

# SUMAR

<b>Introducere .....</b>	<b>3</b>
<b>ACAP invită.....</b>	<b>4</b>
<b>Evenimente profesionale.....</b>	<b>6</b>
<b>Activitatea educațională .....</b>	<b>8</b>
<b>CAP/CIPA в Молдове .....</b>	<b>11</b>
<b>Evaluarea cunoștințelor în domeniul contabil ..</b>	<b>12</b>
<b>Metodologia IFRS.....</b>	<b>20</b>
<b>Noutățile IFAC.....</b>	<b>30</b>
<b>Recomandări literare .....</b>	<b>34</b>

*Stimați colegi profesioniști contabili,*

*Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova  
Vă felicită cu sărbătorirea **Zilei Profesionale a Contabilului!***

*În această zi deosebită, primiți cele mai calde  
Urări de bine, însoțite de respect și grațitudine.*

*Să Vă bucurați de recunoștință și succes, să aveți reușiri frumoase  
pe plan personal și profesional, să Vă însoțească mereu în activitate  
perseverența, profesionalism și creativitatea.*

*Echipa ACAP RM*

Acest Buletin Informativ este o publicație a Asociației Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova. Reproducerea parțială sau integrală a conținutului Buletinului Informativ se va face doar cu acordul scris al ACAP RM.

Opiniile exprimate în articolele publicate în Buletinul ACAP RM, ca și responsabilitatea științifică și juridică privind conținutul acestora aparțin în exclusivitate autorilor.

Responsabili de ediție: **Marina Șelaru**, Director executiv ACAP RM

**Viorica Rusu**, Manager relații cu membrii ACAP RM.

Opiniile, întrebările, sugestiile și recomandările Dvs le așteptăm la adresa

**Asociației Contabililor și Auditorilor**

**Profesioniști din Republica Moldova:**

m. Chișinău, str. Varlaam, 65, of. 434.

Tel.: 022-54 14 95,

022-54 14 12,

022-22 19 25.

e-mail: [info@acap.md](mailto:info@acap.md); web: [www.acap.md](http://www.acap.md)

**Calitatea de membru în  
organizațiile profesionale internaționale:**



# Introducere

*"Acela care vrea să fie mereu fericit trebuie să se schimbe neîncetat"*  
Confucius

*Bun venit la primul număr al Buletinului informativ ACAP din primăvara anului 2015.*

*Am început acest capitol cu un citat de-a lui Confucius, care vine să demonstreze încă o dată în plus importanța Asociației în contextul profesiei contabile și de audit din țară, fiindcă prin exercitarea **misiunii sale**, ACAP atinge două obiective primordiale - acordă calificarea profesională și dăruiește sentimentul de fericire pentru membrii săi. Și în acest context ACAP sporește atenția membrilor dornici de a se schimba neîncetat întru dezvoltarea sa profesională prin mai multe modalități: prin instruire, prin informare și prin organizare a evenimentelor profesionale. În acest context venim în acest buletin cu o prezentare sumară a noutăților importante sub aspectul modalităților enumerate mai sus. Așa dar, în acest număr ne propunem mai mult să atragem atenția Dvs în favoarea aspectului educativ al profesiei contabile: procesul de evaluare a cunoștințelor (pag. 12), cât și o inițiere cu privire la un nou model de recunoaștere a veniturilor conform IAS (IFRS) 15 "Venituri din Contractele cu Clienții"(pag. 20).*

*În rubrica „Noutățile IFAC” Vă prezentăm ultimele noutăți internaționale din domeniu: concluziile Chestionarului global pentru PMM-uri al IFAC din 2014 (pag. 30); Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (34-38, vezi pag. 31-32); lansarea chestionarului IAASB privind controlul calității în vederea colectării de informații; și privind publicarea ediției “Cartea Roșie 2014”.*

*Vă recomandăm pentru o revelație literară articolul “În palme, avem inimi”, prezentat de Dna Alina Mihai, psiholog licențiat (România). Poate părea ușor poetic, însă în palmele noastre chiar avem o viață, care se transmite. Prin palme oferim, primim și realizăm adevărate dialoguri.*

*Cu o notă plină de optimism venim să vă oferim cele mai sincere felicitările cu ocazia sosirii primăverii ca simbol al reînvierii naturii înfloritoare și a fericirii eterne. Acest triumf al bunătații și iubirii să aducă în inimile Dvs multă fericire și bucurie alături de oameni scumpi și dragi.*

*Vă dorim realizarea tuturor planurilor, pentru că acest anotimp favorizează aspirațiile creative și reușitele oamenilor îndrăzneți. Deci, nu ezitați să visați, continuați să vă realizați obiectivele propuse. Orice piedică sau impediment să fie o provocare în calea succesului Dvs. Atingeți noi culmi, iar ACAP va susține și ajuta cu siguranță membrii dornici de a se schimba neîncetat.*

*Vă așteptăm cu drag la ACAP!*

# ACAP invită

CONFERINȚA ȘTIINȚIFICĂ INTERNAȚIONALĂ

**“Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță”**

Chisinau, Moldova, ASEM, bloc B, sala de lectură „Eugeniu Hriscev”, **2 aprilie 2015**



Catedrele “*Contabilitate și Audit*” și “*Contabilitate și Analiză Economică*” a Academiei de Studii Economice a Moldovei în parteneriat cu *Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova (ACAP)* și *Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)* vă invită să participați la Conferința Științifică Internațională

**“Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță”,**

dedicată sărbătorii profesionale - **Ziua Contabilului în Republica Moldova.**

Secțiunile conferinței:

- Secțiunea I. Performanța contabilității în contextul implementării Acordului de asociere între Republica Moldova și Uniunea Europeană
- Secțiunea II. Concepte și practici moderne privind auditul
- Secțiunea III. Modernizarea Analizei Economice

La Conferința vor participa reprezentanți ai organismelor profesionale și mediului universitar din țările CSI și din Europa de Sud - Est.

Lucrările Conferinței vor fi publicate după desfășurarea Conferinței.

**Termenul limită de prezentare a comunicărilor spre publicare:** 10 aprilie 2015 la adresa de email: [conference@grigori.com](mailto:conference@grigori.com).

**Cerințe de tehnoredactare:** Lucrările vor conține un număr de maximum 5 pagini (format A4, culese cu Times New Roman, 12 ppt în Word, interval între rânduri 1.5), însoțite de un rezumat în limba engleză sau franceză, cuvinte cheie, JEL.

**Structura lucrării:** titlul centrat se culege cu majuscule, sub titlul, în partea dreaptă, se indică autorul (ii), prenumele și numele complet, titlul științifico-didactic și științific, denumirea instituției.

**Limba de lucru:** română, rusă, engleză.

# Evenimentul anului

## ADUNAREA GENERALĂ ANUALĂ A CONTABILILOR ȘI AUDITORILOR - MEMBRI ACAP RM 30.05.2015

30 mai 2015

### ORDINEA DE ZI:

- 09:00 – 10:00**      **Înregistrarea membrilor ACAP RM.**  
**10:00 – 13:00**      **Adunarea generală anuală a membrilor ACAP RM:**
- 10:00 – 10:40**      Raportul privind activitatea ACAP în dezvoltarea profesiei contabile în perioada de raportare, anul 2014 – *președinte al Consiliului Director ACAP RM;*
- 10:40 – 11:00**      Raportul privind activitatea economico - financiară a asociației pentru perioada de raportare - *Director executiv ACAP RM;*
- 11:00 – 11:15**      Raportul Comisiei de audit intern al ACAP RM pentru anul 2014 – *președinte al Comisiei de audit intern ACAP RM;*
- 11:15 – 11:30**      Discuții pe marginea Rapoartelor prezentate și aprobarea lor. Privind Modificări în statut ACAP;
- 11:30 – 11:45**      Executarea Planului Bugetar pentru anul 2014 și aprobarea Planului bugetar ACAP RM pe 2015 – *director al Comitetului pentru finanțe și buget ACAP RM;*
- 11:45 – 12:15**      Alegeri în Consiliul Director și în Comisia de audit intern ACAP RM;
- 12:15 – 13:15**      Pauza de cafea;
- 13:15 – 13:30**      Anunțarea rezultatelor alegerilor și a hotărârilor adoptate. Încheierea Adunării.

## ОБЩЕЕ ГОДОВОЕ СОБРАНИЕ АУДИТОРОВ И БУХГАЛТЕРОВ - ЧЛЕНОВ АСАP RM 30.05.2015

30 мая 2015

### ПОВЕСТКА ДНЯ:

- 9:00 – 10:00** – **Регистрация членов АСАP RM.**
- 10:00 – 13:00** – **Общее годовое Собрание членов АСАP RM:**
- 10:00 – 10:40**      Отчет о деятельности АСАP RM по развитию профессии за 2014 год – *Председатель Совета Директоров АСАP RM;*
- 10:40 – 11:00**      Отчет о финансово-экономической деятельности ассоциации в за 2014 год – *Исполнительный директор АСАP;*
- 11:00 – 11:15**      Отчет Комиссии внутреннего аудита АСАP RM за 2014 год - *Председатель комиссии внутреннего аудита;*
- 11:15 – 11:30**      Обсуждение и утверждение Отчетов. Об изменениях в Уставе АСАP;
- 11:30 – 11:45**      Исполнение Бюджета за 2014 год и утверждение Бюджетного Плана на 2015 год – *Директор комитета по финансам и бюджету;*
- 11:45 – 12:15**      Выборы в Совет Директоров и в Комиссию внутреннего аудита АСАP RM;
- 12:15 – 13:15**      Кофе – пауза;
- 13:15 – 13:30**      Сообщение о результатах выборов в Совет Директоров и Комиссию внутреннего аудита АСАP RM. Закрытие собрания.

# Evenimente profesionale



**29 ianuarie 2015** ACAP a participat la conferința „*Noutăți legislative pentru anul 2015*”, organizată de KPMG Moldova. Obiectivul evenimentului a constat în prezentarea și discutarea principalelor tendințe în fiscalitatea locală, determinarea impactului acestora și valorificarea eventualelor oportunități. Experiența în domeniul fiscal și juridic a fost împărtășită de profesioniștii KPMG România, KPMG Moldova și Vermon David.



Din 2015 ACAP a inițiat organizarea lunară a meselor rotunde cu subiectul: „*Îndrumări practice în implementarea sistemului de control al calității în cadrul firmei*”. Scopul evenimentelor constau în promovarea aplicării consecvente a Standardului Internațional privind Controlul Calității (*ISQCI*), emis de IAASB IFAC și publicat în Monitorul Oficial la data de 24 august 2012.

Primul atelier de lucru a avut loc la **4 februarie 2015** sub genericul: „*Dispoziții generale ce țin de adaptarea Ghidului privind Controlul Calității pentru Practicile Mici și Mijlocii, manual orientativ elaborat de ACAP*”. Evenimentul a avut un caracter interactiv, în cadrul căruia au fost puse în discuție dificultățile privind implementarea sistemului de control al calității și identificarea celor mai bune soluții în acest sens. De asemenea participanții au primit informații detaliate privind utilizarea „Ghidului privind Controlul Calității pentru Practicile Mici și Mijlocii” în vederea implementării ISQC 1, oferite de moderatorul atelierului - dna Antonia Schendra, inspector pe calitate ACAP.



**25 februarie 2015** Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova a organizat în incinta Centrului de conferințe “SUMMIT”, Masa Rotundă cu genericul: „*Optimizarea sistemului de Raportare*”.

