



ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE DIN MOLDOVA

Cu titlu de manuscris
C.Z.U.: 657.4/.6:339.37(478)(043)

JIZDAN ANDREI

**PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ȘI CONTROLULUI
DE GESTIUNE ÎN ENTITĂȚILE DE COMERȚ**

522.02 – CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

Teză de doctor în științe economice

Conducător științific:

Bajerean Eudochia,
doctor în economie,
conferențiar universitar

Autor:

CHIȘINĂU, 2024

© Jizdan Andrei, 2024

CUPRINS

ADNOTARE (română, engleză, rusă)	6
LISTA TABELELOR	9
LISTA FIGURILOR	10
LISTA ABREVIERILOR	11
INTRODUCERE	12
1. ABORDĂRI TEORETICE ALE CONTABILITĂȚII ȘI CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN ENTITĂȚILE DE COMERȚ	19
1.1. Evoluția și rolul contabilității de gestiune în cadrul sistemul informațional al entităților de comerț	19
1.2. Abordări conceptuale ale controlului de gestiune și identificarea posibilităților de utilizare în comerț	28
1.3. Influența structurii organizaționale și a activității entităților de comerț asupra contabilității și controlului de gestiune	37
1.4. Concluzii la capitolul 1	45
2. METODOLOGIA ȘI PRACTICA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE ÎN ENTITĂȚILE DE COMERȚ	49
2.1. Particularitățile organizării activității și contabilității de gestiune în entitățile de comerț	49
2.2. Perfecționarea contabilității de gestiune în entitățile de comerț	70
2.3. Dileme aferente contabilității vânzării mărfurilor	90
2.4. Concluzii la capitolul 2	101
3. MODERNIZAREA INSTRUMENTELOR DE MĂSURARE ȘI GESTIONARE A PERFORMANȚEI ÎN ENTITĂȚILE DE COMERȚ	105
3.1. Organizarea controlului de gestiune în entitățile de comerț	105
3.2. Exercițarea controlului de gestiune și prezentarea rezultatelor identificate	116
3.3. Măsurarea performanței economice în entitățile de comerț	128
3.4. Concluzii la capitolul 3	146
CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI	150
BIBLIOGRAFIE	156
ANEXE	172
Anexa 1. Evoluția istorică a contabilității de gestiune	173
Anexa 2. Contribuția activităților economice la formarea PIB, prețuri curente, CAEM	

Rev.2, 2020-2022	174
Anexa 3. Contribuția activităților economice la formarea valorii adăugate brute, prețuri curente, CAEM Rev.2, 2020-2022	175
Anexa 4. Delimitarea contabilității manageriale și contabilității de gestiune	176
Anexa 5. Definiția contabilității de gestiune – ilustrarea schematică	177
Anexa 6. Categoriile de abordări științifice ale noțiunii contabilității de gestiune	178
Anexa 7. Reprezentanții abordării conservative sau simpliste a contabilității de gestiune ..	179
Anexa 8. Reprezentanții abordării moderne sau integratoare a contabilității de gestiune ...	180
Anexa 9. Reprezentanții abordării radicale sau separatiste/independente a contabilității de gestiune	181
Anexa 10. Reprezentanții abordării anglo-saxone/tradiționale/conservative a controlului de gestiune	182
Anexa 11. Reprezentanții abordării moderne/independente/progresivă a controlului de gestiune	184
Anexa 12. Elementele caracteristice ale controlului de gestiune	185
Anexa 13. Datele financiare aferente implementării principiului lui Pareto	186
Anexa 14. Componentele sistemului de conducere	187
Anexa 15. Structura organizatorică generală a entității	188
Anexa 16. Instrumente aferente implementării computerizate a elementelor controlului de gestiune	190
Anexa 17. Automatizarea proceselor în cadrul sistemului de evidență contabilă în cadrul entităților de comerț	192
Anexa 18. Sisteme informatice destinate organizării contabilității și controlului de gestiune în entitățile de comerț	193
Anexa 19. Raportul de primire și realizare a mărfurilor	194
Anexa 20. Soldul și rulajul la depozit/unitate în prețuri de vânzare	196
Anexa 21. Ajustarea softului contabil pentru necesități manageriale	197
Anexa 22. Integrarea instrumentului e-commerce pe pagina web a unității de comerț	200
Anexa 23. Extrasul operațiunilor cu carduri bancare	201
Anexa 24. Vânzarea mărfurilor la export cu achitarea prin servicii de plată internaționale	202
Anexa 25. Raportul de mărfuri (Товарный отчет)	204
Anexa 26. Documente aferente implementării controlului de gestiune în entitățile de comerț tradiționale	205

Anexa 27. Extrasul contului societății emitente de monedă electronică	206
Anexa 28. Implementarea controlului relației cu cumpărătorii prin aplicația Bitrix24	207
Anexa 29. Implementarea controlului relației cu cumpărătorii prin prisma metodei Kanban	209
Anexa 30. Situația de profit și pierdere prescurtată 2022 Proavangard SRL	210
Anexa 31. Situația de profit și pierdere prescurtată 2021 Proavangard SRL	211
Anexa 32. Situația de profit și pierdere prescurtată 2020 Proavangard SRL	212
Anexa 33. Datele privind veniturile din vânzări pentru analiza comparativă	213
Anexa 34. Raportul privind statistica dialogurilor	214
Anexa 35. Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea „B&D Electronics” SRL	215
Anexa 36. Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea „Familia Gavrilița” SRL	216
Anexa 37. Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea „Catygroup AV” SRL	217
Anexa 38. Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea „Hygge” SRL	218
Anexa 39. Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea „Consigma” SRL	219
Anexa 40. Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea „Bucuria” SA	220
Anexa 41. Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea „ProAvangard” SRL	221
Anexa 42. Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea „Contento Group” SRL	222
Anexa 43. Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea „Diketo” SRL	223
Declarația privind asumarea răspunderii	225
CURRICULUM VITAE	226

ADNOTARE

Jizdan Andrei, „Particularitățile contabilității și controlului de gestiune în entitățile de comerț”, teză de doctor în științe economice, Chișinău, 2024

Structura tezei: adnotare, introducere, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografie din 172 de titluri, 43 anexe, 155 pagini de text de bază, 32 figuri și 29 tabele. Rezultatele obținute sunt publicate în 10 lucrări științifice.

Cuvinte-cheie: contabilitate, control de gestiune, comerț, metode de decontare, metoda Kanban, e-commerce, performanță economică.

Domeniu de studii: contabilitate; control de gestiune.

Scopul lucrării: constă în investigarea și analiza detaliată a aspectelor teoretice și practice legate de contabilitatea și controlul de gestiune în cadrul entităților de comerț în vederea fundamentării direcțiilor de îmbunătățire a acestora în conformitate cu metamorfozele tehnologice survenite și cu bunele practici internaționale.

Obiectivele cercetării: examinarea sub aspect conceptual a noțiunilor de „contabilitate de gestiune” și „control de gestiune”; abordarea problemelor aferente rolului contabilității de gestiune în cadrul sistemului informațional al entităților de comerț; identificarea posibilităților de utilizare a controlului de gestiune în comerț; abordarea aspectelor problematice aferente perfecționării contabilității de gestiune prin implementarea metodelor moderne de decontare; măsurarea performanței economice a entităților de comerț prin prisma controlului de gestiune.

Noutatea și originalitatea științifică rezidă în soluționarea cu succes a unui ansamblu de probleme care vizează elaborarea structurii organizatorice adaptate particularităților entităților de comerț, identificarea posibilităților de utilizare a metodei Kanban în comerț, soluționarea dilemenelor aferente evidenței valorice a mărfurilor, accelerarea încasării mijloacelor bănești, în cadrul operațiunilor internaționale de valoare mică.

Rezultatele obținute care contribuie la soluționarea unei probleme științifice importante derivă din scopul și obiectivele lucrării și constau în evidențierea și sistematizarea particularităților economice, tehnologice și organizaționale ale entităților de comerț prin prezentarea unui tool universal care permite elaborarea organigramelor pentru astfel de entități, reieșind din specificul acestora; perfecționarea și aplicarea la entitățile de comerț a sistemului de control de gestiune bazat pe implementarea metodei Kanban în calitate de instrument al controlului, inclusiv prin testarea și adaptarea unor soluții tehnologice relevante; identificarea și aplicarea unor metode moderne de decontare pentru facilitarea achitărilor primite de la cumpărători; delimitarea controlului relației cu cumpărătorii – un nou tip de control de gestiune.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă rezidă din concluziile și recomandările aferente temei studiate, care vor contribui semnificativ la perfecționarea contabilității și controlului de gestiune în entitățile de comerț, inclusiv prin prisma tehnologiilor informaționale.

Implementarea rezultatelor științifice: unele recomandări elaborate în teză sunt acceptate spre implementare în entitățile cercetate și pot fi folosite în activitățile didactice ale instituțiilor de învățământ și de formare profesională cu profil economic.

ANNOTATION

Jizdan Andrei, „The particularities of accounting and management control in trade entities”, PhD thesis in economic sciences, Chişinău, 2024

Thesis structure: annotation, introduction, three chapters, conclusions and recommendations, bibliography of 172 titles, 43 appendices, 155 pages of basic text, 32 figures and 29 tables. The results are published in 10 scientific papers.

Keywords: accounting, management control, trade, settlement methods, Kanban method, e-commerce, economic performance.

Field of study: accounting, management control.

The purpose of the work: consists in a complex research and examination of the theoretical and applied aspects related to accounting and management control within trade entities in order to substantiate their improvement directions in accordance with the technological metamorphoses that have occurred and international good practices.

The objectives of the research: conceptual examination of the notions of „management accounting” and „management control”; addressing issues related to the role of management accounting within the information system of trade entities; identifying the possibilities of using management control in trade; addressing the problematic aspects related to the improvement of management accounting by implementing modern settlement methods; measuring the economic performance of trade entities through the lens of management control.

The scientific novelty and originality lies in the successful solving of the problems aimed at developing the organizational structure adapted to the aspects of trade entities, identifying the possibilities of using the Kanban in trade, solving the dilemmas related to value record of goods, speeding up the cash collection, within international operations of small value.

The results obtained, which contribute to solving an important scientific problem derive from the purpose and objectives of the paper and consist in highlighting and systematizing the economic, technological and organizational particularities of trade entities by presenting an universal tool that allows the development of organizational charts for such entities, emerging from their specifics; the application to trade entities of the management control system based on the implementation of the Kanban method as a control tool, by testing and adapting some relevant technical solutions; identifying and applying modern settlement methods to facilitate payments from buyers; delimitation of customer relationship management control.

The theoretical significance and application value stem from the conclusions and recommendations related to the studied topic, which will significantly contribute to the improvement of accounting and management control in trade entities, including through the lens of information technologies.

The implementation of the scientific results: some of the recommendations developed in the thesis have been accepted for implementation in the researched entities and can be used in the teaching process of educational and professional training institutions with an economic profile.

АННОТАЦИЯ

Жиздан Андрей, „Особенности бухгалтерского учета и управленческого контроля в коммерческих организациях”, кандидатская диссертация по экономическим наукам, Кишинев, 2024 г.

Структура диссертации: аннотация, введение, три главы, выводы и рекомендации, библиография из 172 наименований, 43 приложений, 155 страниц основного текста, 32 рисунка и 29 таблиц. Полученные результаты опубликованы в 10 научных статьях.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, управленческий контроль, торговля, методы расчетов, метод Канбан, электронная коммерция, экономические показатели.

Область исследований: бухгалтерский учет; управленческий контроль.

Цель работы: заключается в исследовании теоретических и прикладных аспектов бухгалтерского учета и управленческого контроля в коммерческих организациях с целью обоснования направлений их совершенствования в соответствии с произошедшими технологическими метаморфозами и передовым международным опытом.

Задачи исследования: концептуальное рассмотрение понятий „управленческий учет и контроль”; выявление возможностей использования управленческого контроля в торговле; решение проблемных аспектов, связанных с совершенствованием учета путем внедрения современных методов расчетов; измерение экономической эффективности через призму управленческого контроля.

Новизна и научная оригинальность заключается в решении комплекса задач, направленных на разработку организационной структуры, адаптированной к особенностям торговых субъектов, определение возможностей использования метода Канбан в торговле, решение дилемм, связанных с суммовым учетом товаров, ускорение сбора денежных средств в рамках международных операций небольшой стоимости.

Полученные результаты, способствующие решению важной научной проблемы вытекают из цели и задач работы и заключается в представлений универсального инструмента, позволяющего разрабатывать организационные структуры таких субъектов, вытекающие из их специфики; совершенствование и применение системы управленческого контроля на основе внедрения метода Канбан в торговлю; выявление и применение современных методов расчетов для облегчения платежей, получаемых от покупателей; разграничение контроля взаимоотношений с покупателями.

Теоретическая значимость и прикладная ценность заключаются в выводах и рекомендациях по изучаемой теме, которые будут существенно способствовать совершенствованию учёта и управленческого контроля в коммерческих организациях.

Внедрение научных результатов: некоторые рекомендации, разработанные в диссертации, приняты к внедрению в исследуемых организациях и могут быть использованы в дидактическом процессе образовательных учебных заведений экономического профиля.

LISTA TABELELOR

Tabelul 1.1. Informații generale privind cercetările științifice	34
Tabelul 1.2. Particularitățile organigramei entității de comerț cu mai multe magazine de vânzări cu amănuntul și vânzări cu ridicata	41
Tabelul 2.1. Formele principale ale comerțului	51
Tabelul 2.2. Aspecte privind taxa pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii	53
Tabelul 2.3. Particularitățile fluxului de mărfuri în unitățile comerciale	54
Tabelul 2.4. Rezultatele implementării depunerii numerarului prin terminalele cash-in	57
Tabelul 2.5. Corespondența conturilor contabile aferentă evidenței cantitativ-valorice	60
Tabelul 2.6. Analiza încasărilor în numerar comprativ cu încasările prin POS terminale ...	67
Tabelul 2.7. Reflectarea depunerii numerarului din casierie în contul curent	72
Tabelul 2.8. Corespondența conturilor contabile aferentă instrumentelor e-commerce	75
Tabelul 2.9. Corespondența conturilor contabile privind evidența „depozitului” de mijloace bănești aferente încasărilor prin intermediul instrumentelor e-commerce	80
Tabelul 2.10. Corespondența conturilor contabile aferente utilizării PayPal	85
Tabelul 2.11. Înregistrarea notificării, subdiviziunii la SFS și ECC-ului	93
Tabelul 2.12. Caracteristicile cheie ale magazinelor online	96
Tabelul 2.13. Vânzarea mărfurilor online cu achitarea la locația fizică a depozitului	97
Tabelul 2.14. Vânzarea mărfurilor online cu achitarea prin curier – propriul angajat	98
Tabelul 2.15. Vânzarea mărfurilor online cu achitarea prin curier – entitate terță	99
Tabelul 2.16. Asemănările între unitățile comerciale staționare și magazinele online	100
Tabelul 3.1. Contabilizarea operațiunilor aferente terminalelor de plată ale SEME	110
Tabelul 3.2. Cota încasărilor de mijloace bănești aferente instrumentelor de plată fără numerar pentru perioada ianuarie-august 2023	115
Tabelul 3.3. Evoluția veniturilor din vânzări și a profitului net	125
Tabelul 3.4. Indicatorii de performanță ai entității de comerț Smoke House SRL	131
Tabelul 3.5. Indicatorii de performanță ai entității de comerț Catygroup AV SRL	133
Tabelul 3.6. Instrumentele web a controlului de gestiune a relației cu clienții	135
Tabelul 3.7. Analiza comparativă a veniturilor din vânzări lunare	137
Tabelul 3.8. Repartizarea solicitărilor de achiziție a mărfurilor pe canalele de vânzări	138
Tabelul 3.9. Informația privind cota solicitărilor cumpărătorilor	138
Tabelul 3.10. Analiza pâlniei de vânzări	142
Tabelul 3.11. Rentabilitatea vânzărilor	143

LISTA FIGURILOR

Fig. 1.1. Contribuția activităților economice la formarea VAB, prețuri curente, CAEM-2	22
Fig. 1.2. Rolul contabilității de gestiune în cadrul sistemului informațional al entității	26
Fig. 1.3. Aspecte teoretice și aplicative problematice ale controlului de gestiune	28
Fig. 1.4. Trăsăturile definitorii și delimitările abordărilor aferente controlului de gestiune	30
Fig. 1.5. Părțile componente fundamentale ale controlului de gestiune	30
Fig. 1.6. Nivelele ierarhice ale controlului de gestiune	31
Fig. 1.7. Analiza principiului Pareto sau regulei 80/20	32
Fig. 1.8. Rezultatele implementării principiului Pareto în cadrul entităților de comerț	33
Fig. 1.9. Distribuția demografică a publicațiilor și colaborarea științifică internațională	35
Fig. 1.10. Subsistemele sistemului de conducere	37
Fig. 1.11. Entitățile micro și mici ca pondere în comerț în funcție de anumiți indicatori	38
Fig. 1.12. Regula numerotării birourilor/secțiilor în entitățile de comerț	40
Fig. 1.13. Structura organizatorică specifică entităților de comerț	40
Fig. 2.1. Checklist-ul organizării activității de comerț	53
Fig. 2.2. Modalități de achitare a mărfurilor	54
Fig. 2.3. Fluxul mărfurilor în cadrul unității comerciale	55
Fig. 2.4. Instrumente de plată utilizate în cadrul entităților de comerț	71
Fig. 2.5. Metode de decontare electronice utilizate în cadrul entităților de comerț	74
Fig. 2.6. Principiul de funcționare al serviciului e-comerț furnizat de băncile comerciale ..	79
Fig. 2.7. Mișcările contabile aferente contului 234/245	80
Fig. 2.8. Principiul de funcționare al sistemului de plată internațional PayPal	83
Fig. 2.9. Unitatea comercială staționară și livrarea la domiciliu	94
Fig. 2.10. Unitatea comercială staționară și magazinul online	95
Fig. 3.1. Evidența mijloacelor bănești încasate prin instrumente de plată fără numerar	114
Fig. 3.2. Etapele controlului de gestiune a relației cu cumpărătorii	120
Fig. 3.3. Documentul primar Comanda de livrare elaborat și propus pentru implementare	123
Fig. 3.4. Tabloul Kanban privind comenzile/tranzacțiile în derulare	124
Fig. 3.5. Graficul evoluției indicatorilor de performanță în urma aplicării metodei Kanban	126
Fig. 3.6. Statistica comenzilor pe canale de vânzări și numărului de solicitări pe tipuri	139
Fig. 3.7. Raportul privind statistica apelurilor	140
Fig. 3.8. Raportul privind frecvența apelurilor	141
Fig. 3.9. Pâlnia de vânzări	141

LISTA ABREVIERILOR

ASEM	Academia de Studii Economice din Moldova
ASP	IP Agenția Servicii Publice
BC	Bancă comercială
BNS	Biroul Național de Statistică al Republicii Moldova
CAEM-2	Clasificatorul Activităților din Economia Moldovei - 2
CAS	Contribuții de asigurări sociale
CF	Codul Fiscal al Republicii Moldova
CIA	Central Intelligence Agency (Agenția Centrală de Informații)
CM	Codul Muncii al Republicii Moldova
COVID-19	Coronavirus Disease 2019
CSSF	Commission de Surveillance du Secteur Financier
ECC	Echipament de casă și control
GMBH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung (în germană, SRL)
HG	Hotărârea Guvernului
HORECA	Hoteluri, Restaurante, Cafenele
LTD	Limited company (în engleză, SRL)
MB	Marea Britanie
MF	Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova
PAM	Prime de asigurare obligatorie de asistență medicală
PF	Persoană fizică
PJ	Persoană juridică
PIB	Produs intern brut
RM	Republica Moldova
SA	Societate pe acțiuni
SEME	Societate emitentă de monedă electronică
SFS	Serviciul Fiscal de Stat
SUA	Statele Unite ale Americii
TIC	Tehnologia informației și comunicațiilor
TL	Taxe locale
TVA	Taxa pe valoarea adăugată
UE	Uniunea Europeană
VAB	Valoarea adăugată brută

INTRODUCERE

Actualitatea temei de cercetare și importanța problemei abordate. Globalizarea, tehnologiile și evoluția preferințelor consumatorilor au generat noi provocări pentru entitățile de comerț. În condițiile de concurență acerbă dictate de economia de piață, una dintre sarcinile fundamentale ale entităților de comerț o constituie creșterea eficienței și profitabilității activității, ceea ce presupune perfecționarea permanentă a sistemului managerial. În statele economic dezvoltate sunt implementate cu succes diverse tehnologii avansate și instrumente moderne de gestiune care sunt direcționate atât spre soluționarea problemelor de management de ordin operativ, cât și pentru realizarea scopurilor strategice. Calitatea informațiilor furnizate pentru luarea deciziilor manageriale, este direct proporțională cu gradul de dezvoltare a contabilității de gestiune, care urmează să prezinte o imagine veridică a situației interne prin analiza și controlul performanțelor. O gestionare eficientă a costurilor, urmărirea performanței și planificarea strategică sunt elemente-cheie pentru succesul entităților de comerț. Condițiile pandemice au determinat evoluția spectaculoasă a e-comerțului, care a impus flexibilitate din partea specialiștilor contabili, în vederea soluționării dilemelor ce vizează documentarea și contabilizarea corectă a operațiunilor aferente acestei forme noi de activitate comercială. Astfel, înțelegerea și adaptarea contabilității și controlului de gestiune pentru a face față acestor schimbări devine esențială. În acest context, investigarea problemelor aferente contabilității și controlului de gestiune are o importanță prioritară pentru activitatea entităților de comerț.

Descrierea situației în domeniu și identificarea problemelor cercetării. Problematika contabilității și controlului de gestiune este studiată cu recurență de către savanții și cercetătorii autohtoni și din străinătate. Astfel, se constată anumite divergențe între abordările la nivel național, continental și internațional. Cercetări generale privind contabilitatea și controlul de gestiune au fost realizate în lucrările savanților economiști din țară și de peste hotare, printre care se remarcă: Drury C., Arens A.A., Loebbecke J.K., Atkinson A., Banker R., Kaplan R., Gervais M., Bouquin H., Tabără N., Briciu S., Grigoriu L., Mihaila S., Tuhari T., Țurcanu V., Bajorean E., Popovici A., Cauș L., Dolghi C., Nederița A., Grabarovsky L., Caraman S., Cușmăunsă R., Bugaian L., Bugan C. etc. Ideile expuse de către aceștia, prezintă o valoare științifică incontestabilă, dar totuși, autorii menționați examinează contabilitatea și controlul de gestiune sub aspect general, fără a se aprofunda în particularitățile și direcțiile de perfecționare a domeniului dat, anume în cadrul entităților de comerț. La fel, nu sunt scoase în evidență soluțiile la problemele existente prin prisma implementării instrumentelor tehnologice sub formă de soft-uri și aplicații performante. Totodată, dilemele aferente comerțului electronic nu sunt discutate

suficient, iar problemele aferente acestei noi forme de activitate comercială continuă să se multiplice în progresie geometrică.

Scopul lucrării constă în cercetarea și examinarea complexă a aspectelor teoretice și aplicative aferente contabilității și controlului de gestiune în cadrul entităților de comerț în vederea fundamentării direcțiilor de perfecționare a acestora în conformitate cu metamorfozele tehnologice survenite și cu bunele practici internaționale.

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

- examinarea sub aspect conceptual a noțiunii de „contabilitate de gestiune” și „control de gestiune” prin identificarea principiilor de bază, procedeele aplicate și regulilor de realizare a controlului de gestiune;
- sistematizarea și argumentarea funcțiilor, componentelor și instrumentelor contabilității și controlului de gestiune, supunerea analizei legăturilor și corelațiilor între acestea;
- determinarea impactului informațiilor generate de contabilitatea de gestiune asupra procesului decizional;
- abordarea problemelor aferente rolului contabilității de gestiune în cadrul sistemului informațional al entităților de comerț;
- identificarea posibilităților de utilizare a controlului de gestiune în comerț;
- analiza influenței structurii organizaționale asupra contabilității și controlului de gestiune;
- elaborarea structurii organizaționale specifice entităților de comerț;
- elucidarea problemelor aferente organizării contabilității de gestiune ținând cont de particularitățile activităților de comerț, inclusiv în cadrul entităților din e-commerce;
- abordarea aspectelor problematice aferente perfecționării contabilității de gestiune prin implementarea metodelor moderne de decontare;
- dezvoltarea problemelor aferente implementării soluțiilor tehnologice în calitate de instrumente ale controlului de gestiune;
- măsurarea performanței economice a entităților de comerț prin prisma controlului de gestiune.

Ipoteza de cercetare. Pentru realizarea obiectivelor nominalizate, au fost investigate prevederile reglementărilor contabile naționale și internaționale, experiența specialiștilor din alte țări, precum și studiile, cercetările și opiniile savanților și economiștilor autohtoni și străini. Reiterăm faptul că doar printr-o cercetare și abordare detaliată a tuturor aspectelor și particularităților aferente temei de cercetare, din perspective variate și diverse unghiuri, pot fi

antins obiectivele expuse în vederea perfecționării contabilității și controlului de gestiune în entitățile de comerț.

Metodologia de cercetare este influențată de metoda dialectică și procedeele de cunoaștere a materiei, cum ar fi: inducția și deducția, analiza și sinteza, gruparea și comparația, selectarea și observația, care au fost utilizate în funcție de obiectivele urmărite. Aria de cercetare a prezentei teze derivă din titlul acesteia și se încadrează în domeniul contabilității și controlului de gestiune. Cercetarea reprezintă o lucrare intradisciplinară, având un caracter cu preponderență aplicativ, fiind utilizate cunoștințele disponibile pentru soluționarea unor probleme practice concrete. În calitate de suport direct al cercetărilor la temă au servit actele legislative și normative în domeniul contabilității, standardele de contabilitate, rapoartele și situațiile financiare, concepțiile teoretice descrise în lucrările specialiștilor locali dar și din străinătate. În acest sens, a fost realizat un studiu descriptiv-explicativ al unor publicații relevante în raport cu problematica studiată și scopul setat. Drept rezultat, au fost selectate studii din baze de date internaționale din domeniul contabilității și controlului de gestiune pentru perioada 1975 – 2023, utilizând drept criteriu de cercetare cuvintele-cheie „management accounting” și „management control”.

Problemele științifice importante soluționate în prezenta investigație constă în perfecționarea contabilității și controlului de gestiune al activităților desfășurate de entitățile de comerț, modernizarea structurii organizatorice a acestora, precum și în elaborarea modului de contabilizare a operațiilor economice aferente aplicării metodelor electronice de decontare, care vizează atât încasările în numerar cât și achitățile realizate prin instrumente de plată fără numerar. La fel, prin prezenta lucrare, s-au efectuat progrese semnificative în direcția perfecționării procesului de documentare și contabilizare a operațiunilor specifice comerțului electronic. Soluționarea acestor probleme a demonstrat avantajele recomandărilor și sugestiilor practice formulate în teză, precum și impactul benefic al acestora asupra performanțelor economice ale entităților de comerț.

Noutatea și originalitatea științifică a lucrării rezidă în soluționarea cu succes a unui ansamblu de probleme și dileme aferente contabilității și controlului de gestiune în entitățile de comerț, prin fundamentarea aspectelor teoretice ale temei de cercetare și care se referă la următoarele elemente caracter inovativ:

- aprofundarea și dezvoltarea conceptelor privind contabilitatea și controlul de gestiune reieșind din particularitățile activităților comerciale, și completarea noțiunilor existente cu elemente specifice entităților de comerț;

- elaborarea structurii organizatorice specifice entităților de comerț și implementarea practică a acesteia utilizând tool-uri tehnologice de ultimă generație;
- examinarea avantajelor și dezavantajelor controlului de gestiune „de viziune” prin comparație cu controlul „relației cu cumpărătorii”;
- perfecționarea contabilității entităților din domeniul comerțului electronic, în condițiile „vacuumului” legislativ, prin stabilirea unui proces clar de documentare și contabilizare a tranzacțiilor economice specifice e-comerțului;
- adaptarea metodei Kanban, specifică entităților din sectorul de producție, la specificul entităților de comerț – în calitate de instrument eficient al controlului de gestiune;
- identificarea și modernizarea instrumentelor de măsurare a performanței economice a entităților de comerț.

Semnificația teoretică a tezei rezidă în analiza abordărilor la nivel național și internațional privind noțiunea și conceptele aferente contabilității de gestiune și identificarea elementelor caracteristice anume domeniului comerțului. Astfel, se urmărește redefinirea noțiunilor de contabilitate și control de gestiune prin prisma activităților desfășurate de entitățile de comerț. La fel, se va recomanda o structură organizatorică în calitate de element al controlului de gestiune adaptată necesităților și particularităților entităților din comerț, însoțită de efectuarea unui studiu privind metodele moderne electronice de decontare și a soluțiilor tehnologice utilizate pentru implementarea cu succes a componentelor controlului.

Valoarea aplicativă a prezentei cercetări se certifică prin recomandarea unei structuri organizatorice noi perfect adaptată entităților de comerț, cu scopul formării unui sistem de management bazat pe centre de responsabilitate și cu aplicarea sistemului de stimulare și control al acestora. La fel, se va recomanda aplicarea unor conturi de gestiune noi și a corespondenței înregistrărilor contabile aferente operațiunilor economice în cadrul centrelor de responsabilitate, precum și pentru generalizarea informației legate de existența și mișcarea numerarului încasat de la cumpărători prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar. Totodată, valoarea aplicativă se confirmă prin realizarea, în practică, a modului de implementare din punct de vedere contabil, fiscal și managerial a metodelor electronice de decontare destinate facilitării operațiunilor de încasare a mijloacelor bănești de la cumpărători. Implementarea acestor metode au impact major nu doar asupra operațiunilor entităților de comerț la nivel local, dar și în cadrul tranzacțiilor internaționale de comerț. Mai mult ca atât, soluțiile propuse sunt pertinente și pentru entitățile de comerț mici și mijlocii, care sunt mai numeroase și impactul cărora asupra

dezvoltării economice este mai semnificativ, inclusiv și sub aspect social, deoarece antrenează în circuitul de afaceri un număr mai larg de populație.

Rezultatele științifice principale înaintate spre susținere derivă din scopul și obiectivele lucrării și constau în aprofundarea și dezvoltarea conceptuală a noțiunilor de „contabilitate de gestiune” și „control de gestiune”, evidențierea și sistematizarea particularităților economice, tehnologice și organizaționale la entitățile de comerț; perfecționarea și aplicarea la entitățile de comerț a sistemului de control de gestiune bazat pe implementarea metodei Kanban în calitate de instrument al controlului; soluționarea problemelor aferente evidenței valorice a mărfurilor, indiferent de mărimea entității de comerț; identificarea și aplicarea unor metode moderne de decontare pentru facilitarea achitărilor primite de la cumpărători.

Implementarea rezultatelor științifice. Recomandările și sugestiile autorului aferente rezultatelor științifice ale cercetării au fost implementate de către entitățile de comerț „B&D Electronics” SRL (anexa 35), „Familia Gavrilița” SRL (anexa 36), „Catygroup AV” SRL (anexa 37), „Hygge” SRL (anexa 38), „Consigma” SRL (anexa 39), „BUCURIA” SA (anexa 40), „ProAvangard” SRL (anexa 41), „Contento Group” SRL (anexa 42), „Diketo” SRL (anexa 43). Copiile actelor de implementare a rezultatelor obținute sunt anexate, și pot fi aplicate în practică în cadrul entităților de comerț mici și mijlocii. De asemenea informațiile din teză pot fi aplicate de contabili și manageri practicieni cât și în procesul didactic al instituțiilor de învățământ cu profil economic.

Aprobarea rezultatelor cercetării. Rezultatele cercetării au fost prezentate și aprobate la cinci conferințe și simpozioane științifice internaționale organizate în țară și peste hotare.

Publicații la tema tezei. Rezultatele cercetării au fost publicate în 10 lucrări științifice cu un volum de 7,4928 coli de autor, din care 5 comunicări publicate la foruri științifice de specialitate din Republica Moldova și de peste hotare.

Volumul și structura tezei. Prezenta teză cuprinde adnotarea, introducerea, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografie (172 de titluri), 155 de pagini de text de bază, 32 de figuri, 29 de tabele și 43 de anexe.

În **Introducere** se realizează demonstrarea actualității, importanței și nivelului de studiere a temei de cercetare, sunt expuse pe larg scopul și obiectivele cercetării, ipoteza lucrării, metodologia de cercetare, problemele științifice importante înaintate spre a fi soluționate, noutatea și originalitatea științifică, semnificația teoretică, valoarea aplicativă și rezultatele științifice principale înaintate spre susținere. Concomitent, sunt stipulate entitățile de comerț care

au constituit obiectul cercetării, care au implementat rezultatele științifice și sunt prezentate informațiile aferente publicațiilor autorului, care conturează tema, volumul și structura tezei.

Capitolul 1 „Abordări teoretice ale contabilității și controlului de gestiune în entitățile de comerț” reprezintă un pilon de bază al lucrării, prin oferirea unei perspective în detaliu asupra conceptelor privind contabilitatea de gestiune, care pot fi grupate în simpliste, integratoare și independente. Se examinează poziția contabilității de gestiune în calitate de disciplină distinctă – o știință aproape complet separată de contabilitatea financiară, și se investighează transformarea contabilității de gestiune din perspectivă istorică prin concluzionarea faptului că evoluția acesteia în viitor va fi determinată de căile de soluționare a problemelor de mediu (ecologice) și de progresul inteligenței artificiale. Totodată, prin capitolul 1 se reconfirmă faptul că contabilitatea de gestiune nu este rigid reglementată în RM, și prin urmare, este condiționată de cunoștințele teoretice, experiența practică, competența profesională, evaluările, perspectivele și creativitatea expertului contabil. Un alt subiect cheie dezvăluit vizează controlul de gestiune care realizează legătura dintre prezent și viitor, ceea ce din punct de vedere strategic este mult mai important. Prin urmare, capitolul 1 vine cu completarea noțiunilor de contabilitate și control de gestiune cu elemente noi, precum și cu un instrument general de elaborare a structurilor organizatorice pentru entitățile economice, inclusiv cu o organigramă adaptată specificului entităților de comerț.

Capitolul 2 „Metodologia și practica contabilității de gestiune în entitățile de comerț” abordează diverse soluții tehnice și metode de „edificare” a structurii organizatorice în cadrul entităților de comerț, prin plasarea atenției pe controlul de gestiune al relației cu cumpărătorii, în opoziție cu entitățile de producție, unde accentul se fixează pe costuri. Studiile practice efectuate au permis deducerea faptului că implementarea structurilor organizatorice la etapa actuală, nu presupune doar „formalizarea acestora pe hârtie”, dar impune transpunerea lor în realitate prin utilizarea diverselor aplicații și softuri – care au la bază cele mai reușite tehnici de management, cum ar fi de exemplu metoda Kanban. În capitolul 2 a fost prezentată implementarea cu succes a softului managerial contabil destinat introducerii și modificării în timp a informațiilor relevante despre furnizori, date de contact, contracte, reduceri etc. și care asigură buna funcționare a centrului de responsabilitate privind aprovizionările și achizițiile. Astfel, în lucrare, s-a demonstrat prin argumente forte faptul că softul contabil, pe lângă scopurile și obiectivele contabilității financiare, poate fi utilizat în calitate de instrument al contabilității de gestiune, prin oferirea de instrumente de filtrare a informației în dependență de mai multe criterii individuale sau agregate. În ceea ce privește instrumentele e-commerce a fost dezbătută dilema legată de necesitatea utilizării ECC, fiind expusă argumentarea confirmată și de

interpelări oficiale adresate autorităților competente, în cazul dat SFS. La fel, în lucrare, este prezentat principiul de funcționare a instrumentelor e-commerce oferite de băncile comerciale, iar prin publicarea articolelor relevante în literatura de specialitate contribuie la „popularizarea” și „promovarea” acestor metode de plată moderne. Totodată, în capitolul 2 este prezentată în calitate de element inovativ corespondența conturilor contabile privind utilizarea instrumentelor e-commerce, justificarea documentară și circuitul documentelor aferent operațiunilor în cauză.

Capitolul 3 „Modernizarea instrumentelor de măsurare și gestionare a performanței în entitățile de comerț” elucidează elaborarea principiul tehnic de funcționare a instrumentelor e-commerce, serviciilor de plată oferite de societățile emitente de monedă electronică (BPAY, Paynet etc.) și serviciilor de plată internaționale (PayPal), fapt ce va crea condiții favorabile pentru patrunderea entităților de comerț autohtone pe marketplace-urile internaționale. Capitolul 3 vizează identificarea unor alternative privind controlul încasărilor de la cumpărători, precum și măsurarea influenței soluțiilor găsite asupra performanței financiare a entităților de comerț. Astfel, în calitate de alternativă au fost identificate serviciile de plată oferite de către societățile emitente de monedă electronică Paynet și BPay. La fel, în rezultatul cercetării au fost detectate și recomandate cel puțin două soluții care să ofere posibilitatea entităților de comerț să încaseze mijloacele bănești în numerar, dar care să evite utilizarea echipamentelor de casă și control, în legătură cu dezavantajele pe care le prezintă și disconfortul utilizării unor astfel de echipamente, cum ar fi: cheltuielile aferente achiziției, contractul de întreținere, reparație și deservire periodică, costurile aferente depozitării și transportării numerarului din casierie la conturile bancare ale entității de comerț. Aceste soluții, din punct de vedere practic, s-au dovedit a fi viabile deoarece societățile emitente de monedă electronică dispun de o rețea largă și răspândită de terminale de plată pe întreg teritoriul RM. A fost cercetat controlul de gestiune bazat pe principiul alinierii obiectivelor financiare cu obiectivele sociale ale entității, inspirat din modelul american de gestionare a afacerii. Acest model, s-a dovedit a fi nesustenabil în condițiile autohtone de desfășurare a business-ului. Prin prezentul capitol, au fost soluționate cu succes, cu argumentări plauzibile, problemele aferente comerțului electronic.

Concluziile și recomandările conțin o sinteză a rezultatelor investigațiilor realizate de către autor în domeniul contabilității și controlului de gestiune în entitățile de comerț. Totodată, sunt nominalizate problemele soluționate în prezenta cercetare, precum și cele care urmează a fi cercetate în scopul perfecționării acestui domeniu de activitate.

Cuvinte-cheie: contabilitate, control de gestiune, comerț, metode de decontare, metoda Kanban, e-commerce, performanță economică.

1. ABORDĂRI TEORETICE ALE CONTABILITĂȚII ȘI CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN ENTITĂȚILE DE COMERȚ

1.1. Evoluția și rolul contabilității de gestiune în cadrul sistemul informațional al entităților de comerț

Teoria darwinistă se axează pe două teze principale: evoluție și selecție naturală. Ca oricare altă știință, contabilitatea de gestiune a cunoscut o evoluție semnificativă de-a lungul timpului, de la momentul apariției și până în zilele noastre. La fel, ca și în cazul organismelor vii, metodele și principiile contabilității de gestiune au suferit un continuu proces de selecție naturală, supraviețuind doar acele metode care s-au aliniat fenomenului intitulat „the survival of the fittest”, adică „supraviețuirea celui mai bun”. În aceeași manieră cum selecția naturală acționează în cazul procesului de evoluție a organismelor vii, similar acționează concurența în cazul entităților economice în general, și în cazul entităților de comerț în particular. Anume concurența economică acerbă justifică existența contabilității de gestiune ca parte componentă a sistemului de evidență contabilă al entității. Dacă la începutul revoluției industriale era suficient doar să produci, deoarece piața era „flămândă” de producție, atunci spre apusul acestei etape în dezvoltarea omenirii, s-a pus problema de a produce eficient, adică problema de a produce la costuri mai mici comparativ cu concurenței, cu scopul de minimizare a pierderilor și de maximizare a profiturilor. Prin urmare, în opinia noastră, putem cu certitudine afirma faptul că contabilitatea de gestiune reprezintă un „produs” al concurenței entităților economice, fiind un avantaj competitiv major și instrument util în mâinile conducerii pentru a sprijini procesul decizional managerial.

Astfel, în continuare ne propunem să stabilim stadiul actual al cunoașterii în domeniul temei alese, în baza unei documentări riguroase și laborioase, care va implica clarificarea conceptelor și noțiunilor fundamentale, examinarea critică a resurselor bibliografice, prezentarea, descrierea și interpretarea datelor identificate în literatura de specialitate, ilustrarea metodelor de cercetare. Ne propunem spre analiză publicațiile științifice (articole, materiale ale conferințelor, monografii, brevete etc.), o atenție deosebită acordându-se rezultatelor științifice aferente ultimelor progrese înregistrate din literatura de specialitate. Astfel, se preconizează efectuarea unei analize a evoluției și rolului contabilității de gestiune, nu doar sub aspect cronologic, dar și geografic, fapt ce implică două direcții inovative de cercetare: evoluția și rolul contabilității de gestiune la nivel mondial și evoluția și rolul acesteia la nivel local. Noutatea științifică rezidă în cercetarea evoluției și rolului contabilității de gestiune, anume în cadrul entităților de comerț, spre deosebire de majoritatea cercetărilor focusate pe entitățile din domeniul producției.

Marele istoric român Iorga N. spunea: „Un popor care nu-și cunoaște trecutul e condamnat să-l repete”. Prin umare, se impune un incurs în istoria dezvoltării contabilității în general și contabilității de gestiune în particular, cu evidențierea aspectelor aferente entităților de comerț, or evoluția rolului contabilității de gestiune, anume în domeniului comerțului, reprezintă unul din obiectivele cercetării urmărite prin prezenta lucrare. În vederea îmbunătățirii accesibilității și clarității informațiilor referitoare la evoluția contabilității de gestiune, vom prezenta aceste date sub forma unui tabel concis, oferind astfel o perspectivă mai structurată și ușor de înțeles (anexa 1). Idei care au tangență cu contabilitatea de gestiune se regăsesc tocmai din sec. al XV-lea în lucrările părinților contabilității ca știință teoretică și aplicativă, Luca Paciolo și Benedetto Cotrugli, care înțelegeau datele contabilității nu doar sub aspect de conturi contabile, ci ca bază de luare a deciziilor manageriale. Prin urmare, în opinia noastră, chiar din momentul apariției contabilității în calitate de știință, contabilitatea de gestiune începe să se dezvolte în paralel, fără a fi efectiv „conștientizată”, în calitate de verigă importantă a serviciului de contabilitate, accentul fiind plasat pe informație – drept fundament decizional. Adică, de la începuturi, s-a realizat faptul că scopul contabilității nu reprezintă cifrele în sine, ci valoarea informației generată de cifrele obținute. Ulterior, inițial în mod instinctiv, s-a înțeles că informația nu prezintă valoare, atât timp cât nu este transpusă în decizii argumentate. Iată anume aici, a luat „naștere” contabilitatea de gestiune. Cu timpul, s-a ajuns la ideea că deciziile luate în baza datelor și informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune, chiar dacă acestea sunt corecte și justificate, nu sunt valoroase dacă nu se urmărește rezultatul implementării acestora. Iată anume aici „a văzut lumina zilei” controlul de gestiune în forma sa rudimentară de dezvoltare. Astfel, putem deja puncta faptul că contabilitatea și controlul de gestiune, în versiunea lor subdezvoltată, și-au făcut apariția sub aspect geografic în Italia în secolul al XV-lea. Aici, este important de citat afirmația părintelui contabilității care descrie obiectul acestei discipline drept: „tot ceea ce după părerea negustorului îi aparține pe lume, precum și toate afacerile mari și mărunte în ordinea în care au avut loc”. Autorul descrie sistemul contabil practicat în timpurile respective de către comercianții din Veneția și Florența. Prin urmare, se remarcă faptul că părintele contabilității face referire anume la negustori, fapt ce permite formularea concluziei că contabilitatea în general și contabilitatea de gestiune în particular, inițial s-au dezvoltat ca necesități ale comercianților, și nu a producătorilor. Remarcăm că la această etapă nu vorbim despre contabilitatea de gestiune ca disciplină, ci doar observăm că „involuntar” aceasta a apărut natural de la sine, inițial în calitate de verigă abia vizibilă a contabilității.

Reprezentanții școlii contabile franceze au pus în circulație aforismul „contabilitatea este funcția de conducere (de gestionare) a unei entități”. Astfel, putem concluziona cu fermitate că contribuția școlii contabile franceze se rezumă în mare parte asupra plasării focusului pe gestiune. Anume savanții francezi au contribuit la creșterea independenței contabilității de gestiune față de „disciplina-mamă” contabilitatea. Mai mult ca atât, însăși noțiunea de contabilitate de gestiune a provenit de la cuvântul francez „gestion”.

În a doua parte a secolului al XIX-lea, reprezentanții școlii contabile italiene au plasat accentul pe gestionarea eficientă cu costuri minime, reieșind din realitățile social-economice ale Italiei proaspăt unificate. Astfel, observăm tranziția preocupărilor contabilității de la o simplă gestiune (concept dezvoltat de școală contabilă franceză) către o gestiune eficientă (concept dezvoltat de școală contabilă italiană).

În literatura de specialitate, contabilitatea de gestiune este adesea considerată ca un instrument esențial pentru gestionarea și protejarea informațiilor și secretelor comerciale, și uneori, este numită „contabilitate secretă”. Există abordări și mai extravagante, unde se utilizează astfel de termeni ca „contabilitate CIA”, făcându-se o paralelă cu serviciile de informații și securitate. Relevant în acest sens este și cunoscutul aforism „banii iubesc scorul și tăcerea”. Începând cu secolele XIV-XV, neguțătorii din Veneția, în afara cărților contabile, în care se ținea evidența de către angajați, inclusiv utilizând metoda dublei înregistrări, ei – în calitate de proprietari de afaceri, de sine stătător, țineau o evidență secretă, unde reflectau cele mai confidențiale informații economice (de obicei, informații ce țin de capital și mărimea profitului realizat) [147, p. 53]. Astfel, atestăm „adăugarea” la noțiunea de contabilitate de gestiune a unui adjectiv suplimentar „secretă”, care reflectă deja preocupările practicienilor aferente confidențialității informației.

În Statele Unite ale Americii, contabilitatea managerială a cunoscut o dezvoltare simțitoare începând cu revoluția industrială din secolul al XIX-lea, mai ales în a doua jumătate, după războiul civil și după abolirea sclaviei. Metamorfozele economice majore au condus la apariția diferitelor teorii, ca: Balanced Scorecard, Just In Time, Teoria constrângerilor etc. [99, p. 342]. În viziunea noastră, anume ideile economice liberale americane, au contribuit cel mai semnificativ la dezvoltarea contabilității și controlului de gestiune în general, și în cadrul entităților de comerț în particular.

Atunci când se vorbește despre rolul contabilității de gestiune, accentul permanent se plasează pe entitățile de producție, ceea ce pentru Republica Moldova nu este întocmai relevant, fapt care va fi argumentat în continuare. Prin prezenta lucrare, ne propunem să evidențiem rolul contabilității de gestiune anume în entitățile de comerț, reieșind din importanța acestora pentru

economia națională și din contribuția activităților de comerț la formarea PIB-ului și VAB-ului în dinamică. Contribuția activităților economice la formarea PIB-ului Republicii Moldova, sub aspect procentual, se prezintă în anexa 2. Urmărind evoluția contribuției activităților economice la formarea PIB-ului, se constată că contribuția industriei prelucrătoare în 2022 față de 2020 este în descreștere cu 0,8 p.p., pe când contribuția comerțului cu ridicata și cu amănuntul în 2022 se află în creștere cu 1,5 p.p. față de 2020. Aceeași situație, care se prezintă în anexa 3, se constată în urma analizei sub aspect procentual, a contribuției activităților economice la formarea valorii adăugate (VAB). Astfel, în urma examinării detaliate a datelor statistice în dinamică, observăm o continuă scădere a contribuției industriei prelucrătoare la formarea valorii adăugate brute, de la 11,7% în 2020 la 10,7% în 2022, adică se înregistrează o scădere cu 1,0 p.p. În același timp, contribuția comerțului cu ridicata și cu amănuntul, în dinamică, înregistrează o permanentă creștere de la 17,4% în 2020 la 19,3% în 2022, adică o creștere cu 1,9 p.p. Pentru o redare mai clară a rolului comerțului la formarea VAB-ului, și respectiv a rolului contabilității de gestiune în entitățile de comerț – ca obiectiv al cercetării, care este în creștere dacă se face o paralelă cu entitățile de producere, în continuare se va utiliza diagrama radar:

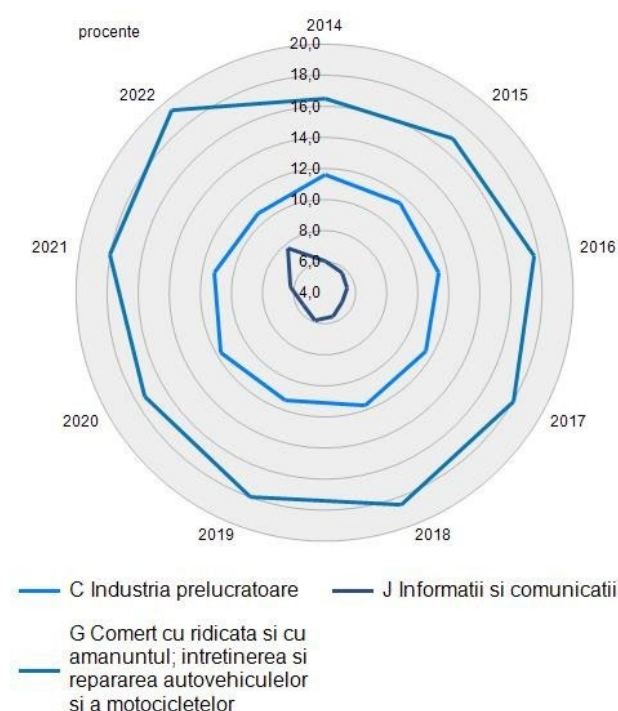


Fig. 1.1. Contribuția activităților economice la formarea VAB, prețuri curente, CAEM-2

Sursa: elaborat de autor pe baza informațiilor din Banca de date statistice (2014-2022)

Vizualizarea sub formă de diagramă radar permite reprezentarea datelor într-un sistem de coordonate polare, unde fiecare categorie de date este reprezentată printr-un ax și o serie de linii care se extind de la un punct central către marginile graficului. Această diagramă permite compararea valorilor multiple ale unor variabile diferite pe baza unor caracteristici comune. Aspectul vizual al diagramei radar este și mai convingător în ceea ce privește creșterea rolului și importanței contabilității de gestiune în sistemul informațional al entităților de comerț, ținând cont de poziția dominantă a comerțului în procesul de formare a VAB-ului. Diagrama radar oferă o perspectivă holistică asupra informațiilor prezentate. Punctăm faptul că prin prezenta cercetare nu se urmărește negarea rolului producerii și a rolului contabilității de gestiune pentru entitățile producătoare, ci evidențierea creșterii importanței comerțului în economia RM și respectiv necesitatea dezvoltării contabilității de gestiune în entitățile de comerț.

În concluzie, putem constata faptul că rolul industriei prelucrătoare, indirect rolul producției în general, în economia Republicii Moldova se află în continuă descreștere, în comparație cu rolul comerțului cu ridicata și cu amănuntul care crește constant. Aceeași concluzie o putem aplica prin paralelism și rolului contabilității de gestiune. Astfel, odată cu majorarea contribuției comerțului la formarea PIB-ului, crește și importanța contabilității de gestiune în entitățile de comerț. Eforturile cercetătorilor urmează a fi focusate mai mult spre activitățile de comerț, mai ales în contextul dezvoltării comerțului electronic, având în vedere procesele de globalizare a relațiilor economice și răspândirea muncii de la distanță.

O altă concluzie, care reiese direct din analiza efectuată pe baza datelor statistice se rezumă la faptul că contribuția producției la formarea PIB-ului și VAB-ului va continua să descrească, inclusiv datorită creșterii contribuției industriei TIC (J Informații și comunicații). TIC-ul, în 2022 față de 2020, a înregistrat o creștere a contribuției la formarea PIB-ului cu 1,7 p.p., iar la formarea VAB-ului – cu tocmai 2,1 p.p. Ținând cont de faptul că evoluția e-comerțului se află în legătură direct proporțională cu dezvoltarea tehnologiilor, putem presupune cu certitudine că ponderea comerțului în PIB și VAB va înregistra o ascensiune stabilă, respectiv va avansa importanța și rolul contabilității de gestiune în sistemul informațional al entităților de comerț. Astfel, se evidențiază importanța tematicii propuse spre investigare prin prezenta lucrare.

Informația a devenit motorul evoluției contabilității de gestiune. Informația furnizată managementului entităților economice, de către contabilitatea de gestiune constituie un produs, sau mai bine spus – un derivat al unui set de metode, procedee și instrumente proprii de prelucrare a masivelor de date economice parvenite din toate structurile departamentale ale entității. Prin urmare, sistemul informațional joacă un rol important, un rol cheie, în procesul de

elaborare al deciziilor orientate spre soluționarea celor mai diverse probleme, care vizează prezentul și viitorul entităților economice.

Noțiunea de contabilitate de gestiune poate fi întâlnită sub alte denumiri în literatura de specialitate. În sistemul anglo-saxon, este răspândit termenul de „contabilitate managerială”, iar la europeni – „contabilitate de gestiune”, care sunt considerate de fapt sinonime. Ambele noțiuni au drept scop final estimarea informațiilor în vederea luării deciziilor de activitate pe viitor. Totuși, există păreri care stabilesc deosebiri între noțiunile de contabilitate managerială și contabilitate de gestiune. Astfel, în viziunea savanților români Dumitrana M. și Caraiani C. [34, p. 11-12], Briciu S. [27, p. 57], se impune necesitatea delimitării noțiunilor de contabilitate managerială și de contabilitate de gestiune: contabilitatea managerială înglobează contabilitatea de gestiune, contabilitatea managerială fiind un concept mai larg (anexa 4). Idei relevante și originale privind organizarea contabilității de gestiune în entitățile de comerț sunt expuse de colectivul de autori Bajerean E., Melnic G., Țugulschi I., Bugar C. [12], Bajan M. și Grigori L., [7], precum și individual de Bajerean E. [13; 14, p. 43-46, 15, p. 130-132]. Rolul contabilității în realizarea funcțiilor manageriale este elucidat în lucrările savantelor Bădicu G și Mihaila S. [16; 17, p. 151-161]. Diferențele dintre contabilitatea financiară și de gestiune sunt trasate de către autorii Moroșan I. [85, p. 38-42], Mutiu A. [86, p. 72-79], Caraiman A.-C. [117, p. 211-221].

În opinia noastră, luând în considerare art. 3 din Legea contabilității și raportării financiare nr. 287/2017, susținem aplicarea termenului de contabilitate de gestiune, aceasta fiind definită ca un sistem de colectare, înregistrare, prelucrare și diseminare a informațiilor în vederea planificării, controlului și analizei activității pe care o desfășoară entitatea, cu țelul final de a elabora rapoarte interne necesare luării deciziilor de către management. În viziunea noastră, noțiunea de contabilitate de gestiune prezintă o serie de intrări (input-uri) și de ieșiri (output-uri), care schematic sunt prezentate în anexa 5. La moment, putem contura două misiuni (scopuri) ale contabilității de gestiune: misiunea tehnică și misiunea de valoare adăugată. Misiunea tehnică, presupune abordarea clasică axată pe stabilirea costurilor de producție, în timp ce misiunea de valoare adăugată, reprezintă abordarea modernă, care vizează generarea de valoare, oferă asistență în procesul de luare a deciziilor, asigură planificarea și controlul. Prin prisma aspirațiilor noastre, considerăm de importanță primordială misiunea de valoare adăugată, ca urmare a faptului că domeniul de cercetare cuprinde entitățile ce desfășoară activități comerciale, pentru care costurile de producție nu sunt relevante (doar pentru entitățile de alimentație publică). Din perspectiva noastră, nivelul de evoluție al contabilității de gestiune, într-o țară sau alta, reflectă indirect, nivelul dezvoltării economice din regiunea respectivă. Această concluzie este fundamentată și de opinia profesorului Țurcanu V., potrivit căruia contabilitatea de gestiune

a ajuns la un stadiu avansat de dezvoltare, care variază în funcție de țară, iar perspectivele experților sunt influențate de stadiul de evoluție economică [108, p. 313]. O imagine asupra factorilor care au contribuit la dezvoltarea contabilității de gestiune este prezentată în lucrarea cercetătoarei Țurcanu T. [107, p. 121-125]. În concluzie, vizualizând istoria evoluției contabilității de gestiune și plasând-o pe axa timpului, putem menționa cu toată încrederea că aceasta, în calitate de parte indispensabilă și integrantă a procesului de management, își are aportul semnificativ, la creșterea valorii, prin încercarea de a determina faptul dacă resursele sunt utilizate eficient și rațional de către decidenții din cadrul entității și dacă se realizează crearea de valoare pentru clienți, proprietari și celelalte părți interesate. În ceea ce privește noțiunea contabilității de gestiune, savanții, economiștii și cercetătorii – atât autohtoni, cât și din străinătate, oferă o multitudine de păreri, însă acestea pot fi grupate în trei categorii majore: conservative, moderate și radicale (anexa 6). În opinia autorului, aceste trei categorii de abordare științifică a noțiunii contabilității de gestiune ar trebui denumite: abordarea simplistă, abordarea integratoare, abordarea separatistă/independentă, deoarece se axează pe rolul, poziționarea și importanța contabilității de gestiune în raport cu contabilitatea în general. Totodată, se urmărește accentuarea poziției contabilității de gestiune în cadrul sistemului informațional al entității.

În ceea ce privește savanții autohtoni, printre aceștia nu se numără adepții ai abordării conservative sau simpliste. În viziunea noastră, abordarea conservativă este o abordare simplistă care îngustează domeniul de aplicare al contabilității de gestiune, limitându-se artificial doar la calculația costului de producție. Totodată, abordarea conservativă (anexa 7), ar restricționa aplicarea contabilității de gestiune doar asupra entităților de producere, și ar acoperi doar o parte nesemnificativă a ariei de activitate a entităților de comerț, și anume alimentația publică – fapt inacceptabil și neargumentat, aria de cuprindere a contabilității de gestiune fiind mult mai mare și mai complex. Contabilitatea de gestiune nu se reduce doar la activitatea entităților producătoare, dar și asupra entităților din comerț și sfera serviciilor, fiind o disciplină mult mai sofisticată decât o simplă calculație a costurilor. În opinia noastră, contabilitatea de gestiune vizează un spectru mult mai larg de informații, care se regăsesc mai mult sau mai puțin în următoarele abordări științifice: moderată (anexa 8) și radicală (anexa 9).

Contabilitatea de gestiune, în viziuni moderate, este un termen care se axează pe procesul de furnizare a informațiilor contabile aferente costurilor și informațiilor pertinente pentru luarea deciziilor de către management. Astfel, în „capul mesei” se plasează informația utilă pentru management în vederea luării deciziilor. Totuși, această abordare nu caracterizează contabilitatea de gestiune totalmente. Viziunea moderată ignoră calitățile contabilității de gestiune drept știință separată, considerând-o drept parte componentă sau subsistem distinct al sistemului tradițional

de contabilitate. În urma examinării detaliate a abordărilor științifice expuse mai sus, cu privire la definiția contabilității de gestiune, în opinia noastră abordarea radicală sau separatistă/independentă este cea mai rezonabilă și cea mai aproape de realitate. Conform abordării radicale, contabilitatea de gestiune „îmbrățișează” informații aferente dezvoltării, organizării și gestionării necesităților (reducerea costurilor de producție, îmbunătățirea procesului de producție etc.) concrete. În ceea ce privește rolul contabilității de gestiune în cadrul sistemului informațional al entităților de comerț, acesta poate fi ilustrat elocvent prin diagrama piramidală care se prezintă mai jos:

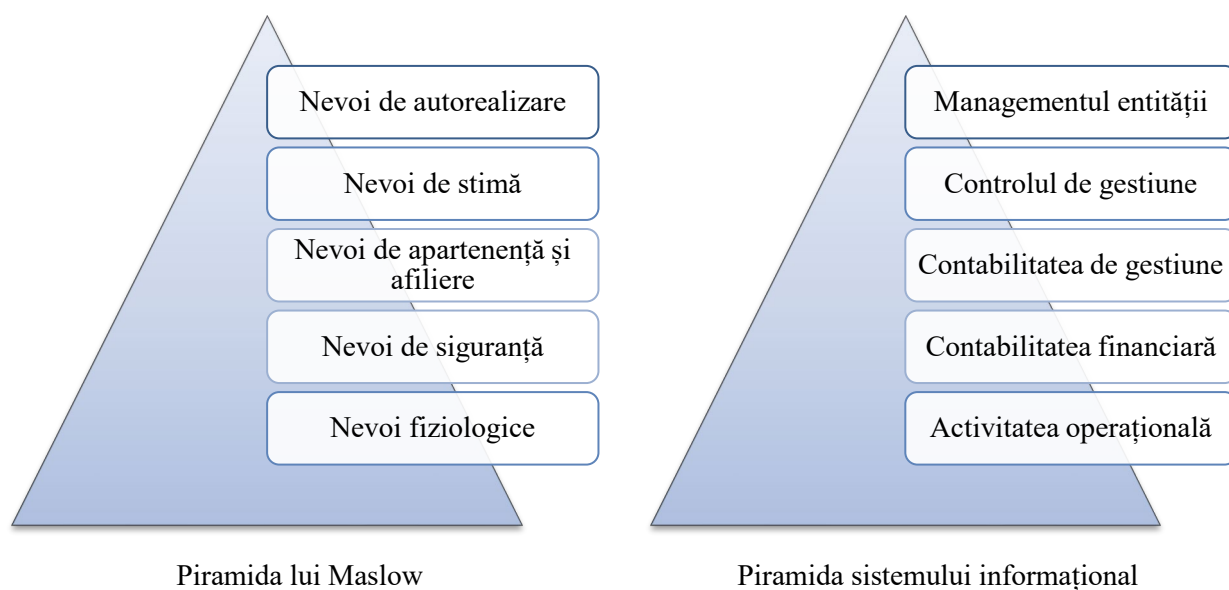


Fig. 1.2. Rolul contabilității de gestiune în cadrul sistemului informațional al entității

Sursa: elaborată de autor

Nu întâmplător, pentru evidențierea rolului contabilității de gestiune în cadrul sistemului informațional al entităților de comerț, s-a recurs la o ilustrare piramidală. Astfel, în opinia autorului, pentru înțelegerea exactă a importanței contabilității de gestiune, sistemul informațional al entității de comerț a fost vizualizat sub forma Piramidei lui Maslow – o teorie psihologică, care descrie o ierarhie a nevoilor umane și motivează comportamentul uman în funcție de satisfacerea acestor nevoi. Piramida lui Maslow este structurată în cinci niveluri de nevoi, dispuse într-o ierarhie, de la cele de bază până la cele mai înalte:

1. Nevoile fiziologice sunt nevoile de bază, precum hrana, apa, somnul și adăpostul. Ele reprezintă nevoile esențiale pentru supraviețuirea umană. Similar, activitatea operațională a entității satisface nevoile informaționale bazice, oferind datele primare și asigurând funcționarea și menținerea entității în stare viabilă.
2. Nevoile de siguranță survin odată ce nevoile fiziologice sunt satisfăcute. Individul caută să se simtă în siguranță, căutând protecție împotriva pericolelor fizice, financiare și

emoționale. La fel, în baza informațiilor (datelor) parvenite din activitatea operațională, entitatea își satisface nevoile de siguranță prin intermediul contabilității financiare și raportării fiscale.

3. Nevoile de apartenență și afiliere urmează după ce nevoile de siguranță sunt satisfăcute, survenind dorința de a aparține unui grup, de a forma relații interpersonale și de a primi acceptare și recunoaștere socială. Comparabil, contabilitatea de gestiune a entității preia informațiile din contabilitatea financiară pentru a formula concluzii relevante în vederea luării deciziilor de către management. Anume contabilitatea de gestiune formează relațiile formale și neformale între salariații, departamentele și subdiviziunile entității.
4. Nevoile de stimă includ nevoia de respect de sine, de recunoaștere a realizărilor personale și de a fi apreciat de către ceilalți. Ele pot fi împărțite în două categorii: stimă de sine și stimă din partea altora. Asemănător, controlul de gestiune asigură execuția deciziilor, identificarea abaterilor și înlăturarea sau corectarea acestora, calificarea și aprecierea rezultatelor realizate.
5. Nevoile de autorealizare care se poziționează la vârful piramidei și includ dorința de a-și atinge potențialul maxim, de a se dezvolta personal și profesional și de a avea un scop și un sens în viață. Echivalent, managementul entității tinde spre maximizarea profiturilor și minimizarea pierderilor, iar în unele cazuri orientează o parte din profitul entității spre realizarea unor cauze nobile cu caracter social, ecologic etc.

Piramida lui Maslow sugerează că indivizii își îndeplinesc nevoile de la nivelurile inferioare înainte de a progresa către cele mai înalte nivele. În mod asemănător funcționează și sistemul informațional al entității, contabilitatea de gestiune ocupând o poziție cheie în cadrul acestuia. Tutuși, în urma examinării critice, a literaturii de specialitate care cuprinde viziunile și abordările savanților autohtoni dar și din străinătate, considerăm absolut necesar de a aduce unele completări la definițiile expuse mai sus, accentul fiind plasat pe entitățile din comerț.

În opinia noastră, contabilitatea de gestiune reprezintă o ramură distinctă dar în același timp integrantă a contabilității, care permite colectarea, identificarea, cuantificarea și interpretarea datelor și informației la fiecare nivel ierarhic în parte, prin care se realizează analiza cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor prin prisma purtătorilor de valoare și a subdiviziunilor organizatoare – centre de responsabilitate, precum și controlul bugetar intern, cu scopul final de a urmări rezultatele, de a planifica, evalua, stabili și de a controla abaterile, într-o manieră secretă și confidențială, pentru întocmirea rapoartelor interne și luarea deciziilor manageriale pertinente de ordin operativ și strategic. Anume această definiție, în opinia noastră, reflectă calitățile specifice sistemului contabilității de gestiune în cadrul entităților de comerț.

1.2 Abordări conceptuale ale controlului de gestiune și identificarea posibilităților de utilizare în comerț

Nevoia de „supraveghere” a stat la baza apariției controlului de gestiune. Economistul proeminent Hofbech a enunțat ideea că se pot stabili conexiuni între creșterea industrializării, capitalismului și birocratizării cu necesitățile de control ale marilor companii industriale, precum și cu influența gestiunii științifice care a inspirat dezvoltarea instrumentelor de control în contabilitatea de gestiune [64, p. 135]. Autorii Albu N. și Albu C., în contextul organizării controlului de gestiune prin intermediul bugetelor, afirmă faptul că bugetul reprezintă un instrument privilegiat al controlului de gestiune [3, p. 18]. Accentul pe bugetare – drept sursă de informații pentru entitate, este plasat și de către cercetătoarea Bragă V. [26, p. 58-61]. Idei relevante privind operațiunile înregistrate la o entitate care organizează contabilitatea și controlul de gestiune sunt expuse de către cercetătorii Arsenie-Ghimiș A. M. [4, p. 47-50], Bajan M. [6, p. 283-285; 8, p. 132-137; 9, p. 48-51; 10, p. 33; 7, p. 48-54]. Aspecte teoretice-aplicative privind controlul de gestiune sunt abordate de către savanții Grabarovschi L. [53, p. 117-120], Mihaila S. [83, p. 239-243], Ghedrovici O. [84, p. 273-283], Tuhari T. [105, p. 33-42; 106, p. 250-257], Bouquin H. [24; 129], colectivul Edelhauser E. și Ghicajanu M. [119].

Privind în ansamblu, nu se poate evidenția o dată exactă a apariției controlului de gestiune, mai ales ca element „conștient”, nu doar ca element „instinctiv”. Apariția și dezvoltarea controlului de gestiune trebuie pusă în legătură strânsă directă cu începuturile conceptualizării contabilității în general și, mai apoi, cu primele inițiative și încercări de studiere și teoretizare a costurilor. La fel, stabilirea etapelor principale prin care a trecut de-a lungul timpului controlul de gestiune, importanța pentru cunoașterea naturii și complexității sale depinde, în mare măsură, de evoluția temporală a activităților economice. Astfel, se impune necesitatea investigării următoarelor dileme aferente controlului de gestiune, în următoarea ordine cronologică:

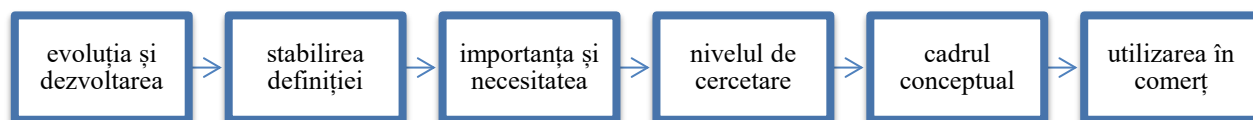


Fig. 1.3. Aspecte teoretice și aplicative problematice ale controlului de gestiune

Sursa: elaborată de autor

În ceea ce privește evoluția istorică, primele mențiuni despre noțiunea de „control” își fac apariția încă de la începutul secolului al XX-lea. Pioner în acest sens a fost Taylor F. W. care a atribuit conducerii entității și funcția de control, încă în anul 1911. Taylor a fost urmat în mod independent de către francezul Fayol H. aproximativ în 1918, care a dezvoltat o teorie generală a administrării afacerilor – adesea numită Fayolism. El și colegii săi au dezvoltat această teorie

independent de managementul științific a lui Taylor, dar aproximativ simultan. La fel ca și contemporanul său Taylor, el este recunoscut pe scară largă ca un fondator al metodelor moderne de management [165]. Baștina controlului de gestiune se consideră SUA – unde în secolul XX au apărut companii-giganți, activitatea coloșilor industriali fiind imposibilă fără control de gestiune. Controlul de gestiune a devenit pârgă care a permis apariția, dezvoltarea și menținerea unor corporații de dimensiuni impunătoare, deseori monopolizând piața pe care își desfășurau activitatea, având drept fundament o filozofie bazată pe comportamentul uman și pe teoria contractuală, axată pe raționalitate economică și aflată într-o permanentă căutare de eficiență. Controlul de gestiune rapid s-a extins și în țările din Europa de Vest începând cu anii '30 ai sec. al XX-lea, generalizându-se abia în anii '70-'80. Europa de Est în acest sens a fost mult mai lentă. Pe baza analizei literaturii de specialitate privind tematica investigată, fiind vorba de lucrări științifice autohtone dar și din străinătate, în ceea ce privește opiniile savanților aferente definiției de control de gestiune, s-au sistematizat două abordări distincte. Cei mai de vază reprezentanți ai abordării anglo-saxone/tradiționale/conservative a controlului de gestiune, se prezintă în anexa 10. În opinia noastră abordarea tradițională/anglo-saxonă/conservativă a definiției controlului de gestiune diminuează semnificativ importanța controlului de gestiune, deoarece în cadrul acestei abordări controlul de gestiune operează, în mare măsură, cu informația oferită de contabilitatea de gestiune și analizează datele din trecut, comparându-le cu datele obținute de-facto (conform datelor și informațiilor reale – efectiv înregistrate). În acest caz, controlul de gestiune are permanent un efect întârziat, fapt inacceptabil mai ales pentru entitățile din comerț – domeniu care înregistrează o evoluție spectaculoasă și foarte dinamică. În prezent, afacerile nu pot funcționa „cu întârziere” și prin urmare este necesar de a lua în considerare datele, informațiile și evenimentele trecute care urmează să creeze, în viitor, metode de soluționare a rezultatelor nefavorabile și să-și elaboreze unele acțiuni de performanță. Cei mai de vază și influenți susținători ai abordării moderne a controlului de gestiune și ideile acestora, se prezintă succind în anexa 11. Totodată, abordări conceptuale cu privire la aplicarea controlului de gestiune sunt expuse și de către autoarea Frumusachi L. [47, p. 49-53].

