare vor fi mai flexibile și vor aduce stimulente financiare suplimentare. Pentru contribuțiile la un instrument financiar de la nivelul UE, aflat în gestiunea Comisiei (opțiunea 1 de mai sus), trebuie să fie prevăzută o axă prioritară separată în cadrul Programului Operațional. Rata de cofinanțare pentru această axă prioritară poate fi de până la 100 %.

Pentru contribuțiile la instrumentele financiare naționale sau regionale, aflate în gestiune partajată (opțiunile 2 a. și b. de mai sus), autoritățile de gestionare sunt obligate să aducă contribuții progresive, având în același timp posibilitatea de a include în declarația de plată contribuțiile naționale anticipate care urmează să fie mobilizate la nivelul instrumentului financiar pentru perioada aferentă de doi ani (de exemplu, sub formă de co-investiții efectuate la nivelul destinatarilor finali). În ceea ce privește calculul contribuției progresive, cererile de plată ar trebui să ia în considerare atât cererile de capital ale instrumentului financiar în decursul unei perioade de maximum doi ani (în conformitate cu planul de afaceri al acestuia), cât și soldul sprijinului acordat anterior în cadrul PO, însă necheltuit, disponibil la nivelul instrumentului financiar, inclusiv contribuțiile naționale aferente.

În materie de stimulente financiare, cota de cofinanțare a UE va crește cu zece puncte procentuale în cazurile în care axa prioritară este pe deplin pusă în aplicare prin instrumente financiare.

Noile reglementări aduc și norme clare de gestiune financiară. Bazându-se pe orientările recente adresate statelor membre prin intermediul Comitetului de coordonare a fondurilor (COCOF), propunerea Comisiei pentru perioada 2014-2020 prevede continuitate și certitudine în ceea ce privește gestiunea financiară a contribuțiilor UE la instrumentele financiare. Noul cadru conține norme clare în materie de calificare a surselor financiare pe diferitele niveluri ale instrumentelor financiare și cerințe corespunzătoare în materie de eligibilitate și realizări. Sunt propuse următoarele dispoziții:

a) contribuțiile din partea UE plătite instrumentelor financiare se plasează în conturi purtătoare de dobândă, deschise în statele membre sau se investesc cu titlu temporar, în conformitate cu principiul bunei gestiuni financiare;

b) dobânzile și alte câștiguri generate la nivelul instrumentului financiar anterior investiției în beneficiul destinatarilor finali se utilizează în aceleași scopuri ca sumele plătite inițial de UE;

c) cota UE din resursele de capital restituite din investiții se reutilizează pentru noi investiții prin aceleași sau prin alte instrumente financiare, în conformitate cu obiectivele PO;

d) cota UE din câștigurile, veniturile sau profiturile generate de investiții se utilizează în următoarele scopuri: d1) - costuri/onorarii de gestionare; d2) - remunerarea preferențială a

investitorilor care funcționează după principiul investitorului în economia de piață (MEIP) și care co-investesc la nivelul instrumentului financiar sau al destinatarilor finali; d3) - alte investiții prin aceleași sau alte instrumente financiare, în conformitate cu Programul Operațional.

Resursele și câștigurile de capital, precum și alte câștiguri sau profituri care pot fi atribuite contribuțiilor din partea UE pentru instrumentele financiare sunt utilizate în conformitate cu obiectivele Programului Operațional, timp de cel puțin 10 ani de la închiderea programului.

Având în vedere procedurile specifice și structurile de punere în aplicare aferente instrumentelor financiare, disponibilitatea și raportarea datelor obținute în urma monitorizării privind utilizarea resurselor bugetare provenite din fondurile CSC au o importanță crucială pentru toate părțile interesate din cadrul politicii de coeziune, întrucât permit concluzionarea cu privire la performanța reală a instrumentelor sprijinite și modificările care pot fi necesare pentru garantarea eficacității acestora. Prin urmare, noul cadru le impune autorităților de gestionare să trimită Comisiei un raport specific privind operațiunile, care să cuprindă instrumentele financiare într-o anexă la raportul anual privind punerea în aplicare.

Propunerea Comisiei prevede ca statele membre și autoritățile de gestionare să beneficieze de o mai mare flexibilitate în elaborarea programelor, atât de a alege între realizarea de investiții cu ajutorul subvențiilor sau al instrumentelor financiare, cât și de a selecta cel mai potrivit instrument financiar. De asemenea, aceasta oferă mai multă claritate și certitudine cadrului juridic al instrumentelor financiare.

Dintr-o perspectivă bugetară, consolidarea instrumentelor financiare, ca fiind catalizatori de resurse publice și private, va ajuta statele membre și regiunile să atingă nivelurile de investiții strategice necesare punerii în aplicare a strategiei Europa 2020.

Mai mult, având în vedere că instrumentele financiare sunt aplicate la scară mai largă și adaptate corespunzător necesităților specifice ale regiunilor și destinatarilor țintă ale acestora, accesul la finanțare poate fi în mod semnificativ îmbunătățit în beneficiul unei palete largi de actori socio-economici din teritoriu. Acestea vor servi, de exemplu, întreprinderilor care investesc în inovație, gospodăriilor care doresc să îmbunătățească performanța locuinței lor în materie de eficiență energetică, indivizilor care urmăresc punerea în practică a ideilor lor de afaceri, precum și infrastructurii publice sau proiectelor de investiții productive care îndeplinesc obiectivele strategice ale politicii de coeziune și furnizează rezultatele așteptate ale programelor acestora[15].

Pe linia simplificării accesării de fonduri europene se înscriu și propunerile recente adoptate de Comisia Europeană referitoare la posibilități specifice de simplificare pentru Fondul social european, luând în considerare natura acestuia (numeroase subvenții mici, cheltuieli principale constând în costuri de personal, tipuri relativ standard de proiecte). Principala evoluție include posibilități suplimentare de simplificare a costurilor.

Cea mai mare parte din cheltuielile suportate în cadrul unui proiect FSE sunt legate de costurile de personal, care constituie esența FSE. Drept consecință, Comisia a propus posibilitatea ca FSE să calculeze totalul costurilor eligibile ale proiectului pe baza costurilor directe de personal, adăugând 40 % la valoarea acestor costuri. Acest procent este stabilit de regulament și, prin urmare, autoritățile naționale nu trebuie să îi justifice utilizarea.

De asemenea, sunt introduse unele proceduri simplificate în cazul subvențiilor mici, pentru a facilita utilizarea unor opțiuni simplificate privind costurile, stabilite în mod transparent: pentru subvențiile în valoare de sub 100 000 de euro, se poate întocmi un proiect de buget pe baza opțiunilor simplificate privind costurile referitoare la proiect. Acest buget va fi arhivat de către autoritatea de gestionare, ca document justificativ, pentru a justifica opțiunea simplificată privind costurile. Cu toate acestea, plățile către proiect se vor baza numai pe opțiuni simplificate privind costurile, nu pe buget în sine [16].

Drept sfaturi recomandate de comisie sunt de reținut următoarele:

1) Concentrare puternică: o strategie clară și concentrarea asupra zonelor bine definite vor asigura posibilitatea elaborării la timp a unor scheme de sprijin. Un obiectiv mai clar poate să însemne, de asemenea, că sunt elaborate mai puține scheme de sprijin și că sunt implicate mai puține autorități, ceea ce poate permite reducerea costurilor;

2) Exploatarea sinergiilor: programe și proiecte integrate, un cadru legal comun la nivel național sau regional, comitete comune de monitorizare și sisteme comune de gestionare și control; toate aceste posibilități facilitează o abordare specifică în ceea ce privește sistemele;

3) Trecerea pe sistemul digital: punerea în aplicare a politicii de coeziune implică prelucrarea unor cantități mari de informații necesare atât pentru gestionare, cât și pentru raportare. În timp ce statele membre au înregistrat progrese în ceea ce privește schimbul electronic de informații în cadrul administrațiilor, comunicarea cu beneficiarii continuă să se facă în mare parte pe hârtie. Dincolo de faptul că reprezintă o sarcină la care sunt supuși beneficiarii, acest lucru implică transcrierea unor cantități mari de date de către administrație și, prin urmare, costuri suplimentare care ar putea fi evitate. Din acest motiv, propunerile Comisiei stabilesc o obligație pentru statele membre, pe baza căreia acestea să permită schimbul electronic de date cu beneficiarii până la finalul anului 2014. Se pot obține câștiguri suplimentare în materie de eficiență prin depășirea cerințelor de reglementare, și anume dezvoltarea de servicii electronice comune pentru beneficiarii fondurilor CSC (și ai fondurilor naționale) și utilizarea eficientă a registrelor publice (registre comerciale, baze de date fiscale etc.).

4) Utilizarea instrumentelor financiare: odată implementate, instrumentele financiare permit o contribuție mai importantă, precum și mai multă eficacitate și eficiență în utilizarea fondurilor, în special cu implicarea corespunzătoare a sectorului privat. Complexitatea poate fi redusă și mai mult prin utilizarea instrumentelor financiare instituite la nivelul UE sau prin utilizarea condițiilor standard stabilite de Comisie.

5) Aplicarea costurilor simplificate: în unele zone, rambursarea în baza costurilor reale rămâne cea mai bună și mai simplă abordare disponibilă. Totuși, în multe alte cazuri, costurile simplificate oferă o alternativă mai eficientă. Ratele forfetare și costurile unitare stabilite la nivelul UE pot facilita utilizarea rentabilă a acestor opțiuni, întrucât nu sunt necesare metodologiile de dezvoltare la nivel național. Posibilitatea de a utiliza costuri simplificate aplicate politicilor UE și schemelor naționale de sprijin, precum și de a utiliza proiecte de buget (în cazul FSE), limitează, la rândul său, eforturile investite inițial, necesare din partea statelor membre.

Toate aceste noutati si modificari preconizate vor reprezenta pentru responsabili financiari din proiecte POSDRU si nu numai, tot atatea motive de reconsiderare a pregatirii si atributiilor in lumina noilor exigente, pentru implementarea cu success a proiectelor aflate in derulare si celor care se vor aplica in perioada 2014-2020.

Mai mentionam si faptul ca noutatile si modificarile la care ne-am referit vizeaza deopotriva si celelalte state din Uniunea Europeana, care implementeaza astfel de proiecte, indiferent de cand fac parte in aceasta organizatie economica de recunoastere international.

Concluzii

In urma celor prezentate am desprins urmatoarele concluzii mai importante:

1) Complexitatea activităților desfășurate de responsabilul financiar în cadrul proiectelor de grant și de ajutor de stat imune eforturi intelectuale si fizice deosebite, iar indicatorul de performanță rămâne, cu siguranță, gradul final de utilizare al bugetului eligibil în raport cu cheltuielile validate si rambursate ca fiind eligibile de catre AMPOSDRU.

2) Legislatia nationala si comunitara foarte complexa si in continua schimbare, cu aplicabilitate in conditii specifice de implementare a proiectelor POSDRU, obliga profesionistului contabil care incadreaza această functie - cheie de management financiar la o activitate laborioasa si de mare responsabilitate. Este evident ca astfel de persoane fizice pot lucra consecutiv în cel mult 1-2 proiecte. Aceste responsabilități pot fi atribuite prin externalizare, dacă instituția aplică pentru mai multe proiecte. În cazul achiziționării acestor servicii de management financiar, elaborarea caietului de sarcini este complexă, deoarece va cuprinde cel puțin activitățile descrise în cuprinsul comunicării noastre.

3) Entitățile care accesează proiecte cu finanțare prin POSDRU în următoarea perioadă de programare vor fi nevoite să dețină departamente financiar-contabil foarte specializate în calculații de costuri standard și rate forfetare pentru anumite tipuri de activități care urmează a fi implementate, în condițiile de aplicare a mecanismului de simplificare de costuri stabilit prin noul regulament financiar al Parlamentului European și al Consiliului.