Premisele acestui eveniment au devenit unele modificări introduse în *Proiectul Legii bugetului asigurărilor sociale de stat pentru 2015*, care țin de prezentarea lunară a Declarației (forma BASS), Declarației persoanei asigurate (REV 5), cât și utilizării în mod obligatoriu instrumentelor de raportare electronica cu aplicarea semnăturii digitale.



La eveniment au participat reprezentanții Casei Naționale de Asigurări Sociale (CNAS): *Dna Maria Borta, Președintele Casei Naționale de Asigurări Sociale, Dna Coliban Ala, Șef Direcției generale evidența contribuabililor, Dna Clara Sorocean, Șef Direcției generale evidența individuală a contribuțiilor*, contabili profesioniști, membrii ACAP, cât și reprezentanții mediului de afaceri.



**3 martie 2015** ACAP a fost gazda celui de-al doilea Atelier de lucru cu tema „**Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice**”. Obiectivul evenimentului: dezvoltarea competențelor privind aplicarea prevederilor Standardului Internațional privind Controlul Calității (ISQC1) pentru specialiștii din domeniul activității de audit – membrii ACAP – persoane colective.



**3 martie 2015** ACAP a organizat o întâlnire de lucru cu expertul Fundației PUM DI Wim Boone. La eveniment au participat membrii – beneficiarii instruirii și a vizitelor de lucru privind controlul calității lucrărilor de audit din cadrul proiectului-pilot PUM.

**5 martie 2015** Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova în parteneriat cu compania **Baker Tilly Moldova** și **NBA**, The Netherlands Professional Organization for Auditors a organizat conferința internațională „**Schimbările și experiența internațională în fiscalitate, contabilitate și finanțe - oportunități pentru Republica Moldova**”.



În cadrul Conferinței profesionale au fost abordate schimbările în domeniul fiscal, contabil și finanțe prin prisma experienței internaționale, prezentate de experți naționali și internaționali.

Evenimentul a fost organizat cu sprijinul **Băncii Comerciale “Mobiasbanca - Groupe Societe General”** și mediatizat de către Publicația Periodică “**Monitorul Fiscal FISC.md**”.

**11 Martie 2015** Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova a organizat Ședința de lucru cu genericul: *Momente practice în utilizarea soft-ului companiei “gAudit”*, prezentate de către compania de audit din România “gAudit”.



Întâlnirea a fost organizată cu scopul de a oferi asistență tehnică beneficiarilor soft-ului, pe parcursul familiarizării și utilizării programei date. În acest context participanții au primit răspunsuri detaliate privind utilizarea soft-ului conform specificului clienților misiunilor de audit. Lucrările evenimentului au fost moderate de specialiștii companiei din România “gAudit”: *Claudiu Podolan*, manager și *Vladimir Ionescu*, manager vânzări.



Gaudit este primul soft din România dezvoltat complet pentru managementul misiunilor de audit financiar. Programul însoțește auditorul pe parcursul tuturor etapelor misiunii de audit, ajutându-l să se concentreze asupra obiectivelor auditului.



- planificarea misiunii;
- evaluarea riscurilor și planificarea automata a eșantionării;
- achiziția de date;
- verificarea consistenței înregistrărilor contabile;
- eșantionarea facturilor și a tranzacțiilor după formule contabile;
- testare automata (**75 de teste**) sau personalizata (cu referințe dinamice);
- monitorizarea implementării ajustărilor;
- completarea ghidului privind auditul calității emis de CAFR;
- completarea Foilor de Lucru necesare controlului CAFR;
- generarea documentației completa a misiunii.

# Activitatea educațională

Pentru un contabil profesionist de succes *competența educațională* este cea care primează. Acesta are datoria de a perfecționa cunoștințele și aptitudinile profesionale în conformitate cu ultimele reforme legislative din domeniul contabil și de audit.

Pornind de la acest deziderat, Direcția de instruire ACAP a elaborat programul general de dezvoltare profesională, contribuind la organizarea cu succes a următoarelor activități educaționale:

- Seminar *“Modul de întocmire a Raportului Financiar anual și a Declarației cu privire la impozitul pe venit pe anul 2014. Particularitățile aplicării legislației fiscale în anul 2015”*;
- Curs „Bazele contabilității și impozitării în Republica Moldova”;
- Curs „IC: Contabilitate versiunea 8 conform noile SNC”;
- Cursul de pregătire pentru examene în cadrul Programului CAP/CIPA: *“Impozitarea în Republica Moldova”*;
- Seminar *“Tranziția la SNC noi: cadrul normativ și aspecte practice. Modul de întocmire a Raportului Financiar anual și influența reglementărilor contabile noi asupra indicatorilor de performanță”*;
- Curs-practic *“Particularitățile contabilității în organizațiile ne-comerciale”*;
- Seminar *“Aplicarea noilor SNC. Cadrul normativ și aspecte practice”*.



În cadrul cursurilor participanții au beneficiat de materiale de studiu, precum și de oportunitatea dezbaterilor constructive cu cadrul didactic: specialiști de la Ministerul Finanțelor RM, ASEM și IFRS, precum și contabili-practicieni. Constatăm cu mândrie faptul că la cursurile ACAP în această perioadă au participat peste 500 persoane.



De asemenea în perioada de referință sub egida Direcției de instruire ACAP a fost reeditat manualul didactic *“Întocmirea situațiilor financiare în baza studiului de caz”*, destinat cursului „Bazele contabilității și impozitării în Republica Moldova”.



Ассоциация профессиональных бухгалтеров и аудиторов  
Республики Молдова  
приглашает 7- 9 и 28-30 апреля 2015 г. на практический курс:  
“Применение новых НСБУ в практике работы бухгалтера”



Приняв участие в курсе Вы получите:



практические рекомендации;



раздаточный материал;



ответы на вопросы;



комфортные условия обучения;



именной сертификат о  
повышении квалификации.

Курс проводят:  
преподаватели МАЭ—разработчики  
НСБУ, аудиторы-практики РМ,  
международные сертифицированные  
бухгалтера- практики  
CIPA, ACCA, DiplFR(rus.)

Программа прилагается

Место проведения: АСАР,  
ауд.445, ул. М.Варлаам 65, Кишинев.

Время:  
9:00-17:00

Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști  
din Republica Moldova

Vă invită la cursul de pregătire pentru examen  
în cadrul Programului CAP/CIPA:

«Drept în Republica Moldova»

Bazele legislației  
pentru contabili



ÎN PROGRAM:

- Constituirea și funcționarea societăților comerciale;
- Capitalul social și capitalul împrumutat;
- Aspectele juridice managementului companiei;
- Dreptul de proprietate și alte drepturi reale;
- Obligațiile;
- Dreptul contractual;
- Dreptul muncii;
- Reglementarea de stat a activității de antreprenoriat;
- Apărarea drepturilor civile în instanța de judecată;
- Răspunderea pentru încălcarea legislației ce reglementează activitatea de antreprenoriat.

Data

de la 7 aprilie 2015  
până la 14 mai 2015

Locație

Aud.445, 447, АСАР,  
str.Mitropolit Varlaam 65,



Уважаемые коллеги,  
представители бухгалтерской  
профессии,

Ассоциация профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР РМ» с большим удовлетворением отмечает, что уже пятый год, 4 Апреля – в день принятия Закона о Бухгалтерском учете, благодаря усилиям Министерства финансов и подписанию 1 декабря 2010 года соответствующего Указа Президентом Республики Молдова, представители бухгалтерской профессии в Молдове отмечают свой профессиональный праздник.

В этой связи, АСАP РМ выражает искреннюю признательность и благодарность всем членам и партнерам Ассоциации за то, что совместными усилиями мы можем развивать и укреплять бухгалтерскую профессию в Молдове, представлять ее в рамках международных, европейских и региональных профессиональных объединений и форумов.

4 Апреля – это день, когда мы воздаем дань заслуженного уважения сложному и важному труду бухгалтера и его служению общественным интересам, дань признания общественной значимости бухгалтера, который, благодаря своим знаниям и профессиональному суждению, сообразно Кодексу этики, вносит весомый вклад в успех и развитие бизнеса в частности, и экономику страны в целом.

Сегодня профессиональный бухгалтер – один из самых востребованных специалистов в национальной экономике. Это высококлассный профессионал, смысл деятельности которого заключен в диагностике финансово-экономической ситуации и подготовке мер, способствующих сохранению экономического благополучия компании.

День профессионального бухгалтера – хороший повод сказать

## Поздравление Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова с профессиональным праздником – Днем Бухгалтера!

слова благодарности всем, кто на протяжении 19 лет работает с АСАP РМ и поддерживает деятельность Ассоциации – органам государственной власти и местного публичного управления, неправительственным организациям, вузам, аудиторским фирмам, всем членам АСАP РМ. И в первую очередь – всем бухгалтерам, тем, кто создает добавленную стоимость для бизнеса, оптимизируя затраты, определяя факторы рентабельности и своей ежедневной деятельностью повышает статус профессии бухгалтера.

От имени Ассоциации Профессиональных Бухгалтеров и Аудиторов Республики Молдова выражаем искреннюю благодарность всем, кто прилагает усилия для решения

задач в области бухгалтерского учета и аудита в Молдове. Уверены, что у нас всегда будут основания гордиться своей профессией, делом, которому мы служим.

От всей души желаем всем представителям бухгалтерской профессии активной жизненной позиции, творческого развития, новых целей и успешного их достижения. Пусть мудрость поможет в профессиональной деятельности, а тепло домашнего очага дарит силы для новых идей и свершений.

Счастья, крепкого здоровья и благополучия Вам и вашим семьям!

*С признательностью  
и наилучшими пожеланиями,  
Совет Директоров АСАP РМ  
Исполнительная Дирекция АСАP РМ*

На сегодняшний день АСАP РМ единственная профессиональная Ассоциация, которая является национальным представителем Республики Молдова и полноправным членом Международной Федерации Бухгалтеров (IFAC), полноправным членом Евразийского Совета Сертифицированных Бухгалтеров и Аудиторов (ЕССБА) и ассоциированным членом Федерации франкоязычных бухгалтеров (FIDEF); активно участвует в работе этих организаций, всемерно развивает и поддерживает рабочие отношения с профессиональными организациями Европейского Союза, СНГ и других стран.

АСАP РМ, как профессиональная организация бухгалтеров и аудиторов, следуя своей миссии, будет и впредь прилагать все усилия для развития и поддержки бухгалтерской профессии в Молдове, внедрения и использования профессиональных международных стандартов и стандартов качества, Кодекса этики Международной Федерации Бухгалтеров, стремиться к тому, чтобы членство в АСАP было признанием высокого профессионализма, за которым стоит напряженная работа и безупречная репутация.

По сложившейся традиции, и в этом году 2 апреля, в честь Дня Бухгалтера, уже в четвертый раз, АСАP РМ вместе с постоянными партнерами – АССА и кафедрами факультета «Бухгалтерский Учет» Молдавской Экономической Академии провели международную Конференцию на тему «Бухгалтерский учет, аудит и экономический анализ сквозь призму ответственности, изменений и совершенствования». В работе Конференции приняли участие представители государственных органов, профессиональных объединений стран Восточно-Европейского партнерства, преподаватели вузов, практикующие бухгалтеры и аудиторы. В рамках торжественной церемонии прозвучали поздравления гостей Конференции и партнеров.