În urma analizei afirmațiilor expuse de către savanții din țară și din străinătate, se constată faptul că abordarea științifică modernă a noțiunii de control de gestiune înseamnă în primul rând autonomie pentru controlul de gestiune în calitate de știință, care asigură acele necesități informaționale de date ale managerilor entității în vederea stabilirii strategiilor acestora. În opinia noastră abordarea modernă a noțiunii de control de gestiune este cea mai cuprinzătoare, din simplul motiv că controlul de gestiune este perceput ca un sistem de integrare, care realizează încrucișarea armonioasă a procesului de planificare (bugetare), control și previziune a

obiectivelor stabilite de entitate, precum și procesul de luare a deciziilor de management și de identificare a unor strategii de acțiune în viitor. În urma analizei diverselor opinii și păreri ale savanților și cercetătorilor autohtoni, precum și a ideilor savanților din străinătate, care în anumite cazuri sunt similare, iar în alte cazuri sunt absolut contradictorii, considerăm că noțiunea de control de gestiune, poate fi definită ca un ansamblu complex de procese, care oferă posibilitatea managementului entității sau centrelor de responsabilitate de diferite niveluri, să asigure utilizarea resurselor și capacităților în spiritul eficacității, în vederea realizării scopurilor și obiectivelor propuse, care au fost stabilite în acord cu interesele de bază ale entității, astfel asigurând pilotarea performanței acesteia.

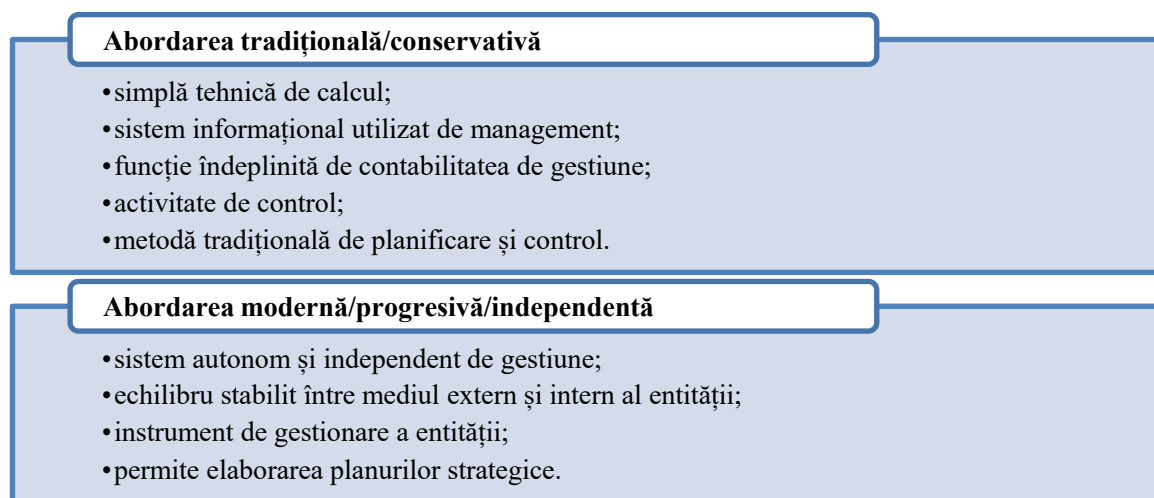


Fig. 1.4. Trăsăturile definitorii și delimitările abordărilor aferente controlului de gestiune

Sursa: elaborată de autor

Caracteristicile definitorii ale controlului de gestiune sunt reconfirmate de către autorii Georgescu I. și Bîrcă A. [51, p. 341-345].

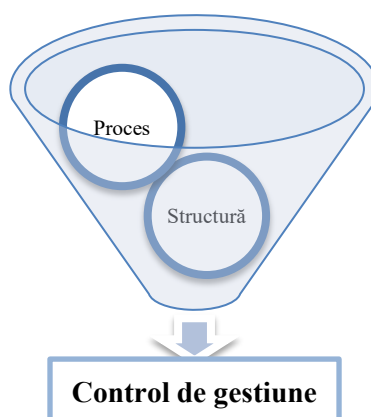


Fig. 1.5. Părțile componente fundamentale ale controlului de gestiune

Sursa: elaborată de autor

Luând în considerare definiția expusă mai sus, putem concluziona că sistemul de control de gestiune include în sine două elemente definitorii: procesul și structura. Procesul constă dintr-un ansamblu de acțiuni realizate, în timp ce structura se rezumă la adaptările organizaționale și construcțiile de informare care astfel facilitează procesul.

Elementele definitorii ale controlului de gestiune în calitate de știință, formează cadrul conceptual și se prezintă în anexa 12. Din punct de vedere al ierarhiei, controlul de gestiune este alcătuit din trei forme de control care sunt interdependente dar distincte între ele, ceea ce asigură coerența dintre controlul strategic și gestiunea curentă a unei entități. Dacă să plasăm formele controlului de gestiune pe axa timpului, în acest caz, acestea convențional pot fi denumite în:

- control pe termen lung (control strategic);
- control anual (control de gestiune);
- control curent (control operațional).

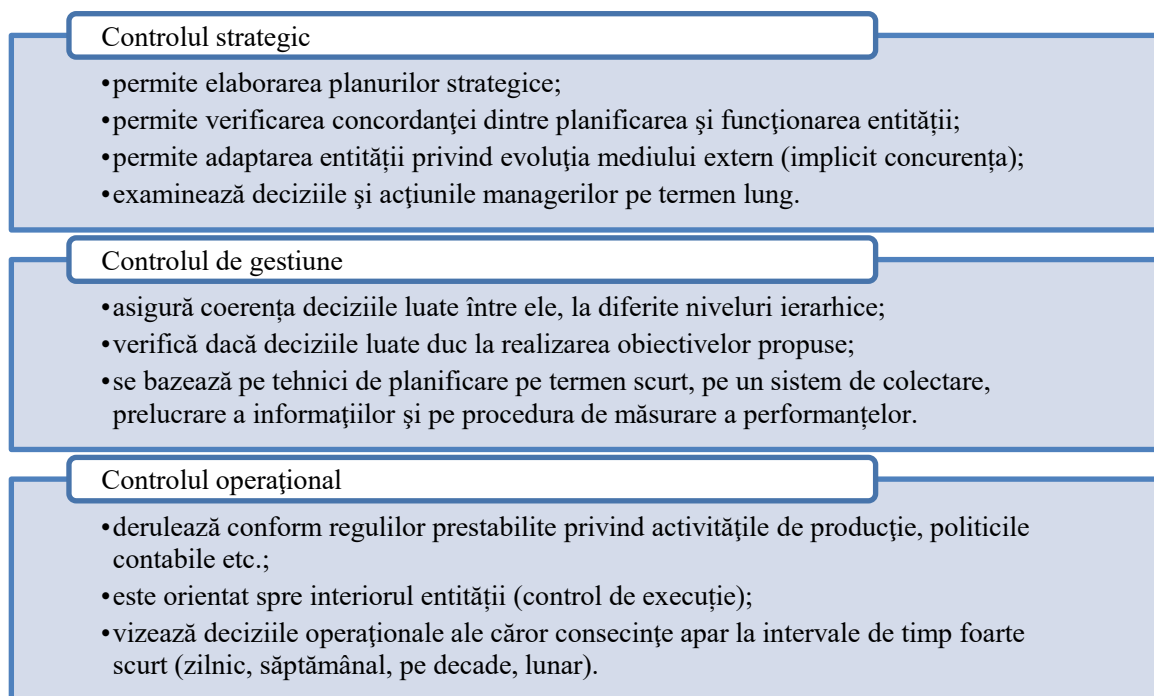


Fig. 1.6. Nivelele ierarhice ale controlului de gestiune

Sursa: elaborat de autor în baza [102, p. 383]

Koch R. J. – un consultant de management britanic, investitor și autor de cărți despre management și marketing, plasează accentul pe regula 80/20, care este o abordare originală inspirată din principiul Pareto. Aceasta, cunoscută și sub denumirea de legea celor puțini dar critici, stipulează că, în multe situații, aproximativ 80% din efecte provin din 20% din cauze. Consultantul în management american de origine română Juran J. M. a fost cel care a propus acest principiu și l-a denumit după economistul italian Vilfredo Pareto, care a fost primul care a remarcat legătura 80/20 pe când activa la Universitatea din Lausanne, în 1896, și a publicat-o în

prima lui lucrare „Cours d'economie politique”. Pe scurt, Pareto arăta că aproximativ 80% din suprafața Italiei, era deținută de 20% din populație. La fel, Pareto a dezvoltat principiul observând că aproximativ 20% din păstăile de mazăre în grădina lui produceau 80% din recoltă. Astfel, încă cel puțin o idee originală (pe lângă ideile lui Gregor Mendel - „tatăl geneticii moderne”) a fost inspirată de mazăre. De regulă, 20% dintre produse generează aproximativ 80% din vânzări [149, p. 11]. Conform regulii 80/20, se impune necesitatea ca managementul entității să răspundă la următoarea întrebare: ce anume generează cel mai mult profit pentru entitate. O simplă analiză a regulii 80/20 se regăsește mai jos, care poate fi aplicată în cadrul entităților de comerț:

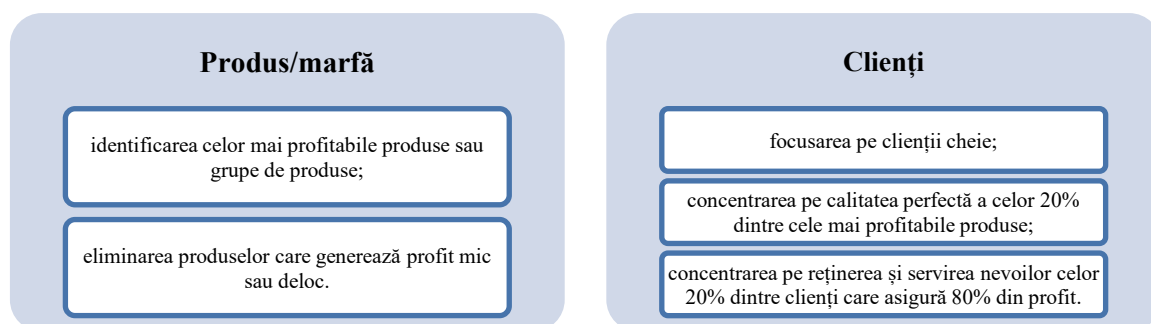


Fig. 1.7. Analiza principiului Pareto sau regulii 80/20

Sursa: elaborat de autor

Practic vorbind, la finele anului 2020, în cadrul entității de comerț B&D Electronics SRL, specializată în vânzarea accesoriilor pentru telefoane mobile, în procesul examinării procesului de implementare a controlului de gestiune, autorul a propus implementarea principiului lui Pareto în vederea creșterii venitului din vânzări, cu ajustările aferente situației concrete. Pentru aceasta, toate mărfurile vândute pe parcursul anului 2020 au fost grupate după rentabilitatea vânzărilor per grupe de marfă (raportul dintre venitul din vânzări și costul mărfii vândute, deoarece soft-ul contabil 1C generează Raportul pe rentabilitate anume într-un astfel de format) în patru intervale, care se prezintă în tabelul 1 din anexa 13. Simplu spus, în urma analizei efectuate în procesul studiului, s-a constatat că grupa de mărfuri a căror rentabilitate nu depășește 1,2 (adică adaosul comercial brut nu depășește 20%), generează circa 55% din totalul veniturilor din vânzări, iar grupa de mărfuri cu adaos comercial brut între 20% și 40% generează circa 30% din venitul din vânzări al entității de comerț. Restul mărfurilor, deși adaosul comercial brut este mai semnificativ, generează doar 15% din venitul din vânzări total. Explicația este relativ simplă: mărfurile cu adaos comercial mic se vând mai bine, reieșind din faptul că sunt accesibile unei categorii numeroase de cumpărători, în timp ce mărfurile mai scumpe (de lux) se vând mai slab, fiind adresate unei nișe mai înguste de clienți. Cu toate că adaosul comercial al mărfurilor de lux este net superior, acestea generează cel mai puțin venit din vânzări, prin urmare creșterea cotei

acestora în totalul vânzărilor cel mai probabil nu vor contribui semnificativ la majorarea veniturilor din vânzări per entitate. Pentru o percepere mai bună a situației existente la entitate pe parcursul anului 2020, datele se prezintă sub aspect grafic în figura 1 anexa 13.

Astfel, la sugestia autorului, pentru anul 2021 a fost implementat principiul lui Pareto ca element al controlului de gestiune, pentru a stimula veniturile din vânzări. Reieșind din regula Pareto, entitatea a alocat același buget de marketing (reclamă) per total pentru anul 2021, dar strict focusat pe mărfurile cu rentabilitatea de până la 1,2. Rezultatele implementării principiului Pareto conform Actului de implementare a rezultatelor cercetării științifice din 04.01.2021 se prezintă în anexa 35. Astfel, focusarea eforturilor entității asupra grupei de mărfuri cu rentabilitatea de până la 1,2 a generat creșterea cotei acestora în totalul vânzărilor de la 54,77% la 71,99%, adică cu 17,22 p.p (tabelul 2 din anexa 13). Restul grupelor de marfă au înregistrat diminări ale cotei în totalul vânzărilor, deși veniturile din vânzări generate de grupa de mărfuri cu rentabilitatea între 1,2 și 1,4 au crescut valoric, cele mai afectate fiind grupele de marfă cu adaos comercial brut semnificativ (de lux). În același timp, veniturile din vânzări au crescut cu 4 292 312,48 lei, fapt ce confirmă rezonabilitatea aplicării acestui instrument al controlului de gestiune anume în entitățile de comerț.

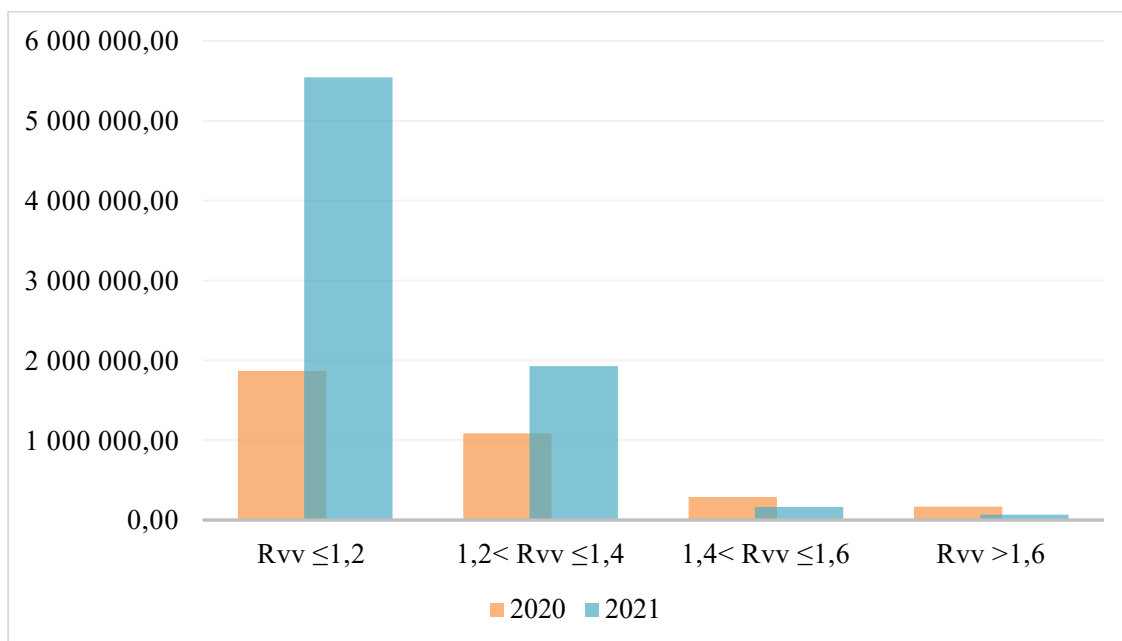


Fig. 1.8. Rezultatele implementării principiului Pareto în cadrul entităților de comerț

Sursa: elaborat de autor în baza datelor B&D Electronics SRL

Este absolut important de a determina nivelul de cercetare a contabilității și controlului de gestiune la nivel internațional, prin accesarea celor mai mari baze de date științifice disponibile la moment. Acest obiectiv poate fi realizat doar prin intermediul analizei bibliometrice, prin care se urmărește identificarea principalelor direcții de cercetare privind contabilitatea și controlul de

gestiune, precum și potențialele tendințe de cercetare la nivel național și internațional. Pentru a obține o imagine de ansamblu asupra cercetărilor științifice asociate cu contabilitatea managerială și controlul de gestiune, în calitate de „șoareci pentru experimente” au fost utilizate bazele de date Web of Science (în continuare WoS) și Scopus [127] - cele mai largi baze de date bibliografice. În calitate de criteriu de cercetare a fost utilizat identificarea sintagmelor „management accounting” și „management control” în subiectul articolelor științifice, în perioada 1975-2023. Rezultatele analizei [125, p. 55-68] sunt prezentate mai jos:

Tabelul 1.1. Informații generale privind cercetările științifice

Descriere	Rezultate	
	Web of Science	Scopus
Informații generale		
Perioada analizată	1995-2023	1977-2023
Surse (reviste, cărți etc.)	136	179
Lucrări	287	371
Rata anuală de creștere a publicațiilor, %	6,97	9,53
Citări medii pe lucrare	28,06	30,69
Referințe bibliografice	15.333	23.347
Tipul lucrărilor		
Articole	194	275
Lucrări în conferință	38	21
Conținutul lucrărilor		
Cuvinte-cheie plus	677	325
Cuvinte-cheie ale autorilor	851	932
Autori		
Autori	578	663
Autori ale lucrărilor cu un singur autor	62	98
Autori ale lucrărilor cu mai mulți autori	516	565
Colaborarea autorilor		
Lucrări pe autor	0,497	0,56
Autori pe lucrare	2,01	1,79
Coautori pe lucrare	2,33	2,16

Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor obținute prin intermediul platformei Web of Science, procesate cu ajutorul instrumentului de vizualizare Biblioshiny

Rezultatele obținute au fost interpretate prin intermediul instrumentului de analiză bibliometrică Biblioshiny. Luând în considerație informațiile prezentate în tabelul de mai sus, se poate stabili cu certitudine că în baza de date WoS, prima publicație științifică pe tema contabilității și controlului de gestiune apare abia în anul 1995, iar de-a lungul timpului s-au publicat 287 lucrări științifice, în 136 de surse, având la bază 15.333 referințe bibliografice. În același timp, în Scopus, prima lucrare științifică vizând contabilitatea și controlul de gestiune

apare mult mai devreme, și anume în anul 1977, 371 lucrări științifice fiind publicate până în prezent, adică cu 84 lucrări mai mult decât în WoS, publicate în 179 de surse și cu 23.347 referințe bibliografice. Dacă să analizăm conținutul lucrărilor științifice, s-au constatat 677 (WoS) și 325 (Scopus) de cuvinte-cheie plus 851 (WoS) și 932 (Scopus) de cuvinte cheie ale autorilor. La fel, se poate de remarcat faptul că în ambele baze de date, majoritatea lucrărilor științifice este sub forma articolelor, în speță, 194 publicații, respectiv, 275 publicații, totodată, se poate concluziona că mai mulți autori care au publicat în WoS și-au prezentat cercetările științifice în lucrările unei conferințe, adică 38 lucrări și 21 lucrări. Privind în ansamblu, cele 287 lucrări științifice publicate în WoS au fost scrise de 578 autori, cu o medie de 0,497 lucrări/autor și 2.01 autori/lucrare, de unde rezultă că la fiecare lucrare științifică au contribuit cel puțin doi autori, unui autor revenindu-i 0,497 lucrări. Distribuția demografică a publicațiilor și colaborarea internațională arată cu certitudine că cele mai multe lucrări științifice au fost publicate în Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, și anume, 76 lucrări științifice. Deopotrivă, printre cele mai productive țări se numără, Australia, Italia, Germania, Statele Unite ale Americii și Finlanda, cercetătorii cărora au publicat de-a lungul timpului 64, 61, 57, 55 și 42 lucrări științifice. Totodată, din punct de vedere al citărilor de alți cercetători în lucrările lor, cele mai citate lucrări științifice provin din Regatul Unit – 3.044 citări, Finlanda – 1.253 citări, Germania – 512 citări, Canada – 373 citări și altele, deci, se poate observa că preponderent țările mai productive în materie de cercetare a tematicii contabilității și controlului de gestiune sunt și mai citate, dar nu constituie o regulă absolută.

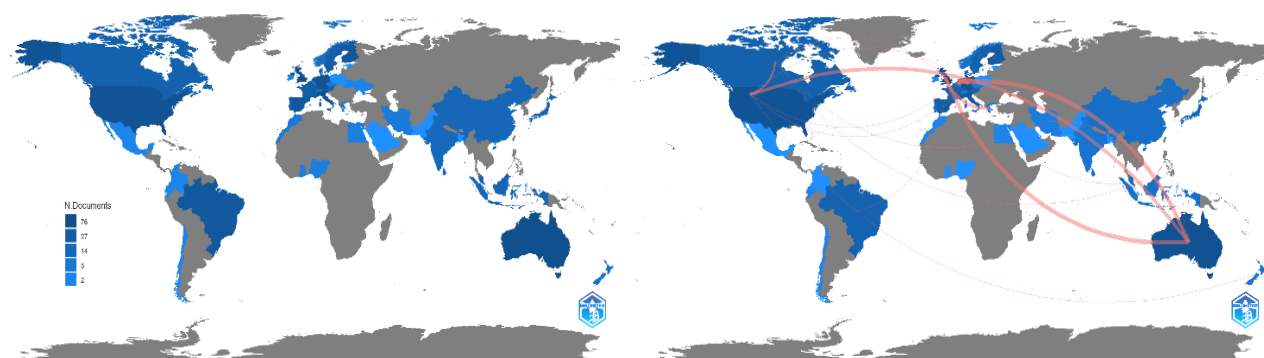


Fig. 1.9. Distribuția demografică a publicațiilor și colaborarea științifică internațională

Sursa: elaborată de autor în baza informațiilor obținute cu ajutorul platformei Web of Science pentru perioada 1975-2023, procesate prin intermediul instrumentului de vizualizare Biblioshiny

În aceeași ordine de idei, în baza figurii de mai sus se observă că cele mai multe colaborări științifice internaționale au avut loc între Australia și Olanda, Regatul Unit și Australia – 6 colaborări, la fel, între Australia și Statele Unite ale Americii, Germania și Olanda – 5 colaborări, Germania și Belgia, Olanda și Belgia – 4 colaborări și altele.

Am putea spune, că controlul de gestiune se află permanent „la răscruce” între obiectivele de viitor și problemele din prezent (curente). Acesta se află între „ciocan și nicovală”, adică privind „într-un viitor luminos” permanent trebuie să „curățe noroiul” curent. Metaforic vorbind, controlul de gestiune trebuie să asigure acea balanță (echilibru), astfel încât entitatea să nu se „împotmolească în noroiul curent” și să privească optimist în viitor, dar în același timp viceversa: managerii trebuie să fie vigilenți pentru a evita fenomenul „головокружение от успехов - amețiți de succes” remarcat de Stalin I. V., uitând totalmente de „noroiul de probleme curente” și prin facerea excesului de zel. În ceea ce privește actele normative în vigoare, acestea nu conțin definiția controlului de gestiune, însă în Legea nr. 287/2017 este specificată noțiunea de contabilitate de gestiune, drept 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 [74, art. 3, alin. (1)]. La fel, în art. 18, alin. (3), lit. c), este specificată obligația asigurării elaborării și aprobării procedeele interne privind contabilitatea de gestiune. Poziția controlului de gestiune, între contabilitate și strategiile manageriale, este elucidată de cercetătoarea Bîrcă A. [20, p. 24-31; 21, p. 70-78]. Totodată, autorul Bugan C. subliniază rolul incontestabil al controlului de gestiune în unitățile comerciale [31, p. 261-262], iar colectivul de cercetători Dumitrana M., Glăvan M. și Dumitru M. subliniază importanța meseriei de controlor de gestiune în sectorul comercial [43]. Idei inovatoare care vizează viitoarele cercetări în domeniu în contextul integrării RM în UE sunt expuse în teza de doctor a cercetătorului Brotea D.-S. [28].

Scopul controlului de gestiune se materializează în furnizarea de informații adecvate managementului în vederea luării deciziilor corecte privind gestiunea curentă și pe termen lung a entității. Calitatea și corectitudinea deciziei depinde major de calitatea și relevanța informației prezentate managementului de controlul de gestiune. Din acest punct de vedere, controlul de gestiune poate fi privit drept un instrument care permite managementului să-și identifice un „pool” de opțiuni și să aleagă soluția optimă. Iarăși, metaforic, controlul de gestiune este „undița” (instrumentul) care permite „pescarului” (managerului) să prindă (să aleagă) „cel mai mare pește” (soluția cea mai bună) dintre toți „peștii” (soluții posibile care pot fi mai mult sau mai puțin oportune) existenți în lac. Însă, în acest caz, este important ca managerul să identifice corect problema, adică pescarul urmează să identifice corect bazinul acvatic de unde acesta urmează să perscuiască „soluțiile”, să ia în considerație alți pescari (concurenții), să aleagă undița potrivită etc. La fel cum pescarul hrănește peștele în lac, pentru un pescuit de succes, la fel managerul urmează să-și alimenteze deciziile cu informație. La fel, ca în cazul pescuitului, de calitatea informației depinde calitatea soluției care va fi „pescuită”.

1.3 Influența structurii organizaționale și a activității entităților de comerț asupra contabilității și controlului de gestiune

Comun pentru toate entitățile economice, inclusiv pentru entitățile de comerț, este faptul că organizarea și funcționarea unei entități sunt orientate spre realizarea cu succes a obiectivelor sale, în sensul că fiecare componentă organizatorică în general, sau acțiune în particular, trebuie să corespundă și să se alinieze unor cerințe bine definite care reies din obiectivele acesteia. Sistemul de conducere a unei entități economice reprezintă totalitatea elementelor componente precum și a relațiilor dintre aceste elemente componente, care sunt structurate într-un anumit cadru organizatoric în care are loc desfășurarea proceselor de conducere ale activității entității în ansamblu. Elementele care formează cadrul organizațional sunt foarte importante, chiar decisive pentru existența, funcționarea optimă și dezvoltarea entității.

Astfel, nu se poate imagina desfășurarea unei activități colective, mai ales desfășurarea unei activități economice, fără să existe o anumită ordine în ceea ce privește rolurile angajaților, fără a reglementa sarcinile și responsabilitățile acestora și a legăturilor reciproce strânse pe care funcționarea entității le presupune. Acest fapt este valabil în orice domeniu: într-o orchestră și în fotbal, în administrație și în business etc. Proiectarea sistemului de roluri în entitate este o problemă fundamentală de bază a managementului, proces care deseori este comparat cu structura arhitecturală și design-ul unei construcții. Fără un „schelet” construit corect, cât de atrăgător nu ar fi design-ul construcției, mult timp aceasta nu va rezista. Sistemul de roluri se materializează în structura organizatorică a entității. Într-o viziune generală, sistemul de conducere al entității este definit de următoarele componente și anume:

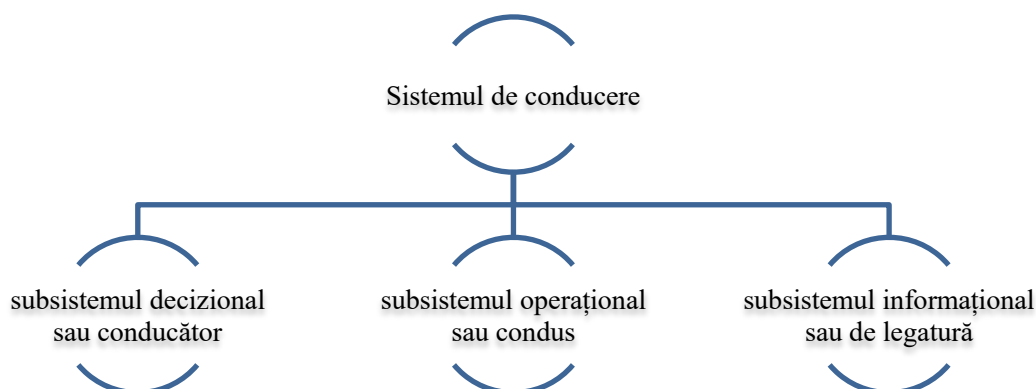
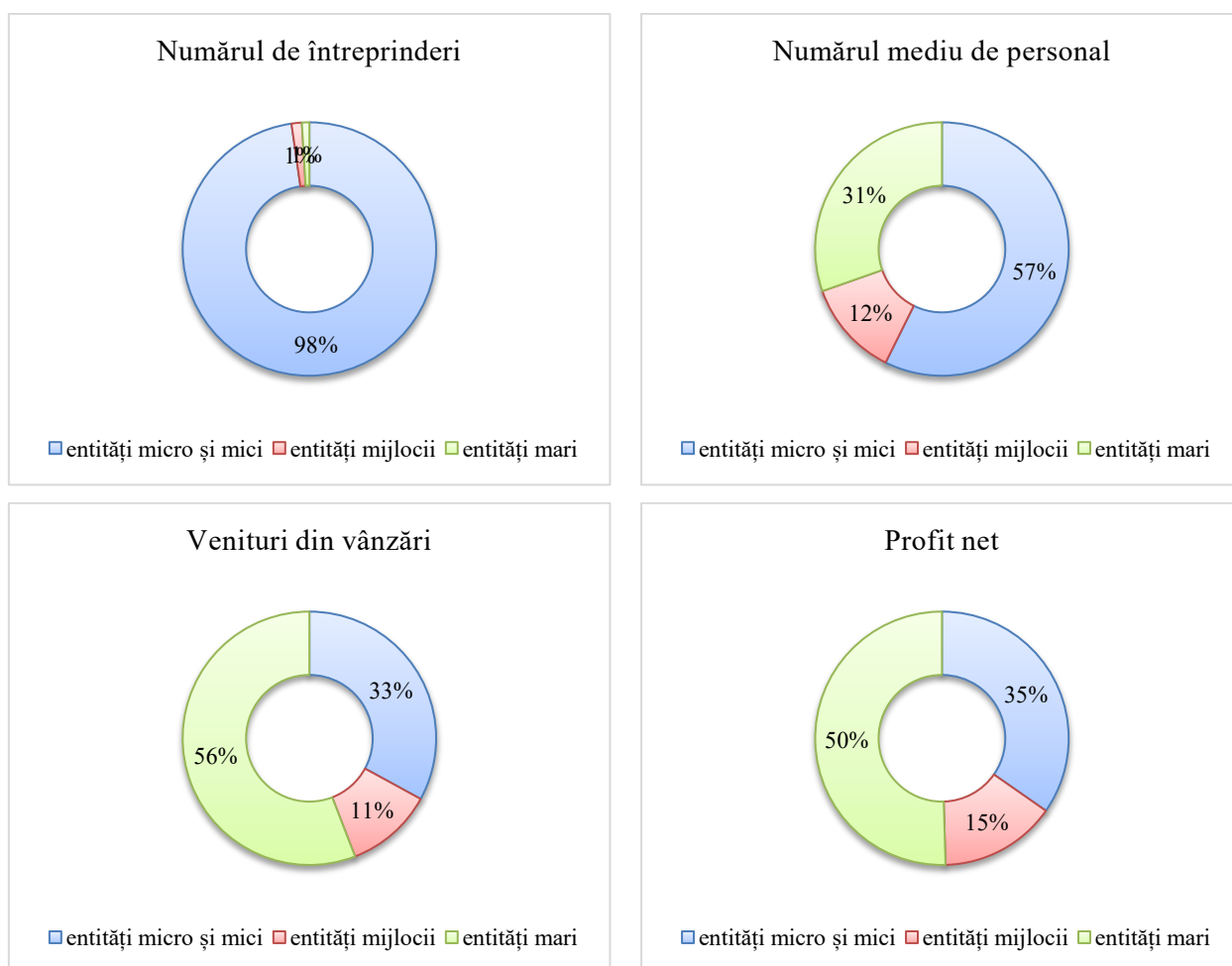


Fig. 1.10. Subsistemele sistemului de conducere

Sursa: elaborat de autor

Structura organizatorică este definită ca ansamblul persoanelor, al subdiviziunilor organizatorice și al relațiilor dintre acestea astfel constituite încât să asigure premisele organizatorice adecvate realizării obiectivelor prestabilite [102, p. 453]. Aspecte ce vizează

structura organizatorică și organizarea grupurilor de entități sunt prezentate în lucrările autorilor Ursachi E. [112, p. 453-456], Țurcanu V. [111, p. 450-452], Vișan D., Burada C., Burtescu C. și Luță D. [113, p. 2-16]. Structura organizatorică a entității reprezintă ansamblul sau totalitatea posturilor și compartimentelor unei entități, legăturile și relațiile care se stabilesc între acestea. O structură construită corect poate favoriza sau dimpotrivă inhiba comunicarea, rezolvarea operativă sau tergiversarea soluționării problemelor, reducerea consumurilor de muncă, în timp ce organizarea necorespunzătoare a acestei structuri duce la apariția unor disfuncțiuni principale în activitatea entității, generează dezordine permanentă și ineficiență la toate nivelele. Într-o viziune mai exactă, sau simplu spus detaliată, sistemul de conducere este alcătuit din două componente majore care se prezintă în anexa 14. Pe parcursul cercetării, autorul în mod constant s-a ciocnit cu o dilemă fundamentală aferentă obiectului investigației: accentul urmează a fi plasat pe studierea entităților de comerț mari sau pe cele mici? Pentru a răspunde la această întrebare, s-a luat decizia de a cerceta datele statistice privind entitățile de comerț:



**Fig. 1.11. Entitățile micro și mici ca pondere în comerț
în funcție de anumiți indicatori**

Sursa: elaborate de autor pe baza informațiilor din Banca de date statistice

Astfel, în rezultatul cercetării, s-a constatat că din numărul total de întreprinderi de 62 608 unități (anul 2022), tocmai 21 341 erau entități de comerț, dintre care 20 881 erau întreprinderi micro. Cu alte cuvinte, entitățile de comerț ca număr dețin o pondere de 34,09% din toate entitățile din RM, iar 97,84% din numărul entităților de comerț sunt întreprinderi mici și micro – adică o majoritate covârșitoare. Totodată, din numărul mediu de personal total pe comerț de 124 378 salariați (anul 2022), 71 306 persoane sunt salariați ai entităților de comerț micro și mici, adică se înregistrează o pondere de 57,33% în totalul salariaților din comerț. La fel, din 292 195,65 milioane lei venituri din vânzări obținute de entitățile de comerț în anul 2022, 96 274,75 (32,95%) milioane lei venituri din vânzări au fost generate de entitățile de comerț mici și micro. Adicional, din 15 280,48 milioane lei profit net (pierdere neta) al perioadei de gestiune pentru 2022, entitățile de comerț mici și micro au generat 5 301,29 milioane lei, adică 34,69%. Astfel, în urma analizei observăm impactul semnificativ al entităților mici și micro asupra ramurii de comerț în particular și asupra economiei RM în general. Ținând cont de faptul că entitățile de comerț mijlocii și mari dispun de resurse suficiente pentru consolidarea sistemului de contabilitate și control de gestiune, atenția și efortul autorilor în procesul de cercetare urmează a fi focusat preponderent pe entitățile de comerț mici, asigurând prin rezultatele investigațiilor – un suport semnificativ pentru managementul unor astfel de entități. Prin urmare, în calitate de obiectiv al cercetării, ne-am propus elaborarea unei structuri organizatorice (organigrame) specifică pentru entitățile de comerț micro și mici, care ar putea fi utilizată în calitate de instrument al controlului de gestiune de către managementul unor astfel de entități cu resurse umane și financiare limitate. Prin urmare, am selectat cel mai răspândit tip de entitate de comerț micro: entitate cu mai multe magazine cu amănuntul și cu ridicata. Printre caracteristicile unei astfel de entitate de comerț se numără: unitățile sunt magazinele mici, fiecare dintre ele angajează doar câțiva oameni, punând la dispoziție clienților o gamă similară de mărfuri. La elaborarea organigramei specifice unei entități de comerț, urmează de ținut cont de un număr maxim de șapte „departamente”, conform regulilor generale de management. Fiecare dintre departamentele din organigrama constă de obicei din trei funcții principale, care sunt denumite „birouri” în Departamentul Administrativ și „subdiviziuni” în departamentele 1-6. Prin urmare, numărul maxim recomandat de departamente ar putea fi de șapte, iar numărul maxim de „birouri” sau „subdiviziuni” de 21 (a câte trei funcții principale per departament). Funcțiile mai mici care alcătuiesc birourile sau subdiviziunile se numesc „servicii” în Departamentul Administrativ și „secții” în altele. Diferența de nume este necesară, deoarece în esență Departamentul Administrativ este situat deasupra celorlalte departamente în linia de comandă și gestionează activitățile acestora, fiind „creierul” întregii entități și fiind responsabil pentru

succesul tuturor activităților. În urma cercetărilor efectuate, pentru Departamentul Administrativ al entităților de comerț, autorul recomandă existența a trei birouri: 21 - Biroul proprietarului / Consiliul de fondatori; 20 - Biroul solicitărilor oficiale; 19 - Biroul Directorului Executiv / General. În Departamentul Administrativ, spre deosebire de departamentele 1-6, se recomandă numerotarea birourilor/secțiilor în sens invers – simbolizând caracterul închis al circuitului comercial:

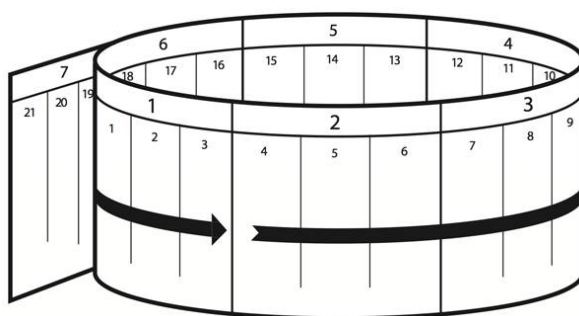


Fig. 1.12. Regula numerotării birourilor/secțiilor în entitățile de comerț

Sursa: elaborat de autor

Organigrama unei entități economice în general, și a unei entități de comerț în particular, foarte detaliat, se prezintă în anexa 15. În continuare, în calitate de obiectiv a cercetării, s-a propus elaborarea și evidențierea componentelor specifice ale structurii organizatorice specifice pentru entitățile de comerț mici și mijlocii, reieșind din faptul că ponderea acestora în economia RM este covârșitoare, însă resursele manageriale ale unor astfel de entități sunt limitate. Astfel, utilizând bazic organigrama unei entități economice în general, și a unei entități de comerț în particular, vom evidenția particularitățile specifice unei entități de comerț cu mai multe magazine de vânzări cu amănuntul și vânzări cu ridicata:

			1															5					
7			1	2	3	2				3			4			13	14	15	6				
21	20	19				4	5	6A	6B	7	8	9	10	11	12				16	17	18		
						Subdiviziunea de Promovare	Subdiviziunea de merchandising	Subdiviziunea de Vânzări cu amănuntul	Subdiviziunea de Vânzări cu ridicata				Subdiviziunea de Achiziții	Subdiviziunea de Depozitare	Subdiviziunea de Livrare				Subdiviziunea de Relații Publice	Subdiviziunea Servicii Complementare	Subdiviziunea Stimulare Cumpărători		

Fig. 1.13. Structura organizatorică specifică entităților de comerț

Sursa: elaborat de autor

Astfel, prin rezultatele cercetării, s-a obținut un instrument util disponibil publicului larg dar și mediului de afaceri, pe care managementul entităților de comerț mici îl vor utiliza în procesul de organizare a controlului de gestiune în activitatea lor practică. Nu întâmplător, în procesul cercetării, am setat în calitate de obiectiv – elaborarea structurii organizatorice (organigrama) pentru o entitate cu mai multe magazine de vânzări cu amănuntul și vânzări cu ridicata.

Tabelul 1.2. Particularitățile organigramei entității de comerț cu mai multe magazine de vânzări cu amănuntul și vânzări cu ridicata

Departament	Nr.	Birou / Subdiviziune	Funcții îndeplinite specifice
1. Departamentul de Dezvoltare (Отделение построения)			își îndeplinește funcțiile pentru toate magazinele entității de comerț, inclusiv recrutarea și introducerea în funcție a salariaților
2. Departamentul de Distribuție (Отделение распространения)	4	Subdiviziunea de Promovare (Отдел Продвижения)	organizează campanii de promovare pentru toate magazinele, le asigură cu semnalistică (panouri), materiale publicitare, aranjamente de vitrine, creează un sistem de carduri de reducere pentru colectarea datelor despre clienți și achizițiile acestora
	5	Subdiviziunea de merchandising	formează sortimentul de mărfuri vândute în magazine, dezvoltă și implementează metode de aranjare/plasare a mărfurilor, le asigură cu materiale POS (point of sale, точка продаж), stabilește prețurile etc.
	6A	Subdiviziunea de Vânzări cu amănuntul	personalul magazinelor de retail
	6B	Subdiviziunea de Vânzări cu ridicata	activitatea cu clienții corporativi și en-gros pentru vânzările directe de mărfuri, a căror livrare este realizată de către Departamentul 4
3. Departamentul de Finanțe (Финансовое отделение)			îndeplinește toate funcțiile obișnuite, având în vedere că există funcții de inspecție a activității casierilor din magazine.
4. Departamentul tehnic (Техническое отделение)	10	Subdiviziunea de Achiziții	relațiile cu furnizorii, aprovizionarea cu mărfuri în depozitul/depozitele entității
	11	Subdiviziunea de Depozitare	depozitul/depozitele, unde se efectuează stocarea intermediară și completarea comenzilor pentru livrarea în magazine, precum și întreținerea spațiilor și echipamentelor depozitului și magazinelor
	12	Subdiviziunea de Livrare	livrarea mărfurilor în magazinele de vânzări cu amănuntul
6. Departamentul de relații publice (Отделение по работе с публикой)	16	Subdiviziunea de Relații Publice (sau Subdiviziunea PR) (Отдел По связям с общественностью (или PR-отдел))	relațiile generale cu publicul
	17	Subdiviziunea de Servicii Complementare	amplasarea în magazine a serviciilor speciale (reîncărcare telefoane mobile, acceptarea plăților pentru servicii și altele) pentru a atrage un flux suplimentar de vizitatori
	18	Subdiviziunea Stimulare a Cumpărătorilor	organizarea acțiunilor speciale printre clienți pentru atragerea cunoscuților/rudelor acestora, organizarea direcționării cumpărătorilor către magazine de către alte entități

Sursa: elaborat de autor

Drept particularități ale unei astfel de entități, putem evidenția: magazine mici, în fiecare dintre ele lucrând doar câțiva salariați, și care oferă clienților un sortiment similar de mărfuri. În figura de mai sus, se observă amplasarea Departamentului de Dezvoltare (nr. 1) și

Departamentului de perfecționare profesională (nr. 5) puțin deasupra celorlalte departamente. Acest fapt nu este întâmplător și evidențiază aplicabilitatea funcțiilor acestor departamente asupra tuturor magazinelor de vânzări cu amănuntul ale entității de comerț.

Mai sus, la fel sunt specificate și evidențiate funcțiile specifice îndeplinite de departamentele entității de comerț cu mai multe magazine de vânzări cu amănuntul și vânzări cu ridicata. Utilitatea structurii organizatorice elaborate de autor a fost demonstrată și reconfirmată prin Actul de implementare care se prezintă în anexa 36.

Astfel, în rezultatul cercetării a fost descrisă amănunțit organigrama entităților de comerț cu mai multe magazine de vânzări cu amănuntul și vânzări cu ridicata, și prin urmare această structură organizatorică poate fi utilizată și implementată în practică de către managementul unor astfel de entități de comerț mici care dispun de resurse financiare limitate. Prin urmare, prin studiul efectuat, s-a atins un obiectiv major – elaborarea structurii organizatorice specifică entităților de comerț mici cu mai multe magazine – care reprezintă un instrument util al controlului de gestiune.

La etapa actuală de dezvoltare a managementului entităților și controlului de gestiune în general, a structurilor organizatorice și proceselor economice în particular, este absolut și inevitabil de punctat rolul tehnologiilor moderne în cadrul acestui proces de dezvoltare. Entitățile economice, inclusiv cele de comerț, implementează și realizează structura organizatorică și controlul de gestiune, prin utilizarea celor mai diverse aplicații și softuri.

În procesul cercetării, în calitate de obiectiv urmărit și element inovativ, ne-am propus identificarea și implementarea în practică a structurii organizatorice în cadrul entităților de comerț cu ajutorul unui soft sau aplicații web. Un exemplu concret identificat în acest sens este aplicația Trello. În continuare, vom prezenta din punct de vedere practic, cum are loc procesul de implementare a structurii organizatorice a unei entități de comerț și a controlului de gestiune, printr-o aplicație computerizată. Trello este un instrument de management în stil Kanban, care reprezintă o modalitate de a vizualiza toate sarcinile pe care trebuie să le îndeplinească managerul sau echipa, departamentul, subdiviziunea, compartimentul, secția etc. În procesul cercetării, în calitate de element de inovație științifică, ne-am propus identificarea căilor de implementare a metodei Kanban – metodă preponderent utilizată de management în producție, la entitățile de comerț – drept instrument de aplicare practică computerizată a elementelor structurii organizatorice și controlului de gestiune, fapt confirmat prin actul de implementare a rezultatelor prezentat în anexa 37. Astfel, în cadrul entității de comerț angro Catygroup AV SRL, specializată în comercializarea semințelor pentru producătorii agricoli mari, structura organizatorică pe orizontală în cadrul aplicației Trello presupune existența mai multor echipe de

vânzători (workspaces (marcate cu chenar roșu în figura 1 din anexa 16), în traducere loc de muncă). Echipele sunt denumite după numele managerului (exemplu, workspace Adelina Pantelei). Același manager poate avea mai multe echipe (de exemplu Adelina Pantelei, Adelina Pantelei 1, Adelina Pantelei 2 etc.). În cadrul fiecărei echipe există mai multe Board-uri (secțiunea marcată de chenarul galben din figura 1 din anexa 16), care în cazul dat presupune clienții gestionați de echipa (workspace-ul) Adelina Pantelei, de exemplu Apigold SRL, Appas Solutions SRL, Familia Gavrilă SRL etc.

În cadrul fiecărui Board, în cazul dat board-ul reprezintă denumirea clientului de care este responsabilă echipa (workspace-ul) Adelina Pantelei, există patru etape de bază prin care trece orice client: To Do (sarcini de făcut), In Progress (sarcini în proces), To Sign (sarcini de semnat) și Done (sarcini terminate). Astfel, fiecare sarcină care trebuie executată de către echipa Adelina Pantelei, aferentă clientului (board-ului) Familia Gavrilă SRL, apare pentru prima dată în rubrica/etapa To Do (sarcini de făcut), după care urmează să parcurgă celelalte etape, până când cardul ce conține descrierea sarcinii respective nu ajunge în rubrica/etapa Done (sarcini terminate). În cadrul unui board, managerul superior poate adăuga/scoate membrii echipei care au tangențe cu acest board/client. De asemenea, prin introducerea unei sarcini, în rubrica To Do se generează un card „Kanban”, unde se stabilește detaliile sarcinii și membrul echipei care trebuie să execute această sarcină. La fel, se indică termenul limită de executare a sarcinii, și regimul de urgență. De exemplu, pe data de 28.06.2022 a fost creată sarcina „de introdus facturile” care trebuie executată de membrul echipei Anastasia Burbulea până pe 30.06.2022, iar sarcina are o urgență medie, fiind colorată cu galben. Ulterior, acest card „Kanban” urmează să treacă prin toate rubricile/etapele. În același timp, managerul echipei Adelina Pantelei, poate urmări în timp real, la ce etapă de execuție se află fiecare sarcină aferentă unui anumit client. Din punct de vedere practic, acest proces se vizualizează în figura 2 din anexa 16.

În cadrul unei sarcini (card Kanban), managerul precum și membrii echipei pot lăsa diverse comentarii privind detaliile de executare a sarcinii, efectuând diverse însemnări și notițe (figura 3 din anexa 16). Aceste plăci/carduri Kanban pot fi utilizate atât pentru gestionarea timpului, cât și pentru planificarea proiectelor-sarcinilor. Cea mai simplă tablă Kanban are trei coloane: „De făcut – To Do”, „În curs de realizare – In Progress” și „Terminat – Done”. Fiecare proiect-sarcină este împărțit în etape diferite: câte etape – atâtea coloane sunt în tabloul Kanban. Toate aceste elemente facilitează comunicarea în cadrul structurii organizaționale a entității, asigură un control de gestiune eficient și o bună funcționare a entității economice în general.

Un aspect important din punct de vedere al controlului de gestiune, îl reprezintă faptul că aplicația Trello permite urmărirea în timp real a task-urilor și a etapelor de execuție la care

aceste task-uri se află. De asemenea, aplicația Trello trimite, în mod automatizat, notificări în ceea ce privește expirarea termenului de execuție a unui anumit task. Executorul își poate seta de sinestătător sarcinile pe care urmează să le execute. La fel, șeful ierarhic superior, poate stabili anumite sarcini, și în cadrul aplicației să stabilească un termen de execuție precum și executorul sarcinii concrete. Mai mulți ca atât, aplicația Trello este interconectată cu poștele electronice ale executanților, și prin urmare notificările sunt expediate și prin email. De exemplu, atunci când managerul stabilește pentru un vânzător o sarcină în aplicația Trello, acestuia la email îi vine o notificare privind existența acestui task în aplicația Trello. Deja acesând link-ul din email, acesta vizualizează în board-ul din Trello detaliile privind sarcina respectivă. La fel, managerul poate seta când aplicația îi va reaminti executorului despre faptul că termenul de execuție a sarcinii în curând va expira. În același timp, odată ce executorul nominalizat de manager, începe executarea sarcinii, acesta o deplasează din rubrica To Do în rubrica In Progress. Imediat ce executorul a deplasat sarcina dintr-o rubrică în alta, managerului la email îi va veni o notificare despre acest fapt. Astfel, managerul permanent este la curent despre procesul de execuție a sarcinii respective. Prin urmare, nivelul de eficiență a echipei de vânzări, va crește constant, din simplul motiv că aplicația reamintește executorului despre apropierea termenului-limită de execuție (deadline), dar în același timp, din punct de vedere al controlului de gestiune, managerul urmărește în timp real procesul de execuție a sarcinilor, poate corecta abaterile prin adăugarea de comentarii etc. care imediat sunt vizualizate de către executor. Aplicația permite analiza rezultatelor: fie că este vorba de un succes sau de un eșec (figura 4 din anexa 16).

Sistemul de evidență contabilă permite automatizarea proceselor de primă importanță pentru orice entitate de comerț, fapt ce se prezintă în anexa 17. Marea majoritate a entităților de comerț din Republica Moldova utilizează în calitate de program informatic pentru organizarea evidenței contabile programul 1C. În același timp, pentru îndeplinirea unor funcții mai specifice, pot fi utilizate unele module special dezvoltate prin intermediul 1C sau alte soft-uri mai bine adaptate nevoilor și cerințelor managementului entității de comerț (anexa 18).

În procesul cercetării, pe lângă soluții tehnologice în stil Kanban, ne-am propus identificarea și altor aplicații care ar fi utile pentru implementarea structurii organizatorice și controlului de gestiune cu elemente specifice pentru entitățile de comerț. Un soft util și suficient de extins identificat pentru o astfel de optimizare, care poate fi ajustat pentru necesitățile manageriale ale entităților din comerț – este sistemul CRM iiko, fapt confirmat prin actul de implementare a rezultatelor prezentat în anexa 38. Astfel, în procesul investigațiilor de cercetare efectuate, s-a stabilit că acest sistem informatic va permite managementului să gestioneze entitatea de comerț cu amănuntul, finanțele și alte procese prin utilizarea unui singur software. În

concluzie, automatizarea entităților de comerț cu amănuntul în general, este extrem de eficientă, ca metodă de gestionare electronică centralizată a tuturor proceselor din cadrul acesteia.

Structura organizatorică a entității reflectă indirect specificul fiecărei organizații. Acesta este motivul de bază pentru care, structurile organizatorice nu se înscriu în șabloane tipizate, există diferențieri fundamentale în structura organizatorică a entităților care variază semnificativ de la o ramură economică la alta sau chiar în cadrul aceluiași domeniu de activitate economică în funcție de mărimea entității, de tehnologiile utilizate, de gradul de dispersie teritorială și geografică, de competențele personalului etc. În ceea ce privește structura organizatorică a entității, relevantă în acest sens, este afirmația dramaturgului William Shakespeare:

„Lumea întreagă e o scenă,

Toți bărbații și femeile doar niște actori:

Au intrările și ieșirile lor;

Iar un singur om joacă multe roluri în viață”.

Prin urmare, în rezultatul cercetării, în premieră s-a adaptat și implementat în practică utilizarea metodei Kanban – în calitate de instrument al controlului de gestiune, în cadrul entităților de comerț din RM. Dacă anterior, metoda Kanban era utilizată doar de către entitățile producătoare, în procesul de cercetare, s-a adeverit posibilitatea aplicării acesteia cu succes și în comerț. La fel, am efectuat o tentativă de adoptare a soluțiilor computerizate (aplicația Trello) în stil Kanban, dar și a aplicațiilor web care nu utilizează această metodă (CRM iiko) pentru facilitarea introducerii structurii organizatorice și controlului de gestiune în cadrul entității de comerț. Astfel, s-a reușit cu succes ajustarea structurii organizatorice aplicabile entităților economice în general, particularităților specifice ale activităților entităților de comerț în particular, totodată fiind prezentată influența organigramei asupra organizării contabilității și controlului de gestiune în cadrul unor astfel de entități.

1.4 Concluzii la capitolul 1

În capitolul prezentat, sunt analizate aspectele importante cu privire la evoluția și rolul contabilității de gestiune în cadrul sistemul informațional al entităților de comerț. La fel, sunt realizate abordări conceptuale ale controlului de gestiune în vederea identificării posibilităților de utilizare în comerț. Totodată, se examinează în detaliu influența structurii organizaționale și a proceselor economice în cadrul activității entităților de comerț asupra contabilității și controlului de gestiune. Din investigațiile efectuate, pot fi formulate următoarele concluzii relevante:

1. Contabilitatea de gestiune a cunoscut o dezvoltare spectaculoasă de-a lungul timpului evoluând treptat de la o simplă contabilitate a costurilor, în care accentul era plasat pe

determinarea costului de producție, până la un domeniu distinct și independent al contabilității, unde aceasta este deja puternic focusată pe planificare, analiză și previziune. În urma analizei opiniilor savanților autohtoni și din străinătate, au fost identificate trei tipuri de abordări științifice ale definiției contabilității de gestiune: simpliste, integratoare și independente. În viziunea autorului, abordarea independentă sau separatistă a definiției contabilității de gestiune, este cea mai rezonabilă din toate punctele de vedere. Cercetările efectuate au permis autorului completarea noțiunii contabilității de gestiune – defintă drept o știință distinctă, care integrează contabilitatea, bugetarea, controlul și analiza datelor privind costurile și rezultatele entității în general și pe subdiviziuni separate, accentul fiind plasat pe gestiune. În calitate de parte integrantă a contabilității, contabilitatea de gestiune permite colectarea, identificarea, cuantificarea și interpretarea datelor și informației la fiecare nivel ierarhic în parte al unei entități, având în calitate de scop final planificarea și evaluarea costurilor, stabilirea și controlul abaterilor, analiza executării bugetelor pentru întocmirea rapoartelor interne și luarea deciziilor manageriale pertinente operative și strategice.

2. Prin cercetarea efectuată, s-a obținut o delimitare mai clară și mai accentuată între contabilitatea de gestiune și cea financiară. Datele oferite de contabilitatea de gestiune urmează să completeze informația furnizată de contabilitatea financiară, fapt ce permite posibilitatea luării de decizii optime privind activitatea entității. Spre deosebire de contabilitatea financiară, organizarea contabilității de gestiune nu este strict reglementată, și prin urmare aceasta se face în dependență de acele cunoștințe teoretice, experiențe practice, profesionalismul, judecățile, percepțiile și creativitatea specialistului contabil, ceea ce constituie un punct forte indiscutabil și plasează contabilitatea de gestiune în topul preocupărilor manageriale. Prin prisma contabilității de gestiune, contabilitatea nu este privită doar ca o cheltuială obligatorie impusă de legislația fiscală, ci ca o investiție în dezvoltarea strategică a entității.

3. În legătură cu definiția controlului de gestiune, în virtutea cercetării în profunzime a literaturii de specialitate pe tematica abordată din RM și din străinătate, în opinia autorului se conturează două grupe distincte de abordări științifice expuse de savanți cu renume mondial, și anume: abordări conservative, potrivit cărora controlul de gestiune este considerat o simplă tehnică de calcul care are un „permanent efect de întârziere”; și abordări progresive, potrivit cărora controlul de gestiune se prezintă ca un sistem autonom și independent de gestiune. În opinia noastră abordarea conservativă a definiției controlului de gestiune diminuează semnificativ importanța acestuia, deoarece în cadrul acestei abordări controlul de gestiune operează, în mare măsură, cu informația oferită de contabilitatea de gestiune și analizează datele din trecut, comparându-le cu datele obținute de-facto. Astfel, constatăm faptul că abordarea

științifică progresivă a definiției controlului de gestiune înseamnă în primul rând independență și autonomie în calitate de știință, care asigură acele necesități informaționale de date ale managerilor entității în vederea stabilirii strategiilor acestora. În opinia noastră abordarea progresivă a definiției de control de gestiune este cea mai cuprinzătoare și largă, din simplul motiv că controlul de gestiune este perceput ca un sistem de integrare, care realizează încrucișarea armonioasă a procesului de planificare (bugetare), control și previziune a obiectivelor stabilite de entitate, precum și procesul de luare a deciziilor de management și de identificare a unor strategii de acțiune în viitor.

4. Sintetizând rezultatele analizei bibliometrice, se constată următoarele direcții de cercetare care ar putea fi dezbătute în cercetările științifice viitoare:

- rolul contabilității de gestiune în procesul decizional;
- relevanța costurilor în fundamentarea deciziilor operaționale și strategice;
- organizarea și exercitarea controlului de gestiune în cadrul entității;
- implementarea sistemelor de evaluare a performanței entității;
- controlul costurilor entității prin intermediul bugetării.

5. În urma analizei detaliate a celor mai diverse opinii și păreri ale savanților și cercetătorilor din Republica Moldova, precum și a ideilor savanților străini, în opinia autorului controlul de gestiune poate fi definit ca un ansamblu complex de procese, care oferă posibilitatea managementului entității sau centrelor de responsabilitate de diferite niveluri, să asigure utilizarea resurselor și capacităților în spiritul eficacității, în vederea realizării scopurilor și obiectivelor propuse, care au fost stabilite în acord cu interesele de bază ale entității.

6. Structura organizatorică a entității economice reflectă în mod indirect specificul fiecărei organizații. Acesta este motivul fundamental pentru care, structurile organizatorice nu se înscriu în template-uri și șabloane tipizate, există diferențieri bazice în structura organizatorică a entităților care variază semnificativ de la o ramură economică la alta sau chiar în cadrul aceluiași domeniu de activitate economică în funcție de dimensiunile entității, de tehnologiile utilizate și implementate, de gradul de dispersie din punct de vedere teritorial și geografic, de competențele personalului existent etc. Totuși, în rezultatul investigațiilor efectuate, autorul a creat un instrument universal pentru elaborarea organigramei unei entități economice prin aplicarea Regulei numerotării birourilor/secțiilor, care presupune faptul că numărul maxim recomandat de departamente ar putea fi de cel mult șapte, iar numărul maxim de „birouri” sau „subdiviziuni” de cel mult 21, a câte trei funcții principale per departament. La fel, contribuția autorului s-a materializat în elaborarea unei structuri organizatorice specifice entităților de comerț cu mai

multe magazine de vânzări cu amănuntul și vânzări cu ridicata, fapt ce va permite implementarea elementelor controlului de gestiune pe scară largă de către managementului unor astfel de entități cu resurse limitate, dar foarte răspândite pe teritoriul RM.

7. Entitățile economice, inclusiv cele de comerț, implementează structura organizatorică și realizează controlul de gestiune, prin utilizarea celor mai diverse aplicații și softuri. Astfel, implementarea controlului de gestiune, implică aplicarea inevitabilă a soluțiilor tehnologice pe scară largă, realizarea eficientă a controlului fiind imposibilă fără acestea. În calitate de obiectiv al cercetării, a fost realizată implementarea cu succes a metodei Kanban în cadrul entităților de comerț autohtone, drept soluție tehnologică fiind utilizată aplicația Trello. Astfel, metoda Kanban – aplicată pe scară largă în sectorul de producere din țările dezvoltate, a fost „adaptată” de către autor pentru entitățile din domeniul comerțului reieșind din realitățile și specificul activităților comerciale din RM. Totodată, pe lângă aplicațiile web pe bază de Kanban, au fost identificate și alte soluții tehnologice care ar putea fi utile în vederea implementării structurii organizatorice și controlului de gestiune cu elemente specifice pentru entitățile de comerț, cum ar fi softul CRM iiko.

Structura organizațională a entităților de comerț numărul cărora este în creștere permanentă, dar mai ales specificul activităților desfășurate de către acestea, au o influență majoră asupra contabilității și mai ales asupra procesului de organizare a evidenței contabile în cadrul unor astfel de entități. Organizarea evidenței contabile, pe lângă alegerea atentă a politicilor contabile, la etapa actuală de dezvoltare a tehnologiilor, de regulă presupune în primul rând alegerea corectă a softului contabil care va fi implementat. Alegerea tehnologiei (soft-ului), care ar părea nesemnificativă sau cel puțin de importanță redusă, de fapt va influența semnificativ calitatea informației care va fi furnizată managementului, în vederea luării unor decizii corecte, la timp și pertinente, care urmează să se alinieze cu obiectivele companiei și cu strategia acesteia pe termen lung. Astfel, aplicarea tehnologiilor nu reprezintă doar o necesitate, ci un avantaj competitiv semnificativ.

2. METODOLOGIA ȘI PRACTICA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE ÎN ENTITĂȚILE DE COMERȚ

2.1. Particularitățile organizării activității și contabilității de gestiune în entitățile de comerț

Activitatea entităților de comerț presupune numeroase procese economice ce vizează fluxul de mărfuri, cum ar fi: achiziția, transportarea la punctul de comercializare, recepționarea, ambalarea, încărcarea-descărcarea, stocarea, vânzarea, aplicarea reducerilor și distribuirea către cumpărătorii finali etc. Lanțul de achiziție și comercializare a mărfurilor prezintă tangențe cu fluxurile de numerar, formarea datoriilor furnizorilor și generarea creanțelor cumpărătorilor. Articolul 3 din Legea nr. 231/2010 cu privire la comerțul interior, definește activitatea de comerț drept activitatea comerciantului în baza unei sau mai multor forme de comerț, exercitate separat sau combinat, participând la circuitul comercial, prin intermediul unităților comerciale, inclusiv prin prestarea serviciilor comerciale complementare [76, art. 3]. Importanța evidenței creanțelor cu scop de control și gestiune este punctată de autoarea Donea S. [42, p. 363-370].

Lucrări atotcuprinzătoare ce vizează organizarea contabilității de gestiune în entitățile de comerț, includ cercetările savanților autohtoni și din străinătate, cum ar fi: Tuhari T. [104; 167], Feleagă N. [45], Grabarovschi L. [54, p. 153-156], Harea R. [57], Horomnea E. [60], Jalbă L. [66], Man M. și Stanciu A. [81, p. 82-85], Bajerean E. [140], Nicolaeva G. [158], Patrov V. [160], Degos J. [132, p. 34-41].

Procesul de organizare a activității în entitățile de comerț, presupune în primul rând crearea persoanei juridice sau a persoanei fizice ce desfășoară activitatea de întreprinzător. O cotă semnificativă din entitățile de comerț „îmbracă” forma organizatorico-juridică de societate cu răspundere limitată. Important în cazul entităților de comerț, este stipularea în actele de constituire a genurilor de activitate specifice activității de comerț. Genurile de activitate urmează a fi indicate în procesul înregistrării de stat a persoanei juridice sau fizice ce desfășoară activitate de întreprinzător, în fața I.P. „AGENTIA SERVICII PUBLICE”, Departamentul înregistrare și licențiere a unităților de drept. Denumirile și codurile genurilor de activitate pot fi consultate prin accesarea Clasificatorului activităților din economia Moldovei [89]. De exemplu, entitatea de comerț Leathermax SRL, în actele de constituire – mai exact în statutul și extrasul din registrul de stat al persoanelor juridice nr. 12898 din 07.09.2018, are stipulate mai multe genuri de activitate, printre care se numără și activități specifice activității de comerț, cum ar fi:

- 47.72 Comerț cu amănuntul al încălțămintei și articolelor din piele, în magazine specializate (activitatea principală).

Conform prevederilor CAEM-2 [89, p. 162], această clasă include vânzarea cu amănuntul a încălțăminte, vânzarea cu amănuntul a articolelor din piele, vânzarea cu amănuntul a accesoriilor de călătorie din piele și înlocuitori de piele.

Organizarea contabilității de gestiune prezintă diverse probleme privind intrarea și ieșirea mărfurilor care afectează activitatea entităților de comerț, și prin urmare soluționarea aspectelor problematice necesită abordări atipice dar suficient argumentate. Organizarea contabilității în entitățile de comerț vizează stabilirea clară a obiectivelor și principiilor acestui proces. Obiectul comerțului în calitate de ramură a economiei RM cuprinde mai multe elemente, care se prezintă prin enumerare: schimbul de mărfuri; vânzarea-cumpărarea mărfurilor; deservirea cumpărătorilor.

Din definiția noțiunii de activitate de comerț, putem concluziona faptul că activitatea comerciantului presupune:

- activitatea în baza uneia sau mai multor forme de comerț;
- desfășurarea activității prin intermediul unităților comerciale;
- activitatea poate include servicii comerciale complementare.

Tipologia unităților comerciale se stabilește conform nomenclatorului prevăzut în anexa nr. 5 la Legea nr. 231/2010, iar devierile nesemnificative de la tipul notificat nu pot fi considerate drept necorespondere tipului respectiv [76, art. 7, alin. (2)]. Astfel, după cum a fost menționat mai sus, din punct de vedere practic și în conformitate cu prevederile Nomenclatorului unităților comerciale, entitatea Red Lamp SRL își desfășoară activitatea de comerț prin intermediul secției comerciale, care potrivit pct. 17 din anexa 5 este definită drept unitate comercială cu suprafață comercială A (cu o suprafață comercială de până la 30 m²), care funcționează, de regulă, în spațiile comerciale din magazine, încăperi, construcții sau structuri, fără a dispune de spații auxiliare de procesare a mărfurilor, fiind admisă separarea suprafeței totale pentru stocarea unei cantități de mărfuri necesare asigurării calitative a ofertei. Vânzarea unui sortiment de produse alimentare sau mărfuri nealimentare, decis de comerciant, se efectuează prin intermediul vânzătorului [76, anexa nr. 5, pct. 17]. Prin urmare, activitatea de comerț prevede în mod obligatoriu existența unei unități comerciale. De exemplu, entitatea de comerț Red Lamp SRL este specializată în vânzarea cu amănuntul a obiectelor de artă și artizanat. Procesul de vânzare se realizează la fel prin intermediul unității de comerț: secție comercială. Activitatea de comerț desfășurată de entitate se încadrează la codul CAEM-2, 47.78 Comerț cu amănuntul al altor bunuri noi, în magazine specializate [89]. Totodată, toate aceste informații se regăsesc în notificarea privind inițierea activității de comerț. În conformitate cu Legea nr. 231/2010, art. 7, principalele forme ale desfășurării activității de comerț sunt:

Tabelul 2.1. Formele principale ale comerțului

Forma	Caracteristicile
comerțul cu ridicata	- se desfășoară prin intermediul unităților comerciale de tip C; - dispun, după caz, de depozite; - organizează păstrarea și prelucrarea produselor; - completează stocurile de marfă; - asigură suportul informațional; - prestează servicii de transport; - oferă și alte servicii aferente comerțului.
comerțul cu amănuntul	- se desfășoară prin intermediul unităților comerciale, cu excepția celor menționate la art. 8 alin. (1); - regulile specifice de desfășurare a comerțului cu amănuntul se aprobă de Guvern.
comerțul cash and carry	- comerțul se desfășoară pe bază de autoservire; - sortimentul propus trebuie să conțină o varietate de produse alimentare și nealimentare, asigurând un spectru larg al necesităților clienților, și nu poate fi compus doar din produse de același tip; - clienții sunt înregistrați în baza de date electronică a unității comerciale; - clientului i se eliberează o legitimație de acces netransmisibilă; - actele permise necesare și condiționările aplicabile corespund cu cele pentru comerțul cu ridicata; - logoul companiei (brandul), amplasat la sediile unităților comerciale, pe indicatoare și utilizat în publicitate, va conține în mod obligatoriu inscripția „cash and carry” cu un font lizibil.
serviciile comerciale	- se desfășoară prin intermediul unităților comerciale; - prezența unei forțe de muncă capabile să presteze serviciul; - existența bazei tehnice necesare (existența unității de prestări servicii și a utilajului corespunzător); - existența unei oferte de prestare a serviciului având caracteristicile specifice tipului de serviciu.
alimentația publică	- se desfășoară în unități specializate, care se clasifică pe tipuri, în funcție de serviciile prestate consumatorilor; - existența unor încăperi dotate cu echipament corespunzător procesului tehnologic pentru fiecare tip de unitate de alimentație publică; - autorizarea sanitar-veterinară a activității de comerț în conformitate cu prezenta lege.

Sursa: elaborat de autor în baza art. 7-11 din Legea nr. 231/2010

Notificarea privind inițierea activității de comerț, poate fi verificată în regim online, accesând pagina web a Direcției Comerț, prestări servicii și alimentație publică din cadrul Direcției Generale Economiei, Comerț și Turism a Consiliului Municipal Chișinău: <https://comert.chisinau.md/autorizatii.php?l=ro>. În ceea ce privește tipul unității comerciale, Leathermax SRL își desfășoară activitatea comercială prin intermediul Magazinului mărfuri industriale, localizat pe adresa mun. Chișinău, Vasile Alecsandri str., nr. 74, nr. 1, cu suprafața comercială de 34,9 m2.

Comerțul cu amănuntul la entitățile analizate se desfășoară prin unități comerciale tipul cărora este specificat în notificările privind inițierea activității de comerț, și preluate din anexa nr. 5 din Legea nr. 231/2010. De exemplu, entitatea de comerț Leathermax SRL își desfășoară

activitatea de comerț cu amănuntul a articolelor de marochinărie din piele prin intermediul unității comerciale: magazin de mărfuri industriale, în timp ce entitatea de comerț Red Lamp SRL își desfășoară activitatea de comerț cu amănuntul a articolelor de artizanat prin intermediul unității de comerț: secție comercială. Tipul unității comerciale, din punct de vedere practic, influențează mărimea taxei pentru unitățile comerciale și pentru prestări de servicii care se calculează și se achită de către entitatea de comerț.

Potrivit prevederilor art. 290 lit. e) din Codul fiscal, subiecți ai impunerii cu taxa pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii sunt persoanele juridice, de regulă sub formă de SRL-uri, și persoanele fizice care desfășoară activitate de antreprenariat, care iau forma de ÎI, care dispun de obiecte ale impunerii. Potrivit articolului 291 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, obiectul impunerii sunt unitățile care, conform CAEM-2, corespund activităților expuse în anexa nr. 1 la Legea nr. 231/2010 cu privire la comerțul interior. Astfel, în cazul entităților Leathermax SRL și Red Lamp SRL, acestea sunt subiecți ai impunerii, deoarece sunt îndeplinite simultan două condiții:

- a) sunt persoane juridice;
- b) dispun de obiect ale impunerii.

În ceea ce privește entitatea de comerț Leathermax SRL, obiectul impunerii îl constituie unitatea comercială Magazin mărfuri industriale care corespunde activităților expuse în anexa nr. 1 la Legea nr. 231/2010 cu privire la comerțul interior: comerț cu amănuntul al cărților, în magazine specializate; comerț cu amănuntul al ziarelor și articolelor de papetărie, în magazine specializate; comerț cu amănuntul al încălțămintei și articolelor din piele, în magazine specializate.

În același timp, obiectul impunerii al entității de comerț Red Lamp SRL, îl constituie secția comercială, care corespunde activității comerț cu amănuntul al altor bunuri noi, în magazine specializate cu codul 47.78 din CAEM-2. Cota taxelor locale se stabilește de către autoritatea administrației publice locale în funcție de caracteristicile obiectelor impunerii, conform art. 292, alin. (2) din CF. Cotele concrete sunt publicate pe pagina-web oficială a Serviciului Fiscal de Stat. De exemplu, în ceea ce privește entitatea de comerț Red Lamp SRL, în baza Deciziei nr. 25/1 din 29 decembrie 2020 „Cu privire la aprobarea și punerea în aplicare a taxelor locale pentru anul 2021”, aceasta a calculat și achitat trimestrial pentru anul 2021 taxa în mărime de 450 lei, deoarece conform anexei nr. 3 la Decizia Consiliului municipal Chișinău nr. 25/1 din 29.12.2020, pct. 3, pentru tipul unității comerciale secție comercială cu suprafața de până la 5 m2, se stabilește o taxă în mărime de 1800 lei anual. În același timp, în cazul entității de comerț Leathermax SRL, care dispune de magazin în calitate de unitate comercială, mărimea

taxei pentru anul 2021 constituie 4200 lei, deoarece suprafața comercială a acestuia este de până la 50 m2. Din punct de vedere practic, identificarea mărimii taxei pentru unitățile comerciale, se realizează prin studierea atentă și detaliată a deciziilor administrațiilor publice locale.