Pe baza studiului efectuat și a concluziilor prezentate anterior, avansăm și unele propuneri referitoare la activitatea viitoare a responsabilului financiar:

1) Pe baza activității practice în domeniu este indicat ca AMPOSDRU în Ghidul solicitantului să prevadă selectarea pentru această funcție a specialiștilor cu pregătire contabilă sau financiară cu experiență importantă în domeniu și cu masterat în sfera finanțelor sau contabilității sau a persoanelor care sunt atestate ca auditori financiari, experți contabili sau consultanți fiscali;

2) Anterior selectării acestor persoane pentru funcția de responsabil financiar, este indicat ca cei ce fac obiectul unor astfel de funcții să urmeze în mod obligatoriu cursuri de formare organizate de organisme sau firme atestate în domeniu, pe probleme concrete referitoare la operationalizarea atribuțiilor pentru diferite funcții din echipa de management a unor proiecte tip POSDRU, printre care și a funcției de responsabil financiar;

3) Reconsiderarea pregătirii proprii sau prin cursuri a celor ce vor ocupa funcții de responsabil financiar, în sensul centrării atenției acestora pe aspecte de calculații de costuri standard, rate forfetare, rapoarte cost – eficiență, finanțare din surse proprii, până la primirea subvențiilor, previziuni și execuții de bugete, în paralel cu aprofundarea problemelor de contabilitate specifice proiectelor POSDRU.

Bibliografie

1. AMPOSDRU, Ghidul solicitantului, Condiții generale, 2013, p.28 ,www.fseromania.ro
2. Ordinul ministrului muncii, familiei și protecției sociale nr.1183 din 25 martie 2011 privind aprobarea modelului Contractului de finanțare de tip grant pentru Programul operational sectorial “Dezvoltarea resurselor umane 2007-2013”, în vederea aplicării acestui model contractelor de grant ce urmează a fi semnate de organismele intermediare pentru Programul operational sectorial pentru dezvoltarea resurselor umane și Ordinul ministrului muncii, familiei și protecției sociale nr.1184 din 25 martie 2011 privind aprobarea modelului Contractului de finanțare de tip grant pentru Programul operational sectorial “Dezvoltarea resurselor umane 2007-2013”, în vederea aplicării acestui model contractelor de grant ce urmează a fi semnate de Autoritatea de Management pentru Programul operational sectorial “Dezvoltarea resurselor umane”, publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 216 din 29 martie 2011
3. Carney Corina, Bohaltea Miruna, Span Georgeta Ancuta, Dogar Cristian, Popa Irimie Emil, Tamas Attila, Ghid de bune practici în domeniul managementului financiar al proiectelor finanțate prin FSE în România, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2011,P.64
4. Ordinul comun al ministrului muncii, familiei și protecției sociale și al ministrului finanțelor publice nr. 1117/2170 din 20 august 2010 pentru stabilirea regulilor de eligibilitate și a listei cheltuielilor eligibile în cadrul operațiunilor finanțate prin Programul operational sectorial “Dezvoltarea resurselor umane 2007-2013”, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.596 din 23 august 2010

5. AMPOSDRU, Instrucțiunea nr. 43 din 09.03.2011 privind simplificarea verficarilor administrative asupra cererilor de rambursare, www.fseromania.ro
6. Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 870/23.12.2008
7. OUG 77/2012 pentru modificarea și completarea OUG 34/2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice și a contractelor de concesiune de servicii, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 827 din 10 decembrie 2012
8. CECCAR, Ghid privind accesarea, contabilitatea, fiscalitatea, auditul și managementul proiectelor cu finanțare europeană, Editura CECCAR, București, 2011, p.29
9. HG 759 din 2007 actualizată privind regulile de eligibilitate a cheltuielilor efectuate în cadrul operațiunilor finanțate prin programele operaționale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 517 din 01.08.2007
10. AMPOSDRU, Instrucțiunea nr. 30 din 09.09.2010 privind modificarea formatului standard al cererii de rambursare și a anexelor acesteia; completarea documentului “Evidența cheltuielilor”; consultarea categoriei de risc asociată proiectului – depunerea cererilor de rambursare la sediul AMPOSDRU/OI responsabil, www.fseromania.ro
11. AMPOSDRU, Instrucțiunea nr. 44 din 11.04.2011 privind clarificarea unor aspecte privind implementarea proiectelor finanțate prin POSDRU 2007-2013, www.fseromania.ro
12. AMPOSDRU, Instrucțiunea nr. 62 privind modificarea/completarea unor documente de raportare utilizate de beneficiarii de finanțare nerambursabilă în cadrul proiectelor de grant/strategice finanțate prin POSDRU 2007-2013, www.fseromania.ro
13. Dr. Botez Daniel, auditor financiar, formator, Experiențe și sugestii privind documentarea auditului fondurilor structurale (III), în Revista “Audit financiar” nr.4/2012
14. Guvernul României, Raportul strategic național 2012 privind implementarea Fondurilor Structurale și de Coeziune, Februarie 2013, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0042:FIN:RO:PDF>
15. Comisia Europeană, Instrumente Financiare în cadrul politicii de coeziune, Politica de Coeziune 2014-2020, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0042:FIN:RO:PDF>
16. Comisia Europeană, Simplificarea Politicii de Coeziune pentru perioada 2014-2020, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0042:FIN:RO:PDF>

PRUDENȚA ȘI GUVERNANȚA CORPORATIVĂ

Conf. univ. dr. **Bianca PREDA**
Conf. univ. dr. **Lăcrămioara HURLOIU**
Asist. univ. drd. **Elena BURTEA**
Universitatea Spiru Haret

Rezumat:

Guvernarea corporativă constituie sistemul prin care societățile comerciale sunt conduse și controlate și îmbină un set de reguli și relații funcționale între conducerea executivă a unei societăți, consiliul de administrație, acționarii și alte părți asociate.

Prudența contabilă joacă un rol important în guvernanta întreprinderii. Acest lucru se realizează pe baza înțelegerii principiilor de bază la o abordare prudentă referitoare la determinarea profitului, respectiv distribuirea profitului. Rezultatele au implicații în ceea ce privește diseminarea informațiilor cu privire la beneficiile adoptării codului de guvernanta corporativă de către întreprinderile din România.

Cuvinte cheie: *auditori, guvernare corporativă, proceduri, audit financiar, conduita etică*

Termenul de guvernare corporativă desemnează sistemul de administrare și control al companiilor, ansamblul relațiilor unei companii cu acționarii săi, sau, în sens extins cu partenerii săi. Aceasta implică un sistem complex de drepturi, obligații, atribuții și măsuri de control instituit cu scopul de a proteja acționarii și investitorii, priviți ca o colectivitate și de a asigura răspunderea administratorilor și managerilor față de acționari.

Conceptul de „corporate governance” este definit de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OECD), în ceea ce privește relațiile care există în cadrul unei societăți comerciale, între manageri, acționari și acționari strategici. Potrivit clasificărilor OECD guvernarea corporativă prevede structura prin care sunt stabilite obiectivele societății și sunt determinate mijloacele prin care pot fi atinse aceste obiective și prin care se poate urmări îndeplinirea lor. De aceea o protecție eficientă a acționarilor trebuie să aibă rolul de a susține și de a încuraja consiliul de administrație și managerii în urmărirea obiectivelor stabilite în interesul societății și al acționarilor.

O bună guvernanta corporativă este un pas important în obținerea unei piețe sigure și pentru încurajarea unor fluxuri stabile de investiții internaționale pe termen lung. Corporațiile sunt din ce în ce mai mult un factor fundamental pentru crearea avuției mondiale și pentru asigurarea bunăstării societății. În vederea îndeplinirii acestor funcții, companiile trebuie să acționeze într-un cadru general care le obligă să-și urmărească și să răspundă pentru consecințele propriilor acțiuni. De aceea, ele trebuie să pună bazele unei guvernante corporative adecvate și credibile. Multe țări văd într-o guvernanta corporativă mai eficientă, calea către creșterea dinamismului economic și, în consecință, pentru creșterea performanțelor economice generale. Importanța guvernantei corporative a fost evidențiată și de recente turbulențe din cadrul piețelor financiare.

Guvernanta corporativă este numai o parte dintr-un context economic mai larg, în cadrul căruia firmele operează și care include, de exemplu, politicile macroeconomice și nivelul de competiție al pieței factorilor de producție și pieței bunurilor și serviciilor. Cadrul general al guvernantei corporative depinde, de asemenea, de mediul legislativ, instituțional și de organisme de reglementare. În plus, factorii ca etica afacerilor și adaptarea intereselor ecologice și societatea ale comunității în care operează poate avea un impact pozitiv asupra reputației și succesului de lungă durată al unei corporații.

Guvernarea corporativă are rolul de a preveni eventualele conflicte de interese care pot interveni între persoanele implicate în cadrul unei societăți comerciale, în scopul protecției intereselor investitorilor. Guvernarea corporativă constituie sistemul prin care societățile comerciale sunt conduse și controlate și îmbină un set de reguli și relații funcționale între conducerea executivă a unei societăți, consiliul de administrație, acționarii și alte părți asociate. Sistemul principiilor care se referă la guvernarea corporativă pune la dispoziția managerilor și acționarilor structura prin care sunt stabilite obiectivele societății, precum și mijloacele de realizare a acestor obiective și de monitorizare a performanțelor obținute.

Guvernarea corporativă delimitează două aspecte esențiale:

a). în primul rând, vizează raporturile juridice contractuale dintre acționari, precum și dintre acționari și manageri. Societatea reprezintă un contract între acționarii, iar managerul își exercită funcția în baza unui mandat, ce instituie drepturi și obligații în sarcina părților.

b). în al doilea rând, se referă la concentrarea puterii într-o corporație. Corporațiile, având o tendință naturală de extindere și de acoperire teritorială cât mai vastă, concentrează o forță financiară și economică apreciabilă, concentrând segmente sociale semnificative din mai multe țări. Această situație este ilustrată semnificativ de corporațiile transnaționale care, de cele mai multe ori, depășesc nu doar granițele statelor, ci și forța economică și influența multora dintre acestea. Acest fapt implică riscul ca forța și influența acestor corporații să devină discreționară și corelată cu concentrarea acesteia în mâinile unui cerc restrâns de manageri să poată fi deturnată de la scopurile sale normale. Din aceleași rațiuni valabile pentru puterea politică și puterea economică este necesar să fie limitată. Experiența a demonstrat faptul că, cu cât acționariatul este mai dispersat, cu atât puterea și influența managerilor sunt mai mari și totodată dispersarea acționariatului reduce controlul și permite managerilor o marjă de manevră mai mare. Pe de altă parte, acționariatul care deține controlul are puterea de a abuza de acest control.

Asocierea de „guvernare” cu cea de „corporație” a determinat o similitudine între marile corporații și stat, ca formă de organizare politică a unei colectivități: guvernul unui stat, asemenea managementului unei corporații are menirea de servi în mod onest și responsabil interesele acelor care i-au numit. Această similitudine nu se referă numai la acest element. Astfel, cum puterea în cadrul unui stat este separată după competențe (puterea legislativă – parlament, puterea executivă – guvern, putere judecătorească), în același mod structura organizatorică și funcțională a unei corporații respectă separarea de atribuții și responsabilități între diferitele organe ale societății (adunarea generală a acționarilor sau consiliul de administrație, conducerea executivă – managementul, cenzori sau auditori interni). Mecanismele politice democratice au scopul de a preveni și contracara tendințele de abuz de putere politică. În același mod, guvernarea corporativă are scopul de a proteja acționarii minoritari și ceilalți investitori împotriva abuzului de putere al managerilor.

Necesitatea guvernării corporative, ca raport între acționari, manageri și diversele categorii de persoane implicate în activitatea unei societăți este demonstrată de unele elemente proprii gestionării și conducerii unei societăți mari. Modalitatea dintre acționarii majoritari și cei minoritari, relația de eventuală subordonare dintre manageri și acționarii majoritari ai societății, pot aduce prosperitate societății și participanților la viața acesteia, sau dimpotrivă le pot provoca prejudicii. Din această stare de fapt pot rezulta o serie de conflicte între acționari, între acționari și creditori, între acționari și salariați și între manageri salariați. Exercițarea unui audit și limitarea consecințelor negative ale unor astfel de stări de conflict ar fi practic imposibil de realizat în absența unei guvernări corporative eficiente.