### Обладатели квалификационного сертификата Сертифицированный международный профессиональный бухгалтер (CIPA – Certified International Professional Accountant) и Дипломов CIPA (DipFA, DipMA, DipFM) ситуация на 1 апреля 2015



1. Адамчук Татьяна	CIPA	1. Гладыш Инна	DipMA, DipFM, DipFA
2. Артюшенко Оксана	CIPA	2. Павлова Мария	DipMA, DipFM, DipFA
3. Баксан Алина	CIPA	3. Королюк Нина	DipMA, DipFM, DipFA
4. Бачу Вера	CIPA	4. Гаврилюк Людмила	DipMA, DipFM
5. Гаврилина Ирина	CIPA	5. Гечану Маргарита	DipMA, DipFM
6. Думбравэ Руслан	CIPA	6. Георгица Татьяна	DipMA, DipFA
7. Игнат Татьяна	CIPA	7. Готишан Людмила	DipFM, DipFA
8. Качан Владимир	CIPA	8. Лупу Анжела	DipFA
9. Комарский Николай	CIPA	9. Соловьева Алла	DipFA
10. Мантя Андрей	CIPA	10. Игнат Галина	DipMA
11. Мардарь Елена	CIPA	11. Караман Мария	DipMA
12. Морару Марина	CIPA	12. Попович Алена	DipMA
13. Мороз Светлана	CIPA	13. Ротару Екатерина	DipMA
14. Пануш Валентина	CIPA	14. Сухомлинова Ольга	DipMA
15. Петигин Сергей	CIPA	15. Яковлев Мариана	DipMA
16. Поломошних Александр	CIPA	16. Закерничная Наталья	DipMA
17. Русановски Людмила	CIPA	17. Мелинчану Виктор	DipFA
18. Слободяну Светлана	CIPA	18. Кравец Елена	DipFA
19. Терзи Ирина	CIPA	19. Кара Ольга	DipFA
20. Шереметьева Марина	CIPA	20. Руснак Ирина	DipFA
21. Шкендря Нина	CIPA	21. Боярская Наталья	DipFM
22. Готишан Людмила	CIPA		

#### Дипломы CIPA:

**DipMA** – Диплом CIPA по Управленческому учету

**DipFA** – Диплом CIPA по Финансовому учету

**DipFM** – Диплом CIPA по Финансовому менеджменту.

**ПРОГРАММА CIPA** - программа Международной сертификации профессиональных бухгалтеров, основанная на Международных Стандартах Финансовой Отчетности (МСФО) и аудита (МСА), учреждена в 2001 году Евразийским советом сертифицированных бухгалтеров и аудиторов (ЕССБА) и одобрена Международной Федерацией Бухгалтеров (IFAC). Начиная с 2003 года, с момента, когда АСАP стал полноправным членом ЕССБА в экзаменационных сессиях по Программе CIPA в Молдове приняло участие более 2500 кандидатов, а количество специалистов, обладающих сертификатом – Сертифицированный Бухгалтер Практик (САР), достигло 300, сертификат Сертифицированного Международного Профессионального Бухгалтера (CIPA) получили 22 специалиста.

# CAP/CIPA în Moldova



В экзаменах мартовской сессии 2015 г. по программе Международной сертификации бухгалтеров CAP/CIPA участвовало 36 кандидатов. Экзамены проводились по следующим дисциплинам: Финансовый учет 1, Управленческий учет 1 и Налоги.

## Программа сертификации бухгалтеров CIPA: эффективное сочетание обучения и практического опыта

**ПРОГРАММА CIPA - программа Международной сертификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов**, основанная на Международных Стандартах Финансовой Отчетности (МСФО) и аудита (МСА), учреждена в 2001 году Евразийским советом сертифицированных бухгалтеров и аудиторов (ЕССБА) и одобрена Международной Федерацией Бухгалтеров (IFAC).

### КВАЛИФИКАЦИОННЫЙ СЕРТИФИКАТ CAP/CIPA:

**подтвердит** Вашу высокую квалификацию в Молдове и за рубежом/см. **Нормы признания Международных квалификационных сертификатов в области бухгалтерского учета и аудита:** Приказ Министерства финансов РМ №48 от 31 марта 2010 г.//Monitorul of.№68-69 от 7 мая 2010 г.; **открывает** возможности для карьерного и материального роста; **поднимет** Ваш статус перед коллегами и работодателями.



Ассоциация профессиональных бухгалтеров и аудиторов  
Республики Молдова  
(АО ACAP RM) приглашает вас на курсы по подготовке  
к экзаменам на получение сертификата CAP/CIPA

### График курсов на весну-лето 2015 года

7 апреля – 7 мая 2015 г.	Право в РМ/Drept în RM (40 часов)
12 мая – 11 июня 2015 г.	Управленческий учет 1 (44 часа)
19 мая – 25 июня 2015 г.	Финансовый менеджмент 1 (66 акад.часов)
26 мая – 23 июня 2015 г.	Финансовый учет 1 (44 часа)
<b>Курс Налоги в РМ будет объявлен дополнительно</b>	
<b>Дни занятий: вторник, четверг(18 - 21), суббота (9-13)</b>	
<b>Занятия проводятся по адресу: Кишинев, ул. М.Варлаам 65,офис 439. ACAP РМ</b>	
<b>Стоимость участия - 1820 MDL, членам ACAP, корпоративным клиентам - скидки.</b>	

Подробная информация об обучении и экзаменах на сайтах:  
[www.acap.md](http://www.acap.md) ; <http://capcipa.md>

# Evaluarea cunoștințelor în domeniul contabil

## O analiză a practicilor și implicații pentru profesia contabilă

**Nadia ALBU**, Prof. univ. dr., Academia de Studii Economice din București și Deloitte IAAER Scholar,

**Ovidiu BUNGET** Conf. univ. dr., Universitatea de Vest din Timișoara,

**Victor-Octavian MÜLLER** Lect. univ. dr., Universitatea „Babeș-Bolyai” Cluj-Napoca,

**Andrei STANCIU** Conf. univ. dr., Academia de Studii Economice din București

### Introducere

Educația în domeniul contabilității și auditului, realizată de către universități sau organisme ale profesiei, are un rol crucial nu doar în formarea profesioniștilor contabili, ci și în modul în care profesia contabilă evoluează și se poziționează față de alte profesii. Într-un raport celebru în literatura de specialitate din domeniul educației contabile, Albrecht și Sack (2000) avertizează asupra pericolelor unei educații contabile neadaptate la nevoile unei profesii în continuă schimbare.

Creșterea importanței tehnologiei informaționale, creșterea complexității mediului de afaceri, emergența unor noi servicii profesionale, concurența

crescută cu alte profesii generează provocări pentru profesionistul contabil. Acesta trebuie să răspundă provocărilor utilizând bagajul de competențe și abilități dobândite în cadrul educației contabile și de audit.

Scopul acestui articol este de a investiga atitudinea studenților din România față de diferite forme de evaluare, în ceea ce privește impactul asupra evaluării cunoștințelor și dezvoltării competențelor. Pe lângă procesul educațional propriu-zis, evaluarea cunoștințelor are o contribuție la dezvoltarea anumitor competențe și abilități (Smith, 2004).

Studiile realizate arată că, pe lângă competențe de natură tehnică, profesionistul contabil are nevoie de competențe precum comunicare orală și scrisă, lucru în echipă, cercetare și managementul timpului (Chevis et al., 2011; Daff et al., 2012).



Aceste competențe și abilități sunt formate și dezvoltate atât prin educație, cât și prin evaluarea cunoștințelor, în universități, dar și prin intermediul organismelor profesiei contabile. Prin urmare, rezultatele acestui studiu sunt de interes atât pentru mediul academic, cât și pentru profesie și organismele profesiei.

Articolul este structurat după cum urmează: secțiunea de trecere în revistă a literaturii de specialitate este urmată de o secțiune destinată prezentării metodologiei de cercetare. Următoarea secțiune prezintă analiza rezultatelor obținute, iar în final secțiunea de concluzii identifică principalele contribuții ale cercetării și implicațiile pentru mediul educațional contabil românesc.

## Trecerea în revistă a literaturii de specialitate

Activitatea de formare a competențelor și implicit de testare a nivelului de competențe dobândite ocupă un rol important în cadrul profesiei contabile. Explicând formarea profesiei contabile în secolul al XIX-lea, Carnegie și Napier (2010) și Yee (2001) insistă asupra faptului că abilitățile și cunoștințele sunt cea resursă rară care distinge profesia (ca ordin social superior) de o simplă activitate socială (la nivelul diferitelor meșteșuguri). Profesia contabilă implică un nivel superior de cunoștințe și competențe, care sunt bazate pe un corp teoretic și care necesită un proces de formare și testare. Simkinet al. (2011) arată însă că activitatea zilnică a profesioniștilor contabili nu este de a răspunde la întrebări din teste. Profesioniștii trebuie să execute sarcini contabile și de audit utilizând competențele dobândite în cadrul formării lor. Din aceste considerente, modul în care diferitele forme de predare și evaluare a cunoștințelor contribuie la dezvoltarea de competențe este de interes pentru înțelegerea formării identității profesioniștilor contabili.

Prin trecerea în revistă a literaturii de specialitate am identificat câteva teme majore dezvoltate în contextul evaluării cunoștințelor în cadrul disciplinelor de contabilitate: (1) rolul procesului de evaluare; (2) avantajele și limitele diferitelor forme de evaluare și potențiala regrupare a acestora în instrumente mai complexe; și (3) utilizarea metodelor de evaluare în contextul utilizării tehnologiilor informaționale.

Elikai și Schuhmann (2010) prezintă cele patru funcții ale rezultatelor evaluării cunoștințelor (sub formă de note, puncte, procente, scoruri etc.) propuse de Adams și Torgerson în 1964. Funcția administrativă se referă la deciziile care sunt bazate pe aceste evaluări, precum admiterea sau respingerea, selecția pentru premii, burse sau angajarea. Funcția informațională are în vedere faptul că prin intermediul evaluării se transmit informații despre progresul obținut în procesul educațional. Asociată acestei funcții este funcția de ghidare deoarece evaluarea indică asupra punctelor forte și a punctelor slabe, relevante în deciziile viitoare de formare. În final, evaluarea are un rol de motivare deoarece stimulează depunerea unui efort mai mare pentru a obține un rezultat mai bun. Deși în cadrul profesiei contabile cea mai evidentă este funcția administrativă (testele indică acceptarea în cadrul profesiei), celelalte funcții sunt asociate și ele evaluării cunoștințelor, iar impactul lor pe termen lung asupra formării profesionale nu poate fi neglijat.



Smith (2004) evidențiază faptul că activitățile de învățare se încadrează în una din cele două teorii ale învățării fundamentale care contrastează puternic: abordarea comportamentalistă și abordarea constructivistă. Abordarea comportamentalistă abordează studentul ca pe un receptor pasiv de informații. Acumularea cunoștințelor este minimală, iar învățarea este bazată pe consolidarea cunoștințelor. Această abordare se potrivește îndeaproape cu metoda de predare tradițională, urmată de teste și

chestionare concepute pentru a evalua acumularea cunoștințelor de către studenți. Rolul profesorului este de a furniza informații structurate ce au ca scop repetarea unor activități, memorarea materialelor, testare și feedback. Behaviorismul presupune predarea de către profesor a conceptelor, iar apoi aplicarea cunoștințelor în vederea rezolvării unor probleme la prima vedere.

Constructivismul este definit de principiile educației centrate pe student și pune accentul pe procesul de interpretare. Studentul nu mai este văzut ca un recipient care absoarbe informațiile în mod pasiv, cunoștințele nu sunt transmise prin simpla citire sau ascultare, ci prin semnificația personală pe care studentul o acordă stimulilor educaționali. Studenții își dezvoltă noi cunoștințe în mod activ prin interacțiunile cu mediul. Metodele de evaluare a studenților diferă în abordarea comportamentalistă și constructivistă. În concepția comportamentalistă, evaluarea tinde să fie realizată în principal la sfârșitul unui exercițiu de învățare. În abordarea constructivistă accentul este pus pe evaluarea studenților pe parcursul experienței de învățare, pașii parcurși pentru redarea soluției fiind considerați la fel de importanți ca răspunsul final în sine.