În general, procesul de analiză a deciziilor emise de către administrațiile publice locale, reprezintă un „izvor” nesecat de informații, care permit o mai bună înțelegere a principiilor de funcționare a unităților de comerț sub aspect practic, ceea ce inevitabil îmbunătățește calitatea specialistului contabil, care urmează să calculeze, să raporteze și să achite taxele pentru unitățile comerciale aferente. În ceea ce privește plata și raportarea aferentă, acestea se prezintă în tabelul de mai jos, unde se specifică baza impozabilă, cota și deadline-urile:

Tabelul 2.2. Aspecte privind taxa pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii

Denumirea taxei	Baza impozabilă a obiectului impunerii	Unitatea de măsură a cotei	Termeni privind plata și prezentarea informațiilor
Taxă pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii	Unitățile de comerț și/sau de prestări servicii care corespund activităților expuse în anexa nr. 1 la Legea nr. 231/2010 cu privire la comerțul interior	Lei, anual pentru fiecare unitate de comerț și/sau de prestări servicii	Trimestrial, până la data de 25 a lunii imediat următoare trimestrului gestionar

Sursa: elaborat de autor în baza anexei la titlul VII din CF

Aspectul practic al raportării taxei pentru unitățile comerciale, presupune faptul că informațiile aferente se prezintă în darea de seamă pe taxele locale forma TL13.

Generalizând cele expuse mai sus, în calitate de element inovativ, în rezultatul cercetării am optat pentru crearea Checklist-ului organizării activității de comerț, cu scopul facilitării organizării corecte a activităților comerciale, mai ales pentru managementul entităților de comerț mici – care dispun de resurse limitate în procesul angajării sau contractării specialiștilor contabili, consultanților fiscali și/sau juriștilor la etapa „punerii pe roate” a afacerii în domeniul comerțului. Odata parcurs, comerciantul va avea siguranța că activitatea de comerț este inițiată în mod corect cu respectarea tuturor cerințelor legale:

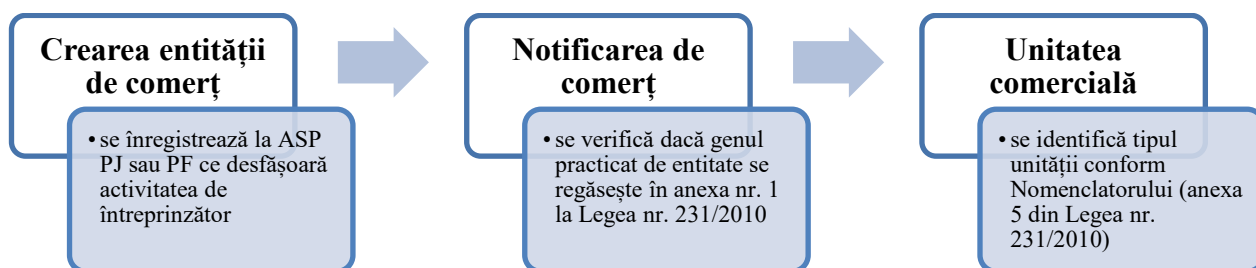


Fig. 2.1. Checklist-ul organizării activității de comerț

Sursa: elaborat de autor

Entitățile de comerț prin unitățile comerciale aferente, reprezintă veriga indispensabilă dintre producătorii și consumatorii de bunuri, îndeplinind funcția de intermediari. Astfel,

unitățile de comerț reprezintă „puntea de trecere” care asigură circuitul permanent al mărfurilor, existența acestora fiind absolut vitală pentru buna funcționare a economiei în general, și a relațiilor comerciale în particular. Anume entitățile de comerț acționează în calitate de „ambasadori” contribuind la stabilirea unor legături puternice și permanente între entitățile de producere și cumpărătorii finali. În cadrul relațiilor comerciale, orice marfă parcurge un drum care cuprinde mai multe etape, cum ar fi: achiziționarea, formarea stocurilor, păstrarea, vânzarea către cumpărători. Fiecare dintre aceste etape, prezintă trăsături distincte și definitorii, influențând organizarea contabilității de gestiune. Particularitățile etapelor fluxului de mărfuri în cadrul unității de comerț, se prezintă în tabelul de mai jos:

Tabelul 2.3. Particularitățile fluxului de mărfuri în unitățile comerciale

Etapa	Descrierea succintă
Achiziționarea	tranzacție care presupune procesul de trecere a mărfurilor din proprietatea furnizorului în proprietatea cumpărătorului, care de regulă presupune un decalaj dintre momentul cumpărării și momentul intrării.
Formarea stocurilor	operațiune de constituire a rezervelor de mărfuri cu scopul final de asigurare a continuității procesului de vânzare a acestora, fără întreruperi nejustificate. Rolul major al acestei etape se rezumă la asigurarea unor vânzări neîntrerupte.
Păstrarea	proces ce presupune asigurarea condițiilor optime de păstrare a stocurilor de marfă, astfel încât acestea să nu piardă în timp calitățile și proprietățile inițiale, întrucât procesul de vânzare a mărfurilor presupune mișcare pe axa cronologică.
Vânzarea (comercializarea)	procesul de trecere a dreptului de proprietate asupra mărfurilor către cumpărător având la bază o înțelegere reciprocă.

Sursa: elaborat de autor

Procesul de achitare a contravalorii mărfurilor achiziționate și vândute, depinde de metodele de plată utilizate, care pot fi relativ diverse în funcție de mărimea entității de comerț. Astfel, distingem mai multe tipuri de efectuare a plății pentru mărfurile procurate, care se prezintă în figura de mai jos:

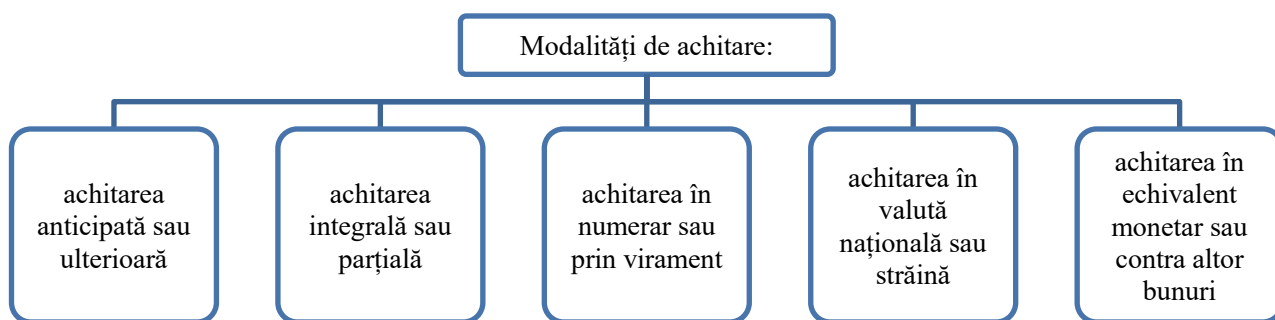


Fig. 2.2. Modalități de achitare a mărfurilor

Sursa: elaborat de autor

Fluxul mărfurilor în cadrul unității comerciale al unei entități de comerț începe de la procesul de achiziționare a mărfurilor de la producători și/sau furnizori. Următoarea etapă

presupune trecerea dreptului de proprietate asupra mărfii către cumpărător urmată de achitarea de regulă în numerar – în casieria entității de comerț. Numerarul încasat de la cumpărători este predat din casierie băncii comerciale prin depunerea acestuia la contul curent al entității de comerț. Predarea numerarului din casierie și depunerea acestuia în conturile curente bancare al entității de comerț, se realizează prin două modalități:

- de către încasator – angajat în cadrul entității de comerț, prin contract individual de muncă și cu care urmează a fi încheiat un contract de răspundere materială deplină;
- de către încasator – angajatul băncii, prin încheierea contractului cu banca comercială privind oferirea unor astfel de servicii.

Astfel, fluxul mărfurilor în cadrul unității comerciale se prezintă în figura de mai jos:

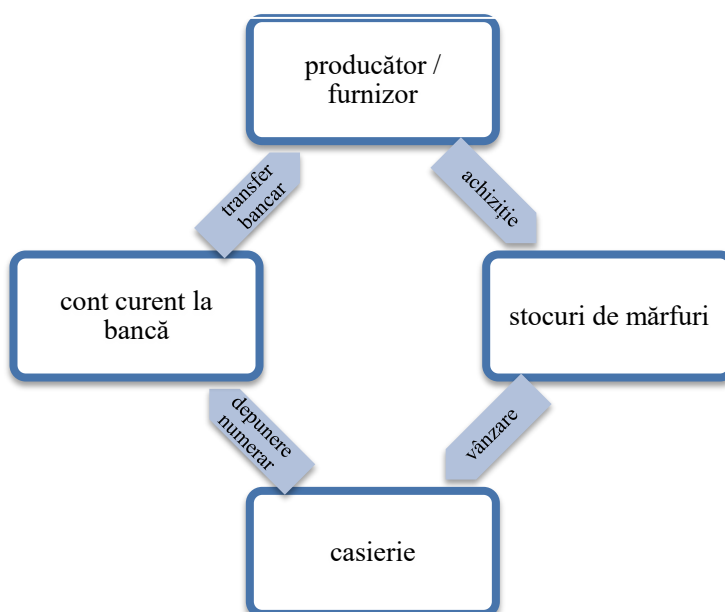


Fig. 2.3. Fluxul mărfurilor în cadrul unității comerciale

Sursa: elaborată de autor

La marea majoritate a entităților de comerț mici, cum ar fi Leathermax SRL și Red Lamp SRL, în calitate de încasator servește administratorul entității, care în marea majoritate a cazurilor este și asociat unic, adică este proprietarul entității de comerț. Odată ce dimensiunea entității de comerț crește, adică odată ce entitatea de comerț gestionează mai multe unități comerciale, deja aceasta cel mai probabil va apela la serviciile de încasator, în baza contractului de prestări servicii încheiat cu banca comercială.

În procesul cercetării, a fost identificată o modalitate mai eficientă de lucru cu numerarul relevantă pentru entitățile de comerț mici și mijlocii. Astfel, s-a constatat că unele bănci comerciale din Republica Moldova, oferă soluții mai interesante și atractive. De exemplu, BC Procredit Bank SA, oferă posibilitatea pentru entitățile comerciale mici care dispun de propriul

încasator, să depună numerarul în terminalele cash-in aflate în cele mai diverse locații ale municipiului Chișinău. Astfel, încasatorul nu trebuie să mai piardă timp pentru a depune mijloacele bănești din casieria entității la ghișeul filialei băncii comerciale la care se deservește, urmând să se deplaseze la oficiul filialei și să piardă timp așteptând în rând viu, dar poate depune mijloacele bănești la contul bancar curent, nemijlocit la terminalul cash-in. La fel ca oricare altă operațiune economică, procesul de depunere a numerarului din casieria unității comerciale la contul curent bancar, aceasta urmează a fi documentată corect, în vederea reflectării acestei operațiuni în evidența contabilă a entității de comerț cu amănuntul. Din punct de vedere contabil, operațiunea de predare a numerarului din casierie încasat anterior de la cumpărătorii de mărfuri, se realizează în baza documentului primar dispoziție de plată de casă. Documentul primar dispoziția de plată de casă urmează a fi semnată de către conducătorul, contabilul-șef, persoana responsabilă care a primit numerarul și casierul care a platit mijloacele bănești. Ulterior, toate documentele de casă se cumulează în registrul de casă al entității comerciale.

La momentul predării mijloacelor bănești la ghișeul băncii comerciale, în calitate de document primar justificativ, banca comercială eliberează ordinul de încasare a numerarului, care confirmă recepția de către casierul băncii a mijloacelor bănești în numerar de la persoana responsabilă din cadrul entității de comerț. După cum a fost menționat anterior, există posibilitatea ca încasatorul să nu interacționeze direct cu casierul băncii, prin depunerea mijloacelor bănești în terminalul cash-in. În acest caz, documentul primar justificativ este bonul eliberat de terminalul cash-in care confirmă depunerea de către încasator a mijloacelor bănești în terminal.

Se evidențiază faptul că persoana responsabilă din cadrul entității de comerț, depune numerarul din casieria întreprinderii, la contul curent bancar deschis la banca comercială, fiind eliberat documentul primar ordinul de încasare a numerarului. Este de menționat un element foarte important, și anume destinația tranzacției: încasări din vânzări. Totodată, la sugestia autorului, entitatea de comerț Consigma SRL a deschis un cont curent în valută națională la BC Procredit Bank SA, în vederea depunerii mijloacelor bănești din casieria entității prin intermediul încasatorului propriu în terminalul cash-in, fără a interacționa cu reprezentanții băncii comerciale. În urma studiului efectuat, s-a constatat că anterior încasatorul petrecea la ghișeul băncii în mediu 35 minute, pe când odată cu implementarea modalității depunerii numerarului prin terminalele cash-in, procedura durează nu mai mult de 5 minute. Astfel, s-a înregistrat o economie de timp de circa 30 minute în mediu per o depunere de numerar.

Din punct de vedere financiar, rezultatele implementării (anexa 39) se prezintă în tabelul de mai jos, unde se regăsesc calculele detaliate:

**Tabelul 2.4. Rezultatele implementării depunerii
numerarului prin terminalele cash-in**

Nr.	Salariul brut lunar, lei	program complet de lucru (în mediu pe lună), ore	Timp cheltuit lunar până la implementare, ore	Timp cheltuit lunar după implementare, ore
1.	8000 lei	169 ore	8,75 ore (35 minute ÷ 60 minute × 15 depuneri în mediu pe lună)	1,25 ore (5 minute ÷ 60 minute × 15 depuneri în mediu pe lună)
2.	Salariul mediu pe oră = 8000 lei ÷ 169 ore = 47,34 lei			
3.	Economia înregistrată în lei = (8,75 ore – 1,25 ore) × 47,34 lei = 355,05 lei			
4.	Economia înregistrată în % = 355,05 lei ÷ 8000 lei × 100% = 4,44%			

Sursa: elaborat de autor

La moment, pe piața de comerț din Republica Moldova au apărut echipamente care combină un terminal de plată (POS) cu funcționalități de casă de marcat, astfel încât unitatea de comerț să poată avea totul într-un singur dispozitiv, fără a fi necesar existența separată a terminalului de plată POS și a echipamentului de casă și control. Cu ajutorul acestui serviciu, unitatea de comerț poate asigura pentru cumpărători procesarea plăților rapide și sigure cu cardul, fără să mai fie nevoie să utilizeze doar numerarul. Dispozitivul emite bonuri fiscale conforme cu legislația fiscală, astfel încât unitatea de comerț să se poate conforma tuturor cerințelor legale. Avantajele utilizării unor astfel de dispozitive sunt majore, și sunt enumerate conform listei de mai jos:

- acceptă atât plățile securizate Visa, Mastercard, Apple Pay, Google Pay, cât și plățile în numerar (cash);
- înlocuiește casa de marcat (echipamentul de casă și control tradițional), terminalul bancar (POS), imprimanta de bonuri, computerul, scannerul de coduri de bare;
- dispune de o interfață ușor de utilizat (user-friendly), pentru că este proiectat la fel ca un smartphone, pe un sistem de operare pe bază de android;
- este o soluție potrivită pentru magazine, restaurante, servicii de curierat, taxiuri sau comercializarea la târguri, conferințe, expoziții etc.;
- utilizarea unui astfel de echipament exclude necesitatea achiziționării de către unitatea de comerț a unor echipamente de casă de marcat tradiționale, care sunt mai costisitoare;
- în situația deconectării serverului fiscal, acceptă plăți offline pe o durată de timp de până la 72 de ore.

De exemplu, banca comercială MAIB SA oferă astfel de dispozitive cu denumirea de OnePos, în parteneriat cu furnizorul de echipamente de casă și control Alex S&E SRL. Pentru a beneficia de un astfel de dispozitiv, entitatea de comerț urmează să parcurgă următorii pași:

1. să depună o cerere la bancă;
2. să semnează contractul cu banca comercială;
3. să procure dispozitivul de la partenerul băncii Alex S&E SRL.

Documentele necesare pentru a beneficia de posibilitatea instalării unui astfel de dispozitiv sunt:

1. Extras din Registrul de stat al PJ (nu mai vechi de 6 luni);
2. Buletinul de identitate al administratorului companiei și al beneficiarilor efectivi care dețin o cotă mai mare de 25% din capitalul statutar.

Organizarea activității și contabilității entităților de comerț, presupune eforturi manageriale considerabile din partea conducerii acestora și care implică abilități de gestiune ce vizează de regulă nivelurile ierarhice superioare: nivelul tactic și cel strategic, care în consecință are la rândul său efecte semnificative asupra nivelului operațional. Idei relevante privind organizarea contabilității de gestiune care vizează cele mai diverse segmente (schimbul de mărfuri, reducerile comerciale, gestiunea materialelor, gestiunea stocurilor, pierderile de mărfuri, contabilitatea ambalajelor etc.) sunt expuse în cercetările autorilor Tuhari T. [168, p. 27-33], Bălău R. A. [18, p. 42-45], Giștemulte C. [52, p. 167-169], Haiducova M. [55, p. 184-187], Graur A. [56, p. 131-134, 121, p. 118-123], Harea R. [58, p. 90-94], Mazova S. [154, p. 65-70], Stratulat N. [163, p. 45-52; 164, p. 58-69], Macarie O.-L. [80, p. 13-21]. Atunci când se vorbește despre organizarea activității entităților de comerț, se are în vedere procesele și regulile care există la fiecare etapă a circuitului de mărfuri în cadrul uneia sau mai multor unități de comerț, cum ar fi:

- aprovizionarea;
- stocarea sau depozitarea;
- nemijlocit vânzarea;
- gestionarea fluxului de numerar, care vizează încasarea mijloacelor bănești de la cumpărători, și achitarea cu furnizorii.

În procesul cercetării, în urma analizei situației reale și a modului de organizare a activității de comerț, a fost identificată o problemă majoră cu care se confruntă entitățile de comerț indiferent de mărimea acestora. Astfel, atât la entitățile mari cât și la entitățile de comerț mici, s-a constatat problema evidenței cantitativ-valorice a mărfurilor. Această problemă poate fi rezolvată relativ simplu dacă în unitățile de comerț sunt instalate echipamente performante care permit evidența valorică, însă procurarea unor astfel de echipamente implică costuri semnificative, care deseori sunt imposibile pentru unitățile de comerț din afara mun. Chișinău.

Astfel, în calitate de obiectiv al cercetării a fost setat identificarea unei soluții care ar permite evidența cantitativ-valorică, dar fără achiziționarea unor echipamente și softuri performante costisitoare.

Deci, să presupunem că într-un orașel raional există o unitate de comerț – magazin de bomboane. Vânzătorul comercializează bomboane de diferite tipuri, iar în evidența contabilă urmează să casăm printr-o oarecare modalitate marfa (bomboanele) vândută pe fiecare element în parte. Aici urmează să punctăm următoarele limitări la care urmează să ne supunem:

1. Conform pct. 25 din Anexa nr. 1 la Hotărârea Guvernului nr. 141/2019 unul din elementele specifice bonului de casă/documentul fiscal pentru activitățile de comerț și prestarea serviciilor este denumirea fiecărei mărfi (serviciu). Prin urmare, emiterea bonurilor de casă cu denumirea generică „bomboane” nu este conformă legislației în vigoare.
2. Este practic imposibil pentru vânzător, fără dotarea unității de comerț cu echipamente de scanare a mărfii și acces la softul contabil direct în unitate, să se efectueze casarea acestora pe fiecare poziție în parte de bomboane.

Pentru a soluționa problema evidenței cantitativ-valorice pentru astfel de unități de comerț, la sugestia autorului, în primul rând a fost elaborată formula matematică care reflectă esența mișcării mărfurilor din punct de vedere valoric per unitate de comerț pe parcursul unei luni de gestiune:

$$\text{Sold}_{\text{inițial}} (\text{la prețuri de vânzare}) + \text{Intrări}_{\text{(la prețuri de vânzare)}} - (\text{Intrări de mijloace bănești}_{\text{casierie}} + \text{transfer bancar pentru marfa efectiv vândută} - \text{Intrări}_{\text{avansuri primite (de regulă prin transfer bancar)}}) = \text{Sold}_{\text{final}} (\text{la prețuri de vânzare}) \quad (2.1)$$

Esența formulei prezentate mai sus este una simplă, dar nu atât de evidentă cum ar părea la prima vedere, și se rezumă la următoarea ordine de idei: soldul final de mărfuri la sfârșit de lună, fără detalierea pe poziții de marfă, din punct de vedere valoric, poate fi determinat prin adunarea la soldul inițial de mărfuri (la preț de vânzare) a intrărilor de marfă pe parcursul lunii (achiziții sau mișcări interne de la depozit la magazin, la preț de vânzare) și scăderea sumei mijloacelor bănești primite prin casierie sau transfer bancar (de fapt care reprezintă suma vânzărilor sub aspect valoric), cu excepția sumelor avansurilor primite (avansurile nu reprezintă vânzări și respectiv nu presupun ieșirea mărfurilor din gestiunea entității). Din punct de vedere al fluxului de documente, formula de mai sus capătă următorul aspect:

$$\text{Sold}_{\text{inițial}} (\text{conform Raportului de primire și realizare a mărfurilor (inventariere) de la sfârșitul lunii precedente}) + \text{Intrări}_{\text{(conform facturilor fiscale în caz de achiziție sau conform facturilor fiscale non-livrare în cazul mișcărilor interne de la depozit la magazin)}} - (\text{Intrări de mijloace bănești}_{\text{suma rapoartelor Z + suma încasărilor conform extraselor bancare}} - \text{Intrări}_{\text{avansuri}})$$

primite conform extraselor bancare) = Sold_{final} (conform Raportului de primire și realizare a mărfurilor (inventariere) de la sfârșitul lunii curente) (2.2)

Reieșind din cele expuse mai sus, putem formula următoarea concluzie generalizatoare aferentă determinării cantității vândute de marfă pe poziții separate pe parcursul unei luni:

$Q_{\text{de marfă inițială}} + Q_{\text{de marfă intrată}} - Q_{\text{finală în stoc (conform Raport de primire și realizare a mărfurilor)}} = Q_{\text{de marfă vândută}}$ (2.3)

La fel, contribuția autorului, s-a materializat în propuneri privind contabilizarea corectă a operațiunilor economice aferent soluției identificate, care se prezintă în tabelul de mai jos:

Tabelul 2.5. Corespondența conturilor contabile aferentă evidenței cantitativ-valorice

Nr.	Conținutul operațiunii economice	Data	Documentul justificativ	Debit	Credit	Comentarii
1.	Achiziția mărfurilor direct de la furnizori	pe parcursul lunii	Factura fiscală	217.1 534	521 521	la valoarea contabilă
	Eliberarea mărfurilor de la depozit către unitatea de comerț	pe parcursul lunii	Factura fiscală non livrare	217.2	217.1	la valoarea contabilă
	Reflectarea adaosului comercial și TVA aferent, inclus în prețul de vânzare	pe parcursul lunii	Notă contabilă	217.2 217.2	831.1 831.2 (837)	la suma adaosului comercial și TVA aferent
2.	Încasarea mijloacelor bănești în numerar de la cumpărători	pe parcursul lunii	rapoartele zilnice Z care se încheie în Registrul ECC	241	832	suma conform rapoartelor Z, la preț de vânzare inclusiv TVA
3.	Reflectarea veniturilor din vânzări și TVA aferent	la sfârșit de lună	Raport de primire și realizare a mărfurilor	832 832	611 534	pe fiecare poziție de marfă separat
4.	Decontarea valorii contabile a mărfurilor vândute, adaosului comercial și TVA aferent	la sfârșit de lună	Sold și rulaj la depozit/unitate în prețuri de vânzare	711 831.1 831.2 (837)	217.2 217.2 217.2	pe fiecare poziție de marfă separat, la valoarea contabilă, adaosului comercial și TVA aferent

Sursa: elaborat de autor

Astfel, modalitatea inovativă propusă de autor, care permite evidența cantitativ-valorică a mărfurilor pe poziții separate, fără achiziționarea de echipamente și softuri costisitoare, utilă atât pentru entitățile mari cât și pentru comercianții mici – fiind un instrument universal, presupune generic următorii pași:

1. Pe parcursul lunii vânzătorii din unitatea de comerț primesc marfa în baza facturilor fiscale dacă achiziția se realizează direct, sau în baza facturilor fiscale non-livrare dacă marfa este primită de la depozitul entității de comerț.

2. La sfârșitul fiecărei luni de gestiune, vânzătorii efectuează inventarierea cantitativă la prețuri de vânzare, întocmind Raportului de primire și realizare a mărfurilor (inventariere) care ulterior se transmite în contabilitate.
3. În baza Raportului de primire și realizare a mărfurilor (inventariere), contabilitatea introduce în softul contabil cantitatea de marfă pe fiecare poziție în parte la sfârșitul lunii.
4. Pe baza cantității de marfă, softul contabil efectuează calculele inverse și determină și reflectă cantitatea efectiv vândută, reieșind din formula matematică expusă mai sus.
5. În același timp, în baza formulelor expuse mai sus, obținem un instrument al controlului de gestiune, pentru identificarea lipsurilor și plusurilor de marfă.

În aceeași ordine de idei, autorul a elaborat și implementat două modele de acte contabile necesare pentru transpunerea în realitate a modalității propuse spre aplicare:

1. Raportul de primire și realizare a mărfurilor, care se completează de către vânzătorii unității comerciale, și de fapt reprezintă o inventariere la finele fiecărei luni de gestiune. În baza acestui document primar justificativ se reflectă veniturile din vânzări și TVA aferent, pe fiecare poziție de marfă separat (anexa 19);
2. Soldul și rulajul la depozit/unitate în prețuri de vânzare, în baza căruia se decontează valoarea contabilă a mărfurilor vândute, pe fiecare poziție de marfă separat (anexa 20).

Ambele documente primare justificative au fost implementate cu succes în cadrul entității de producere și comerț Bucuria SA, anume aferent magazinelor din raioane, care nu sunt dotate cu echipamente performante pentru evidența cantitativ-valorică (anexa 40). Aceste acte constituie și instrumente ale controlului de gestiune implementat în cadrul entității, întrucât permite gestionarea cu succes a fluxului de marfă pentru toate unitățile de comerț existente, permițând identificarea lipsurilor și plusurilor la inventariere. Util, în procesul de transpunere în realitate, sunt corelațiile practice în vederea depistării erorilor în contabilitatea comerțului cu amănuntul expuse de Deaconu S-C. [41, p. 43-51].

Procesul de achiziționare a mărfurilor, de regulă, implică existența în cadrul entității de comerț a cel puțin două centre de responsabilitate: managerul pe aprovizionări/pe achiziții și managerul pe sala de vânzări. Existența a două centre de responsabilitate în cadrul aceleiași proces de aprovizionare, este vitală pentru orice entitate de comerț, dar mai ales pentru proprietarii entității, deoarece aceste două centre de responsabilitate inevitabil concurează între ele, astfel asigurând un circuit neîntrerup de mărfuri. La fel, fiecare centru de responsabilitate, instinctiv exercită un anumit grad de control asupra celuilalt, acestea autoverificându-se reciproc, deoarece buna funcționare a unuia fără altul este imposibilă, aceste centre de responsabilitate fiind interdependente. În cadrul departamentului de vânzări, între centrele de responsabilitate

acționează regula dură aplicată de conducerea entității: divide et impera („dezbină și stăpânește”), însă fără ca dezbinarea să atingă proporții.

Procesul de organizare a departamentului de aprovizionare presupune în primul rând elaborarea unor instrucțiuni clare pentru managerul de aprovizionare și pentru managerul responsabil de sala de vânzare, care într-un final se materializează în prevederile fișei de post. În cazul managerului centrului de aprovizionări, în calitate de sarcini și responsabilități, sunt stabilite următoarele obligații majore:

- analizează și studiază furnizorii de mărfuri;
- elaborează graficul de achiziții;
- negociază cu furnizorii prețurile de achiziție;
- încheie contractele de achiziție cu furnizorii de mărfuri;
- întocmește și analizează cererile de ofertă, pentru mărfurile necesare;
- întreprinde măsurile și acțiunile necesare pentru ca toate comenzile de achiziție să fie executate fără depășirea bugetului prestabilit;
- supervizează derularea contractelor de achiziție;
- elaborează politici, proceduri și instrumente de lucru necesare pentru gestionarea activității de achiziții la nivel de entitate;
- elaborează și dezvoltă propuneri și sugestii de îmbunătățire a procedurilor și instrumentelor de lucru în scopul reducerii costurilor de achiziție a mărfurilor;
- organizează și participă la licitații/tendere etc.

În același timp, managerul centrului de vânzări, îndeplinește funcții și obligații, de regulă complementare, care uneori fie generează anumite acțiuni din partea managerului pe achiziții, fie le completează. Printre astfel de sarcini și responsabilități se numără:

- identifică necesitățile de marfă din sala de vânzare, în baza analizei preferințelor cumpărătorilor;
- negociază și răspunde pentru corecta executare a contractelor cu cumpărătorii;
- răspunde pentru întocmirea documentelor de livrare a mărfurilor, încasări și plăți în numerar;
- urmărește atragerea permanentă de noi cumpărători;
- urmărește realizarea lunară a planului de vânzări conform bugetului anual etc.

Acțiunea nemijlocită întreprinsă în procesul de investigație de către autor s-a materializat în crearea a două centre de responsabilitate în cadrul entității de comerț ProAvangard SRL, specializată în comercializarea pieselor auto de schimb: managerul pe aprovizionări/pe achiziții

și managerul pe sala de vânzări, fapt confirmat prin actul de implementare prezentat în anexa 41. În calitate de instrument a servit elaborarea fișelor de post cu specificarea expresă a obligațiilor, atribuțiilor și responsabilităților. În rezultatul implementării, conducerea entității a remarcat îmbunătățirea aprovizionării unității de comerț cu marfă și încetarea rupturilor în lanțul de achiziție, care se înregistrau anterior la entitate.

Una dintre cele mai importante sarcini și funcții ale etapei de aprovizionare a circuitului de mărfuri în cadrul entității de comerț, este procesul de lucru cu furnizorii de mărfuri. Cu cât acest proces este mai bine organizat, cu atât aprovizionarea unităților entității de comerț, se realizează mai eficient. De exemplu, în cadrul entității de comerț B&D Electronics SRL, specializată în vânzarea cu amănuntul a pieselor pentru telefoane mobile, evidența furnizorilor se ține în softul contabil și managerial 1C vers. 8.3. La sugestia autorului, furnizorii de mărfuri au fost grupați în două categorii majore:

- furnizori rezidenți, care includ agenții economici locali, de la care entitatea de comerț se aprovizionează cu piese de schimb pentru celulare, în vederea revânzării acestora către cumpărători persoane fizice;
- furnizori nerezidenți, adică agenți economici din alte țări, de la care entitatea de comerț importă mărfuri, pentru comercializarea ulterioară a acestora prin intermediul unității de comerț (magazin online).

În general, toată informația privind furnizorii de mărfuri, se regăsesc în bara de meniu Операции (Operațiuni) – Справочник (Catalog) – Контрагенты (Contragenți). Indiferent de softul managerial-contabil pe care îl utilizează entitatea de comerț, principiul de funcționare al acestora este similar, diferențe existând de regulă la nivel funcțional. Important este ca utilita să servească necesităților manageriale ale entității, astfel încât personalul responsabil să fie capabil să ia decizii oportune, la timpul potrivit. Astfel, în figura 1 din anexa 21, se prezintă această grupare mai eficientă a furnizorilor entității de comerț după criteriul geografic, propusă de autor în procesul efectuării cercetării și în rezultatul observațiilor efectuate la entitate.

În același timp, în grupa Furnizori rezidenți, la recomandarea autorului, în lista de furnizori, au fost adăugate câmpuri noi pentru informații detaliate privind fiecare furnizor în parte: codul fiscal, denumirea, perioada de credit, reducerea personalizată. Toate aceste informații urmează a fi completate de către angajații departamentului de aprovizionare, iar în proces, calitatea acestor informații afectează activitatea întregului centru de responsabilitate, precum și activitatea altor departamente din cadrul entității de comerț (ex. departamentul de contabilitate). Rezultatul implementării acestor modificări și ajustări, care se prezintă în figura 2 din anexa 21, au avut un impact pozitiv asupra creșterii calității informațiilor despre furnizori.

Anume soluțiile tehnologice, permit specificarea în softul managerial a tuturor informațiilor necesare pentru activitatea efectivă a echipei managerului pe aprovizionări. Astfel, aceste informații presupun detalii despre: adresa juridică, adresa poștală, numere de telefoane, adresa de email, fax etc. Fiecare utilizator (membru al echipei managerului pe aprovizionări) a obținut posibilitatea de a completa/modifica în timp real datele, informația fiind în permanență actualizată, astfel valoarea acesteia fiind permanent în creștere (figura 3 din anexa 21).

Totodată, la sugestia autorului, softul managerial a fost ajustat astfel încât să permită introducerea informațiilor privind datele de contact ale Directorului, persoanei responsabile de achiziții și persoanei responsabile de achitări din cadrul furnizorului de mărfuri și servicii, fapt care se exemplifică în figura 4 din anexa 21. O astfel de organizare a informației a permis o gestiune eficientă a proceselor aferente contabilității de gestiune, cum ar fi: relațiile cu furnizorii, relațiile cu cumpărătorii, urmărirea creanțelor și datoriilor etc. Subalternii managerului pe aprovizionare, la fel pot stipula informațiile privind contractele de achiziții încheiate cu fiecare furnizor în parte, totodată fiind posibilă indicarea termenului de valabilitate a acestora (figura 5 din anexa 21).

Aportul autorului în procesul investigării organizării activității și contabilității de gestiune, în cadrul entității de comerț B&D Electronics SRL, s-a materializat în propuneri privind ajustarea softului contabil-managerial 1C vers. 8.3, astfel încât acesta să poată genera rapoarte relevante pentru managerul pe aprovizionări, în baza căruia acesta să-și fundamenteze deciziile manageriale privind achizițiile, sau să identifice cea mai bună opțiune din mai multe existente. Un astfel de raport, este raportul privind importurile, în baza căruia managerul pe aprovizionări, poate identifica furnizorii nerezidenți care asigură entitatea de comerț cu mărfuri la cel mai mic cost. Acest raport implementat cu succes se exemplifică în figura 6 din anexa 21. Raportul prezentat în figura 6 din anexa 21 este axat pe furnizori, adică permite înțelegerea evoluției achizițiilor în timp pe fiecare furnizor de mărfuri în parte. Însă, mult mai informativ este același raport dar axat pe fiecare poziție de marfă, care se prezintă în figura 7 din anexa 21. În baza acestui raport, generat de softul managerial-contabil, centrul de responsabilitate pe aprovizionări poate formula următoarea logică de idei: marfa GH97-21065A SAMSUNG LCD Display N950 NOTE 8 BLACK a fost achiziționată de la doi furnizori nerezidenți diferiți: de la 2Service BV la cost de 2 809,78 lei unitatea și de la APEX TECHNOLOGY GMBH la cost de 2 821,74 lei unitatea, prețul mediu de achiziție fiind de 2 815,76 lei bucata. Astfel, managerul pe aprovizionare va observa că prețul de la acești doi furnizori diferiți este aproape identic, și probabil este generat de cursul valutar diferit la momentul achiziției. Astfel, concluzia relevantă în acest caz va fi: deoarece prețul de achiziție este aproape identic, în procesul identificării celui

mai bun furnizor, este necesar de axat pe alte informații relevante, cum ar fi: care condiții contractuale sunt mai atractive. De exemplu, alegerea furnizorului trebuie să fie bazată în acest caz pe perioada de achitare, condițiile de livrare etc. și nicidecum pe prețul de achiziție. Astfel, dacă furnizorul APEX TECHNOLOGY GMBH oferă posibilitatea achitării în rate pe parcursul unei perioade mai îndelungate, comparativ cu furnizorul 2Service BV care acceptă efectuarea livrărilor doar după plata integrală în avans, atunci managerul pe aprovizionări urmează să procure poziția de marfă respectivă, de la furnizorul APEX TECHNOLOGY GMBH, deoarece prețul de achiziție nu este un factor relevant, acesta fiind aproape identic în cazul ambilor furnizori, în schimb condițiile de plată sunt mult mai atractive la unul dintre ei.

Un alt exemplu este prezentat în figura 8 din anexa 21, unde se observă că prețul de achiziție a uneia și aceleiași poziție de marfă H8x LCD+TOUCH la furnizorul Fortone Limited este de 635,65 lei/buc, în timp ce la furnizorul Landro International LTD prețul constituie 541,49 lei/buc. Prin urmare, decizia managerială corectă este efectuarea achizițiilor pentru această poziție de la furnizorul Landro International LTD care oferă un preț de achiziție mai mic.

La propunerea autorului, a fost dezvoltat instrumentul informațional care oferă posibilitatea filtrării informației după mai multe criterii: documente, furnizori, poziții de marfă etc (figura 9 din anexa 21). În ceea ce privește vânzarea mărfurilor, ca etapă centrală a circuitului acestora în cadrul unităților entității de comerț, este de menționat faptul că softul managerial contabil oferă mai multe instrumente sub formă de rapoarte. Sarcina principală se rezumă la setarea necesităților informaționale de către management, astfel încât specialiștii în tehnologia informației să efectueze ajustările necesare aferente softului utilizat. Informația generată în baza datelor contabile, poate fi utilizată de către managerii pe vânzări pentru identificarea celor mai optime soluții din mai multe posibile. Un exemplu în acest sens, este raportul de vânzări pe contracte, unde managerii pot urmări pe poziții de marfă, situația executării contractelor de vânzare (figura 10 din anexa 21).

Conform art. 7¹ pct. 1 din Legea nr. 845/1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi [75], agenții economici (cu excepția asociațiilor de economii și împrumut și organizațiilor de creditare nebancară) au obligația până la 1 iulie a anului imediat următor anului de gestiune, să asigure instalarea terminalelor de plată fără numerar oferite de către băncile comerciale și/sau societăților de plată licențiate de BNM și să ofere posibilitatea de efectuare a plăților în cadrul subdiviziunilor unde în anul precedent, suma veniturilor din vânzări (indiferent cu ridicata și/sau cu amănuntul și/sau din prestarea de servicii) prin aplicarea ECC au depășit cifra de 500 mii de lei. Excepție prezintă doar rețelele de comerț ambulant. Punctul 2 din același articol stipulează că, prevederile punctului 1 nu se aplică în cazul în care:

- în subdiviziuni achitățile au fost efectuate în totalitate fără numerar (excepție prezintă doar achitățile realizate de băncile comerciale);
- subdiviziunile sunt localizate geografic în sate (inclusiv comune), excepție constituind acele subdiviziuni care reprezintă parte componentă a municipiilor și a orașelor.

Agenții economici cu un singur punct de vânzare (ex. magazin mic, un atelier de reparație a ceasurilor/încălțăminte), mai ales în centrele raionale și orașele mici, cu vânzări anuale de 600.000-1.000.000 lei, unde achitățile cu cardurile sunt relativ rare, cu greu rezistă cu comisioane bancare de întreținere lunară circa 150 lei+2% de la rulaj. Dacă să analizăm entitatea de comerț Mobisoft & Co SRL din centrul raional Anenii Noi, atunci se constată faptul că agentul economic înregistrează un venit din vânzări lunar în mărime de până la 50.000 lei (venitul din vânzări anual aproximativ=50.000×12 luni=600.000 lei). Agentul economic este subiect al sectorului întreprinderilor mici și mijlocii. Cota impozitului pe venit constituie 4% din obiectul impunerii (venitul determinat conform contabilității financiare). Astfel, agentul economic achită impozit pe venit în mărime de 24.000 lei (600.000×4%), iar dacă să presupunem că toate achitățile ar fi avut loc prin intermediul cardurilor bancare, atunci comisioanele bancare ar constitui 12.000 lei (600.000×2%). Este alarmant faptul că cota comisioanelor bancare reprezintă ½ din cota impozitului pe venit. Intenția de a diminua numerarul din economie este bună, însă în realitate, agenții economici din orașele mici dar și din mun. Chișinău, evită la maxim încasarea mijloacelor bănești prin intermediul cardurilor bancare, cu scopul de a diminua comisioanele bancare. În acest caz, agentul economic achită doar comisioanele de întreținere 1.800 lei (150 lei×12 luni), ceea ce în raport procentual constituie 0.3% din vânzări (doar pentru a respecta obligația instalării POS terminalelor). În calitate de element inovativ, în rezultatul cercetărilor, autorul a identificat o „adaptare de tip darwinist” în vederea diminuării comisioanelor bancare, și anume: instalarea mai multor POS terminale de la diferite bănci, astfel încât vânzătorul întreabă permanent cumpărătorul: banca emitentă a cardului bancar, pentru a oferi POS terminal respectiv (care coincide cu banca emitentă a cardului cumpărătorului), scopul fiind același: diminuarea comisioanelor bancare (dacă cardul și POS terminalul sunt de la aceeași bancă, comisionul este mult mai mic). Prin urmare, acest „șiretlic” este posibil și pentru agenții economici mici, care reprezintă o sursă legală de optimizare a comisioanelor bancare, adică a cheltuielilor aferente acestora. Astfel, din punct de vedere al contabilității de gestiune, se pune necesitatea investigării comparative a costurilor legate de implementarea POS terminalelor, și promovarea acestei modalități de plată, comparativ cu continuarea încasării plăților de la cumpărători în numerar. Ca punct de reper pentru analiză, servesc cheltuielile aferente

comisioanelor bancare, legate de utilizarea POS terminalelor, în comparație cu cheltuielile aferente menținerii în cadrul entității a unui încasator pe bază de contract individual de muncă.

**Tabelul 2.6. Analiza încasărilor în numerar comparativ
cu încasările prin POS terminale**

Criterii de comparație	încasări în numerar	încasări prin POS terminale
Salariul încasatorului	15000 lei/lunar (mărimea brută)	X
Contribuții de asigurări sociale	3600 lei/lunar (15000 lei $\times$ 24%)	X
Combustibil	3000 lei/lunar (în mediu în mun. Chișinău)	X
Cheltuieli aferente întreținerii tehnice a autoturismului	1000 lei/lunar	X
Cheltuieli aferente amortizării mijlocului de transport	aprox. 2380 lei/lunar (ex. 200000 lei – valoarea de intrare $\div$ 7 ani (DFU) $\div$ 12 luni)	X
Comisioane aferente încasării mijloacelor bănești	X	Ex. Entitatea de comerț dispune de 5 unități comerciale care în mediu realizează vânzări lunare inclusiv TVA în mărime de 600000 lei fiecare, 50% din care se realizează prin utilizarea cardurilor bancare (rulajul lunar $\times$ 2% în mediu = 5 unități $\times$ 600000 lei $\times$ 50% $\times$ 2% = 30000 lei)
Total cheltuieli lunare	24980 lei	30000 lei

Sursa: elaborat de autor

În exemplul analizat mai sus, utilizarea POS terminalelor comparativ cu încasările în numerar, este mai costisitoare pentru entitatea de comerț. Totuși, în concluzie, este de remarcat faptul că oferirea posibilității cumpărătorilor de mărfuri de a achita cu cardurile bancare, reprezintă un avantaj competitiv major pentru entitate, care pe termen lung va atrage mai mulți clienți, ceea ce inevitabil va duce la creșterea vânzărilor și a profitului. Mai mult ca atât, deja există echipamente care integrează echipamentul de casă și control și POS terminalul într-un singur dispozitiv comod. Serviciile de încasare a numerarului reprezintă o abordare profesionistă cu privire la problema transportului mijloacelor bănești și altor valori. De regulă, astfel de servicii, oferite de băncile comerciale, includ:

- încasarea mijloacelor bănești și înregistrarea acestora în contul bancar al entității de comerț;
- transportarea și însoțirea personalului entității de comerț, pe traseul specificat, cu mijloace bănești în numerar sau alte valori;

- livrarea mijloacelor bănești sau a altor valori conform destinației specificate de entitatea de comerț;
- transportarea documentelor de valoare, cecurilor nominative, documentelor de plată și de decontare pe traseul specificat.

În acest sens, pentru asigurarea integrității și securității mijloacelor bănești și a altor valori, băncile spre deosebire de marea majoritate a entităților de comerț dispun de:

- echipament specializat și modern;
- mijloace de transport blindate;
- mijloace de comunicare radio, dispozitive de sunet și de iluminare;
- încasatori calificați, care au trecut cursuri specializate de pregătire profesională și posedă abilități practice de lucru cu mijloace bănești și alte valori.

De regulă banca garantează siguranța și integritatea mijloacelor bănești încasate și transportarea valorilor pe traseul specificat în contract. La fel, banca comercială poartă răspundere materială deplină față de entitatea de comerț pentru păstrarea mijloacelor bănești și altor valori în mărimea încasării efectuate. Încasarea mijloacelor bănești și altor valori se desfășoară în strictă conformitate cu cerințele Băncii Naționale a Moldovei. Programul încasării mijloacelor bănești, traseul, termenul și conturile în care vor fi încasate aceste sume se stipulează de către entitatea de comerț. Entitatea de comerț alege ora convenabilă, inclusiv zilele de odihnă și zilele de sărbătoare. Costul serviciilor se analizează individual pentru fiecare entitate de comerț reieșind din distanța, periodicitatea încasărilor și mărimea sumelor transferate.

În concluzie, este de punctat faptul că existența unei unități comerciale este o condiție obligatorie de desfășurare a activității comerciale, de către entitățile de comerț. Lista unităților comerciale este prestabilă în Nomenclatorul unităților comerciale din anexa nr. 5 la Legea nr. 231/2010, inclusiv descrierea acestora. La fel, perfectarea de către entitatea de comerț pentru fiecare unitate în parte, a notificării privind inițierea activității de comerț unde sunt expres specificate tipul unității comerciale precum și alte date relevante, este o condiție majoră aferent desfășurării activității de comerț. Putem generaliza faptul că organizarea activității și contabilității de gestiune în entitățile de comerț vizează de fapt un aspect managerial foarte important pentru entitate în ansamblu, dar care în esență poate fi divizat în procese mai simple, care vizează etapele de circulație a mărfurilor, cum ar fi: procesul de achiziție, formarea stocurilor, stocare a mărfurilor și vânzarea finală către cumpărător. Fiecare etapă este indispensabilă în sine, ceea ce presupune că buna funcționare a entității de comerț per ansamblu, depinde proporțional de buna funcționare a proceselor pe parcursul fiecărei etape, ori o verigă slabă în lanț, subminează întreg procesul. Urmează de remarcat faptul că mărfurile achiziționate

de către cumpărători sau procurate de către entitatea de comerț de la furnizori pentru revânzare, pot fi achitate prin utilizarea mai multor instrumente și forme de plată cum ar fi: achitarea anticipată sau ulterioară, integrală sau parțială, achitarea în numerar (cash) sau prin virament, achitarea în valută națională sau străină, în echivalente monetare sau contra bunuri și servicii.

Concluzionăm faptul că organizarea activității entităților de comerț impune necesitatea setării ansamblului de procese și regulamente interne ce cuprind toate etapele circuitului și fluxului de mărfuri în cadrul unităților de comerț, printre care se numără: aprovizionarea, stocarea, vânzarea, managementul fluxului de numerar. În vederea bunei organizări a activității entității de comerț, pe lângă elaborarea, dezvoltarea și implementarea structurii organizatorice, este strict obligatoriu să existe o definire și setare clară și detaliată a responsabilităților managerilor din cadrul fiecărui departament și/sau centru de responsabilitate, care într-un final, urmează să se transpună în fișe de post, în special pentru pozițiile de leadership.

În ceea ce privește fluxul de mijloace de bănești – acesta reprezintă „sângele” activității comerciale a entității de comerț, în timp ce „motorul” sau „inima” este managementul entității, al cărui instrument de bază și sursă fundamentală de informații pentru luarea deciziilor este contabilitatea de gestiune, organizarea corectă a careia reprezintă în sine un scop de bază. Fluxul de mijloace bănești presupune următoarele etape interdependente: încasarea mijloacelor bănești în numerar de la cumpărătorii de mărfuri în casieria entității de comerț sau prin alte instrumente de plată, depunerea mijloacelor bănești din casierie la contul curent bancar în situația când achitățile s-au efectuat cash, transferul mijloacelor bănești de la contul curent al entității de comerț la conturile bancare ale furnizorilor și/sau producătorilor pentru mărfurile procurate spre revânzare.

Putem generaliza cu certitudine faptul că organizarea activității de comerț se află într-o relație direct proporțională cu nivelul de aplicare a celor mai recente soluții digitale ce vizează activitatea de comerț. Prin urmare, implementarea softului managerial contabil destinat introducerii și modificării în timp a informațiilor relevante despre furnizori, date de contact, contracte, reduceri etc. asigură buna funcționare a centrului de responsabilitate privind aprovizionările și achizițiile. Informația utilizată de management este utilă, atât timp cât este veridică sau cel puțin aproape de realitate și poate fi accesată relativ simplu de către personalul care se ocupă nemijlocit de achiziții. Totodată, este absolut vital ca softul managerial-contabil în calitate de instrument principal al contabilității de gestiune, să ofere tool-uri de filtrare a informației în dependență de mai multe criterii individuale sau agregate, ceea ce face ca calitatea informației să se afle într-o permanentă creștere, și să fie utilizată într-o manieră efectivă și eficace de către personalul administrativ al entității de comerț.

2.2. Perfecționarea contabilității de gestiune în entitățile de comerț

În prezent, putem observa o creștere și dezvoltare extrem de rapidă a tehnologiilor avansate și a domeniilor în care acestea sunt utilizate. La fel, atestăm evoluția dar și implementarea pe larg a metodelor și instrumentelor de plată. Progresul tehnologic foarte rapid, adesea creează dificultăți majore autorităților care „luptă”, sau poate mai bine spus încearcă să țină pasul cu schimbările și să perfecționeze legislația contabilă și fiscală care să fie adaptată la procesele economice noi, adesea lăsând loc pentru neclarități și interpretări. La moment, entitățile de comerț, în special cele implicate în comerțul electronic, utilizează soluții tehnologice pentru a eficientiza procesul de vânzare de produse și mărfuri, dorind să o facă rapid și cu costuri reduse. Soluțiile industriei informației și tehnologiei au devenit parte integrantă a vieții de zi cu zi, fiind pe larg aplicate în cadrul activităților economice, mai ales în cadrul entităților de comerț.

Dacă în subcapitolul anterior am abordat probleme aferente entităților de comerț „clasice” sau „tradiționale”, în continuare ne propunem să identificăm căi și soluții privind perfecționarea contabilității de gestiune, prin prisma metamorfozelor tehnologice care au loc în viața cotidiană și care influențează în mod direct activitățile comerciale. Astfel, contribuția autorului urmează să se materializeze în identificarea căilor de transpunere în practică din punct de vedere contabil a unor astfel de schimbări tehnologice, or anume acestea reprezintă potențialele direcții viitoare de cercetare legate de tema abordată în prezenta lucrare. Respectiv, în partea ce ține de efectuarea și încasarea plăților, în practica contabilă, de multe ori, apare necesitatea utilizării și implementării serviciilor E-commerce de către entitățile comerciale, în condițiile răspândirii utilizării pe larg a instrumentelor de plată fără numerar.

Prin urmare, entitățile de comerț care realizează vânzarea mărfurilor către persoane fizice și/sau juridice prin intermediul paginii web (website-ului), utilizează și aplică în calitate de metodă/instrument de plată metodele/instrumentele E-commerce. În general, putem menționa faptul că entitățile de comerț pot fi divizate în două mari categorii: entități comerciale care utilizează instrumentele e-commerce și entitățile care vând mărfuri cu efectuarea achitărilor în numerar. De regulă, marea majoritate a entităților de comerț, combină achitățile în numerar cu achitățile prin alte forme, deoarece la moment, numerarul încă este foarte răspândit în economia națională, în timp ce implementarea soluțiilor e-commerce este relativ costisitoare și dificilă din punct de vedere tehnic.

Anume segmentul metodelor și instrumentelor electronice implementate în cadrul entităților din domeniul comerțului reprezintă unul din sectoarele unde contabilitatea necesită un amplu proces de perfecționare în vederea ajustării lacunelor și dilemelor aferente aplicării soluțiilor tehnologice ce țin de eficientizarea procesului de achitare de către cumpărători a

mărfurilor achiziționate. Astfel, urmează a fi punctat faptul că metodele de decontare pot fi clasificate în două categorii majore:

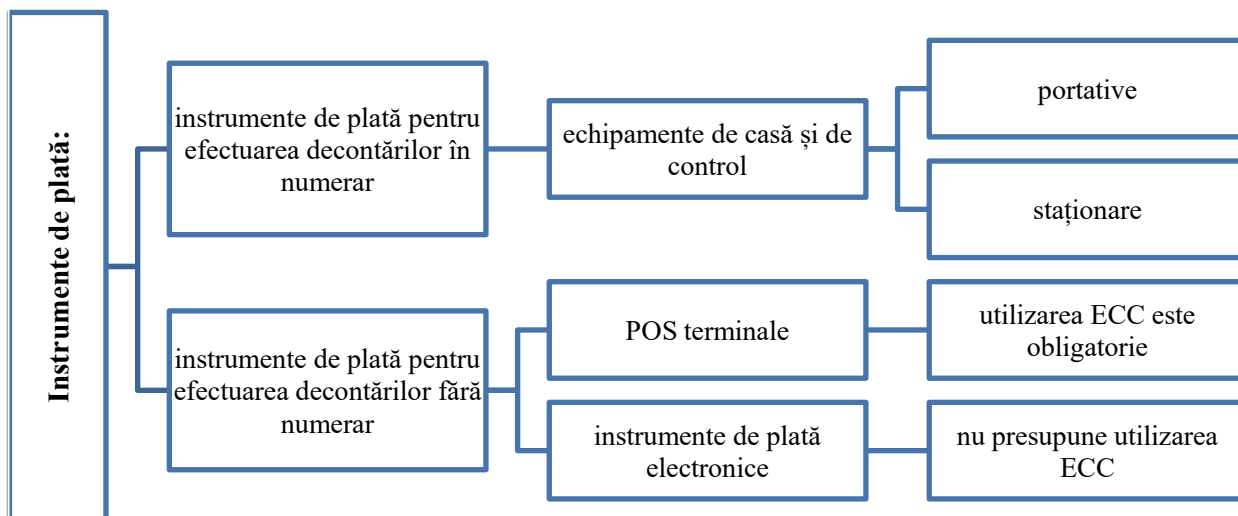


Fig. 2.4. Instrumente de plată utilizate în cadrul entităților de comerț

Sursa: elaborată de autor

Regulamentul cu privire la Registrul unic al ECC-urilor (Anexa nr. 1 la Hotărârea Guvernului nr. 141/2019), prevede că echipamentele se împart în portative și staționare, în funcție de plasare [76, art. 5]. În cazul în care entitatea de comerț încasează mijloacele bănești de la cumpărători pentru mărfurile vândute în numerar, apare necesitatea de a preda cash-ul din casieria entității pe conturile curente bancare ale acesteia. În capitolul precedent au fost abordate documentele primare justificative necesare pentru a fi întocmite în vederea documentării corecte a unor astfel de tranzacții cu numerar. În ultima perioadă de timp, în contextul luptei cu economia tenebră, se încearcă insistent diminuarea numerarului în economie, mai ales în domeniul comerțului cu amănuntul, care continuă să rămână sectorul ce utilizează numerarul în calitate de instrument de achitare aplicat frecvent de către cumpărători. Această situație nu va continua la infinit în contextul proceselor de digitalizare, iar achitățile în numerar vor descrește în mod constant în viitorul apropiat. Popularitatea metodelor electronice de decontare se află într-o ascendență continuă precum și adopția acestora în rândul cumpărătorilor.

În urma cercetărilor realizate, în cadrul entității de comerț Consigma SRL, se atestă faptul că din punct de vedere metodologic, predarea mijloacelor din casierie persoanei responsabile din cadrul entității pentru a fi depuse la contul curent deschis la banca comercială, se reflectă în evidența contabilă în mod eronat, fiind reflectat la direct majorarea mijloacelor bănești la conturi curente în valută națională concomitent cu diminuarea mijloacelor bănești din casierie.

Astfel, se realizează omiterea utilizării contului contabil destinat reflectării transferurilor de numerar în expediție. În ceea ce privește formulele contabile ce vizează aceste operațiuni economice, acestea sunt relativ simple, și se prezintă în tabelul de mai jos:

Tabelul 2.7. Reflectarea depunerii numerarului din casierie în contul curent

Nr.	Conținutul operațiunii economice	Data	Documentul justificativ	Debit	Credit	Suma
1.	Încasarea mijloacelor bănești în numerar de la cumpărători	pe parcursul lunii	rapoartele Z – se încheie în Registrul ECC	241	832	conform rapoartelor Z
2.	Predarea mijloacelor bănești persoanei responsabile din cadrul entității de comerț pentru a fi depuse la bancă	22.05.23	dispoziție de plată de casă	245	241	40000 lei
3.	Depunerea mijloacelor bănești în numerar la ghișeul băncii	22.05.23	Ordin de încasare a numerarului, extrasul de pe contul bancar	242	245	40000 lei
4.	Achitarea cu furnizorii pentru mărfurile achiziționate	30.05.23	Ordin de plată, extras de pe contul bancar	521/224	242	7680 lei

Sursa: elaborat de autor

Conform Planului general de conturi contabile [91], utilizarea contului contabil Transferuri de numerar în expediție este rezonabilă, deoarece anume acest cont de activ este destinat generalizării informației aferentă existenței și mișcării numerarului depus în casieriile băncilor, oficiilor poștale sau transmis încasatorilor pentru înregistrarea ulterioară în conturi curente sau în alte conturi ale entității sau pentru transferarea către beneficiari. În debitul acestui cont se reflectă transferurile (transmiterea) numerarului în expediție iar în creditul contului 245 „Transferuri de numerar în expediție” se înregistrează decontarea transferurilor numerarului în expediție. Prin urmare, la insistența autorului, se recomandă insistent aplicarea contului 245 pentru evidența contabilă a mijloacelor bănești care se află „în drum” din casieria entității comerciale la conturile curente bancare ale acesteia, deoarece aplicarea acestuia este oportună din punct de vedere metodologic.

Deși utilizarea pe scară largă a instrumentelor de plată electronice a crescut semnificativ în ultimii ani, aceasta reprezintă o practică relativ recentă. În continuare, este esențial să se examineze provocările concrete pe care le întâmpină profesioniștii contabili în procesul de înregistrare a operațiunilor economice care implică utilizarea plăților electronice, fie că acestea sunt efectuate în numerar sau prin alte mijloace alternative. Mijloacele electronice de decontare

au devenit foarte populare în rândul entităților de comerț și printre cumpărătorii de mărfuri odată cu răspândirea numărului de carduri bancare oferite de instituțiile financiare.

Un alt imbold la constituit apariția societăților emitente de monedă electronică. Un impact semnificativ a fost generat de răspândirea pe piața locală a serviciilor de plată internaționale. Avantajele utilizării în practică a instrumentelor de plată fără numerar sunt asociate cu beneficiile oferite atât entităților de comerț – în calitate de vânzători, cât și clienților acestora – în calitate de cumpărători. Printre avantajele cele mai importante se numără:

1. simplitatea – plățile fără numerar, cum ar fi cele efectuate prin carduri de credit/debit sau aplicații de plată mobile, sunt simple și directe, necesitând doar câteva pași simpli pentru a finaliza tranzacția;
2. siguranța – numerarul purtat în portmonee prezintă riscuri semnificative pentru cumpărători, în timp ce plățile ce presupun utilizarea instrumentelor de plată oferă maximă securitate. Tranzacțiile și operațiunile dubioase sunt prevenite de regulă din timp de către emitenții de carduri bancare, contribuția acestora materializându-se prin investiții semnificative în soluțiile tehnologice securizate;
3. practicitatea – cardurile bancare și conturile la care acestea sunt atașate pot fi accesate în orice moment și din orice locație, important fiind doar accesul la rețeaua internet. Astfel, cumpărătorul nu mai este „legat” geografic, respectiv obținându-se confort absolut în utilizarea instrumentelor de plată care nu implică folosirea numerarului;
4. adaptabilitatea – chiar dacă RM prezintă o piață foarte mică ca dimensiuni, totuși atestăm prezența unui număr relativ impunător de „jucători” care oferă instrumente de plată diverse pentru comoditatea și confortul cumpărătorilor. În prezent, cardurile bancare sunt acceptate în majoritatea locațiilor (unități comerciale), inclusiv în localitățile rurale;
5. remunerații – entitățile de comerț, prin intermediul băncilor comerciale, au posibilitatea de a oferi cumpărătorilor diferite programe de cashback și discounturi, care sporesc semnificativ fidelitatea acestora pe termen lung.

Fiind niște instrumente noi pe piața RM, în procesul cercetării, în calitate de obiectiv ne-am propus efectuarea unei clasificări a metodelor/instrumentelor de plată electronice, pentru a stimula și facilita înțelegerea modului în care acestea funcționează, și respectiv cum pot fi aplicate în practică de către specialiștii contabili autohtoni.

Așadar, contribuția autorului prin prezenta cercetare s-a conturat în elaborarea unei clasificări generice, care să fie atotcuprinzătoare dar în același timp detaliată, a metodelor și instrumentelor de plată electronice, în trei grupe majore, care se prezintă mai jos:

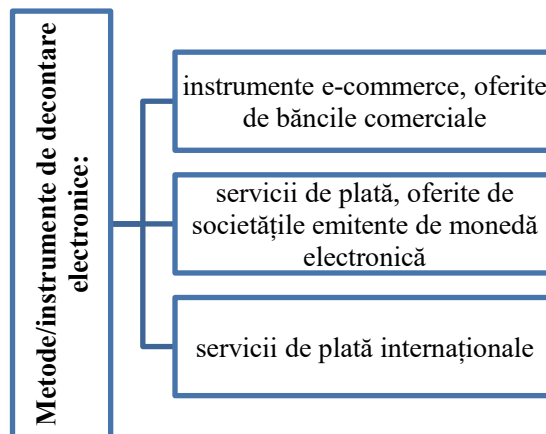


Fig. 2.5. Metode de decontare electronice utilizate în cadrul entităților de comerț

Sursa: elaborată de autor

Instrumente E-commerce. Băncile comerciale din RM oferă acest serviciu drept modalitate de plată care permite cumpărătorilor să achite mărfurile procurate direct pe paginile web ale entităților de comerț. Așadar, în magazinele online (website-uri) ale comercianților sunt plasate mărfurile spre vânzare, iar cumpărătorii au oportunitatea de a le achita direct pe pagină prin intermediul cardurilor bancare, fără a se mai deplasa fizic la unitatea de comerț.

Cumpărătorii comercianților, care pot avea rolul de persoane fizice sau juridice, selectează mărfurile pe site, astfel realizând comanda și indică date cu caracter personal, inclusiv rechizitele bancare. După ce comada este finalizată, aceasta este achitată în funcție de statutul cumpărătorului:

- persoană fizică – prin utilizarea cardului de plată bancar;
- persoană juridică – prin intermediul business cardului.

Pagina web a entității de comerț, care reprezintă magazinul online propriu-zis, urmează a fi interconectată de către banca comercială la un soft destinat recepționării plăților de la cumpărători. Această aplicație și reprezintă serviciul E-commerce oferit de bancă comerciantului care deține una sau mai multe unități comerciale (magazine online).

Entitatea de comerț încheie un contract cu banca comercială pentru a dispune de oportunitatea de a interconecta magazinul și/sau magazinele online deținute cu serviciul e-commerce. Condițiile contractuale diferă neesențial de la bancă la bancă, prin urmare alegerea revine managementului în funcție de aspectele tehnice și mărimea comisioanelor precepute.

Softul de recepționare a plăților furnizat de către o bancă autohtonă, presupune următorul principiu de funcționare, care de regulă este comun pentru toate instrumentele e-commerce disponibile pe piața locală:

- cumpărătorul, care poate avea statut de persoană fizică sau juridică, realizează comanda direct în cadrul magazinului/magazinelor online ale entității de comerț, adică nemijlocit pe site;
- acesta efectuează achitarea cu cardul de plată bancar direct pe pagina web a magazinului/magazinelor online, prin deschiderea gate-ului de achitare;
- mijloacele bănești de pe cardul bancar al cumpărătorului de marfă sunt virate pe contul intermediar (special utilizat în acest sens) care aparține băncii comerciale, ca mai apoi banca comercială să transfere aceste mijloace bănești la contul curent bancar al entității de comerț, în termen de câteva zile lucrătoare în funcție de condițiile contractuale;
- banca comercială reține comisioanele bancare aferente utilizării de către entitatea de comerț a serviciul e-commerce, acestea fiind percepute până la momentul virării mijloacelor bănești din contul intermediar al băncii în contul curent bancar al agentului economic.

Tabelul 2.8. Corespondența conturilor contabile aferentă instrumentelor e-commerce

Nr.	Conținutul operațiunii	Correspondența conturilor		Documente primare
		Debit	Credit	
1.	Reflectarea venitului din vânzarea mărfurilor, inclusiv TVA	832/221 832/221	611 534	Comanda/factura fiscală, Registrul de evidență a livrărilor
2.	Decontarea valorii contabile a mărfurilor vândute, adaosului comercial și TVA aferent	711 831.1 831.2 (837)	217 217 217	Registrul de evidență la contul 217
3.	Reflectarea creanței băncii privind mijloacelor bănești achitate de cumpărători prin serviciul e-commerce	234	832/221	Extrasul operațiunilor cu carduri bancare
4.	Încasarea numerarului la contul curent bancar	242	234	Extras de cont bancar
5.	Reflectarea comisionului pentru serviciul E-commerce perceput în baza contractului cu banca comercială	713	234	Extrasul operațiunilor cu carduri bancare
Anterior vânzării:				
6.	Reflectarea adaosului comercial și TVA aferent, inclus în prețul de vânzare	217 217	831.1 831.2 (837)	Notă contabilă

Sursa: elaborată de autor

Astfel, prin prezenta cercetare, autorul și-a propus soluționarea unei probleme științifice importante, contribuția acestuia materializându-se în identificarea corespundeții corecte a conturilor contabile aferentă reflectării corecte a unor astfel de operațiuni economice.

În cazul entităților analizate Leathermax SRL, Red Lamp SRL, B&D Electronics SRL și Mobisoft & Co SRL, autorul a sesizat utilizarea contului 221 pentru reflectarea venitului din comercializarea mărfurilor. Astfel, se constată utilizarea eronată din punct de vedere metodologic a contului 221 la marea majoritate a entităților de comerț mici. Acest fapt este generat de resursele financiare limitate ale entităților comerciale mici și mijlocii pentru a adapta softul managerial-contabil necesităților specifice din domeniul comerțului cu amănuntul. Pe termen lung, acest fapt afectează organizarea corectă a contabilității de gestiune în cadrul acestor entități, afectând calitatea informației pentru generarea unor decizii manageriale relevante situațiilor cu care se confruntă entitatea. Mai mult ca atât, contribuția autorului s-a transpus în realitate prin recomandări insistente în vederea utilizării contului 832 „Încasări din vânzarea bunurilor în numerar” care este prevăzut pentru a generaliza informațiile ce țin de încasările din vânzarea bunurilor în numerar. La fel, a fost remarcată necesitatea de a ține evidența pe subconturile contului 831 sau pe conturi separate (831 și 837) pentru a evidenția valoarea adaosului comercial și a TVA aferent inclus în prețul de vânzare. Acest fapt va oferi o informație veridică și la zi privind existența, mărimea, evoluția și dinamica adaosului comercial per ansamblu și în particular pe mărfuri, ceea ce va permite managementului identificarea mărfurilor cu „potențial” de profitabilitate mai ridicat în vederea maximizării profitului entității comerciale pe grupuri de mărfuri și în ansamblu.

Ținând cont că plățile ce presupun folosirea cardului bancar pentru mărfurile și produsele vândute se realizează prin intermediul băncilor comerciale, iar încasarea mijloacelor bănești provenite de la cumpărători se reflectă la contul curent bancar deținut de entitatea de comerț în câteva zile lucrătoare de la efectuarea nemijlocită a vânzării, se propune folosirea unui cont contabil intermediar, cum ar fi de exemplu, contul 245 „Transferuri de numerar în expediție”. Totodată, o soluție alternativă ar constitui utilizarea contului 234 „Alte creanțe curente”. Luând în considerare prevederile Planului general de conturi contabile [91], anume contul contabil 234 este prevăzut pentru generalizarea informației despre existența și modificarea creanțelor privind ieșirea activelor imobilizate, privind reclamațiile înaintate și recunoscute și privind alte operații. La fel, contul contabil 245 „Transferuri de numerar în expediție” este prevăzut pentru generalizarea informației despre existența și mișcarea numerarului depus în casieriile băncilor, oficiilor poștale sau transmis încasatorilor pentru înregistrarea ulterioară în conturi curente sau în alte conturi ale entității sau pentru transferarea către beneficiari. În concluzie, în contextul

operațiunilor economice descrise anterior, opțiunea de a folosi în evidența contabilă unul din aceste două conturi contabile, pare a fi adecvată și bine fundamentată.

Aplicarea ECC-urilor în situația implementării instrumentelor e-commerce. O problemă majoră în cazul utilizării instrumentelor e-commerce, din punct de vedere practic, în sensul perfecționării contabilității în cadrul entităților de comerț, o reprezintă dilema: dacă la vânzarea de mărfuri prin intermediul magazinului online cu realizarea achitărilor de către cumpărători prin instrumentul E-commerce, oferit de instituția financiară în baza contractului încheiat, ceea ce implică folosirea cardurilor de plată bancare, este necesară utilizarea ECC-ului, adică dacă apare obligația emiterii bonului (fiscal) de casă? Anume răspunsul la această întrebare reprezintă soluția la o problemă științifică importantă abordată prin prezenta lucrare, pe care autorul va încerca să o rezolve în continuare prin argumentări viabile și relevante din punct de vedere teoretic și practic.

Regulamentul cu privire la exploatarea ECC (Anexa nr. 3 la Hotărârea Guvernului nr. 141/2019), pct. 3, prevede că la efectuarea decontărilor bănești în numerar și/sau prin alt instrument de plată pentru operațiunile economice cu plătitorii, contribuabilii sunt obligați să utilizeze ECC-ul, prin eliberarea către plătitori de bonuri de casă pe suport de hârtie. O altă opțiune este transmiterea bonurilor în formă electronică la numărul de telefon sau adresa electronică indicată. Transmiterea electronică poate avea loc doar în cazul în care prezentarea datelor privind numărul de telefon sau adresa electronică, are loc până la achitarea de către plătitor – cumpărătorul de marfuri.

Totodată, conform prevederilor pct. 5 din Regulament, dacă în situația decontărilor bănești agentul economic acceptă, în modul stabilit, cardurile de plată în calitate de instrument de plată fără numerar sau alt mod de plată, decontările respective se efectuează, de asemenea, prin intermediul ECC. Art. 8, alin. (2) lit. c) din Codul fiscal [36, art. 8] prevede obligativitatea entităților de a ține evidența contabilă conform modului prevăzut de actele normative în vigoare, să pregătească și să prezinte SFS dările de seamă fiscale stabilite de cadrul legislativ, să mențină integritatea actelor de evidență conform cerințelor legislației, să realizeze încasările de mijloace bănești în numerar cu aplicarea echipamentelor de casă și de control, și cu respectarea reglementărilor aprobate de Guvern. Simultan, art. 117 alin. (3), lit. a) din CF [36, art. 117] prevede că, în cazul vânzărilor cu amănuntul și prestările de servicii în locurile special amenajate și în cadrul comerțului electronic, cu plata în numerar și/sau prin intermediul instrumentelor de plată care nu presupun utilizarea numerarului, eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie (cu excepția cazurilor când este solicitată de cumpărător), dacă subiectul impozabil ține evidența sumei primite și achitate în numerar și/sau prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar

în cadrul fiecărui punct comercial și de prestări servicii cu utilizarea ECC-ului, prin intermediul serviciilor instituțiilor financiare, ale Întreprinderii de Stat „Poșta Moldovei”, prin intermediul altor prestatori de servicii de plată. Înregistrarea prin ECC se efectuează în momentul primirii sumei în numerar și/ sau achitării sumei cu instrument de plată fără numerar, cu excepția cazurilor când sumele achitate cu instrument de plată fără numerar are loc în cadrul comerțului electronic. În registrul echipamentului de casă și de control se înscriu datele raportului de închidere zilnică a ECC, fără excepții, la sfârșitul fiecărei zile de lucru. În conformitate cu prevederile art. 4 din Legea Nr. 284 din 22.07.2004 privind serviciile societății informaționale [79], noțiunea de comerț electronic care era definit anterior drept activitatea de întreprinzător a persoanelor fizice și juridice de vânzare a bunurilor, executare a lucrărilor sau prestare a serviciilor, efectuată cu utilizarea comunicărilor electronice și/sau a contractelor electronice, a fost exclusă.