Planul de audit stă la baza tarifării activităților de audit.

- solicitarea auditorului financiar de a primi din partea conducerii declarațiile pe care le consideră necesare;

- solicitarea confirmării de către client în scris a acceptării termenului angajamentului;
- declarația de confidențialitate a auditorului financiar privind unele carențe ale sistemului contabil și de control intern (dacă legea permite);
- prezentarea altor scrisori, rapoarte care vor fi întocmite de auditorul financiar;
- baza de calcul a onorariilor (tariful orar, cota parte din cifra de afaceri, cota parte din profit - ultimele două creează impresia afectării independenței auditorului financiar);
- condițiile de facturare etc.

În unele țări auditorul financiar poate avea responsabilitatea de a raporta separat cu privire la controlul intern al entității, situație în care, potrivit legislației acelor țări, este posibil ca mențiunea din raportul de auditare a situațiilor financiare referitoare la faptul că auditorul financiar nu a luat în considerare auditul intern în scopul exprimării unei opinii cu privire la controlul intern al societății să nu mai fie aplicabilă.

Principala responsabilitate care este stabilită în sarcina managerilor de standardele guvernării corporatiste rezidă în aplicare unor proceduri strategice adecvate care să permită societății să reziste presiunilor exercitate în cadrul unui mediu concurențial puternic și să atingă o performanță economică ridicată. Un rezultat vizibil al unei astfel de politici constă în facilitarea accesului firmei la piețele de capital și la consolidarea încrederii investitorilor. Pentru a obține un nivel adecvat de guvernare corporatistă, managerul trebuie să armonizeze interesele societății în ansamblu cu interesele tuturor acționarilor.

Guvernarea corporativă dă posibilitatea acționarilor societății de a dispune de mai multe mijloace de control al managementului, cele mai importante fiind: acțiunea în răspundere (care poate aparține și acționarilor minoritari atunci când adunarea generală nu este de acord cu introducerea unei astfel de acțiuni), controlul exercitat de cenzori, controlul exercitat în cadrul procedurii de faliment al societății sau prin procedurile anterioare acesteia, controlul exercitat prin vânzarea rapidă de către investitori a acțiunilor pe care le dețin. Toate acestea măsuri și instrumente de control au rolul de a asigura protecția intereselor investitorilor și eficiența activității societății.

În cadrul guvernării corporative răspunderea managementului constituie unul dintre cele mai importante mijloace de control. Răspunderea managementului a fost instituită pentru a asigura și garanta că exercitarea funcției de conducere a societăților este în conformitate cu interesele investitorilor care o compun. În vederea protejării acestor interese, guvernarea corporatistă a instituit o serie de constrângeri pe care le-a impus managerilor, precum și o serie de instrumente pe care investitorii le pot exercita împotriva acestora, în scopul responsabilizării managerilor pentru gestionarea adecvată a resurselor companiei. Nerespectarea obligațiilor contractuale de către manageri conferă dreptul acționarilor societății la introducerea acțiunii în daune și la revocarea managerilor din funcția deținută.

O caracteristică fundamentală a unei economii puternice și concurențiale o constituie responsabilitate. Aceasta implică exercitarea funcțiilor de administrare a societății cu maximum de onestitate, competență și profesionalism, pentru îndeplinirea în mod corespunzător a obiectivelor stabilite de acționarilor societății.

În legislația română, obligația de neconcurență și de urmărire a interesului societății, reglementate în legea națională, răspunderea penală fiind alăturată răspunderii patrimoniale sau măsurii revocării din funcție a administratorului.

O concluzie care se degajă din aspectele enunțate mai sus constă în faptul că guvernarea corporatistă impune, prin sistemul de reguli, valori, mecanisme și instrumente, adaptarea și alinierea comportamentului managerial în funcție de interesul social.

Cercetările actuale cu privire la guvernarea întreprinderii și prudența contabilă asociază o guvernare puternică a întreprinderii cu un grad înalt de prudență din punct de vedere contabil. Printre altele, prudența contabilă are rolul de a reduce tendința managerilor

de a efectua plăți excesive în favoarea lor sau a acționarilor, contribuind astfel la creșterea activelor nete și a valorii întreprinderii.

Comportamentul contabil prudent este un atribut al contabililor care au o înțelegere profundă a principiilor contabile de bază cu privire la tehnicile prudentiale de evaluare a activelor și de măsurare a profitului. Rezultatul de ansamblu obținut în urma testării opiniei contabililor sprijină ipoteza unui comportament prudent, dar este dezamăgitor atunci când două întrebări sunt analizate separat. O mare parte a contabililor nu sunt de părere că trebuie recunoscute ajustări pentru deprecierea creanțelor clienți, în cazul în care aceștia nu sunt încă declarați în stare de faliment. De asemenea, un grup majoritar de respondenți nu dorește recunoașterea pierderilor din depreciere în general, în cazul exercițiilor financiare deficitare. Cu toate acestea, mai mult de două treimi din contabili sunt de părere că stocurile învechite sau ci mișcarea lentă ar trebui trecute pe cheltuieli.

Prudența contabililor este evidențiată cel mai bine în momentul în care se ridică problema distribuirii profitului, în sensul că aceștia consideră necesară alocarea unei părți din profit pentru refacerea capacității de producție a întreprinderii.

Rezultatele au implicații în ceea ce privește diseminarea informațiilor cu privire la beneficiile adoptării codului de governanță corporativă de către întreprinderile din România. Rezultă că un mod de a consolida governanța întreprinderilor autohtone, este cel de instruire a contabililor cu privire la comportamentul contabil prudent cu ocazia determinării profitului, având în vedere faptul că distribuția profitului este un aspect care nu se află sub controlul lor.

Obiectivele conducerii corporative se referă la:

- comunicare necesară, suficientă și utilă, permanentă între constituenții interni;
- eficacitatea și eficiența activităților organizației în atingerea obiectivelor manageriale, măsurate prin auditări interne și externe ale calității;
- asigurarea unei protecții eficiente a drepturilor acționarilor;
- eficiența, prin alegerea deciziilor optime de către consiliul de administrație;
- informarea permanentă a publicului cu privire la obiectivele și situația financiară a societății, cu respectarea secretului comercial;
- asumarea responsabilității față de comunitate și față de protecția mediului

În România se întâlnesc numai două categorii de grupuri de interese, ale căror interese sunt luate în considerare în procesul decizional: salariații și creditorii.

Salariații au dreptul la reprezentare colectivă, indiferent dacă fac sau nu parte dintr-un sindicat.

Acest drept este, în general, respectat, iar sindicatele sunt puternice, mai ales la societățile de stat. Grevele și acțiunile sindicatele asemănătoare au fost frecvente în România, un domeniu specific de conflict reprezentându-l opoziția sindicatelor față de restructurare și privatizare.

În România există următoarele tipuri de guvernare a întreprinderii ca rezultat al procesului de privatizare:

- Firmele deținute de stat - regiile autonome sau societățile neprivatizate complet.
- Firmele private închise (întreprinderi mici, mijlocii sau mari).
- Companiile privatizate sau deschise.

Prevederile acordului referitoare la cadrul de raportare financiară aplicabil sunt impuse ca urmare a modificărilor aduse de revizuirea prevederilor:

- Standardului Internațional de Audit 200 „*Obiective și principii generale care guvernează un audit al situațiilor financiare*”, aplicabil pentru auditarea situațiilor financiare aferente perioadelor care încep la sau după 15 decembrie 2004);

- Standardului Internațional de Audit 700R „*Raportul auditorului independent cu privire la un set complet de situații financiare cu scop general*”, aplicabile pentru rapoartele de audit emise la sau după data de 31 decembrie 2006).

Standardul Internațional de Audit 200 „*Obiective și Principii Generale care Guvernează un Audit al Situațiilor Financiare*” descrie cadrele de raportare financiară acceptabile pentru situațiile financiare cu scop general, acestea, de regulă, fiind identificate și prin cerințele de natură legislativă și reglementativă. În general, cadrul de raportare financiară aplicabil este definit de către organizația de standardizare autorizată sau recunoscută să elaboreze standarde în jurisdicția în cauză.

Acceptarea unui cadru de raportare financiară de către conducerea unei entități în întocmirea situațiilor financiare depinde de:

- natura entității;
- obiectivul situațiilor financiare (a răspunde nevoilor comune de informații ale utilizatorilor, a răspunde nevoilor anumitor utilizatori).

Cadru de raportare financiară oferă conducerii entității o bază corespunzătoare pentru întocmirea situațiilor financiare, iar auditorului financiar criteriile potrivite pentru evaluarea situațiilor financiare.

Se va accepta de către un auditor financiar un angajament de auditare a situațiilor financiare doar atunci când:

- cadrul de raportare financiară adoptat de către conducere este acceptabil;
- cadrul de raportare financiară adoptat de către conducere este cerut prin lege sau alte reglementări.

Dacă acel cadru de raportare financiară adoptat de către conducere ca urmare a cerințelor unei legi sau reglementări este considerat de auditor neacceptabil, auditorul financiar trebuie să accepte angajamentul doar dacă deficiențele existente în acel cadru pot fi explicate în mod corespunzător pentru a se evita ca utilizatorii să fie induși în eroare. În cazul în care cadrul de raportare financiară, exceptând situația în care utilizarea cadrului de raportare financiară este cerută prin lege sau alte reglementări, nu este acceptabil, auditorul financiar solicită conducerii entității să rezolve deficiențele din cadrul de raportare financiară sau să adopte un alt cadru de raportare financiară care este acceptabil.

Acceptarea de către auditorul financiar a unui angajament care implică un cadru de raportare financiară care nu este stabilit de către o organizație autorizată sau recunoscută să emită standarde pentru situațiile financiare cu scop general poate duce la confruntarea auditorului financiar cu deficiențe ale acelui cadru care nu au fost anticipate în momentul inițial de acceptare a angajamentului.

În aceste situații, auditorul financiar va proceda astfel:

- va discuta cu conducerea entității deficiențele și modalitatea de abordare a acestor deficiențe;
- într-o nouă scrisoare de angajament va face referire la necesitatea de modificare a cadrului de raportare financiară, dacă deficiențele duc la obținerea unor situații financiare care sunt eronate și dacă conducerea entității este de acord cu privire la adoptarea altui cadru de raportare financiară care să fie acceptabil;
- va menționa în raportul de audit impactul deficiențelor, în cazul în care conducerea entității refuză să adopte un alt cadru de raportare financiară.

Bibliografie

1. Ahmed, A.S & Duellman, S (2007)- *Accounting conservatism and board of director characteristics: An empirical analysis* , Journal of Accounting and Economics, Volume 43 (2007), 2-3 (July), pag: 411-437.
2. *Bucharest Stock Exchange, Corporate Governance Code, 2008*
3. Mircea Boulescu, Corneliu Bârnea , *Audit financiar*, Editura Fundației România de Măine, București 2006;
4. IAS 300 – *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*;

5. *Ordinul 1753/22.11.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea, evidența și repartizarea angajamentelor bugetare legale;*
6. *OMF 2388/1995 - ordin pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului;*
7. *OMFP 38/2003 – pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern, M.O nr.130 si 130 bis din 27.02.2003;*
8. *Ordinul 522/15.01.2003 pentru aprobarea Normelor metodologice generale referitoare la exercitarea controlului financiar preventiv, cu modificările si completările ulterioare;*
9. *O.G. 37/2004 – pentru modificarea si completarea reglementarilor privind auditul public intern;*
10. *OMFP 244/2004 – ordin prin care se aproba Normele proprii de exercitare a auditului intern in cadrul institutiei;*
11. *OMFP 423/2004 pentru modificarea si completarea Normelor generale privind exercitarea activitatii de audit public intern, aprobate prin OMFP 38/2003 , M.O nr.245 din 13.03.2004;*
12. *Ordonanta 19/1999 – Ordonanta privind auditul intern si controlul financiar preventiv;*
13. *O.G nr.37/2004 pentru modificarea și completarea reglementărilor privind auditul intern , M.O nr.91/31.01.2004.*

METHODS OF UNSUPERVISED CLASSIFICATION AND SECURITY APPLIED TO ECONOMIC DATA

Drd. **Raluca-Mariana ȘTEFAN**
Academia de Studii Economice, București
Drd. **Mariuța ȘERBAN**
Universitatea din Pitești, Pitești, România

Abstract

Learning from experience has extended its connotations from humans to computers in the past few decades. This kind of learning is used in many cases like: when human experience does not exist, when humans are unable to explain their experiences, when solution to a problem can change in time or when a solution to a problem needs to be adapted in time to particular cases.

