

CZU: 657.1(083)

DOCUMENTELE PRIMARE CONTABILE: SURSA DE INFORMATIE PENTRU CONTROL

Iulia CAPRIAN, Olga COVALI, Rodica POPUȘOI

Universitatea de Stat din Moldova

Documentele primare contabile sunt o sursă de informație în baza căreia se pot depista supraconsumurile, economiile sau rezervele legate de anumite operațiuni economice, precum și respectarea normelor legale, sau, din contra, pot fi contorizate riscurile neaplicării normelor legale. Iată de ce controlul documentelor primare contabile prezintă interes mai ales pentru proprietarii de afaceri. Autorii studiului au abordat conceptele „document primar” și „contabilitate de gestiune” în contextul celor mai recente modificări ale legislației contabile și au determinat dezavantajele și riscurile aferente activităților de control în condițiile noilor prevederi legislative de raportare financiară.

Cuvinte-cheie: control, documente primare, activitate economică.

PRIMARY ACCOUNTING DOCUMENTS: A SOURCE OF INFORMATION FOR CONTROL

Primary accounting documents are a source of information on which overconsumption, savings or reserves may be related to certain economic transactions, as well as compliance with legal norms, or on the contrary, the risks of non-application of legal norms can be measured, that is why the control of primary accounting documents is of a particular interest for business owners. The authors of the study approached the concepts of "primary document" and "management accounting" in the context of the latest changes in accounting legislation and determined the disadvantages and risks associated with control activities under the new financial reporting legislation.

Keywords: control, primary documents, economical activity.

Introducere

Orice proprietar de afacere este cointerestat în continuitatea și prosperitatea afacerii sale, iar modalitățile de realizare a acestui scop presupun un set complex de activități de natură social-economică. În acest sens, indispensabile sunt măsurile legate de planificarea economico-financiară, care presupune, de fapt, atingerea unor rezultate dorite. Însă, la fel de important este faptul că în spatele realizării planurilor de vânzări, realizării unor indicatori de profit și rentabilitate a stat întotdeauna un control riguros al utilizării din punct de vedere managerial-contabil a resurselor economice disponibile în cadrul întreprinderii. Conducerea bazată pe un sistem adecvat de evidență și informare presupune, printre altele, și asigurarea posibilităților de efectuare a verificării modului de desfășurare a activității economico-sociale. Dacă un sistem de evidență nu există sau nu este organizat corespunzător, atunci verificarea activității economice nu se va putea realiza în condiții adecvate. Însa, controlul, în sensul de verificare, nu se confundă cu evidența, cu fotografierea și reflectarea dinamicii economico-sociale dintr-o anumită entitate patrimonială, chiar dacă evidența riguroasă se constituie, ea însăși, într-un mijloc de control și urmărire.

1. Cadrul legal și elementele definerii pentru documentele contabile

Astfel, evidența contabilă implică obligația unităților patrimoniale de a consemna operațiile economice și financiare, în momentul efectuării lor, în documentele justificative, iar pe baza acestora se înserează în evidența operativă (registre, fise, cartele) și se înregistrează în instrumentele de evidență contabilă (registru jurnal, cartea mare, fișe de cont, balanțe de verificare). Evidența operativă, de exemplu, înregistrează fenomenele și procesele economice în mod operativ, adică în cel mai scurt timp de la producerea lor, în unele cazuri simultan cu desfășurarea operațiilor, și la locul apariției acestora. Evidența operativă este folosită îndeosebi pentru a urmări mișcarea stocurilor, a numerarului și documentelor, prezența la lucru a angajaților, folosirea timpului de lucru, derularea contractelor cu furnizorii și beneficiarii, consumul de energie. În schimb, verificarea presupune:

- Observarea concordanței, pe de o parte, dintre activitatea economico-financiară și deciziile conducerii, iar, pe de altă parte, dintre decizii și legi, norme, standarde, previziuni, programe și altele;
- Preîntâmpinarea apariției deficiențelor, neregulilor și pagubelor;

- Descoperirea operațiilor nereale, neeconomice și nelegale (de exemplu, cursele sau mișcările mijlocului de transport care nu au legătură cu interesele întreprinderii);
- Relevarea influenței abaterilor asupra activității desfășurate și a cauzelor acestora;
- Stabilirea căilor de corectare și a mijloacelor de înlăturare a abaterilor deficiențelor și dificultăților care încetinesc desfășurarea optimă a activității economico-sociale.