Pe lângă aceste abordări generale ale implicațiilor procesului de evaluare, literatura de specialitate analizează și impactul diferitelor tipuri și forme de evaluare. De exemplu, Simkinet al. (2011) analizează impactul evaluării prin intermediul testelor grilă și al întrebărilor deschise și discută implicațiile asupra certificării profesionale. Testele grilă au avantaje precum administrarea și corectarea on-line, o influență subiectivă mai redusă, acoperirea mai multor teme sau testarea și corectarea într-o perioadă mai scurtă de timp. Pe de altă parte, se consideră că întrebările deschise testează mai bine gradul de înțelegere a unor concepte, legătura dintre acestea, precum și integrarea unor abilități. Rezultatele studiului arată că există o corelație între rezultatele obținute de studenți în cadrul celor două forme de evaluare, însă aceasta nu este foarte puternică. Autorii sugerează că aceste rezultate pot indica faptul că cele două forme de evaluare măsoară aspecte diferite ale cunoștințelor, însă ambele sunt utile și necesare procesului de evaluare. Goldwater și Fogarthy (2012) investighează măsura în care studenții care susțin examene la distanță (fără nici o supraveghere) se comportă diferit de studenții care susțin examenele în mod convențional (sub supraveghere). Rezultatele sugerează un grad echivalent de realizare a obiectivelor. Lipsa unui control de integritate umană nu a generat o situație în care notele nu au reprezentat cu acuratețe abilitățile studenților. Deși rezultatele ar putea fi produsul mediului de testare specific care a fost utilizat, ele sunt încurajatoare pentru proliferarea unui învățământ la distanță la disciplina contabilitate.

Rezultatele acestor cercetări conduc la ideea diversificării formelor de evaluare. Guney (2009) recomandă de asemenea întocmirea unor formate variate de examinare, având în vedere că unii studenți performează mai bine în cadrul unor examene tip grilă, iar alții în cadrul unor examene cu întrebări deschise. Această sugestie este susținută și de dezvoltarea tehnologiei informaționale care permite evaluarea continuă, testarea pe parcurs și obținerea de feed-back imediat.

Educația contabilă este un domeniu nou de cercetare în România, studiile existente analizând contextul general în care se realizează educația contabilă și de audit. De exemplu, Diaconu (2008) și Muțiu și Tiron Tudor (2009) analizează măsura în care planurile de învățământ ale programelor de contabilitate ale universităților din România sunt aliniate la standardele internaționale de educație propuse de IFAC. Rezultatele indică un efort de adaptare al universităților, însă și zone deficitare precum etica, guvernanta corporativă și contabilitatea managerială. Diaconu et al. (2011) investighează tipurile de competențe și abilități solicitate pe piața forței de muncă din România și modul în care universitățile răspund acestor așteptări. Astfel, aceste studii analizează alinierea sistemului educațional la modelele internaționale și la așteptările mediului de afaceri.

Bonaciet al. (2013) reprezintă unul din puținele studii realizate în România pe tema evaluării cunoștințelor în domeniul contabilității. Autorii urmăresc utilizarea taxonomiei lui Bloom pentru a evalua performanța academică a studenților secției de contabilitate la disciplina „Controlling” (control de gestiune), în contextul unei universități românești. Din compararea notelor (auto) apreciate de studenți cu cele acordate de cadrul didactic rezultă necesitatea unor eforturi suplimentare pentru îmbunătățirea abilității studenților de autoapreciere a performanței lor academice. Din analiza modului în care notele finale ale studenților sunt formate (având ca reper nivelele taxonomiei Bloom) a rezultat în mod surprinzător faptul că studenții au obținut punctaje mai mici pentru întrebările axate pe nivelul înțelegere decât pentru întrebările axate pe nivelele aplicare, analiză și sinteză. Per ansamblu, studenții par a prefera întrebările axate pe nivelele aplicare și analiză la disciplina „Controlling”, în vreme ce întrebările de evaluare sunt rareori rezolvate în mod corect.

Rezultatele acestor studii arată faptul că cercetările realizate în România încep să se alinieze la preocupările internaționale din domeniul educației contabile. Cercetarea noastră răspunde nevoilor unor studii mai aprofundate asupra metodelor și formelor de evaluare a cunoștințelor și a impactului acestora asupra formării profesioniștilor contabili.

## Metodologia cercetării

Datele pentru acest studiu au fost culese prin intermediul unui chestionar distribuit studenților din trei mari centre universitare din România: Academia de Studii Economice (ASE) din București (Facultatea de Contabilitate și Informatică de Gestiune), Universitatea „Babeș-Bolyai” (UBB) din Cluj-Napoca (Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor) și Universitatea de Vest din Timișoara (UVT) (Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor). Chestionarul a vizat captarea percepției studenților asupra următoarelor aspecte:

➔ relevanța formelor de evaluare curente pentru verificarea cunoștințelor, dezvoltarea de competențe și stimularea învățării;

- ➔ aprecierea utilității diferitelor forme de evaluare;
- ➔ preferințe pentru combinarea metodelor de evaluare a cunoștințelor.

Chestionarele au fost distribuite studenților din programul de licență din anul II din cele trei universități. Studiul are în vedere întrebări legate de disciplinele din domeniul contabilitate parcurse până în anul II în toate universitățile (din motive de comparabilitate).

Disciplinele (sau echivalente) analizate sunt următoarele: Introducere în contabilitate, Tehnologia aplicațiilor Office, Baze de date, Contabilitate financiară conform reglementărilor europene, Contabilitate managerială.

Numărul total de respondenți este 635, ale căror caracteristici sunt prezentate în **Tabelul 1**.

Ținând cont de faptul că peste 80% din studenții fiecărei facultăți au completat chestionarul și că studiul are în vedere trei dintre cele mai mari facultăți cu profil economic din România, considerăm că

rezultatele oferă o imagine de ansamblu pentru mediul educațional contabil românesc.

Tabel 1. Caracteristicile respondenților la chestionar			
Universitate	Număr respondenți	Sex	Număr minim de răspunsuri valide*
ASE	338	84,2% feminin; 15,8% masculin	268
UBB	147	87,9% feminin; 11,1% masculin	130
UVT	150	82,7% feminin; 17,3% masculin	150
<b>Total</b>	<b>635</b>	<b>84,7% feminin</b> <b>15,3% masculin</b>	<b>548</b>

\* Unii respondenți nu au răspuns la toate întrebările, însă chestionarele au fost utilizate în cadrul analizei pentru întrebările la care au fost date răspunsuri  
Sursa: Prelucrări proprii, pe baza chestionarelor

## Analiza rezultatelor

Evaluarea cunoștințelor are, după cum a scos în evidență și trecerea în revistă a literaturii de specialitate, un rol mai complex în domeniul educațional și nu doar finalitatea acordării unei note. În acest sens, un prim aspect analizat a fost percepția studenților asupra modului în care metodele și formele actuale de evaluare sunt relevante pentru verificarea cunoștințelor, dezvoltarea competențelor și stimularea învățării. Percepția a fost captată prin intermediul unei scări Likert în 3 puncte (unde 1 = în mică măsură; 2 = moderat; 3 = în mare măsură). Rezultatele obținute sunt prezentate în **Tabelul 2**.

Formele curente de evaluare a cunoștințelor implică o pondere mare a evaluării finale (în general aproximativ 70% din nota finală), precum și utilizarea cu preponderență a evaluării scrise, bazată pe întrebări deschise și aplicații. Răspunsurile obținute de la studenți arată că, din perspectiva lor, formele curente de evaluare sunt relevante pentru verificarea cunoștințelor, dezvoltarea competențelor și stimularea învățării, mediile fiind peste 2 (în cele mai multe cazuri peste 2,5). Se remarcă mici diferențe între universități și între discipline, în sensul că disciplinele de informatică au înregistrat în general un nivel mai redus al notelor primite, iar studenții de la UVT au apreciat în general la un nivel mai redus și mai omogen relevanța formelor de evaluare. Un alt aspect analizat a fost utilitatea percepută a diferitelor forme de evaluare pentru evaluarea cunoștințelor și dezvoltarea competențelor. Rezultatele obținute sunt prezentate în **Tabelul 3**.

Tabel 2. **Percepția studenților asupra impactului formelor curente de evaluare**

Discipline/ Medie (Dispersie)	Relevanța pentru verificarea cunoștințelor			Relevanța pentru dezvoltarea de competențe			Suport pentru stimularea învățării		
	ASE	UBB	UVT	ASE	UBB	UVT	ASE	UBB	UVT
Total	2,53 (0,47)	2,49 (0,64)	2,27 (0,05)	2,51 (0,47)	2,52 (0,62)	2,41 (0,09)	2,57 (0,51)	2,58 (0,57)	2,51 (0,08)
Introducere în contabilitate	2,74 (0,50)	2,71 (0,52)	2,37 (0,10)	2,71 (0,52)	2,68 (0,51)	2,48 (0,09)	2,76 (0,50)	2,71 (0,5)	2,58 (0,11)
Tehnologia aplicațiilor Office	2,50 (0,65)	2,28 (0,68)	2,01 (0,01)	2,53 (0,63)	2,33 (0,64)	2,24 (0,09)	2,54 (0,62)	2,42 (0,61)	2,35 (0,05)
Baze de date	2,50 (0,64)	2,3 (0,65)	2,11 (0,01)	2,40 (0,67)	2,36 (0,64)	2,24 (0,09)	2,54 (0,62)	2,46 (0,6)	2,34 (0,04)
Contabilitate financiară conform reglementărilor europene	2,58 (0,62)	2,59 (0,61)	2,35 (0,04)	2,59 (0,60)	2,7 (0,54)	2,54 (0,08)	2,63 (0,60)	2,7 (0,5)	2,62 (0,11)
Contabilitate managerială	2,47 (0,68)	2,58 (0,58)	2,52 (0,64)	2,44 (0,66)	2,39 (0,67)	2,42 (0,67)	2,53 (0,64)	2,60 (0,59)	2,67 (0,12)

Sursa: Prelucrări proprii, pe baza chestionarelor

Tabel 3. **Percepția studenților asupra diferitelor forme de evaluare**

Forme de evaluare	Aprecierea utilității			Suportul pentru formele de evaluare								
	ASE	UBB	UVT	În mare măsură			Moderat			În mică măsură		
				ASE	UBB	UVT	ASE	UBB	UVT	ASE	UBB	UVT
Test pe calculator	2,57 (1,74)	2,34 (0,61)	<b>2,62</b> (0,30)	56,4%	41,4%	62,5%	35,9%	<b>51,4%</b>	32,0%	7,7%	7,1%	5,5%
Test grilă	2,19 (0,68)	2,48 (0,62)	2,38 (0,21)	34,8%	54,5%	46,0%	<b>49,7%</b>	39,8%	<b>44,6%</b>	15,5%	5,5%	9,4%
Test scris – aplicații	<b>2,66</b> (0,55)	<b>2,78</b> (0,43)	2,59 (0,30)	<b>69,7%</b>	<b>79,5%</b>	<b>64,0%</b>	26,3%	19,7%	27,9%	4%	0,7%	8,1%
Test scris – întrebări teoretice	2,05 (0,72)	2,3 (0,71)	2,05 (0,08)	28,8%	44,8%	30,9%	47,7%	40,4%	41,3%	23,5%	14,7%	27,8%
Examinare orală	<b>1,75</b> (0,80)	<b>1,62</b> (0,75)	1,95 (0,16)	21,8%	16,2%	34,8%	31,2%	29,6%	33,6%	<b>47%</b>	<b>54,0%</b>	31,6%
Prezentare de proiecte individuale	2,19 (0,71)	2,07 (0,74)	1,93 (0,14)	36%	31,8%	33,6%	46,5%	43,7%	34,1%	17,5%	24,4%	32,3%
Prezentare de proiecte în echipă	2,08 (0,74)	2,08 (0,74)	1,96 (0,12)	31,7%	32,3%	34,5%	44,4%	44,1%	34,8%	23,9%	23,5%	30,7%
Evaluare on-line	1,79 (0,80)	1,75 (0,68)	<b>1,87</b> (0,10)	22,2%	14,4%	30,5%	34,4%	46,3%	25,6%	43,4%	39,1%	<b>33,5%</b>

Sursa: Prelucrări proprii, pe baza chestionarelor

Rezultatele arată că testele scrise cu aplicații sunt considerate a fi cele mai utile de către studenții de la ASE și de la UBB, în timp ce studenții de la UVT consideră că testele pe calculator sunt cele mai utile. Cu toate acestea, testele scrise cu aplicații au cea mai mare pondere a respondenților care le consider utile în mare măsură (peste 60% din respondenții de la fiecare universitate). Cea mai mare frecvență a unui suport moderat este pentru testele grilă la ASE și UVT și pentru testele pe calculator – la UBB.