Existing economic data from databases can be useful only if they are reliable, meaning that data security is also another issue that needs to be solved in order to benefit from the knowledge extracted from data with the help of machine learning.

This paper shows how using machine learning along with data security can help specialists get an advantage for generalizing models from data of particular examples from economic field. Such an inductive reasoning is used to get knowledge that can be very valuable after they are extracted from data that is cheap.

Key-words: *machine learning, unsupervised learning, data clustering, data security, clustering algorithms.*

JEL Classification: C38, C81, C82, D83, C02, C88.

Introduction

Learning from experience has extended from humans to computers in the past few decades. Thus, machine learning is programming computers to optimize a performance criterion using example data or past experience (Alpaydin, 2010). This kind of learning is used in the following cases: when human expertise does not exist, when humans are unable to explain their expertise (speech recognition), when solution to a problem can change in time, when solution to a problem needs to be adapted in time to particular cases.

Machine learning helps us to get an advantage for generalizing models from data of particular examples. An inductive reasoning is used to get knowledge that can be expensive and scarce from data that is cheap and abundant, data existing in data warehouses, data marts etc.

The most used economic branch is marketing and machine learning was utilized to learn from customer transactions to build a consumer behaviour which is needed to be known before a product is launched. Building a model that is a good and useful approximation to the data.

Market basket analysis, customer relationship management, credit scoring, fraud detection, control of manufacturing, robotics, medical diagnosis, telecommunications, spam filters, intrusion detection, bioinformatics, web mining (search engines etc.), economics are just a small list of domains that use this exploratory technique in order to analyse data.

Given the impact of information extracted from data, the problem of data security is very necessary to be solved so that the information could be used and unpleasant errors are narrowed.

Machine learning

Machine learning represents a way of optimizing a performance criterion by utilizing data samples or data from past experiences. Machine learning combines computer science and statistics having the main aim to represent and evaluate the obtained model. Statistics use inferences from the samples and computer science uses algorithms that are very efficient to solve the problem of optimization. Machine learning is represented by supervised learning, unsupervised classification (clustering or cluster analysis), regression, reinforcement learning.

Unsupervised classification

Unsupervised learning is used to group data that normally stay together, meaning that a natural tendency is followed in order to cluster a dataset.

The development of clustering methodology has been truly interdisciplinary. Researchers in almost every area of science that collects data have contributed, such as taxonomists, psychologists, biologists, statisticians, social scientists, and engineers (Jain, Dubes, 1988).

A first categorization of clustering methods is between hierarchical and partitional algorithms. Anderberg has written in 1973 a comprehensive book for those who want to use cluster analysis. Cluster analysis has been an important subject and a number of books have covered it mathematically and statistically (Everitt, 1974; Tryon, Bailey, 1970; Jardine, Sibson, 1971; Duran, Odell, 1974; Clifford, Stephenson, 1975; Sheath, Sokal, 1973; Hartigan, 1975; Lorr, 1983).

In fig.1 it can be identified four (4) clusters that data could be divided into. The similarity criterion based on which the clusters have been made is the distance: if two or more points or objects are close then they belong to the same group or cluster. This type of clustering is named distance-based clustering and is using geometrical distance to compute distances between the dataset objects. Conceptual clustering is another type of clustering: two or more objects belong to the same cluster if this one defines a concept that is common to all that objects, meaning that objects are clustered according to their fit to descriptive concepts.

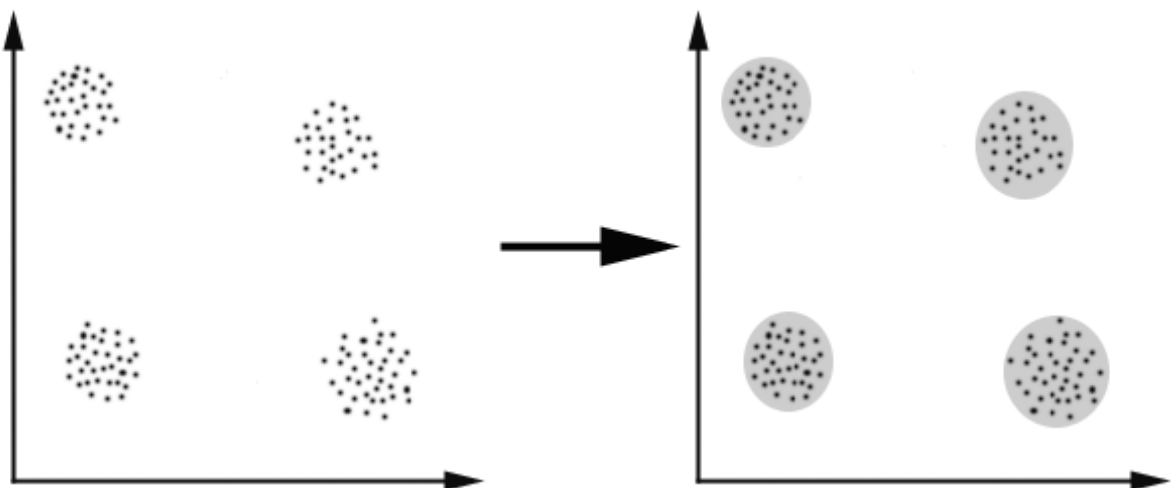


Figura 1. Clustering data based on distance

Source: Mu-Yu Lu, *Clustering Algorithms*; available at www.cs.sjsu.edu/~lee/cs157b/Mu_Yu_Lu_Clustering_Algorithms.ppt

Cluster analysis is an important data exploratory technique data analysis and is being applied in various disciplines such as biology, psychology, medicine, marketing, computer

vision, pattern recognition and many more. Cluster analysis organizes data by their structure either as a grouping of individuals or as a hierarchy of groups. Then objects representation can be investigated to see if the data can be grouped according to ideas or to natural tendencies. Thus, cluster analysis is a tool for exploring data structure which does not require formulating any hypotheses like many statistical methods.

Classifying objects according to their similarities in order to organize data into sensible groupings is one of the most fundamental modes of understanding and learning and it was specific until not much time ago only to humans. Nowadays, cluster analysis represents the formal study of algorithms and methods for grouping, or classifying, objects. An object from a dataset is described either by a set of measurements or by relationships between the object and the rest of the dataset objects (Jain, Dubes, 1988).

The concepts for clustering methods and algorithms are used to find structure in the data or objects. A cluster is comprised of a number of similar objects collected or grouped (Jain, Dubes, 1988). Clustering techniques apply a specific objective criterion consistently over a dataset in order to make the objects groups.

Clustering economic data

Let be considered the problem of grouping various countries in order to illustrate the factors involved in clustering problems. Countries can be grouped based on their economic characterization made by observations regarding microeconomic and macroeconomic indicators. In cluster analysis, the factors depend on the analysis goal.

The formed shapes and sizes of the clusters depend on what specific attribute is utilized to define the similarity between countries. But, this is the easiest case; the difficulty arises in case of considering a few attributes, taken to characterize the clusters. Even so the most difficult case is when features are using different types of measurement and the data type can be numerical, categorical or nominal.

Clustering paradigm requires no user to define data categories. The objective is to determine whether an n -category partition of the data is good, based on the given attributes, and if so, to determine the memberships of the n clusters.

Economic data security

In order to ensure economic data security for databases, a control physical security is established. So, a guard and various methods are used to block access or access conditions setting, hard access to specific components or to the operating system in order to protect information by highlighting the notion of property over data.

In an economic society a great risk factor is represented by thefts and frauds that are not only related by the database but to the society profile.

Nowadays there is a big concern about the data security regarding updating existing legislation by adopting some new laws that can secure protection for private character of different types of information, persons or economic societies. Banking, medical area, administrative-financial fields are some of the most commonly known domains that need to keep the private character of information.

For a good data security for databases it is needed to be known what kind of data are to be protected, what kind of attacks are they submitted to, technical details about operating systems, networks, programming, cryptography etc. In order to create a good security an attacker mind is needed.

Before implementing an economic data security everyone's role must be known, so that the role of every security concept is understood.

One of the primal security concepts is authentication that consists in validation process of a person which establishes access permission to data existing in databases. Usually, authentication process is realized by entering a username and a password by that person. In order to have a better authentication security encrypting technique can be used for user's password. Thus, it can be said that identity of the user is verified by authentication process.

The next concept is authorization and it represents the process through data access is controlled. As a result, any user has the right to access only certain data based on different criteria. By authorization process the names and the passwords of users are not safe just like data sent by Internet.

When authentication and authorization are not sufficient to keep secret economic data another concept of data security is utilized and it is called cryptography. Cryptography represents the process of data codification by making them impossible to be read by another person that does not have the security key.

Another method of testing a user is given by certificates. Certificates have different information about user who wants to access data like: name, address, contact details, domain and the public key used for encrypting even to verify electronic signatures. Using certificates person's identity is verified. In order to ensure transferred data security cryptographic technologies are used for communications channels and this thing is done with the help of certificates. Certificates content is verified by certification authority that has the trust of participant parties to information exchange. Among the most usual security services utilized for economic data there are:

- Confidentiality represents protecting from passive attacks transmitted data.

This type of security is indispensable for banking services that must keep documents unchanged when it comes to an unauthorized person and data content.

- Non repudiation represents the property by which any entity cannot deny an executed service; every entity must be responsible for its messages. The receiver of the message can prove that the received message is the authentic one sent by sender and vice versa. This security service is very important for electronically made contracts. For example, a certain value order cannot be repudiate later by any of the involved parties by claiming that a smaller amount was initially established.

- Access control to data supposes limitation for access users to data. In order to accomplish that every user must identify himself and then his access rights are verified in the system.

- Data availability supposes their availability only for authorized persons.

Conclusions

Using cluster analysis for economic data is a technique that is very important to be applied by specialists. Knowledge has a very high price and it can be easily extracted from cheap digital data. The difference between relevant and not relevant knowledge and information is given by data security investments that are made in order to keep the integrity, the availability and the accessibility of stored data.

Specialists want to work with data having a high level of reliability so that their decisions can be made on solid grounds. Thus, they need for cluster analysis and data security to be working together.

References

1. Alpaydin E., *Introduction to Machine Learning*, The MIT Press, 2010.
2. Barnes R., *Database Security and Auditing: Leading Practices*, Enterprise Auditing Solutions Applications Security, 2011.

3. Fusaru D., *Arhitectura bazelor de date. Mediul SQL*, Editura Fundației România de Măine, București, 2002.
4. Jain A.K., Dubes R.C., *Algorithms for clustering data*, Prentice – Hall, 334 pp., 1988.
5. Lesov P., *Database Security: A Historical Perspective*, University of Minnesota, CS 8701, 2008.
6. Mihai C.I., *Modele de atac*, Securitatea-informațiilor.ro, Criminalitatea informatică.ro, 2010, Available <http://www.securitatea-informatiilor.ro/tipuri-de-atacuri/modele-de-atac-113.html>.
7. Petrescu M., *Proprietăți avansate în standardul SQL*, note curs, <http://www.bazededate.org/StandardulSQL.pdf>.
8. www.cs.sjsu.edu/~lee/cs157b/Mu_Yu_Lu_Clustering_Algorithms.ppt.