În sfera verificării financiar-contabile se cuprind obiective privind atât întocmirea documentelor primare conform condițiilor de formă și de conținut, cât și organizarea, realizarea și conducerea evidenței operative și contabile în vederea determinării cât mai exacte a situației reale existente. Totodată, datele consemnate în documentele primare și în evidența operativă și contabilă au cea mai largă utilizare în efectuarea verificărilor, întrucât aceasta reflectă întreaga activitate economică, financiară și gestionară a entităților patrimoniale și pe baza lor organele de control își susțin constatările.

Legea contabilității și raportării financiare, nr.287, care urmează să intre în vigoare la 01.01.2019, se va aplica următoarelor categorii de persoane înregistrate în Republica Moldova:

- a) persoanelor juridice care desfășoară activitate de întreprinzător, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare;
- b) autorităților/instituțiilor, cu excepția autorităților/instituțiilor bugetare;
- c) reprezentanțelor permanente și filialelor entităților nerezidente;
- d) organizațiilor necomerciale și reprezentanțelor entităților nerezidente;
- e) persoanelor fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția titularilor patentei de întreprinzător;

f) persoanelor fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției (notari, avocați, executori judecătorești, mediatori, administratori autorizați) și birourilor înființate de acestea [1].

Până la intrarea în vigoare a Legii contabilității și raportării financiare, nr.287, este în vigoare Legea contabilității, nr.113, care în art.3 definește noțiunea de **sistem de control intern** ca totalitate a politicilor și procedurilor adoptate de conducerea entității pentru a asigura desfășurarea organizată și eficientă a activității economice, inclusiv respectarea strictă a integrității activelor, prevenirea și descoperirea cauzelor de fraudă și eroare, exactitatea și plenitudinea înregistrărilor contabile, precum și pregătirea oportună a unor informații financiare credibile [2]. Totodată, în cadrul aceleiași legi, aplicabilă pentru sectorul privat până la finele anului 2018, se specifică obligativitatea unui sistem de control intern, și anume – în art.41: „Entitatea este obligată să organizeze un sistem de control intern. Răspunderea pentru organizarea și aplicarea controlului intern o poartă persoanele specificate la art.13 alin.(1). Auditul intern este obligatoriu pentru instituțiile financiare și poate fi efectuat de auditorii interni sau externi independenți. Entitatea pentru care auditul intern nu este obligatoriu poate crea o structură de audit intern sau antrena în acest scop auditori independenți”.

În acest context, s-a constatat că în textul Legii contabilității și raportării financiare, nr.287, noțiunea de sistem de control intern dispăre, dar în schimb se regăsesc noțiuni modificate pentru contabilitatea de gestiune și document primar (Tab.1).

Tabelul 1

Abordări comparative ale definiției conceptelor „document primar” și „contabilitate de gestiune” în contextul celor mai recente modificări legislative

<i>Legea contabilității, nr.113</i>	<i>Legea contabilității și raportării financiare, nr.287</i>
DOCUMENT PRIMAR	
confirmare documentară (pe suport de hârtie sau în formă electronică) care justifică efectuarea operațiunii economice, acordă dreptul de a o efectua sau certifică producerea unui eveniment.	confirmare documentară care justifică producerea faptelor economice sau care acordă dreptul de a le efectua (produce); certifică producerea unui eveniment.
CONTABILITATE DE GESTIUNE	
sistem de colectare, prelucrare, pregătire și transmitere a informației contabile pentru planificarea, calcularea costurilor, verificarea și analiza executării bugetelor, în scopul pregătirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale.	sistem de colectare, înregistrare, prelucrare și transmitere a informației pentru planificarea, controlul și analiza activității entității, în scopul întocmirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale

Sursa: elaborat de autori în baza surselor [1] și [2].

Din tabel se poate constata introducerea noțiunii de control în cadrul definiției noi, ceea ce presupune că deja începând cu 2019 acțiunile de control intern sunt reglementate, prin obligativitatea organizării unui sistem de control intern, dar, la nivel de noțiuni, această reglementare inițindu-se în cadrul contabilității de gestiune.