Astfel, în cadrul comerțului electronic, reieșind din cele expuse mai sus, putem concluziona că nu există necesitatea utilizării ECC-ului, în cazul achitărilor pentru mărfurile procurate cu utilizarea instrumente de plată fără numerar. Prin urmare, atunci când entitățile de comerț recurg la utilizarea serviciilor E-commerce furnizate de bancă (instituția financiară), echipamentul de casă și control nu se aplică [69].

Principiul tehnic și modul practic de funcționare a serviciilor e-commerce. Pentru a înțelege corect aspectele contabile și fiscale legate de tranzacțiile economice ce implică instrumente de comerț electronic, este esențial să cunoaștem principiul de operare al acestor instrumente, furnizate de băncile comerciale, inclusiv din perspectiva tehnică. Prin urmare, unul din obiectivele cercetării propus spre realizare constă în descrierea principiului tehnic ce vizează funcționarea practică a instrumentelor e-commerce, fapt ce ar facilita înțelegerea și adopția pe scară largă a unor astfel de instrumente, inclusiv în rândul specialiștilor contabili, care sunt destul de conservatori în marea lor majoritate.

La moment, practic orice web-site poate fi „dotat” cu un instrument e-commerce oferit de una din băncile comerciale autohtone. Probleme apar doar la nivel de prelucrare a datelor cu caracter personal, precum și la nivel de securitate cibernetică. Însă, odată ce instrumentul e-commerce oferit de banca comercială este integrat cu pagina web a comerciantului, procesul de achitare a mărfurilor vândute de către cumpărători prin utilizarea cardurilor bancare, devine o modalitate eficientă care elimină numerarul în cadrul operațiunilor de vânzare a mărfurilor cu amănuntul prin intermediul internetului. Astfel, „atașarea” sau integrarea instrumentului de plată oferit de banca comercială pe pagina web (magazinul online) al entității de comerț din punct de

vedere tehnic se prezintă în anexa 22. Astfel, contribuția autorului s-a realizat prin elaborarea principiului de funcționare al unui astfel de tool, sub aspect tehnic din punct de vedere contabil:

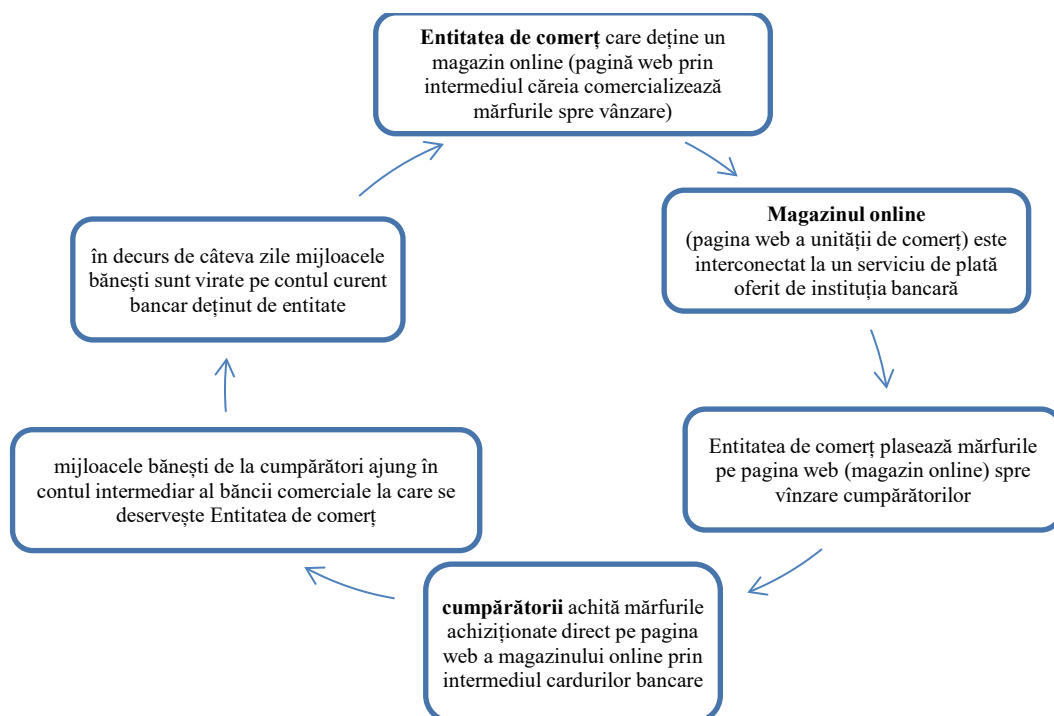


Fig. 2.6. Principiul de funcționare al serviciului e-comerț furnizat de băncile comerciale

Sursa: elaborat de autor

Justificarea documentară. O altă problemă înaintată spre soluționare de către autor în procesul cercetării, se rezumă la determinarea fluxului de documente pentru contabilizarea operațiunilor economice aferente procesului utilizării instrumentelor e-commerce de către entitățile de comerț în vederea încasării mijloacelor bănești de la cumpărători. În legătură cu justificarea documentară necesară pentru utilizarea serviciului e-commerce furnizate de instituțiile bancare pentru magazinele online (unități comerciale separate de magazinele fizice) ale entităților de comerț, se evidențiază introducerea unui document primar suplimentar: extrasul de cont pentru operațiunile efectuate cu carduri bancare. Acest document justificativ de bază permite înregistrarea în contabilitate a plăților realizate de cumpărători pentru mărfurile comandate direct din magazinul online (website-ul) al acestor entități. Un exemplu de astfel de document este inclus în anexa 23. Corespondența conturilor contabile reflectate în baza extrasului operațiunilor cu carduri bancare se ilustrează la pct. 3 și 5 din tabelul 2.9. Astfel, în baza acestui document primar care justifică producerea faptelor economice se reflectă înregistrarea creanței care vizează achitățile prin serviciul e-commerce și comisionul perceput în baza contractului cu banca comercială. Astfel, în baza exemplului din anexa 23, suma încasată de la cumpărătorul de marfă constituie 2750 lei, pe când comisionul băncii pentru serviciul e-commerce este de 83,34 lei ($83,34 \text{ lei} = 633,34 \text{ lei} - 550 \text{ lei}$). Evidența mijloacelor bănești

încasate prin intermediul instrumentelor e-commerce, după cum a fost remarcat mai sus, se ține la contul 234 sau 245. Astfel, evidența așa numitului „depozit” se ține în debitul acestor conturi contabile. Adică, soldul debitor al contului 234 sau 245 va constitui 550 lei pe parcursul întregii perioade (3-6 luni), iar după expirarea termenului respectiv, banca va vira „depozitul” la contul curent al entității, urmând a fi întocmite formulele contabile:

Tabelul 2.9. Corespondența conturilor contabile privind evidența „depozitului” de mijloace bănești aferente încasărilor prin intermediul instrumentelor e-commerce

Nr.	Conținutul operațiunii	Corespondența conturilor		Suma, lei
		Debit	Credit	
1.	Reflectarea venitului din comercializarea mărfurilor, inclusiv TVA	832/221 832/221	611 534	2291,67 458,33
2.	Înregistrarea creanței privind mijloacelor bănești achitate de cumpărători prin serviciul e-commerce	234/245	832/221	2750,00
3.	Încasarea mijloacelor bănești la contul curent bancar deținut de entitatea de comerț	242	234/245	2116,66
4.	Reflectarea comisionului pentru serviciul E-commerce perceput în baza contractului cu banca comercială	713/712	234/245	83,34 (633,34-550)
5.	Încasarea „depozitului” la contul curent bancar deținut de entitatea de comerț (peste 3-6 luni)	242	234/245	550,00

Sursa: elaborat de autor

Suplimentar, în continuare vom prezenta mișcările aferente contului contabil 234/245, în vederea sublinierii faptului că evidența „depozitului” se ține pe debitul acestui cont contabil, iar într-ul final, soldul acestuia devine nul.

Soldul inițial=0,00	
Debit	Credit
2. 2750,00	3. 2116,66 4. 83,34 5. 550,00
Total rulaj debitor=2750,00	Total rulaj creditor 2116,66+83,34+550,00=2750,00
Sold final=0,00	

Fig. 2.7. Mișcările contabile aferente contului 234/245

Sursa: datele entității Creativmaro SRL

În procesul cercetării, s-a stabilit că de regulă, comisioanele aferente instrumentelor e-commerce, se reflectă în evidența contabilă a entităților de comerț la contul contabil 713 „Cheltuieli administrative”, adică în calitate de cheltuieli generale, ceea ce după părerea

autorului este nejustificat din punct de vedere metodologic. Prin urmare, se recomandă utilizarea contului 712 „Cheltuieli de distribuire”, deoarece comisioanele în cauză se referă nemijlocit la procesul de vânzare a mărfurilor, și nicidecum nu sunt cheltuieli generale și administrative.

Scematic, putem menționa următoarele:

1. suma vânzării, sau suma „brută” a tranzacției – constituie 2750 lei;
2. suma „netă”, sau suma efectivă a tranzacției este alcătuită din două elemente:
 - a) suma care va fi virată la contul curent a doua zi lucrătoare, sau puțin mai târziu (conform prevederilor contractului încheiat cu banca) – 2116,66 lei;
 - b) suma „depozitului”, care va fi transferată entității de comerț în termen de câteva luni (trei-șase) – 550,00 lei.

În concluzie, putem menționa că contribuția majoră în procesul investigării s-a materializat în determinarea corespondenței conturilor contabile privind evidența „depozitului” de mijloace bănești aferente încasărilor prin intermediul instrumentelor e-commerce, fapt ce reprezintă un suport metodologic valoros care contribuie la răspândirea utilizării metodelor moderne de încasare a mijloacelor bănești de la cumpărători, mai comode și mai eficiente comparativ cu încasările tradiționale în numerar.

Servicii de plată internaționale. O categorie de metode/instrumente de decontare electronice aplicate în practică deja și de către entitățile de comerț din străinătate, include serviciile de plată internaționale. Această categorie de instrumente de decontare, facilitează accesul comercianților la cumpărători din întreaga lume, iar implementarea unui astfel de instrument, facilitează la maxim interacțiunea comodă și rapidă cu clienții nerezidenți. Astfel, în calitate de element inovativ, autorul și-a propus drept unul din obiectivele urmărite spre a fi atinse, studierea posibilității implementării serviciilor de plată internaționale în cadrul entităților de comerț autohtone. Până nu demult, entitățile de comerț din Republica Moldova utilizau pentru procurarea mărfurilor și serviciilor metodele „tradiționale” de decontare:

- prin vărsarea mijloacelor bănești în casieria furnizorului de mărfuri/prestatorului de servicii prin intermediul titularului de avans, iar furnizorul/prestatorul, la rândul său, elibera factura fiscală și bonul ECC;
- prin efectuarea transferului bancar.

Cu modul de utilizare, funcționare și contabilizare a operațiunilor cu carduri bancare, entitățile de comerț din Republica Moldova sunt deja familiarizate. Însă, în ceea ce privește utilizarea monedei electronice, entitățile se confruntă la etapa actuală, cu dificultăți și impedimente semnificative legate de faptul că legislația autohtonă conține lacune majore în acest sens și de dilemele legate de reflectarea în evidența contabilă și documentării corecte a acestor

tranzacții economice. În mare parte, sistemele electronice de plată internaționale funcționează în mod asemănător, cu mici deosebiri ce țin de serviciile adiționale sau specifice, precum și de comisioanele percepute [70, p. 26].

Utilizarea conturilor PayPal în cadrul tranzacțiilor cu nerezidenții. Un astfel de sistem electronic de plată internațional este PayPal. Acest sistem de plată presupune crearea unui cont electronic în sistemul respectiv, prin efectuarea unei înregistrări (account) pe pagina web www.paypal.com [1]. Contul PayPal, adică portmoneul electronic, este atașat („legat”) în mod obligatoriu la un card bancar, în cazul entităților de comerț – persoane juridice, la cardul business. În procesul cercetării s-a stabilit că PayPal-ul poate fi utilizat atât pentru încasarea mijloacelor de la cumpărători pentru mărfurilor vândute, cât și pentru achiziționarea unor mărfuri sau servicii necesare pentru buna funcționare a entității de comerț. În momentul în care entitatea de comerț decide procurarea/achiziționarea unor mărfuri sau servicii cu achitarea acestora prin intermediul sistemului electronic de plată internațional PayPal, aceasta urmează să alimenteze contul Paypal cu mijloacele bănești disponibile pe cardul business al entității de comerț. Deci, în acest mod, mijloacele bănești de pe cardul business se transformă în monedă electronică pe contul PayPal al entității de comerț. Apoi, prin accesarea paginii web a furnizorului de mărfuri sau prestatorului de servicii, la momentul efectuării decontărilor se indică datele contului PayPal al plătitorului, adică al entității de comerț care efectuează achiziția. După confirmarea procurării mărfurilor sau serviciilor de către entitatea de comerț (cumpărător), mijloacele bănești din contul PayPal al entității de comerț (cumpărătorului) trec în contul PayPal al furnizorului de mărfuri sau prestatorului de servicii.

Ulterior, mijloacele bănești din contul PayPal al furnizorului pot fi extrase pe cardul business al acestuia. Din punct de vedere practic, contul PayPal funcționează aproape ca un simplu cont bancar. Problema majoră constă în documentarea și contabilizarea corectă a tranzacțiilor economice realizate prin intermediul contului PayPal în condițiile în care Serviciul Fiscal de Stat nu poate lua la evidență contul PayPal în același mod ca și contul bancar curent. Totuși, considerăm că, deoarece extrasele din contul PayPal conțin elementele obligatorii specificate în art. 11, alin. (7) din Legea nr. 287/2017 contabilității și raportării financiare [74], acestea ar trebui recunoscute în calitate de documente primare. Urmează a fi punctat că dacă suma totală de mijloace bănești realizate de către entitatea de comerț din vânzarea de mărfuri și prestarea de servicii sunt înregistrate la conturile curente bancare luate la evidență fiscală de către SFS și recunoscute drept venituri, nu se înregistrează obstacole fiscale. Justificarea documentară a tranzacțiilor economice urmează a fi efectuată conform prevederilor Legii nr. 287/2017, potrivit căreia prin document primar se înțelege o confirmare sub aspect de act care

certifică faptul că operațiunile economice au avut loc sau care conferă dreptul de a le efectua (art. 3 alin. (1), [74]). Documentele primare servesc ca bază pentru contabilizarea faptelor economice (art. 11 alin. (1), [74]). Pentru operațiunile prevăzute la art. 12 alin. (1) din Legea nr. 287/2017 care au caracter internațional (de export-import al activelor și serviciilor), drept documente primare pot servi documentele aplicate în practica internațională sau cele prevăzute de contract (art. 12 alin. (3), [74]).

În concluzie, cu respectarea condițiilor menționate anterior, operațiunile de vânzare a mărfurilor și de prestare a serviciilor către un agent economic nerezident, poate fi justificată din punct de vedere documentar, în baza actelor care sunt aplicate în practica internațională (de exemplu invoice). Suplimentar, în contabilitate urmează a fi folosit ca bază documentară justificativă extrasul contului de card și contului curent bancar. Anume aceste acte confirmă efectuarea achitărilor. Operațiunile de încasare a mijloacelor bănești de la contul deschis la un furnizor nerezident de servicii de plată, de exemplu PayPal, pe cardul business al entității de comerț, la fel se contabilizează în baza documentelor utilizate în practica mondială [71].

Principiul de funcționare al sistemului de plată internațional PayPal. Problema încasării mijloacelor bănești pentru mărfurile comercializate și serviciile prestate clienților nerezidenți de către entitățile de comerț este una mai veche, însă rămâne foarte actuală până în prezent. Anterior, deja au fost abordate detaliat dificultățile cu care se confruntă oamenii de afaceri privind utilizarea platformei PayPal, însă nu mai puțin importante sunt dilemele contabililor practicieni legate de reflectarea corectă a unor astfel de tranzacții. Pentru o mai bună înțelegere a operațiunilor PayPal, se recomandă citirea condițiilor de utilizare a acestei platforme, care pot fi vizualizate accesând pagina web www.paypal.com [72]. Simplu spus, modul în care au loc tranzacțiile cu utilizarea platformei menționate mai sus, se prezintă mai jos [120, p. 8]:

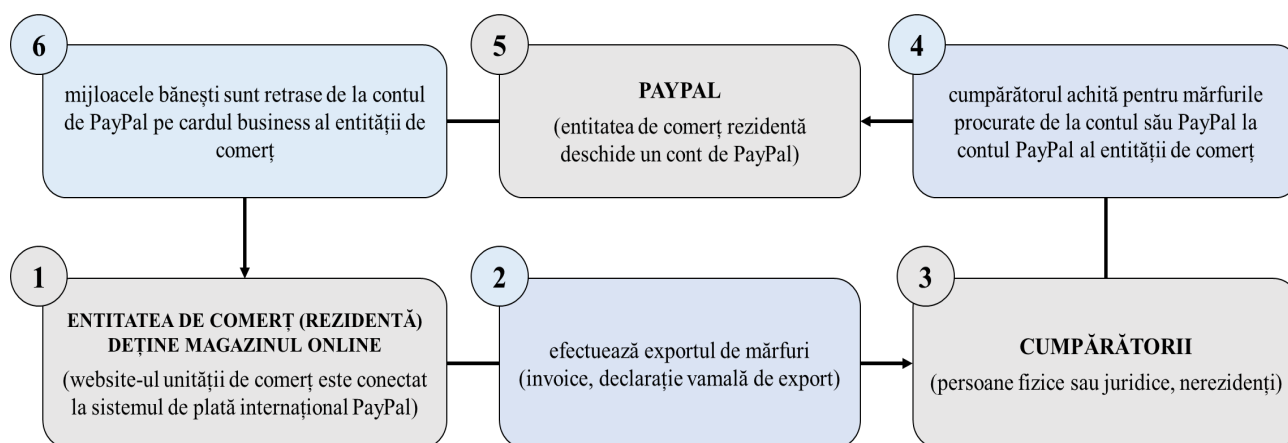


Fig. 2.8. Principiul de funcționare al sistemului de plată internațional PayPal

Sursa: elaborat de autor

Reflectarea tranzacțiilor în evidența contabilă. La sugestia autorului, entitatea de comerț Contento Group SRL, a implementat serviciul de plată internațional PayPal pentru încasarea mijloacelor bănești de la cumpărătorii nerezidenți pentru mărfurile livrate (anexa 42). În procesul de implementare, în calitate de rezultat al soluționării unei probleme științifice importante, s-a urmărit stabilirea corespundeții conturilor contabile pentru operațiuni care vizează aplicarea în practică a serviciului de plată internațional PayPal, în cadrul entităților de comerț autohtone.

Astfel, în rezultatul implementării, entitatea de comerț Contento Group SRL a exportat marfă către entitatea nerezidentă GETFLUENCE SAS din Franța și a emis invoice-ul nr. 20 din 17.12.2021 (figura 1 din anexa 24), în sumă de 588,24 EUR. Pe data de 22.04.2022, mijloacele bănești 588,24 EUR, de la cumpărătorul GETFLUENCE SAS (din contul PayPal al acestuia) au intrat pe contul PayPal al Contento Group SRL (setat la valuta USD), având loc schimbul automat de EUR în USD, 588,24 EUR în 617,52 USD (chenarul verde din figura 2 din anexa 24). Pe data de 22.04.2022 a avut loc extragerea mijloacelor bănești în sumă totală de 617,52 USD, din care 5 USD au constituit comisionul PayPal pentru extragere (import de servicii; chenarul roșu din figura 2 din anexa 24), iar pe data 25.04.2022 mijloacele bănești (suma netă de 612,52 USD=617,52-5) au intrat în contul de lei la care este atașat business cardul persoanei juridice rezidente Contento Group SRL (figura 3 din anexa 24).

În cadrul contului PayPal, de regulă, valuta presetată este USD, însă există posibilitatea adăugării în același cont și a altor valute, de exemplu EUR. Este important de menționat faptul că această metodă de încasare a mijloacelor bănești de la cumpărători nerezidenți, este utilizată și în cazul încasărilor de la cumpărători – persoane fizice nerezidente. Aceasta se datorează faptului că comisioanele PayPal se aplică în raport procentual aferent sumelor încasate, spre deosebire de comisioanele bancare tradiționale, care indiferent de suma transferată, constituie în mediu 25-50 USD. În cazul exportului de mărfuri care au un preț mic ex. în valoare de 10-200 USD, achitarea unui comision bancar de 25-50 USD de către cumpărător, nu are sens economic.

Documentele primare justificative aferente unei tranzacții de export de marfă, cu încasare prin intermediul PayPal se prezintă în anexa 24, unul din ele fiind raportul privind tranzacțiile PayPal (transaction history), care reprezintă un document aplicat în practica internațională, conform art. 12, alin. (3) din Legea nr. 287/2017.

Expuneri pertinente privind operațiunile de comerț exterior care au tangențe cu problematica abordată, se regăsesc în lucrările cercetătorilor Fulga V. [48, p. 238-245; 49, p. 80-84; 50, p. 248-253], Paliu-Popa L. [92], Vișan D. [114, p. 43-64], Tabără N. [103, p. 32-34], Sîrbu V. și Reahovscaia I. [100], Dombrovska S. [118, p. 60-68].

Mai jos, se prezintă rezultatele cercetării care îmbracă forma corespondenței conturilor contabile și care vizează operațiunile economice privind încasarea mijloacelor bănești prin intermediul serviciului de plată internațional PayPal de la clienții nerezidenți pentru mărfurile comercializate. Pentru a facilita calculele, în continuare prezentăm cursul oficial de schimb al BNM, la datele relevante pentru exemplul prezentat:

- la data de 17.12.2021 (1 Euro=20,0191 lei);
- la 31.12.2021 (1 Euro=20,0938 lei); și
- la 22.04.2022 (1 Euro=20,1442 lei; 1 USD=18,4783 lei).

Tabelul 2.10. Corespondența conturilor contabile aferente utilizării PayPal

Nr.	Conținutul tranzacției	Data	Debit	Credit	Suma, lei
1.	Reflectarea venitului din exportul de marfă în baza invoice-ului emis către cumpărătorul nerezident	17.12.21	221.2 GETFLUENCE SAS	611	11776,04 (588,24 EUR×20,0191)
2.	Reflectarea recalculului creanței prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data raportării (sfârșit de an)	31.12.21	221.2 GETFLUENCE SAS	622	43,94 (588,24 EUR× (20,0938-20,0191)
3.	Achitarea creanței de către client pe contul PayPal	22.04.22	245, 234 PayPal EUR	221.2 GETFLUENCE SAS	11849,62 (588,24 EUR×20,1442)
4.	Reflectarea diferenței de curs valutar	22.04.22	221.2 GETFLUENCE SAS	622	29,64 (11776,04+43,94- 11849,62)
5.	Conversia automată din EUR în USD în cadrul PayPal	22.04.22	234.8	245, 234 PayPal EUR	11849,62 (588,24 EUR×20,1442)
		22.04.22	245, 234 PayPal USD	234.8	11410,72 (617,52 USD×18,4783)
6.	Reflectarea diferenței de curs valutar	22.04.22	714	234.8	438,90 (11410,72-11849,62)
7.	Reflectarea comisionului PayPal	22.04.22	713	245, 234 PayPal USD	92,39 (5 USD×18,4783)
8.	Retragerea mijloacelor bănești de pe contul PayPal pe business cardul entității de comerț	22.04.22	234.8	245, 234 PayPal USD	11318,34 (612.52 USD×18,4783)
		25.04.22	242	234.8	11258,12
9.	Reflectarea diferenței de curs valutar	25.04.22	714	234.8	60,22 (11318,34-11258,12)

Sursa: elaborat de autor

Pentru autoverificare, urmează să se țină cont de faptul că soldul debitor al contului 245, 234/PayPal, trebuie să coincidă cu balanța contului PayPal. La fel, în cadrul platformei PayPal pot fi percepute și alte comisioane, care pentru entitatea din RM reprezintă import de servicii, conform definiției expuse în CF, cu consecințele fiscale aferente privind TVA – fapt ce urmează a fi luat în considerare la întocmirea declarației privind TVA.

Aspecte fiscale privind taxa pe valoarea adăugată. O problemă fundamentală în ceea ce privește tratamentul fiscal al comisioanelor PayPal, o constituie întrebarea: reprezintă oare comisioanele PayPal import de servicii, prin prisma legislației fiscale a RM?

Art. 93, pct. 9) din Codul fiscal definește importul de servicii drept prestare de servicii de către persoanele juridice și fizice nerezidente ale Republicii Moldova (PayPal) persoanelor juridice și fizice rezidente sau nerezidente ale RM (entitatea de comerț din RM), pentru care locul prestării se consideră a fi Republica Moldova. În același timp, conform art. 93, pct. 15) din CF, locul livrării mărfurilor, serviciilor în sensul legislației fiscale autohtone se consideră locul efectuării livrării, determinat conform regulilor stabilite în art. 110 și 111 din CF. Totodată, articolul 111, alin. (4), stipulează faptul că locul livrării serviciilor care nu au fost enumerate la alin. (1)–(3) se consideră sediul sau, în cazul în care acesta lipsește, domiciliul ori reședința persoanei care prestează serviciile respective (adică sediul PayPal). Prin urmare, comisioanele PayPal sunt servicii prestate de nerezident (PayPal) către rezident (entitatea de comerț), pentru care locul prestării nu se consideră a fi Republica Moldova, ci sediul prestatorului nerezident (sediul PayPal, Luxemburg). Prin urmare, comisioanele percepute de către PayPal nu reprezintă import de servicii în sensul legislației fiscale și deci nu apare obligația calculării și achitării TVA.

Anterior, comisioanele percepute de către PayPal erau categorizate drept servicii în tehnologia informației, informatice, acordate cu utilizarea echipamentelor de comunicații electronice. Simplu spus, serviciile platformei PayPal folosite de către entitățile de comerț autohtone, erau considerate, prin prisma CF drept servicii informatice. Locul livrării pentru astfel de servicii se considera sediul sau, în cazul în care acesta lipsește, domiciliul ori reședința beneficiarului (adică Republica Moldova, conform art. 111, alin. (1), lit. e) din CF).

O altă întrebare care prezintă tangențe cu întrebarea abordată mai sus este: comisioanele PayPal sunt servicii IT sau sunt servicii financiare?

Anterior, după cum a fost menționat mai sus, comisioanele percepute de către PayPal erau tratate drept servicii IT de utilizare a platformei PayPal de către entitățile de comerț din RM. Însă, art. 103, alin. (1), pct. 12), lit. b) din CF stipulează faptul că serviciile financiare sunt considerate transferurile de credit (plăți și/sau încasări), inclusiv prin intermediul prestatorilor serviciilor de plată, titlurile de creanță, cecurile și alte instrumente financiare. Pe pagina web oficială a sistemului de plată PayPal se regăsesc informații esențiale despre Serviciul PayPal [72]. Astfel, PayPal este descris drept un sistem de plată care permite persoanelor fizice și juridice să trimită și să primească bani electronici online. De asemenea, este menționat faptul că PayPal furnizează și alte servicii financiare și asociate. Aceste servicii sunt denumite, în mod

colectiv „Serviciul”. Clienții pot folosi Serviciul pentru a face plăți într-o singură tranșă sau unice sau pot deschide un cont în cadrul platformei PayPal, ceea ce ajută clienții să facă plățile mai ușor, permite să primească plăți, nu doar să le trimită și oferă mai multe funcționalități și o mai bună evidență a plăților.

În ceea ce privește PayPal-ul în calitate de persoană juridică, este menționat că acesta este licențiat în mod legal în Luxemburg ca bancă (sau „instituție de credit” în termeni juridici). La fel, este stipulat faptul că PayPal se află sub supravegherea prudențială a autorității de reglementare financiară din Luxemburg, Commission de Surveillance du Secteur Financier sau CSSF. CSSF deține un registru al organizațiilor pe care le reglementează <https://supervisedentities.apps.cssf.lu/index.html?language=en#Home> [95].

Astfel, în urma investigațiilor efectuate, putem concluziona că comisioanele PayPal se consideră drept servicii financiare în sensul legislației fiscale autohtone, prin urmare, acestea sunt scutite de TVA, fără drept de deducere. Așadar, nu apare obligația calculării și achitării TVA. Chiar dacă apar dubii în ceea ce privește locul livrării pentru comisioanele PayPal (conform art. 111 din CF), totuși, în ultimă instanță, comisioanele PayPal sunt servicii financiare și, prin urmare, cad sub incidența art. 103 din CF.

Aspecte fiscale privind impozitul pe venit. Prin adoptarea Legii nr. 356/2022 pentru modificarea unor acte normative, au fost operate modificări semnificative la Codul fiscal al RM și, în particular, la modul de impozitare a veniturilor îndreptate spre achitare nerezidenților (PayPal). În conformitate cu prevederile art. 70 din CF, condițiile generale de impozitare a nerezidenților sunt următoarele:

- a) nerezidenții care obțin venituri impozabile din Republica Moldova au obligația de a plăti impozit determinat conform modului stabilit în capitolul XI al CF;
- b) se permite deducerea doar a cheltuielilor care vizează direct veniturile menționate la alin. (1) supuse impunerii în RM.

În același timp, articolul 71 din CF stabilește expres veniturile nerezidenților care se califică/consideră a fi obținute din RM, indiferent dacă sunt primite în Republica Moldova sau în străinătate. Conform prevederilor lit. b) art. 71, veniturile din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unei reprezentanțe permanente în Republica Moldova, indiferent de locul prestării acestora, se califică ca venituri obținute din RM [36]. Mai mult ca atât, potrivit prevederilor art. 71 lit. b¹) din CF, alte venituri din servicii prestate se califică a fi obținute din RM doar dacă sunt prestate pe teritoriul Republicii Moldova.

Prin urmare, în cazul în care serviciile prestate prin internet de nerezidentul persoană juridică (PayPal) nu sunt servicii de consultanță sau de management, acestea nu urmează a fi impozitate la sursa de plată, deoarece potrivit art. 70 și 71 lit. b¹) din Codul fiscal, alte venituri din serviciile prestate se vor impozita doar dacă vor fi prestate pe teritoriul Republicii Moldova. Astfel, în rezultatul cercetărilor efectuate, s-a stabilit că nu se reține impozit pe venit din plățile efectuate către PayPal pentru serviciile financiare/de utilizare a platformei prestate.

Prin urmare, putem observa că extinderea utilizării instrumentelor e-commerce oferite de băncile comerciale către entitățile de comerț din țară constituie un trend și o dinamică pozitivă. Acest lucru contribuie la modernizarea relației dintre vânzători și cumpărători și facilitează dezvoltarea comerțului în general, cu un accent deosebit asupra comerțului electronic. Cu toate acestea, expansiunea plăților electronice fără numerar trebuie să fie însoțită de modificări legislative adecvate și identificarea soluțiilor contabile potrivite pentru înregistrarea corectă a acestor tranzacții economice în contabilitate. Este important ca băncile, comercianții și autoritățile să colaboreze pentru a asigura un mediu comercial sigur și eficient în era digitală.

Se impune necesitatea menționării faptului că entitățile de comerț generic pot fi divizate în două mari grupe: entități comerciale care utilizează instrumentele e-commerce în calitate de metodă principală oferită cumpărătorilor de mărfuri pentru achitarea acestora, și entitățile care continuă să vândă mărfuri cumpărătorilor cu achitarea preponderentă în numerar.

În prezent, de regulă, marea majoritate a entităților de comerț, combină achitățile primite de la cumpărători în numerar cu achitățile prin alte forme, deoarece la moment, numerarul încă continuă să fie cea mai răspândită formă de achitare utilizată de cumpărători, mai ales în mediul rural și în orașele mici, în timp ce elaborarea, dezvoltarea și implementarea soluțiilor e-commerce la scară largă este relativ costisitoare. În același timp, oferirea cumpărătorilor a mai multor opțiuni de achitare, sporește semnificativ avantajele competitive ale entităților de comerț, deoarece cu toții intuim că cash-ul treptat se va diminua din economia mondială și națională.

Urmează a fi subliniat faptul că în procesul folosirii și aplicării instrumentelor e-commerce la decizia managementului, în unitățile de comerț, aceste tool-uri, la prima etapă, urmează a fi „sincronizate”, adică integrate cu pagina web a magazinului (shop-ului) online, ceea ce oferă posibilitatea cumpărătorului (clientului) final să acționeze butonul „achită” sau „procesează” și să realizeze operațiunea de plată prin plasarea datelor afișate pe cardul bancar de plată. În legătură cu relevanța utilizării echipamentului de casă și control (ECC), putem afirma că aplicarea acestuia nu este oportună în situația realizării operațiunilor de decontare pentru mărfurile achiziționate prin aplicarea instrumentelor (metodelor) e-commerce. Astfel, magazinele online care sunt deținute de entitățile de comerț și sunt „înzestrate” cu astfel de

instrumente sau metode, oferă posibilitatea economisirii substanțiale de resurse aferente achiziției, instalării și deservirii echipamentelor de casă și control.

În concluzie, este de remarcat o altă latură foarte importantă din perspectivă fiscal-contabilă, și anume existența necesității de a ține evidența mijloacelor bănești, care sunt achitate de clienții finali, dar care la prima etapă sunt virați la contul intermediar al ofertantului de instrumente e-commerce, adică al băncii comerciale, la conturile contabile 245 sau 234, în funcție de prevederile politicilor contabile. Mijloacele bănești care sunt „datorate” de ofertantul de instrumente e-commerce (banca) entității de comerț sunt reflectate în soldul debitor al conturilor contabile menționate mai sus.

În ceea ce privește utilizarea sistemelor de plată internaționale, implicit PayPal, considerăm că, deoarece extrasele din contul PayPal conțin elementele obligatorii specificate de Legea nr. 287/2017 contabilității și raportării financiare, acestea ar trebui recunoscute în calitate de documente primare, și pot fi utilizate pentru contabilizarea tranzacțiilor economice care implică utilizarea acestui sistem de plată. Justificarea tranzacțiilor cu privire la mărfurile vândute sau serviciile acordate unui nerezident, operațiunile de încasare a mijloacelor financiare din contul deschis în cadrul unui sistem de plăți online (ex. PayPal) pe un card bancar deținut de entitatea de comerț, urmează a fi realizată în baza următoarelor documente: invoice, extrasul contului de card și extrasul contului bancar.

În același timp, în sensul legislației fiscale autohtone, putem generaliza că comisioanele PayPal se consideră drept servicii financiare. Prin urmare, comisioanele percepute de către PayPal sunt scutite de TVA, fără drept de deducere. Așadar, nu apare obligația calculării și achitării TVA pentru entitățile de comerț din RM. Chiar dacă apar dubii privind locul livrării pentru comisioanele PayPal (conform art. 111 din CF), totuși, în ultimă instanță, taxele percepute de PayPal sunt servicii financiare și, prin urmare, cad sub incidența art. 103 din CF.

În legătură cu necesitatea reținerii impozitului la sursa de plată, putem concluziona faptul că, în cazul în care serviciile prestate prin internet de nerezidentul persoană juridică (PayPal) nu sunt servicii de consultanță sau de management, acestea nu urmează a fi impozitate la sursa de plată, deoarece potrivit art. 70 și 71 lit. b¹) din Codul fiscal, alte venituri din serviciile prestate se vor impozita doar dacă vor fi prestate pe teritoriul Republicii Moldova. Aceeași ordine de idei se regăsește în publicațiile autorilor Belous V. [19] și Jizdan A. [68, p. 26-36].

Astfel, nu se reține impozit pe venit din plățile efectuate către PayPal pentru serviciile financiare/de utilizare a platformei prestate, de către entitatea de comerț (rezidentul Republicii Moldova), potrivit art. 91 din CF.

În contextul globalizării și al creșterii vânzărilor de produse și servicii pe online, tot mai mulți comercianți locali simt nevoia diversificării sistemelor de procesare a plăților. În acest sens, se impune necesitatea identificării unor soluții fiscale inovative, ajustate standardelor internaționale. Astfel de soluții au fost identificate, testate, implementate și prezentate cu detalii relevante mai sus, și reprezintă materializarea aportului autorului în îmbunătățirea bazei teoretice dar și practice aferente perfecționării contabilității de gestiune în entitățile de comerț.

În opinia noastră, îmbunătățirea contabilității entităților comerciale se concentrează în mod inevitabil asupra metodelor moderne de decontare, deoarece evoluția instrumentelor de plată electronică constituie un aspect esențial al relațiilor comerciale atât în viitorul apropiat, cât și în cel îndepărtat, inclusiv prin integrarea monedelor criptografice – a căror răspândire se observă la moment.

2.3 Dileme aferente contabilității vânzării mărfurilor

Contabilitatea vânzării mărfurilor prezintă dificultăți, mai ales în ceea ce privește circuitul de mărfuri în cadrul comerțului electronic – o formă mai nouă a activității de comerț. Prin urmare se impune necesitatea efectuării unei analize comparative a desfășurării activității de comerț și organizării contabilității prin intermediul magazinelor online și prin intermediul magazinelor staționare. De fapt, unul din obiectivul cercetării urmărit de autor, este crearea unei „punți” între entitățile de comerț „clasice” și entitățile de e-comerț. Inițial, va fi analizat sistemul de derulare a comerțului electronic conform actelor normative în vigoare, iar ulterior se va prezenta modul de organizare a contabilității și reflectarea operațiunilor economice în contabilitate în dependență de metoda de achitare și livrare a mărfurilor vândute online. Tangențe cu subiectul abordat sunt expuse în lucrările cercetătorilor autohtoni Zlatina N., Țugulschi I. și Jizdan A. [115], Bajerean E. și Jizdan A. [116, p. 156-168], Jizdan A. [124, p. 281-286; 121, p.118-123], Bolea E. [143, p. 18-19], Lapițaia L. [151, p. 48-51; 152, p. 46-48].

Comerțul electronic constituie un sistem de desfășurare a activităților prin intermediul serviciilor online (internet), telefoniei și adreselor electronice. Acest sistem a avut un impact semnificativ în contextul pandemiei. Magazinele online au cunoscut o dezvoltare amețitoare pe teritoriul Republicii Moldova. În perioada anului 2020 s-au înregistrat 682 de mii de cumpărători-online de pe desktopuri și laptopuri, dintre care 55% - femei, iar 45% - bărbați. De pe dispozitive mobile (în aceeași proporție) cumpărături au efectuat 507 mii de persoane. Circa 59% din cumpărători (668 mii) sunt din Regiunea centrală, din care 327 mii sunt locuitori ai mun. Chișinău. Încă 25% (284 mii) sunt localizați în nordul republicii cu centrul în Bălți, și 16% (180 mii) sunt localizați în sudul republicii, inclusiv în UTA Găgăuzia [172]. Informațiile

relevante pentru tema de cercetare pot fi găsite în lucrarea profesorului Bolun I., Aspecte ale dezvoltării afacerilor electronice în RM [22]. În lucrare, autorul analizează comparativ nivelul de dezvoltare și gradul de reglementare al cadrului legal internațional în raport cu legislația națională, evidențiind astfel anumite probleme legate de funcționarea comerțului electronic în RM.

Legea nr. 91 din 29.05.2014 privind semnătura electronică și documentul electronic [78] a fost întocmită pentru a facilita dezvoltarea e-comerțului prin stimularea utilizării documentelor electronice. Același scop „nobil” a fost urmărit prin Legea privind serviciile societății informaționale nr. 284 din 22.07.2004 [79]. Implementarea acestor reguli legale constituie un moment cheie în evoluția cadrului legislativ care vizează activitatea de comerț electronic. Anterior, Legea nr. 284 din 22.07.2004 stipula faptul că comerțul electronic este activitatea de întreprinzător a persoanelor fizice și juridice de vânzare a bunurilor, executare a lucrărilor sau prestare a serviciilor, efectuată cu utilizarea comunicărilor electronice și/sau a contractelor electronice [79]. Din 17.03.2023, noțiunea de comerț electronic a fost exclusă din Legea nr. 284/2004. Odată cu dezvoltarea magazinelor online, atât teoreticienii, cât și practicienii au început să ridice numeroase întrebări referitoare la aspectele fiscale și contabile privind înregistrarea și reflectarea operațiunilor în contabilitate. Multe dintre aceste dileme sunt legate de așa-zisa „virtualitate” a magazinelor online în comparație cu cele fizice.

Soluțiile la aceste întrebări și probleme de natură practică nu sunt clar stipulate în actele normative locale. Prin urmare, va fi necesar să căutăm soluții și să formulăm răspunsuri la problemele existente, ținând cont de faptul că mediul de afaceri, precum și profesioniștii contabili și fiscali, nu pot „aștepta” ca legislația autohtonă să fie complet ajustată. Este binecunoscut că procesul de adaptare a legislației în vigoare este adesea încet și incert. În primul rând, este esențială realizarea unei analize comparative detaliate a activității magazinelor online, care implică un aspect de „virtualitate” și activității magazinelor tradiționale care presupun obligatoriu o locație fizică. În continuare, se va încerca identificarea tangențelor dar și deosebirilor între unitățile de comerț staționare și magazinele online, inclusiv prin prisma aspectului practic, și nu doar al celui teoretic.

Purtând discuții aferente „virtualității” magazinelor online, practicienii se confruntă cu următoarea dilemă: urmează a fi înregistrată subdiviziunea în cazul creării unui magazin online sau nu, deoarece magazinele online presupun un grad înalt de „virtualitate”?

În urma investigațiilor efectuate, a fost identificat răspunsul argumentat și detaliat la această întrebare. Ceva timp în urmă, conform prevederilor Nomenclatorului unităților comerciale care desfășoară comerț cu amănuntul (anexa nr. 2 la Hotărârea Guvernului cu privire

la desfășurarea comerțului cu amănuntul nr. 931/2011 (în continuare – HG nr. 931/2011)), magazinul on-line (virtual) era definit ca pagină-web, prin intermediul căreia se efectuează publicitatea unui produs sau serviciu, se acceptă comenzile de cumpărare și care oferă utilizatorului posibilitatea de a alege modalitatea de achitare, precum și metoda de primire a mărfii. Astfel, magazinul on-line (virtual) este o unitate comercială cu amănuntul. Hotărârea Guvernului nr. 931/2011 a fost abrogată prin Hotărârea Guvernului nr. 206 din 12.04.2023 cu privire la aprobarea regulamentelor și a regulilor din comerțul interior și abrogarea unor hotărâri ale Guvernului. Astfel, în conformitate cu anexa nr. 5 Nomenclatorul unităților comerciale, la Legea 231/2010 cu privire la comerțul interior, comerțul electronic urmează a fi desfășurat prin intermediul unității de comerț cu amănuntul prin intermediul caselor de comerț sau prin internet (pct. 32 din anexa nr. 5 la lege) [76]. În acest act normativ, unitatea de comerț cu amănuntul prin intermediul caselor de comerț sau prin internet este definită drept unitate comercială care desfășoară activitate de comerț electronic fără a dispune de suprafață comercială. La fel, este specificat faptul că modalitatea de achitare, precum și cea de livrare/recepționare a mărfii nu constituie element definitoriu pentru tipul respectiv. Pentru unitățile comerciale care dispun de suprafață comercială, această activitate se consideră o practică/modalitate de comercializare și nu se notifică suplimentar în cazul în care nu reprezintă activitatea principală. Dacă practicile/modalitățile de comercializare caracteristice comerțului electronic reprezintă activitatea principală, se impune notificarea activității de comerț ca unitate comercială de comerț cu amănuntul prin intermediul caselor de comenzi sau prin internet, separat de activitatea de comerț ca unitate cu suprafață comercială. La el, este important de menționat că unitățile comerciale ambulante nu pot desfășura activitate de comerț electronic [76, anexa nr. 5, pct. 32]. Art. 3 din Legea nr. 231/2010 cu modificările ulterioare, prevede faptul că unitatea comercială reprezintă o unitate (spațiu/structură/teritoriu/dispozitiv) amenajată/instalată conform specificului activității de comerț prin care se desfășoară activitatea de comerț. Conform prevederilor pct. 3 din Instrucțiunea privind evidența contribuabililor aprobată prin Ordinul SFS nr. 352/2017, subdiviziunea se definește ca unitate structurală a întreprinderii situată în afara locului ei de reședință de bază, care exercită unele din atribuțiile acesteia. Suplimentar, art. 15, alin. (2) din Legea 231/2010, prevede faptul că Notificarea privind inițierea activității de comerț urmează a fi depusă de comerciant în mod separat pentru fiecare unitate comercială deținută. Astfel, în ciuda caracterului „virtual” al magazinelor online, la fel ca unitățile de comerț staționare, acestea (unitatea comercială de comerț cu amănuntul prin intermediul caselor de comenzi sau prin internet) nu se înregistrează la SFS drept subdiviziuni, doar dacă desfășurarea acesteia se realizează ca practică/modalitate de comercializare complementară în cazul unităților

comerciale care dispun de suprafață comercială și doar în condițiile în care activitatea respectivă nu constituie activitate principală. Astfel, în urma studiului efectuat, s-a făcut o claritate în ceea ce privește necesitatea înregistrării unității de comerț electronic în calitate de subdiviziune separată la SFS.

Este bine cunoscut că agenții economici trebuie să completeze o notificare pentru a desfășura activități comerciale, indiferent de tipul acestora. Pentru magazinele fizice tradiționale, această notificare reprezintă o condiție esențială pentru exercitarea activităților comerciale. Prin urmare, o întrebare relevantă care necesită explorare în cercetarea autorului este: ore în cazul magazinelor online este obligatorie obținerea notificării de comerț?

Atât agenții economici care operează prin magazine fizice, cât și cei care desfășoară comerț prin intermediul unităților de vânzare online, au obligația obținerii unei notificări privind inițierea activității de comerț, doar dacă entitatea de comerț care practică comerțul electronic nu dispune de suprafață comercială sau dacă activitatea de comerț electronic reprezintă activitate principală pentru entitatea în cauză. Astfel, reieșind din cele expuse, activitatea de comerț electronic nu se notifică suplimentar doar dacă desfășurarea acesteia se realizează ca practică/modalitate de comercializare complementară în cazul unităților comerciale care dispun de suprafață comercială și doar în condițiile în care activitatea respectivă nu constituie activitate principală. În aceeași ordine de idei, dacă activitatea de comerț electronic nu constituie activitate principală în cazul unităților comerciale care dispun de suprafață comercială și, respectiv, nu poate fi calificată ca unitate comercială de comerț prin internet distinctă, obligația de înregistrare a acesteia în calitate de subdiviziune nu apare. Indiferent de faptul dacă activitatea de comerț se realizează prin intermediul unei unități staționare sau prin intermediul magazinelor online, decontările în numerar urmează a fi efectuate cu utilizarea echipamentului de casă și control. Pct. 24 din Regulamentul cu privire la Registrul unic al ECC [61, 62] (anexa nr. 1 la HG nr. 141/2019), prevede expres că printre elementele generale obligatorii ale bonului de casă/documentului fiscal indiferent de sectorul de activitate se numără sediul sau adresa unității structurale unde este localizat echipamentul. La fel, printre aceste elemente se regăsește adresa subdiviziunii SFS la care a fost înregistrat echipamentul.

Tabelul 2.11. Înregistrarea notificării, subdiviziunii la SFS și ECC-ului

Entitatea de comerț, realizează înregistrarea notificării, subdiviziunii și ECC-ului	Adresa
	la adresa oficiului entității de comerț
	la adresa juridică a entității de comerț
	la adresa depozitului de unde se realizează livrarea mărfurilor
	la adresa unității comerciale staționare

Sursa: elaborat autor [123, p. 89-98]

Prin urmare, atât în cazul unităților de comerț staționare, cât și în cazul magazinelor online, echipamentul de casă și control se „leagă” la o locație fizică geografică existentă.

În procesul cercetării, autorul a stabilit un alt aspect foarte important privind neadmiterea confundării activității unităților comerciale de comerț cu amănuntul prin intermediul caselor de comenzi sau prin internet cu activitatea de livrare a mărfurilor la domiciliu. Art. 3 din Legea 231/2010, definește serviciul comercial complementar drept serviciul menit să sporească atractivitatea produsului comercializat sau serviciului prestat prin oferirea unor informații relevante sau consultații consumatorului final, testarea și **livrarea produselor**, acordarea asistenței în întocmirea de acte aferente procurării sau deținerii produsului, acordarea posibilității de plasare a comenzilor sau de rezervare a produselor, inclusiv la telefon sau on-line, acordarea de alte servicii caracteristice sau indispensabile activității de comerț de bază.

În continuare va fi examinat același agent economic care dispune de o unitate comercială staționară, prin prisma necesității perfectării notificării de comerț, în cazul livrării mărfurilor la domiciliu și în cazul deschiderii unui magazin online.

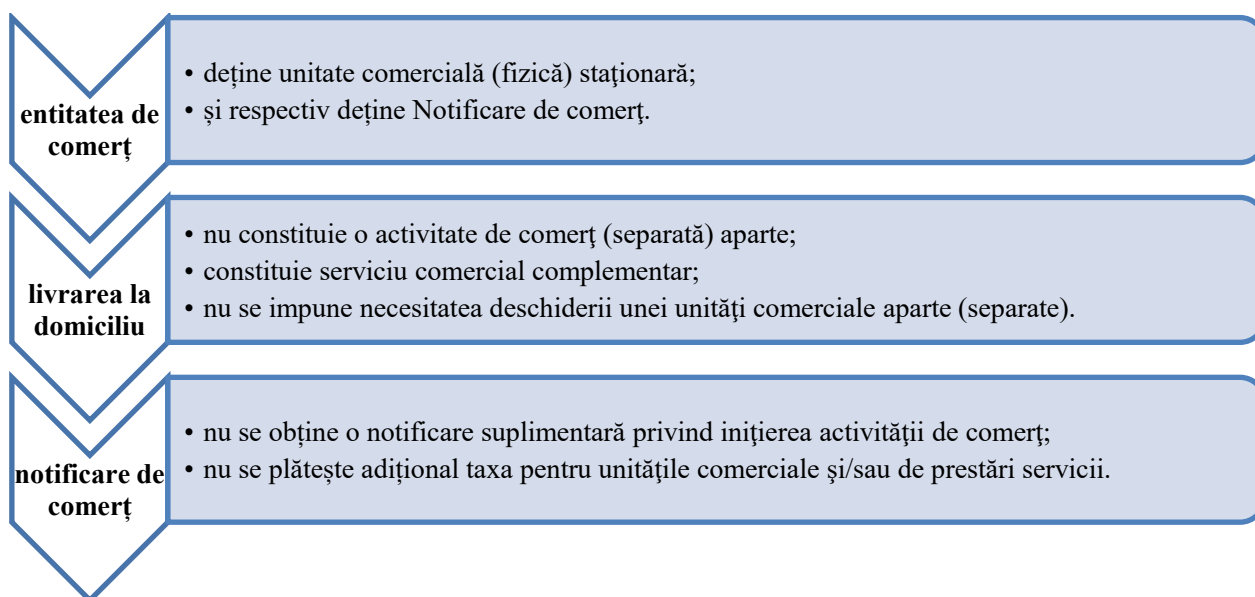


Fig. 2.9. Unitatea comercială staționară și livrarea la domiciliu

Sursa: elaborată de autor

Astfel, dacă o entitate comercială care deține un magazin fizic decide să ofere livrări la domiciliu, aceasta nu trebuie să completeze o notificare suplimentară de comerț, deoarece livrarea la domiciliu este considerată un serviciu complementar pentru vânzarea de mărfuri.

În cazul în care aceeași entitate alege să vândă mărfurile și printr-un site web (magazin online), pe lângă vânzările din unitatea fizică, nu este necesară o notificare separată pentru magazinul online, având în vedere că adresa magazinului fizic este aceeași cu cea asociată magazinului online. În primul scenariu, entitatea comercială nu este supusă impozitării cu taxa

pentru unitățile comerciale, iar în al doilea caz, nu există un obiect al impunerii, deoarece magazinul online nu constituie o unitate comercială distinctă.

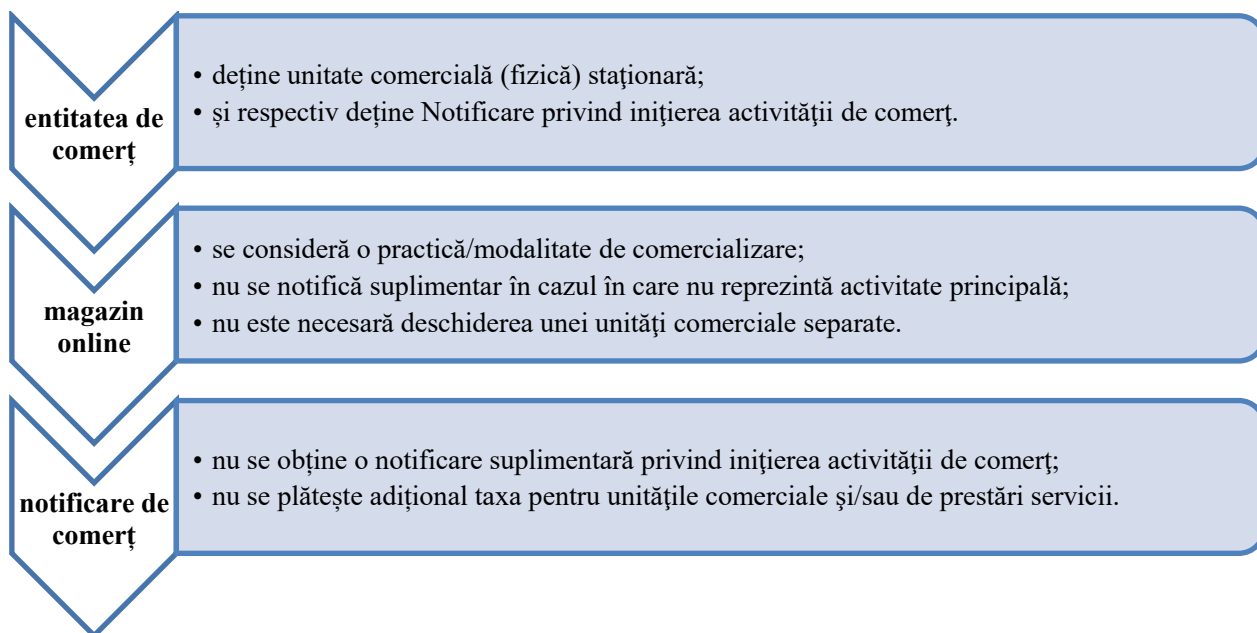


Fig. 2.10. Unitatea comercială staționară și magazinul online

Sursa: elaborată de autor

Pe lângă cele menționate, răspândirea magazinelor online a generat o serie de probleme și întrebări de ordin fiscal, juridic și contabil, printre care se numără:

1. care pagini web se consideră magazine online?
2. pagina de Facebook este magazin online sau nu?
3. pagina de Instagram reprezintă magazin online sau un simplu instrument de promovare și publicitate?

Răspunsurile la aceste întrebări nu se regăsesc expres în legislația autohtonă. Generalizând, am putea menționa faptul că, atribuirea unei pagini web, pagini de Facebook și pagini de Instagram la unitatea de comerț unitate comercială de comerț cu amănuntul prin intermediul caselor de comenzi sau prin internet (magazin online), urmează a fi efectuată prin prisma întrunirii și/sau „respectării” acelor cinci caracteristici ale magazinului online (virtual) conform definiției expuse în pct. 32 din anexa nr. 5 la Legea nr. 231/2010.

În cazul în care dispunem de un simplu landing-page, de pagină de Facebook și Instagram care sunt un simplu instrument de promovare și publicitate, acestea nu reprezintă magazine online în sens fiscal.

Luând în considerare definiția dată în anexa nr. 5 din Legea 231/2010, putem identifica cinci caracteristici-cheie ale unității comerciale de comerț cu amănuntul prin intermediul caselor de comenzi sau prin internet (magazinului online):

Tabelul 2.12. Caracteristicile cheie ale magazinelor online

Nr.	Caracteristici
1.	desfășoară activitate de comerț electronic
2.	dispune de suprafață comercială
3.	modalitatea de achitare, precum și cea de livrare/recepționare a mărfii nu constituie element definitoriu
4.	pentru unitățile comerciale care dispun de suprafață comercială, această activitate se consideră o practică/modalitate de comercializare și nu se notifică suplimentar în cazul în care nu reprezintă activitatea principală
5.	dacă practicile/modalitățile de comercializare caracteristice comerțului electronic reprezintă activitatea principală, se impune notificarea activității de comerț ca unitate comercială separată

Sursa: elaborat de autor

Un obiectiv ambițios prestabilit de către autor prin prezenta lucrare, se rezumă la determinarea corespondenței conturilor contabile în cazul vânzărilor online de mărfuri – scop cu impact și aport inovativ, care să servească în calitate de instrument util pentru profesioniștii din domeniu. Astfel, contabilizarea operațiunilor economice în cadrul comerțului electronic, presupune elemente specifice, care vor fi exemplificate mai jos, în funcție de modalitatea de achitare și livrare a mărfurilor vândute online. La fel, este relevant art. 117, alin. (3), lit. a) din CF, care stipulează condițiile în cadrul comerțului electronic pentru care eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie. Pentru rezolvarea acestei probleme, am creat un exemplu complex în vederea examinării tuturor scenariilor posibile. Studiu de caz: entitatea de comerț „Oficiu Plus” SRL deține un magazin online pentru vânzarea rechizitelor de birou. Un cumpărător a efectuat o comandă în sumă de 3000 lei, inclusiv TVA, care a fost achitată: 1) în numerar; 2) cu cardul bancar. Agentul economic aplică un adaos comercial în mărime de 30%, iar comisionul băncii pentru plățile efectuate prin POS terminal a constituit 1,5%. Pentru delimitarea încasărilor cu plată în numerar de cele achitate prin carduri la contul 832 „Încasări din vânzarea bunurilor în numerar” autorul recomandă crearea a două subconturi:

- 8321 „Încasări din vânzarea bunurilor cu achitare în numerar”;
- 8322 „Încasări din vânzarea bunurilor cu achitare prin card”.

În practică poate fi utilizat contul 837 pentru evidențierea separată a TVA-ului inclus în prețul de vânzare, însă în cadrul entităților analizate acesta nu se utilizează. Totuși, evidențierea adaosului comercial și TVA aferent pe conturi contabile separate, are un impact managerial semnificativ, prin prisma contabilității de gestiune, ajutând managerii să înțeleagă profitabilitatea mărfurilor vândute, ceea ce într-un final determină sortimentul disponibil. Pentru evidența mărfurilor, autorul recomandă crearea a trei subconturi:

- 2171 „Mărfuri la depozit”;
- 2172 „Mărfuri transmise curierului – angajat propriu”;

- 2173 „Mărfuri transmise curierului – entitate terță”.

Tabelul 2.13. Vânzarea mărfurilor online cu achitarea la locația fizică a depozitului

Nr.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Correspondența conturilor		Documente primare
			Debit	Credit	
Situția nr. 1 achitarea în numerar					
1.1	Reflectarea venitului din comercializarea mărfurilor și TVA aferentă cu achitare în numerar	2500 500	241 241	611 534	Bon de casă, registru de casă, Registrul de evidență a livrărilor
sau					
1.2.1	Înregistrarea numerarului încasat și TVA aferentă	3000	241	8321	Bon de casă, registru de casă
1.2.2	Reflectarea venitului din comercializarea mărfurilor și TVA aferentă	2500 500	8321 8321	611 534	Bon de casă, factura fiscală, Registrul de evidență a livrărilor
Situția nr. 2 achitarea prin card bancar					
2.1	Înregistrarea sumei încasate prin POS	3000	245	8322	Bon de casă/bon fiscal, raport de închidere schimb a terminalului
2.2	Reflectarea venitului din vânzări și TVA aferentă	2500 500	8322 8322	611 534	
3	Înregistrarea mijloacelor bănești în contul curent și a comisionului bancar	2955 (3000-45) 45 (3000*1,5%)	242 713/712	245 245	Extras de cont
4	Decontarea valorii contabile a mărfurilor comercializate	1923,08 (2500-576,92)	711	217	Registrul de evidență la contul 217
5.1	Decontarea adaosului comercial	576,92	831	217	Registrul de evidență la contul 217
5.2	Decontarea TVA aferentă mărfurilor vândute	500	837	217	Registrul de evidență la contul 217
Anterior vânzării:					
6.1	Reflectarea adaosului comercial inclus în prețul de vânzare	576,92 (2500*30/130)	217	831	Registrul de evidență la contul 217
6.2	Reflectarea TVA în prețul de vânzare	500	217	837	

Sursa: elaborat de autor

În opinia noastră, rezultatele cercetării vor contribui semnificativ la creșterea corectitudinii contabilizării unor astfel de operațiuni în cadrul entităților de comerț autohtone.

Tabelul 2.14. Vânzarea mărfurilor online cu achitarea prin curier – propriul angajat

Nr.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Correspondența conturilor		Documente primare
			Debit	Credit	
1.	Reflectarea valorii contabile a mărfurilor transmise curierului – propriului angajat	1923,08	2172	2171	Bon de mișcare internă a mărfurilor – document elaborat sine stătător
2.	Reflectarea adaosului comercial și TVA aferentă inclusă în prețul de vânzare	576,92 500	2172 2172	831 837	Registrul de evidență la contul 217
3.	Reflectarea venitului din vânzarea mărfurilor și TVA aferentă	2500 500	832, 221 832, 221	611 534	Bon de casă/bon fiscal, factură fiscală după caz, Registrul livrărilor
achitarea în numerar					
4.1	Încasarea numerarului de la curier	3000	241	832, 221	Dispoziție de încasare, registru de casă
achitarea cu card bancar					
4.2	Înregistrarea sumei încasate prin POS	3000	245	832, 221	Bon de casă/bon fiscal, raport de închidere schimb a terminalului
5.	Decontarea valorii contabile a mărfurilor vândute	1923,08 (2500-576,92)	711	2172	Registrul de evidență la contul 217
6.	Decontarea adaosului comercial și TVA aferentă mărfurilor vândute	576,92 500	831 837	2172 2172	Registrul de evidență la contul 217

Sursa: elaborat de autor

În unele situații entitățile de comerț apelează la servicii de curierat – entități terțe, prin intermediul cărora se efectuează livrarea mărfurilor la domiciliu, și nemijlocit achitățile de către cumpărători. În continuare, în calitate de rezultate ale cercetării, autorul prezintă corespondența conturilor contabile privind vânzarea mărfurilor, pentru astfel de situații:

Tabelul 2.15. Vânzarea mărfurilor online cu achitarea prin curier – entitate terță

Nr.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Correspondența conturilor		Documente primare
			Debit	Credit	
1.	Reflectarea valorii contabile a mărfurilor transmise curierului – entitate terță	1923,08	2173	2171	Bon de eliberare a mărfurilor + documentul entității terțe
2.	Reflectarea adaosului comercial și TVA inclusă în prețul de vânzare	576,92 500	2173 2173	831 837	Registrul de evidență la contul 217
3.	Reflectarea venitului din vânzarea mărfurilor și TVA aferentă	2500 500	832, 221 832, 221	611 534	Bon de eliberare a mărfurilor, factură fiscală după caz, Registrul livrărilor
4.	Decontarea valorii contabile a mărfurilor vândute	1923,08	711	2173	Registrul de evidență la contul 217
5.	Decontarea adaosului comercial și TVA aferentă mărfurilor vândute	576,92 500	831 837	2173 2173	Registrul de evidență la contul 217
6.	Înregistrarea creanței curierului – entitate terță, pentru mărfurile livrate	3000	234	832,221	Raportul privind livrările efectuate
7.	Reflectarea serviciilor curierului-entitate-terță	50	712	521	Factura fiscală
8.	Încasarea mijloacelor bănești de la curier – entitate terță	3000	242	234	Extras de cont
9.	Achitarea serviciilor curierului – entitate terță	50	521	242	Extras de cont
sau					
10.	Decontarea datoriei față de curier –entitate terță	50	521	234	Act privind decontările reciproce
11.	Încasarea mijloacelor bănești de la curier – entitate terță diminuate cu suma pentru serviciile curierului	2950 (3000-50)	242	234	Extras de cont

Sursa: elaborat de autor

Contul 221 poate fi utilizat în cazul solicitării eliberării facturii fiscale de către cumpărătorul – persoană fizică. Astfel de cazuri, în practică, se întâmplă relativ rar, prin urmare, în marea majoritate a cazurilor se recomandă utilizarea contului 832 în procesul de reflectare a veniturilor din vânzări și TVA aferent. Unele entități comerciale, în special cele care comercializează bunuri sau prestează servicii contra numerar și/sau organizează contabilitatea în programul 1C, folosesc funcția contului 832 „Încasări din vânzarea bunurilor în numerar”, pentru înregistrarea numerarului încasat din vânzări în timpul lunii sau altei perioade prevăzute în politicile contabile. Respectiv înregistrarea încasărilor inclusiv TVA se reflectă prin formula contabilă: Dt 241 Ct 832, iar la finele lunii se înregistrează TVA de la valoarea de vânzare a bunurilor comercializate contra numerar prin Dt 832 Ct 534 și prin Dt 832 Ct 611 – valoarea de vânzare (fără TVA) a bunurilor comercializate. Totodată, în cazul solicitării facturii fiscale de către cumpărător poate fi folosit contul 221 „Creanțe comerciale”. Activitatea curierilor (entitate-terță) este reglementată de Legea comunicațiilor poștale nr. 36/2016 [73]. În situația când livrarea se efectuează de către o entitate terță (curier), entitatea de comerț nu aplică propriul echipament de casă și control. Livrările efectuate prin prestatori de servicii poștale nu sunt prevăzute în art. 117, alin. (3), lit. a) din CF, fiind prevăzute doar livrările efectuate prin ÎS „Poșta Moldovei” [36]. În același timp, entitatea terță (curier) care efectuează livrarea mărfurilor precum și încasarea numerarului de la cumpărători, nu corespunde noțiunii de prestator de servicii de plată, în conformitate cu Legea cu privire la serviciile de plată și moneda electronică nr. 114/2012 [77]. Astfel, generalizând cele expuse mai sus, este de menționat faptul că în cadrul comerțului electronic, atunci când livrarea mărfurilor se efectuează de către o entitate terță (curier), entitatea de comerț nu dispune de bază legislativă pentru neeliberarea facturii fiscale pentru fiecare cumpărător.

Tabelul 2.16. Asemănările între unitățile comerciale staționare și magazinele online

Nr.	Caracteristici	Unitate comercială staționară	Magazin online
1.	perfectarea notificării privind inițierea activității de comerț	X	X (doar dacă este activitate principală)
2.	înregistrarea subdiviziunii	X	X
3.	înregistrarea ECC	X	X

Sursa: elaborat de autor

În concluzie, este important să subliniem că, în ciuda diferențelor semnificative dintre comerțul tradițional și cel electronic, precum și între unitățile comerciale fizice și magazinele online, din perspectiva fiscală există multiple tangențe și aspecte comune, care sunt evidențiate în tabelul de mai sus.

2.4. Concluzii la capitolul 2

În capitolul prezentat mai sus, sunt analizate aspecte relevante și importante cu privire la organizarea activității și contabilității în entitățile de comerț. La fel, sunt realizate abordări conceptuale ale organizării contabilității de gestiune în vederea perfecționării acesteia prin utilizarea celor mai bune practici, care sunt inspirate inclusiv din experiența societăților comerciale din străinătate. Totodată, s-a realizat o analiză în detaliu privind dilemele și problemele aferente contabilizării vânzării mărfurilor în cadrul comerțului electronic, inclusiv printr-un studiu comparativ a modului în care se desfășoară activitățile de comerț și se organizează contabilitatea de gestiune în cadrul magazinelor online comparativ cu cele fizice/staționare. În acest context, putem concluziona succind următoarele:

1. Au fost reconfirmate și reverificate cerințele privind organizarea activităților de comerț, din punct de vedere practic, fiind stabilite cu certitudine condițiile legale pentru desfășurarea activităților comerciale. Rezultatele cercetărilor în acest sens, au fost accentuante prin elaborarea de către autor a *Checklist-ului organizării activității de comerț* – un instrument util destinat managementului viitoarelor entități de comerț, cu scopul facilitării gestionării și structurării corecte a afacerilor în domeniul comerțului. Odată ce a fost parcurs, checklist-ul va conferi comerciantului încrederea că activitatea de comerț este inițiată în mod corect și cu respectarea tuturor cerințelor prevăzute de legislația în vigoare, fapt ce sporește conformarea și evitarea aplicării sancțiunilor în viitor.

2. Au fost examinate aspecte aferente lucrului cu numerarul în cadrul entităților de comerț și unităților comerciale ale acestora, cu scopul de a stabili lacunele existente și identificarea posibilităților de înlăturare ale acestora sau chiar oportunităților de îmbunătățire a acestui proces. Concomitent cu lacunele și neajunsurile descoperite, în procesul cercetării, autorul a identificat și a implementat o nouă modalitate de lucru cu numerarul – mai eficientă și relevantă pentru entitățile de comerț mici și mijlocii. Modalitatea găsită, în procesul investigării opțiunilor utilizării încasatorului – propriul angajat sau încasatorului – angajatul băncii, presupune că încasatorul – propriul angajat, depune mijloacele bănești din casieria entității în contul bancar curent, prin terminale cash-in, fără a mai pierde timp la ghișeul băncii comerciale. În urma studiului efectuat, s-a constatat o economie de cel puțin 4% din fondul de salariu al angajaților implicați în acest proces, fapt ce se apreciază pozitiv.

3. În procesul de cercetare și analiză a modului de organizare a activităților de comerț, a fost sesizată o problemă majoră cu care se ciocnesc entitățile de comerț indiferent de volumul vânzărilor, numărul de salariați, profitul înregistrat etc. – problema evidenței cantitativ-valorice a mărfurilor în unitățile care nu pot fi dotate, din diverse motive, cu echipamente și softuri

performane care permit scanarea mărfurilor comercializate. Pentru soluționarea acestei probleme, autorul a elaborat formula-inversă care permite determinarea cantității de marfă vândută, pe fiecare poziție, prin metoda inventarierei [90] lunare la prețuri de vânzare. În procesul implementării, autorul a propus spre aplicare două modele de acte contabile noi, elaborate independent, necesare pentru transpunerea în realitate a modalității propuse spre utilizare: *Raportul de primire și realizare a mărfurilor* – care se întocmește de către vânzătorii unității comerciale, și în baza căruia se reflectă veniturile din vânzări și TVA aferent, pe fiecare poziție de marfă separat, și *Soldul și rulajul la depozit/unitate în prețuri de vânzare*, în baza căruia se decontează valoarea contabilă a mărfurilor vândute, la fel pe fiecare poziție de marfă separat. Suplimentar, contribuția autorului, s-a materializat în propuneri concrete privind corespondența conturilor contabile a operațiunilor economice aferente soluției identificate.

4. Rezultatele analizei costurilor privind utilizarea în calitate de instrument principal de decontare cu cumpărătorii: încasările în numerar comprativ cu încasările prin POS terminale, au condus la descoperirea unei soluții neașteptate – înaintată spre implementare de către autor. Astfel, deși POS terminalele presupun, la ziua de azi, costuri puțin mai mari decât utilizarea încasărilor în numerar, totuși comisioanele bancare aferente utilizării POS terminalelor pot fi optimizate semnificativ – până la circa 1% din rulajul total. Aportul autorului se rezumă la ideea instalării în cadrul unităților de comerț a POS terminalelor oferite de mai multe bănci comerciale, și respectiv utilizării acelui terminal, în fiecare situație concretă, care coincide cu banca emitentă a cardului bancar al cumpărătorului, pentru a diminua semnificativ comisioanele bancare aferente unor astfel de operațiuni, reieșind din logica simplă că atunci când cardul și terminalul sunt emise de una și aceeași instituție financiară – se aplică comisioane preferențiale.