Utilitatea cea mai redusă este asociată evaluării orale de către studenții de la ASE și de la UBB și evaluării on-line de către studenții de la UVT.

În răspunsurile la o întrebare suplimentară legată de preferințele studenților pentru combinarea metodelor de evaluare se observă importanța acordată testelor, temelor și proiectelor.

Prin urmare, studenții consideră evaluarea pe parcurs ca fiind foarte importantă.

Un alt aspect analizat a fost acela al numărului de forme de evaluare utilizate. Rezultatele sunt prezentate în Tabelul 4.

Tabel 4. **Percepția studenților asupra combinării diferitelor forme de evaluare**

Forme de evaluare	Aprecierea utilității			Suportul pentru formele de evaluare								
	ASE	UBB	UVT	În mare măsură			Moderat			În mică măsură		
				ASE	UBB	UVT	ASE	UBB	UVT	ASE	UBB	UVT
Axarea pe una sau câteva forme de evaluare din cele de mai sus	2,21 (0,68)	2,1 (0,7)	2,31 (0,19)	34,7%	31,2%	39,6%	51,1%	49,6%	47,9%	14,2%	19,0%	12,5%
Combinarea a cât mai multe forme de evaluare din cele de mai sus	2,15 (0,74)	2,1 (0,74)	2,12 (0,09)	34,8%	33,8%	40,8%	44,8%	43,0%	33,7%	20,4%	23,0%	25,5%

Sursa: Prelucrări proprii, pe baza chestionarelor

În ceea ce privește suportul pentru axarea pe mai puține forme de evaluare sau pe combinarea mai multor forme de evaluare, rezultatele sunt dificil de interpretat.

Datele arată un suport moderat (medie peste 2, între 2,1 și 2,31) atât pentru puține forme de evaluare, cât și pentru combinarea acestora.

Analiza rezultatelor arată un suport moderat pentru ambele forme de evaluare (axarea pe unasau câteva forme de evaluare și respectiv combinarea mai multor forme de evaluare), deși rezultatele sunt diferite în cadrul celor două niveluri de susținere (în mare măsură și, respectiv, moderat).

Diferențele între universități sunt destul de mici. Studenții de la UVT arată un suport mai mare pentru axarea pe mai puține forme de evaluare, iar cei de la ASE pentru combinarea mai multor forme de evaluare.

## Concluzii și implicații asupra profesiei contabile



După cum arătam și la începutul articolului, corpul de cunoștințe și competențe este cel care definește profesia contabilă. Prin urmare, aspectele care țin de educația contabilă și de audit, atât în ceea ce privește formarea, cât și testarea, sunt de interes nu numai pentru universități, ci și pentru organismele profesiei.

Acest studiu empiric bazat pe un chestionar contribuie la o mai bună înțelegere a problemelor educației contabile din România. Respondenții sunt studenți, adică profesioniști contabili în devenire, care vor profesia în domeniul contabilității și al auditului financiar, însă considerăm, ca și Simkin et al. (2011), că răspunsurile lor sunt relevante pentru profesia contabilă.

Rezultatele obținute nu diferă semnificativ de la o disciplină din domeniul contabilității la alta, motiv pentru care rezultatele sunt generalizabile și pot fi extinse și la celelalte discipline din domeniu care nu au fost incluse în studiu, precum auditul financiar. De asemenea, această omogenitate relativă ne permite să identificăm câteva implicații generale ale studiului.

Prima direcție identificată în trecerea în revistă a literaturii de specialitate a fost legată de rolul procesului de evaluare. Răspunsurile obținute au sugerat o importanță mare pentru evaluarea pe parcurs, ceea ce presupune o componentă constructivistă în viziunea studenților a procesului de evaluare.

Prin urmare, evaluarea cunoștințelor nu trebuie limitată la un rol administrativ și realizată doar la sfârșitul exercițiului de învățare (concepția comportamentalistă). Atât în mediul universitar, cât și în cadrul educației realizate de organismele profesiei contabile se așteaptă valorizarea funcțiilor informaționale, de motivare și ghidare ale evaluării cunoștințelor.

A doua direcție identificată este legată de avantajele și limitele diferitelor forme de evaluare și potențiala regrupare a acestora în instrumente mai complexe. În mod particular este de interes pentru profesie utilizarea evaluării orale versus evaluarea scrisă și respectiv evaluarea prin întrebări deschise versus evaluarea prin teste grilă.

Rezultatele studiului arată un suport moderat pentru evaluarea prin teste grilă și un suport redus pentru evaluarea orală.

Pe de altă parte, literatura de specialitate arată avantajele acestor forme de evaluare, în special economia de timp și plusul de obiectivitate pentru evaluarea prin teste grilă și dezvoltarea de competențe de comunicare pentru evaluarea orală.

Ținând cont de aceste aspecte, precum și de rezultatele studiilor care arată că diverse forme de evaluare testează aspecte diferite (ca Simkin et al., 2011), sugerăm utilizarea unor forme complexe de evaluare atât în universități, cât și în cadrul profesiei contabile.

În al treilea rând este amintită utilizarea metodelor de evaluare în contextul utilizării tehnologiilor informaționale. Practicile de la nivel internațional arată utilizarea pe scară din ce în ce mai largă a evaluărilor on-line atât în universități (mai ales în ce privește evaluarea pe parcurs), cât și în cadrul testelor realizate de organisme profesiei.

Rezultatele studiului nostru arată o oarecare reticență a studenților față de utilizarea testelor on-line. Aceste rezultate pot fi însă interpretate și prin lipsa de familiarizare a studenților cu acestea. Prin urmare, sunt necesare cercetări viitoare pentru a vedea impactul acestor forme de evaluare asupra dobândirii de competențe.

În astfel de studii, mai ales în cazul testării la distanță, trebuie avută în vedere și componenta etică, aspect sugerat și de Goldwater și Fogarthy.

(Sursa: Revista CAFR "Audit Financiar", nr.11/2014)

# Metodologia IFRS

## МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами»: краткий обзор положений нового стандарта \*

Асадова Е.В.,  
Директор PwC в России

*МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами» (далее МСФО (IFRS) 15) содержит новую модель признания выручки и предполагает значительное увеличение объема требований к раскрытию информации. Стандарт, безусловно, затронет и во многих случаях существенно изменит текущие подходы компаний к признанию выручки. Цель данной статьи — рассмотреть отдельные теоретические положения стандарта и проанализировать, как они повлияют на существующие подходы компаний к признанию выручки.*

МСФО (IFRS) 15 предполагает принципиально новую концепцию признания выручки. Вводятся ряд новых понятий и новое руководство по некоторым вопросам признания выручки, например:

- отдельные обязательства по исполнению договора;
- новое руководство в отношении момента признания выручки;
- понятие переменного возмещения, которое используется для определения суммы признаваемой выручки в случае, когда сумма выручки может меняться;
- новое руководство в отношении распределения цены операции между отдельными обязательствами;
- учет временной стоимости денег.

---

\* Sursa: Revista «Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты» КФО № 9 2014

## СПРАВОЧНО



Новый стандарт является результатом многолетних усилий по сближению МСФО и ОПБУ США. Вероятно, в силу этого обстоятельства новый стандарт по выручке получился весьма объемным — он составляет около 350 страниц, что на порядок внушительнее ныне действующего руководства в отношении признания выручки.

Действующее на данный момент руководство по признанию выручки содержится в двух стандартах: МСФО (IAS) 18 «Выручка» и МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» — и ряде разъяснений: КРМФО (IFRIC) 13 «Программы лояльности клиентов», КРМФО (IFRIC) 15 «Соглашения на строительство объектов недвижимости», ПКР (SIC) 31 «Выручка — бартерные операции, включающие рекламные услуги».

С учетом большого объема работы была создана рабочая группа по вопросам перехода на МСФО (IFRS) 15, которая будет отслеживать практику внедрения, определять необходимость разработки дополнительного руководства, исполнять роль площадки для обсуждения сложных вопросов практического применения нового стандарта между различными группами пользователей и пр.

Стандарт вступает в силу для годовых периодов, **начинающихся 1 января 2017**, и требует ретроспективного применения; при этом в стандарте предусмотрен ряд практических исключений. В качестве альтернативного варианта возможен упрощенный подход к ретроспективному применению.

*В соответствии с упрощенным подходом пересматриваются сравнительные данные только в отношении договоров, действующих (незавершенных) по состоянию на 1 января 2017 г.*

Таким образом, компаниям дается значительное время на подготовку и переход на новый стандарт. Это связано прежде всего с абсолютно другой моделью признания выручки, которая потенциально может повлечь за собой необходимость значительных изменений существующих ИТ-решений и бизнес-процессов.

В таблице представлены основные изменения в модели признания выручки по сравнению с действующим в настоящий момент руководством.

МСФО (IAS) 18.11	МСФО (IFRS) 15
Отдельные модели: • для договоров на строительство; • товаров; • услуг	Единая модель для обязательств по исполнению условий договора: • выполнение обязательств в течение периода; • выполнение обязательств в конкретный момент
Акцент на рисках и выгодах	Акцент на контроле
Ограниченное руководство по учету: • многокомпонентных договоров; • переменного возмещения; • лицензий	Расширенное руководство по разделению отдельных обязательств по исполнению в рамках договора, распределению цены операции, переменному возмещению, лицензиям, опционам, договорам обратной покупки и многим другим вопросам

В соответствии с действующим в настоящий момент руководством предусматриваются различные подходы к признанию выручки в зависимости от типа операций (поставка товаров, оказание услуг, строительные договоры). МСФО (IFRS) 15 вводит единую модель учета и определения момента признания выручки независимо от типа операций. Эта модель должна применяться для каждого отдельного обязательства по исполнению в рамках договора.

Определение момента признания выручки в соответствии с руководством МСФО (IAS) 18 основано на критерии перехода рисков и выгод. Новый стандарт вводит понятие перехода контроля. В стандарте говорится о том, что для определения момента перехода контроля необходимо профессиональное суждение и одним из индикаторов перехода контроля является переход рисков и выгод. При этом есть и другие индикаторы, которые необходимо рассматривать для решения вопроса о моменте перехода контроля: право на оплату, права физического использования, факт принятия товара/услуги со стороны клиента. В целом понятие контроля более широкое, и в теории при применении нового руководства в отношении ряда операций момент признания выручки может быть другим по сравнению с тем, который регламентируется действующим руководством.