CONSTRUIREA DE APLICAȚII INFORMATICE ÎN VISUAL BASIC FOLOSIND FIȘIERE

Conf.univ.dr. **Dan Mircea TRANĂ**

Universitatea *Spiru Haret*

Facultatea de Contabilitate și Finanțe, Râmnicu Vâlcea

Rezumat

Lucrarea propune o prezentare a modului de abordare a proiectării aplicațiilor informatice de gestiune folosind limbaje de programare evolute, având ca sprijin demonstrativ Visual Basic, unul dintre cele mai cunoscute limbaje de programare orientate obiect, mai ales în zona formării programatorului. După o scurtă prezentare a sintaxei instrucțiunilor Visual Basic pentru lucru cu fișiere, urmează descrierea modului de construire a unei aplicații de evidență a activității școlare a studenților – aplicație ce se constituie ca o ilustrare a facilităților oferite de Visual Basic în lucru cu colecții de date independente – fișierele.

Termeni-cheie: *fișier, open, close, sequential, random, binary, line input, print, get, put*

JEL Classification: C880: Data Collection and Data Estimation Methodology; Computer Programs: Other Computer Software.

Introducere

Programarea calculatoarelor în vederea dezvoltării de aplicații informatice de gestiune poate fi realizată și prin intermediul limbajelor de programare evolute, cele mai des utilizate la ora actuală fiind cele orientate obiect. Unul dintre cele mai recomandate din această categorie, mai ales din punct de vedere didactic, este Visual Basic. Dacă ne raportăm la aplicații de informatică de gestiune, volumul foarte mare de date pe care acestea le manipulează conduce la necesitatea lucrului cu colecții de date, în speță *fișiere*, de regulă privite ca și independente, relaționarea lor făcându-se tocmai prin intermediul programelor computer ce le exploatează.

Visual Basic prezintă câteva particularități în utilizarea fișierelor de date, motiv pentru care le-am abordat în materialul de față, punând la dispoziția cititorului: conceptul de fișiere în Visual Basic, formatul general cu auto-documentare al instrucțiunilor ce permit traduce în limbajul de programare a operațiunilor cu fișiere și, evident necesara exemplificare. Pentru acest din urmă demers am ales un exemplu ce are un pronunțat caracter didactic fiind, în mod intenționat simplificată problema pe care o propunem rezolvată printr-un proiect Visual Basic.

Descriu amănunțit operațiile utilizatorului programator pentru a da posibilitatea oricărui cititor ce posedă minime cunoștințe de programare în Visual Basic, să realizeze pe cont propriu proiectul propus, inclusiv prin completarea funcțiilor acestuia cu coduri program ce lipsesc din material.

Materialul reprezintă pe de o parte, o sistematizare a cunoștințelor ce sunt necesare dezvoltării de proiecte Visual Basic utilizând fișiere, iar, pe de altă parte, crearea condițiilor propice formării deprinderilor de programare în acest domeniu, chiar și pentru programatorii amatori sau începători.

Recenzia lucrării pe tematica abordată

Literatura de specialitate în domeniul programării în Visual Basic este foarte generoasă în ultimul timp.

Tendința actuală în domeniul elaborării de documentații de real ajutor în formarea programatorului este aceea de pune la dispoziția utilizatorului de computer doritor să facă un pas important spre devenirea lui ca programator o documentație auto-documentată și însoțită, pe fiecare secțiune importantă, de exemplificări care să sporească atractivitatea din partea cititorului.

Am considerat că este binevenită o astfel de lucrare ce am dorit să constituie un mijloc eficient de învățare și, în același timp, un model dezvoltare a documentațiilor destinate programatorilor actuali sau viitori.

Fundamentare teoretică

În elaborarea materialului de față, am abordat probleme teoretice și practice având ca punct de plecare documentația prezentă la bibliografie la punctele 1 și 2, în mod special.

Conținutul articolului

1. Lucru cu fișiere în VB [2]

Volumul mare al datelor de prelucrat impune stocarea acestora în colecții de date ce au înregistrări cu o structură bine precizată. După cum am mai amintit acestea se numesc *fișiere*.

Ca și alte limbaje evolute de programare, VB oferă posibilitatea prelucrării datelor memorate în fișiere.

Pentru a face posibilă scrierea sau citirea de informații în / din fișiere și în scopul protejării datelor memorate în fișiere, acestea trebuie supuse, înainte sau după “folosire”, unor operații de deschidere și, respectiv, închidere. Pentru descriere în cadrul programelor VB a operațiilor de deschidere, închidere, citire sau scriere de informații stocate în fișiere, mediul de programare are definite instrucțiuni de specifice.

1.1. Deschiderea unui fișier [2]

Anterior operațiilor de intrare / ieșire asupra datelor memorate în fișiere, VB necesită operația de deschidere a fișierului. Această operație se descrie în VB prin intermediul instrucțiunii **Open**, a cărei sintaxă generală este următoarea:

Open specificator fișier **For Mode** [**Access**] acces [**lock**] **As** [#] numar de fisier [**Len**=lungime articol]

Semnificația parametrilor care apar în sintaxa comenzii este următoarea:

- *specificator fișier*: specifică fișierul ce urmează a fi supus operației de deschidere. Să ne reamintim că prin specificator de fișier înțelegem: [<nume disc>] [<cale de acces>] nume [.extensie]. Dacă fișierul astfel specificat nu există pe disc, iar modul de deschidere este corespunzător unui fișier de ieșire, atunci el este creat.
- *acces*: permite precizarea tipului de acces la datele din fișier. Astfel, pentru modul de acces secvențial trebuie indicat **Append** (adăugare de noi înregistrări într-un fișier existent), **Input** (citire de date dintr-un fișier existent) sau **Output** (crearea unui fișier nou), iar pentru cazul în care se dorește deschiderea pentru acces direct se folosește opțiunea **Random**.
- *număr de fișier*: un număr de identificare a fișierului cuprins între 1 și 255. El reprezintă o zonă de lucru în care se deschide fișierul. În felul acesta, pentru modurile Input sau Random, putem deschide un fișier fără a închide copia lui atașată unei alte zone de lucru, respectiv alt număr de fișier. Pentru modurile

Append sau Output, deschiderea fișierului nu se poate face decât după închiderea copiei deschisă într-o altă zonă.

Pentru a deschide mai multe fișiere simultan, recomandabil este ca numărul zonei de lucru atașată fișierului să conțină valoarea returnată de funcția **FreeFile** (această funcție returnează următorul număr al unei zone libere în care se poate deschide fișierul). Pentru a determina lungimea înregistrării unui fișier se poate folosi funcția **RecLength**.

Instrucțiunea **Open** poate fi utilizată numai pentru deschiderea de fișiere provenite din aplicații VB, nu și din alte aplicații, precum Word, Excel sau Access.

1.2. Închiderea unui fișier [2]

Pentru asigurarea securității datelor memorate în fișiere, după utilizare, acestea trebuie supuse operației de închidere. Operația de închidere a fișierelor în VB se realizează prin instrucțiunea **Close** care are următoarea sintaxă generală:

Close [lista de numere de fișier]

Instrucțiunea **Close** fără parametru are ca efect închiderea tuturor fișierelor active la momentul respectiv. În cazul fișierelor deschise în mod **Append** sau **Output**, înainte de închidere sunt transferate în fișier toate datele aflate în zona tampon asociată fișierului. Închiderea unui fișier are ca efect încetarea relației dintre fișier și zona tampon asociată, care este astfel eliberată.

1.3. Accesarea unui fișier [1][2]

Fișierele pot fi accesate prin programe VB în mai multe moduri:

- **Secvențial**
- **Random**
- **Binary**

Accesul secvențial este posibil pentru fișierele deschise în mod **Input**, **Output** sau **Append**. Este recomandat atunci când avem de prelucrat date memorate în fișiere pe mai multe linii de lungimi diferite. Pentru realizarea acestui mod de acces în VB se utilizează instrucțiunile de intrare/ieșire **Line Input #** și **Print #**. Acestea au următorul format general:

Line Input # număr de fișier, nume de variabilă

Print # număr de fișier, lista de variabile de ieșire

Instrucțiunea **Line Input** are ca efect citirea unei înregistrări din fișierul indicat prin număr de fișier și memorarea datelor citite în zona de memorie internă (tampon) asociată variabilei al cărui nume apare ca parametru al instrucțiunii. Ca urmare a executării acestei instrucțiuni asupra unui fișier deschis cu instrucțiunea **Open**, datele sunt citite din fișier caracter cu caracter până la întâlnirea codului secvenței CRLF (Carriage Return Line Fide), care marchează sfârșitul unei linii din fișier, și transferate în zona tampon asociată fișierului.

Instrucțiunea **Print** permite indicarea în programul VB a operației de scriere date într-un fișier identificat prin numărul de fișier prezent ca parametru al comenzii. Lista de variabile de ieșire conține variabile, expresii aritmetice sau șiruri de caractere ce se doresc a fi memorate pe o nouă linie a fișierului. În cazul în care acest parametru lipsește, în fișier se va înscrie o linie goală.

Accesul aleator (**Random**) este utilizat atunci când datele sunt structurate în înregistrări de aceeași lungime și cu aceeași structurare în câmpuri. În această situație accesul la datele memorate în fișier se face direct pe înregistrarea căutată. Pentru a asigura descrierea

operațiilor de Intrare/Ieșire pentru fișierele deschise în mod Random au fost proiectate în VB următoarele instrucțiuni:

Get # număr de fișier, [număr de articol], nume de variabila

Put # număr de fișier, [număr de articol], nume de variabila

Instrucțiunea **Get** permite citirea din fișierul identificat prin număr de fișier a articolului cu numărul indicat ca parametru și memorarea acestuia în variabila a cărei nume este menționat.

Instrucțiunea **Put** permite transferul datelor din variabila cu numele indicat într-un articol al fișierului care a fost precizat prin intermediul numărului de fișier.

În continuare considerăm o problemă care necesită utilizarea fișierelor pentru rezolvarea ei în VB: **evidența situației școlare a studenților unei facultăți la disciplinele de informatică**. Pentru fiecare student trebuie memorate următoarele informații: număr matricol, nume, prenume, facultate, grupa și an de studiu, nota la proba practică 1, nota la proba practică 2, nota la scris și nota finală pentru fiecare semestru în parte.

Am asociat aplicației două forme și un modul, conform cu imaginea din Figura 1.

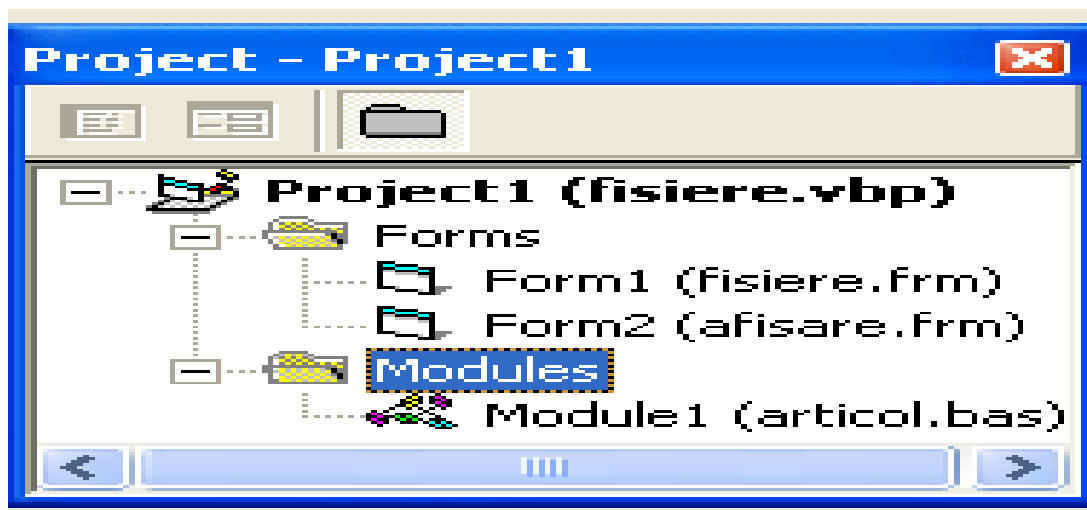


Figura 1. – Structura proiectului VB

În *Module1* (memorat pe hard-disc în fișierul articol.bas) am descris structura unui articol din fișierul *student*. Acesta este creat în mod Random pentru memorarea informațiilor referitoare la un student, conform cerințelor problemei. Codul program asociat modulului *articol* este următorul:

Type articol

```
nr_matr As Integer
nume As String * 20
pren As String * 25
fac As String * 10
grupa As Byte
notap1_1 As Byte
notap2_1 As Byte
notas_1 As Byte
nota1 As Byte
notap_2 As Byte
notas_2 As Byte
nota2 As Byte
```

End Type

Proiectul *fișiere.vbp* este alcătuit din formele *fișiere.frm* și *afișare.frm* și modul *articol.bas* al cărui conținut a fost prezentat anterior. Reamintim că, dacă prima formă a unui proiect se creează automat, pentru introducerea altor forme în cadrul proiectului se procedează astfel: se execută click dreapta pe *Forms* din *Project explorer* și se accesează funcția *Add*. Se poate selecta apoi *Form* și este inclusă în proiect o nouă formă.