Dat fiind faptul că sursa primară de informație supusă controlului intern și extern se regăsește în documentele primare, constatăm ca noțiunea *operațiuni economice* cedează locul noțiunii de *fapte economice*, dat fiind că cele din urma semantic le înglobează pe primele, deoarece *fapt economic* înseamnă tranzacție, operațiune, eveniment care a modificat sau poate modifica activele, capitalul propriu, datoriile, veniturile, costurile și/sau cheltuielile entității. Totodată, se constată lipsa indicării precum că confirmarea documentară este pe suport de hârtie sau în formă electronică, deoarece în textul Legii contabilității și raportării financiare, nr.287, se prevede expres că, indiferent de suportul de hârtie sau forma electronică, documentele primare au aceeași putere juridică (art.11).

2. Provocările activităților de control asupra documentelor contabile primare

În virtutea modificărilor legislative care vin să separe cadrul legal pentru evidența contabilă în instituțiile publice de evidența contabilă pentru mediul privat, la compartimentul control, și anume – control intern, există bază legală doar pentru sectorul public prin prisma Standardelor naționale de control intern în sectorul public, care prevăd că „controlul intern este un sistem organizat de managerul entității publice și personalul acesteia, incluzând auditul intern și managementul financiar și control, care cuprinde totalitatea politicilor, procedurilor, regulilor interne, proceselor și activităților realizate în cadrul entității publice pentru a gestiona riscurile și a oferi o asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor și rezultatelor planificate” [3].

Activitatea sectorului privat la nivel de control intern nu are un cadru legal riguros, chiar dacă există obligativitatea auditului pentru anumite entități. În același timp, activitatea de întreprinzător, care are libertate în organizarea sau neorganizarea controlului intern, este supusă controlului de stat prin Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, nr.131. Scopul acestei legi constă în consolidarea cadrului juridic și instituțional în domeniul efectuării controlului de stat asupra activității de întreprinzător, denumit în continuare *control*, însă nu se răsfrânge asupra controlului fiscal și asupra celui de urmărire penală.

Respectiva lege are următoarele obiective:

- asigurarea unui nivel mai înalt de protecție a mediului, vieții, sănătății și proprietății persoanelor;
- supravegherea introducerii și circulației pe piață a produselor în vederea asigurării siguranței acestora;
- implementarea sistemului de analiză a riscurilor în baza criteriilor de risc [4].

Totodată, aplicarea acțiunilor de control din partea organelor de stat pentru aprecierea respectării Codului Fiscal, Codului Vamal, Codului Muncii și a altor acte normative se poate desfășura în orice moment asupra activității de întreprinzător. Cert este că documentele primare sunt baza informațională care stă la realizarea oricăror acțiuni de control.

În acest context, suntem de părere că în baza Legii contabilității și raportării financiare, nr.287, sunt legalizate niște paradigme față de documentele primare, care pot crea un șir de dificultăți în desfășurarea controalelor, mai ales a celor din exteriorul întreprinderii. În continuare vom expune în cadrul unui tabel viziunea autorilor cu referire la dezavantajele și riscurile care pot tergiversa desfășurarea controlului, ținându-se cont de noile cerințe față de documentele primare.

Tabelul 2

Dezavantajele și riscurile aferente activităților de control în condițiile noilor prevederi legale corespunzătoare documentelor primare

Nr. d/o	Articolul din Legea contabilității și raportării financiare, nr.287	Dezavantaje/riscuri
1	Art.11 alin.(9). În cazul în care documentele primare, cu excepția documentelor primare cu regim special, sunt întocmite în formă electronică, semnătura nu constituie un element obligatoriu. În astfel de cazuri, modalitatea de identificare a persoanelor	Excluderea aplicării obligatorii a semnăturilor pe documentele primare interne presupune creșterea gradului de risc în aprecierea persoanelor responsabile, mai ales în condițiile în care procedurile interne care se solicită în lege de a fi organizate pentru asigurarea identității persoanelor respective pot fi defectuoase, din lipsă de