Еще одной отличительной особенностью нового стандарта является большое количество подробных руководств по отдельным вопросам, например: *как выделять отдельные обязательства по исполнению; как распределять цену операции между отдельными обязательствами по исполнению; что делать в случае, когда величина вознаграждения может меняться (подход к так называемому переменному возмещению); как учитывать выручку от передачи лицензий и пр.*

### **Сфера применения**

Новый стандарт по выручке применяется ко всем договорам с клиентами. При этом стандарт предлагает руководство в отношении того, что является договором, и вводит определение клиента.

В нем установлен закрытый список операций, которые находятся за рамками нового стандарта, а именно:

- аренда;
- страхование;
- финансовые инструменты;
- финансовые гарантии;
- обмен однородным товаром между компаниями одной и той же отрасли для целей упрощения логистики продажи клиентам.

На практике возможны сложные случаи, когда один и тот же договор имеет элементы, подпадающие под действие нового стандарта по выручке, и элементы, которые должны регулироваться требованиями других стандартов.

### **Новая модель**

Новая модель признания выручки представляет собой обязательные пять шагов:

**Шаг 1.** *Определение соответствующего договора с клиентом*

**Шаг 2.** *Определение отдельных обязательств по исполнению договора*

**Шаг 3.** *Определение цены операции*

**Шаг 4.** *Распределение цены операции*

**Шаг 5.** *Признание выручки в момент выполнения (или по мере выполнения) обязательства по исполнению договора.*

## Шаг 1. Определение договора с клиентом



Новый стандарт вводит понятие клиента.

**Клиент** — это сторона, которая получает товары или услуги, являющиеся результатом обычной деятельности компании.

Рассмотрим пример.

### Пример 1

Фармацевтическая компания заключила договор с биотехнологической компанией на совместную разработку нового препарата. В рамках применения нового стандарта возникает вопрос о том, в чем заключается суть сделки:

1. в том, что биотехнологическая компания продает субстанцию и оказывает услуги в сфере НИ-ОКР, или
2. в том, что стороны заключили соглашение о сотрудничестве, по которому они делят риски по разработке нового препарата?

Второй вид соглашения находится за рамками сферы применения нового стандарта по выручке, так как сторонами соглашения являются не поставщик и клиент, а сотрудничающие стороны. Напротив, в первом варианте фармацевтическая компания является клиентом биотехнологической компании, поэтому договор должен учитываться в соответствии с МСФО (IFRS) 15.

Следует отметить, что во многих случаях для решения этого вопроса необходимо применение профессионального суждения.

### Объединение договоров

На этом этапе также необходимо определить, нужно ли объединять несколько договоров в один. При этом важно учитывать следующие факторы:

- договоры согласовываются в рамках всего пакета с целью достижения единой коммерческой цели;
- цена взаимосвязана, т. е. вознаграждение по одному договору зависит от цены или результата по другому договору;
- товары, работы и услуги по разным договорам представляют собой единое обязательство к исполнению.

### Изменение условий договоров

На практике нередки случаи, когда соглашения изменяются: добавляются новые услуги, изменяются объемы, цены. В связи с этим встает вопрос о том, нужно ли рассматривать изменение договора как новый договор и отражать выручку по нему отдельно или как продолжение старого договора (в этом случае возможен пересчет выручки и одномоментное признание результатов изменения в качестве корректировки *catch-up adjustment*). Изменения условий договора подлежат рассмотрению в качестве нового отдельного договора, если выполняются оба условия:

- увеличивается объем товаров/услуг по договору;
- дополнительное вознаграждение по договору отражает скорректированную с учетом конкретного соглашения отдельную стоимость продажи дополнительного объема товаров/услуг.

## Шаг 2. Определение отдельных обязательств по исполнению договора (или отдельных компонентов в соответствии с действующим руководством)

Часто один договор может содержать несколько компонентов (например, продажа товаров с оказанием услуги по установке или сервисному обслуживанию). При этом необходимо определить, являются ли различные элементы договора отдельными обязательствами по исполнению. Важность этого решения обуславливается еще и тем, что для разных обязательств по исполнению может быть определен различный момент признания выручки.

Отдельное обязательство по исполнению договора выделяется в тех случаях, когда товар/услуга:

- обеспечивает выгоду для клиента самостоятельно или вместе с другими имеющимися у клиента ресурсами, а также
- не зависит от других элементов (товаров/услуг) по договору и не находится во взаимосвязи с ними — иными словами, является отдельно идентифицируемым товаром/услугой.

В качестве отдельного обязательства по исполнению можно также рассматривать ряд сходных по существу товаров или услуг, если действует последовательный, систематически применяемый порядок передачи клиенту результатов, например: ежедневная уборка помещения, услуги колл-центра.

Для определения того, является ли товар/услуга отдельно идентифицируемой, в стандарте используются индикаторы, например необходимо установить, оказываются ли **услуги по интегрированию**.

Следует отметить, что во многих случаях для решения этого вопроса необходимо применение профессионального суждения.

### Пример 2

Компания строит компрессорную станцию. При этом в договоре описываются отдельные виды работ, которые предполагают разработку необходимых технических характеристик и параметров, поставку отдельных узлов оборудования, сборку. Ключевой вопрос здесь следующий: оказывает ли компания услуги по интегрированию отдельных частей с целью сдачи объекта под ключ? Если да, то речь идет об одном обязательстве.

Другой индикатор — **уровень кастомизации**. Если компания занимается внедрением кастомизированного программного обеспечения, для использования которого нужна лицензия, то продажа лицензии вряд ли будет отдельным обязательством по исполнению договора.

И наконец, насколько взаимосвязаны между собой элементы, можно ли их купить отдельно? *Например, гарантия: если ее можно купить отдельно, то перед нами, скорее всего, отдельное обязательство.*

Когда в рамках существующего договора клиенту предоставляется право на приобретение дополнительных товаров, работ, услуг (например, в рамках программ лояльности), то отдельное обязательство по исполнению договора возникает только в случае, если покупатель получает материальное право, которое не получил бы в другой ситуации (т. е. без первичной операции по приобретению товара/услуги).

### Шаг 3. Определение цены операции

Цена операции — это то, сколько компания получит в результате сделки в обмен на предоставляемые работы, услуги. Одним из ключевых решений в отношении определения цены операции является определение суммы переменного возмещения.

Существует большое количество случаев, когда сумма возмещения может варьироваться, например:

- скидки;
- штрафы;
- бонусы, поощрения;
- премии за результат;
- прочее.

Для определения суммы переменного возмещения используется наиболее вероятная стоимость или расчетная стоимость с использованием ожиданий — в зависимости от того, что более применимо в конкретном случае.

В отношении переменного вознаграждения стандарт консервативен: величина переменного вознаграждения подлежит признанию в качестве выручки в сумме, в отношении которой есть высокая вероятность того, что ее не придется сторнировать в последующих периодах. При этом стандарт описывает ряд факторов, которые могут негативно повлиять на оценку вероятности получения переменного вознаграждения, например: наличие неопределенности в течение длительного периода, ограниченный опыт работы с аналогичными договорами, подверженность воздействию неконтролируемых факторов, широкий диапазон цен и результатов.

#### Пример 3

Если речь идет о скидках по новой линейке продуктов на новом рынке, что предполагает ограниченный опыт и широкий диапазон результатов, нужно определить минимальную сумму, которую будет безопасно признать и которую не придется в будущем сторнировать.

Таким образом, следует признавать **«минимальную сумму»** выручки с высокой степенью вероятности того, что она не приведет к сторнированию, и проводить **переоценку** суммы на конец каждого отчетного периода.

Отметим, что во многих случаях для решения этого вопроса необходимо применение профессионального суждения.

#### Пример 4

Предприятие продает оборудование за 100 млн условных единиц (у.е.) с бонусом до 5 % в зависимости от выполнения будущих целевых показателей по эффективности. Бонус учитывается, если существует **высокая вероятность** того, что в отношении суммы бонуса не будет значительного сторнирования.

При первоначальном признании есть свидетельство высокой вероятности того, что бонус составит не менее 3 %. Цена сделки — 103 млн у. е., т. е. такая сумма признается в качестве выручки в момент перехода контроля.

При переоценке на отчетную дату появляется высокая вероятность того, что бонус будет получен в полном размере. Цена сделки — 105 млн у. е. На отчетную дату дополнительно признается 2 млн у. е. выручки, даже при том, что некоторая неопределенность сохраняется.

**Исключение!** По общему правилу переменное вознаграждение признается в сумме, которую с высокой степенью вероятности не нужно будет сторнировать. Однако существует исключение — для лицензий на интеллектуальную собственность.

Для **лицензий на интеллектуальную собственность**, по которым роялти основаны на объеме продаж или использования, выручка признается только тогда, когда происходит продажа или использование. Таким образом, для лицензий на интеллектуальную собственность ограничение по «высокой вероятности» не применяется. Следует отметить, что это исключение не предназначено для применения по аналогии.

#### Пример 5

Права на показ фильма. Вознаграждение в виде роялти от показов будет признаваться только тогда, когда будет получена выручка от конечных потребителей (зрителей) в результате продажи билетов.

Следующая составляющая, которая может повлиять на сумму вознаграждения, — это финансовый компонент. Выручка должна быть скорректирована в случае наличия существенного финансового компонента.

Следует отметить, что во многих случаях для решения этого вопроса необходимо применение профессионального суждения.

**Обратите внимание!** МСФО (IAS) 18 тоже предполагает учет эффекта дисконтирования при признании выручки, если отсрочка платежа предполагает наличие существенного финансового компонента. Однако эффект дисконтирования не учитывался в ситуациях, когда компания получала авансовый платеж.

По МСФО (IFRS) 15 выручка подлежит корректировке на эффект дисконтирования и в случае получения авансового платежа (при условии наличия существенного финансового компонента). В данном случае общая сумма выручки, признанная в отношении обязательства по исполнению договора, в соответствии с руководством нового стандарта может быть выше суммы вознаграждения по сделке, поскольку в отчете о прибылях и убытках будут отдельно отражены сумма выручки с учетом финансового компонента и финансовый расход в отношении данного финансового компонента.

#### Шаг 4. Распределение цены операции

Распределение цены операции между отдельными обязательствами по исполнению договора необходимо выполнять по следующему алгоритму:

1. Определить отдельную цену продажи:

- фактическая или расчетная;
- «остаточный» метод, если цена продажи носит очень неопределенный или переменный характер (изменение по сравнению с текущей практикой). Остаточный метод предполагает не пропорциональное распределение цены операции между отдельными компонентами, а определение справедливой стоимости одного компонента (например, справедливой стоимости бонусных баллов по программе лояльности) и отнесение разницы между ценой опера-

2. Распределить цену операции исходя из относительных отдельных цен продажи, как если бы продукты продавались по отдельности. При этом, если существуют убедительные основания, сумма скидки по договору (разница между ценой операции и суммой отдельных цен продажи по отдельным компонентам) может быть отнесена на конкретное обязательство по исполнению договора.

### Шаг 5. Признание выручки

Ключевой вопрос на данном этапе заключается в следующем: когда происходит передача контроля — одномоментно или на протяжении периода? В какой момент следует признавать выручку?