Forma *Form1* a proiectului va avea interfața prezentată în Figura 2.. Se observă prezența unui controler de tip *label* care are rolul de a introduce un titlu pentru fereastra directoare a proiectului, a 5 *butoane de comandă* pentru realizarea funcțiilor proiectului și a unui controler de tip *casetă text* pentru transmiterea parametrilor necesari formei *Form2*.

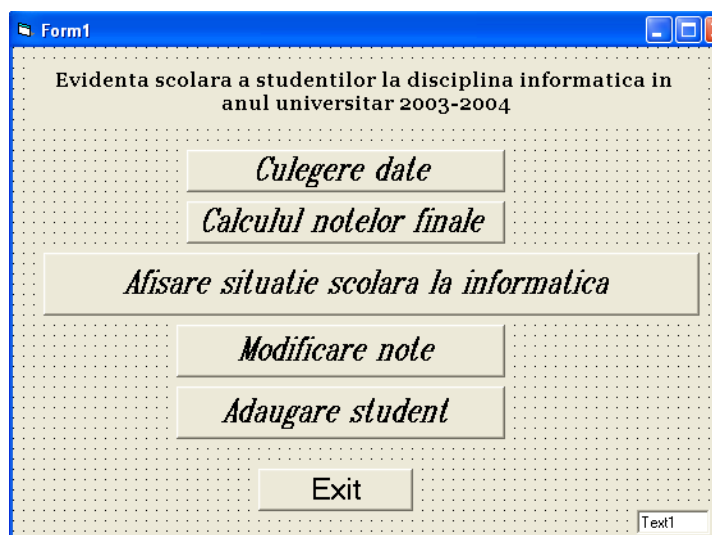


Figura 2. Fereastra de deschidere a proiectului

În continuare prezentăm codul program asociat primei forme și obiectelor din interfața acesteia:

```
Dim s As articol
Dim i, j As Byte
Private Sub Command1_Click()
Dim gata As Boolean
Dim r As String * 1
Open "student" For Random As #1
i = 1
Data = False
While Not gata
    s.nr_matr = InputBox("Numarul matricol al studentului")
    s.num = InputBox("Numele studentului")
    s.pren = InputBox("Prenumele studentului")
    s.grupa = InputBox("Grupa si anul de studiu")
    s.notap1_1 = InputBox("Nota la prima proba practica sem. I")
    s.notap2_1 = InputBox("Nota la a doua proba practica sem. I")
    s.notas_1 = InputBox("Nota la proba scrisa sem. I")
    s.notap_2 = InputBox("Nota la a doua proba practica sem. II")
    s.notas_2 = InputBox("Nota la proba scrisa sem. II")
    Put #1, i, s
    r = InputBox("Gata adugare? [d/n]")
    If r = "d" Then
```

```

        gata = True
    Else
        i = i + 1
    End If
Wend
Close #1
End Sub
Private Sub Command2_Click()
i = InputBox("Cati studenti aveti in vedere?")
Open "student" For Random As #2
j = 1
While j <= i
    Get #2, j, s
    If s.notap1_1 > 4 Then
        If s.notap2_1 > 4 Then
            If s.notas_1 > 4 Then
                s.nota1 = (s.notap1_1 + s.notap2_1 + s.notas_1) / 3
            End If
        End If
    Else
        s.nota1 = 0
    End If
    If (s.notap_2 > 4) And (s.notas_2 > 4) Then
        s.nota2 = (s.notap_2 + s.notas_2) / 2
    Else
        s.nota2 = 0
    End If
    Put #2, j, s
    j = j + 1
Wend
Close #2
End Sub
Private Sub Command3_Click()
Form1.Hide
i = InputBox("Cati studenti aveti in vedere?")
Form1.Text1.Text = Str(i)
Form2.Command1.Enabled = True
If i = 1 Then
    Form2.Command1.Enabled = False
End If
Form2.Show
End Sub
Private Sub Command6_Click()
End
End Sub
Private Sub Form_Load()
    Form1.Text1.Visible = False
End Sub

```

Trebuie menționat că nu am dezvoltat decât codurile program asociate primelor trei și a ultimului dintre butoanele de comandă. Celelalte două (pentru modificare sau adăugare a unei noi înregistrări) rămân ca exercițiu pentru cititor.

Formularul *Form2* îndeplinește doar funcția de a asigura afișarea situației școlare pentru fiecare student în parte. Afișarea se face pe ecran în forma *afisare.frm* al cărui aspect ca interfață este prezentat în figura 3. Forma conține controlere de tip label, text și butoane de comandă.

Figura 3. – Macheta de culegere date

Codul program asociat formei *Form2* este următorul:

Private Sub Form_Load()

```
Open "student" For Random As #3
Dim s As articol
Get #3, 1, s
Form2.Text1.Text = s.num
Form2.Text2.Text = s.pren
Form2.Text3.Text = Str(s.notap1_1)
Form2.Text4.Text = Str(s.notap2_1)
Form2.Text5.Text = Str(s.notas_1)
Form2.Text6.Text = Str(s.nota1)
Form2.Text7.Text = Str(s.nota2)
Close #3
```

End Sub

Acest cod program realizează deschiderea fișierului “student” și afișarea datelor privitoare la primul student, precum și închiderea acestui fișier.

Codul program asociat butonului de comandă *urmatorul* este:

Dim i As Byte

Private Sub Command1_Click()

```
i = CInt(Form1.Text1.Text)
j = 2
Open "student" For Random As #3
Dim s As articol
While j <= i
Get #3, j, s
Form2.Text1.Text = s.num
Form2.Text2.Text = s.pren
Form2.Text3.Text = Str(s.notap1_1)
Form2.Text4.Text = Str(s.notap2_1)
```

```

Form2.Text5.Text = Str(s.notas_1)
Form2.Text6.Text = Str(s.nota1)
Form2.Text7.Text = Str(s.nota2)
j = j + 1
Wend
Close #3
Form2.Command1.Enabled = False
End Sub

```

Acest cod program conține recepționarea numărului de studenți pentru care se dorește afișarea, deschiderea fișierului *student* și afișarea situației școlare pentru toți studenții, începând cu al doilea. La terminarea listării, butonul *următorul* este dezactivat (prin ultima instrucțiune din cod).

Codul program asociat butonului *ies* are scopul revenirii în prima formă și este prezentat în continuare:

```

Private Sub Command2_Click()
Form2.Hide
Form1.Show
End Sub

```

Las ca exercițiu pentru cititor, elaborarea codului program asociat butoanelor de comandă ***Modificare note*** și ***Adăugare student*** din fereastra prezentă în fig. 2.

Referințe bibliografice

1. *** ***Tutorial Visual Basic*** 2010, capitolul 19, descărcat gratuit la adresa http://vbtutor.net/vb2010/vb2010book/qwerty1823/vb2010me_ebook.pdf
2. **Dan Mircea Trană, Radu Dan Trană: *Informatică economică***, vol.2, Editura Sitech Craiova, 2008, ISBN 978-606-530-056-9

UNIVERSITATEA SPIRU HARET

FACULTATEA DE MANAGEMENT FINANCIAR CONTABIL, BUCUREȘTI

**CENTRUL DE CERCETĂRI ÎN DOMENIILE MANAGEMENTULUI,
CONTABILITĂȚII ȘI INFORMATICII DE GESTIUNE
-CCDMCIG-**

**CONFERINȚA ECONOMICĂ NAȚIONALĂ A CADRELOR
DIDACTICE ȘI STUDENȚILOR**

CEN 2013

***CRIZA ECONOMIEI SAU ECONOMIA DE
CRIZĂ - OPORTUNITĂȚI ȘI
PROVOCĂRI ALE PIEȚEI ROMÂNEȘTI***



**BUCUREȘTI, ROMÂNIA
28 mai 2013**

CONFERINȚA ECONOMICĂ NAȚIONALĂ A CADRELOR DIDACTICE ȘI STUDENȚILOR

CEN 2013

„CRIZA ECONOMIEI SAU ECONOMIA DE CRIZĂ - OPORTUNITĂȚI ȘI PROVOCĂRI ALE PIEȚEI ROMÂNEȘTI”

BUCUREȘTI, ROMÂNIA
28 mai 2013

AGENDA CONFERINȚEI

- **9.30 – 10.00** *Bine ați venit la CEN 2013!*
Primirea și înregistrarea participanților în holul Amfiteatrului A4, Corpul A, Campus Didactica, str. Fabricii, nr. 46G, sector 6, București.
- **10.00 – 12.00** Deschiderea Conferinței în Amfiteatrul A4 și prezentarea în plen a lucrărilor selectate de către *Comitetul științific și de organizare*.
- **12.00 – 12.30** Pauză pentru cafea și socializare.
- **12.30 – 16.00** Prezentarea lucrărilor în cadrul secțiunilor.
- **16.00** Concluziile Conferinței.

Timpul recomandat de prezentare a comunicărilor este de 10 minute.

Comitetul științific și de organizare

Prof. univ. dr. **Cicilia IONESCU**
Prof. univ. dr. **Gheorghe ZAMAN**
Prof. univ. dr. **Marinică DOBRIN**
Conf. univ. dr. **Eduard IONESCU**
Conf. univ. dr. **Maria ANDRONIE**
Conf. univ. dr. **Luminița IONESCU**

Conf. univ. dr. **Aurelian BĂLUȚĂ**
Conf. univ. dr. **Lăcrămioara HURLOIU**
Conf. univ. dr. **Bianca PREDA**
Lect. univ. dr. **Floarea GEORGESCU**
Lect. univ. dr. **Lucian-Dorel ILINCUȚĂ**
Lect. univ. dr. **Liana GĂDĂU**

LUCRĂRI PREZENTATE ÎN PLENUL CONFERINȚEI

- CADRE DIDACTICE ȘI STUDENȚI -

Prezidiul Conferinței:

Prof. univ. dr. **Ioan I. GÂF-DEAC** - Prorector

Prof. univ. dr. **Carmen COSTEA** - Prorector

Conf. univ. dr. **Eduard IONESCU** - Prorector

Prof. univ. dr. **Cicilia IONESCU** - Decan

Conf. univ. dr. **Aurelian BĂLUȚĂ** - CCDMCIG

Moderator: Prof. univ. dr. **Zenovic GHERASIM**

- *THE VERY HUNGRY CATERPILLAR: A DARK LESSON OF CRISIS*, **prof. univ. dr. Carmen COSTEA**¹ - Prorector, **drd. Diana TAMPU**² și **drd. Mihaela TOMA**² Universitatea *Spiru Haret*, Facultatea de Marketing și Afaceri Economice Internațional¹, A.S.E. București², e-mail: **cecosteaa@yahoo.com**
- *BIROCRAȚIA ȘI CORUPȚIA ÎN CADRUL EFECTUĂRII UNOR OPERAȚIUNI FINANCIAR-CONTABILE*, **conf.univ.dr. Luminița IONESCU**, Universitatea *Spiru Haret*, Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: **luminitaionescu2003@yahoo.com**
- *VALIDAREA ÎN TIMP A CONTRIBUȚIEI ADUSE DE SPIRU HARET LA TEORIA ȘI PRACTICA SOCIAL-ECONOMICĂ PRIN LUCRAREA „MECANICA SOCIALĂ”*, **conf.univ.dr. Aurelian Virgil BĂLUȚĂ**, Universitatea *Spiru Haret*, Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: **aurelian.baluta@yahoo.com**
- *TEORII ȘI MANAGERI OPERATORI ÎN FLUXURI MANAGERIALE DOXASTICE*, **conf. univ. dr. Ioan I. GÂF-DEAC**, Universitatea *Spiru Haret*, Facultatea de Drept și Administrație Publică București, e-mail: **ioangd@yahoo.com**
- *EFECTELE CRIZEI ECONOMICE ASUPRA INDUSTRIILOR CREATIVE DIN ROMÂNIA*, **Anda BECUȚ**, **Andrei CRĂCIUN**, Centrul de Cercetare și Consultanță în Domeniul Culturii – Ministerul Culturii, e-mail: **anda.becut@culturadata.ro**
- *EFFECTUL CRIZEI ASUPRA PIEȚEI ASIGURĂRILOE AUTO DIN ROMÂNIA. PROVOCĂRI ȘI PERSPECTIVE*, **prof. univ. dr. Marinică DOBRIN**, Universitatea *Spiru Haret*, Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: **dobrinmarinica@yahoo.com**
- *PARTICULARITĂȚILE FUNCȚIEI DE RESPONSABIL FINANCIAR ÎN ECHIPA DE MANAGEMENT CE IMPLEMENTEAZĂ PROIECTE CU FINANȚARI EUROPENE DIN CATEGORIA POSDRU*, **prof.univ.dr. Dumitru NICA**, **lect.univ.drd. Cristinel Claudiu COCOȘATU**, Universitatea *Spiru Haret*, e-mail: **nicadumitru_aism@yahoo.com**
- *CORELAȚIA INFRASTRUCTURII EDUCAȚIONALE CU DEZVOLTAREA ECONOMICO-SOCIALĂ*, **prof.ec. Mirela Nicoleta DINESCU**, **prof. Marius MORAR**, Școala superioară comercială *Nicolae Kretzulescu*, e-mail: **mariusmorar2004@yahoo.com**
- **VAMANU Constantin**, CIG anul III, *Aspecte contabile privind deprecierea imobilizărilor corporale*

Coordonator: **lect. univ. dr. Lucian ILINCUȚĂ**

- **SOFICARU C. Alesandra-Mădălina**, CAEIP anul II, *Analiza lichidității întreprinderii cu ajutorul cash-flow-ului (tabloul scurt)*
Coordonator: **prof. univ. dr. Cicilia IONESCU**
- **VOLINTIRU (NOWAK) Ioana**, CAEIP anul II, *Prevenirea și combaterea evaziunii fiscale*
Coordonator: **conf. univ. dr. Lăcrămioara HURLOIU**
- **FÂNARU Mihaela-Veronica**, CIG, anul II, *Sistemul TVA la încasare cu studiu de caz la S.C. ALPHA SOLUTIONS S.R.L. și S.C. ALPHA GENERAL SERVICES S.R.L.*
Coordonator: **conf. univ. dr. Luminița IONESCU**

SECȚIUNEA CADRE DIDACTICE

SALA: AMFITEATRUL A4, h. 12.30 – 16.00

Consiliul secțiunii:

Moderator: Prof. univ. dr. **Cicilia IONESCU**
Prof. univ. dr. **Marius-Daniel MAREȘ**
Lect. univ. dr. **Lucian ILINCUȚĂ**
Lect. univ. drd. **Cristinel Claudiu COCOȘATU**

- *PROCESUL DE GLOBALIZARE AL FIRMELOR ȘI OPORTUNITĂȚI OFERITE DE NOUA TEHNOLOGIE PRIVIND ETICA ȘI RESPONSABILITATEA ÎN AFACERI*, **prof.univ.dr. Marius Daniel MAREȘ**, **lect.univ.dr. Valerica MAREȘ**, Universitatea Spiru Haret, A.S.E. București, e-mail: **mdmares.mfc@spiruharet.ro**
- *FORMULE DE GESTIUNE CORPORATIVĂ ÎN ROMÂNIA ÎN CONTEXT COMPARATIV CU GESTIUNEA DIN MEDIUL PRODUCTIV-ECONOMIC ȘI SOCIAL REGIONAL/ GLOBAL*, **conf.univ.dr. Maria GÂF-DEAC**, Universitatea Spiru Haret, Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: **gafdeac@yahoo.com**
- *PRUDENȚA ȘI GUVERNANȚA CORPORATIVĂ*, **conf.univ.dr. Bianca PREDA**, **conf.univ.dr. Lăcrămioara HURLOIU**, **asist.univ.dr. Elena BURTEA**, Universitatea Spiru Haret, Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: **bianca_preda1974@yahoo.com**
- *INTEGRAREA TEHNOLOGICĂ A ROBOȚILOR INDUSTRIALI FACTOR DE RAȚIONALIZARE ȘI DE ASIGURARE A DISCIPLINEI TEHNOLOGICE*, **conf.univ.dr. Ion ION¹**, **conf.univ.dr. Aurelian Virgil BĂLUȚĂ²**, **conf.univ.dr. Cornel DINU¹** Universitatea Politehnica București¹, Universitatea Spiru Haret² e-mail: **ioni51@yahoo.com**
- *BAZE DE DATE OBIECT TRANS-RELAȚIONALE*, **lect.univ.dr. Radu BUCEA-MANEA-ȚONIȘ**, Universitatea Spiru Haret, Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: **radumanea.mk@spiruharet.ro**
- *STUDIU PRIVIND INFLUENȚA CHELTUIELILOR CU AMORTIZAREA ASUPRA IMPOZITULUI PE PROFIT*, **prof. univ. dr. Cicilia IONESCU** și **lect. univ. dr. Maria Ramona CHIVU**, Universitatea Spiru Haret, Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: **cicilia.ionescu@yahoo.com**
- *PARTICULARITĂȚI PRIVIND APLICAREA PRINCIPIILOR CONTABILE ÎN RELAȚIA CONTABILITATE-FISCALITATE. SIMETRII ȘI ASIMETRII*, **lect.univ. dr. Maria Ramona CHIVU**, Universitatea Spiru Haret, Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: **chivumariaramona@yahoo.com**
- *SIMULAREA ASISTĂRII DECIZIEI ÎN MANAGEMENTUL PROIECTELOR DE SISTEME INFORMATICE ECONOMICE*, **conf.univ. dr. Maria ANDRONIE**, **prof. univ.dr. Zenovic**

GHERASIM, lect.univ.dr. Iustin ANDRONIE, Universitatea *Spiru Haret*, Facultatea de Management Financiar-Contabil,
e-mail: **andronie_maria@hotmail.com**

- *PROVOCĂRILE COMPORTAMENTULUI ORGANIZAȚIONAL ÎN ERA INFORMATICII*, **drd. Irina Elena ANDRONIE**, A.S.E. București și **lect. univ. dr. Mihai ANDRONIE**, Universitatea *Spiru Haret*, Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: **mihai_a380@yahoo.com**
- *UTILIZAREA INSTRUMENTELOR DE CLASIFICARE A DATELOR ÎN ASISTAREA DECIZIEI ECONOMICE*, **prof.univ.dr. Zenovic GHERASIM¹**, **drd. Raluca Mariana ȘTEFAN²**, **drd. Mariuța ȘERBAN³**, Universitatea *Spiru Haret*, Facultatea de Management Financiar-Contabil¹, A.S.E. București², Universitatea din Pitești³ e-mail: **zgherasim.mfc@spiruharet.ro**
- *INSTRUMENTE SOCIAL MEDIA UTILIZATE ÎN MANAGEMENTUL RELAȚIILOR CU CLIENȚII/ SOCIAL MEDIA INSTRUMENTS USED IN CUSTOMER RELATIONSHIP MANAGEMENT*, **drd. Andreea IONESCU**, **drd. Andreea Teodora CICEO**, A.S.E. București, e-mail: **andreea.s.ionescu@gmail.com**
- *CONSTRUIREA DE APLICAȚII INFORMATICE ÎN VISUAL BASIC FOLOSIND FIȘIERE*, **conf.univ.dr. Dan Mircea TRANĂ**, Universitatea *Spiru Haret*, Facultatea de Contabilitate și Finanțe Râmnicu Vâlcea, e-mail: **dan.trana@spiruharet.ro**
- *UN PUNCT DE VEDERE ASUPRA METODELOR DE MĂSURARE A CALITĂȚII SERVICIILOR / AN OVERVIEW REGARDING THE METHODS OF MEASURING SERVICE QUALITY*, **drd. Andreea Teodora CICEO**, **drd. Andreea IONESCU**, A.S.E. București, e-mail: **theociceo@yahoo.com**
- *PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ÎN CONTEXTUL NOILOR ABORDĂRI ALE ORGANISMELOR CONTABILE DE NORMALIZARE / THE PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS IN CONTEXT OF NEW APPROACHES OF NORMALIZATION ACCOUNTING BODIES*, **lect.univ.dr. Liana GĂDĂU**, Universitatea *Spiru Haret*, Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: **lianagadau@yahoo.com**
- *INDUSTRIILE CREATIVE ȘI POZIȚIA ACESTORA PE PIAȚA ECONOMICĂ ÎN PERIOADA DE CRIZĂ*, **Liviu Sebastian JICMAN**, Ministerul Culturii, e-mail: **liviu.jicman@cultura.ro**
- *REȚEAUA DOMESTICĂ DE BUNURI CULTURALE ELECTRONICE*, **Ioana CEOBAN**, Centrul de Cercetare și Consultanță în Domeniul Culturii – Ministerul Culturii, e-mail: **ceoban.ioana@gmail.com**
- *FESTIVALURILE CULTURALE: ÎNTRE SPRIJINUL SECTORULUI PUBLIC ȘI CONTRIBUȚIA ECONOMICĂ A VIZITATORILOR*, **Bianca BALSAN**, Centrul de Cercetare și Consultanță în Domeniul Culturii – Ministerul Culturii, e-mail: **bianca.bolsan@culturadata.ro**
- *TEORII MODERNE ALE COMUNICĂRII*, **Gabriela IOSIF**, ICPE CA, e-mail: **gabyiosif@icpe-ca.ro**
- *STUDIU DE CAZ PRIVIND SISTEME DE PRODUCERE A ENERGIEI ELECTRICE CU PANOURI FOTOVOLTAICE MONTATE PE ACOPERIȘ*, **Adela BĂRA¹**, **Adrian NEDELCU¹**, **lect.univ.dr. Ioana VOLOACĂ²**, Institutul național de cercetare - dezvoltare

pentru inginerie electrică ICPE-CA București¹, Universitatea Spiru Haret, Facultatea de Jurnalism și Științele Comunicării, e-mail: **adela.bara@icpe-ca.ro**