5. S-a efectuat o examinare aprofundată privind modalitățile tradiționale de achitare a mărfurilor de către cumpărători, utilizate în entitățile de comerț studiate, în vederea analizei comparative a acestora și identificării aspectelor forte și punctelor slabe. În rezultat, autorul a explorat posibilitatea utilizării unor metode de achitare neortodoxe, printre care se numără instrumentele e-commerce oferite de băncile comerciale – care au fost descrise fundamental din punct de vedere contabil și fiscal. Aportul inovativ al autorului în procesul cercetării s-a materializat în următoarele aspecte principale:

- elaborarea principiului tehnic de funcționare a instrumentelor e-commerce prin prisma contabilă;
- stabilirea fluxului de documente în baza cărora urmează a fi reflectate operațiunile economice aferente utilizării instrumentelor e-commerce;

- demonstrarea argumentată din punct de vedere legal a lipsei necesității utilizării ECC-ului, în cazul efectuării achitărilor de către cumpărători pentru mărfurile procurate cu utilizarea instrumente e-commerce oferite de băncile comerciale, respectiv, atunci când entitățile de comerț recurg la utilizarea unor astfel de instrumente, echipamentul de casă și control nu se aplică;
- determinarea corespondenței conturilor contabile aferentă evidenței așa-numitului „depozit” de mijloace bănești în cazul încasărilor prin intermediul instrumentelor e-commerce – în calitate de suport metodologic valoros care urmează să contribuie semnificativ în procesul de răspândire a metodelor netradiționale de încasare a mijloacelor bănești de la cumpărători, mai practice și mai eficiente comparativ cu încasările clasice în numerar.

6. Suplimentar, în procesul examinării metodelor noi de decontare cu cumpărătorii, contribuția autorului s-a definitivat în realizarea unei clasificări generice a metodelor și instrumentelor de plată electronice, care includ trei grupe de bază: instrumente e-commerce, oferite de băncile comerciale; servicii de plată, oferite de societățile emitente de monedă electronică; servicii de plată internaționale. Clasificarea elaborată va facilita înțelegerea și adopția de către mediul de afaceri a unor astfel de metode de plată care contribuie la reducerea costurilor entităților de comerț și asigură comoditatea achitării pentru cumpărători – într-un final reprezentând un avantaj competitiv major.

7. Fără a avea pretenția unor descoperiri de anvergură mondială, totuși punctăm faptul că aplicarea și implementarea, în premieră, în cadrul entităților de comerț autohtone a serviciilor de plată internaționale, cum ar fi PayPal, pentru încasările de la cumpărătorii nerezidenți, reprezintă un element inovativ cu adevărat „revoluționar”. De fapt, crearea condițiilor din punct de vedere contabil și fiscal pentru implementarea serviciilor de plată internaționale, a deschis ușile către exportul de marfuri pe piața mondială, pentru entitățile de comerț locale. Dacă anterior, acestea nu puteau vinde la direct cumpărătorilor nerezidenți mărfuri cu valoare unitară mică din cauza comisioanelor aferente transferurilor bancare internaționale, echivalente cu prețul mărfii, atunci prin rezultatele urmărite în prezenta lucrare, astfel de operațiuni au devenit posibile și economic relevante. Prin urmare contribuția inedită a autorului s-a transpus în:

- descrierea principiului de funcționare al sistemului de plată internațional PayPal, care permite înțelegerea modului de funcționare a oricărui serviciu internațional de plată, deoarece prezintă un număr mare de similitudini;

- elaborarea „de la zero” a modului de contabilizarea a operațiunilor aferente aplicării în condițiile RM a unui serviciu internațional de plată, prin descrierea corespondenței conturilor contabile;
- determinarea „statutului” comisioanelor PayPal în particular, și comisioanelor serviciilor de plată internaționale în general – drept servicii financiare prin prisma art. 103 din CF, care sunt scutite de TVA, fără drept de deducere, și pentru care lipsește obligația calculării și achitării TVA;
- stabilirea cu certitudine a lipsei necesității reținerii impozitului pe venit din comisioanele serviciilor de plată internaționale conform art. 91 din CF, reieșind din faptul că astfel de comisioane nu sunt servicii de consultanță sau de management, și deoarece potrivit art. 70 și 71 lit. b¹⁾ din Codul fiscal, alte venituri din serviciile prestate se vor impozita doar dacă vor fi prestate pe teritoriul Republicii Moldova.

8. În ceea ce privește magazinele online, aportul autorului s-a materializat în identificarea soluțiilor pentru mai multe dileme practice care reprezentau piedici majore în dezvoltarea acestora în RM, printre care se numără:

- clarificarea lipsei necesității înregistrării unității de comerț electronic în calitate de subdiviziune separată la SFS și perfectării notificării de comerț, doar în două situații cu titlu de excepție: dacă activitatea magazinului online se realizează ca practică/modalitate de comercializare complementară unităților de comerț staționare (care dispun de suprafață comercială) și doar în condițiile în care activitatea magazinului online nu constituie activitate principală;
- delimitarea și neadmiterea confundării activității magazinelor online (unităților comerciale de comerț cu amănuntul prin intermediul caselor de comenzi sau prin internet) cu activitatea de livrare a mărfurilor la domiciliu – care nu reprezintă activitate de comerț aparte, ci un serviciu comercial complementar, care nu necesită deschiderea unei unități comerciale separate și perfectarea unei notificări de comerț adiționale, și respectiv pentru care nu se achită suplimentar taxa pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii.

9. Obiectivul ambițios urmărit de către autor prin prezenta lucrare – oferirea unui set de instrumente utile pentru profesioniștii din domeniu, s-a materializat în elaborarea corespondenței conturilor contabile pentru vânzarea mărfurilor online, fiind prevăzute practic toate situațiile posibile de achitare: la locația fizică a magazinului online (depozit), prin intermediul curierului – propriul angajat, prin intermediul curierului – entitate terță.

3. MODERNIZAREA INSTRUMENTELOR DE MĂSURARE ȘI GESTIONARE A PERFORMANȚEI ÎN ENTITĂȚILE DE COMERȚ

3.1. Organizarea controlului de gestiune în entitățile de comerț

Organizarea controlului de gestiune în entitățile de comerț este de neconceput fără o bună organizare a contabilității de gestiune, care la rândul său presupune un proces de modernizare și perfecționare continuă. Astfel, în calitate de etapă inițială aferentă organizării controlului de gestiune, survine necesitatea „adaptării” contabilității de gestiune, care acționează ca o „punte” de pregătire pentru implementarea instrumentelor de control. În primul rând, este vorba de faptul că controlul de gestiune vizează mai multe arii de acțiune, printre care se numără și introducerea unor noi forme de decontare efective, mai ales din punct de vedere managerial. Astfel, pentru a putea emite propuneri concrete și relevante privind îmbunătățirea organizării controlului de gestiune, în primul rând se impune necesitatea soluționării aspectelor contabile problematice și perfecționarea acestora. În cadrul cercetării realizate, în calitate de obiectiv major stabilit, prin prisma controlului de gestiune, a fost identificată necesitatea optimizării plăților în numerar de la cumpărătorii de mărfuri, deoarece anume acest aspect constituie o barieră majoră în procesul de scalare a vânzărilor entităților de comerț, și obținerii unor indicatori de performanță care se aliniază la obiectivele strategice setate de către managementul entității.

În procesul cercetării, atenția autorului s-a focusat pe identificarea căilor de îmbunătățire a organizării controlului de gestiune pe două direcții majore:

1. care vizează entitățile de comerț tradiționale;
2. în cadrul entităților care practică comerțul electronic, mai ales ce ține de aplicarea metodelor electronice de decontare cu cumpărătorii.

În calitate de suport teoretico-aplicativ au fost consultate lucrările și expunerile cercetătorilor, după cum urmează: Gervais M. [133], colectivul Helfer J. P., Kalika M., Orson J. [136], Barișeva S. [141, p. 75-79], Ivanova V. [142, p. 75-79], Mamadov S. [155], Mescharyakov A. [156, p. 71-81],

În partea ce ține de entitățile de comerț clasice, contribuția autorului s-a materializat prin elaborarea unor documente care ar permite perfecționarea implementării și organizării controlului de gestiune, cum ar fi:

- raportul de mărfuri (Товарный отчет) – care asigură organizarea și realizarea controlului de gestiune la nivel de unități de comerț, respectiv fiind vorba despre controlul de gestiune operațional sau curent (anexa 25);

- raportul de livrări de la depozitul central – care asigură organizarea controlului de gestiune anual (tabelul 1 din anexa 26);
- raportul de vânzări reale – care permite urmărirea în evoluție a vânzărilor de marfă, atât la nivel de unități comerciale, cât și la nivel de entitate per ansamblu, astfel realizându-se controlul strategic pe termen lung (tabelul 2 din anexa 26);

Documentele elaborate au fost cu succes implementate în cadrul entității Bucuria SA contribuind la creșterea eficienței organizării controlului de gestiune. În calitate de element inovativ, se atestă corelarea documentelor elaborate cu controlul de gestiune de diferent nivele (curent, anual și pe termen lung), dar cel mai important – cu centrele de responsabilitate: depozitul central, unitățile comerciale din teritoriu și entitatea per ansamblu.

Deși odată cu pandemia, o mare parte din entitățile de comerț examinate au trecut la vânzări în mediul online, aplicând pe scară largă instrumentele de plată fără numerar, oferite de către băncile comerciale, societățile emitente de monedă electronică și prestatorii internaționali de servicii de plată, totuși ponderea achitărilor în numerar de la cumpărătorii de mărfuri continuă să rămână semnificativă, dacă nu chiar cea mai răspândită formă de plată. Entitățile de comerț analizate (Leathemax SRL, Red Lamp SRL, Mobisoft & Co SRL, Diketo SRL, Consigma SRL etc.) se confruntă practic cu una și aceeași problemă majoră din punct de vedere al controlului de gestiune: dorința managementului de a reduce utilizarea echipamentelor de casă și control în contextul necesității continuării încasării mijloacelor bănești în numerar de la cumpărătorii de mărfuri. Această problemă este mai ales stridentă pentru entitățile de comerț care nu dispun de unități de comerț cu o locație fizică (ex. Diketo SRL), dar care livrează mărfurile la domiciliu și încasează mijloacele bănești de la clienți în numerar. Prin urmare se impune necesitatea identificării unor soluții care să permită entității de comerț să încaseze mijloacele bănești în numerar de la cumpărătorii de mărfuri, dar care să evite utilizarea echipamentelor de casă și control, reieșind din dezavantajele acestora, printre care se numără: costurile privind achiziția, întreținerea și deservirea acestora, deținerea personalului calificat pentru efectuarea înregistrărilor zilnice în Registrele ECC, deținerea resurselor pentru depozitarea, paza și depunerea numerarului din casieria entității de comerț la conturile curente deschise într-o bancă comercială din Republica Moldova și multe altele. Toate aceste dezavantaje, au servit în calitate de motive majore pentru identificarea unor soluții viabile care să permită încasarea numerarului fără utilizarea echipamentelor de casă și control – fapt ce ar ușura semnificativ realizarea controlului de gestiune aferent numerarului.

În urma investigațiilor efectuate, s-a constatat că pe piața locală există entități care dețin rețele dezvoltate de terminale de plată, care sunt răspândite pe larg pe tot teritoriul țării, inclusiv

în localitățile rurale. În marea majoritate a cazurilor, persoanele fizice utilizează terminalele de plată pentru achitarea amenzilor contravenționale, serviciilor comunale, serviciilor de telefonie și internet (Orange, Moldcell, Starnet, Arax etc.), dar nu și pentru mărfurile procurate de la entitățile de comerț. Prin urmare, la sugestia autorului, managementul entității de comerț Diketo SRL a investigat posibilitatea încheierii unui contract cu o societate emitentă de monedă electronică în vederea posibilității achitării în numerar de către cumpărători la terminalele de plată pentru mărfurile procurate de la entitatea de comerț. Sistemul de plată bpay.md este un instrument comod și convenabil pentru a efectua și primi plăți prin intermediul internetului. Sistemul de plăți BPay își desfășoară activitatea în conformitate cu prevederile legale a Republicii Moldova, și anume în baza Legii cu privire la Servicii de plată și monedă electronică nr. 114 de la 18.05.2012 și activează în baza licenței BNM. Propunerile autorului s-au materializat prin încheierea contractului cu BPAY SRL care permite cumpărătorilor achitarea în numerar la terminalele de plată pentru mărfurile achiziționate, fără ca entitatea de comerț Diketo SRL să fie nevoită să utilizeze echipamentul de casă și control. Pe termen lung, aceasta va permite extinderea operațiunilor de comercializare a mărfurilor în localitățile rurale, reieșind din faptul că la moment, practic în fiecare localitate rurală există cel puțin un terminal de plată instalat (de regulă în incinta primăriilor sau oficiilor poștale).

Organizarea corectă a fluxului de documente primare – reprezintă un instrument al controlului de gestiune, prin care managementul entității elimină potențialele erori neintenționate sau chiar de „rea credință”, care ar conduce la posibile „scurgeri” de mijloace bănești din entitate – lucru inadmisibil pentru un control de gestiune bine setat. Deși, nu există o claritate în ceea ce privește documentele primare justificative, care urmează a fi aplicate în vederea contabilizării corecte a vânzării mărfurilor în cazul aplicării în calitate de instrument de plată a serviciilor de plată oferite de societățile emitente de monedă electronică, în urma investigațiilor efectuate, autorul a înaintat propuneri privind lista documentelor primare justificative spre utilizare la reflectarea operațiunilor care vizează utilizarea serviciilor de plată oferite de societățile emitente de monedă electronică, care oferă cumpărătorului posibilitatea achitării în numerar la terminalul de plată (proprietatea societății emitente de monedă electronică sau a agenților săi), fără ca entitatea de comerț să fie obligată să utilizeze echipamentul de casă și control:

1. contul – comandă pentru vânzări cu achitarea prin intermediul instrumentelor de plată oferite de către societățile emitente de monedă electronică;
2. extrasul contului societății de plată;
3. extrasul contului bancar curent.

În ceea ce privește extrasul contului societății de plată (anexa 27), acesta este un document emis lunar de către societatea de plată și conține informații detaliate privind încasările de numerar efectuate prin intermediul terminalelor de plată ale acesteia în numele entității de comerț. Documentul în cauză conține informații privind:

- date despre societatea de plată;
- date despre entitatea de comerț;
- data încasării mijloacelor bănești;
- suma încasată de la cumpărători în terminalul de plată în numele entității de comerț;
- comisionul perceput de societatea de plată;
- mijloacele bănești virate din contul intermediar al societății de plată la contul curent bancar al entității de comerț;
- soldul contului intermediar la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune (luna calendaristică) etc.

În baza acestui document primar justificativ urmează a fi reflectate operațiunile de încasare a numerarului de la cumpărători prin intermediul terminalelor de plată și comisioanelor aferente (ale societății emitente de monedă electronică) în baza contractului dintre entitatea de comerț și societatea emitentă de monedă electronică. În baza extrasului bancar al contului curent al entității de comerț, se reflectă virarea mijloacelor bănești de la contul intermediar al societății de plată la contul curent. Documentul primar justificativ cel mai discutabil, este contul – comandă pentru vânzări cu achitarea prin intermediul instrumentelor de plată oferite de către societățile emitente de monedă electronică. Acest document reprezintă un act elaborat de entitate de sinestătător. Reșind din prevederile art. 117, alin. (3), lit a), CF, **în cadrul comerțului electronic**, care presupune efectuarea plăților în numerar și/sau cu aplicarea instrumentelor de plată fără numerar, putem afirma cu certitudine că **eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie**. Pentru ca această ipoteză să aibă loc, entitatea de comerț urmează să țină evidența sumelor achitate în cadrul fiecărui punct comercial și de prestări servicii cu folosirea:

1. echipamentelor de casă și de control;
2. prin intermediul serviciilor băncilor;
3. prin intermediul serviciilor Întreprinderii de Stat "Poșta Moldovei" (aici de remarcat exclusivitatea sau „monopolul” acestei instituții);
4. **prin intermediul altor prestatori de servicii de plată** (ex. Paynet, BPAY).

În conformitate cu art. 11, alin. (4) din Legea nr. 287/2017, entitatea urmează să folosească formulare tipizate de documente primare. Acestea urmează să fie aprobate de MF și

de către alte autorități publice. În același timp, entitatea dispune de opțiunea de a elabora formulare de documente primare de sinestătător. Astfel de formulare urmează a fi aprobate doar de conducerea entității, respectând stipulările alin. (7) și (8). Prin urmare, contul – comandă reprezintă documentul primar elaborat de entitate de sinestătător pentru reflectarea veniturilor din vânzări aferent mărfurilor vândute cu achitarea acestora de către cumpărători la terminalele de plată ale societăților emitente de monedă electronică, fără ca entitatea de comerț să utilizeze ECC-ul. Acest document urmează să conțină elementele obligatorii în conformitate cu prevederile Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017 (art. 11, alin. (7)):

- a) denumirea și numărul documentului;
- b) data întocmirii documentului;
- c) denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al entității din numele căreia este întocmit documentul;
- d) denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al destinatarului documentului, iar pentru persoanele fizice – IDNP (codul personal);
- e) conținutul faptelor economice;
- f) etaloanele cantitative și valorice în care sînt exprimate faptele economice;
- g) funcțiile, numele, prenumele și semnăturile persoanelor responsabile de efectuarea (producerea) faptelor economice.

În dependență de prevederile actelor normative, dar și în funcție de necesitățile informaționale ale entității, adițional elementelor specificate mai sus, documentele primare pot conține și alte elemente (art. 11, alin. (8)). La fel, este de menționat faptul că conform art. 11, alin. (10) din Legea nr. 287/2017, la întocmirea documentelor primare pentru persoanele fizice cetățeni, prevederile alin. (7) lit. d) nu sînt obligatorii. Prin urmare, în cazul entității de comerț Diketo SRL, care vinde mărfuri cu amănuntul persoanelor fizice cetățeni, în loc de denumirea, adresa, IDNP (codul personal), poate fi indicat generic: persoană fizică.

Așadar, aportul major al autorului în ceea ce privește organizarea controlului de gestiune aferent fluxurilor de numerar în cadrul entităților de comerț, s-a concretizat în identificarea unei modalități noi de încasare a numerarului de la cumpărători fără aplicarea echipamentelor de casă și control, prin stabilirea relațiilor contractuale cu una sau mai multe societăți emitente de monedă electronică – care dispun de o rețea de terminale de plată cu acoperire teritorială la nivel național. Contribuția autorului a fost accentuată prin elaborarea unui model de document primar justificativ pentru recunoașterea și reflectarea veniturilor din vânzări în cazul aplicării modalității descrise mai sus: *contul – comandă* pentru vânzări cu achitarea prin intermediul instrumentelor de plată oferite de către societățile emitente de monedă electronică (anexa 43).

O altă problemă nerezolvată, care influențează în mod indirect buna organizare a controlului de gestiune, constă în lipsa unei practici privind contabilizarea corectă a tranzacțiilor privind comercializarea mărfurilor cu achitarea prin intermediul instrumentelor de plată oferite de către societățile emitente de monedă electronică (SEME), în cazul dat BPAY. Astfel, în calitate de element inovativ, se propune următoarea modalitate de contabilizare a operațiunilor economice, care deja a fost implementat în cadrul entității de comerț Diketo SRL:

Tabelul 3.1. Contabilizarea operațiunilor aferente terminalelor de plată ale SEME

Nr.	Conținutul tranzacției	Data tranzacției	Debit	Credit	Suma, lei	Documentul primar
1.	Reflectarea venitului din vânzări	23.08.2023	221/832	611	625,00	cont - comandă
2.	Reflectarea TVA aferent	23.08.2023	221/832	534	125,00	cont - comandă
3.	Încasarea mijloacelor bănești prin intermediul terminalelor de plată Bpay	23.08.2023	245/234/242 BPay	221/832	750,00 (625+125)	Extrasul contului BPAY
4.	Reflectarea comisioanelor Bpay	23.08.2023	713/712	245/234/242 BPay	22,50	Extrasul contului BPAY
5.	Reflectarea transferului mijloacelor bănești din contul intermediar Bpay la contul curent bancar	24.08.23	242	245/234/242 BPay	727,50 (750-22,50)	Extras bancar

Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor entității Diketo SRL

În cadrul entităților de comerț, în calitate de instrumente de plată moderne, tot mai des sunt utilizate instrumentele de plată electronice care nu presupun utilizarea echipamentelor de casă și control. După cum a fost menționat anterior, instrumentele de plată electronice pot fi generic divizate în trei categorii: instrumente e-commerce oferite de către băncile comerciale, serviciile de plată locale oferite de către societățile emitente de monedă electronică și serviciile de plată internaționale.

Toate instrumentele de plată menționate mai sus, și aflate la dispoziția entităților de comerț, în procesul interacțiunii acestora cu cumpărătorii de mărfuri, presupun inevitabil utilizarea de către cumpărători a cardurilor bancare emise de către băncile comerciale autohtone. Băncile comerciale, care dețin licența BNM, oferă entităților așa numitele instrumente e-commerce, care permit cumpărătorilor acestor entități, de regulă persoane fizice, să efectueze plățile prin intermediul cardurilor bancare deținute. Mijloacele bănești achitate în acest mod, vor fi virate de către bancă la contul bancar curent al entității de comerț, pe parcursul a câteva zile, în

dependență de condițiile contractuale. Implementarea unor astfel de instrumente de plată, au impact direct asupra organizării controlului de gestiune, reieșind din faptul că diminuarea numerarului în entitățile de comerț, inevitabil conduce la scăderea riscurilor aferente utilizării acestuia, și respectiv permit îmbunătățirea controlului de gestiune – cel puțin aferent segmentului ce vizează fluxul de numerar.

Este de menționat faptul că Planul general de conturi contabile a fost elaborat tocmai în anul 2013, și de atunci nu a suferit schimbări majore de structură. În același timp, popularitatea instrumentelor de plată electronice a început odată cu pandemia, când a fost practic imposibilă deplasarea cumpărătorului către locația fizică a comerciantului. Toate aceste schimbări, însoțite de dezvoltarea tehnologică vertiginoasă, au făcut posibilă renunțarea cumpărătorilor la achitățile cash (în numerar) și optarea pentru achitățile cu cardurile bancare, inclusiv de la distanță. La fel, începând cu a treia decadă a anilor 2000, instrumentele de plată electronice au început să se dezvolte vertiginos pe piața locală a RM. Anterior, a fost evidențiat faptul că contabilii practicieni folosesc două alternative în cazul operațiunilor cu instrumente de plată fără numerar:

- contul 234 „Alte creanțe curente”, sau;
- contul 245 „Transferuri de numerar în expediție”.

Alegerea unei variante este de regulă dictată de viziunea specialistului contabil și de prevederile politicilor contabile aprobate în cadrul entității de către conducerea acesteia. Planul general de conturi contabile [91], prevede că contul contabil 234 este prevăzut pentru a generaliza informația despre existența creanțelor și modificarea acestora cu referire la ieșirea activelor imobilizate, reclamațiile înaintate și recunoscute și legate de alte operații. Totuși, în esență, contul 234 este un cont de activ destinat pentru evidența creanțelor. Datoria debitoare a băncii privind mijloacele bănești achitate de către cumpărători, fundamental constituie niște elemente de numerar temporar deținute de bancă.

Astfel, utilizarea contului 234 nu răspunde cerințelor teoretice prin prisma metodologică. Totodată, este de menționat faptul că contul contabil 245 „Transferuri de numerar în expediție” are misiunea de a sumariza informația legată de existența numerarului și mișcarea acestuia, care este depus în casieriile băncilor comerciale, oficiilor poștale sau transmis încasatorilor în vederea înregistrării ulterioare în conturile curente sau în alte conturi ale entității sau pentru transferarea finală către beneficiari. Folosirea unuia din aceste conturi contabile descrise mai sus este relativ rezonabilă în contextul reflectării operațiunilor prezentate anterior.

Din punct de vedere al executării controlului de gestiune, considerăm oportună introducerea unui cont contabil adițional în cadrul grupei 24 „Numerar” – 247 „Alte elemente de numerar”. Acest cont urmează să fie destinat generalizării informației legate de existența și

mișcarea numerarului încasat de la cumpărători prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar. Această necesitate se impune de faptul că mijloacele bănești încasate de la cumpărătorii de mărfuri prin astfel de instrumente ce nu presupun utilizarea numerarului, inițial ajung în conturile intermediare ale băncilor comerciale, societăților emitente de monedă electronică și prestatorilor de servicii de plată internaționali. Prin urmare, entitatea de comerț, urmează să țină evidența soldului acestor mijloace bănești, care deși se află în conturile intermediare ale băncilor comerciale, societăților emitente de monedă electronică și prestatorilor internaționali de servicii de plată, urmează ulterior (de regulă în decurs de câteva zile lucrătoare sau la solicitarea entității de comerț) să fie virate la conturile bancare curente ale entității de comerț. Nici unul din conturile Planului general de conturi contabile nu este potrivit pentru aceste scopuri, deoarece:

1. contul 244 este menit să sintetizeze informații referitoare la existența și mișcarea numerarului din acreditive, carduri bancare și alte conturi bancare, iar mijloacele bănești încasate de la cumpărători prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar și aflate temporar în gestiunea băncilor comerciale, societăților emitente de monedă electronică și prestatorilor internaționali de servicii de plată nu se regăsesc în cadrul noțiunilor de acreditiv, card bancar sau alte conturi bancare;
2. contul 245 are ca scop să rezume informațiile legate de existența și mișcarea numerarului depus în casieriile băncilor, oficiilor poștale sau transmis încasatorilor pentru înregistrarea ulterioară în conturi curente sau în alte conturi ale entității sau pentru transferarea către beneficiari, iar mijloacele bănești încasate prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar nu pot fi catalogate drept transferuri de numerar în expediție;
3. contul 246 este preconizat pentru a generaliza informația despre existența și mișcarea documentelor bănești (timbrelor, taxelor de stat, mărcilor poștale, biletelor de călătorie achitate, biletelor de tratament și odihnă, formularelor cu regim special etc.) aflate în casieria entității, iar numerarul încasat prin intermediul instrumentelor de plată în cauză, nu se încadrează nici sub o formă în noțiunea de documente bănești;
4. contul 234 este destinat generalizării informației privind existența și modificarea creanțelor privind ieșirea activelor imobilizate, privind reclamațiile înaintate și recunoscute și privind alte operații, descriere care nu se potrivește cu esența economică a operațiunilor de încasare a numerarului de la cumpărătorii de mărfuri prin intermediul instrumentelor de plată pentru efectuarea decontărilor fără numerar.

La fel, se impune necesitatea implementării unor subconturi aferente contului nou propus 247 „Alte elemente de numerar”, care să răspundă necesităților manageriale ale entităților de comerț. Astfel, o analitică pe subconturi relevantă se prezintă mai jos:

1. 2471 „Numerar prin instrumente e-commerce”;
2. 2472 „Numerar prin servicii de plată din țară”;
3. 2473 „Numerar prin servicii de plată din străinătate”

De exemplu, utilizarea subcontului 2471 ar fi relevantă pentru sintetizarea informațiilor referitoare la existența și mișcarea numerarului încasat de la cumpărători prin intermediul instrumentelor e-commerce oferite de băncile comerciale din țară, iar subcontul 2472 – pentru serviciile de plată oferite de societățile emitente de monedă electronică care se regăsesc în Registrul societăților emitente de monedă electronică [96], ținut de Banca Națională a Moldovei, în conformitate cu Legea nr.114 din 18.05.2012 cu privire la serviciile de plată și moneda electronică [77]. În același timp, utilizarea subcontului 2473 „Numerar prin servicii de plată din străinătate” ar fi relevantă pentru sistematizarea informației privind existența și mișcarea numerarului încasat de la cumpărători persoane fizice din străinătate în cadrul operațiunilor de comerț cu amănuntul la export, prin intermediul serviciilor de plată oferite de prestatorii internaționali, cum ar fi PayPal. Deși propunerea autorului privind introducerea contului 247, de formă, este o sugestie ce s-ar părea că vizează aspectele problematice contabile, în esență – această propunere reflectă mai mult necesitățile manageriale ale entităților de comerț, respectiv se referă mai mult la aria controlului de gestiune.

Ținerea evidenței mijloacelor bănești (numerarului) încasate de la cumpărătorii mărfurilor entității de comerț prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar, ar oferi managementului entității o informație veridică privind mijloacele bănești aflate în conturile intermediare ale băncilor comerciale, societăților emitente de monedă electronică și societăților de plată internaționale. Aceste informații, ar permite managerilor să efectueze o prognoză mai eficientă a fluxurilor de numerar în cadrul entității de comerț și evitarea contractării unor surse împrumutate, reieșind din faptul că conform informațiilor disponibile din analitica contului propus pentru creare 247, entitatea de comerț dispune de mijloace bănești care urmează să fie încasate în scurt timp la contul bancar curent. Toate aceste argumente adevărate și reconfirmă necesitatea introducerii unui cont contabil nou 247 „Alte elemente de numerar”, care va fi utilizat prin prisma contabilității de gestiune, adică prin prisma și viziunea managerială, drept instrument util de măsurare și gestionare a performanței entităților de comerț.

În practică, în cadrul entității de comerț Diketo SRL, deja s-a încercat să se implementeze contului contabil 242 „Conturi curente în monedă națională” pentru monitorizarea informațiilor

referitoare la prezența și „deplasarea” sumelor de bani colectate de la cumpărători prin utilizarea instrumentelor de plată pentru tranzacții fără numerar. Pentru testarea implementării evidenței informației privind existența și mișcarea numerarului încasat de la cumpărători prin intermediul instrumentelor de plată oferite de băncile comerciale, societățile emitente de monedă electronică și prestatorii internaționali de servicii de plată, s-a utilizat contul 242, deoarece analitica soft-ului contabil a permis acest lucru.

Rezultatele procesului de testare a implementării unui cont contabil nou pentru ținerea evidenței acestor mijloace bănești în dependență de instrumentul de plată ce nu presupune folosirea cash-ului se prezintă în figura de mai jos:

Diketo SRL

C/F 1023600005106

ведомость по счету 247.1

Период: 2023 г.

Отбор: Банковские счета в списке BPay; Paynet; Card

Субконто	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
BPay			3 100,00	3 007,00	93,00	
Card			100,00	100,00		
Paynet			674 750,00	631 925,25	42 824,75	
			677 950,00	635 032,25	42 917,75	

**Fig. 3.1. Evidența mijloacelor bănești încasate prin
instrumente de plată fără numerar**

Sursa: datele entității Diketo SRL

Menționăm faptul că contul 242 a fost utilizat doar pentru procesul de testare a implementării ținării evidenței acestor mijloace bănești încasate de la cumpărătorii de mărfuri în dependență de instrumentul de plată fără numerar utilizat (care poate fi generic numit instrument fără cash sau cashless). Rezultatele implementării adevărate și reconfirmă rezonabilitatea introducerii unui cont contabil separat, de exemplu 247 „Alte elemente de numerar” cu scopul generalizării informației privind existența și mișcarea numerarului încasat de la cumpărători prin intermediul instrumentelor cashless. Prin urmare, se recomandă managementului entităților de comerț și nu numai, aplicarea în practică a modalității sugerate de autor în vederea obținerii de informații pertinente pentru luarea deciziilor, care ar putea aduce îmbunătățiri privind fluxul de numerar în entitățile pe care le conduc.

Mai mult ca atât, managementul entității a remarcat faptul că implementarea unui cont nou aferent informației privind numerarul încasat prin instrumente de plată fără numerar, oferă o imagine fidelă privind „popularitatea” în rândul cumpărătorilor a instrumentelor de plată fără numerar. În urma efectuării unei analize relativ simple privind încasările prin diferite instrumente

de plată fără numerar aferent încasărilor de la cumpărători (Bpay și Paynet), se poate menționa următoarele informații relevante pentru managementul entității de comerț, care se prezintă succind în tabelul de mai jos:

Tabelul 3.2. Cota încasărilor de mijloace bănești aferente instrumentelor de plată fără numerar pentru perioada ianuarie-august 2023

Nr.	Instrumentul de plată fără numerar	Sumele încasate, lei	Ponderea, %
1.	BPay	3 100,00	0,46
2.	Card	100,00	0,01
3.	Paynet	674 750,00	99,53
4.	Total	677 950,00	100

Sursa: elaborat de autor în baza datelor primare ale entității Diketo SRL

Prin urmare, prin prisma contabilității și controlului de gestiune, managementul entității de comerț, poate observa „popularitatea” în rândul cumpărătorilor a serviciilor de plată oferite de către societatea emitentă de monedă electronică Paynet Services SRL, cu o pondere de peste 99 la sută în totalul mijloacelor bănești încasate. Această informație ar putea servi drept punct de decizie pentru renunțarea la serviciile de plată oferite de către societatea emitentă de monedă electronică BPAY SRL. În același timp, se remarcă faptul că deși în mărime absolută, serviciile de plată Paynet dețin o cotă net superioară, totuși pentru comoditatea clienților, s-a luat decizia menținerii unei alternative sub forma serviciilor de plată oferite de către BPAY, pentru siguranța și securitatea plăților. Anume existența alternativei, pentru orice model de business, dar mai ales pentru entitățile de comerț, care activează într-un mediu dinamic, reprezintă o soluție pentru diminuarea riscurilor de afacere. La fel, se evidențiază faptul că managementul entității deține o informație în timp real privind soldul de mijloace bănești aflate pe conturile intermediare ale societăților emitente de monedă electronică și care urmează a fi virate la conturile bancare curente. Astfel, se evidențiază faptul că pe contul intermediar al societății emitente de monedă electronică Bpay, entitatea de comerț deține doar 93,00 lei, în timp ce la contul intermediar al societății emitente de monedă electronică entitatea deține tocmai 42 824,75 lei. Prin urmare, managementul entității de comerț poate lua decizii oportune în ceea ce privește fluxul de numerar, și anume dacă există sau nu necesitatea contractării unor surse împrumutate.

În concluzie, putem generaliza faptul că în rezultatul cercetării a fost identificată cel puțin o soluție care să permită entităților de comerț să încaseze mijloacele bănești în numerar de la cumpărătorii de mărfuri, dar care să evite utilizarea ECC-urilor, reieșind din dezavantajele și disconfortul utilizării acestora, printre care s-ar număra: costurile legate de achiziția echipamentului, întreținerea, reparația periodică și deservirea permanentă a acestora, cheltuielile de personal calificat pentru efectuarea înregistrărilor zilnice în Registrul Echipamentului de casă

și control, cheltuielile legate de depozitarea, securitatea și depunerea numerarului din casieria/casieriile entității de comerț la conturile curente bancare. O astfel de soluție viabilă, propusă de autor, este implementarea serviciilor de plată oferite de către societățile emitente de monedă electronică care dispun de o rețea largă de terminale de plată pe întreg teritoriul țării. Mai mult ca atât, terminalele de plată sunt foarte răspândite chiar și în localitățile rurale, astfel încât aria de acoperire aferent acestei soluții nu este limitată de-a strică la zonele urbane.

Odată ce soluția a fost indentificată, reieșind din faptul că aceasta este aplicată în mare parte de către agenții economici care prestează servicii unui număr larg de populație, cum ar fi de exemplu prestatorii de servicii de telefonie mobilă, implementarea soluțiilor în cadrul entităților de comerț mici, a necesitat elaborarea unor documente primare noi, deoarece modalitatea propusă are caracter inovativ și nu este răspândită la moment. Prin urmare, în rezultatul cercetării a fost elaborat documentul primar justificativ contul-comandă, care urmează a fi utilizat de către entitate pentru a documenta vânzările cu achitarea prin intermediul instrumentelor de plată oferite de către societățile emitente de monedă electronică.

La fel, în rezultatul cercetării a fost stabilită corespondența conturilor contabile pentru operațiunile ce vizează vânzările cu achitarea prin intermediul instrumentelor de plată oferite de către societățile emitente de monedă electronică, ceea ce inevitabil va contribui la răspândirea soluției respective, reieșind din faptul că contabilii practicieni vor dispune de o bază teoretică aferente reflectării corecte a unor astfel de tranzacții în evidența contabilă. În același timp, implementarea unor noi soluții de încasare a mijloacelor bănești de la cumpărători pentru mărfurile achiziționate, a impulsionat ideea necesității unor modificări legislative aferente Planului general de conturi contabile, prin introducerea unui cont contabil nou destinat generalizării informației privind existența și mișcarea numerarului încasat de la cumpărători prin intermediul instrumentelor e-commerce oferite de băncile comerciale din țară. Această modificare va avea atât impact pozitiv din perspectivă contabilă, dar cel mai important și din punct de vedere sau în viziune managerială, oferind informația necesară pentru luarea unor decizii relevante privind fluxul de numerar în cadrul entității de comerț – fapt ce impactează direct procesul de organizare și îmbunătățire a controlului de gestiune.

3.2. Exercițarea controlului de gestiune și prezentarea rezultatelor identificate

Exercițarea controlului de gestiune se referă la acțiunile și procesele prin care managerii și conducerea unei entități monitorizează, evaluează și gestionează eficiența și eficacitatea activităților și proceselor pentru a asigura îndeplinirea obiectivelor organizaționale. După cum a

fost menționat anterior, implementarea metodei Kanban în calitate de instrument al controlului de gestiune, în cadrul entităților de comerț analizate, implică următoarele aspecte:

1. **Stabilirea obiectivelor:** Managerii trebuie să stabilească obiective clare și măsurabile pentru entitate în general, și obiective separate dar corelate cu cele organizaționale, pentru departamente și/sau proiecte. Aceste obiective servesc ca puncte de referință pentru evaluarea performanței ulterioare.
2. **Monitorizarea performanței:** Se colectează și se urmăresc date și indicatori relevanți pentru a evalua cât de bine se progresează către atingerea obiectivelor stabilite. Acest lucru poate implica monitorizarea costurilor, veniturilor, calității, termenelor de livrare etc.
3. **Compararea cu standardele sau bugetele:** Se compară performanța reală cu standardele stabilite sau bugetele aprobate pentru a identifica variațiile și abaterile. Acest efort poate ajuta la depistarea problemelor sau a oportunităților.
4. **Analiza variațiilor:** Dacă se identifică abateri de la obiectivele sau standardele stabilite, se efectuează analiza variațiilor pentru a determina cauza și impactul acestora și pentru a lua măsuri corective.
5. **Luarea deciziilor și acțiuni corective:** Pe baza analizei variațiilor, se iau decizii și se implementează acțiuni corective pentru a îmbunătăți performanța și pentru a asigura ca obiectivele organizaționale să fie îndeplinite.
6. **Raportarea:** Rapoartele periodice sunt generate pentru a furniza informații despre performanța entității și pentru a prezenta rezultatele monitorizării și analizei către conducerea superioară și alte părți interesate.
7. **Îmbunătățirea continuă:** Controlul de gestiune nu este doar despre remedierea problemelor, ci și despre identificarea modalităților de a îmbunătăți în mod constant procesele și rezultatele entității.

În același timp, instrumentele controlului de gestiune sunt un set de tehnici, metode și procese utilizate pentru a monitoriza, evalua și gestiona performanța unei entități sau a unei afaceri. Aceste instrumente sunt folosite pentru a asigura atingerea obiectivelor strategice, pentru a identifica și corecta abaterile și pentru a lua decizii informate [67, p. 119-127].

În ciuda faptului că la marea majoritate a entităților de comerț analizate, metoda Kanban – în calitate de instrument al controlului de gestiune, și-a demonstrat utilitatea și eficiența, totuși există câmp pentru îmbunătățiri și perfecționări, care în rezultatul implementării în cadrul entităților, ar conduce la obținerea unor indicatori de performanță net superiori, comparativ cu situația actuală. Așadar, în continuare vor fi prezentate procesul de aplicare a îmbunătățirilor și

perfecționării metodei Kanban, precum și corelarea acesteia cu alte instrumente mai noi ale controlului de gestiune, efectul sinergetic al cărora au impact pozitiv asupra rezultatelor financiare înregistrate de către entitățile de comerț. Implementarea metodei Kanban în comerț poate ajuta la reducerea costurilor, la gestionarea mai eficientă a stocurilor, la eliminarea risipei și la creșterea satisfacției clienților prin asigurarea disponibilității mărfurilor dorite. Cu toate acestea, metoda Kanban urmează a fi adaptată la specificul activității comerciale și totodată gestionată în mod corespunzător pentru a obține cele mai bune rezultate. Astfel de idei sunt reconfirmate de pozițiile expuse în literatura de specialitate [122, p. 188-196; 126, p. 226-231].

Astfel, entitatea de comerț cu amănuntul ProAvangard SRL, specializată în vânzarea pieselor auto către persoane fizice, la sugestia autorului, a început utilizarea metodei Kanban în calitate de instrument al controlului de gestiune. Pentru implementarea practică a metodei Kanban, în calitate de soluție tehnică, la etapa inițială, managementul entității a decis utilizarea aplicației Trello, principiul practic de funcționare și utilitatea acestei aplicații, fiind prezentată în capitolul anterior. În urma investigațiilor efectuate de autor, s-a constatat că odată ce entitatea de comerț ProAvangard SRL, a luat decizia efectuării livrărilor de piese auto la domiciliul cumpărătorilor prin intermediul curierului propriu sau prin serviciul de curierat al unor entități terțe, ceea ce a însemnat creșterea volumului de comenzi, aplicația Trello – care presupune aplicarea metodei Kanban într-o versiune mai simplificată, s-a dovedit a fi deja o unealtă depășită, care nu răspundea necesităților informaționale ale entității de comerț și angajaților acesteia. Astfel, metoda Kanban și-a dovedit eficiența în timp, însă în noile condiții se impunea perfecționarea acestei metode și/sau aplicarea acesteia în corelație cu alte instrumente ale controlului de gestiune. Într-un final, aportul practic al autorului s-a materializat în implementarea aplicației Bitrix24, care reprezintă un mix dintre metoda Kanban și câteva instrumente ale controlului de gestiune, mai performante.

În Bitrix24, metoda Kanban poate fi integrată pentru a gestiona sarcinile și proiectele într-un mod vizual și eficient. Utilizatorii pot crea tablouri Kanban, adăuga carduri pentru fiecare sarcină și le pot muta între coloane pe măsură ce acestea progresează. Această combinație permite o transparență mai mare în echipă și ajută la identificarea și rezolvarea problemelor mai rapid. Bitrix24 și metoda Kanban pot fi instrumente extrem de utile în domeniul comerțului pentru a optimiza fluxurile de lucru, gestionarea proiectelor și îmbunătățirea colaborării echipelor.

Bitrix24 reprezintă un set de instrumente utile care ajută entitățile să funcționeze și să organizeze un control de gestiune eficient: CRM, apeluri video, documente online, sarcini și proiecte, centrul de contact, constructorul de site-uri și magazine online. Din punct de vedere al

controlului de gestiune, prin implementarea aplicației Bitrix24, autorul și managementul entității de comerț au urmărit în primul rând perfecționarea metodei Kanban, care deja și-a demonstrat utilitatea și eficiența, dar și combinarea acesteia cu controlul „relației cu clienții” prin utilizarea unui sistem CRM (managementul relației cu clienții). Aname Bitrix24 reprezintă aplicația – soluția tehnică, care îmbină aceste două obiective majore setate de către managementul entității, oferind totodată și câteva mini-instrumente adiționale ale controlului de gestiune, care în timp s-au adeverit a fi foarte utile, mai ales din punct de vedere al performanței financiare a entității de comerț. Una din problemele majore identificate în procesul cercetării de către autor ale aplicației Trello – pe care o utiliza entitatea de comerț ProAvangard SRL, se rezuma la faptul că aceasta nu răspundea necesităților angajaților entității, la o creștere bruscă a numărului de comenzi, odată cu trecerea la modalitatea de vânzări cu livrare la domiciliu. Așadar, însăși principiul general al metodei Kanban funcționa relativ bine, însă controlul de gestiune ce viza relația cu clientul, permanent avea de suferit, întrucât aplicația Trello nu oferea instrumente de urmărire a acestei relații, mai ales a relației post-vânzare.

Prin efectuarea unei analize comparative, autorul a stabilit că spre deosebire de Trello, în aplicația Bitrix24, orice comandă – orice relație inițiată cu un potențial cumpărător de mărfuri cuprinde mai multe etape. Important este de remarcat faptul că în comparație cu aplicația Trello, unde de fapt se realiza controlul de gestiune al fiecărei comenzi în parte, în aplicația Bitrix24 deja poate fi efectuat controlul de gestiune per client în întregime – care poate efectua o comandă sau mai multe comenzi. Adică, în procesul implementării, am atestat în regim „online” la o tranziție de la microcontrol de gestiune bazat pe comandă la control de gestiune per ansamblu al clientului care de regulă efectuează mai multe comenzi. Prin urmare, în rezultatul cercetărilor, în calitate de element inovativ, s-a realizat o extindere a controlului de gestiune de la comandă la cumpărător, accentul fiind plasat de fapt pe client – care și este subiectul deciziei de achiziție a produsului, comanda/comenzile fiind doar obiectul unor astfel de decizii de procurare. Deci, odată ce clientul devine punctul central al controlului de gestiune, obiectul controlului fiind deja cumpărătorul – relația client, nu marfa în sine, vânzările au înregistrat cifre în creștere. După cum am menționat anterior, în aplicația Bitrix24, orice comandă – orice relație inițiată cu un potențial cumpărător de mărfuri, cuprinde mai multe etape, care vizual se prezintă în figura 1 din anexa 28.

În continuare, în calitate de obiectiv al cercetării și aspect inovator, ne-am propus identificarea etapelor controlului de gestiune al relației cu clientul. Astfel, etapele controlului relației cu cumpărătorul cuprinde nouă etape, care pot fi aplicate cu succes nu doar prin aplicația Bitrix24, dar și cu ajutorul altor soluții tehnice, bazate pe principiile metodei Kanban. Aceste

etape au o logică circulară, adică parcurgerea cu succes de către vânzător – angajatul entității de comerț, a tuturor etapelor împreună cu cumpărătorul și marfa/comanda acestuia, presupune inevitabil o nouă comandă de marfă, în viitorul apropiat sau mai îndepărtat, ceea ce înseamnă creșterea vânzărilor la infinit, limitele fiind doar bugetul cumpărătorului și puterea de cumpărare a acestuia, desigur limitată de concurenții entității de comerț.

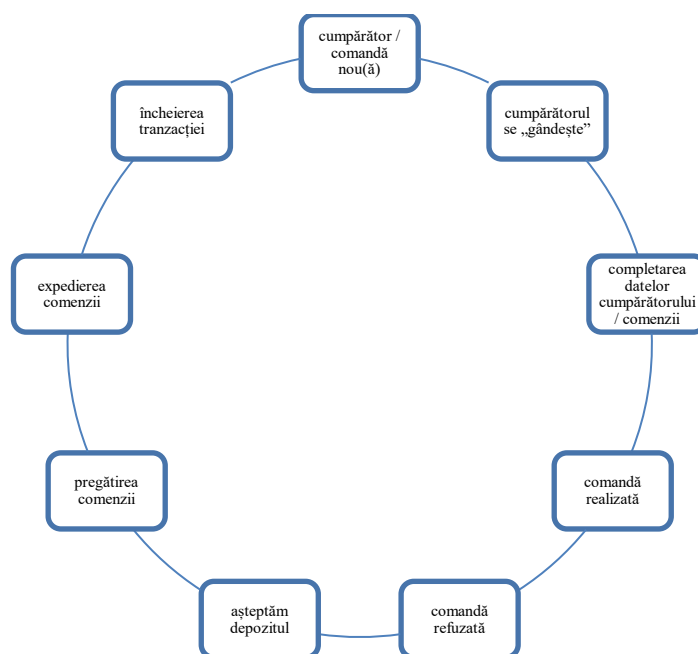


Fig. 3.2. Etapele controlului de gestiune a relației cu cumpărătorii

Sursa: elaborat de autor în baza datelor și informațiilor entității ProAvangard SRL

La fiecare etapă se efectuează careva automatizări sub formă de taskuri (sarcini) sau reminder (reamintiri) angajaților entității de comerț. La fel, în cadrul tuturor etapelor aplicația Bitrix24 – în calitate de instrument al controlului de gestiune, permite „ținerea mâinilor pe pulsul clientului”, prin setarea de mesaje automatizate clienților (cumpărătorilor) atât în canalele de comunicare electronică (facebook, telegram viber, etc.) cât și prin SMS. La etapa „заказ отправлен” (expedierea comenzii) se expediază SMS cu linkul la numărul de tracking al livrării – pentru ca cumpărătorul să poată urmări în timp real starea comenzii. Suplimentar, la sugestia autorului a fost configurat un element al controlului care presupune: dacă nu se ridică livrarea/comanda în termen de către cumpărător, sunt expediate SMS-uri adiționale clientului – în calitate de reminder. În timp, s-a observat reducerea numărului de comenzi nepreluare – respectiv vânzări eșuate. Pentru a facilita fluxul de documente, la recomandarea autorului, în aplicație s-a presetat expedierea către cumpărător (client) a linkului de comandă pentru completare, care odată completată de către cumpărător – autocompletează datele în comandă, iar în baza acestora se generează documentele pentru livrare etc. Această optimizare a redus semnificativ timpul pentru pregătirea documentelor aferente livrărilor de marfă. Astfel, deoarece

aplicația Bitrix24 reprezintă o simbioză dintre metoda Kanban și controlul relației cu cumpărătorul, în cadrul acesteia se înregistrează detalii relevante privind fiecare comandă/cumpărător în parte, care se prezintă în figura 2 din anexa 28. Așadar, se observă că vânzătorul – angajatul entității de comerț, parcurge mai mulți pași prestabiliți, pentru o tranzacție de vânzare reușită, care totodată oferă informații relevante pentru management cu privire la:

1. Metoda de livrare: în urma efectuării unei analize, managementul poate identifica cea mai „populară” metodă de livrare utilizată de către cumpărători, în cazul dat fiind vorba de Poșta Moldovei ÎS.
2. Sursa cumpărătorului: managementul poate identifica cele mai eficiente canale de promovare utilizate de către departamentul de marketing, în cazul dat rețeaua de socializare Facebook.
3. Angajatul care monitorizează comanda/cumpărătorul: astfel de informații permit identificarea salariatului (în cazul dat este vorba de angajatul Kira) care a efectuat o comandă de succes, sau din vina căruia comanda a fost anulată. Totodată, aceste informații permit generarea de rapoarte manageriale care permit urmărirea performanței fiecărui vânzător în parte.
4. Efectuarea achitării de către cumpărător: permite entității de comerț să dispună permanent de un flux de numerar, iar angajații pot vizualiza în orice moment confirmarea achitării.
5. Motivele eșuării livrării: tranzacția se consideră reușită doar dacă marfa este livrată cu succes clientului, adică angajatul urmează să se asigure că marfa este livrată finalmente la cumpărător.

Spre deosebire de metoda clasică Kanban implementată cu ajutorul aplicației Trello, metoda Kanban combinată cu controlul relației cu clienții, realizată prin intermediul aplicației Bitrix24, oferă și funcția de „organizer” pentru vânzatori – salariații entității de comerț, astfel încât relația entitate – client să se afle sub o permanentă monitorizare automatizată. Un astfel de „exercițiu” și rezultatele implementării se prezintă în figura 3 din anexa 28.

De exemplu, pe data de 23.09.2023, instrumentul CRM din cadrul aplicației Bitrix24 a expediat un SMS cumpărătorului, privind necesitatea ridicării comenzii de la oficiul poștal în termen de 3 zile. Deja pe data de 25.09.23, adică cu o zi înainte de expirarea termenului, aplicația a generat în mod automatizat task-ul (sarcina) pentru vânzător, să verifice motivul din cauza căruia cumpărătorul nu a ridicat marfa. La sugestia autorului, aplicația a fost setată într-un așa mod încât sistemul creează pentru vânzător sarcini repetitive, dacă nu identifică careva reacții din partea acestuia, ca într-un final să-l „oblige” să inițieze comunicarea cu cumpărătorul,

astfel încât comanda să fie livrată cu succes. Toate aceste automatizări au ca consecință creșterea numărului de comenzi livrate cu succes. Perfecționarea metodei Kanban și completarea acesteia, la recomandarea autorului, cu implementarea controlului relației cu cumpărătorii (aplicarea CRM-ului), a impus necesitatea generării semiautomate a documentelor justificative pentru efectuarea livrării, direct în aplicația Bitrix24, fapt ce permite economisirea timpului pentru o livrare cât mai rapidă a mărfurilor comandate de către cumpărător. Astfel, una din etapele în cadrul metodei Kanban, este completarea documentului primar care justifică livrarea: mandatul internațional contra ramburs (forma TFP-3), care se prezintă în figura 4 din anexa 28. Totodată, aplicațiile destinate controlului de gestiune a relației cu cumpărătorii bazate pe metoda Kanban, permit integrarea și altor documente primare justificative, care reduc considerabil timpul pentru efectuarea livrării comenzilor de mărfuri. Modalitatea de generare a documentelor primare justificative în cadrul aplicațiilor de implementare a controlului de gestiune în entitățile de comerț, dar și adăugarea altor forme de acte relevante, identificate în procesul de lucru și recomandate spre aplicare de către autor, se vizualizează explicit în figura 1 din anexa 29.

În procesul de implementare a controlului de gestiune, și în calitate de rezultat al cercetării, s-a urmărit optimizarea continuă a proceselor în vederea obținerii unui impact pozitiv cât mai mare, asupra indicatorilor financiari ai entității de comerț ProAvangard SRL cât și a diminuării timpului necesar vânzătorilor pentru perfectarea unei comenzi. În rezultatul cercetării, s-a constatat următoarele puncte slabe ale instrumentului utilizat Bitrix24 pentru implementarea controlului de gestiune în cadrul entității de comerț:

1. vânzătorii „îrosesc” o bună parte de timp pentru colectarea datelor de la cumpărători și/sau potențiali cumpărători, în mediu 3 minute a câte 4500 de solicitări, ceea ce constituie în total circa 225 ore ($3 \text{ minute} \times 4500 \text{ solicitări} \div 60 \text{ minute} = 225 \text{ ore}$), ceea ce sub aspect valoric alcătuiește aproximativ 24 763,31 lei (salariul brut pentru un vânzător în mediu constituie 15000 lei lunar; $\text{CAS} = 15000 \times 24\% = 3600 \text{ lei}$; program complet de lucru de 169 de ore (în medie pe lună); $(15000 + 3600) \div 169 \text{ ore} \times 225 \text{ ore} = 24763,31 \text{ lei}$);
2. datele colectate conțin erori, informații incomplete și eronate;
3. datele urmează a fi introduse manual de către vânzători în baza de date a aplicației Bitrix24;
4. datele incomplete frânează/stopează procesul de livrare a comenzilor, fapt ce are impact negativ asupra relației cu cumpărătorii.

Luând în considerare toate aceste neajunsuri, în rezultatul cercetării și la inițiativa autorului, s-a elaborat documentul primar Comanda de livrare, care cu acordul managementului

entității a fost integrată în aplicația Bitrix24, ca unealtă suplimentară pentru realizarea controlului de gestiune aferent relației cu cumpărătorii. Mai mult ca atât, ideea inovatoare, constă în faptul că completarea datelor se plasează pe „umerii” cumpărătorului, astfel urmărindu-se economisirea timpului pentru perfectarea unei comenzi complete. Documentul primar justificativ Comanda de livrare creat în urma analizei și sugerat pentru punere în aplicare se prezintă în figura de mai jos:

Форма заказа доставки Comanda de livrare

для оформления доставки заполните все поля формы как на оригинальных документах.
 pentru a efectua livrarea, completați toate câmpurile formularului ca pe documentele originale.

Имя / Prenume *

Фамилия / Nume *

Телефон / Telefon *
+373-69

Способ доставки / Modul livrării * ▼

Адрес доставки / Adresa de livrare

Район / Raionul * ▼

Населенный пункт / Localitatea *

Улица / Strada

Номер дома / Numărul

Почтовый индекс / Cod poștal

☒ Нажимая на кнопку, я принимаю условия соглашения. *

Отправить / Expediază

**Fig. 3.3. Documentul primar Comanda de livrare
elaborat și propus pentru implementare**

Sursa: elaborat de autor

Important este faptul că aplicația Bitrix24 spre deosebire de cea utilizată anterior, reprezintă un Kanban mai avansat cu mai multe opțiuni și tool-uri foarte utile și relevante, care sunt aplicate de toate departamentele din cadrul entității de comerț:

- departamentul de vânzări;
- departamentul de marketing;
- departamentul de finanțe și contabilitate;
- administrația entității etc.

Mai mult ca atât, instrumentul de control de gestiune permite integrarea rapidă a angajaților noi și înlocuirea mai simplă a angajaților demisionați sau concediați, deoarece toată informația detaliată se află deja înregistrată în aplicația Bitrix24. La fel, noul angajat poate urmări fără dificultate, la ce etapă se află fiecare comandă/cumpărător. Prin urmare, în calitate de avantaj competitiv, timpul de integrare a noilor angajați în cadrul entității ProAvangard SRL este net inferior comparativ cu alte entități de comerț din același segment de piață. La fel, în calitate de sugestie, în rezultatul cercetării, a fost implementată sistemul de delimitare a comenzilor în două categorii majore (figura 2 din anexa 29):

1. comandă realizată cu succes (сделка успешна);
2. comandă eșuată (сделка провалена).

Astfel, atunci când un nou angajat se așează la locul de muncă acesta poate vizualiza cu ușurință imaginea comenzilor pe care acesta urmează să le soluționeze. După cum se cunoaște, fluxul de personal în domeniul comerțului este destul de mare, respectiv rezolvarea problemei aferente controlului de gestiune – ce vizează integrarea în lucru a personalului nou, a reprezentat unul din obiectivele cercetării. La fel, în imaginea de mai jos se prezintă rezultatul implementării sistemului de delimitare/categorizare a comenzilor:

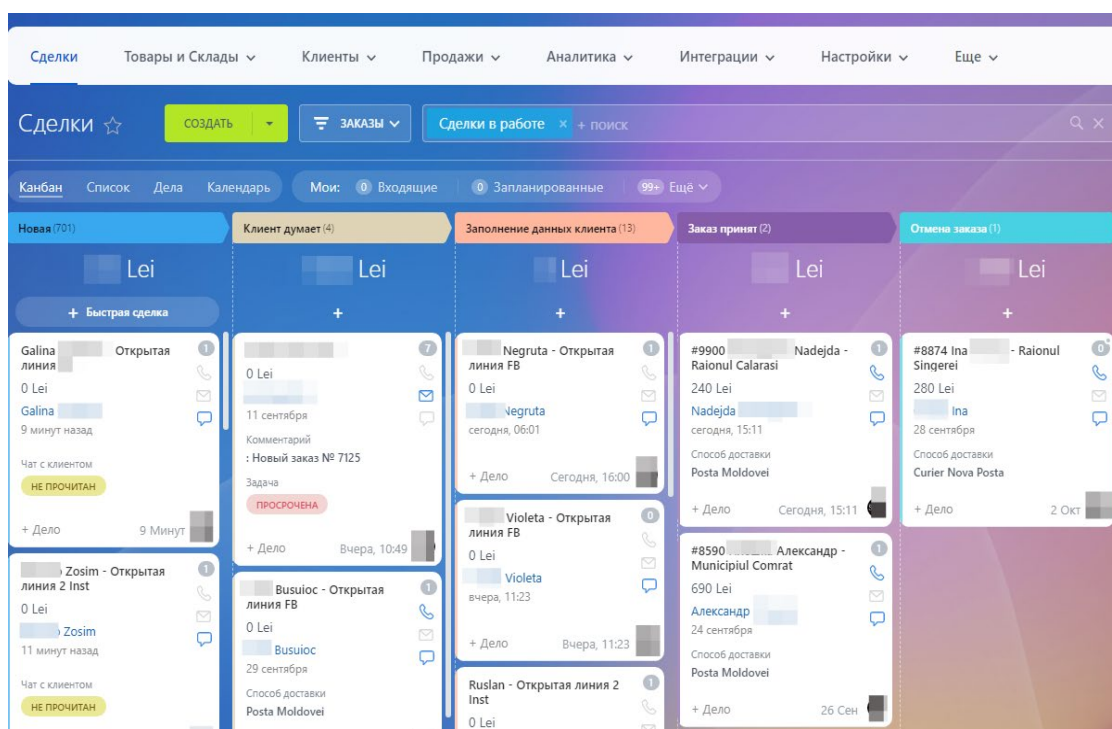


Fig. 3.4. Tabloul Kanban privind comenzile/tranzacțiile în derulare

Sursa: datele entității ProAvangard SRL

Rezultatele implementării unui sistem de control de gestiune, de regulă se cuantifică în cifre concrete care de obicei vizează creșterea veniturilor din vânzări și a profitului net. Pentru

aceasta, au fost preluate datele din situațiile de profit și pierdere din ultimii ani (anexele 30-32), care succind se prezintă în tabelul de mai jos:

Tabelul 3.3. Evoluția veniturilor din vânzări și a profitului net

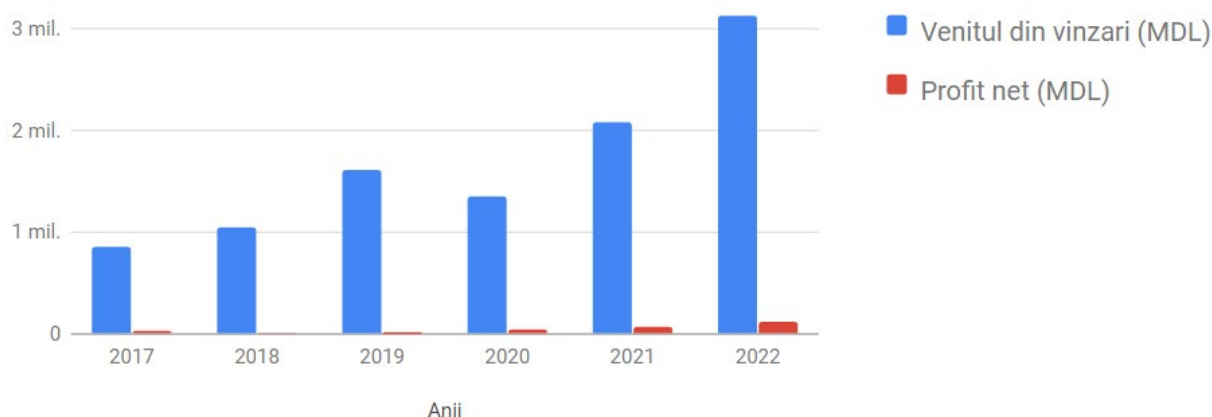
Anii	Venitul din vinzari (MDL)	Profit net (MDL)	Nr. Angajati
2017	864,20 mii	40,10 mii	5
2018	1,06 mil	6,10 mii	6
2019	1,62 mil	19,40 mii	6
2020	1,36 mil	53,80 mii	6
2021	2,09 mil	80,70 mii	5
2022	3,14 mil	129,30 mii	6

Sursa: elaborat de autor prin prisma datelor entității ProAvangard SRL și www.data2b.md

Este de menționat faptul că implementarea aplicației Trello pe baza metodei Kanban, în cadrul entității de comerț ProAvangard SRL a început în anul 2018, ceea ce în 2019 s-a materializat în creșterea veniturilor din vânzări de la 1,06 milioane lei la 1,62 milioane lei, adică cu circa 560 000 lei mai mult, ceea ce de fapt a confirmat utilitatea aplicării metodei Kanban în general și a aplicației Trello în particular. Totodată, în 2020, veniturile din vânzări au scăzut la 1,36 milioane lei, ceea ce a demonstrat managementului necesitatea implementării altor soluții, deoarece metoda Kanban sub forma aplicației Trello, nu mai răspundea provocărilor impuse de pandemie și trecerea de la comerțul tradițional la comerțul online, fapt ce obliga la aplicarea pe scară largă a comenzilor prin rețelele de socializare și efectuarea livrărilor la domiciliu.

Astfel, odată cu identificarea soluției potrivite de către autor, anume combinarea metodei Kanban cu controlul de gestiune al relației cu clienții/cumpărătorii prin intermediul aplicației Bitrix24, și implementarea acesteia la sfârșitul anului 2020, entitatea de comerț a înregistrat brusc creșterea volumului veniturilor din vânzări: cu circa 730 000 lei în 2021, și respectiv cu circa 1 050 000 lei în 2022.

Mai jos, într-o formă grafică mai accesibilă, se prezintă vizualizarea rezultatelor implementării aplicației de control de gestiune Bitrix24, care reflectă evoluția cronologică a veniturilor din vânzări și profitului net:



**Fig. 3.5. Graficul evoluției indicatorilor de performanță
în urma aplicării metodei Kanban**

Sursa: datele entității ProAvangard SRL

Nu putem afirma cu certitudine că evoluția pozitivă a veniturilor din vânzări și a profitului net a fost influențată exclusiv doar de implementarea aplicațiilor Trello și Bitrix24 care au la bază metoda Kanban – în calitate de instrumente ale controlului de gestiune, dar totuși nu au fost identificați alți factori de influență majori: numărul salariaților a rămas practic constant pe parcursul anilor de circa 5-6 persoane; entitatea de comerț a rămas să activeze în aceeași locație, respectiv influența geografică poate fi exclusă; numărul unităților comerciale nu s-a modificat, respectiv nu putem vorbi despre o extindere cantitativă etc. În același timp, datele colectate de la entitate au sesizat „explozia” solicitărilor, dar și a cotei solicitărilor efectiv „tratate” pe parcursul anilor ca rezultat al implementării acestor instrumente de control al relației cu clienții, iar creșterea solicitărilor s-a materializat în creșterea veniturilor din vânzări și implicit a profiturilor nete.

În concluzie, putem generaliza că rezultatele cercetării, perfecționării metodei Kanban și adaptării acesteia pentru entitățile de comerț, prin aplicarea unor soluții tehnice inovative, care pentru Republica Moldova reprezintă un import de tehnologie, s-au materializat în:

1. Migrarea obiectului metodei Kanban, de la comandă-marfă la cumpărător-relația cu clientul, adică mutarea accentului de la obiectul deciziei de achiziție la subiectul deciziei (decidentul efectuării cumpărăturii). Simplu spus, eforturile nu sunt concentrate pe marfă în sine, ci pe persoana care ia decizia de a cumpăra marfa. Anume schimbarea focusului obiectului Kanban a constituit un salt calitativ care a impulsionat creșterea semnificativă a vânzărilor, și de fapt a marcat posibilitatea aplicării cu succes a metodei Kanban în entitățile de comerț.

2. Adaptarea, perfecționarea și ajustarea etapelor pe care le parcurge fiecare comandă și/sau cumpărător. Dacă anterior, în aplicația Trello, fiecare comandă/cumpărător parcurgea doar patru etape: To Do, In Progress, To Sign și Done, atunci prin implementarea aplicației Bitrix24, numărul etapelor a crescut semnificativ tocmai până la nouă: de la primul contact cu cumpărătorul până la finalizarea cu succes a tranzacției de procurare a mărfii.
3. Detalierea etapelor, ce permite urmărirea relației cu cumpărătorul până la cele mai mici detalii, fapt ce ajută managementul entității să înțeleagă de ce unele comenzi sunt finalizate cu succes, iar altele se opresc la anumite etape.
4. Analiza greșelilor și evidențierea punctelor tari aferente fiecărui cumpărător/comenzi, per angajat și per etapă. Instrumentul controlului de gestiune a relației cu clientul, oferă posibilitatea înțelegerii de către management a motivelor pentru care o comandă sau alta nu a fost realizată cu succes, cine dintre angajați este responsabil de aceste greșeli/erori, și la care etapă s-au comis acestea. La fel, managementul entității, poate identifica în baza comenzilor de succes, care sunt punctele forte care au permis încheierea tranzacțiilor cu brio, aceste puncte forte urmând a fi transpuse în recomandări/fișe de post către ceilalți angajați, astfel încât performanțele de vânzarea ale acestora să crească.
5. Formarea bazei de date de clienți: în aplicația Bitrix24, spre deosebire de aplicația Trello, dacă potențialul cumpărător a contactat entitatea de comerț, dar totuși nu a efectuat nici o comandă, datele acestuia nu se pierd, dar rămân înregistrate pentru a fi contactat ulterior și relansat în mod repetat.
6. Urmărirea cauzelor tranzacțiilor nereușite. Spre deosebire de Trello, bazat pe metoda Kanban, unde contactele care nu s-au materializat în comenzi, nu sunt înregistrare, în aplicația Bitrix24 bazată pe aceeași metodă Kanban, aceste contacte sunt înregistrate, sunt analizate pentru a evidenția cauzele pentru care potențialul cumpărător nu a efectuat comanda, și sunt utilizate pentru viitoarele relansări de vânzări.
7. Monitorizarea tuturor tipurilor de cumpărători/contacte. Spre deosebire de aplicația Trello, unde se monitorizau și se tratau doar contactele fierbinți – adică cumpărătorii care nemijlocit efectuează comenzi, aplicația Bitrix24 a permis monitorizarea contactelor reci și calde, adică a cumpărătorilor care la moment nu au nevoie de achiziția mărfurilor oferite de entitatea de comerț sau care au careva dubii/reticențe privind achiziția mărfii respective.

8. Colectarea de informații relevante pentru management în vederea luării deciziilor operative și strategice privind: metoda de livrare a mărfurilor, eficiența canalurilor de vânzări, urmărirea achitărilor, monitorizarea performanței angajaților etc.
9. Crearea posibilității generării documentelor primare justificative direct în aplicația de implementare a controlului de gestiune, într-o manieră semiautomatizată, astfel încât timpul de livrare a comenzii se reduce semnificativ, de exemplu mandatul internațional contra ramburs (forma TFP-3).
10. Implementarea Documentului primar Comanda de livrare, în vederea colectării unor date corecte și complete despre cumpărător, precum și pentru reducerea timpului total utilizat de către vânzători pentru realizarea unei comenzi complete.
11. Delimitarea comenzilor în două categorii majore: comenzi de succes și comenzi eșuate. Această categorizare, permite efectuării analizei de către management în vederea determinării motivelor eșecurilor și luării măsurilor de înlăturare a acestora, precum și identificării celui mai optim comportament – în vederea transpunerii sub formă de instrucțiuni în fișele de post ale angajaților entităților de comerț.

Generalizând, putem menționa faptul că atât Trello, cât și Bitrix24 sunt aplicații utile în gestionarea proiectelor și a sarcinilor, și pot fi utilizate ca instrumente pentru controlul de gestiune în anumite contexte. Cu toate acestea, rolul și modul în care aceste aplicații sunt utilizate în controlul de gestiune pot varia în funcție de nevoile specifice ale unei entități sau proiect, precum și în funcție de ramura economică din care face parte entitatea. Ambele aplicații pot aduce beneficii semnificative în gestionarea sarcinilor și pot ajuta la îmbunătățirea aplicării controlului de gestiune într-o entitate de comerț. Cu toate acestea, este important să se realizeze personalizarea utilizării unor astfel de instrumente-aplicații, în funcție de nevoile specifice ale entității și să se asigure o implementare corespunzătoare pentru a maximiza eficiența lor în controlul de gestiune – fapt elucidat și demonstrat în procesul de cercetare.

3.3. Măsurarea performanței economice în entitățile de comerț

În continuarea celor expuse în capitolul anterior, suplimentar, este necesar de subliniat faptul că în viziunea savantului român Titus Aslău, inspirată din accepțiunea modernă a controlului de gestiune, din practica internațională și lucrările străine de specialitate, se disting trei forme ale controlului de gestiune: controlul strategic, controlul de gestiune și controlul de execuție. Controlul strategic cuprinde procedurile de planificare strategică și un sistem de informare și urmărire a îndeplinirii alegerilor strategice, având drept orizont termenul lung. Controlul de gestiune permite conducerii entității să se asigure că obiectivele în curs de realizare

sunt coerente și în conformitate cu strategia adoptată, sprijinindu-se pe compararea acțiunilor care se derulează în cursul unui exercițiu, de unde și orizontul său anual. Controlul de execuție reunește procedurile care garantează derularea corespunzătoare a activităților programate să se desfășoare zilnic [5, p. 50-51]. Autorii autohtoni Bugan C. și Graur A., susțin poziția savantului american R. Anthony privind organizarea controlului de gestiune pe trei nivele: nivelul planificării strategice, nivelul controlului de gestiune, nivelul controlului operațional [30, p. 149-151]. În opinia noastră, considerăm oportună, structurarea controlului de gestiune pe două dimensiuni: fie pe axa temporală fie pe axa ierarhică. Această viziune este determinată în primul rând de faptul că realizarea controlului de gestiune este determinată de componenta temporală. Ideea de bază se rezumă la faptul că un control de gestiune oricât de bine și de corect ar fi realizat, nu are nici un impact, dacă nu este realizat la timpul potrivit. Abordarea ierarhică a controlului de gestiune este determinată de faptul că realizarea controlului de gestiune într-o manieră corectă și în termeni rezonabili, nu-și poate produce efectul benefic asupra activității entității, dacă nu este realizat la nivelul ierarhic corespunzător. Totodată este absolut necesar, ca controlul de la nivelele ierarhice inferioare să se afle într-o strânsă corelație cu nivelele ierarhice superioare, și totodată să existe o viziune de ansamblu. Respectiv, se impune necesitatea dezvoltării verticalității puterii în cadrul entității, fără ca aceasta să afecteze posibilitatea luării de decizii operaționale descentralizate la nivel de centre de responsabilitate.