В соответствии с новым руководством сначала необходимо проанализировать, нужно ли признать выручку в течение периода (по сути, это аналог модели признания выручки по проценту завершенности в терминологии действующего руководства). Для этого есть три четких критерия. Если ни один из них не выполняется, выручка признается одномоментно в момент перехода контроля.

#### СПРАВОЧНО

Три критерия для признания выручки в течение периода:



1. клиент получает выгоды по мере осуществления деятельности, например от предоставления услуги по транспортировке, уборке;
2. деятельность создает или улучшает актив, контролируемый клиентом, например: в случае строительства здания или сооружения на участке земли клиента право на недостроенное здание практически всегда остается у клиента (если только по условиям договора, в случае если договор не будет завершен, это сооружение не может быть разобрано и право на него не переходит к подрядчику);

3. создается актив, для которого нет возможности альтернативного использования (т. е. использовать его может только заказчик) и у компании есть право на получение оплаты за выполненные по состоянию на любой момент работы (а не только право на возмещение фактически понесенных затрат).

На схеме 1 представлен алгоритм определения момента признания выручки согласно положениям МСФО (IFRS) 15.



В новом стандарте есть отдельное руководство для отражения выручки от лицензий: франшизы, права на программное обеспечение, фильмы, патенты и пр. Если лицензия является отдельным обязательством по исполнению договора, то необходимо определить, дает ли лицензия держателю право пользования или право доступа.

Право пользования учитывается одномоментно. Право доступа — в течение периода. Лицензия, дающая право доступа, предполагает, что:

1. объект лицензии — интеллектуальная собственность — со временем меняется благодаря действиям компании, которая предоставляет лицензию;
2. клиент подвергается рискам, связанным с последствиями деятельности компании-лицензиара;
3. деятельность компании, предоставляющей лицензию, не является отдельным товаром или услугой.

Право пользования	Право доступа
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Право пользования информационной системой в той форме, в которой она существует на конкретный момент времени.</li> <li>• Выручка признается в конкретный момент.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Право доступа к информационной системе в той форме, в которой она существует в течение лицензионного периода.</li> <li>• Выручка признается в течение периода.</li> </ul>

#### Пример 6

Предоставление права использовать логотип спортивной команды в течение периода является правом доступа, поскольку объект интеллектуальной собственности меняется: спортивная команда играет и набирает популярность.

Напротив, права пользования существующей музыкальной библиотекой — это, скорее, право пользования.

#### Влияние МСФО (IFRS) 15 на бизнес-процессы организации

Влияние нового стандарта на бизнес-процессы организации представлено на схеме 2.

#### Схема 2. Влияние нового стандарта на бизнес-процессы организации

Учет и отчетность	Процессы и системы
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Изменения в модели признания выручки:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>– мониторинг ряда показателей;</li> <li>– распределение выручки;</li> <li>– сроки признания.</li> </ul> </li> <li>• Изменения, затрагивающие не только выручку:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>– собираемость;</li> <li>– временная стоимость денег;</li> <li>– комиссионные за продажу.</li> </ul> </li> <li>• Суждения и оценки.</li> <li>• Раскрытие дополнительной информации.</li> <li>• Вопросы переходного периода</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Влияние на весь цикл — от предложения цены до получения денежных средств.</li> <li>• Привлечение ИТ — приоритетная задача.</li> <li>• Вероятность ускорения автоматизации учета выручки (замена Excel и процессов, выполняемых вручную).</li> <li>• Потенциальные планы для ИТ на 3—5 лет.</li> <li>• Значительный фактор повышения затрат</li> </ul>

Влияние на весь функционал	Изменение моделей бизнеса
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Высшее руководство.</li> <li>• Комитет по аудиту.</li> <li>• Отношения с инвесторами.</li> <li>• Финансовое планирование и аналитика.</li> <li>• Продажи.</li> <li>• Юридические вопросы.</li> <li>• Управление персоналом.</li> <li>• Налогообложение.</li> <li>• Функции учета и ИТ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Органические изменения.</li> <li>• Слияния и поглощения.</li> <li>• Возможность иного структурирования и выхода на рынок.</li> <li>• Стратегия ценообразования.</li> <li>• Влияние на компенсационный пакет.</li> <li>• Информирование со стороны руководства и общая осведомленность</li> </ul>

Влияние стандарта в различных отраслях зависит от существующих моделей бизнеса и как минимум будет выражено в следующем:

- влияние на раскрытие информации;
- необходимость подготовки и обучения персонала;
- необходимость проведения анализа всех договоров или основных типов договоров;
- оценка собираемости выручки, временной стоимости денег и других факторов.

Ожидаемое влияние стандарта на компании различных отраслей представлено в таблице:

Отрасль	Степень влияния
Автомобильная отрасль	Высокая
Программное обеспечение	Высокая
Здравоохранение и фармацевтика	Средняя
СМИ	Средняя
Энергетика	Низкая
Недвижимость	Средняя
Строительство/инжиниринг	Средняя
Розничная торговля	Низкая
Транспорт и логистика	Низкая
Телекоммуникации	Высокая

### Основные аспекты, которые следует принять во внимание при применении МСФО (IFRS) 15

При подготовке к применению нового стандарта по выручке необходимо обратить внимание на следующие аспекты:



# Noutățile IFAC

## Chestionarul global al IFAC pentru PMM-uri identifică principalele provocări cu care se confruntă PMM-urile la nivel global

Cele mai mari provocări cu care se confruntă practicile mici și mijlocii (PMM-urile) din întreaga lume sunt conformarea cu standardele și reglementările și atragerea de noi clienți, conform Studiului global pentru PMM-uri al IFAC<sup>®</sup> din 2014. Desfășurat anual Chestionarul PMM IFAC oferă informații unice asupra provocărilor și oportunităților cu care se confruntă PMM-urile din întreaga lume.

„IFAC se implică în creșterea capacității PMM-urilor din întreaga lume, iar concluziile Chestionarului nostru pentru PMM-uri sunt esențiale pentru această misiune”, a comentat Directorul Executiv al IFAC, Fayezul Choudhury. „Înțelegerea provocărilor cu care se confruntă PMM-urile și clienții acestora, atât la nivel regional, cât și la sacă globală, ajută IFAC și organizațiile noastre membre să servească mai bine această categorie importantă și să îi reprezinte cât mai corect în interacțiunilor cu organismele de reglementare, normalizatorii de standarde și factorii politici.”

Principalele concluzii ale Chestionarului global pentru PMM-uri al IFAC din 2014 includ:

### ***Provocările cu care se confruntă PMM-urile***

Menținerea la curent cu standardele și reglementările (57%) și atragerea de noi clienți (58%) au fost identificate drept cele mai mari provocări cu care se confruntă PMM-urile din întreaga lume. Următoarele mari provocări, situate aproape la egalitate, au fost presiunea de a reduce onorariile (51%), creșterea costurilor (50%) și diferențierea față de concurență.

Atragerea de noi clienți a fost considerată o preocupare principală în Orientul Mijlociu (80%), dar o preocupare mult mai puțin importantă în America de Nord (33%) și Australia/Oceania (36%).

Preocupările legate de reglementări au ocupat un loc înalt pentru firmele din America Centrală și de Sud (68%), Orientul Mijlociu (65%) și Europa (63%).

### ***Provocări cu care se confruntă clienții din categoria IMM***

Creșterea costurilor (67%) și incertitudinea economică (66%) au fost identificate ca fiind cele mai importante provocări cu care se confruntă clienții din categoria IMM.

Acest lucru a fost evident în special în Orientul Mijlociu și în Africa, unde aceste provocări s-au situat mai sus decât în orice altă regiune.

*Procentele de mai sus reprezintă respondenții care au calificat aceste provocări drept „provocare mare” sau „provocare foarte mare”.*

### ***Performanță și perspectivă***

PMM-urile prezintă o creștere economică promițătoare, cu 72% din firme menținându-și sau sporindu-și veniturile din onorarii față de anul trecut (31% au raportat că veniturile din onorarii au rămas la fel, 37% au raportat o creștere moderată și 4% au raportat o creștere substanțială).

Australia/Oceania (63%), America de Nord (56%), și Africa (55%) au fost primele trei regiuni care au raportat o creștere între de la moderată la substanțială pentru veniturile din onorarii.

Serviciile de fiscalitate (48%) și cele de consultanță (50%) au fost preconizate a fi cele mai mari surse de creștere a veniturilor pentru anul următor. (Procentele reprezintă respondenții care au calificat aceste servicii cu „creștere moderată” sau „creștere substanțială.”).

„Este încurajator să vedem că PMM-urile își mențin sau își măresc veniturile, deoarece ele reprezintă o parte esențială a economiei globale”, a spus Președintele PMM Giancarlo Attolini. „Cu o performanță bună în anul ce a trecut și cu optimism în ceea ce privește creșterea veniturilor în anul ce urmează, PMM-urile reflectă starea actuală a economiei globale și varietatea de oportunități pentru întreprinderile mici”.

Chestionarul de la finalul anului 2014, care a fost realizat cu cercetători renumiți de la Universitatea Dayton din SUA, a înregistrat 5.083 de răspunsuri din 135 de țări și s-a desfășurat în 21 de limbi. Pentru rezultatele complete ale Chestionarului global pentru PMM-uri al IFAC, preconizate să apară în martie 2015, vă rugăm să vizitați și să vă înregistrați la buletinul de știri PMM pe: [www.ifac.org/SMP](http://www.ifac.org/SMP). Ca urmare a ratelor diferite de răspuns în zone geografice diferite, este posibil ca rezultatele să nu fie reprezentative din punct de vedere statistic pentru populațiile globale sau regionale de PMM-uri. IFAC dorește să mulțumească numeroaselor organizații membre și organizații regionale care au ajutat la traducerea și distribuirea chestionarului.

Sursa: [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

## IPSASB **IPSASB представил пять новых стандартов по учету долей владения в других организациях**

Международный совет по стандартам финансовой отчетности для общественного сектора (IPSASB) выпустил в самом конце прошлой недели сразу пять новых стандартов по общей теме, которые придут на замену предыдущим трем, а именно:

- IPSAS 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»
- IPSAS 7 «Инвестиции в ассоциированные компании»
- IPSAS 8 «Инвестиции в совместные организации»



Сегодняшние пять новые стандартов следующие:  
[IPSAS 34, Separate Financial Statements](#) («Отдельная финансовая отчетность»)

[IPSAS 35, Consolidated Financial Statements](#)  
 («Консолидированная финансовая отчетность»)

[IPSAS 36, Investments in Associates and Joint Ventures](#)  
 («Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия»)

[IPSAS 37, Joint Arrangements](#) («Совместные соглашения»)

[IPSAS 38, Disclosure of Interests in Other Entities](#)

(«Раскрытие информации об участии в других организациях»)

Не секрет, что неотъемлемой частью стратегии IPSASB по разработке стандартов финансовой отчетности для организаций общественного сектора является поддержание надлежащего их качества. Стандарты с порядковыми номерами 6, 7 и 8 изначально базировались на МСФО, но ведь за прошедшее время МСФО успели поменяться. Это и обусловило необходимость разработки пяти новых IPSAS (34-38) на замену прежним, которые теперь характеризуются максимально возможным на данный момент уровнем конвергенции (с международными стандартами для частного сектора).

По словам председателя Совета Андреаса Бергманна (Andreas Bergmann), все пять оговаривают порядок учета участия одних организаций в деятельности других. Естественно, используется метод начислений\*, который, по словам Бергманна, дает полную картину результатов деятельности и финансового положения организаций госсектора.

И буквально несколько описательных деталей по новым стандартам.

[IPSAS 34, Separate Financial Statements](#) требования очень близки к прежним, которые оговаривал IPSAS 6.