- *ELABORAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE - BILANȚUL - ÎNTRE LIBERTATE ȘI CONFORMITATE*, **lect.univ.dr. Lucian-Dorel ILINCUȚĂ**, Universitatea Spiru Haret, Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: **ilincuta.lucian@yahoo.com**
- *ELABORAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE-CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE- ÎNTRE LIBERTATE ȘI CONFORMITATE*, **lect.univ.dr. Lucian-Dorel ILINCUȚĂ**, Universitatea Spiru Haret, Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: **ilincuta.lucian@yahoo.com**
- *ANALIZA ȘI EVALUAREA FLUXURILOR DE NUMERAR ALE FIRMEI. OPTIMIZAREA CASH-FLOW-ULUI AFACERII*, **lect.univ.dr. Floarea GEORGESCU**, Universitatea Spiru Haret, Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: **georgescuflori@yahoo.com**
- *IMPORTANȚA SITUAȚIILOR FINANCIARE PENTRU INVESTITORI*, **lect.univ.drd. Alexandrina MERUȚĂ**, Universitatea Spiru Haret, Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: **alexandrina_meruta@yahoo.com**
- *METODE DE CLASIFICARE ȘI SECURITATEA DATELOR MACROECONOMICE*, **drd. Raluca-Mariana ȘTEFAN¹, drd. Mariuța ȘERBAN²**, A.S.E. București¹, Universitatea din Pitești², e-mail: **ralucastefan77@yahoo.com**
- *GESTIUNEA ECONOMICĂ A STOCURILOR ÎN MANAGEMENTUL FINANCIAR MODERN*, **asist.univ.dr. Ion-Iulian HURLOIU, conf.univ.dr. Lăcrămioara Rodica HURLOIU**, Universitatea Spiru Haret, Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: **iulian_hurloiu@yahoo.com**
- *SISTEMUL DE DESFACERE ÎN MANAGEMENTUL MODERN*, **asist.univ.dr. Hurloiu Ion-Iulian**, Universitatea Spiru Haret, Facultatea de Management Financiar-Contabil, e-mail: **iulian_hurloiu@yahoo.com**

SECȚIUNEA STUDENȚI ȘI MASTERANZI

SALA: AMFITEATRUL A5, h. 12.30 – 16.00

Consiliul secțiunii:

Moderator: Prof. univ. dr. **Zenovic GHERASIM**

Conf. univ. dr. **Luminița IONESCU**

Lect. univ.dr. **Floarea GEORGESCU**

Asist. univ. drd. **Raluca Mariana ȘTEFAN**

- **ALEXE Roxana**, CAEIP anul II, *Contabilitatea și fiscalitatea remunerării personalului*
Coordonator: **lect. univ. dr. Lucian ILINCUȚĂ**
- **ANTEMIR V. Mihaela**, CAEIP anul II, *Situațiile financiare anuale la liceul tehnologic Țândărei*
Coordonator: **lect. univ. dr. Lucian ILINCUȚĂ**
- **AVRAM (TĂNASE) Cristina**, CAEIP anul II, *Întocmirea situațiilor financiare anuale la închiderea exercițiului financiar la S.C. MICROSIN S.R.L.*
Coordonator: **prof. univ. dr. Cicilia IONESCU**
- **BACCANTI Raluca**, CAEIP anul II, *Controlul și auditul evaluării elementelor prezentate în situațiile financiare ale companiei VASTEX SA*
Coordonator: **prof. univ. dr. Cicilia IONESCU**
- **BĂDULESCU (ANDREI) Elena Gina**, CAEIP anul II, *Inventarierea și auditul elementelor de activ și pasiv ale entității economice S.C. SPET SHIPPING S.A.*
Coordonator: **prof. univ. dr. Cicilia IONESCU**
- **BĂIAȘU Constantin**, CAEIP anul II, *Evaluarea și contabilizarea stocurilor*
Coordonator: **lect. univ. dr. Floarea GEORGESCU**
- **BLEJAN Ioan**, CAEIP anul II, *Bilanțul model de reflecție a poziției financiare -studiu de caz la Urgent Curier S.R.L.*
Coordonator: **lect. univ. dr. Floarea GEORGESCU**
- **BUDA (CIBI) Anca Laura**, CAEIP anul II, *Imobilizările corporale în viziunea standardelor naționale și internaționale de contabilitate*
Coordonator: **lect. univ. dr. Lucian ILINCUȚĂ**
- **BUNEA Laurențiu Marian**, CAEIP anul II, *Întocmirea situațiilor financiare pentru instituțiile financiare nebancare*
Coordonator: **conf. univ. dr. Luminița IONESCU**
- **CÂMPAN (UDREA) Maria**, CAEIP anul II, *Tratamente contabile privind contabilitatea imobilizărilor corporale ale societății comerciale în condițiile aplicării Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene - studiu de caz la S.C. PROMT URG&AMBULANCEEMERGENCY SERVICES S.A.*
Coordonator: **prof. univ. dr. Cicilia IONESCU**
- **CONSTANTIN (ȘÎRBU) Ecaterina**, CAEIP anul II, *Bilanțul model de reflecție a poziției financiare a întreprinderii - studiu de caz la S.C. UPETROLAM S.A.*
Coordonator: **lect. univ. dr. Floarea GEORGESCU**
- **CRISTEA Rodiana Petruța**, CAEIP anul II, *Controlul și auditul creanțelor entității economice*
Coordonator: **conf. univ. dr. Lăcrămioara HURLOIU**

- **DINGA Gabriela**, CAEIP anul II, *Analiza situației fluxurilor de trezorerie - studiu de caz la S.C. LACTO SOLOMONESCU S.R.L.*
Coordonator: **lect. univ. dr. Lucian ILINCUȚĂ**
- **DINU Daniel**, CAEIP anul II, *Organizarea misiunii de audit intern - studiu de caz S.C. BETTY ICE S.R.L.*
Coordonator: **prof. univ. dr. Cicilia IONESCU**
- **DINU C. Florentina**, CAEIP anul II, *Contabilitatea contractelor de locație - finanțare. Studii comparative la S.C. MIDOCAR LEASING IFN și GARANTI LEASING*
Coordonator: **lect. univ. dr. Lucian ILINCUȚĂ**
- **DRĂGAN (MOCANU) Adriana**, CAEIP anul II, *Analiza capitalului întreprinderii pe baza situațiilor financiare - studiu de caz la SINDTURIST CONMAS DACIA S.R.L.*
Coordonator: **prof. univ. dr. Cicilia IONESCU**
- **DVORNIC (PETRESCU) Georgeta**, CAEIP anul II, *Auditul public intern la Ministerul Agriculturii*
Coordonator: **conf. univ. dr. Lăcrămioara HURLOIU**
- **FILIMON (PASCU) Lenuța**, CAEIP anul II, *Evaluarea și contabilizarea stocurilor în conformitate cu normele contabile naționale și internaționale - studiu de caz la S.C. HASIT S.R.L.*
Coordonator: **conf. univ. dr. Lăcrămioara HURLOIU**
- **GHICA Oana Raluca**, CAEIP anul II, *Expertiza contabilă extrajudiciară - studiu de caz la SC CREVEDIA- FERMA PUI S.A.*
Coordonator: **conf. univ. dr. Lăcrămioara HURLOIU**
- **GOLOGAN Mirela**, CAEIP anul II, *Întocmirea bilanțului contabil și analiza economico-financiară pe bază de bilanț - studiu de caz la S.C. DOKA ROMANIA TEHNICA COFRAJELOR S.R.L.*
Coordonator: **conf. univ. dr. Lăcrămioara HURLOIU**
- **GRECU (PĂDURARU) Magdalena**, CAEIP anul II, *Retribuirea muncii și contabilitatea informatizată a salariilor în România - studiu de caz la S.C. PIEȚE PREST S.A.*
Coordonator: **prof. univ. dr. Cicilia IONESCU**
- **GHÎȚĂ (GOGOĂȘE) Antoanela Raluca**, CAEIP anul II, *Implicarea guvernului în afaceri*
Coordonator: **prof. univ. dr. Cicilia IONESCU**
- **IONESCU (TUDOR) Luminița**, CAEIP anul II, *Impactul crizei financiare din anul 2009 în industria farmaceutică*
Coordonator: **prof. univ. dr. Zenovic GHERASIM**
- **LEONTE (SAVU) Ionela**, CAEIP anul II, *Întocmirea și interpretarea bilanțului și a indicatorilor derivați din bilanț - studiu de caz la APA NOVA BUCUREȘTI S.A.*
Coordonator: **prof. univ. dr. Cicilia IONESCU**
- **MOSLOC Mariana**, CAEIP anul II, *Lucrările de închidere a exercițiului financiar și reflectarea lor în contabilitate cu analiza implicațiilor în auditul financiar contabil - Studiu de caz Primăria orașului Pantelimon*
Coordonator: **prof. univ. dr. Cicilia IONESCU**
- **OSEACĂ (BĂBUȚ) Liliana**, CAEIP anul II, *Auditul și controlul financiar intern. Aplicații practice - Studiu de caz la Ocolul Silvic Doftana*
Coordonator: **conf. univ. dr. Lăcrămioara HURLOIU**

- **POPESCU (CĂLDARE) Simona Paula**, CAEIP anul II, *Controlul financiar fiscal la S.C. MAT-TRANS S.R.L.*
Coordonator: **conf. univ. dr. Lăcrămioara HURLOIU**
- **PREDA (CHIUȚĂ) Adriana**, CAEIP anul II, *Particularități ale sistemului de salarizare și recompensare în cadrul unei societăți comerciale - studiu de caz la S.C. COMEXIM S.R.L.*
Coordonator: **prof. univ. dr. Cicilia IONESCU**
- **PETROIANU (NEAGOE) Mirela Iuliana**, CAEIP anul II, *Întocmirea bilanțului contabil și analiza economico-financiară pe bază de bilanț - studiu de caz la S.C. EROVA S.R.L. Craiova,*
Coordonator: **lect. univ. dr. Lucian ILINCUȚĂ**
- **SAVA (CHIRU) Geanina**, CAEIP anul II, *Evaziunea fiscală și fraudă în materie de TVA - studiu de caz la ANAF*
Coordonator: **conf. univ. dr. Lăcrămioara HURLOIU**
- **SCHMIDT Maria**, CAEIP anul II, *Delimitarea între evaziunea fiscală legală (licită) și evaziunea fiscală ilegală (ilicită)*
Coordonator: **conf. univ. dr. Lăcrămioara HURLOIU**
- **SIMON (TANASZI) Rozalia**, CAEIP anul II, *Conceptele economice pentru înțelegerea vieții economice și surse de date pentru evaluarea rezultatelor activității economice*
Coordonator: **prof. univ. dr. Zenovic GHERASIM**
- **SĂNDUC (BĂIAȘU) Carmina Mihaela**, CAEIP anul II, *Bilanțul, model de reflectare a poziției financiare a întreprinderii - studiu de caz la S.C. ALFA COM S.R.L.*
Coordonator: **lect. univ. dr. Floarea GEORGESCU**
- **STACHIE (DONCU) Elena Cristina**, CAEIP anul II, *Politici și opțiuni contabile privind activele circulante de natura stocurilor unei societăți comerciale. studiu de caz la S.C. ROMCO S.R.L.*
Coordonator: **prof. univ. dr. Cicilia IONESCU**
- **STANCIU Andreea**, CAEIP anul II, *Situațiile financiare - analiză și interpretare*
Coordonator: **prof. univ. dr. Cicilia IONESCU**
- **STANCU Alina Anabel**, CAEIP anul II, *Întocmirea bilanțului contabil și analiza economico-financiară pe bază de bilanț - studiu de caz la S.C. SIGNUM EXPERT S.R.L.*
Coordonator: **lect. univ. dr. Lucian ILINCUȚĂ**
- **SURCEL Aurel Dragoș**, CAEIP anul II, *Evaziunea fiscală – măsuri de combatere la nivel național și european*
Coordonator: **lect. univ. dr. Floarea GEORGESCU**
- **TOMESCU (FELEGĂ) Mihaela**, CAEIP anul II, *Evaluarea și contabilitatea stocurilor*
Coordonator: **lect. univ. dr. Floarea GEORGESCU**
- **VESELA (IONESCU) Elena Persida**, CAEIP anul II, *Contul de profit și pierdere instrument de reflectare a performanței întreprinderii*
Coordonator: **lect. univ. dr. Floarea GEORGESCU**
- **ZAHIU (DINCĂ) Stela**, CAEIP anul II, *Realizarea misiunii de audit intern la o unitate economică - studiu de caz la S.C. CONTINENTAL SERV S.R.L.*
Coordonator: **prof. univ. dr. Cicilia IONESCU**