Prin prezenta lucrare, ne-am propus să aducem și elemente cu caracter inovativ, inclusiv aferente controlului de gestiune. În urma analizei structurii controlului de gestiune în cadrul entității de comerț Smoke House SRL și discuțiilor cu managementul acesteia, a fost efectuată o încercare de simulare și implementare a unui tip de control de gestiune inspirat din experiența entităților de comerț din țările occidentale. Specific pentru controlul de gestiune inspirat din vest și transpus în realitate de autor, este faptul că controlul strategic (sau planificarea strategică sau controlul pe termen lung, sau controlul la nivel de top management), se află într-o strânsă corelație cu așa zisul control de „viziune”. Controlul de „viziune” identificat în cadrul investigațiilor efectuate, presupune alinierea celorlalte tipuri/nivele de controale la viziunea, principiile și valorile promovate de entitatea în cauză. Spre exemplu, una din valorile de bază promovate de entitatea de comerț sus menționată este „absolut fără corupție și practici necinstite”, „demonstrăm că afacerea poate fi profitabilă achitând toate impozitele”, „oferim salarii europene la noi acasă”, „utilizăm doar produse ecologice autohtone, chiar dacă marja comercială este mai redusă” etc. Astfel, atestăm o îndepărtare de la interpretarea tradițională a noțiunii de control de gestiune care are ca scop final maximizarea profiturilor și diminuare costurilor. Astfel, obiectivul final de maximizare a profiturilor este subordonat controlului de

„viziune”, care presupune în primul rând respectarea valorilor promovate de entitatea economică. Respectiv, în procesul cercetării s-a efectuat o tentativă practică de dezvoltare a naturii (laturii) sociale a controlului de gestiune, sau o încercare de a demonstra sustenabilitatea business-ului social în domeniul comerțului. În ceea ce privește structura controlului de gestiune, prin studiile efectuate, s-a pus accentul pe ambele forme de manifestare ale acestuia, atât sub aspect temporal, cât și sub aspect ierarhic. De exemplu, la entitatea de comerț Smoke House SRL, la sugestia autorului, s-a insistat pe dezvoltarea ierarhică a structurii controlului de gestiune și pe corelația dintre aspectul ierarhic și cel temporal. Astfel, strategia și obiectivele strategice de lungă durată se realizează de top management (în cazul entității analizate, de către doi fondatori-proprietari, unul dintre care este și administrator). În ceea ce privește aspectul temporal, strategia entității se realizează pe un termen de trei ani. În paralel, top managementul – în persoana proprietarilor, au impus la toate nivelele alinierea obiectivelor financiare cu obiectivele sociale ale entității. Implementarea controlului de „viziune”, este inspirată din modelul american de gestionare a afacerii, întrucât unul din cei doi proprietari este american de origine. Astfel, atestăm un moment pozitiv și inovativ legat de dezvoltarea controlului de gestiune la entitatea analizată.

Controlul curent, la entitatea analizată, se realizează de către șefii de departamente. În cazul entității Smoke House SRL, de către directorul executiv în calitate de persoană responsabilă pe departamentul Magazin și de către șefii de sală.

Ce ține de controlul imediat, acesta se realizează de către personalul care îndeplinește sarcini cu caracter executoriu (vânzători etc.). În calitate de momente negative atestăm faptul că top managementul, deseori se implică aprofundat la nivelul controlului curent și imediat, de exemplu conducerea entității participă nemijlocit la procesul de inventariere. Considerăm acest fapt drept moment negativ, deoarece prin implicarea top managementului entității în controlul imediat, acesta nu este focusat suficient pe controlul strategic, ceea ce are un impact negativ asupra dezvoltării generale a entității de comerț pe termen lung. În același timp, implicarea frecventă a top managementului entității în controlul curent, perturbază structura organizatorică a entității, prin subminarea autorității șefilor de departamente. Conducerea urmează să fie implicată doar la desemnarea membrilor comisiei de inventariere, și la urmărirea rezultatelor acesteia, nu și implicată efectiv în proces.

Controlul de gestiune se sprijină esențial pe contabilitatea de gestiune pentru a asigura generarea de informații de gestiune într-o relație de tip clienți-furnizori. De exemplu, controlul de gestiune curent, este realizat de către directorul executiv prin intermediul implementării inventarierii lunare a mărfurilor spre vânzare, prin contrapunere a informației din evidența contabilă cu informația privind cantitatea reală de mărfuri (de facto). O imagine completă a

controlului de gestiune curent efectuat de către directorului executiv, se evidențiază în procesul de inventariere, prin identificarea plusurilor și lipsurilor, precum și prin identificarea persoanelor responsabile de producerea acestora. La fel, se urmărește identificarea mărfurilor care au termenul de utilizare aproape de expirare. Astfel, dacă aceste mărfuri nu vor fi vândute rapid, va fi necesar de redus prețul de vânzare, fapt ce va duce la micșorarea veniturilor din vânzări și profitului net. În vederea efectuării unei analize comparative relevante, asupra impactului tipului de control de gestiune asupra indicatorilor de performanță, au fost analizați indicatorii privind venitul din vânzări și profitul net, care se prezintă în tabelul de mai jos, după cum urmează:

Tabelul 3.4. Indicatorii de performanță ai entității de comerț Smoke House SRL

Anii	Venitul din vinzari (MDL)	Profit net (MDL)	Nr. Angajati
2017	6,27 mil	-338,50 mii	34
2018	6,30 mil	327,90 mii	25
2019	7,24 mil	632,90 mii	25
2020	3,19 mil	-874,50 mii	20
2021	4,27 mil	-989,00 mii	20
2022	2,14 mil	-556,80 mii	20

Sursa: <https://www.data2b.md/ro/companies/1014600023878/societatea-cu-raspundere-limitata-smoke-house>

Astfel, în baza unei analize simple a doi indicatori de performanță, în timp se constată că implementarea controlului de „viziune”, nu reprezintă un instrument eficient pentru entitățile de comerț din Republica Moldova. Controlul de „viziune” care este inspirat din modelul american de gestionare a afacerilor, are un impact negativ în timp, astfel de-a lungul anilor venitul din vânzări a scăzut în mod permanent, cu excepția anului 2019 când s-a înregistrat o ușoară creștere a veniturilor din vânzări. Totodată, cu excepția anilor 2018 și 2019 când entitatea de comerț a înregistrat profit net, în restul perioadelor de gestiune entitatea a înregistrat doar pierderi. Prin urmare, alinierea obiectivelor strategice ale controlului de gestiune la valorile promovate („absolut fără corupție și practici necinstite”, „demonstrăm că afacerea poate fi profitabilă

achitând toate impozitele” etc.), și îndepărtarea acestora de scopul final ce vizează maximizarea profiturilor și diminuare costurilor, în exemplul prezentat, s-a adeverit a fi „fatală” pentru entitatea de comerț, aceasta înregistrând constant pierderi.

După cum a fost menționat în capitolul anterior, entitatea de comerț Catygroup AV SRL a început aplicarea metodei Kanban în calitate de instrument al controlului de gestiune. Metoda Kanban este un instrument eficient de control de gestiune care are origini în sistemul de producție al companiei Toyota, dar poate fi aplicată cu succes într-un spectru larg de domenii, inclusiv în managementul proiectelor, comerț și în servicii. Implementarea acestei metode în calitate de instrument al controlului de gestiune, în cadrul entității de comerț Catygroup AV SRL, se bazează pe vizualizarea și gestionarea fluxului de lucru pentru a îmbunătăți eficiența, productivitatea și calitatea într-o entitate. Astfel, în cadrul entității Catygroup AV SRL, implementarea acestei metode s-a bazat pe următoarele principii de bază:

- Vizualizarea și gestionarea fluxului de lucru: Kanban utilizează tablouri sau panouri Kanban pentru a vizualiza etapele unui proces sau ale unui proiect. Fiecare etapă este reprezentată printr-o carte (sau card) Kanban, care conține informații despre sarcină sau activitate.
- Limitarea capacității de lucru: Kanban stabilește limite pentru fiecare etapă a fluxului de lucru, ceea ce înseamnă că există o limită maximă de activități care pot fi în desfășurare într-un anumit moment. Aceasta previne supraîncărcarea și ajută la concentrarea pe sarcinile prioritare.
- Gestionarea priorităților: Prin vizualizarea tuturor activităților pe tabloul Kanban, echipele pot evalua și gestiona prioritățile. Sarcinile pot fi mutate între etape pentru a reflecta stadiul de progres sau importanța acestora.
- Urmărirea timpului de execuție: Kanban oferă vizibilitate asupra timpului necesar pentru a finaliza fiecare sarcină. Aceasta permite echipei să monitorizeze performanța și să identifice întârzierile sau zonele în care procesul poate fi îmbunătățit.
- Îmbunătățirea continuă: Kanban încurajează echipele să identifice și să implementeze îmbunătățiri continue. Abordarea se bazează pe principiul că fiecare problemă sau întârziere este o oportunitate de a învăța și de a optimiza procesul.
- Transparența și comunicare: Kanban promovează transparența în cadrul echipei și facilitează comunicarea eficientă. Toți membrii echipei pot vedea stadiul proiectului sau al procesului, ceea ce ajută la evitarea confuziilor și a erorilor.

- Adaptabilitate la schimbări: Kanban este flexibil și poate fi adaptat la schimbările necesare. Echipetele pot adăuga, elimina sau ajusta etapele și limitele în funcție de necesitățile actuale.

În vederea analizei impactului tipului de control de gestiune (metoda Kanban) asupra indicatorilor de performanță, au fost analizați indicatorii privind venitul din vânzări și profitul net, care se prezintă în tabelul de mai jos, după cum urmează:

Tabelul 3.5. Indicatorii de performanță ai entității de comerț Catygroup AV SRL

Anii	Venitul din vinzari (MDL)	Profit net (MDL)	Nr. Angajati
2017	3,26 mil	196,00 mii	1
2018	2,53 mil	278,20 mii	1
2019	3,47 mil	427,50 mii	1
2020	3,15 mil	327,20 mii	2
2021	4,71 mil	446,90 mii	2
2022	2,66 mil	259,00 mii	2

Sursa: <https://www.data2b.md/ro/companies/1016600007362/srl-catygroup-av>

Astfel, în urma analizei indicatorilor financiari în timp ai entității Catygroup AV SRL, se constată că implementarea metodei Kanban în calitate de instrument al controlului de gestiune, a avut un impact pozitiv asupra veniturilor din vânzări și asupra profitului net. Respectiv, cu excepția anilor 2018 și 2022, entitatea de comerț a înregistrat o permanentă creștere a venitului din vânzări. La fel, entitatea a înregistrat doar profit net, în nici un an de activitate nu s-a înregistrat pierdere. Un aspect foarte interesant îl prezintă anul 2020, când veniturile din vânzări înregistrate de către abmele entități sunt aproape egale, în jur de 3,2 milioane lei. Însă, entitatea Smoke House SRL care aplică controlul de „viziune”, a înregistrat pierdere netă în mărime de 874,50 mii lei, în timp ce entitatea de comerț Catygroup AV SRL, care aplică metoda Kanban în calitate de instrument al controlului de gestiune, a înregistrat profit net în mărime de 327,20 mii lei. Desigur, este greu de evaluat impactul altor factori asupra performanței economice a entităților analizate, totuși, din analiza efectuată, modificări majore în cadrul entităților nu au fost

întreprinse – cu excepția metamorfozelor implementate la sugestia autorului, aferente controlului de gestiune. Mult mai interesant, pentru comparație, sunt eforturile sau resursele umane cu care s-au obținut veniturile din vânzări. Astfel, pentru a obține aceleași venituri din vânzări de 3,2 milioane lei, Smoke House SRL a avut nevoie în mediu de 20 de angajați, în timp ce Catygroup AV SRL, de doar 2 persoane. Astfel, metoda Kanban, în calitate de instrument al controlului de gestiune, este foarte focusată pe vizualizarea și gestionarea fluxului de lucru, limitarea capacității de lucru, gestionarea priorităților, transparența și comunicare etc., și prin urmare permite entităților de comerț să diminueze necesarul de personal, respectiv să diminueze cheltuielile și costurile. În ciuda faptului că entitatea Catygroup AV SRL, apelează la un serviciu externalizat de outsource în vânzări (care cuprinde circa 5 persoane), implementarea metodei Kanban adevărește eficiența acesteia, prin comparație cu entitatea Smoke House SRL, care dispune în total de cel puțin 20 de salariați.

În ansamblu, metoda Kanban oferă o viziune clară a activităților în desfășurare, ajută la prioritizarea și gestionarea eficientă a resurselor și promovează îmbunătățiri continue în cadrul entității. Acest lucru face ca Kanban să fie un instrument valoros de control de gestiune, în special pentru entitățile care doresc să optimizeze procesele și să își îmbunătățească gestionarea resurselor. Actualmente, în calitate de instrument al controlului de gestiune, se observă aplicarea tot mai largă în cadrul entităților de comerț, a performanței relației cu clienții. Unii specialiști consideră că urmărirea evoluției relației cu clienții se referă la obiectivele departamentului de marketing sau la sarcinile managementului. În opinia noastră, în contextul dezvoltării comerțului electronic, urmărirea performanței relației cu clienții, totuși se încadrează în obiectivele controlului de gestiune. În opinia autorilor Pascari L. și Tabarcea A., Customer Relationship Management (CRM) sau Managementul Relațiilor cu Clienții s-a transformat într-un element major al strategiei de afaceri și se bazează pe crearea și dezvoltarea unor relații personalizate cu clienții în scopul creșterii cotei de piață a acestora. O strategie de tip MRC permite unei entități o adaptare rapidă a comportamentului organizațional la schimbările apărute pe piață și astfel entitatea va putea satisface mult mai bine nevoile și doleanțele clienților săi [93, pag. 132]. Managerii entităților performante activează după principiul, potrivit căruia „este mai dificil să atragi un client nou decât să păstrezi unul existent”. În susținerea acestei afirmații, studiile arată că costurile asociate atragerii unui nou client sunt de 3 până la 15 ori mai mari (în funcție de domeniu și produs) decât cele necesare pentru fidelizarea unui client existent [5]. În opinia autorului, ca element inovativ al cercetărilor efectuate, distingem un element absolut nou al controlului de gestiune, care generic poate fi intitulat „controlul relației cu clienții”.

În baza ideilor cercetătorilor Fotache D. și Munteanu A., autorii Pascari L. și Tabarcea A., invocă faptul că dezvoltarea tehnologiilor informatice, precum și a programelor destinate MRC a determinat apariția conceptului e-MRC. Acesta reprezintă un serviciu adresat clienților cu ajutorul unor aplicații Web, care utilizează instrumente de automatizare a forței de vânzare, pachete software de analiză a comportamentului de cumpărare pe Internet sau programe informatice de gestiune a bazelor de date ale clienților. E-MRC reprezintă ansamblul acestor inițiative integrate într-un singur proces care permite unei entități să răspundă mai eficient nevoilor clienților [46, p. 282-287].

Tabelul 3.6. Instrumentele web a controlului de gestiune a relației cu clienții

Instrumente	Descrierea succintă
simplul e-mail personalizat	instrument utilizat de majoritatea entităților pentru a comunica cu clienții
fereastra CHAT/dialog interactiv	când un client vizitează site-ul unei entități și dorește să primească un răspuns imediat la o problemă survenită
forum/grup de discuții	când clienții unei entități se întâlnesc, pe cale electronică, într-un forum și discută despre produsele noi lansate de entitate, despre ofertele concurenților etc.
videoconferințele	întuniri organizate de entitate cu careva clienți în scopul lansării sale pe o piață nouă sau a unui nou produs
mailing List/ lista de adrese poștale	prin intermediul acestui instrument sunt transmise mesaje standardizate clienților entității existenți în lista de adrese furnizată de baza de date Clienți. Cel mai des se trimit note de mulțumire pentru precedentele cumpărături; cupoane de reducere de prețuri; buletine informative care prezintă noile produse ale firmei; felicitări cu ocazia zilei de naștere a clientului; sondaje etc.
aplicații CALLBACK/ Live agent CallBack	acest instrument îmbină tehnologia Web cu telefonul. Accesând butonul „CallBack” de pe site-ul unei entități, un client, care are anumite neclarități în legătură cu produsul sau serviciul achiziționat, poate cere să fie sunat imediat sau la o anumită oră de un responsabil cu asistență tehnică al entității;
Web Call Center/ centru de contact bazat pe Web sau centru de apeluri multimedia	este atunci când entitatea apelează clientul sau, invers, când clientul apelează entitatea. Clientul poate cere informații despre entitate, produse sau servicii; căutare asistată pe Web; plăți din cont; asistență umană în procesul de vânzare. Reprezentanții entității pot trimite spoturi publicitare personalizate, scrisori cu noutățile entității, pot confirma realizarea unei tranzacții, atrage clienții prin diferite programe de fidelizare etc.

Sursa: elaborat de autor

În opinia autorului, controlul de gestiune a relațiilor cu clienții, reprezintă un punct de intersecție și un punct de legătură dintre funcțiile de marketing, management și control de gestiune, mai ales în cadrul entităților al căror gen de activitate este comerțul. Aplicarea controlului de gestiune a relațiilor cu clienții, se evidențiază mai ales la entitățile de comerț care pe lângă formele tradiționale practică și e-comerțul. CRM-ul, este privit de marea majoritate a specialiștilor în calitate de instrument de management. Însă, în opinia autorului, anumite elemente și funcții ale acestuia, prezintă tangențe cu controlul intern. Aceasta se explică prin

faptul că controlul de gestiune a relațiilor cu clienții, într-o măsură considerabilă, are un impact semnificativ asupra procesului decizional.

Astfel, în cadrul entității de comerț Catygroup AV SRL, pe lângă aplicarea metodei Kanban în calitate de instrument al controlului de gestiune, la sugestia și insistența autorului, începând cu 01.01.2023 managementul entității a luat decizia de a implementa și controlul „relației cu clienții”. O primă etapă a procesului de implementare a controlului „relației cu clienții” a constituit alegerea de către managementul entității a soluției tehnice. În calitate de soluție tehnică a fost selectat instrumentul Bitrix24, decizia fiind fundamentată pe mai multe argumente plauzibile, identificate de autor. Astfel, Bitrix24 este o platformă de colaborare și management pentru afaceri, care oferă o gamă largă de instrumente și funcționalități pentru gestionarea eficientă a unei entități. Este cunoscută pentru că oferă soluții integrate pentru comunicare internă, gestionarea proiectelor, gestionarea relațiilor cu clienții (CRM), colaborarea în echipă și multe altele. Iată câteva dintre aspectele principale ale Bitrix24:

1. **Comunicare internă:** Bitrix24 furnizează funcții de comunicare internă, inclusiv mesagerie instantanee, chat, videoconferințe și colaborare la distanță. Aceasta permite membrilor echipei să comunice eficient și să lucreze împreună, indiferent de locație.
2. **Gestionarea proiectelor:** Platforma include un set de instrumente pentru gestionarea proiectelor, inclusiv sarcini, calendare, diagramă Gantt, notificări și rapoarte. Aceasta ajută echipele să urmărească starea proiectelor și să își gestioneze sarcinile într-un mod eficient.
3. **Gestionarea relațiilor cu clienții (CRM):** Bitrix24 oferă un modul CRM complet pentru gestionarea contactelor, vânzărilor, ofertelor și sarcinilor legate de clienți. Aceasta ajută entitățile să monitorizeze și să îmbunătățească relațiile cu clienții lor.
4. **Colaborare și partajarea documentelor:** Utilizatorii pot partaja documente, fișiere și resurse în cadrul platformei Bitrix24, facilitând colaborarea în echipă și gestionarea documentelor.
5. **Automatizare și fluxuri de lucru:** Bitrix24 permite crearea de fluxuri de lucru personalizate pentru automatizarea proceselor de afaceri și pentru a economisi timp și efort.
6. **Calendar și planificator:** Platforma include funcții de programare și planificare pentru a organiza evenimente, întâlniri și sarcini. Utilizatorii pot seta alerte și notificări pentru a fi la curent cu evenimentele importante.

7. **Aplicații mobile:** Bitrix24 oferă aplicații mobile pentru iOS și Android, ceea ce permite utilizatorilor să acceseze și să gestioneze informațiile și comunicările de la distanță.

Bitrix24 este disponibil în mai multe variante, inclusiv o versiune gratuită și variante premium cu funcționalități extinse. Este folosită în întreaga lume de entități de diferite dimensiuni și industrii pentru a îmbunătăți gestionarea afacerilor și comunicarea internă. În procesul cercetării, autorul a venit cu aport semnificativ în adaptarea aplicației Bitrix24 în calitate de instrument al controlului de gestiune, anume specific particularităților entităților de comerț. Din punct de vedere practic, integrarea și implementarea aplicației Bitrix24, presupune organizarea controlului de gestiune simultan pe mai multe direcții, cum ar fi:

1. munca în echipă (Совместная работа);
2. CRM (managementul relației cu clientul);
3. Site-uri și magazine (Сайты и Магазины);
4. Marketing (Маркетинг);
5. Sarcini și Proiecte (Задачи и Проекты) etc.

Astfel, în urma implementării sistemului CRM, suplimentar aplicării metodei Kanban, în cadrul entității Catygroup AV SRL, s-au înregistrat următoarele rezultate financiare pentru primele opt luni ale anului 2023, care în baza balanței de verificare pe conturile de venituri și cheltuieli (anexa 33), se prezintă în tabelul de mai jos:

Tabelul 3.7. Analiza comparativă a veniturilor din vânzări lunare

Luna	2022, lei	2023, lei	Diferența Absolută, lei	Modif. Procentuală Relativă, %
Ianuarie	100 024,99	140 289,15	+40264,16	+40,25
Februarie	824 334,74	1 340 716,81	+516382,07	+62,64
Martie	545 931,88	465 009,89	-80921,99	-14,82
Aprilie	312 513,94	49 743,00	-262770,94	-84,08
Mai	58 625,00	47 736,50	-10888,50	-18,57
Iunie	50 278,34	49 922,50	-355,84	-0,71
Iulie	48 957,75	49 174,00	+216,25	+0,44
August	118 110,88	111 405,41	-6705,47	-5,68
Total	2 058 777,52	2 253 997,26	+195219,74	+9,48

Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor financiare Catygroup AV SRL

Ca rezultat al cercetărilor efectuate, în comparație cu primele opt luni ale anului 2022, entitatea de comerț Catygroup AV SRL, a înregistrat o creștere a veniturilor din vânzări cu 195 219,74 lei, adică cu 9,48% mai mult (în primele opt luni ale anului 2023), ceea ce se apreciază pozitiv. Mult mai informativă este analiza modificării veniturilor din vânzări pe luni. Astfel, odată cu implementarea controlului „relației cu clienții”, chiar de la început, veniturile din vânzări au crescut cu 40 264,16 lei în luna ianuarie 2023, adică cu 40,25%, comparativ cu

luna ianuarie 2022. Apogeul creșterii s-a înregistrat în luna februarie 2023 comparativ cu aceeași lună în perioada 2022, creșterea constituind 51 6382,07 lei, adică 62,64%. Foarte ilustrative sunt lunile martie, aprilie și mai, când din cauza unor defecțiuni tehnice, soluția tehnologică pentru controlul relației cu clienții nu a putut fi aplicată. Aceasta a generat un adevărat „haos” sistemic în cadrul entității, mai ales în ceea ce privește vânzările și gestionarea comenzilor. Astfel, comparativ cu luna aprilie 2022, veniturile din vânzări în aprilie 2023 au scăzut cu 262 770,94 lei, adică cu 84,08%. Astfel, managementul entității și-a formulat concluzii relevante asupra necesității implementării în continuare și menținerii controlului relației cu clienții în calitate de avantaj competitiv major.

Foarte informativă, este implementarea controlului de gestiune a relației cu cumpărătorii, în cadrul entității de comerț ProAvangard SRL. Relevante pentru managementul entității sunt rapoartele generate în cadrul aplicației Bitrix24, elaborarea cărora a fost efectuată în calitate de sugestie în procesul cercetării. Astfel, în rezultatul cercetării, a fost elaborat, setat tehnic și implementat *Raportul privind statistica dialogurilor*, care se prezintă în anexa 34. În urma analizei unui astfel de raport, managementul entității de comerț este capabil să formuleze următoarele concluzii relevante pentru luarea deciziilor:

1. repartizarea comenzilor/solicitărilor de achiziție a mărfurilor pe canalele de vânzări;

Tabelul 3.8. Repartizarea solicitărilor de achiziție a mărfurilor pe canalele de vânzări

Nr.	Canalul	Numărul de comenzi	Raportul procentual, %
1.	livechat	1222,00	26,37
2.	viber	820,00	17,70
3.	vkgroup	918,00	19,81
4.	facebook	1674,00	36,12
x	Total	4634,00	100,00

Sursa: elaborat de autor în baza datelor ProAvangard SRL

2. cota solicitărilor noi și cota solicitărilor repetate;

Tabelul 3.9. Informația privind cota solicitărilor cumpărătorilor

Nr.	Tipul solicitărilor	Numărul de solicitări	Raportul procentual, %
1.	solicitări noi	1493,00	32,02
2.	solicitări repetate	3169,00	67,98
x	Total	4662,00	100,00

Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor ProAvangard SRL

3. timpul mediu de așteptarea a cumpărătorului pentru răspuns este de 3 minute.

Pentru a oferi o vizualizare mai clară a rezultatelor implementării Raportului privind statistica dialogurilor, datele colectate în teren sunt prezentate în detaliu mai jos. Aceste date sunt structurate pentru a evidenția în mod comprehensiv impactul și eficiența măsurilor implementate.

Prezentarea detaliată a rezultatelor facilitează înțelegerea și interpretarea acestora, permițând identificarea rapidă a tendințelor și a aspectelor cheie care au fost observate.

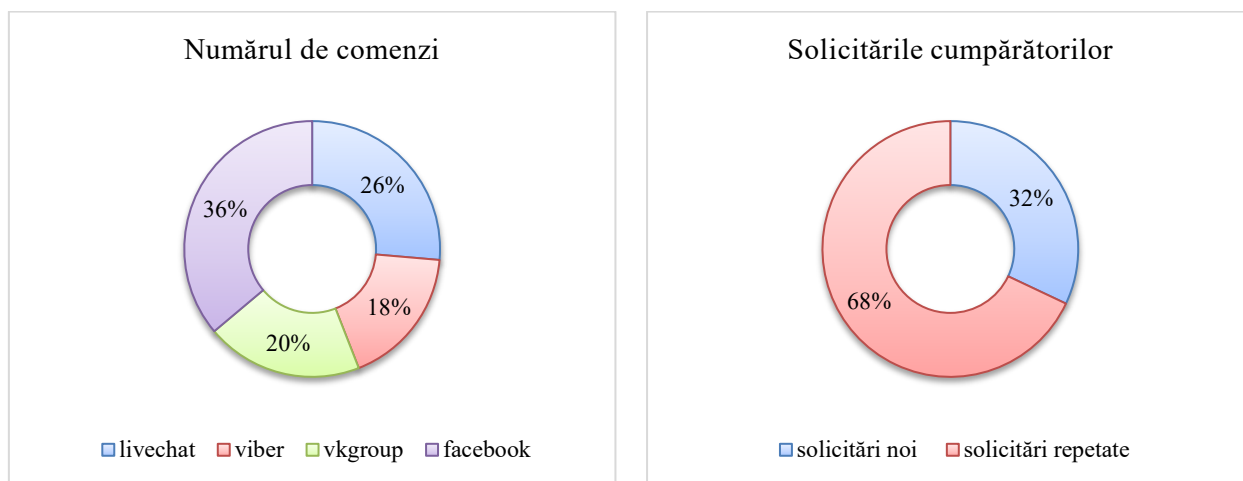


Fig. 3.6. Statistica comenzilor pe canale de vânzări și numărului de solicitări pe tipuri

Sursa: elaborat de autor în baza datelor ProAvangard SRL

În baza constatărilor de mai sus, în rezultatul cercetării și implementării rapoartelor manageriale bazate pe datele înregistrate în aplicația Bitrix24, managementul entității a fost capabil să răspundă cu următoarele decizii pertinente, aferente fiecărei situații în parte:

1. Reieșind din faptul că cel mai eficient canal de vânzare reprezintă pagina facebook cu o cotă de 36,12% în totalul comenzilor, managementul entității a luat decizia de a majora bugetul de marketing pentru campaniile publicitare prin intermediul acestei rețele de socializare. Totodată, pagina de facebook nu deține o cotă net superioară, prin urmare celelalte canale de vânzare nu pot fi neglijate.
2. Reieșind din faptul că o treime din toate solicitările constituie solicitări noi, iar două treimi constituie solicitări repetate, managementul entității urmează să intervină în vederea clarificării motivelor pentru care cumpărătorii apelează la vânzători în mod repetat aferent aceleiași comenzi. Aceasta ar contribui la reducerea timpului cheltuit de către vânzători pentru încheierea cu succes a unei comenzi.
3. Managementul entității, luând în considerație că timpul mediu de așteptare de către cumpărător a răspunsului constituie 3 minute, a majorat numărul de vânzători pentru al reduce la 1 minut.

La fel, în rezultatul cercetării, a fost elaborat și implementat *Raportul privind statistica apelurilor*, care se prezintă în figura de mai jos. Pentru o înțelegere adecvată a aportului inovativ al autorului este necesar de punctat faptul că Bitrix24 în versiunea brută – reprezintă un soft

foarte general de management, care necesită a fi adaptat particularităților domeniului de activitate și chiar specificului fiecărei entități în parte, ceea ce a și fost realizat de către autor.

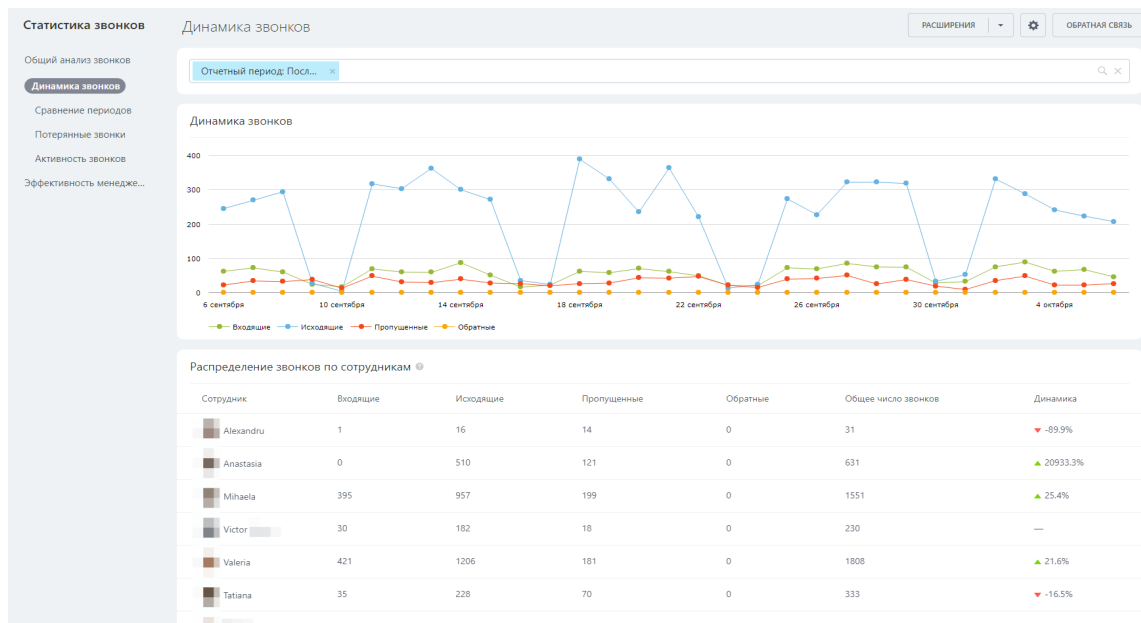


Fig. 3.7. Raportul privind statistica apelurilor

Sursa: datele entității ProAvangard SRL

Raportul privind statistica apelurilor oferă managementului entității o imagine fidelă asupra performanței fiecărui vânzător în parte, reieșind din numărul total de apeluri. De exemplu, aferent angajatului Valeria s-au înregistrat în total 1808 apeluri pe parcursul lunii septembrie 2023, dintre care 421 au fost apeluri de intrare iar 1206 au fost apeluri de ieșire. La fel, raportul reflectă și dinamica apelurilor, care în cazul angajatei Valeria se prezintă sub forma unei creșteri cu 21,6% comparativ cu perioada precedentă. Din punct de vedere managerial, aceste informații sunt tratate în felul următor: 421 de apeluri au fost preluate de la cumpărători noi, dar mai relevant este faptul că angajatul a manifestat inițiativă și de sinestătător a contactat potențialii cumpărători de 1206 ori. Totodată numărul total al apelurilor, comparativ cu perioada precedentă se află în creștere, ceea ce denotă faptul că angajata Valeria este un salariat valoros pentru entitatea de comerț.

Logica de business este simplă și se rezumă la următoarea concluzie: cu cât mai multe apeluri telefonice efectuează angajatul, cu atât probabilitatea efectuării unei achiziții de către cumpărător crește. La fel, în cadrul entității statisticile arată că din 5 apeluri, doar unul se materializează într-o achiziție de marfă. Respectiv, cu cât mai multe apeluri efectuează angajatul, cu atât mai multe vânzări efective vor avea loc. Un alt raport aferent statisticii apelurilor, implementat de către autor în cadrul entității de comerț ProAvangard SRL în rezultatul cercetării, este *Raportul privind frecvența apelurilor*:

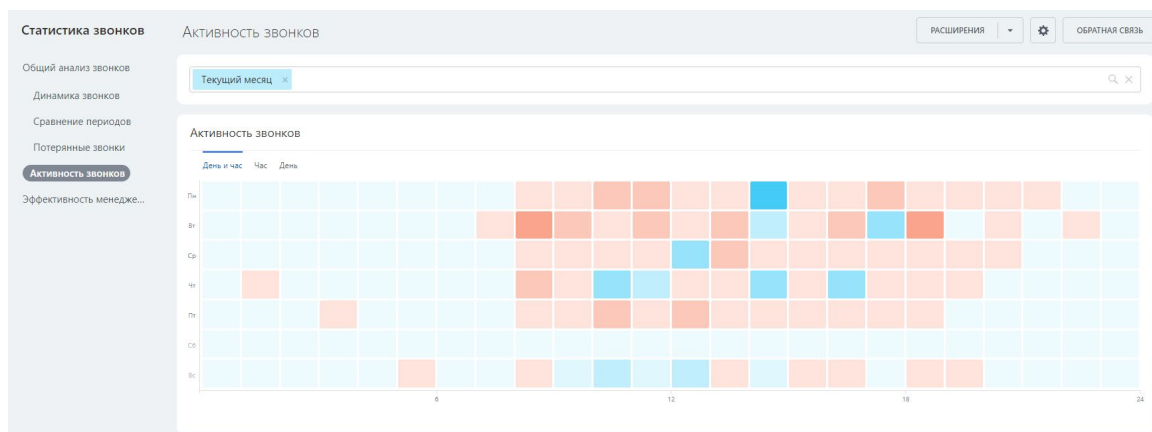


Fig. 3.8. Raportul privind frecvența apelurilor

Sursa: datele entității ProAvangard SRL

Raportul privind frecvența apelurilor pe zilele săptămânii și pe ore prezintă o informație utilă în ceea ce privește zilele din săptămână și orele când au loc cele mai multe apeluri de la cumpărători. Cu cât culoarea din imagine este mai roșie – cu atât mai multe apeluri au loc în intervalul de timp respectiv. În rezultatul cercetării s-a constatat faptul că de luni până joi și în ziua de duminică apelurile de la clienți au loc cu o frecvență înaltă inclusiv între orele 18:00 – 20:00. În baza acestor rezultate identificate, managementul entității de comerț și-a dat seama că intervalul de timp menționat mai sus reprezintă o sursă de majorare a veniturilor din vânzări, și prin urmare este rațional de angajat personal care să răspundă la apelurile cumpărătorilor peste programul standard de lucru. Un alt rezultat al cercetării care a fost implementat cu ajutorul tehnicienilor specialiști Bitrix24 și la sugestia autorului, reprezintă așa numita *CRM-analitica*:

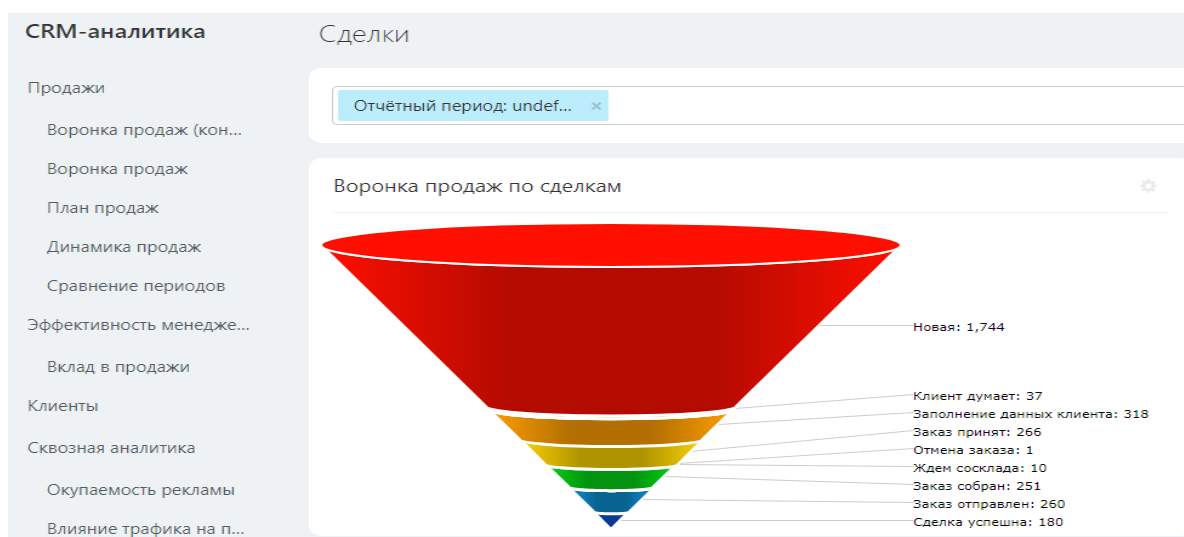


Fig. 3.9. Pâlnia de vânzări

Sursa: datele entității ProAvangard SRL

Scopul acestui tool este oferirea informației pentru managementul entității în vederea înțelegerii numărului total de comenzi și etapelor la care se află comenzile respective. Pentru

realizarea acestui scop a fost implementată Pâlnia de vânzări. Termenul „pâlnia de vânzări” nu este un concept standard în limbajul de afaceri sau în managementul vânzărilor. Este posibil să fie o expresie specifică sau regională care nu este cunoscută în mod larg. Cu toate acestea, termenul „funnel de vânzări” sau „canal de vânzări” este un concept des întâlnit în vânzări și marketing. Un „funnel de vânzări” se referă la procesul de a atrage și de a conduce potențiali clienți prin etapele de la conștientizare la cumpărare. Acesta poate include etape precum conștientizarea, interesul, considerarea, decizia și acțiunea de cumpărare. În cadrul acestui proces, potențialii clienți trec printr-o serie de interacțiuni și evaluări pentru a ajunge la decizia finală de a achiziționa un produs sau un serviciu. Termenul „funnel” indică faptul că, pe măsură ce clienții trec prin aceste etape, numărul lor se poate reduce, precum într-un entonaj, de la o audiență mai largă la o bază mai mică de clienți efectivi care finalizează cumpărarea.

Tabelul 3.10. Analiza pâlniei de vânzări

Nr.	Etapă la care se află potențialul cumpărător	Numărul de cumpărători	Raportul procentual, %
1.	cumpărător / comandă nou(ă)	1744,00	56,86
2.	cumpărătorul se „gândește”	37,00	1,21
3.	completarea datelor cumpărătorului / comenzii	318,00	10,37
4.	comandă realizată	266,00	8,67
5.	comandă refuzată	1,00	0,03
6.	așteptăm depozitul	10,00	0,33
7.	pregătirea comenzii	251,00	8,18
8.	expedierea comenzii	260,00	8,48
9.	încheierea tranzacției	180,00	5,87
x	Total	3067,00	100,00

Sursa: elaborată de autor în baza datelor entității ProAvangard SRL

Analiza pâlniei de vânzări oferă informații pertinente care influențează deciziile manageriale ale entității de comerț. Concluzii pe baza informațiilor prezentate în tabelul de mai sus sunt relativ simple, dar foarte eficiente din punct de vedere a performanței financiare a entității:

1. din numărul total de discuții în derulare cu cumpărătorii în moment circa 60% reprezintă discuții abia inițiate (cumpărător / comandă nou(ă));
2. din numărul total de discuții în derulare cu cumpărătorii în moment doar circa 6% reprezintă comenzi cu succes finite;

Adică, în moment, din 3067 de discuții purtate cu cumpărătorii, 1744 reprezintă discuții abia inițiate, în timp ce numărul comenzilor efectiv realizate cu succes constituie 180. Concluzia managementului entității se rezumă la faptul: pentru a asigura constant un anumit număr de comenzi de la cumpărători realizate cu succes, este nevoie ca în permanență în lucru să se afle de

10 ori mai multe discuții/contacte noi (circa 1800 de contacte noi). Deja, această concluzie se transmite în lanț departamentului de marketing, care urmează să determine numărul de lead-uri și bugetul de marketing aferent. Utilitatea implementării controlului relației cu cumpărătorii prin intermediul aplicației Bitrix24, pe lângă aplicarea metodei Kanban, este demonstrată și prin creșterea indicatorului veniturilor din vânzări, care se prezintă în tabelul de mai jos:

Tabelul 3.11. Rentabilitatea vânzărilor

Anul	Venitul din vinzari (MDL)	Profit net (MDL)	Rentabilitatea vânzărilor, %
2017	864,20 mii	40,10 mii	4,64
2018	1,06 mil	6,10 mii	0,58
2019	1,62 mil	19,40 mii	1,20
2020	1,36 mil	53,80 mii	3,96
2021	2,09 mil	80,70 mii	3,86
2022	3,14 mil	129,30 mii	4,12

Sursa: elaborată de autor în baza datelor entității ProAvangard SRL

Astfel, fiind implementat la sfârșitul anului 2020, în 2021 rentabilitatea veniturilor din vânzări a înregistrat o ușoară diminuare, după care în 2022 rentabilitatea veniturilor din vânzări a constituit 4,12%, înregistrând astfel o creștere cu 0,16 p.p. Rentabilitatea vânzărilor, cunoscută și sub denumirea de „margine de profit” sau „rată a profitului din vânzări”, reprezintă procentul de profit net obținut din veniturile din vânzări ale unei entități. Aceasta măsoară eficiența cu care o entitate transformă veniturile din vânzări în profit net. Rentabilitatea vânzărilor este o măsură esențială a performanței financiare a unei entități și poate indica gradul de profitabilitate al activităților sale comerciale. Formula obișnuită pentru calcularea rentabilității vânzărilor este:

$$\text{Rentabilitatea Vânzărilor (\%)} = (\text{Profit Net} \div \text{Venituri din Vânzări}) \times 100 \quad (3.1)$$

Rentabilitatea vânzărilor indică cât de eficientă este entitatea în gestionarea costurilor și în generarea profitului din activitățile sale de vânzare. Cu cât este mai mare rentabilitatea vânzărilor, cu atât mai eficientă este entitatea în conversia veniturilor din vânzări în profit. Este important de menționat că rentabilitatea vânzărilor poate varia semnificativ între industrii și sectoare, și poate fi influențată de factori precum prețurile de vânzare, costurile de producție, concurența de pe piață și strategiile de afaceri. Prin urmare, este adesea folosită pentru a compara performanța unei entități cu altele din aceeași industrie sau pentru a evalua tendințele de profitabilitate ale entității pe termen lung. În rezultatul analizelor efectuate la mai multe entități de comerț, a fost identificat faptul că, la unele dintre acestea, controlul strategic se fundamentează pe opiniile și preferințele clienților. Astfel, entitățile realizează periodic sondaje în rândul clienților în vederea aflării dorințelor acestora, preferințelor de consum, nemulțumirilor etc. Rezultatul acestor sondaje, se materializează prin luarea lor în considerație la elaborarea strategiei entității. Percepția clienților servește drept bază pentru luarea deciziilor manageriale.

De exemplu, dacă un magazin (unitate comercială) comandă furnizorului o cantitate de produse mai mare decât ar putea fi realizate cumpărătorilor, aceasta ar putea genera două variante/scenarii de dezvoltare a situației:

1. în prima varianta, decizia de a procura o cantitate mai mare de produse ar genera decizia de a aloca bugete suplimentare pentru marketing și reclamă, fapt ce ar duce la creșterea numărului de clienți/cumpărători, ceea ce într-un final ar permite absorbirea acestui volum suplimentar de produse;
2. în varianta doi, de fapt mai probabilă, decizia de a procura o cantitate mai mare de produse decât ar putea fi realizate cumpărătorilor, ar conduce la creșterea cantității de produse care se vor învechi fizic și moral, ceea ce inevitabil va duce la creșterea cheltuielilor, care la rândul său va duce la diminuarea profitului într-un scenariu optimist, sau chiar la apariția pierderilor, într-un scenariu pesimist.

Mai mult ca atât, dacă este vorba despre unitățile de comerț cu amănuntul care vând produse alimentare, în acest sens sunt relevante prevederile art. 211, alin. (9), din Legea nr. 231/2010, care prevede că produsele alimentare achiziționate conform cerințelor cantitative și calitative stabilite în contractele de livrare, dar care au devenit neconforme cu reglementările din domeniul alimentar, inclusiv din cauza expirării datei-limită de consum sau a datei durabilității minime, nu pot fi returnate furnizorului. Comercianții au obligația de a lichida (de a distruge) produsele alimentare care nu respectă reglementările aplicabile în acest domeniu.

Un exemplu practic identificat, legat de implementarea așa numitului control de gestiune a relațiilor cu clienții, în cadrul entității de comerț Smoke House SRL, este analiza impactului recenziilor lăsate de clienți, prin intermediul aplicațiilor și platformelor web. Astfel, ca urmare a faptului că circa 30% din clienții care au lăsat recenzii pe platforma online TripAdvisor, au rămas nemulțumiți de mărimea porțiilor servite, managementul entității a realizat modificări în acest sens, majorând gramajul porțiilor de bucate servite, majorând prețul bucatelor doar prin adăugarea costului suplimentar la prețul final, fără a majora adaosul comercial urmărit spre încasare. De exemplu, burgerul American (inițial de 250 gr.) are un preț de 120 lei inclusiv TVA, ceea ce înseamnă că venitul obținut din vânzarea unei porții constituia 100 lei ($120 \text{ lei} \div 6 \times 5 = 100 \text{ lei}$). Costul de producție constituia 70 lei pentru 250 gr, iar după majorarea gramajului porțiilor la 300 gr., costul constituie 84 lei, adică cu 14 lei mai mult. Managementul entității a majorat venitul obținut din vânzarea unei porții de 300 gr. cu mărimea costului suplimentar, acesta constituind 114 lei ($100 \text{ lei} + 14 \text{ lei} = 114 \text{ lei}$), ceea ce presupunea un preț inclusiv TVA pentru consumatorul final de 136,80 lei ($114 \text{ lei} \times 1,2 = 136,80 \text{ lei}$). Ulterior, în baza platformei web sus-menționate s-a urmărit reacțiile clienților la această majorare. Recenziile clienților au fost

pozitive, întrucât majorarea gramajului porțiilor, nu a fost însoțită de o majorare direct proporțională a prețului final pentru consumator. Astfel, atestăm o realizare a corecțiilor strategiei de maximizare a profiturilor entității de comerț prin prisma controlului de gestiune a relațiilor cu clienții. Informațiile obținute prin intermediul acestui tip de control de gestiune influențează procesul decizional în cadrul entităților de comerț. Totuși, în cazul entității Smoke House SRL, deoarece controlul de gestiune de „viziune” a prevalat asupra controlului de gestiune a „relației cu clientul”, impactul implementării acestuia nu a avut efect semnificativ asupra performanței financiare a entității de comerț.

La ziua de azi marea majoritate a entităților comerciale din străinătate utilizează un sistem de gestiune a relației cu clienții (abreviat CRM din engleză Customer Relationship Management), care poate fi considerat o parte integrantă a sistemului de control de gestiune în cadrul entităților de comerț. CRM-ul reprezintă un ansamblu de strategii, politici și tehnologii destinate să atragă, să rețină și să fidelizeze clienții. Într-o acceptare mai largă, CRM-ul include activitățile legate de departamentele de marketing, vânzări, financiar și suport tehnic, având în vedere clienții, potențialii clienți, furnizorii și partenerii. Scopul unei aplicații CRM este de a centraliza interacțiunile unei organizații cu clienții săi și de a valorifica informațiile obținute despre aceștia. Un sistem CRM facilitează atragerea celor mai profitabili clienți și identificarea de noi oportunități cu clienții existenți. În Republica Moldova implementarea CRM-ului în calitate de element al controlului de gestiune se află la etapa inițială, și prin urmare prezintă dileme și probleme care necesită a fi soluționate. Prin prezenta lucrare s-a realizat abordarea teoretică și practică a problematicii elaborării și implementării CRM-ului la entitățile comerciale autohtone, în calitate de element al sistemului de control de gestiune, fiind indentificate deficiențele cu care se confruntă întreprinderile la acest capitol. În ceea ce privește aplicarea tehnologiilor informaționale, și anume a îmbunătățirii înregistrării și prelucrării operațiunilor economice ce țin de e-comerț prin utilizarea acestora, este relevantă paralela cu abordarea expusă în lucrarea autorilor Arens A. și Loebbecke J., AUDITING AN INTEGRATED APPROACH [138, p. 523, 541, 545, 549]. Concluzia comună se rezumă la următoarele: programele de calculator economisesc munca manuală. Prelucrarea automatizată electronică a masivelor de date are o importanță majoră. Se impune necesitatea dezvoltării programelor (soft-urilor) de calculator pentru testarea controlului de gestiune, mai ales în cadrul entităților de comerț electronic. Informatizarea a făcut posibilă abandonarea și eliminarea unei cantități mari de „muncă manuală” și totodată excluderea parțială sau chiar totală a impactului negativ generat de factorul uman.

Deși Republica Moldova este o piață foarte mică, poziționarea strategică a acesteia între două piețe relativ mari: România și Ucraina, implică necesitatea identificării particularităților controlului de gestiune la nivel internațional. Dacă e să privim și mai larg, unitățile de comerț autohtone, pot deveni puncte de reper în cadrul comerțului tradițional dar și electronic (care de regulă îmbracă forma dropshipping-ului) regional, fiind poziționate strategic între două piețe și mai mari: Europa de Vest și Europa de Est-Asia. Abordarea unor problematici relevante în acest sens cum ar fi: sistemul de informare, personalul controlului de gestiune, controlul de gestiune al filialelor grupurilor multinaționale etc., se regăsesc în lucrarea autorilor Tabără N. și Briciu S., *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune* [2, p. 590, 592, 593].

În Republica Moldova e-Comerțul abia începe dezvoltarea accelerată, iar comercianții autohtoni abia inițiază procesul de pătrundere pe astfel de platforme de comerț virtuale globale cum ar fi: amazon.com, ebay.com, aliexpress.com etc. La fel, practica contabilă în domeniul comerțului electronic se află la etapa incipientă de dezvoltare. Situația se complică și din cauză că actualmente nu există o bază teoretică puternică în această direcție nouă de dezvoltare a comerțului. Astfel, se impune necesitatea abordării în detaliu a particularităților controlului și contabilității de gestiune în entitățile de comerț în general și în entitățile comerciale ce practică e-comerțul în particular. Controlul de gestiune devine o necesitate pentru toate entitățile, inclusiv pentru cele din domeniul comerțului, deoarece în pofida particularităților, obiectivului de bază al tuturor este asigurarea și controlul performanței.

3.4 Concluzii la capitolul 3

Generalizând cele expuse mai sus, putem menționa faptul că sistemul de control de gestiune este un sistem care colectează și utilizează informații pentru a evalua performanța entității. Acest sistem influențează comportamentul resurselor organizaționale pentru implementarea strategiilor la nivel de entitate. Elementele controlului sunt instrumente care ajută managementul pentru a conduce entitatea spre atingerea obiectivelor strategice și obținerea avantajului competitiv. În multe situații, controlul de gestiune îmbracă forma unui sistem informatic care acumulează și gestionează informațiile pentru a evalua și a gestiona performanța afacerii. Așadar, controlul de gestiune reprezintă un sistem complex de informare care adună și tratează informațiile considerate necesare în vederea aprecierii și monitorizării performanței unei entități economice într-un sens mai larg, și a unei entități de comerț într-o viziune mai îngustă. Controlul de gestiune este direcționat în mare parte spre conceperea și implementarea de instrumente capabile să asigure coerența relației dintre obiectivele, mijloacele și rezultatele unui agent economic în general și a unei entități/unități comerciale în particular. Prin obiectul său,

controlul de gestiune furnizează informații utile și pertinente pentru diagnosticarea situației existente, pentru procesul de luare de decizii și previzionare, prin întocmirea bugetelor, urmărirea bugetelor elaborate și controlul asupra realizării acestora. În urma investigațiilor și cercetărilor efectuate, în concluzie putem puncta următoarele:

1. Organizarea controlului de gestiune în domeniul comerțului, la etapa actuală, vizează două categorii de entități: tradiționale și cele care practică comerțul electronic. Pentru entitățile de comerț clasice, aportul autorului s-a materializat în elaborarea unor documente aferente realizării și implementării controlului de gestiune, inclusiv la nivel de centre de responsabilitate (depozitul central, unitățile comerciale din teritoriu și entitatea per ansamblu). Astfel, pentru executarea controlului operațional s-a propus aplicarea raportului de mărfuri la nivel de unități de comerț, pentru controlul de gestiune anual – raportul de livrări de la depozitul central, iar pentru controlul strategic – raportul de vânzări reale. Corelarea documentelor elaborate și propuse pentru aplicare, cu controlul de gestiune de diferite nivele și cu centrele de responsabilitate, reprezintă aspectul practic inovativ sugerat de autor.

2. Prin studiile efectuate, au fost elaborate și implementate îmbunătățiri aferente controlului de gestiune a numerarului, care se referă la ambele categorii de entități de comerț. Astfel, eforturile autorului s-au focusat pe identificarea unor soluții viabile care să permită încasarea numerarului fără utilizarea echipamentelor de casă și control, în vederea eliminării costurilor asociate cu achiziționarea și întreținerea ECC, menținerea personalului calificat pentru efectuarea înregistrărilor zilnice în Registrele ECC, precum și alocarea resurselor necesare pentru depozitarea, securizarea și depunerea numerarului în casieria entității de comerț. Astfel, în urma investigațiilor efectuate, s-a identificat modalitatea achitării în numerar de către cumpărători, la terminalele de plată ale unei sau mai multor societăți emitente de monedă electronică, pentru mărfurile achiziționate de la entitatea de comerț.

3. Contribuții valoroase s-au adus aferent fluxului de documente primare – care reprezintă un instrument al controlului de gestiune. În particular, a fost elaborat un model de document primar justificativ (contul – comandă) în vederea recunoașterii și reflectării veniturilor din vânzări în cazul utilizării achitărilor prin intermediul instrumentelor de plată oferite de către societățile emitente de monedă electronică. La fel, au fost clarificate aspectele legate de obligația emiterii facturii fiscale în cadrul comerțului electronic.

4. Deși la prima vedere nu ar avea tangențe cu controlul de gestiune, totuși considerăm oportun de a puncta faptul că în procesul cercetării, s-a venit cu propunerea implementării unui cont contabil nou 247 „Alte elemente de numerar”, în cazul operațiunilor cu instrumente de plată fără numerar. Introducerea acestuia nu este generată de necesități contabile, dar mai mult de

necesități manageriale, în calitate de instrument util de măsurare și gestionare a performanței entităților de comerț, oferind o imagine fidelă privind preferințele în rândul cumpărătorilor a instrumentelor de plată fără numerar.

5. În procesul cercetărilor efectuate, s-a demonstrat impactul pozitiv al utilizării metodei Kanban – în calitate de instrument al controlului de gestiune, asupra performanței financiare a entităților de comerț. Relevanța aplicării acesteia este reconfirmată de analiza creșterii indicatorilor de performanță ai entităților supuse cercetării. Astfel, prin prezenta cercetare, a fost demonstrată eficiența aplicării metodei Kanban, nu doar în cadrul entităților de producție, dar și în structurile/subdiviziunile entităților cu profil comercial. Mai mult ca atât, anume în entitățile specializate în comerțul cu amănuntul, metoda Kanban poate fi implementată atât pentru gestionarea stocurilor, dar și pentru monitorizarea eficientă a vânzărilor, organizarea eficientă a personalului etc. Adicional, aportul autorului s-a materializat într-o analiză comparativă a modalităților de implementare a metodei Kanban: aplicația Trello și aplicația Bitrix24.

6. Un rezultat cu caracter absolut inovativ, obținut în cadrul cercetării, îl reprezintă permutarea atenției controlului de gestiune de la comandă la cumpărător, focusul fiind plasat de fapt pe client – care este subiectul deciziei de procurare a mărfii, comanda/comenzile fiind doar obiectul unor astfel de decizii de achiziție. Astfel, specific pentru comerț este faptul că cumpărătorul devine elementul central urmărit prin instrumentele controlului de gestiune, marfa aflându-se deja pe planul doi. Așadar, autorul a identificat un element separat al controlului de gestiune – controlul relației cu cumpărătorii, care este specific anume entităților de comerț.

7. Alinierea controlului strategic la așa numitul control de „viziune”, după modelul american, la moment, pentru entitățile de comerț din Republica Moldova, nu constituie o alegere pertinentă din punct de vedere managerial și financiar. Acest fapt este demonstrat vădit de indicatorii de performanță financiară a entităților analizate. Controlul de „viziune”, care presupune alinierea celorlalte tipuri/nivele de controale la viziunea, principiile și valorile promovate de entitate, a evidențiat convingător impactul negativ asupra rezultatelor financiare ale entităților de comerț analizate, care s-a manifestat prin diminuarea continuă pe parcursul mai multor perioade de gestiune a veniturilor din vânzări și a profitului net. Astfel, procesul de îndepărtare de la interpretarea tradițională a noțiunii de control de gestiune care are ca scop final maximizarea profiturilor și diminuare costurilor, spre controlul de „viziune” nu s-a adevărat a fi aplicabil pentru entitățile de comerț din RM, cel puțin la etapa actuală de dezvoltare economică. Deocamdată, în cadrul entităților de comerț autohtone, obiectivul final de maximizare a profiturilor nu poate fi subordonat controlului de „viziune”, care presupune în primul rând respectarea valorilor promovate de entitățile de comerț, fără a afecta negativ performanța

financiară a acestora. Astfel, cel puțin la moment, concepul de afacere „socială” nu este viabil și autonom prin prisma situației financiare, cu toate că atestăm tot mai des încercări de dezvoltare a naturii (laturii) sociale a controlului de gestiune și implementarea acestuia.

8. O axiomă stabilită în procesul investigațiilor, se rezumă la concluzia că succesul aplicării metodei Kanban – în calitate de instrument al controlului de gestiune, se află în legătură strânsă cu soluția tehnică (aplicația, soft-ul etc.) selectată de către management în vederea implementării. La fel, în rezultatul cercetărilor, s-a stabilit faptul că o aplicație poate fi eficientă pe parcursul unei perioade de timp aferente unei etape concrete de dezvoltare a entității de comerț, și totodată poate fi depășită în procesul creșterii, dezvoltării și extinderii entității. Spre exemplu, aplicația Trello s-a dovedit a fi pertinentă la începutul activității entității de comerț, însă odată cu pandemia și cu trecerea vânzărilor în online cu livrare la domiciliu, aceasta s-a dovedit a fi depășită ca urmare a „exploziei” numărului de solicitări și comenzi. Important este ca managementul entității să aprecieze exact necesitatea tranziției de la o soluție tehnică la alta, precum și să realizeze la timp tranziția respectivă.

9. În prezent, utilizarea în cadrul entităților de comerț a controlului „relației cu cumpărătorii”, reprezintă practic o sursă infinită de creștere a veniturilor din vânzări și a profiturilor. Acest tip de control de gestiune nou, reprezintă un avantaj competitiv major pentru entitățile de comerț. La fel, ca și în cazul metodei Kanban, implementarea acestuia se află în relație direct proporțională cu soluția tehnologică selectată de către managementul entității. Aplicarea controlului „relației cu cumpărătorii” permite scalarea indicatorilor de performanță într-un timp foarte restrâns și cu resurse limitate. În vederea realizării controlului relației cu cumpărătorii, autorul a contribuit major prin elaborarea și implementarea în practică, inclusiv din punct de vedere tehnic prin intermediul aplicației Bitrix24, a următoarelor documente specifice pentru entitățile de comerț: Raportul privind statistica dialogurilor, Raportul privind statistica apelurilor, Raportul privind frecvența apelurilor, CRM-analitica: pâlnia de vânzări. În rezultatul cercetărilor, s-a constatat că entitățile de comerț care aplică metoda Kanban – în calitate de instrument al controlului de gestiune în simbioză cu controlul „relației cu cumpărătorii”, sunt mai performante din punct de vedere financiar. Anume efectul sinergetic al metodei Kanban și controlului „relației cu cumpărătorii” amplifică în progresie geometrică indicatorii de performanță ai entităților de comerț.

CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI

Investigațiile și cercetările efectuate în domeniul contabilității și controlului de gestiune în entitățile de comerț au permis formularea următoarelor **concluzii**:

1. În literatura de specialitate se regăsesc multiple concepte privind contabilitatea de gestiune, care generic pot fi clasificate în: simpliste, integratoare și independente. Constatăm că abordarea radicală sau separatistă/independentă este cea mai rezonabilă și cea mai aproape de realitate, deoarece contabilitatea de gestiune reprezintă deja o știință distinctă, o disciplină aproape în întregime detașată de contabilitatea financiară. Controlul de gestiune, în viziunea conservativă, poartă un permanent efect de „întârziere”, deoarece prin prisma acestei abordări, datele și informațiile analizate sunt oferite de către contabilitatea de gestiune. În acest context, se realizează o analiză a rezultatelor înregistrate în trecut, în comparație cu cele obținute efectiv în prezent. Înțelegerea de către management a „trecutului” este foarte importantă, dar nu definitorie. De regulă, astfel de analize comparative permit managementului anticiparea unor greșeli de ordin operațional, dar nu și strategice, fiindcă sarcinile operaționale au caracter repetitiv, în timp ce obiectivele strategice vizează viitorul incert. Prin urmare, autorul a propus completarea cu elemente noi a noțiunii de contabilitate și control de gestiune.

2. Structura organizatorică reprezintă o componentă importantă de bază a sistemului de conducere, care constituie fundamentul unei bune funcționări a entității, influențează procesul de alocare și consumul de resurse, determină gradul de eficiență a activității. Structura organizatorică a entității constituie setul de posturi și compartimente în cadrul unei entități, legăturile și relațiile care se generează între acestea. După cum a fost menționat mai sus, controlul de gestiune este alcătuit din două elemente bazice: procesul și structura. Astfel, putem afirma că structura organizatorică reprezintă materializarea practică a implementării controlului de gestiune. Astfel, s-a constatat că lipsa unui instrument general pentru elaborarea structurilor organizatorice, reprezintă un impediment semnificativ în procesul de organizare a contabilității și controlului de gestiune, inclusiv pentru entitățile de comerț.

3. În procesul investigațiilor au fost identificate și implementate diferite soluții tehnice și metode de „construire” a structurii organizatorice în cadrul entităților de comerț, unde accentul se plasează pe controlul de gestiune al relației cu cumpărătorii, spre deosebire de entitățile de producție, unde focusul este plasat pe costuri. Astfel, a fost argumentată și completată abordarea modernă a controlului de gestiune, care presupune că structurile organizatorice urmează a fi puse în aplicare prin intermediul softurilor și aplicațiilor, care au la bază cele mai pertinente tehnici de management, cum ar fi de exemplu metoda Kanban. Astfel, utilizată pe larg în entitățile de

producere din statele dezvoltate, metoda Kanban a fost „personalizată”, prin eforturile autorului, specificului și particularităților entităților din domeniul comerțului. Totodată, putem generaliza că organizarea activității de comerț se află într-o legătură strânsă și direct proporțională cu nivelul de aplicare a celor mai recente soluții digitale de management.

4. În procesul cercetării, s-a efectuat o analiză comparativă a costurilor legate de efectuarea încasărilor în numerar prin intermediul ECC-urilor și în condițiile utilizării obligatorii a POS terminalelor. Argumentarea expusă în capitolul 2, vizează două aspecte de bază: la moment, utilizarea POS terminalelor este mai costisitoare din punct de vedere financiar comparativ cu încasările în numerar, dar totodată comoditatea utilizării cardurilor bancare de către cumpărătorii de mărfuri și evitarea riscurilor aferente cash-ului determină entitățile de comerț să utilizeze POS terminalele pe scară tot mai largă. Reieșind din faptul că plățile cu cardurile bancare devin tot mai „populare” și mai răspândite în rândul cumpărătorilor, survine problema optimizării costurilor aferente utilizării numerarului și POS terminalelor, precum și identificarea unor noi modalități de plată netradiționale.

5. Pe parcursul investigațiilor realizate, s-a constatat că atât pentru entitățile de comerț mari cât și pentru entitățile mici, persistă problema evidenței cantitativ-valorice a mărfurilor în cadrul unităților comerciale. Problema în cauză poate fi soluționată relativ simplu dacă în unitățile de comerț sunt instalate echipamente performante care asigură scanarea mărfurilor prin codul de bare, însă achiziționarea unor astfel de echipamente sofisticate implică costuri „pipărate”, respectiv sunt inaccesibile pentru unitățile de comerț din raioane și localitățile rurale. Astfel, drept obiectiv al cercetării a fost stabilit – identificarea unei soluții care să permită gestionarea cantitativ-valorică, fără a necesita achiziționarea unor echipamente și software-uri performante și costisitoare. În vederea soluționării unei probleme științifice aplicative, de importanță majoră – problema evidenței valorice a mărfurilor, autorul a identificat un tool universal relevant pentru entitățile de comerț autohtone, indiferent de mărimea acestora, specificul activităților desfășurate, numărul de angajați etc.

6. În prezenta teză, am detectat un aspect care s-a adeverit a fi de importanță majoră și este specific entităților de comerț – gestiunea fluxului de mijloace de bănești. Reieșind din analiza efectuată privind utilizarea ECC-urilor și POS terminalelor, în rezultatul cercetării s-a ajuns la concluzia necesității utilizării altor modalități de plată și soluționarea problemelor contabile și fiscale aferente. O dilemă abordată prin prezenta lucrare este investigarea opțiunii de încasare a numerarului fără utilizarea echipamentului de casă și control, ținând cont de costurile asociate achiziției și întreținerii ECC-ului. O altă problemă majoră sesizată în prezenta lucrare, se referă la facilitarea încasării mijloacelor bănești, în cadrul tranzacțiilor internaționale de valoare

mică, prin utilizarea unui furnizor nerezident de servicii de plată, cum ar fi PayPal. În capitolul 2 a fost argumentată imposibilitatea utilizării transferurilor bancare „tradiționale” pentru comerțul cu amănuntul a mărfurilor cu valoare unitară mică, deoarece costul mărfii este comparabilă cu valoarea comisionului bancar aplicat cumpărătorului, fapt ce face o astfel de achiziție nerezonabilă din punct de vedere economic.

Problemele științifico-aplicative de importanță majoră soluționate prin intermediul prezentei lucrări vizează cercetarea diverselor aspecte privind organizarea contabilității și controlului de gestiune, ținând cont de specificul și particularitățile activităților desfășurate de entitățile de comerț din RM. Au fost tratate probleme privind structura organizatorică prin elaborarea unui instrument universal de construire a organigramei și crearea unei structuri organizatorice adaptate specificului entităților de comerț cu mai multe magazine de vânzări cu amănuntul și vânzări cu ridicata. A fost investigată posibilitatea aplicării metodei Kanban în comerț, prin ajustarea acesteia la caracteristicile și trăsăturile entităților de comerț autohtone, inclusiv prin identificarea și adaptarea soluțiilor tehnice relevante și elaborarea unor rapoarte interne și documente primare complementare. Într-un final, toate eforturile s-au materializat cu delimitarea unui nou tip de control de gestiune: controlul relației cu cumpărătorii. Au fost abordate probleme privind numerarul și încasările de la cumpărători, soluționate prin introducerea unor metode de plată neortodoxe.

Referitor la **problemele nesoluționate în prezenta teză**, considerăm că pe viitor cercetătorii ar trebui să studieze mai aprofundat prevederile art. 117 din CF, potrivit căruia, în cazul în care livrarea la domiciliu se efectuează prin intermediul serviciului de curierat – entitate terță (care nu este Poșta Moldovei ÎS), de exemplu prin Nova Poshta, **eliberarea facturii fiscale este obligatorie**. Acest fapt, generează impedimente majore pentru documentarea corectă a livrărilor la domiciliu prin intermediul altor terți/altor prestatori de servicii poștale, decât Poșta Moldovei ÎS. Totodată, se impune necesitatea aprofundării în problematica menționată, în vederea îmbunătățirii fluxului de documente în cadrul comerțului electronic, implicit în cazul livrărilor la domiciliu. Deși autorul a înaintat sugestii relevante în acest sens prin propuneri la politica bugetar-fiscală pe parcursul mai multor ani consecutivi, totuși nu s-au obținut rezultate scontate, lasând teren pentru viitoarele cercetări științifice în această direcție.

Pornind de la concluziile enunțate, considerăm oportune următoarele **recomandări**:

1. În cadrul acestei cercetări, autorul a completat **noțiunea de contabilitate de gestiune** cu elemente noi mai relevante pentru domeniul comerțului, care în viziunea noastră reprezintă *o parte integrantă a contabilității, ce facilitează procesul de colectare, recunoaștere, măsurare și „citire” a datelor și informațiilor la fiecare nivel ierarhic separat al unei entități, inclusiv pe*

centre de responsabilitate, având în calitate de ultim obiectiv planificarea și evaluarea costurilor, stabilirea și controlul abaterilor, analiza executării bugetelor pentru întocmirea rapoartelor interne în calitate de fundament pentru luarea deciziilor manageriale pertinente de ordin operativ, curent și strategic. Suplimentar la **definiția de control de gestiune**, aportul autorului s-a materializat prin adăugarea faptului că controlul de gestiune cuprinde două componente de bază: procesul și structura. Procesul, în calitate de element al controlului de gestiune, este alcătuit din totalitatea de acțiuni inițiate, pe când structura se rezumă la elementele organizaționale care facilitează și permit realizarea eficientă a procesului. Astfel, noțiunea propusă de autor se rezumă la faptul că *controlul de gestiune reprezintă un set de procese și structuri, care oferă oportunitatea managementului entității sau centrelor de responsabilitate de diferite niveluri din cadrul entității, să asigure ca resursele și capacitățile să fie utilizate în spiritul eficacității, pentru realizarea scopurilor și obiectivelor stabilite, care au fost definitivate în corelație cu interesele fundamentale ale entității.*

2. Ca urmare a cercetărilor realizate, se propune utilizarea în practică a unui instrument universal ce permite construirea de la „zero” a organigramei unei entități prin aplicarea *Regulei numerotării birourilor/secțiilor*, care limitează numărul maxim de departamente (cel mult șapte) și numărul maxim de „birouri” sau „subdiviziuni” (cel mult douăzeci și unu), a câte trei per departament. Pe lângă instrumentul general de elaborare a structurilor organizatorice „la conveier”, autorul a creat *organigrama specifică pentru entitățile de comerț cu mai multe magazine de vânzări cu amănuntul și vânzări cu ridicata* – un model foarte răspândit de afaceri în domeniul comerțului. Această organigramă va putea fi utilizată în practică de managementului entităților de comerț cu resurse limitate, dar foarte răspândite pe teritoriul RM, astfel fiind atins unul din obiectivele de bază ale prezentei cercetări – oferirea de suport teoretic și practic pentru entitățile de comerț autohtone în procesul setării rolurilor, relațiilor, proceselor etc.