[IPSAS 35, Consolidated Financial Statements](#)

Опять-таки, новый стандарт «наследуют» прежние требования IPSAS 6 по консолидированной отчетности, но также добавляет немало нового. Например, хотя наличие контроля по-прежнему необходимо устанавливать с позиции получаемых выгод, но изменилось само определение. Теперь предстоит покопаться в деталях, чтобы правильно оценить контроль, поскольку новое определение в большей степени акцентируется на способности организаций изменять природу и величину выгод, получаемых в результате наличия власти над другой структурой. Очень может быть, что новый стандарт, если его применять ретроспективно, изменит прошлые решения об оценке контроля и консолидации.

Также стандарт вводит новую концепцию «инвестиционные организации», которую можно применить и в отношении некоторых суверенных фондов. В общем случае инвестиционная организация измеряет свои инвестиции в контролируемой организации по справедливой стоимости через дефицит или излишек. После продолжительных обсуждений Совет постановил, что с точки зрения публичных финансов более предпочтительным исходом будет, если компании, контролирующие инвестиционные организации, оставят этот же метод учета инвестиций в инвестиционные структуры у себя вне зависимости от того, являются ли они сами при этом инвестиционными организациями.

В отличие от IPSAS 6, IPSAS 35 более не разрешает применять исключение по консолидации для временно контролируемых организаций.

[IPSAS 36, Investments in Associates and Joint Ventures](#)

IPSAS 36 проясняет порядок применения метода долевого участия (equity method), наиболее часто используемого в этой области. Требования очень близки прежнему стандарту IPSAS 7. Название было изменено, поскольку метод долевого участия теперь требуется и в отношении совместных организаций: это выделено в явной форме. Но в отличие от старого стандарта, новый теперь не разрешает разные методы учета для временных инвестиций.

[IPSAS 37, Joint Arrangements](#)

Стандарт оговаривает требования по классификации различного рода совместных соглашений и их учета. Обычно в их качестве рассматриваются либо совместные операции, либо совместные предприятия. Если это операции, то стороны-участники имеют право на активы и обязательства по пассивам, связанным с данным соглашением. Если же это организация, то у сторон есть право на *чистые активы* в рамках данного соглашения. Это явно новый подход к классификации, ведь прежде IPSAS 8 оговаривал аж три вида соглашений: совместно контролируемые организации, совместно контролируемые операции и совместно контролируемые активы.

Новый стандарт требует, чтобы компании учитывали свой интерес в совместных операциях, признавая в отчетности долю активов, обязательств, выручки и расходов в рамках данного соглашения. Также теперь необходимо учитывать совместные организации только по методу долевого участия (раньше IPSAS 8 разрешал либо метод долевого участия, либо пропорциональную консолидацию).

[IPSAS 38, Disclosure of Interests in Other Entities](#)

По сути, стандарт суммирует требования, ранее содержавшиеся в стандартах IPSASs 6–8. Вводятся и некоторые новые правила для раскрытий, в том числе в отношении структурированных организаций, которые не консолидируются, а контролирующийся интерес в них приобретает с единственной целью дальнейшей продажи.

## IAASB a lansat un chestionar privind controlul calității în vederea colectării de informații

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Certificare (IAASB<sup>®</sup>) a emis un chestionar legat de noua sa inițiativă privind controlul calității prezentată în [Strategia IAASB pentru 2015-2019](#) și în [Planul de acțiune pentru 2015-2016](#).

Obiectivul chestionarului este colectarea de informații în vederea stabilirii domeniului de aplicare al proiectului propus cu privire la controlul calității, în special în ceea ce privește problemele întâmpinate de practicile mici și mijlocii în conformarea cu dispozițiile Standardului Internațional pentru Controlul Calității (ISQC) 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și examinări ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de certificare și servicii conexe*, și ale Standardului Internațional de Audit (ISA) 220, *Controlul calității pentru auditul situațiilor financiare*.

Participanții pot completa formularul [online](#) sau pot descărca și completa [formularul](#) chestionarului. Termenul limită pentru răspunsuri la chestionar este **27 martie 2015**.

Sursa: [www.ifac.org](http://www.ifac.org); [www.ceccar.ro](http://www.ceccar.ro)

## Новые разъяснения по страховым контрактам для инвесторов

Совет по МСФО представляет очередную версию своей традиционной серии разъяснений для инвесторов с говорящим названием “Инвесторские перспективы” по теме страховой отчетности. [«Инвесторские перспективы» в отношении МСФО по страховым контрактам \(09 сентября 2013\)](#)

В новой публикации член Совета по МСФО Стивен Купер (Steve Cooper) поделился новостями о том, как продвигается работа над проектом. Стивен описывает четыре основных наработки, которые IASB согласовал в рамках решения текущих проблем с практикой учета, а именно:

- Обновленный подход к измерению страховых контрактных обязательств;
- Использование основанной на активах ставки дисконтирования только там, где это применимо;
- Признание выручки одновременно с оказанием услуг;
- Осознание того факта, что по многим аспектам страхование не сильно-то и отличается от других отраслей.

По словам члена IASB, одним из ближайших следующих шагов для них станет разрешение проблем с признанием выручки в случае с договорами участия (participating contract).

Sursa: [www.gaap.ru](http://www.gaap.ru)

## “Красная книга” МСФО 2015



Приближается традиционное, первое по списку обновление к стандартам МСФО. Всего, напомним, различают три основных тома: “Красный”, “Зеленый” и “Синий”. “Красный том МСФО” (“The Red Book”) выходит обычно в марте, и этот раз не исключение.

Том включает в себя все стандарты, чья дата официального вступления в силу пришла вместе с началом года – 1 января 2015. Таким образом, уже можно точно сказать, что все изменения в МСФО (IFRS) 9 “Финансовые инструменты”, МСФО (IFRS) 14 “Счета отложенных тарифных корректировок”, МСФО (IFRS) 15 “Выручка по контрактам с клиентами”, стандарты, пересмотренные в рамках цикла ежегодных

улучшений 2012-2014, а также поправки к стандартам IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12, IAS 1, IAS 16, IAS 27, IAS 28, IAS 38 и IAS 41.

# Recomandări literare

*In palme, avem inimi ...*

*Când dăruim din ce e așezat în căușul lor, în jur se naște vindecare și mai mult decât atât ...*

*Când ne întâlnim unii cu alții și ne strângem mâna să ne privim curat în ochi și să o strângem sincer fără așteptări sau vreo dorința ...*

*Când ne îmbrățișăm să o facem sincer și nu doar ca un ritual sau un exercițiu pentru vindecare, ci din dorința sincera de a strânge în brațe, atunci, pe cineva, din dragul pe care ființa noastră îl simte liber pentru o persoana și nu de un număr fix de ori pe zi, la modul programat, sau doar pentru ca în acel moment avem nevoie, noi, de hrana ...*

*Când facem cadouri, sa le oferim cu mâinile deschise,*

*Când oferim un ajutor, sa nu ținem mâna strânsă,*

*Când punem mâna pe un om, să o punem cu iubire și compasiune și atunci când este cazul și să nu îl forțăm să primească un ajutor prin mâna noastră de care atunci, poate chiar nu e nevoie ... iubirea nu vindeca numai prin sine, ci și prin felul în care o oferim în jur, prin libertate și valori ...*

*Când facem din mâna în semn de "la revedere" unui om, să nu o facem spunându-i "ce bine ca ai plecat" sau să o facem cu regrete, ci spunându-i sincer și cu suflet "să îți fie calea luminată", nimeni din cei care ne părăsesc în viață sau care câteodată pleacă nu trebuie încarnat, fiecare are un bagaj, să nu-i mai punem noi vreo greutate...*

*Când primim din partea unui om un ajutor sau daruri să nu apucăm ... să primim, daca este cazul, atât cât poate omul dăruie sau atât cât este cazul ... să primim cu inima deschisa și fără să îi cerem unui om "să se întoarcă", să nu facem din "primire" un obicei ...*

*Să nu ne folosim de mâna noastră pentru a lovi pe cineva,*

*Să nu folosim iubirea pentru a răni pe cineva, să nu ținem pumnii strânși nici în durere, ci palmele deschise către cer, sau așezate blând în rugăciune sau simțind bătaia inimii care pulsează viața dinăuntrul nostru ...*

*Să nu ținem mâinile întinse, atunci când nu este nevoie și daca le întindem să nu o facem să ne agățăm, ci pentru a întâlni o alta mâna împreună cu care să creăm o punte pentru a fi mai bine nu doar pentru noi ...*



Să nu ne folosim de mâna noastră numai pentru a cere, ci și pentru a dăruii și să ne căutam măsura propriei puțințe, pentru a nu crea risipa sau abuz ...

Să nu întindem mâna pentru a fura, căușul palmei se astupa și iubirea nu mai radiază în timp, pentru sine, pentru nimeni, abundența, sănătate și valori ...

Să nu ținem pumnul strâns arătând cu degetul spre alții, putem să observăm ce e în jur și putem să trecem și la acțiune, însa nu cu pumnul strâns, iubirea în orice acțiune poate aduce echilibru, depinde însa și cum o înțelegem, cum o dăruim și cum putem să o primim ...

Să nu jurăm strâmb prin mâna noastră ...

Avem mâini să aducem alinare, să oferim din inima ajutor, să primim cu brațele deschise oameni, să și spunem nu dacă e nevoie, însa fără să lovim,

Avem mâini să le punem împreună pentru a crea din inimi punți,

Avem mâini pentru a sădi o floare, pentru a munci onest și a munci onest pământul,

Avem mâini pentru a curăța ce e în jur fără să forțăm prin mâna noastră nici destine și nici mizeria să nu se mai întâmple,

Avem mâini pentru a ne ruga cinstit și în ruga noastră să ne punem mâinile curat la inimi și să le îndreptăm apoi curat spre cer,

Avem mâini pentru a aplauda frumosul,

Avem mâini să construim o casă, avem mâini să scriem,

Avem mâini să oferim o mângâiere, avem mâini să ajutăm și să ne ajutăm pe noi,

Avem mâini să ne oferim apreciere și alin,

Avem mâini să ne îmbrățișăm părinții, să ne mângâiem și să ne sprijinim copiii,

Avem mâini să ne simțim unii pe alții în tăcere sau când spunem,

Avem mâini să le îndreptăm spre soare și să aducem și aici căldura lui,

Avem mâini să vindecăm,

Avem mâini nu pentru a le murdări, nici pentru a ne murdări sau a îi murdări pe alții sau a aduce mizerie în jur ... Mizeria din jur se poate curăța, mâinile ni le spălam, însă în mâini ajunge ce e înăuntru și prin ele tot ce aducem către noi, tot înăuntru se întoarce. Și dacă mâinile ni le spălam ușor, cu conștiința și cu trupul, uneori, prin bolile pe care le avem, este mai greu. Nu durează cât o clipă și nu costă cât o doza de săpun ...

Avem mâini să le punem pe toate împreună și să modelăm frumosul, să înfrumusețăm prin el și ele, viața și pământul ...

Avem mâini să construim și să o facem împreună. Și poate nu e întâmplător ca la un singur om sunt două ...

Și atunci când vrem să rupem, să lovim, să furam sau să ne răzbunăm, să distrugem, să stricăm, să profităm, când vrem să luăm cu forța, sau când vrem să oferim cu forța, să ne gândim de fiecare dată, că în palme, avem inimi ...

O iubire cât mai împlinită pentru fiecare!

Sursa: Alina Mihai, <http://punctuldeintoarcere.ro/?p=16704>

Lumina în suflet,

de



Paste!