	care au inițiat, dispus și/sau aprobat efectuarea faptelor economice respective se stabilește prin proceduri interne.	mijloace tehnice respective, precum și din lipsa de experiență din partea companiei în acest sens. Mai mult decât atât, în cazul în care, drept rezultat al unui audit extern, de exemplu, se va constata vina unei sau altei persoane, solicitarea acoperirii prejudiciului în judecată poate fi tergiversată de absența unei semnături olografe sau electronice pentru documentele imputabile, precum și de lacunele procedurilor interne, care să determine cu precizie responsabilitatea acelei care a inițiat, dispus și /sau aprobat efectuarea faptelor economice.
3	Art.11 alin.(2). Documentele contabile se pastrează de către entitate pe suport de hârtie sau în formă electronică. Documentele contabile se pot păstra pe suporturi tehnice în cazul în care contabilitatea este ținută cu utilizarea sistemelor informatice proprii, cu condiția ca acestea să poată fi accesate în orice moment, în funcție de necesitățile entității sau la cererea organelor abilitate de legislație.	În cadrul acestui articol provocarea pentru organele de control, de audit și alte instituții ține de necesitatea aplicării în cadrul controlului a unor competențe tehnice avansate din partea executorilor controlului. Dat fiind faptul că în cadrul aceleiași legi se permite lipsa semnăturilor pe unele documente primare, iar identificarea persoanelor se realizează prin proceduri interne, nu este suficientă informarea la fața locului controlului cu privire la regulamente interne, fiind necesară și verificarea conformității circuitului documentelor în cadrul sistemului electronic de evidență pentru asemenea documente.
4	Art.11 (3). La păstrarea documentelor contabile, entitatea este obligată să asigure protejarea acestora de modificări neautorizate.	Obligativitatea protecției de modificări neautorizate impusă entităților vizate în lege presupune creșterea nivelului de control intern, în vederea organizării unor proceduri sigure pentru documentele contabile. Provocarea din partea controlorilor și a auditorilor constă în aprecierea respectării acestei norme pentru documentele contabile electronice, mai ales în condițiile în care fiecare agent economic este în drept să-și aleagă sistemul electronic dorit pentru organizarea evidenței contabile, iar determinarea corectă a existenței sau lipsei vreunei modificări neautorizate necesită o pregătire profesională înaltă.

Sursa: elaborat de autori în baza sursei [1]

Concluzii

În această ordine de idei, considerăm că odată cu separarea cadrului legal care stă la baza evidenței contabile pentru entitățile economice private, separat de cadrul legal al instituțiilor publice, precum și în legătură cu evoluția mijloacelor tehnice de stocare și prelucrare a faptelor economice, inclusiv a documentelor primare, sunt necesare revizuirii și adaptării pe segmentul organelor și activităților de control. Astfel, pentru a putea determina și scoate în evidență anumite lacune și a preîntâmpina delapidări de taxe și impozite, persoanele implicate în activitățile de control de stat trebuie să fie instruite suplimentar și, totodată, să fie dotate cu tehnica corespunzătoare. Drept rezultat, vor putea proba fără echivoc respectarea prevederilor legale prin prisma documentelor contabile primare.

Referințe:

1. Legea contabilității și raportării financiare, nr.287 din 15.12.2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2018, nr.1-6. Data intrării în vigoare: 01.01.2019.
2. Legea contabilității, nr.113 din 27.04.2007. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2014, nr.27-34. Data intrării în vigoare: 01.01.2008.

3. Ordin nr.189 din 05.11.2015 cu privire la aprobarea Standardelor naționale de control intern în sectorul public. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2015, nr.332-339.
4. Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, nr.131 din 08.06.2012. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2012, nr.181-184. Data intrării în vigoare: 31.01.2012.

Date despre autori:

Iulia CAPRIAN, doctor, conferențiar universitar, Facultatea de Științe Economice, Universitatea de Stat din Moldova.

Olga COVALI, doctorandă, Școala doctorală Științe Economice, Universitatea de Stat din Moldova.

Rodica POPUȘOI, doctorandă, Școala doctorală Științe Economice, Universitatea de Stat din Moldova.

E-mail: rnacu@yahoo.com

Prezentat la 03.10.2018