3. În scopul implementării cu succes a controlului de gestiune în cadrul entităților de comerț, se recomandă aplicarea metodei Kanban care a fost ajustată de către autor specificului și particularităților entităților de comerț din RM. La fel, se recomandă realizarea unor astfel de implementări prin utilizarea unor aplicații și softuri deja testate în practică în procesul de cercetare, printre care se numără Trello, Bitrix24, iiko etc. În procesul cercetării, controlul de gestiune bazat pe supravegherea relației cu clienții, s-a dovedit a fi foarte eficient în cazul aplicării în cadrul entităților de comerț, și respectiv se recomandă spre implementare. Această ipoteză a fost confirmată de indicatorii de performanță a entităților analizate. În calitate de instrument al controlului de gestiune, a fost investigată metoda Kanban, care și-a demonstrat eficiența și se recomandă spre implementare atât în vederea gestionării stocurilor, dar și în

contextul monitorizării eficiente a vânzărilor, organizării eficiente a personalului etc. Aplicarea în cadrul entităților de comerț a controlului „relației cu cumpărătorii”, reprezintă un izvor de creștere a veniturilor din vânzări și a profiturilor. Implementarea metodei Kanban, sau mai bine zis eficiența implementării, se află în relație direct proporțională cu soluția tehnologică, adică cu aplicația sau soft-ul, selectată de către conducerea entității, fapt ce a fost expus în capitolul 3 prin exemple și rezultate concrete. Prin urmare, s-a realizat o schimbare a concentrării atenției de la obiectul la subiectul controlului, simplu spus: de la marfă spre cumpărător. Astfel, se recomandă spre implementare în vederea realizării controlului relației cu cumpărătorii, a următoarelor documente specifice pentru entitățile de comerț: *Raportul privind statistica dialogurilor*, *Raportul privind statistica apelurilor*, *Raportul privind frecvența apelurilor*, *CRM-analitica: pâlnia de vânzări*. Aplicarea controlului de gestiune ce vizează „relația cu cumpărătorii” permite scalarea indicatorilor de performanță într-un timp foarte restrâns și cu resurse limitate.

4. În calitate de element inovativ, s-a prezentat sub aspect practic contabil și fiscal procesul de implementare a unor modalități de plată moderne, care parțial înlătură deficiențele legate de utilizarea ECC-urilor și POS terminalelor. La fel, în calitate de aport valoros care presupune o economie de cel puțin 4% din cheltuielile privind retribuirea muncii ale salariaților implicați în proces, autorul a explorat și recomandă o abordare nouă în metodologia de lucru cu numerarul, și anume: depunerea acestuia din casieria entităților de comerț la contul bancar curent prin intermediul încasatorului-angajat propriu la terminalele cash-in, fără deplasare la ghișeul bancii comerciale. Adicional, autorul a identificat și sugerează o modalitate de optimizare a comisioanelor aferente utilizării POS terminalelor. Ideea este simplă dar în același timp inovatoare: entitatea de comerț urmează să instaleze mai multe POS terminale de la diferite bănci comerciale, iar la momentul achiziției să ofere cumpărătorului POS terminalul emis de instituția financiară care coincide cu banca emitentă a cardului bancar, reieșind din faptul că comisioanele interbancare în acest caz sunt mult mai mici.

5. Instrumentul dezvoltat și recomandat spre aplicare pentru a soluționa evidența valorică a mărfurilor, s-a materializat într-o *ecuație-inversă care permite calcularea cantității de marfă vândută, pe fiecare poziție separat, prin metoda inventarierei lunare la prețuri de vânzare per unitate comercială în parte*. Pentru implementarea ecuației-inverse în practică, contribuția autorului s-a concretizat în elaborarea unor modele de acte noi: *Raportul de primire și realizare a mărfurilor* și *Soldul și rulajul la depozit/unitate în prețuri de vânzare*. Documentele elaborate asigură reflectarea veniturilor din vânzări și TVA aferent, precum și decontarea valorii contabile a mărfurilor vândute, pe fiecare poziție de marfă separat.

6. În cadrul entităților analizate, au fost implementate și respectiv se recomandă în calitate de metode de plată alternative cu caracter de noutate științifică: instrumentele e-commerce – oferite de băncile comerciale; serviciile de plată, oferite de societățile emitente de monedă electronică; și serviciile de plată internaționale. Contribuția inovativă a autorului în procesul cercetării presupune următoarele aspecte principale: definirea fluxului de documente în baza cărora urmează a fi contabilizate operațiunile economice aferente utilizării instrumentelor e-commerce, serviciilor de plată locale (BPAY, Paynet etc.) și serviciilor de plată internaționale (PayPal); argumentarea susținută din punct de vedere legal privind lipsa necesității utilizării ECC-ului și emiterii bonurilor fiscale, în cazul procurărilor de marfă realizate cu utilizarea modalităților de plată descrise anterior; stabilirea corespondenței conturilor contabile aferentă utilizării metodelor de plată atipice – în calitate de suport metodologic și practic valoros care va contribui semnificativ la promovarea unor astfel de instrumente de plată în cadrul entităților de comerț autohtone; clarificarea aspectelor legate de aplicarea taxei pe valoarea adăugată, și dilemelor aferente reținerii impozitului pe venit la sursa de plată.

Pentru eliminarea utilizării echipamentelor de casă și control, mai ales în cadrul comerțului electronic și livrărilor la domiciliu, se recomandă opțiunea achitării în numerar de către cumpărători pentru mărfurile procurate, prin terminalele de plată în baza contractului încheiat cu una sau mai multe societăți emitente de monedă electronică.

Direcții viitoare de cercetare. Autorul a identificat câteva direcții de cercetare pe viitor:

Domeniul de cercetare 1: Examinarea organizării contabilității și controlului de gestiune în entitățile de comerț care desfășoară activități de dropshipping – un tip de activitate de întreprinzător, în special online, care constă în vânzarea mărfurilor producătorului de către un intermediar. Acest lucru va crea condițiile necesare pentru pătrunderea entităților de comerț autohtone pe piețele internaționale prin intermediul platformelor de comerț virtuale (marketplace-uri) cum ar fi: amazon.com, ebay.com, aliexpress.com etc.

Domeniul de cercetare 2: Identificarea căilor și metodelor de îmbunătățire a controlului de gestiune de „viziune”, care presupune alinierea strategiei și obiectivelor financiare la misiunea și obiectivele sociale ale entităților de comerț. Considerăm că acest domeniu de cercetare va fi unul de perspectivă, reieșind din evoluția instrumentelor de inteligență artificială, problemele climatice și ecologice cu care anticipăm că se va confrunta omenirea în viitorul apropiat.

Rezultatele cercetării reprezintă o contribuție semnificativă în progresul teoriei și practicii în domeniul contabilității și controlului de gestiune în entitățile de comerț, facilitând monitorizarea riscurilor, implementarea strategiilor manageriale și creșterea performanței entităților din domeniul comerțului.

BIBLIOGRAFIE

În limba română

1. *Acordul de utilizare PayPal* [online]. [citat 02.06.2024]. Disponibil: <https://www.paypal.com/ro/webapps/mpp/ua/useragreement-full>.
2. *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*. Coord. Neculai TABĂRĂ, Sorin BRICIU, Mihaela UNGUREANU [et al.]. Pref. de Henri Bouquin. Iași: Tipo Moldova, 2012. 626 p. ISBN 978-973-168-723-0.
3. ALBU, N., ALBU, C. *Instrumente de management al performanței. Vol. 2: Control de Gestiune*. București: Editura Economică, 2003. 273 p. ISBN 973-590-897-2.
4. ARSENIE-GHIMIȘ, Adela Mădălina. Principalele operații economice înregistrate la o societate comercială care organizează contabilitatea de gestiune și calculația costurilor. *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*. 2010, nr. 3, pp. 47-50.
5. ASLĂU, T. *Controlul de gestiune dincolo de aparențe*. București: Ed. Economică, 2001. 254 p. ISBN 973-590-366-0.
6. BAJAN, M. Locul contabilității de gestiune în structura informațională a întreprinderii. In: *Simpozionul Internațional al Tinerilor Cercetători*, din 18-19 aprilie 2008. Chișinău: ASEM, 2008, ed. a 6-a, vol. 1, p. 283-285. ISBN 978-9975-75-415-6.
7. BAJAN, Maia, GRIGOROI, Lilia, BURZYNSKA, Dorota. Organizarea contabilității și impactul asupra calității informațiilor din situațiile financiare. In: *International scientific conference on accounting: ISCA 2023*, Ed. 12, 6-7 aprilie 2023, Chișinău. Chișinău: Departamentul Editorial-Poligrafic al ASEM, 2023, Ediția 12, pp. 66-72. DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.08>
8. BAJAN, Maia. Abordări științifice privind definiția contabilității de gestiune [online]. *Studia Universitatis Moldaviae (Seria Științe Exacte și Economice)*. 2016, nr. 2(92), pp. 132-137. ISSN 1857-2073. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/132_137_Abordari%20stiintifice%20privind%20definitia%20contabilitatii%20de%20gestiune.pdf
9. BAJAN, Maia. Exercițarea controlului de gestiune prin prisma costurilor de producție. In: *Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii* [online]: conf. șt. intern., 22-23 sept., 2017: Culegere de articole. Chișinău: ASEM, 2018, vol. 3, pp. 48-51. E-ISBN 978-9975-75-897-0. Disponibil: <https://irek.ase.md/xmlui/handle/1234567890/330>

10. BAJAN, Maia. *Particularitățile contabilității și controlului de gestiune în întreprinderile producătoare de mobilă*: tz. dr în șt. econ. Chișinău, 2015 Disponibil: http://www.cnaa.md/files/theses/2015/22046/maia_bajan_thesis.pdf
11. BAJEREAN, E., BUGAN, C. Abordări conceptuale ale controlului de gestiune. In: *Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii*: conf. șt. intern., 28-29 sept. 2012. Chișinău: ASEM, 2012, vol. 2, pp. 404-406. ISBN 978-9975-75-629-7.
12. BAJEREAN, E., MELNIC, G., ȚUGULSCHI, I., BUGAN, C. *Contabilitatea în comerț: Conform noilor reglementări contabile*. Chișinău: [s. n.], 2016. 309 p. ISBN 978-9975-53-613-4.
13. BAJEREAN, Eudochia et al. *Contabilitatea în comerț*. Chișinău: [s. n.], 2013. 288 p. ISBN 978-9975-4360-7-6.
14. BAJEREAN, Eudochia. Particularitățile contabilității cheltuielilor în comerț. In: *Conferința internațională "Problemele contabilității în contextul integrării europene"*, (10-11 noiembrie 2009). Chișinău: ASEM, 2010, pp. 43-46. ISBN 978-9975-75-498-9.
15. BAJEREAN, Eudochia. Rolul contabilității de gestiune în poziționarea strategiei entităților de comerț [online]. In: *Cooperarea dintre mediul universitar și organismele profesionale: Soluții și oportunități în dezvoltarea durabilă a profesiei contabile*: conf. șt. intern., 4 aprilie 2014. Chișinău: ASEM, 2014, pp. 130-132. ISBN 978-9975-75-710-2. Disponibil: <https://irek.ase.md/xmlui/handle/123456789/1716>
16. BĂDICU, Galina, MIHAILA, Svetlana. *Contabilitatea de gestiune avansată*: Note de curs [online] Chișinău: [s. n.], 2020, 224 p. ISBN 978-9975-75-988-5. Disponibil: https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/1234567890/816/Cont_gest_avansata.pdf?sequence=1&isAllowed=y
17. BĂDICU, Galina. Abordarea rolului contabilității manageriale în realizarea funcțiilor manageriale [online]. *Studii Economice*, 2015, nr. 1, pp. 151-161. ISSN 1857-226X. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/151_161_Abordarea%20rolului%20contabilitatii%20manageriale%20in%20realizarea%20functiilor%20manageriale.pdf
18. BĂLĂU, Romona Adriana. Tratatamentul contabil al reducerilor comerciale primite/acordate ulterior facturării, pentru întocmirea corectă a situațiilor financiare. *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*. 2012, nr. 9, pp. 42-45.
19. BELOUS, Victoria. Reținerea impozitului pe venit din plățile achitate Google și Facebook pentru serviciile de publicitate [online]. *Monitorul Fiscal FISC.MD*. 2023

- Disponibil: <https://monitorul.fisc.md/retinerea-impozitului-pe-venit-din-platile-achitate-google-si-facebook-pentru-serviciile-de-publicitate/>
20. BÎRCĂ, Aliona. Controlul de gestiune: între contabilitate și strategiile manageriale [online]. In: *Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii*, 22-23 septembrie 2017. Chișinău: ASEM, 2017, vol. 1, pp. 24-31. ISBN 978-9975-75-893-2. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/24-31.pdf
 21. BÎRCĂ, Aliona. Modele de control intern – studiu de sinteză privind abordarea sistemică [online]. *Studia Universitatis Moldaviae (Seria Științe Exacte și Economice)*. 2020, nr. 2(132), pp. 70-78. ISSN 1857-2073. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.3978159>. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/09.%20p.70-78.pdf
 22. BOLUN, Ion. Aspecte ale dezvoltării afacerilor electronice în R. Moldova. In: *Afaceri electronice: teorie și practică*: conf. intern., 18-19 octombrie 2001. Chișinău: Editura ASEM, 2002, pp. 17-29.
 23. BOUQUIN, H. *Contabilitate de gestiune*. Trad. N. TABĂRĂ. Iași: TipoMoldova, 2004. 361 p. ISBN 973-8422-59-0.
 24. BOUQUIN, H. *Le contrôle de gestion*, PUF, Paris, 1986.
 25. BOUQUIN, H. *Le contrôle de gestion*. 8e éd. Paris, PUF, 2008. 526 p. ISBN 978-213-056-70-35.
 26. BRAGĂ, Viorica. Bugetarea activităților, sursă de informații pentru contabilitatea managerială în cadrul societăților comerciale. *Finanțe publice și contabilitate*. 2006, nr. 5, pp. 58-61. ISSN 1582-9774.
 27. BRICIU, S. *Contabilitatea managerială. Aspecte teoretice și practice*. București: Ed. Economică, 2006. 481 p. ISBN (10) 973-709-257-0.
 28. BROTEA, Daniel-Serafim. *Gestiunea corporativă și controlul în societățile comerciale pe acțiuni în România după integrarea în Uniunea Europeană*: Teză de doctor în științe economice. Chișinău, 2016. 189 p.
 29. BUGAIAN, L. *Managementul costurilor și contabilitatea managerială*. Chișinău: Bons Offices, 2003. 150 p. ISBN9975-928-45-5.
 30. BUGAN, Corneliu, GRAUR, Anatol. Controlul de gestiune – baza pentru luarea deciziilor manageriale. In: *Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii*: conf. șt. intern., 25-26 sept. 2015. Chișinău, 2015, vol. 3, pp. 149-151. ISBN 978-9975-75-769-0.
 31. BUGAN, Corneliu. Control de gestiune - rolul și importanța în unitățile comerciale. In: *Simpozionul internațional al tinerilor cercetători*, (19-20 aprilie 2007). Chișinău: ASEM, 2007, vol. 1, pp. 261-262. ISBN 978-9975-75-195-7.

32. CAPRON, M. *Contabilitatea în perspectivă*. Trad. L. NICULAE. București: Humanitas, 1994. 167 p. ISBN 973-28-0484-X.
33. CARAIANI, C., DUMITRANA, M. *Contabilitate & Control de gestiune*. București: Ed. Universitară, 2008. 421 p. ISBN 978-973-749-458-0.
34. CARAIANI, C., DUMITRANA, M. *Contabilitate și control de gestiune*. București: Ed. InfoMega, 2004. 344 p. ISBN 973-86658-5-X.
35. CARAMAN, S., CUȘMĂUNSA, R. *Contabilitatea managerială: note de curs*. Chișinău: [s.n.], 2015. 185 p. ISBN 978-9975-53-454-3.
36. Codul fiscal al Republicii Moldova: nr. 1163 din 24.04.1997, cu modificările ulterioare. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 1997, nr. 62, art. 522.
37. *Contabilitate financiară: manual*. Coord. A. NEDERIȚA. Ediția a 2-a. Chișinău: ASEM, 2003. 640 p. ISBN 9975-9702-1-4.
38. *Contabilitate și control de gestiune*. Coord. Ch. CARAIANI, M. DUMITRANA, C. DASCĂLU, ș.a. București: InfoMega, 2005. 344 p. ISBN 973-86658-5-X.
39. *Contabilitatea managerială. Ghid practico-didactic*. Coord. A. NEDERIȚA. Chișinău: ACAP, 2000. 264 p. ISBN 9975-9547-7-4.
40. *Contabilitatea managerială. Ghid practico-didactic*. Coord. A. NEDERIȚA. A. BRINIȘTER, L. GAVRILIUC [et al.]. Chișinău: ACAP, 2000. 264 p. ISBN 9975-9547-7-4.
41. DEACONU, Sorin-Constantin. Considerații privind corelațiile practice pentru depistarea greșelilor în contabilitatea comerțului cu amănuntul [online]. *Audit financiar*. 2015, nr. 1, pp. 43-51. Disponibil: http://revista.cafr.ro/temp/Journal_no_121.pdf#page=45
42. DONEA, Sofia. Importanța evidenței creanțelor la întreprindere cu scop de control și gestiune [online]. In: *Perspectivelor și Problemele Integrării în Spațiul European al Cercetării și Educației*, 7 iunie 2023. Cahul: Tipografia „CentroGrafic” SRL, 2023, vol.10, partea I, pp. 363-370. ISSN 2587-3571. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/363-370.pdf
43. DUMITRANA, Mihaela, GLĂVAN, Mariana, DUMITRU, Mădălina. Pledoarie pentru meseria de controlor de gestiune în domeniul comercial [online]. *Amfiteatru economic*. Februarie 2009, vol. 11, nr. 25. Disponibil: https://www.amfiteatruconomic.ro/temp/Articol_637.pdf
44. EPURAN, M., BĂBĂIȚĂ, V., IBRESCU, C. *Teoria contabilității*. București: Ed. Economică, 2004. 464 p. ISBN 973-709-026-8.

45. FELEAGĂ, N. *Controverse contabile*. Editura Economică, București, 1996, 175 p. ISBN 978-973-91-98-592.
46. FOTACHE, D., MUNTEANU, A. Auditarea sistemelor integrate de aplicații [online]. *Analele Științifice ale Universității „Alexandru Ioan Cuza” „Științe economice”*. Iași, 2006, Tomul 52-53, pp. 282-287. Disponibil: https://www.researchgate.net/publication/23521400_Auditarea_sistemelor_integrate_de_aplicatii
47. FRUMUSACHI, Ludmila. Abordări conceptuale privind aplicarea controlului de gestiune [online]. In: *Studia Universitatis Moldaviae (Seria Științe Exacte și Economice)*. 2016, nr. 7(97), pp. 49-53. ISSN 1857-2073. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/49_53_Abordari%20conceptuale%20privi nd%20aplicarea%20controlului%20de%20gestiune.pdf
48. FULGA, Viorica. Abordări contabile asupra comerțului exterior. *Analele științifice ale Universității Cooperatist - Comerciale din Moldova*. 2010, vol. 7, pp. 238-245. ISSN 1857-1239.
49. FULGA, Viorica. Contabilitatea cheltuielilor comerciale în entitățile ce practică comerț exterior [online]. *Economica*, 2009, nr. 1(65), pp. 80-84. ISSN 1810-9136. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/Contabilitatea%20cheltuelilor%20comerci ale_0.pdf
50. FULGA, Viorica. Contabilitatea perfecționării în comerțul exterior. *Analele Științifice ale Universității Cooperatist-Comerciale din Moldova*. 2012, vol. 10, pp. 248-253. ISSN 1857-1239.
51. GEORGESCU, Iuliana, BÎRCĂ, Aliona. Caracteristici definitorii cu privire la controlul de gestiune. In: *25 de ani de reformă economică în Republica Moldova: prin inovare și competitivitate spre progres economic: conf. șt. intern. consacrată celei de-a 25-a aniversări a ASEM*, 23-24 sept. 2016. Chișinău: ASEM, 2016, vol. 1, pp. 341-345. ISBN 978-9975-75-837-6. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/356-360_0.pdf
52. GÎȘTEMULTE, Cristina. Tratamente contabile și controlul de gestiune a materialelor [online]. In: *Analele Științifice ale Universității de Stat din Moldova: Științe ale naturii și exacte. Științe economice*, 16 septembrie 2022. Chișinău: USM, 2022, pp. 167-169. ISBN 978-9975-142-54-0. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/167-169_17.pdf

53. GRABAROVSKI, Ludmila. Aspecte teoretico-aplicative privind controlul de gestiune prin prisma noilor de reglementări contabile. In: *Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: conf. șt. intern., 25-26 sept. F. Chișinău, vol. 3* pp. 117-120. ISBN 978-9975-75-769-0.
54. GRABAROVSKI, Ludmila. Organizarea contabilității manageriale: Probleme și soluții [online]. *Studia Universitatis Moldaviae (Seria Științe Exacte și Economice)*. 2011, nr. 2(42), pp. 153-156. ISSN 1857-2073. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/23.Organizarea%20contabilitatii%20manageriale.pdf
55. HAIDUCOVA, Mariana. Contabilitatea și controlul de gestiune a stocurilor [online]. In: *Analele științifice ale Universității de Stat din Moldova: Științe ale naturii și exacte. Științe economice*, 14 septembrie 2021. Chișinău: USM, 2021, pp. 184-187. ISBN 978-9975-142-54-0. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/184-187_24.pdf
56. HAREA, Ruslan, GRAUR, Anatol. Particularități în contabilitatea pierderilor de mărfuri [online]. In: *Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări*, 5 aprilie 2013, Chișinău: ASEM, 2013, pp. 131-134. ISBN 978-9975-4242-7-1. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/131-134_30.pdf
57. HAREA, Ruslan. *Contabilitatea operațiunilor comerciale*. Chișinău: ASEM, 2004. 290 p. ISBN 9975-75-257-8.
58. HAREA, Ruslan. Particularitățile contabilității ambalajelor în comerț. *Economica*. 2003, nr. 4, pp. 90-94. ISSN 1810-9136.
59. HONGREN, C., DATAR, M., FOSTER, G. *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială*. Trad. Rodica LEVIȚCHI, Vasile LEVIȚCHI, Diana STANCIU. Ed a 11-a. Chișinău: ARC, 2006. 939 p. ISBN 978-9975-61-343-9.
60. HOROMNEA, E. *Dimensiuni științifice, sociale și spirituale în contabilitate*. Geneză, doctrină, normalizare, decizii. Ediția a 3-a. Iași: Ed. TipoMoldova, 2012. 503 p. ISBN 978-973-168-399-7.
61. Hotărârea Guvernului cu privire la aplicarea echipamentelor de casă și de control la efectuarea decontărilor: nr. 141 din 27.02.2019. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2019, nr. 94-99, art. 191.
62. Hotărârea Guvernului cu privire la modificarea unor hotărâri ale Guvernului (completarea listei genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor

- bănești în numerar fără aplicarea echipamentelor de casă și de control; extinderea utilizării serviciului guvernamental de plăți electronice (MPay)): nr. 826 din 30.11.2022. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2022, nr. 384, art. 923.
63. IACOB, C., DRĂCEA, R. M. *Contabilitatea analitică și de gestiune*. București: Tribuna Economică, 1998. 304 p. ISBN 973-9348-08-4.
 64. IONAȘCU, I. *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane*. București: Editura Economică, 2003. 174 p. ISBN: 973-590-88-32.
 65. IONAȘCU, I., FILIP, A., STERE, M. *Control de gestiune*. București: Ed. Economică, 2001. 288 p. ISBN 973-594-031-0.
 66. JALBĂ, Luminița. *Contabilitatea în comerț*. București: Editura Universitară, 2008. 305 p. ISBN 978-973-749-334-7.
 67. **JIZDAN, Andrei**. Controlul de gestiune – instrument al performanței entităților de comerț [online]. *Economica*, 2023, nr. 3(125), pp. 119-127. ISSN 1810-9136. DOI: <https://doi.org/10.53486/econ.2023.125.119>. Disponibil: <https://irek.ase.md/xmlui/handle/123456789/2883>
 68. **JIZDAN, Andrei**. Metode electronice de decontare în cadrul entităților de comerț: aspecte contabile și fiscale, In: *Conferința Științifică Internațională Studențească, ISSC 2023 „Provocările Contabilității În Viziunea Tinerilor Cercetători”* din 09-10 martie 2023, ediția a VII-a, ISBN 978-9975-147-93-4, pp.26-36, 0,48 c.a. Disponibil: <https://doi.org/10.53486/issc2023.03>, <https://doi.org/10.5281/zenodo.7862058>
 69. **JIZDAN, Andrei**. Metode electronice de decontare: unele aspecte fiscale și contabile [online]. *Monitorul Fiscal FISC.MD*. 2020, nr. 2(57). Disponibil: https://monitorul.fisc.md/practice_accounts/metode-electronice-de-decontare-unele-aspecte-fiscale-si-contabile.html/
 70. **JIZDAN, Andrei**. Particularitățile contabile și fiscale aferente decontărilor efectuate prin intermediul sistemelor electronice de plată moderne. *Contabilitate și audit*. 2017, nr. 12, pp. 26-29.
 71. **JIZDAN, Andrei**. PayPal: aspecte privind TVA și impozitul pe venit [online]. *Monitorul Fiscal FISC.MD*. 2022, nr. 6(76). Disponibil: <https://monitorul.fisc.md/paypal-aspecte-privind-tva-si-impozitul-pe-venit/>
 72. *Key Payment and Service Information = Informații esențiale privind plățile și serviciile* [online]. December 20, 2019 Disponibil: https://www.paypal.com/ro/webapps/mpp/ua/servicedescription-full?locale.x=ro_RO

73. Legea comunicațiilor poștale: nr. 36 din 17.03.2016. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2016, nr. 114-122, art. 225.
74. Legea contabilității și raportării financiare: nr. 287 din 15 decembrie 2017. *Monitorul Oficial al RM* [online]. 2018, nr. 1-6 [citat 27.10.2023]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro#
75. Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi: nr. 845 din 03.01.1992. *Monitorul Parlamentului*. 1994, nr. 2, art. 33.
76. Legea cu privire la comerțul interior: nr. 231 din 23 septembrie 2010. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2021, nr. 230-237 [citat 27.10.2023]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=138760&lang=ro#
77. Legea cu privire la serviciile de plată și moneda electronică: nr. 114 din 18 mai 2012. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2012, nr. 193-197 [citat 27.10.2023]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=136571&lang=ro#
78. Legea privind semnătura electronică și documentul electronic: nr. 91 din 29.05.2014. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2014, nr. 174-177, art. 397.
79. Legea privind serviciile societății informaționale: nr. 284 din 22.07.2004. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2018, nr. 40-47, art. 104.
80. MACARIE, Olivia-Liliana. Abordarea contabilă a surselor de constituire a fondurilor de asigurări și protecție socială la o societate comercială. *Contabilitate și informatică de gestiune*. 2011, nr. 11, pp. 13-21. ISSN 1583-4387.
81. MAN, Mariana, STANCIU, Ana. Considerații privind organizarea contabilității manageriale în firmele din România în conformitate cu directivele comunității economice europene [online]. *Economica*, 2007, nr. 1(57), pp. 82-85. ISSN 1810-9136. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/Cosideratii%20privind%20organizarea%20contabilitatii.pdf
82. MAZARACHI, C., LUCA, I., NICOLAI, M. *Contabilitate aplicată: fundamente ale contabilității, contabilitate generală*. Iași: Ed. Național, 1996. 291 p. ISBN 973-97768-2.
83. MIHAILA, Svetlana. Administrarea entității prin prisma controlului de gestiune [online]. In: *Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor*: conf. șt. intern., 4 apr. 2012. Chișinău: ASEM, 2012, pp. 239-243. ISBN 978-9975-75-619-8. Disponibil: <https://irek.ase.md/xmlui/handle/123456789/1353>
84. MIHAILĂ, Svetlana, GHEDROVICI, Olesea. Conceptul control de gestiune – instrument de bază în gestiunea entității [online]. *Analele Științifice ale Academiei de Studii Economice din Moldova*. 2014, nr. 1, pp. 273-283. ISSN 1857-1433. Disponibil:

- https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/Conceptul%20control%20de%20gestiune%20instrument%20de%20baza%20in%20gestiunea%20entitatii.pdf
85. MOROȘAN, Ion. Înregistrarea în contabilitatea financiară și de gestiune a operațiunilor de intrare-ieșire a mărfurilor în comerțul cu ridicata. *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*. 2011, nr. 1, pp. 38-42. ISSN 1454-9263.
86. MUTIU, Alexandra. Transpunerea cheltuielilor comerciale din contabilitatea financiară în contabilitatea de gestiune. Metodologie de cercetare. *Gestiunea și contabilitatea firmei*. 2006, nr. 11-12, pp. 72-79. ISSN 1453-7516.
87. NEEDLES, B., ANDERSON, H., CADWELL, J. *Principiile de bază ale contabilității*. Ed. a 5-a. Chișinău: Ed. ARC, 2000. 1282 p. ISBN 9975-61-131-1.
88. OPREA, C., CÂRSTEA, Gh. *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*. București, Ed. Atlas, 2002. 435 p. ISBN 973-85391-8-8.
89. Ordinul cu privire la aprobarea Clasificatorului Activităților din Economia Moldovei Biroului Național de Statistică: nr. 28 din 07 iunie 2019. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2019, nr. 193-202. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=114680&lang=ro
90. Ordinul Ministerului Finanțelor cu privire la aprobarea Regulamentului privind inventarierea: nr. 60 din 29.05.2012. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2012, nr. 166-169, art. 953.
91. Ordinul Ministerului Finanțelor privind aprobarea Planului general de conturi contabile: nr. 119 din 06.08.2013. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2013, nr. 177-181, art. 1534.
92. PALIU-POPA, Lucia. *Contabilitatea și fiscalitatea tranzacțiilor de comerț exterior: aprofundări teoretice și aplicative*. București: PRO Universitaria, 2014. 397 p. ISBN 978-606-26-0019-8.
93. PASCARI, Ludmila, TABARCEA, Ala. Sisteme informatice – support al activităților de marketing. *Studia Universitatis Moldaviae. Seria: Științe exacte și economice*. 2016, nr. 7(97), pp. 129-134.
94. POPOVICI, A., CAUȘ, L. Aspecte generale privind aplicarea contabilității manageriale în construcții. *Analele Academiei de Studii Economice din Moldova*. 2013, ed. a 11, nr. 1, 195-199. ISSN 1857-1433.
95. Registrul organizațiilor reglementate de CSSF [online]. Disponibil: <https://supervisedentities.apps.cssf.lu/index.html?language=en#Home>

96. Registrul societăților emitente de monedă electronică [online]. 2024. 02 ianuarie. Disponibil: <https://www.bnm.md/ro/content/registrul-societatilor-emitente-de-moned-electronica-1>
97. RISTEA, Mihai, DUMITRU, Corina, IOANAȘ, Corina, IRIMESCU, Alina. *Contabilitatea societăților comerciale*. Ed. a 3-a, rev. București: Universitaria, 2009. vol. 2. ISBN 978-973-749-710-9.
98. ROBU, D. *Controlul de gestiune pe bază de bilanț*. Iași: Ed. TipoMoldova, 1998. 244 p.
99. *Sisteme contabile comparate*. Coord. Mihai RISTEA, Lavinia OLIMID, Daniela Artemisa CALU. Bucuresti: Editura CECCAR, 2006. 383 p. ISBN 973-8478-90-1.
100. SÎRBU, Victor, REAHOVSCAIA, Irina. Reflectarea plăților efectuate la contul deschis la un operator al unui sistem de plăți online (ex: PayPal) [online]. *Monitorul Fiscal FISC.MD*. 2019, nr. 12. Disponibil: <https://monitorul.fisc.md/expert/reflectarea-platilor-efectuate-la-contul-deschis-la-un-operator-al-unui-sistem-de-plati-online-eh-paypal.html/>
101. TABĂRĂ, N. *Modernizarea contabilității și controlului de gestiune*. Iași: Ed. TipoMoldova, 2006. 408 p. ISBN 978-973-8900-36-3.
102. TABĂRĂ, Neculai, BRICIU, Sorin. *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*. Iași: Editura Tipo Moldova, 2012. 626 p. ISBN 978-973-168-723-0.
103. TABĂRĂ, Neculai. Implicațiile adoptării IFRS asupra contabilității societăților comerciale din România. In: *Conferința științifică internațională "Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări"*, 5 aprilie, 2013. Chișinău: ASEM, 2013, pp. 32-34. ISBN 978-9975-4242-7-1.
104. TUHARI, Tudor Isidor. *Contabilitatea operațiilor în comerț*. Chișinău: ASEM, 2002. 215 p. ISBN 9975-75-150-4.
105. TUHARI, Tudor. Contabilitatea analitică și controlul intern privind cheltuielile din comerț și cooperarea de consum [online]. *Analele Științifice ale Universității Cooperatist-Comerciale din Moldova*. 2013, nr. 12(2), pp. 33-42. ISSN 1857-1239. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/Contabilitatea%20analitica%20si%20controlul%20intern%20privind%20cheltuielile%20din%20comert.pdf
106. TUHARI, Tudor. Raportarea managerială în cadrul controlului intern [online]. In: *Cooperarea dintre mediul universitar și organismele profesionale: Soluții și oportunități în dezvoltarea durabilă a profesiei contabile*. 2014. p. 250-257. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/250-257_2.pdf

107. ȚURCANU, Tamara. Factorii ce au condiționat dezvoltarea contabilității manageriale [online]. *Meridian Ingineresc*, 2015, nr. 1(56), pp. 121-125. ISSN 1683-853X. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/121_125_Factorii%20ce%20au%20condiționat%20dezvoltarea%20contabilitatii%20manageriale_0.pdf
108. ȚURCANU, V. Considerațiuni privind definirea obiectului contabilității. *Analele Științifice ale Academiei de Studii Economice din Moldova*. 2010, nr. 8, pp. 312-316. ISSN 1857-1433.
109. ȚURCANU, V. Contabilitatea și controlul de gestiune: convergențe și delimitări. In: *Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: conf. șt. intern.*, 28-29 sept. 2012. Chișinău: ASEM, 2012, vol. 2, pp. 333-335. ISBN 978-9975-75-629-7.
110. ȚURCANU, V., BAJEREAN, E. *Bazele contabilității: manual*. Chișinău: Tipografia Centrală, 2004. 268 p. ISBN 9975-78-278-7.
111. ȚURCANU, Viorel. Unele aspecte ale contabilității operațiilor în grupări de întreprinderi . In: *Politici economice de integrare europeană: conf. șt. int.* Chișinău: ASEM, 2005, pp. 450-452. ISBN 9975-75-322-9.
112. URSACHI, Eugeniu. Structura organizatorică a întreprinderii. In: *Conferința Tehnico-Științifică a Colaboratorilor, Doctoranzilor și Studenților*, Universitatea Tehnică a Moldovei, 8-10 dec., 2011. Chișinău, 2012, vol. 1, pp. 453-456. ISBN 978-9975-45-208-3.
113. VIȘAN, Dumitru, BURADA, Corneliu, BURTESCU, Claudia, LUȚĂ, Dorina. Contabilitatea asocierilor cu participare străină. *Gestiunea și contabilitatea firmei*. 2009, nr. 2, pp. 2-16. ISSN 1453-7516.
114. VIȘAN, Dumitru. Contabilitatea de gestiune în comerțul internațional. *Gestiunea și contabilitatea firmei*. 2009, nr. 11-12, pp. 43-64. ISSN 1453-7516.
115. ZLATINA, Natalia, ȚUGULSCHI, Iuliana, **JIZDAN, Andrei**. Vânzarea online a mărfurilor: prevederi juridice, contabile și fiscale [online]. *Monitorul Fiscal FISC.MD*. 2020, nr. 7(62). Disponibil: <https://monitorul.fisc.md/expert/vanzarea-online-a-marfurilor-prevederi-juridice-contabile-si-fiscale-continuare.html/>

În limba engleză

116. BAJEREAN, Eudochia, **JIZDAN, Andrei**. The Improvement of Accounting and Documentation of the Goods Sale Through Electronic Settlement Methods [online]. *Eastern European Journal of Regional Studies*. December 2023, vol. 9, issue 2, pp. 156-

168. ISSN 2537-6179. E-ISSN 1857-436X. Disponibil:
<https://irek.ase.md/xmlui/handle/123456789/3008>
117. CARAIMAN, Adrian-Cosmin. Position and scope of accounting information sistem under commerce entities. *Annals of the University of Craiova. Economic Sciences Series*. 2015, year 18, no. 43, vol. 2, pp. 211-221. ISSN 1223-365X.
118. DOMBROVSKA, Sofia. Models of Corporate Financial Management in the Context of Globalization of Financial Markets [online]. In: *Center for Studies in European Integration Working Papers Series*. December 2020, issue 16, pp. 60-68. ISSN 2537-6187. Disponibil: <https://irek.ase.md/xmlui/handle/123456789.1/146>
119. EDELHAUSER, E., GHICAJANU, M. Enterprise Resource Planning in Romanian Mining Companies. In: *The 4th International Conference on Manufacturing Science and Education*. MSE Sibiu, Romania, 2009. Disponibil: <https://conferences.ulbsibiu.ro/mse2009/workshops.htm>
120. JIZDAN, Andrei, GRAUR, Anatol, MIHAILA, Svetlana. New paradigms regarding accounting and taxation of e-commerce in the Republic of Moldova. *The European Journal of Accounting, Finance & Business* [online]. June 2023, vol. 11, nr. 2, pp. 3-10. ISSN: 2344-102X, ISSN-L 2344-102X–126. Disponibil: <https://ideas.repec.org/a/scm/ejafbu/v11y2023i2p3-10.html>
121. JIZDAN, Andrei, GRAUR, Anatol. Some considerations on management accounting within commercial entities. *The European Journal of Accounting, Finance & Business, Vol. XI, No. I, 2023*, ISSN: 2344-102X, ISSN-L 2344-102X, pp.118 – 123, 0,62 c.a. Indexată în baze de date: ERIH+, DRJI, REPEC, DOAJ, OAJI, J-Gate. Disponibil: <https://www.accounting-management.ro/index.php?pag=showarticle&issue=31&year=2023&brief=3115>
122. JIZDAN, Andrei, POPOVICI, Angela, GRAUR, Anatol. KANBAN method - management tool for trade entities. În: *Culegere de articole selective ale Conferinței Științifice Internaționale de Contabilitate, ISCA 2024* din 5-6 aprilie 2024, ediția a XIII-a, Chișinău: Centrul Editorial-Poligrafic al ASEM, 2024. ISBN 978-9975-167-61-1, pp.188-196, 0,60 c.a. Disponibil: https://caae.ase.md/files/conferinte/isca/Culegere_ISCA_2024.pdf, <https://doi.org/10.53486/isca2024>
123. JIZDAN, Andrei. Comparative Analysis of Trade through Online and Stationary Stores. *Economica*, 2023, nr. 1(123), ISSN 1810-9136. Chișinău, ASEM, pp.89-98, 0,46 c.a. Indexată în baze de date: DOAJ, Index Copernicus, Electronic Journals Library,

- OAJI, General Impact Factor, Global Impact Factor. Disponibil: https://ibn.idsi.md/ro/vizualizare_articol/181039, <https://doi.org/10.53486/econ.2023.123.089>.
124. **JIZDAN, Andrei.** Considerations related to accounting of electronic commerce. In: *Culegere de articole selective ale Simpozionului Științific Internațional al Tinerilor Cercetători* din 27-28 aprilie 2018, ediția a XVI-a, Chișinău, e-ISBN 978-9975-75-926-7, pp.281-286, 0,36 c.a. Disponibil: https://ibn.idsi.md/vizualizare_articol/89929.
 125. **JIZDAN, Andrei.** The current state and future trends of scientific research on accounting and management control through bibliometric analysis. In: *Development Through Research and Innovation: - 2023*, Ed. 4, 25 august 2023, Chișinău. Chișinău: "Print-Caro" SRL, 2023, Ediția 4, pp. 55-68. ISBN 978-9975-180-02-3. DOI: <https://doi.org/10.53486/dri2023.04>.
 126. **JIZDAN, Andrei.** The organization of management control in trade entities. In: *Culegere de articole selective ale Simpozionului Științific Internațional al Tinerilor Cercetători* din 24-25 aprilie 2019, ediția a XVII-a, Chișinău, ISBN 978-9975-75-962-5, pp.226-231, 0,32 c.a. Disponibil: https://ibn.idsi.md/ro/vizualizare_articol/89186
 127. Scopus vs Web of Science: Which is Better? Differences and Similarities [online]. 2023 [citat 16.10.23]. Disponibil: https://www.ilovephd.com/scopus-vs-web-of-science/?expand_article=1.

În limba franceză

128. BOISSELIER, P. *Contrôle de gestion*. Paris: Vuibert, 2013. 672 p. ISBN 978-2-311-01055-8.
129. BOUQUIN, H. *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise*, PUF, Paris, 1986. 298 p. ISBN: 9782130483717.
130. BOUQUIN, H. *Les fondements du contrôle de gestion*. 4e éd. Paris, PUF, 2011. 126 p. ISBN 978-2-13-059013-2.
131. BURLAND, A., SIMION, C. *Analyse des couts et contrôle de gestion*. Paris: Vuibert, 1985. 331 p.
132. DEGOS, Jean Guy. Les grands precurseurs de la comptabilité. *Revue Française de Comptabilité*. 1985, vol. 28, nr 161, pp. 34-41.
133. GERVAIS, M. *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise*. Editura Economica, Paris, 1988. 522 p. ISBN 2-7178-1485-X.

134. GERVAIS, M. *Contrôle de gestion*. 8^{ème} éd. Paris: Dunod, 2005. 725 p. ISBN: 978-2-7178-4958-5.
135. GUEDJ, N. *Le contrôle de gestion*. 3^e éd. Paris: Les Editions d'Organisation, 2000. 712 p. ISBN 978-2-7081-2418-9.
136. HELFER, J. P., KALIKA, M., ORSON, J. *Management, stratégie et organisation*. Paris: Ed. Vuibert, 1998. 392 p. ISBN, 2711776913, 9782711776917.

În limba rusă

137. АДАМОВ, Н., РОГУЛЕНКО, Т., ФОМИЧЕВА, Г. *Основы управленческого учёта*. Санкт-Петербург: Питер, 2005. 112 с.
138. АРЕНЕ, А., ЛОББЕК, Дж. *Аудит*. Гл. редактор серии проф. Я. В. СОКОЛОВ. М.: Финансы и статистика, 2001. 560 с. ISBN 5-279-01213-0 (Federația Rusă); ISBN 0-43-053380-7 (SUA).
139. АТКИНСОН, Э., БАНКЕР, Р., КАПЛАН, Р. *Управленческий учёт*. Пер. с англ. А. Д. РАХУБОВСКОГО, Д. А. РАХУБОВСКОЙ. 3-е изд. Москва: Издательский дом Вильмас, 2016. 880 с. ISBN 978-5-8459-0635-9.
140. БАЖЕРЯН, Еудокия. *Бухгалтерский учет в торговле*. Chişinău: ASEM, 2011. 331 p. ISBN 978-9975-75-576-4.
141. БАРЫШЕВА, С. В. Методика стратегического управленческого учета в торговых организациях. *Бухгалтерский учет*. 2007, № 13, сс. 75-79. ISSN 0130-6898.
142. БАРЫШЕВА, С. В., ИВАНОВА, В. Г. Развитие методики управленческого учета в торговых организациях. *Бухгалтерский учет*. 2008, № 7, сс. 75-79. ISSN 0130-6898.
143. БОЛЯ, Елена. Некоторые проблемы документооборота в электронной торговле при продаже товара наложенным платежом через предприятие-курьера. *Бухгалтерские и налоговые консультации*. 2020, nr. 11, pp. 18-19.
144. ВАХРУШИНА, М. А., РАССКАЗОВА-НИКОЛАЕВА, С. А., СИДОРОВА, М. И. *Управленческий учёт. 1. Базовый курс*. Москва: Издательский дом БИНФА, 2011. 141 с.
145. ГАЙДЕНЕ, З. С. Американская учетная ассоциация. *Бухгалтерский учёт*. 1998, nr. 6, pp. 9-11.
146. ДРУРИ, К. *Управленческий и производственный учет*. Москва: Юнити-Дана, 2007. 1423 с.

147. ЕЛИСЕЕВА, И. И. Идеи Пачоли и развитие методов принятия управленческих решений. *Бухгалтерский учёт*. 1994, nr. 10, pp. 50-53.
148. КОНДРАКОВ, Н., ИВАНОВА, М. *Бухгалтерский управленческий учёт*. Москва: Инфра-М, 2009. 368 с. ISBN: 978-5-16-002318-2.
149. КОХ, Р. *Принцип 80/20*. Пер. О. ЕПИМАХОВ. М: Издательство Бомбора, 2012. 448 с. ISBN 978-5-699-51703-9.
150. КУРСЕЛЬ-СЕНЕЛЬ, Ж. Г. *Руководство к теоретическому и практическому изучению предприятий*. Санкт Петербург: Экономика, 1990. 176 с.
151. ЛАПИЦКАЯ, Людмила. Об особенностях бухгалтерского учета и налогообложения в Интернет -магазинах. *Contabilitate și audit*. 2011, nr. 9, pp. 48-51. ISSN 1813-4408.
152. ЛАПИЦКАЯ, Людмила. Особенности учета реализации товаров, оплаченных через терминал. *Бухгалтерские и налоговые консультации*. 2007, № 5, сс. 46-48. ISSN 1875-1697.
153. ЛЕОТЕ, Э., ГИЛЬБО, А. *Общие руководящие начала счетоведения*. Москва: Макиз, 1994. 112 с.
154. МАЗОВА, С. В. Управленческий учет в оптовой торговле. *Бухгалтерский учет*. 2006, № 19, сс. 65-70. ISSN 0130-6898.
155. МАМАДОВ, Сафар. *Формирование эффективной системы контроля в менеджменте коммерческой организации*: дис. на соиск. уч. степ. др. экон. Chişinău: [s. n.], 2012. 216 p.
156. МЕЩАРЯКОВ, А. И. Постановка управленческого учета в торговой компании. *Менеджмент в России и за рубежом*. 2003, № 1, сс. 71-81. ISSN 1028-5857.
157. НАРИБАЕВ, К. Н. *Организация бухгалтерского учёта в США*. Москва: Финансы, 1979. 152 с.
158. НИКОЛАЕВА, Г. А. *Бухгалтерский учет в оптовой торговле*. Москва: Приор-издат, 2005. 257 с. ISBN 5-9512-0377-5.
159. ПАЛИЙ, В. Ф. *Управленческий учёт издержек и доходов (с элементами финансового учёта)*. Москва: ИНФРА-М, 2006. 279 с. ISBN: 5-16-002733-5.
160. ПАТРОВ, Виктор. *Бухгалтерский учет и налогообложение операций с товарами*. Москва: Бухгалтерский учет, 2002. 240 с. ISBN 5-85428-108-2.
161. ПАЧОЛИ, Л. *Трактат о счётах и записях*. Москва: Финансы и статистика, 2001. 363 с. ISBN 5-279-02353-1.

162. Россия. Т. 28. In: *Энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона* в 86 т. СПб. 1899, р. 424.
163. СТРАТУЛАТ, Наталья. Организация учета на предприятиях розничной торговли. *Contabilitate și audit*. 2009, nr. 8, pp. 45-52. ISSN 1813-4408.
164. СТРАТУЛАТ, Наталья. Организация учета на предприятиях розничной торговли. *Contabilitate și audit*. 2009, nr. 10, pp. 58-69. ISSN 1813-4408.
165. ТЕЙЛОР, Ф. У. *Принципы научного менеджмента*. Пер. с англ. А. И. ЗАК. Москва: Изд-во стандартов, 1991. 104 с. ISBN 5-86005-010-0.
166. ТИШКОВ, И. Е., БАЛДИНОВА, А. И., ДЕМЕНТЕЙ, Т.Н. *Бухгалтерский учёт*: 2-е изд. Минск: Выш. Шк., 1994. 686 р. ISBN 5-339-00942-4.
167. ТУХАРЬ, Тудор Исидор. *Бухгалтерский учет товаров и расходов в торговле*. Chişinău: ASEM, 2002. 224 р. ISBN 9975-75-145-8.
168. ТУХАРЬ, Тудор Исидор. Учет обмена товаров в торговле. *Бухгалтерские и налоговые консультации*. 2001, № 4, сс. 27-33. ISSN 1875-1697.
169. *Управленческий учёт*: учебное пособие. Под ред. А. Д. ШЕРЕМЕТА. Москва: ФБК ПРЕСС, 2000. 512 с. ISBN 5-89240-029-8.
170. ФИЛИПЬЕВ, Д., БЕСПАЛОВА, И. Функция контроля в системе бухгалтерского учёта. *Бухгалтерский учёт*, 2008, nr. 13, pp. 63-65.
171. ФОРД, Генри, РОКФЕЛЛЕР, Джон. *Время - деньги*. Пер. с англ. В. Н. КЛАССОН. Москва: Издательство АСТ, 2021. 448 с. ISBN: 978-5-17-101818-4.
172. Экономическое обозрение Логос пресс [online]. 2021, nr. 37, 15 octombrie. Disponibil: <https://www.logos-pres.md/ru/2021/185/>

ANEXE

Evoluția istorică a contabilității de gestiune

Nr.	Savanții	Țara	Perioada	Esența ideilor	Bibliografia
1.	Luca Paciolo, Benedetto Cotrugli	Italia	sec. XV	„contabilitatea este un instrument distinct de conducere, pe de o parte, și, pe de altă parte, o știință metodologică universală”	[161, p. 134]
2.	Tejada G.	Spania	sec. XVI	„contabilitatea este introducerea în conturi a datelor pentru o gestionare mai eficientă a resurselor alocate”	[147, p. 50]
3.	François Quesnay	Franța	sec. XVII	„contabilitatea face parte din științele de gestionare (administrare)”	[145, p. 11]
4.	Jacques Savary	Franța	sec. XVIII	„contabilitatea este parte de bază a științei privind gestionarea entităților”	[162, p. 24]
5.	Jean-Gustave Courcelle-Seneuil	Franța	a doua jumătate a sec. al XIX-lea	„contabilitatea este o economie aplicată care reflectă procesele economice și ca o metodă de gestionare a acestor resurse”	[150, p. 24]
6.	Léautey E. și Guilbault A.	Franța	a doua jumătate a sec. al XIX-lea	atribuie contabilității trei funcții de bază: de evidență, socială și economică	[153, p. 19]
7.	Lisani A. și Rognoni K.	Italia	a doua jumătate a sec. al XIX-lea	„scopul contabilității se realizează printr-o gestionare eficientă cu costuri minime”	[147, p. 52]
8.	Garcke E. și Fells J.	MB	sec. XIX	apare prima lucrare din MB despre costuri	[99, p. 360]
9.	Moriarty J. și Allan C.	SUA	sec. XX	„contabilitatea de gestiune are prioritate asupra planificării detaliate referitoare la operațiunile economice, contribuie la măsurarea eficienței acestor operațiuni, constată problemele apărute și propune căi de soluționare a acestora”	[157, p. 31]
10.	Rockefeller J. D.	SUA	sec. XX	„aveam o convingere fermă, - probabil acum împărtășită de mulți comercianți contemporani, controlul - este un fel de execuție, care eliberează banii stăpânilor mei din ghearele hapsâne ale furnizorilor, controlul fiind sarcina cea mai importantă, decât celelalte ocupații ale mele”	[171, p. 301]
11.	Garner P.	MB	sec. XX	Dacă de la începuturi problema costurilor de producție pentru producătorii englezi de stofe nu era un aspect atât de important, noua realitate a generat o creștere acerbă a concurenței atât față de breasla respectivă, cât și între producători.	[38, p.11]
12.	Ask și Ax	Suedia	sec. XX	Dilema prezentată se rezumă la următoarele: trebuie utilizat costul complet sau costul variabil pentru luarea deciziilor? La această întrebare, se răspunde prin punctarea faptului că nu este o problemă de alegere, ci ambele variante sunt utilizate.	[99, p. 364].

Sursa: elaborat de autor

**Contribuția activităților economice la formarea PIB, prețuri curente,
CAEM Rev.2, 2020-2022**

Unitatea de măsură: procente

Perioada	2020	2021	2022
Produsul intern brut	100,0	100,0	100,0
A Agricultură, silvicultură și pescuit	9,4	10,6	8,1
B Industria extractivă	0,4	0,4	0,2
C Industria prelucrătoare	10,1	9,6	9,3
D Producția și furnizarea de energie electrică și termică, gaze, apă caldă și aer condiționat	2,0	2,1	1,5
E Distribuția apei; salubritate, gestionarea deșeurilor, activități de decontaminare	0,6	0,5	0,5
F Construcții	10,0	8,0	7,6
G Comerț cu ridicata și cu amănuntul; întreținerea și repararea autovehiculelor și a motocicletelor	15,1	15,5	16,6
H Transport și depozitare	3,5	4,0	4,6
I Activități de cazare și alimentație publică	0,7	0,8	1,3
J Informații și comunicații	4,9	5,3	6,6
K Activități financiare și de asigurări	3,1	2,8	3,1
L Tranzacții imobiliare	8,2	6,8	7,2
M Activități profesionale, științifice și tehnice	2,1	1,9	2,0
N Activități de servicii administrative și activități de servicii suport	1,0	1,4	1,2
O Administrație publică și apărare; asigurări sociale obligatorii	3,9	3,6	3,6
P Învățământ	5,0	4,8	5,3
Q Sănătate și asistență socială	4,6	5,5	5,3
R Artă, activități de recreere și de agrement	0,8	1,0	0,9
S Alte activități de servicii	1,3	1,1	1,0
T Activități ale gospodăriilor private în calitate de angajator de personal casnic; activități ale gospodăriilor private de producere de bunuri și servicii destinate consumului propriu	0,1	0,1	0,1

Sursa: elaborat de autor pe baza informațiilor din Banca de date statistice

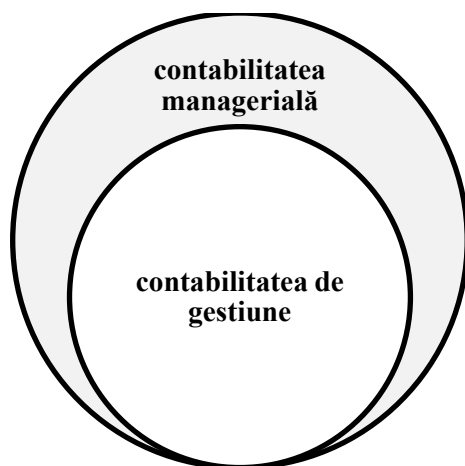
**Contribuția activităților economice la formarea valorii adaugate brute, prețuri curente,
CAEM Rev.2, 2020-2022**

Unitatea de măsură: procente

Perioada	2020	2021	2022
Valoarea adaugata bruta-total	100,0	100,0	100,0
A Agricultura, silvicultura si pescuit	10,8	12,3	9,4
B Industria extractiva	0,5	0,5	0,3
C Industria prelucratoare	11,7	11,2	10,7
D Productia si furnizarea de energie electrica si termica, gaze, apa calda si aer conditionat	2,3	2,4	1,8
E Distributia apei; salubritate, gestionarea deseurilor, activitati de decontaminare	0,7	0,6	0,5
F Constructii	11,5	9,3	8,8
G Comert cu ridicata si cu amanuntul; intretinerea si repararea autovehiculelor si a motocicletelor	17,4	18,0	19,3
H Transport si depozitare	4,0	4,6	5,4
I Activitati de cazare si alimentatie publica	0,8	1,0	1,5
J Informatii si comunicatii	5,6	6,2	7,7
K Activitati financiare si de asigurari	3,5	3,3	3,6
L Tranzactii imobiliare	9,5	7,9	8,4
M Activitati profesionale, stiintifice si tehnice	2,4	2,2	2,3
N Activitati de servicii administrative si activitati de servicii suport	1,2	1,6	1,4
O Administratie publica si aparare; asigurari sociale obligatorii	4,5	4,2	4,2
P Invatamant	5,7	5,6	6,2
Q Sanatate si asistenta sociala	5,3	6,4	6,1
R Artă, activitati de recreere si de agrement	0,9	1,1	1,0
S Alte activitati de servicii	1,5	1,3	1,2
T Activitati ale gospodariilor private in calitate de angajator de personal casnic; activitati ale gospodariilor private de productie de bunuri si servicii destinate consumului propriu	0,2	0,2	0,1

Sursa: elaborat de autor pe baza informațiilor din Banca de date statistice

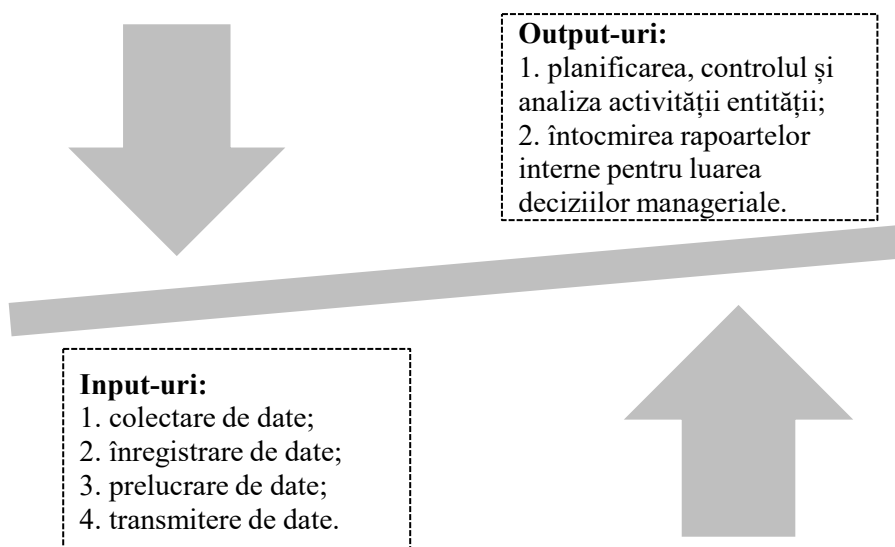
Delimitarea contabilității manageriale și contabilității de gestiune



- contabilitatea managerială – pregătirea și prezentarea informațiilor necesare conducerii pe diferite niveluri ierarhice;
- contabilitatea de gestiune – clasificarea, înregistrarea și alocarea costurilor în scopul determinării costurilor produselor, lucrărilor, serviciilor și prezentarea informațiilor necesare controlului de gestiune.

Sursa: elaborată de autor

Definiția contabilității de gestiune – ilustrarea schematică



Sursa: elaborată de autor

Categoriile de abordări științifice ale noțiunii contabilității de gestiune

conservative/simpliste	moderate/integratoare	radicale/separatiste
•contabilitatea de gestiune=contabilitatea costurilor (de producție)=contabilitatea managerială; •componentă a contabilității financiare; •sarcina: colectarea, înregistrarea și analiza costurilor de producție; •promotori: Guedj N., Bouquin H., Horngren Ch., Datar S., Foster G., Oprea C., Gârștea Gh., Ristea M., Iacob C., Drăcea R. M., Adamov N., Rogulenco T., Fomicheva G., Kondracov N., Ivanova M., Tișcov I. E., Baldinova T. N., Kerimov V., Selivanov P., Minina E. etc.	•contabilitatea de gestiune este element al contabilității sau parte componentă a acesteia; •subsistem distinct al contabilității; •focusarea pe contabilitate; •sarcina: fundamentarea și luarea deciziilor manageriale; •promotori: Capron M., Needles B. E., Anderson H. R. și Caldwell J.C., Caraianni C., Dumitrana M., Aslău T., Băbăiță V., Epuran M., Ibrescu C., Șeremet A., Nicolaeva O., Șișcova T., Glușcov I., Avrova I., Bogatin Iu., Nederița A. etc.	•contabilitatea de gestiune este disciplină (știință) distinctă (autonomă); •sarcina: analiza, planificarea, previziunea etc.; •focusarea pe gestiune. •promotori: Chadwick L., Drury C., Atkinson A., Banker R., Kaplan R., Tabără N., Palii V.F., Vahrușina M.A., Rasskazova-Nicolaeva S.A., Sidorova M.I., Nicolaeva S.A., Ivașkevici V.B., Vasilieva L., Petrovskaia M., Reahovskii D., Grabarovschi L., Bajerean E., Popovici A. etc.

Sursa: elaborată de autor

Reprezentanții abordării conservative sau simpliste a contabilității de gestiune

Nr.	Savantul	Țara	Esența ideilor reformulate	Bibliografia
1.	Guedj N.	Franța	Contabilitatea de gestiune este concepută ca un proces de construcție bine structurat axat pe producție și organizarea/structura internă a întreprinderii.	[135, p. 134]
2.	Bouquin H.	Franța	Contabilitatea de gestiune conturează conexiunile dintre resursele alocate și utilizate corelate cu obiectivele pe care le urmărește.	[23, p. 157]
3.	Hongren Ch., Datar S., Foster G., Asociația Națională a Contabililor din SUA	SUA	Contabilitatea de gestiune implică toate aspectele contabilității financiare și de producție (cum ar fi identificarea, măsurarea, colectarea, analiza, interpretarea și transmiterea informațiilor), dar se concentrează în special pe înregistrarea informațiilor legate de costurile de producție.	[59, p. 3]
4.	Oprea C. și Gârștea Gh.	România	Contabilitatea de gestiune furnizează informații referitoare la managementul intern al entității, criteriile pe baza cărora aceasta calculează costurile la nivel de sectoare de activitate, funcții sau produse.	[88, p. 16]
5.	Ristea M.	România	Un proces de recunoaștere, evaluare, interpretare și comunicare a informațiilor folosite de conducere pentru a asigura o gestionare informată a resurselor sale.	[97, p. 368]
6.	Iacob C. și Drăcea R.M.	România	Contabilitatea de gestiune reprezintă un flux intern și furnizează mijloace pentru înțelegerea costurilor ca instrumente în procesul de luare a deciziilor de management, facilitând astfel identificarea rapidă a cauzelor pentru evidențierea și remedierea anomaliilor care pot apărea.	[63, p. 31]
7.	Adamov N., Rogulenco T., Fomicheva G. Kondracov N., Ivanova M., Tișcov I.E. și Baldinova T.N.	Federația Rusă, Belarus	Contabilitatea de gestiune evidențiază modul în care entitatea funcționează ca subiect în activitatea managerială și cum sunt grupate aceste informații la nivelul întreprinderii în ansamblu, precum și în subdiviziunile structurale.	[137, p. 7], [148, p.16], [166, p.292]

Sursa: elaborat de autor

Reprezentanții abordării moderne sau integratoare a contabilității de gestiune

Nr.	Savantul	Țara	Esența ideilor reformulate	Bibliografia
1.	Capron M.	Franța	Contabilitatea de gestiune este un instrument de gestionare pe care conducerea unei entități îl utilizează pentru a îndeplini cerințele de informare și pentru a orienta procesul decizional.	[32, p. 57]
2.	Needles B.E., Anderson H.R. și Caldwel J.C.	SUA	Contabilitatea de gestiune furnizează toate datele contabile, care sunt cuantificate, procesate și transmise pentru utilizare internă de către managementul entității.	[87, p. 9]
3.	Caraiani C. și Dumitrana M.	România	Contabilitatea de gestiune implică înregistrarea și distribuția adecvată a costurilor, precum și furnizarea informațiilor necesare pentru scopul controlului, acționând ca un ghid pentru conducerea entității.	[33, p. 21]
4.	Aslău T.	România	Contabilitatea de gestiune oferă o reprezentare structurată a activității de producție și a organizării entității, asemenea unui joc de construcție.	[5, p. 99]
5.	Șeremet A.	Federația Rusă	Contabilitatea de gestiune este o ramură a contabilității care furnizează managerilor entității informațiile esențiale pentru planificarea, controlul și analiza activității acesteia.	[169, p. 17]
6.	Nederița A.	Republica Moldova	Contabilitatea de gestiune este un sistem de colectare și procesare a datelor referitoare la gestionarea internă a entității.	[37, p. 7]
			„Contabilitatea de gestiune presupune integrarea informației contabile într-un sistem de management, în care ea va servi la orientarea comportamentului persoanelor responsabile la alocarea resurselor”	[39, p. 7], [40, p. 7]

Sursa: elaborat de autor

Reprezentanții abordării radicale sau separatiste/independente a contabilității de gestiune

Nr.	Savantul	Țara	Esența ideilor reformulate	Bibliografia
1.	Drury C.	Marea Britanie	Contabilitatea de gestiune este un proces de elaborare a datelor esențiale pentru funcționarea entității, în vederea luării deciziilor, controlului și monitorizării.	[146, p. 27]
2.	Atkinson A., Banker R. și Kaplan R.	SUA	Contabilitatea de gestiune este un sistem de înregistrare, planificare, control și analiză a costurilor și performanței entității, inclusiv a subdiviziunilor sale, cu scopul de a orienta deciziile manageriale pentru optimizarea rezultatelor viitoare.	[139, p. 26]
3.	Tabără N.	România	Contabilitatea de gestiune generează date confidențiale conținute în documente și analize destinate utilizării interne a entității, folosite pentru gestionarea activităților curente, inclusiv pentru ajustarea în timp real a eventualelor abateri de la obiectivele stabilite.	[101, p. 13]
4.	Palii V.F.	Federația Rusă	Contabilitatea de gestiune nu se limitează la înregistrarea datelor curente, ci și analizează și evaluează informațiile primite, permitând astfel managerilor entității să ia decizii corecte în viitor.	[159, p. 5]
5.	Vahrușina M.A., Rasskazova- Nicolaeva S.A. și Sidorova M.I.	Federația Rusă	Contabilitatea de gestiune, ca o ramură distinctă a contabilității, furnizează o sursă detaliată de informații pentru conducerea entității în ceea ce privește identificarea, colectarea, analiza, interpretarea și transmiterea datelor necesare.	[144, p. 7]
6.	Grabarovschi L.	Republica Moldova	Contabilitatea de gestiune reprezintă o ramură separată în cadrul contabilității, având ca obiectiv principal adunarea, evaluarea, procesarea și furnizarea informațiilor pentru planificarea bugetelor, calcularea costurilor, controlul și analiza implementării acestora, în vederea elaborării rapoartelor interne pentru procesul de luare a deciziilor.	[39, p. 10]
7.	Țurcanu V. și Bajerean E.	Republica Moldova	Contabilitatea de gestiune constituie o metodologie pentru generarea de informații destinate utilizatorilor interni, reflectând operațiunile interne ale entității, facilitând luarea de decizii manageriale și furnizând indicatori concreți.	[110, p. 237]
8.	Popovici A. și Cauș L.	Republica Moldova	Contabilitatea de gestiune este un sistem format din proceduri contabile și indicatori utilizați în scopul analizei economice, bugetării, calculării costurilor, stabilirii normelor și formării prețurilor, servind astfel drept fundament pentru luarea deciziilor la diferite nivele de management ale entității economice.	[94, p.195]

Sursa: elaborat de autor

Reprezentanții abordării anglo-saxone/tradiționale/conservative a controlului de gestiune

Nr.	Savantul	Țara	Esența ideilor reformulate	Bibliografia
1.	Fayol H.	Franța	Controlul de gestiune este perceput ca un mecanism de control cu caracter sancționator, fiind destinat verificării și atingerii unei norme predefinite în rezultatul unei acțiuni.	[34, p.19]
2.	Dumitrana M.	România	Controlul nu ar trebui să fie considerat doar în legătură cu sancțiunile, ci reprezintă procesul de a ghida, controla și înțelege.	[34, p.19]
3.	Mayo J. și McGregor D.	SUA	Controlul de gestiune este un sistem de informații conceput pentru a evalua performanța. Odată cu evoluția economiei, obiectivele și funcțiile controlului de gestiune se adaptează la nevoile managerilor.	[25, p.20]
4.	Simion R. și Otlez D.	Franța	Controlul de gestiune reprezintă un ansamblu de proceduri bazate pe informații pe care managementul le utilizează pentru a menține sau a modifica anumite aspecte ale activității entității.	[25, p.20]
5.	Boisselier P.	Franța	Controlul de gestiune reprezintă un proces care, înainte de a întreprinde o acțiune, direcționează și evaluează desfășurarea acesteia pentru a lua măsuri utile.	[128, p.89]
6.	Depuy Y.	Franța	Controlul de gestiune utilizează puncte de referință bazate pe indicatori de performanță motivați pentru actorii (managerii) implicați și legați de aspectele economice.	[128, p.125]
7.	Anthony R.	SUA	Controlul de gestiune reprezintă un proces prin care se asigură obținerea și utilizarea eficientă a resurselor în scopul atingerii obiectivelor entității, și totodată, un proces menit să motiveze și să încurajeze responsabilii să desfășoare activități care să contribuie la realizarea obiectivelor stabilite de entitate.	[34, p.19]
8.	Aslău T.	România	Controlul de gestiune în cadrul unei entități nu doar acționează ca un sistem de protecție împotriva pierderilor de diverse tipuri, ci și prin capacitatea sa, furnizează o imagine clară asupra corectitudinii implementării politicilor promovate de conducere.	[5, p.13]
9.	Epuran M.	România	Controlul de gestiune monitorizează conformitatea cu planurile din domeniul contabilității, furnizând informații reale cu privire la venituri și costuri/cheltuieli, acestea fiind apoi comparate cu estimările inițiale.	[44, p.34]
10.	Ionașcu I. și Stere M.	România	Controlul de gestiune este o tehnică de evaluare și control care se concentrează exclusiv asupra domeniului contabilității analitice.	[65, p.18]
11.	Mazarachi C.	România	Controlul de gestiune este o funcție esențială a conducerii, având rolul de a armoniza și reglementa interesele individuale.	[82, p.258]

Nr.	Savantul	Țara	Esența ideilor reformulate	Bibliografia
12.	Robu D.	România	Controlul de gestiune este conceput ca un sistem deschis către mediul extern, compus din trei componente distincte: subsistemul tehnologic (reprezentând însăși entitatea), subsistemul de conducere (luarea deciziilor) și subsistemul de informare.	[98, p.6]
13.	Șeremet A.D.	Federația Rusă	Controlul de gestiune reprezintă o unealtă pentru colectarea și utilizarea informațiilor în scopul sprijinirii și coordonării deciziilor de planificare și control în interiorul unei entități.	[169, p.213]
14.	Filipiev D. și Bepalova I.	Federația Rusă	Fiecare eveniment sau aspect individual din contabilitate, în contextul general, implică verificarea corectitudinii acțiunilor economice desfășurate.	[170, p.64]
15.	Țurcanu V.	Republica Moldova	Scopul controlului de gestiune era inițial verificarea respectării unor norme prestabilite, însă în prezent, acest obiectiv a fost înlocuit de controlul bugetar.	[109, p.333]
16.	Nederița A., Grabarovschi L., Caraman S. și Cușmăunsă R.	Republica Moldova	Controlul de gestiune implică comparația rezultatelor reale cu cele planificate, cu scopul de a identifica abateri și de a corecta diferențele.	[39, p.10], [35, p.17]
17.	Bugaian L.	Republica Moldova	Controlul de gestiune este un proces care se concentrează pe asigurarea dezvoltării acțiunilor în conformitate cu planurile stabilite.	[29, p.53]

Sursa: elaborat de autor

Reprezentanții abordării moderne/independente/progresivă a controlului de gestiune

Nr.	Savantul	Țara	Definiții	Bibliografia
1.	Alazard C. și Separi S.	Franța	„controlul de gestiune, în afară de cunoașterea costurilor, ajută gestionarii să orienteze actorii (managerii) pentru a organiza și pilota performanța”	[131, p.204]
2.	Gervais M.	Franța	„controlul de gestiune constituie un ansamblu de procese, prin care managerii se asigură că resursele sunt obținute și utilizate cu eficiență, eficacitate și relevanță, conform obiectivelor entității, iar acțiunile se desfășoară în sensul strategiei definite”	[134, p.15]
3.	Grenier	Franța	„controlul de gestiune caută să conceapă și să elaboreze instrumentele de informare, care să permită responsabililor să acționeze, realizând coerența economică globală dintre obiective, mijloace și realizări”	[128, p.73]
4.	Burlaud A. și Simion C.	Franța	„controlul de gestiune este un model cibernetic, care acționează prin ajustări succesive, compară previziunile cu realizările și determină măsuri corective”	[131, p.27]
5.	Bouquin H.	Franța	„controlul de gestiune este garantul logicii economice, coerent cu strategia, asigură articularea proceselor de ansamblu, adresându-le conducerii”	[25, 130, p.25]
6.	Hongren C.	SUA	„controlul de gestiune cuprinde acțiunile de implementare a deciziilor de planificare și alegerea modului în care vor fi evaluate performanțele, precum și informațiile ce vor fi furnizate pentru luarea deciziilor viitoare”	[59, p.7]
7.	Briciu S. și Bârsan M.	România	„controlul de gestiune permite managementului să asigure dacă deciziile direcționare luate în diferite sectoare ale entității sunt coerente între ele și, pe termen scurt, acestea duc la îndeplinirea obiectivelor strategice”	[27, p.374, 378]
8.	Țurcanu V.	Republica Moldova	„controlul de gestiune este un instrument al managementului strategic”	[109, p.335]
9.	Bajerean E. și Bugar C.	Republica Moldova	„controlul de gestiune este în serviciul unei strategii și se sprijină pe un ansamblu de tehnici care au în comun participarea la distanță a comportamentelor, pe baza unor indicatori cuantificați (în unitate valorică sau fizică)”	[11, p.405]

Sursa: elaborat de autor

Elementele caracteristice ale controlului de gestiune

Nr.	Elementul caracteristic	Descrierea
1.	Scopuri	• atingerea unui nivel de gestiune a informației utile necesare pentru luarea deciziilor corecte de către management; • asigurarea controlului eficienței entității; • analiza performanțelor realizate de entitate; • stabilirea direcțiilor viitoare de dezvoltare a entității.
2.	Funcții	• funcția de previziune – presupune stabilirea obiectivelor; • funcția de realizare și control – presupune urmărirea realizărilor și stabilirea abaterilor obținute; • funcția de luare a deciziilor – examinarea rezultatelor obținute și întreprinderea acțiunilor de corectare.
3.	Obiecte	• resurse umane, financiare, corporale, necorporale și informaționale; • deciziile managerilor; • procesele din cadrul entității; • rezultatele obținute de entitate;
4.	Subiecte	• activitatea economică; • centrele de responsabilitate; • subdiviziunile structurale ale entității.
5.	Trăsături	• procese - nu acțiuni izolate; • conturează finalitatea procesului prin noțiunea de obiective; • dimensiune incitantă în corelație cu motivația responsabililor; • suport la pilotajul performanței entității; • oferă coerența dintre strategie și gestiunea curentă a entității; • domeniu de acțiune mai largă și cuprinzătoare decât costul.
6.	Norme/Principii	• principiul responsabilității (delegării): ✓ responsabilitățile implică un superior; ✓ delegarea implică control; ✓ responsabilitatea implică justificare. • principiul controlabilității performanțelor care revin structurii respective; • principiul exhaustivității: fiecare postură de bilanț și indicatorul situației de profit și pierdere trebuie alocate unui centru de responsabilitate concret, astfel se reduce riscul performanțelor.

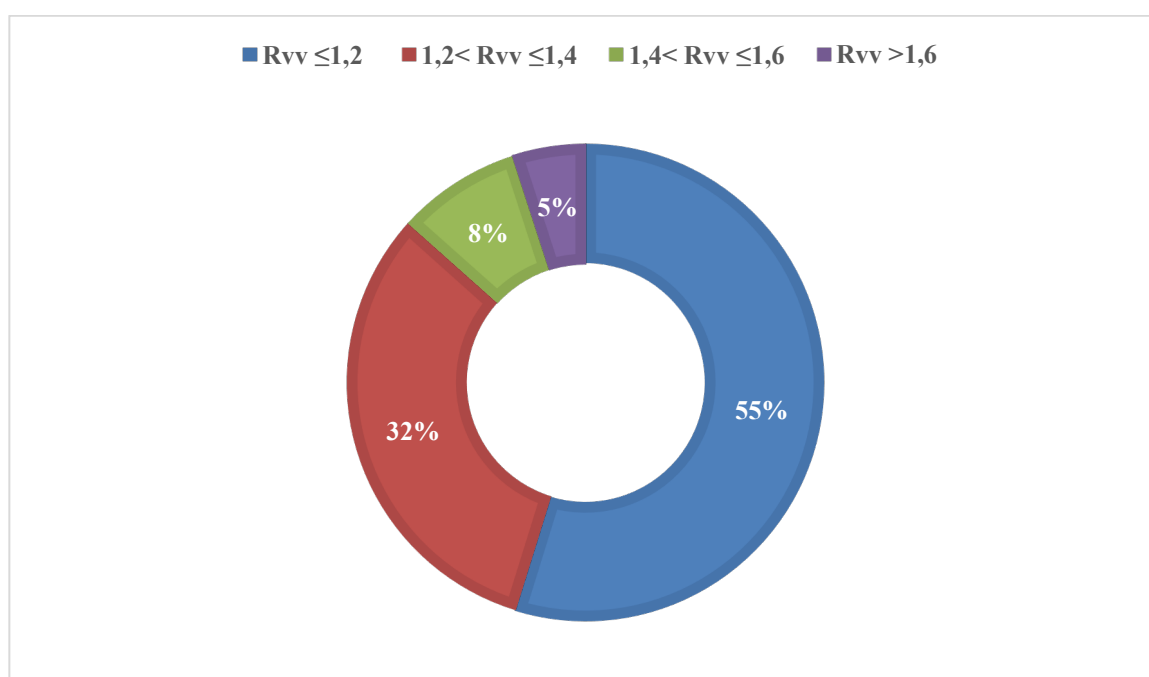
Sursa: elaborat de autor în baza [101, p.418]

Datele financiare aferente implementării principiului lui Pareto

Tabelul A13.1. Rentabilitatea vânzărilor per grupuri de marfă pentru anul 2020

Grupe de marfă după intervalul de rentabilitate	Venitul din vânzări, lei	Cota în totalul vânzărilor, %
$R_{vv} \leq 1,2$	1 868 283,54	54,77
$1,2 < R_{vv} \leq 1,4$	1 087 641,64	31,89
$1,4 < R_{vv} \leq 1,6$	285 991,60	8,38
$R_{vv} > 1,6$	169 095,78	4,96
Total	3 411 012,56	100,00

Sursa: elaborat de autor în baza datelor B&D Electronics SRL

**Fig. A13.1. Rentabilitatea vânzărilor per grupuri de marfă pentru anul 2020**

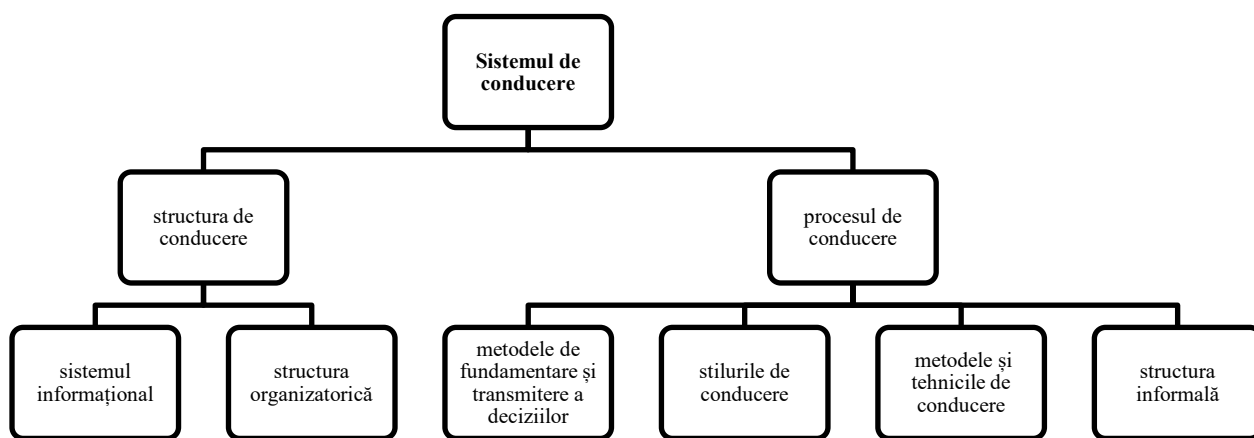
Sursa: elaborată de autor în baza datelor B&D Electronics SRL

Tabelul A.13.2. Rentabilitatea vânzărilor per grupuri de marfă pentru anul 2021

Grupe de marfă după intervalul de rentabilitate	Venitul din vânzări, lei	Cota în totalul vânzărilor, %
$R_{vv} \leq 1,2$	5 545 316,95	71,99
$1,2 < R_{vv} \leq 1,4$	1 927 266,38	25,02
$1,4 < R_{vv} \leq 1,6$	162 183,38	2,10
$R_{vv} > 1,6$	68 558,33	0,89
Total	7 703 325,04	100

Sursa: elaborat de autor în baza datelor B&D Electronics SRL

Componentele sistemului de conducere



Sursa: elaborat de autor

Structura organizatorică generală a entităţii

Departament	Nr.	Birou / Subdiviziune	Servicii / secții
7. Departamentul Administrativ (Административное отделение)	21	Biroul proprietarului / Consiliul de fondatori (Офис учредителей / Совет учредителей)	serviciul de management strategic (служба стратегического управления)
			serviciul de marketing strategic (служба стратегического маркетинга)
			serviciul tehnologic (служба технологии)
			serviciul organizatoric (служба построения)
			serviciul finanțe și active (служба финансов и ценных активов)
	20	Biroul solicitărilor oficiale (Офис официальных вопросов)	serviciul juridic (юридическая служба)
			serviciul relații publice (служба по связям с общественностью)
			serviciul de securitate (служба безопасности)
			serviciul de pază (служба охраны)
	19	Biroul Directorului Executiv / General (Офис директора)	serviciul adjunctului pentru probleme administrative (служба заместителя по административным вопросам)
			serviciul adjunctului pentru probleme tehnice (служба заместителя по техническим вопросам)
			serviciul adjunctului pentru relațiile cu publicul (служба заместителя по работе с публикой)
			serviciul de dezvoltare (служба развития)
			Consiliul Executiv (Исполнительный Совет)
			Consiliul Consultativ (Рекомендательный Совет)
1. Departamentul de Dezvoltare (Отделение построения)	1	Subdiviziunea de Resurse Umane și Direcționare (Отдел направления и персонала)	secția vitezei fluxului de particule (секция скорости потока частиц)
			secția dosarelor de funcții (секция должностных папок)
			secția de recrutare (секция найма)
			secția introducerii în funcție (секция введения в должность)
			secția de evidență a personalului (секция кадрового учета)
	2	Subdiviziunea de Comunicare (Отдел коммуникаций)	secția recepției (секция приемной)
			secția asigurării locurilor de muncă (секция обеспечения рабочих мест)
			secția trimiterilor postale (секция почтовых отправлений)
			secția de comunicare în scris (секция письменной коммуникации)
			secția de comunicare electronică (секция электронных коммуникаций)
	3	Subdiviziunea de Inspecții și Rapoarte (Отдел инспекций и докладов)	secția inspecțiilor/verificărilor (секция инспекций)
			secția de statistici (секция статистик)
			secția de etică (секция этики)
			secția recompenselor (секция поощрений)
			secția rudimentelor (секция рудиментов)
2. Departamentul de Distribuție (Отделение распространения)	4	Subdiviziunea de Promovare (Отдел Продвижения)	secția campaniilor de marketing (секция маркетинговых кампаний)
			secția revistei corporative (секция корпоративного журнала)
			secția materialelor de promovare (секция материалов по продвижению)
			secția promovării online (секция Интернет-продвижения)
			secția trimiterilor postale (секция почтовых рассылок)
			secția de publicitate în mass-media (секция рекламы в СМИ)
	5	Subdiviziunea de Înțelegere (Отдел Понимания)	secția publicațiilor (секция публикаций)
			secția de mostre (секция образцов)
			secția de oferte comerciale (секция коммерческих предложений)
			secția standurilor (секция стендов)
	6	Subdiviziunea de Vânzări (Отдел Продаж)	secția serviciului post-vânzare (секция обслуживания продаж)
			secția vânzărilor prin corespondență (секция продаж по письмам)
			secția de vânzări (секция продаж)
			secția vânzărilor corporative (секция корпоративных продаж)
			secția bazei de clienți sau secția CRM (gestiunea relațiilor cu clienții) (секция базы клиентов / секция CRM)
3. Departamentul de Finanțe (Финансовое отделение)	7	Subdiviziunea de Venituri (отдел Дохода)	secția conturilor de plată (секция счетов)
			secția colectării creanțelor (секция сбора дебиторской задолженности)
			secția colectărilor pe intern (секция внутренних сборов)
			secția colectării comisioanelor (секция сбора комиссионных)
			secția operațiunilor de casă (секция кассы)
			secția plăților fără numerar (секция безналичных оплат)
	8	Subdiviziunea de Cheltuieli (Отдел расходов / Disbursement)	secția de planificare financiară (секция подготовки финансового планирования)
			secția de verificare a conturilor de plată (секция проверки счетов)

		Department)	secția de plăți (секция оплаты)
			secția deconturilor de avans (секция авансовых отчетов)
			secția plăților salariale (секция заработной платы)
	9	Subdiviziunea de Evidență (Отдел учёта / Department of records, assets and materiel)	secția conturilor curente bancare (секция банковских счетов)
			secția casieriei (секция кассы)
			secția evidenței depozitare (секция складского учета)
			secția de contabilitate și raportare (секция учета и отчетов)
			secția de arhivare (секция архива)
4. Departamentul tehnic (Техническое отделение)	10	Subdiviziunea de planificare și aprovizionare (Отдел планирования и обеспечения)	secția de planificare (секция планирования)
			secția documentației tehnice (секция технологической документации)
			secția de aprovizionare (секция снабжения)
			secția de deservire a echipamentelor (секция обслуживания оборудования)
	11	Subdiviziunea de pregătire pentru tipar (Отдел допечатной подготовки)	secția de aprovizionare energetică (секция газо- и электрообеспечения)
			secția de design (секция дизайна)
			secția de primire și prelucrare a fișierelor (секция приема и доработки файлов)
			secția de pregătire a montajului paginilor (секция подготовки спусков полос)
	12	Subdiviziunea de Producție (Производственный отдел)	secția de de proofing și cromalin (секция пруфов и цветопроб)
			secția de tipar (секция печати)
			secția de finisare post-tipărire (секция постпечататных работ)
			secția lucrărilor subcontractate (секция субподрядных работ)
5. Departamentul de perfecționare profesională (Отделение повышения квалификации)	13	Subdiviziunea de Calitate (Отдел Качества)	secția de control tehnic (секция технического контроля)
			secția de sondaje privind calitatea (секция опросов по качеству)
			secția gestionării relațiilor cu clienții (секция улаживания клиентов)
			secția de control al standardelor (секция контроля стандартов)
	14	Subdiviziunea de formare a personalului (Отдел Обучения персонала)	secția de bibliotecă (секция библиотеки)
			secția de materiale de instruire (секция обучающих материалов)
			secția de programe individuale (секция индивидуальных программ)
			secția de formare internă (секция внутреннего обучения)
			secția de instruire și mentorat extern (секция внешнего обучения и наставничества)
	15	Subdiviziunea de Perfecționare (Отдел Совершенствования)	secția datelor consiliului pentru calitate (секция данных совета по качеству)
			consiliul pentru calitate (совет по качеству)
			secția controlului programelor de perfecționare (секция контроля программ совершенствования)
6. Departamentul de relații publice (Отделение по работе с публикой)	16	Subdiviziunea de Relații Publice (sau Subdiviziunea PR) (Отдел По связям с общественностью (или PR-отдел))	secția de imagine exterioară (секция внешнего вида)
			secția de recenzii/feedback (секция отзывов)
			secția de comunicare internă cu publicul (секция внутренних связей с общественностью)
			secția de relații cu publicul în Internet (секция связей с общественностью в Интернете)
			secția de relații cu mass-media (секция по работе со СМИ)
	17	Subdiviziunea de Servicii Introductive (Отдел Вводных услуг)	secția de vitrine și promovare (секция витрин и продвижения)
			secția de vânzări cu amănuntul (секция розничных продаж)
			secția de casierie (секция кассы)
			secția de aprovizionare cu mărfuri (секция поставок товара)
	18	Subdiviziunea Relații cu Partenerii (Отдел По работе с партнерами)	secția relații cu reprezentanții (секция по работе с представителями)
			secția relații cu partnerii (секция по работе с партнерами)
			secția relații cu asociațiile (секция по работе с ассоциациями)

Sursa: elaborat de autor

Instrumente aferente implementării computerizate a elementelor controlului de gestiune

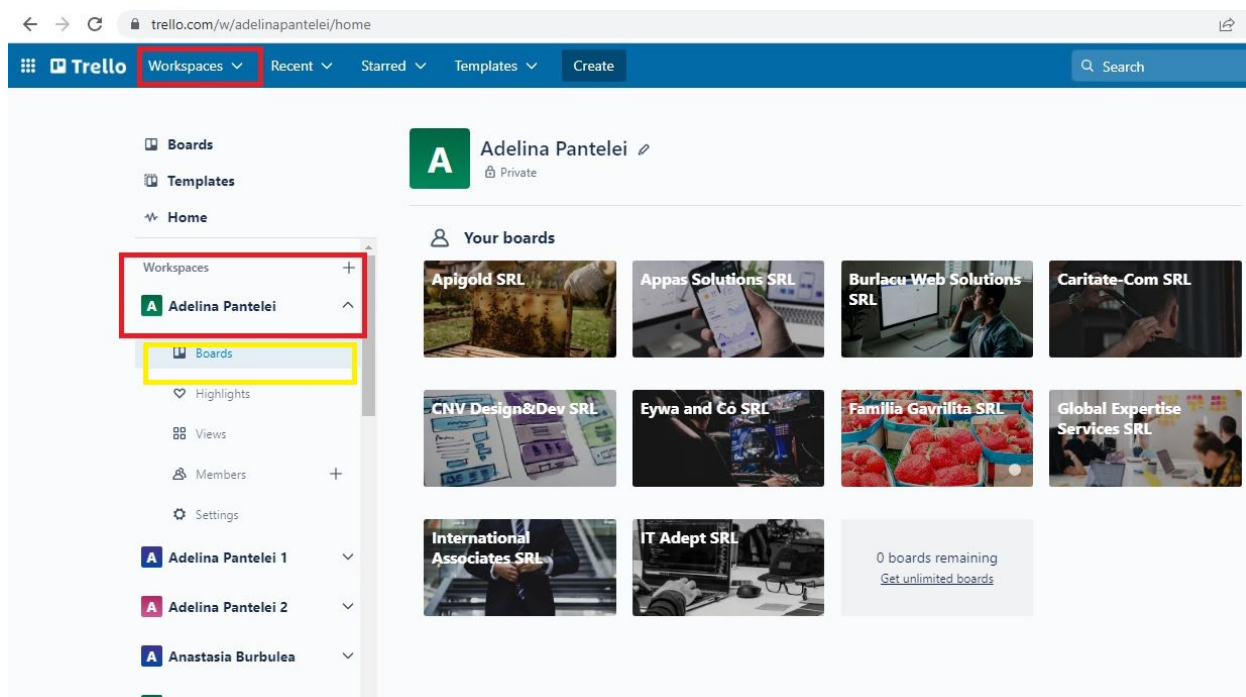


Fig. A16.1 Structura organizatorică pe orizontală implementată computerizat prin aplicația Trello

Sursa: datele entității Catygroup AV SRL

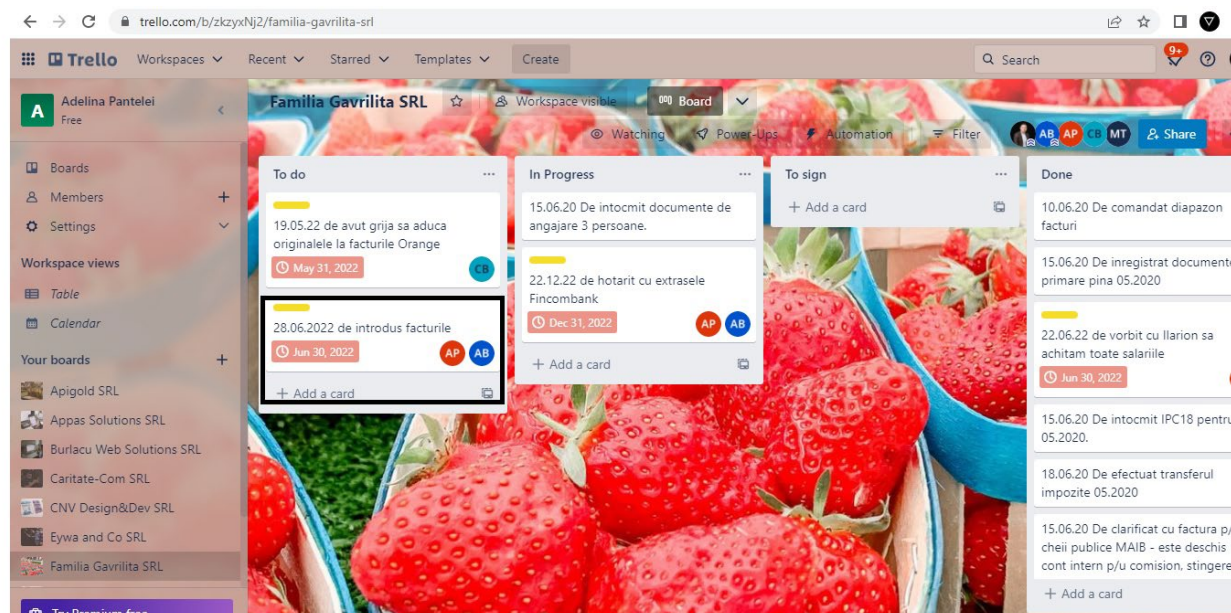


Fig. A16.2 Metoda Kanban implementată prin intermediul aplicației Trello

Sursa: datele entității de comerț Catygroup AV SRL

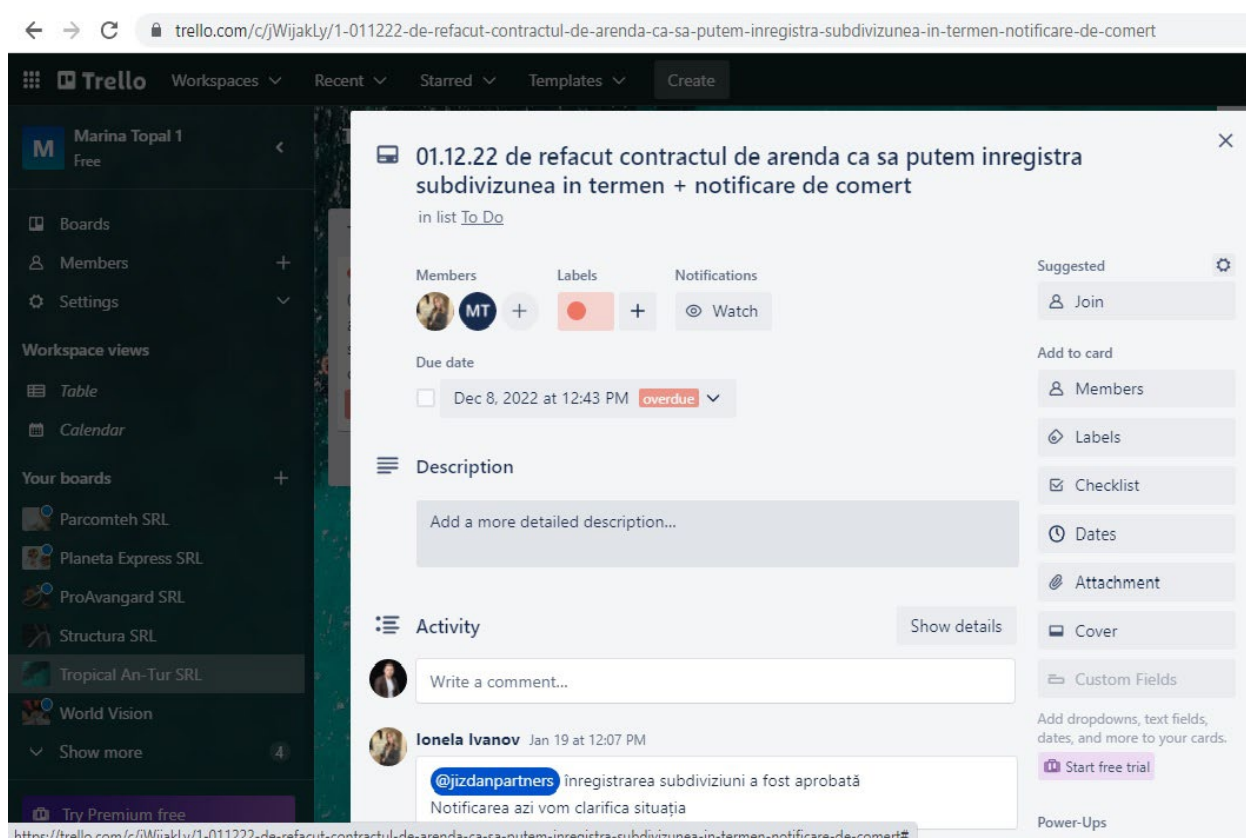


Fig. A16.3 Detalierea sarcinii în cadrul metodei Kanban

Sursa: datele entității Catygroup AV SRL

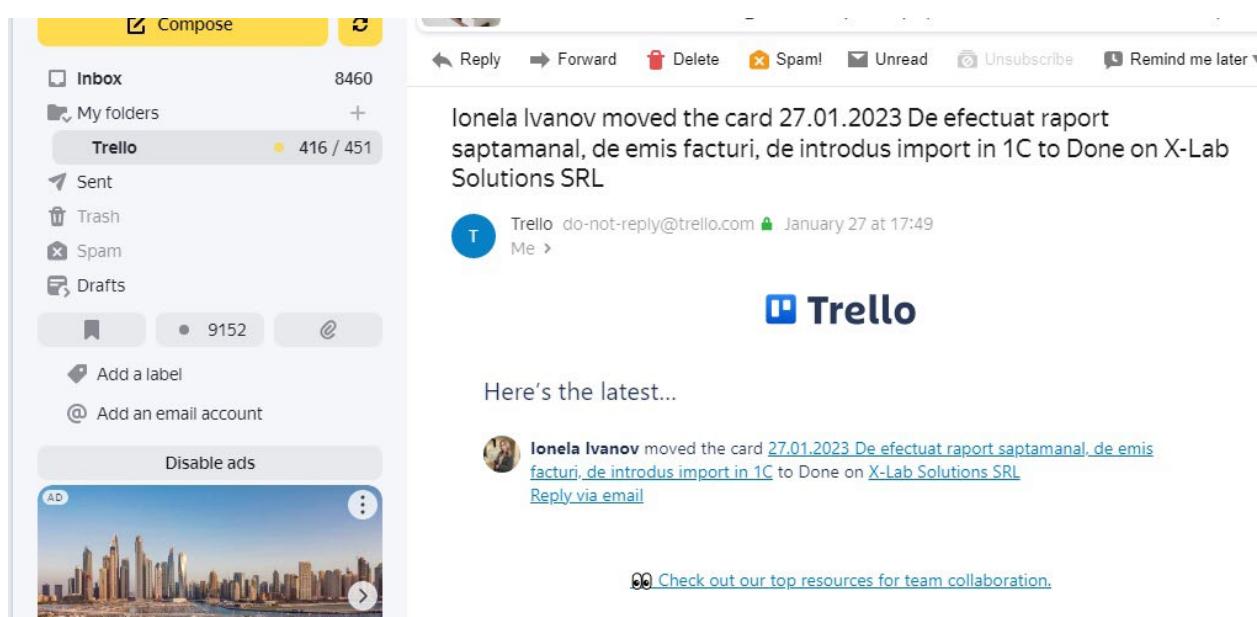


Fig. A16.4 Procesul de monitorizare a sarcinilor de către management

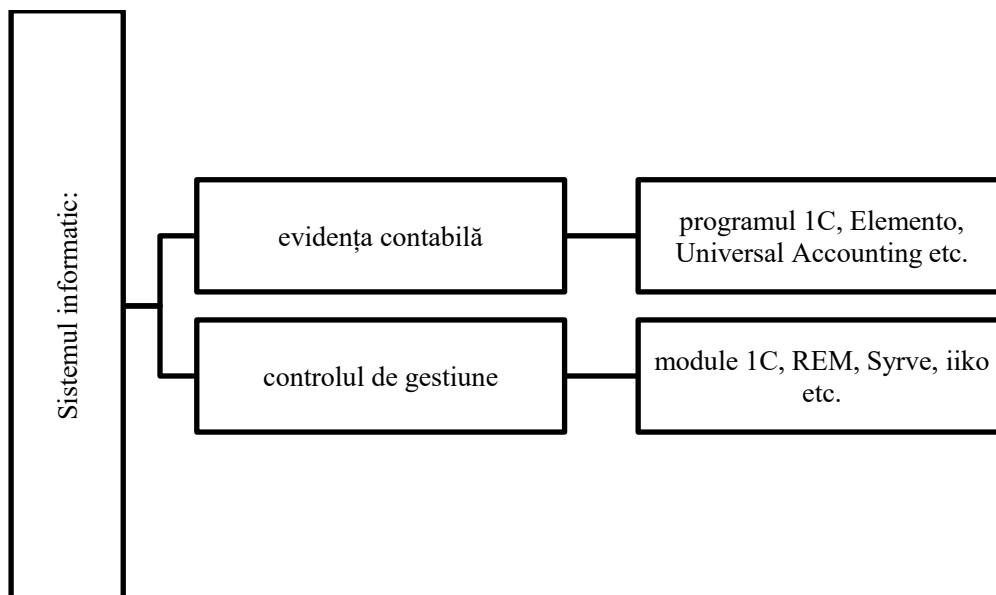
Sursa: datele entității Catygroup AV SRL

**Automatizarea proceselor în cadrul sistemului
de evidență contabilă în cadrul entităților de comerț**

Nr.	Denumirea procesului	Descrierea
1.	achiziții și logistică	Asigurarea calculării în mod automatizat a volumului de achiziții și consumului de marfă pe articole separate și soldurile la depozitul magazinului/entității comerciale. Cu ajutorul acestei funcții/instrument poate fi organizată procesul de logistică a mărfurilor și livrarea la timp la punctele de vânzare distincte din punct de vedere teritorial.
2.	gestionarea sortimentului de mărfuri și a politicii de formare a prețurilor acestora	Oferă instrumente de evaluare a cererii de mărfuri și lichidității acestora pe articole separat. Acest lucru creează posibilități reale de revizuire a sistemului/sistemelor de reduceri pentru vânzarea mărfurilor nevândute (nelichide) sau care se vând dificil.
3.	locul de muncă al casierului	Presupune un modul universal, ce îi permite casierului să accepte achitarea prin diferite modalități (cash sau cu cardul), să aplice reduceri și să accepte returnări de mărfuri.
4.	conectarea echipamentelor periferice	Instalarea de scanere pentru coduri de bară, cântare electronice, terminale de plată, case de marcat etc.

Sursa: elaborat de autor

**Sisteme informatice destinate organizării
contabilității și controlului de gestiune în entitățile de comerț**



Sursa: elaborată de autor

Raportul de primire și realizare a mărfurilor

denumirea întreprinderii		denumirea magazinului, secției						
Gastfănar (numele, prenumele)								
Circulația mărfurilor lunar după plan Circulația mărfurilor de la începutul lunii Până la sfârșitul perioadei de dare de seamă Limita stocurilor de marfă								
RAPORT DE PRIMIRE ȘI REALIZARE A MĂRFURILOR NR. _____ de la _____ până la _____ 20____								
nota		Completează gestionarul		Completează contabilitatea				
z/ua	nr.	de la cine a fost primit sau cui a fost eliberat	mărfuri	ambalaj	pentru înscriere în Jurnal pe-debit Nr. și pe credit			
					Nr. _____	Nr. _____	Nr. _____	Nr. _____
Venit		Stoc de la 20			X	X	X	X
Cheltuieli								
În total cheltuieli								
Stoc la 20 _____					Nr. cont. debit	suma	Nr. cont. debit	suma
			X					
			X					
Circulația mărfurilor cu amănuntul în total _____ lei _____ bani				Contabil-șef _____				
				semnătura _____				

Lista circulației ambalajului

[illegible]

Se anexează: note de venit _____ unități, note de întoarcere _____ unități

Gestionar _____
semnătura

Raportul cu notele anexate pe venit și pe cheltuieli l-a primit

Contabilul _____ semnătra

Notă de primire, control și aprobare

1. Raportul a fost prezentat în contabilitate „___” 20 ____ După verificare stocul
la sfârșitul perioadei de dare de seamă constituie:

2. După raport și notele anexate, prețurile sînt verificate: a mărfurilor _____ lei _____ ban
ambalaj _____ lei _____ bani

Contabilul

Gestlonar _____

APROB RAPORTUL: Președintele cîrmurii _____ " _____ 20

Ajustarea softului contabil pentru necesități manageriale

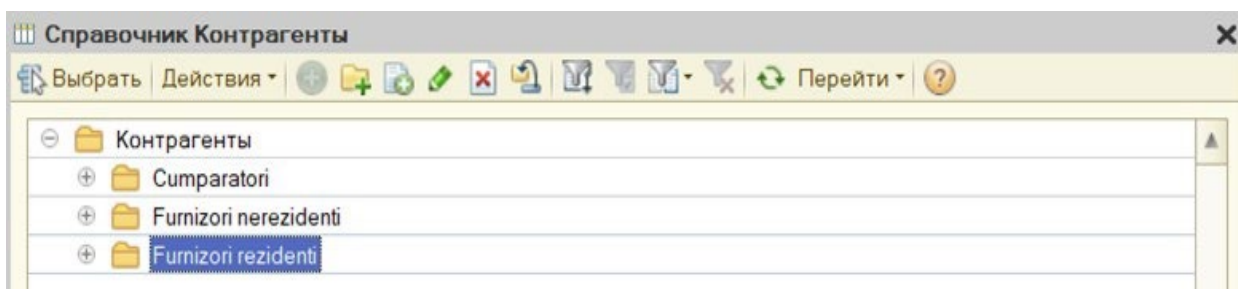


Fig. A21.1. Gruparea furnizorilor entității de comerț după criteriul geografic

Sursa: datele entității de comerț B&D Electronics SRL

Фискальный код	Учетн. ...	Контрагент	Полное наименование	Срок кредита	Индивидуальная скидка
	95	Furnizori rezidenti			
1018600026947	51	Alin BMC SRL	Alin BMC SRL	12	10.00
1002200009456	97	Commerce SRL	Commerce SRL		
1001600002384	96	Prod Lux SRL	Prod Lux SRL		
1019600022555	12	Restart Grup SRL	Restart Grup SRL		
1005603006450	14	SC IUSALMPRIM SRL	SC IUSALMPRIM SRL		
1003600104362	76	SC Tribor Prod	SC Tribor Prod		
1005600061139	87	Sc. Xpert PC. SRL	Sc. Xpert PC. SRL		
1004600001907	35	SIMPALS SRL	SIMPALS SRL		
1020606003310	68	Total Repair SRL	Total Repair SRL		
1002300002324	98	Trade Impex SRL	Trade Impex SRL		

Fig. A21.2. Informații detaliate privind furnizorii de mărfuri

Sursa: datele entității de comerț B&D Electronics SRL

Fig. A21.3. Informații particulare privind un furnizor concret de marfă

Sursa: datele entității de comerț B&D Electronics SRL

Сведения о контрагенте

Контрагент: Организация Alin BMC SRL

Руководитель

ФИО: Ion Popov Дата рождения: 10.09.1984 Тел моб.: +373 68015577 Тел раб.: 68015577

Ответственный по заказам

ФИО: Mircea Vasilescu Дата рождения: 26.08.1989 Тел моб.: +373 68158199 Тел раб.:

Ответственный по расчетам

ФИО: Vlad Parvulescu Дата рождения: 27.05.1970 Тел моб.: +373 78265441 Тел раб.:

OK Записать Закрыть

Fig. A21.4. Informații privind persoanele responsabile de achiziții și decontări din cadrul furnizorului de mărfuri

Sursa: datele entității de comerț B&D Electronics SRL

Код	Наименование	Дата начала	Дата окончания
1	Contract de achiziție nr. 27/4 din 02.01.2022	02.01.2022	01.01.2026

Fig. A21.5. Informații privind contractele încheiate cu furnizorii de mărfuri

Sursa: datele entității de comerț B&D Electronics SRL

Контрагент	Дата	Номер ТТН	Вид ТМЦ	ТМЦ Номенклатурный код	ТМЦ	Ед. изм.	Ставка НДС	Количество	Себестоимость за единицу	Сумма
2Service BV			Товары	435	GH82-18849E SAMSUNG LCD Display G975F	buc	Основная 20%	630	954.98	601 636.53
	23.03.2021	I7345	Товары	436	GH82-18849J SAMSUNG LCD Display G975F	buc	Основная 20%	1	3 655.76	3 655.76
	23.03.2021	I7345	Товары	437	GH82-18850B SAMSUNG LCD Display GALAXY G973F	buc	Основная 20%	1	3 613.25	3 613.25
	23.03.2021	I7345	Товары	69	GH82-19204A SAMSUNG LCD Display GALAXY A505 (A 50) BLACK	buc	Основная 20%	1	3 443.21	3 443.21
	23.03.2021	I7345	Товары	370	GH82-20838A N975 NOTE 10 Plus LCD BLACK	buc	Основная 20%	25	850.18	21 254.40
	23.03.2021	I7345	Товары	46	GH82-21669A SAMSUNG LCD Display A51 GALAXY A515 BLACK	buc	Основная 20%	1	3 910.81	3 910.81
	23.03.2021	I7345	Товары	346	GH82-22509A SAMSUNG LCD Display M215 Galaxy M21 Black	buc	Основная 20%	25	1 105.23	27 630.72
	23.03.2021	I7345	Товары	438	GH82-23019A SM-A415F	buc	Основная 20%	15	882.06	13 230.86
	23.03.2021	I7345	Товары	63	GH97-20738A SAMSUNG LCD Display GALAXY J530 BLACK	buc	Основная 20%	1	1 105.23	1 105.23
	23.03.2021	I7345	Товары	80	GH97-20738C SAMSUNG LCD Display GALAXY J530 GOLD	buc	Основная 20%	10	775.79	7 757.86
	23.03.2021	I7345	Товары	59	GH97-21931A SAMSUNG LCD Display J600 GALAXY J6 2018 BLACK	buc	Основная 20%	10	775.79	7 757.86
	05.04.2021	I 8842	Товары	55	GH82-18849A SAMSUNG LCD Display G975 GALAXY S10 PLUS BLACK	buc	Основная 20%	10	701.40	7 013.95
								5	3 618.65	18 093.27

Fig. A21.6. Raportul privind importurile de marfă

Sursa: datele entității de comerț B&D Electronics SRL

Отчет по импорту								
Сформировать Варианты отчетов								
Период с: 01.01.2021 по: 31.12.2021								
TMЦ	Номенклатурный код					Количество	Себестоимость за единицу	Сумма
Дата	Номер ТТН	Вид ТМЦ	Контрагент	Ед. изм.	Ставка НДС	о		
GH97-21065A SAMSUNG LCD Display N950 NOTE 8 BLACK	113					2	2 815,76	5 631,52
05.04.2021	18842	Товары	2Service BV	buc	Основная 20%	1	2 809,78	2 809,78
22.09.2021	125647	Товары	APEX TECHNOLOGY GMBH	buc	Основная 20%	1	2 821,74	2 821,74

Fig. A21.7. Raportul privind importurile de marfă axat pe fiecare poziție de marfă, unde prețul de achiziție nu diferă semnificativ

Sursa: datele entității de comerț B&D Electronics SRL

Отчет по импорту								
Сформировать Варианты отчетов								
Период с: 01.01.2021 по: 31.12.2021								
TMЦ	Номенклатурный код					Количество	Себестоимость за единицу	Сумма
Дата	Номер ТТН	Вид ТМЦ	Контрагент	Ед. изм.	Ставка НДС	о		
N8x LCD+TOUCH	608					10	588,57	5 885,70
16.09.2021	125223	Товары	Fortone Limited	buc	Основная 20%	5	635,65	3 178,24
27.07.2021	120170	Товары	Landro International LTD	buc	Основная 20%	5	541,49	2 707,46

Fig. A21.8. Raportul privind importurile de marfă axat pe fiecare poziție de marfă, unde prețul de achiziție diferă în funcție de furnizor

Sursa: datele entității de comerț B&D Electronics SRL

Отчет по импорту								
Сформировать Варианты отчетов								
Период с: 01.01.2021 по: 31.12.2021								
Представление								
☒	Документ	Равно						
☐	Контрагент	Равно						
☐	Вид ТМЦ	Равно						
TMЦ	Номенклатурный код					Количество	Себестоимость за единицу	Сумма
Дата	Номер ТТН	Вид ТМЦ	Контрагент	Ед. изм.	Ставка НДС	о		
29.10.2021	129577	Товары	APEX TECHNOLOGY GMBH	buc	Основная 20%	1	2 561,42	2 561,42
GH97-21878A (1-23)	797					1	892,51	892,51
09.11.2021	130704	Товары	LUMINOR OYHELSINGIN SEUDUN	buc	Основная 20%	1	892,51	892,51
GH97-21878A SAMSUNG LCD Display A605 GALAXY A6 PLUS 2018 BLACK	48					2	951,34	1 902,68
26.05.2021	114159	Товары	LUMINOR OYHELSINGIN SEUDUN	buc	Основная 20%	2	951,34	1 902,68
GH97-21897A (1-21)	799					5	669,39	3 346,93
09.11.2021	130704	Товары	LUMINOR OYHELSINGIN SEUDUN	buc	Основная 20%	5	669,39	3 346,93
GH97-21897A (1-24)	801					38	669,32	25 434,23
09.11.2021	130704	Товары	LUMINOR OYHELSINGIN SEUDUN	buc	Основная 20%	37	669,39	24 767,26

Fig. A21.9. Instrumente de filtrare a informației privind furnizorii de marfă

Sursa: datele entității de comerț B&D Electronics SRL

Продажи по контрактам
За период 01.01.2022 - 31.12.2022

Код	Товар	ЕдИзм	По контракту	Отгружено	Остаток
Итого					

Fig. A21.10. Raportul de vânzări pe contracte

Sursa: datele entității de comerț B&D Electronics SRL

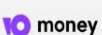
Integrarea instrumentului e-commerce pe pagina web a unității de comerț



Powered by:


Выберите способ оплаты





Ваш заказ

Сумма заказа	229.00 MDL
Номер заказа	589373
Продавец	Pandashop.md
Детали заказа	Корзина
Комиссия	0.00 MDL
Сумма к оплате:	229.00 MDL





Сумма к оплате: **229.00 MDL**

Выберите валюту

MDL

USD

EUR

Введите данные карты:

Номер карты



Годен до

CVV

Sursa: <https://www.pandashop.md/>

Extrasul operațiunilor cu carduri bancare

VICTORIABANK

Extrasul operațiunilor cu carduri bancare

Contract: CREATIVMARO SRL

Perioada: 01.09.2020-28.09.2020

Valuta: MDL

Data Pr.	Tip Card	Tip Tranz.	Suma	Comision	Spre Plata	Val.Dec.	Data Tranz.	Suma Tranz.	Val.Tr.	Cod Aut.	RRN
06.09.2020	VISA Cards	Retail	5625.00	-1294.58	4330.42	498	05.09.2020 23:17:23	5625.00	498	031716	024902659818
06.09.2020	VISA Cards	Retail	0.00	1125.00	1125.00	498	05.09.2020 23:17:23	0.00	498	031716	024902659818
17.09.2020	EuroCard/MasterCard	Retail	3600.00	-828.83	2771.17	498	17.09.2020 13:32:23	3600.00	498	218441	026102701190
17.09.2020	EuroCard/MasterCard	Retail	0.00	720.00	720.00	498	17.09.2020 13:32:23	0.00	498	218441	026102701190
27.09.2020	EuroCard/MasterCard	Retail	2750.00	-633.34	2116.66	498	27.09.2020 05:09:42	2750.00	498	R86698	027102734441
27.09.2020	EuroCard/MasterCard	Retail	0.00	550.00	550.00	498	27.09.2020 05:09:42	0.00	498	R86698	027102734441
		Total	11975.00	-361.75	11613.25			11975.00			

Sursa: datele entității Creativmaro SRL

Vânzarea mărfurilor la export cu achitarea prin servicii de plată internaționale

FACTURA

"CONTENTO GROUP" S.R.L.
str. Alba-Iulia 75/8, of.41
mun. Chisinau, MD-2071
Moldova, Republic of
+37379888909

BILL TO
GETFLUENCE SAS
TOULOUSE,
France

Invoice Number: 20

Invoice Date: December 17, 2021

Payment Due: January 1, 2022

Amount Due (EUR): €0.00

Services	Quantity	Price	Amount
Samsung Galaxy M52	1	€588.24	€588.24
Total:			€588.24
Payment on December 20, 2021 using PayPal:			€588.24
Amount Due (EUR):			€0.00

Fig. A24.1. Invoice-ul aferent mărfii exportate

Sursa: datele entității Contento Group SRL

Transaction History

April 01, 2022 through April 30, 2022



Contento Group SRL
info@hackrea.com

Date	Description	Status	Currency	Gross	Fee	Net
22/04/2022	General Credit Card Withdrawal ID: 6VR05491C3387040B	Completed	USD	-612,52	-5,00	-617,52
22/04/2022	General Currency Conversion ID: 0FC10346HG2075001	Completed	EUR	-588,24	0,00	-588,24
22/04/2022	General Currency Conversion ID: 1KK94834NG926502L	Completed	USD	617,52	0,00	617,52

Fig. A24.2. Raportul (transaction history) privind tranzacțiile PayPal

Sursa: datele entității Contento Group SRL



Denumirea Bancii:	B.C."VICTORIABANK" S.A. suc.nr.14 Chisinau	Codul Bancii:	VICBMD2X446
Extras din cont:	MD46VIO22581400399481MDL	Codul fiscal:	1020600008416
Denumirea Clientului :	CONTENTO GROUP S.R.L.	Valuta:	MDL
		Perioada:	01.04.2022 - 30.04.2022

Data procesarii	Detaliile tranzactiei	Suma tranzactiei (in valuta tranzactiei)	Data tranzactiei	Suma tranzactiei (in valuta contului)	Comision	TOTAL
11.04.2022	4*****1773 Comision_emitere initiala card Comision_emitere initiala card	0 MDL	11.04.2022	0,00	100,13	100,13
25.04.2022	4*****1773 CH Payment SGP Singapore PAYPAL*GRIBINCEA CONSTANT	612.52 USD	22.04.2022	11258,12	44,08	11302,20
25.04.2022	4*****1773 Retail LUX 4029357733 PP*2109CODE	-1.95 USD	22.04.2022	-36,09	0,00	-36,09
22.04.2022	MD46VI022581400399481MDL Payment To Client Contract Alimentarea contului de card bus	300 MDL	22.04.2022	300,00	0,00	300,00
30.04.2022	4*****1773 Balance Enquire MDA CHISINAU ATM VICTORIABANK 150	0 MDL	30.04.2022	0,00	1,17	1,17

Total Debitat :	36,09
Total Creditat :	11.558,12
Total Comisioane :	145,38
Sold la inceputul perioadei :	0,00
Sold la sfirsitul perioadei :	11.376,65
 Total blocat curent :	0,00
Suma disponibila curent:	11.337,73

DESCIFRAREA SUMELOR BLOCATE CURENT					
Data operatiunii	Detaliile tranzactiei	Suma tranzactiei (in valuta	Data tranzactiei	tranzactiei (in	TOTAL

Raport creat la data de 05.05.2022.



Fig. A24.3. Extrasul business cardului entității Contento Group SRL

Sursa: datele entității Contento Group SRL

Raportul de mărfuri (Товарный отчет)

SRL: , C/F:

Товарный отчет

01.04.2024 - 30.04.2024

Magazinul: ; Locația:

Дата	№ док.	Номер НН/ТТ Н	Поставщик			Сумма учетны х цен без НДС	Сумма базовы х цен с НДС	Сумма про- дажных цен с НДС	Вид
			Код	Наименование	ID				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	-			Depozitul central productie gata					Miscare interna
	-								
	-								
	-								
	-								
	-								
Итого приход									

Дата	№ док.	Номер НН/ТТ Н	Покупатель			Сумма учетны х цен без НДС	Сумма базовы х цен с НДС	Сумма про- дажных цен с НДС	Вид
			Код	Наименование	ID				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	-			Magazinul					Miscare interna
	-			Magazinul					Miscare interna
	-			cumpărător					Desfacere
	-			cumpărător					Desfacere
Итого расход									

Показатели	В учетных ценах	В базовых ценах	В продажных ценах
1	2	3	4
Остаток на начало периода			
Приход			
Расход по накладным			
Переоценки в накладных			
Остаток на конец периода			

Материально-ответственное лицо: _____

Sursa: elaborat de autor

**Documente aferente implementării controlului de gestiune
în entitățile de comerț tradiționale**

Tabelul A26.1 Raport de livrări: ridicarea de la depozit

Месяц	magazinul nr.			
	2022	2023	2024	2024/2023 %
01-Январь				%
02-Февраль				%
03-Март				%
04-Апрель				%
05-Май				%
06-Июнь				%
07-Июль				%
08-Август				%
09-Сентябрь				%
10-Октябрь				%
11-Ноябрь				%
12-Декабрь				%
TOTAL	0	0		%

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A26.2 Raportul de vânzări reale

Месяц					
	20 22	20 23	2024	2024/2023 %	Cauzele abaterilor
01-Январь				%	
02-Февраль				%	
03-Март				%	
04-Апрель				%	
05-Май				%	
06-Июнь				%	
07-Июль				%	
08-Август				%	
09-Сентябрь				%	
10-Октябрь				%	
11-Ноябрь				%	
12-Декабрь				%	
TOTAL				%	

Sursa: elaborat de autor

Extrasul contului societății emitente de monedă electronică



"BPay" S.R.L
 Адрес: мун. Кишинёв,
 бул. Дечебал 23/2 of. 17 А
 тел: /+373 22/ 837-155
www.bpay.md

Выписка по счёту. **12592561**. Валюта **MDL**.

Период: **01.08.2023 - 31.08.2023**

Владелец счёта: **DIKETO SRL**, рег. номер **1023600005106**.

R.Moldova, Chisinau, str. Calea Orheiului 109/2, ap.(of.) 34

№.	Дата	Описание	Контрагент	Платёжная система	Приход	Расход	Комиссия	Остаток
Входящий остаток								0
1	2023-08-21 10:52:52	Suplinirea contului Diketo prin terminal. Bon nr: 19002096861945509257	069498195	MMPS COM	600.00	-	18	582.00
2	2023-08-22 17:09:12	Operator95:Plati colectate pentru serviciul Diketo conform contractului nr. 573 din 2023-08-11	DIKETO SRL MD60ML000000022512301963	BANK TRANSFER MDL	-	582.00	0	0.00
3	2023-08-23 20:59:41	Suplinirea contului Diketo prin terminal. Bon nr: 16495594450837507604	078855689	MMPS COM	750.00	-	22.5	727.50
4	2023-08-24 18:14:22	Operator95:Plati colectate pentru serviciul Diketo conform contractului nr. 573 din 2023-08-11	DIKETO SRL MD60ML000000022512301963	BANK TRANSFER MDL	-	727.50	0	0.00
5	2023-08-25 11:10:32	Suplinirea contului Diketo prin terminal. Bon nr: 04266983381309442125	079946164	MMPS COM	1000.00	-	30	970.00
6	2023-08-28 18:39:13	Operator95:Plati colectate pentru serviciul Diketo conform contractului nr. 573 din 2023-08-11	DIKETO SRL MD60ML000000022512301963	BANK TRANSFER MDL	-	970.00	0	0.00
7	2023-08-28 18:39:40	Suplinirea contului Diketo prin terminal. Bon nr: 10480305851346905744	069704841	MMPS COM	750.00	-	22.5	727.50
8	2023-08-29 17:18:26	Operator95:Plati colectate pentru serviciul Diketo conform contractului nr. 573 din 2023-08-11	DIKETO SRL MD60ML000000022512301963	BANK TRANSFER MDL	-	727.50	0	0.00
Всего оборот					3100	3007		
Исходящий остаток								0.00

Sursa: datele entităţii Diketo SRL

Implementarea controlului relației cu cumpărătorii prin aplicația Bitrix24

The screenshot displays the Bitrix24 'Сделка' (Deal) management interface. At the top, the deal ID is #7078, associated with 'чина Татьяна - Municipiul Chisinau'. The interface includes a top navigation bar with tabs like 'Новая', 'Клиент думает', 'Заполнение данных кл...', 'Заказ принят', 'Отмена заказа', 'Ждем со склада', 'Заказ собран', 'Заказ отправлен', and 'Сделка успешна'. The main content area is divided into sections for 'О СДЕЛКЕ' (About Deal), 'Клиент' (Client), 'Доставка' (Delivery), and 'Дополнительно' (Additional). The 'О СДЕЛКЕ' section shows a sum of 640 Lei and a payment status of 'Оплачено' (Paid). The 'Клиент' section shows contact information for 'Татьяна чина'. The 'Доставка' section shows the delivery method as 'Posta Moldovei' and the tracking number 'DCB000183360RC'. The 'Дополнительно' section shows the deal type as 'Продажа' (Sale) and the source as 'Facebook - Открытая линия'. The right sidebar contains a list of tasks and a timeline of events, including 'Оплата обработана' (Payment processed) and 'Сделка успешно завершена' (Deal successfully completed).

Fig. A28.1. Etapele controlului de gestiune a relației cu cumpărătorii

Sursa: datele entității ProAvangard SRL

This screenshot shows the 'Доставка' (Delivery) and 'Итог сделки' (Deal Result) sections of the Bitrix24 interface. The 'Доставка' section displays the delivery method 'Posta Moldovei', the tracking number 'DCB000183360RC', and the delivery address 'Municipiul Chisinau'. The 'Итог сделки' section shows the deal status as 'Оплачено' (Paid) with a sum of 640 Lei. The right sidebar contains a list of tasks and a timeline of events, including 'Сделка успешно завершена' (Deal successfully completed) and 'Задача успешно завершена' (Task successfully completed).

Fig. A28.2. Modul de înregistrare a detaliilor aferente comenzilor/cumpărătorilor

Sursa: datele entității ProAvangard SRL

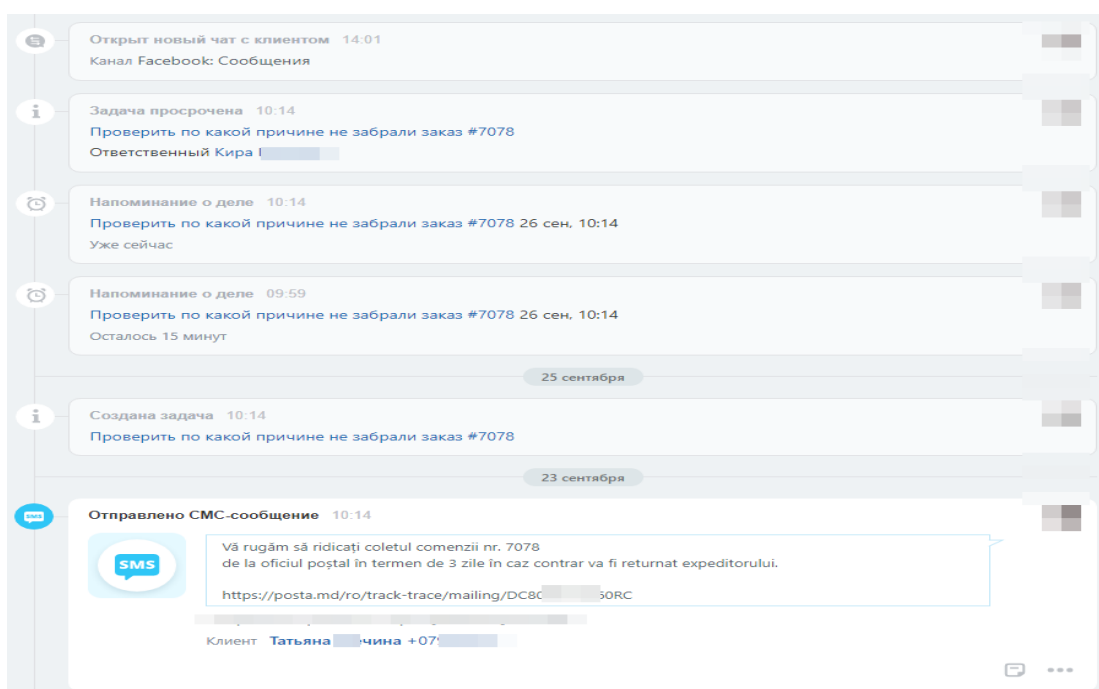


Fig. A28.3. Monitorizarea automatizată a relației cu cumpărătorii

Sursa: datele entității ProAvangard SRL

TFP3 si Trimitere Postala Ramburs 7078

ОБРАТНАЯ СВЯЗЬ СКАЧАТЬ

Отправить клиенту

SMS через REST API

E-mail

Открытая линия

Скопировать ссылку

QR код для оплаты

Реквизиты моей компании

Не заполнено

Печать и подпись

Клиент

Татьяна

Подписать

Редактировать документ

Редактировать шаблон

Expéditeur:

S.R.L.

IDNO: 10176

IBAN: MD78AG00000002251

BIC: AGRNMD2X

Mun. cel Mare,

Scrisoare ☐ Pachet mic ☒ Colet ☐ TP _____ lei

Valoarea declarată: 640 Lei

Ramburs: 640 Lei

Destinatar:

Татьяна

Adresa: Municipiul Chisinau, Chișinău, Str. Decebal,

Telefon: +0794

#7078

loc pentru cod bare

Greutate

NE RIEN INSCRIRE CI-DESSOUS - NU SCRITI NIMIC IAT JOS

Somma versée (Somma transférée)

Стр. 1/1

120%

Fig. 28.4. Generarea automatizată a documentelor primare justificative nemijlocit în aplicația utilizată pentru implementarea controlului de gestiune

Sursa: datele entității ProAvangard SRL

Implementarea controlului relației cu cumpărătorii prin prisma metodei Kanban

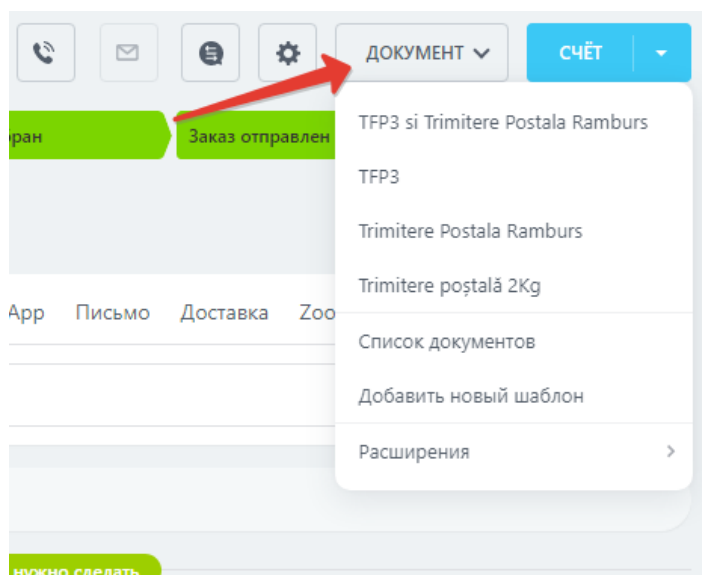


Fig. A29.1. Modalitatea de generare a documentelor primare justificative în cadrul aplicațiilor de implementare a controlului de gestiune

Sursa: datele entității ProAvangard SRL

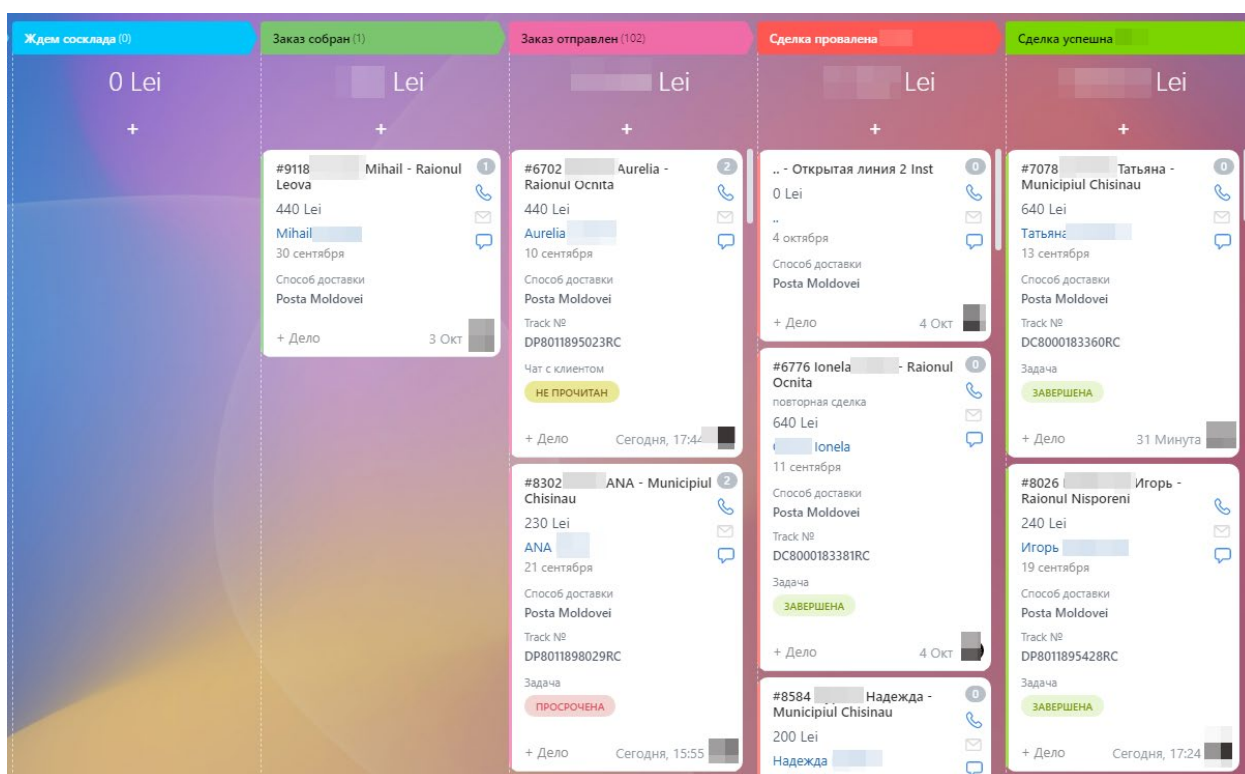


Fig. A29.2. Tabloul Kanban: implementarea categorizării comenzilor în funcție de rezultat

Sursa: datele entității ProAvangard SRL

SITUAȚIA DE PROFIT ȘI PIERDERE PRESCURTATĂde la 01.01.2022 până la 31.12.2022

Anexa 2

Indicatori	Cod rd.	Perioada de gestiune	
		precedenta	curenta
1	2	3	4
Venituri din vânzări	010	2088940	3135193
Costul vânzărilor	020	1862258	2871997
Profit brut (pierdere brută) (rd.010 - rd.020)	030	226682	263196
Alte venituri din activitatea operațională	040	70089	56546
Cheltuieli de distribuire	050		
Cheltuieli administrative	060	116873	159936
Alte cheltuieli din activitatea operațională	070	85194	11282
Rezultatul din activitatea operațională: profit (pierdere) (rd.030 + rd.040 - rd.050 - rd.060 - rd.070)	080	94704	148524
Rezultatul: profit (pierdere) financiar(ă)	090		
Rezultatul din operațiuni cu active imobilizate și excepționale: profit (pierdere)	100		
Rezultatul din alte activități: profit (pierdere) (rd.090 + rd.100)	110		
Profit (pierdere) până la impozitare (rd.080 + rd.110)	120	94704	148524
Cheltuieli privind impozitul pe venit	130	13966	19243
Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune (rd.120 - rd.130)	140	80738	129281

Sursa: datele entității ProAvangard SRL

SITUAȚIA DE PROFIT ȘI PIERDERE PRESCURTATĂde la 01.01.2021 pînă la 31.12.2021

Anexa 2

Indicatori	Cod rd.	Perioada de gestiune	
		precedenta	curenta
1	2	3	4
Venituri din vânzări	010	1361066	2088940
Costul vânzărilor	020	1249974	1862258
Profit brut (pierdere brută) (rd.010 - rd.020)	030	111092	226682
Alte venituri din activitatea operațională	040	74880	70089
Cheltuieli de distribuire	050		
Cheltuieli administrative	060	105783	116873
Alte cheltuieli din activitatea operațională	070	15116	85194
Rezultatul din activitatea operațională: profit (pierdere) (rd.030 + rd.040 - rd.050 - rd.060 - rd.070)	080	65073	94704
Rezultatul: profit (pierdere) financiar(ă)	090		
Rezultatul din operațiuni cu active imobilizate și excepționale: profit (pierdere)	100		
Rezultatul din alte activități: profit (pierdere) (rd.090 + rd.100)	110		
Profit (pierdere) pînă la impozitare (rd.080 + rd.110)	120	65073	94704
Cheltuieli privind impozitul pe venit	130	11226	13966
Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune (rd.120 - rd.130)	140	53847	80738

Sursa: datele entității ProAvangard SRL

SITUAȚIA DE PROFIT ȘI PIERDERE PRESCURTATĂde la 01.01.2020 pînă la 31.12.2020

Anexa 2

Indicatori	Cod rd.	Perioada de gestiune	
		precedenta	curenta
1	2	3	4
Venituri din vânzări	010	1619803	1361066
Costul vânzărilor	020	1452194	1249974
Profit brut (pierdere brută) (rd.010 - rd.020)	030	167609	111092
Alte venituri din activitatea operațională	040	1740	74880
Cheltuieli de distribuie	050		
Cheltuieli administrative	060	140519	105783
Alte cheltuieli din activitatea operațională	070	456	15116
Rezultatul din activitatea operațională: profit (pierdere) (rd.030 + rd.040 - rd.050 - rd.060 - rd.070)	080	28374	65073
Rezultatul: profit (pierdere) financiar(ă)	090		
Rezultatul din operațiuni cu active imobilizate și excepționale: profit (pierdere)	100		
Rezultatul din alte activități: profit (pierdere) (rd.090 + rd.100)	110		
Profit (pierdere) pînă la impozitare (rd.080 + rd.110)	120	28374	65073
Cheltuieli privind impozitul pe venit	130	9021	11226
Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune (rd.120 - rd.130)	140	19353	53847

Sursa: datele entității ProAvangard SRL

Datele privind veniturile din vânzări pentru analiza comparativă

Catygroup AV SRL
C/F 1016600007362

Обороты счета 611

Период: Январь 2022 г. - Август 2022 г.

Выводимые данные: сумма

Период	Нач. сальдо до деб.	Нач. сальдо кред.	Деб. оборот	Кред. оборот	221	Кон. сальдо до деб.	Кон. сальдо кред.
Январь 2022 г.				100 024,99	100 024,99		100 024,99
Февраль 2022 г.		100 024,99		824 334,74	824 334,74		924 359,73
Март 2022 г.		924 359,73		545 931,88	545 931,88		1 470 291,61
Апрель 2022 г.		1 470 291,61		312 513,94	312 513,94		1 782 805,55
Май 2022 г.		1 782 805,55		58 625,00	58 625,00		1 841 430,55
Июнь 2022 г.		1 841 430,55		50 278,34	50 278,34		1 891 708,89
Июль 2022 г.		1 891 708,89		48 957,75	48 957,75		1 940 666,64
Август 2022 г.		1 940 666,64		118 110,88	118 110,88		2 058 777,52
				2 058 777,52	2 058 777,52		2 058 777,52

Fig. A33.1 Veniturile din vânzări pentru perioada ianuarie-august 2022

Sursa: datele entității Catygroup AV SRL

Catygroup AV SRL
C/F 1016600007362

Обороты счета 611

Период: Январь 2023 г. - Август 2023 г.

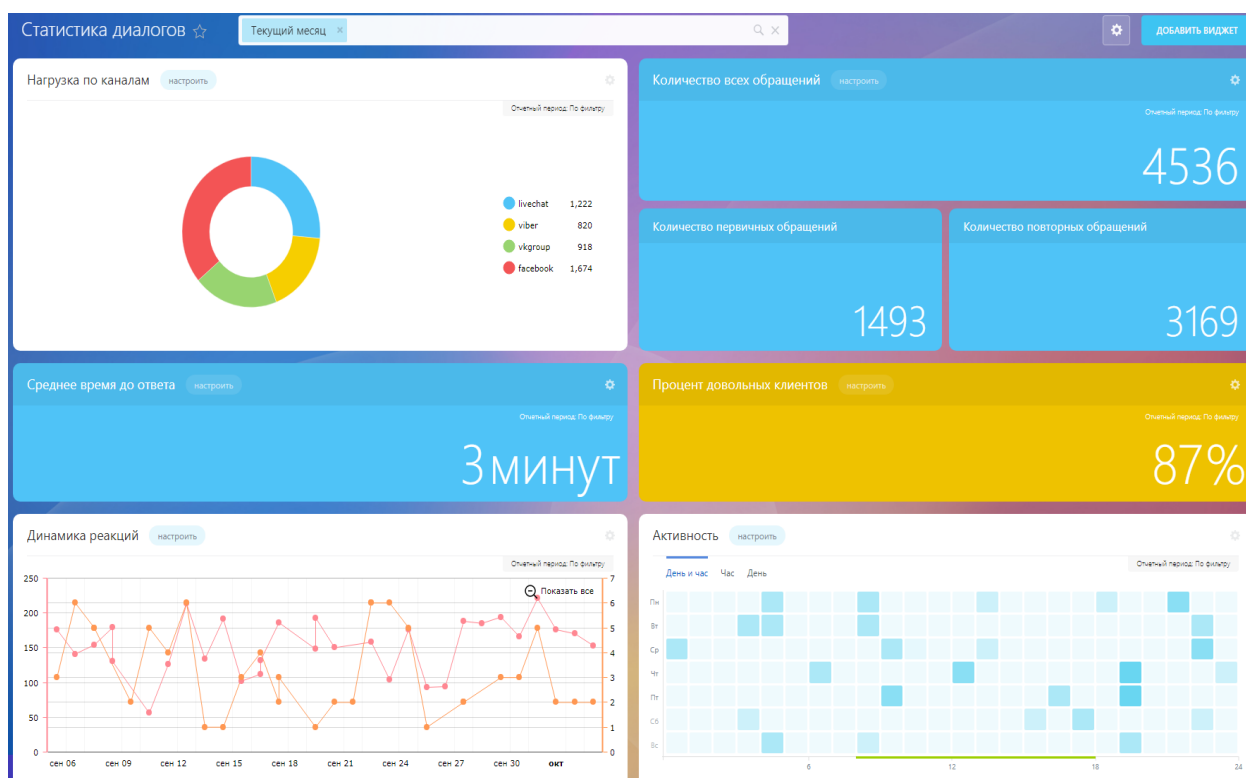
Выводимые данные: сумма

Период	Нач. сальдо до деб.	Нач. сальдо кред.	Деб. оборот	Кред. оборот	221	Кон. сальдо до деб.	Кон. сальдо кред.
Январь 2023 г.				140 289,15	140 289,15		140 289,15
Февраль 2023 г.		140 289,15		1 340 716,81	1 340 716,81		1 481 005,96
Март 2023 г.		1 481 005,96		465 009,89	465 009,89		1 946 015,85
Апрель 2023 г.		1 946 015,85		49 743,00	49 743,00		1 995 758,85
Май 2023 г.		1 995 758,85		47 736,50	47 736,50		2 043 495,35
Июнь 2023 г.		2 043 495,35		49 922,50	49 922,50		2 093 417,85
Июль 2023 г.		2 093 417,85		49 174,00	49 174,00		2 142 591,85
Август 2023 г.		2 142 591,85		111 405,41	111 405,41		2 253 997,26
				2 253 997,26	2 253 997,26		2 253 997,26

Fig. A33.2 Veniturile din vânzări pentru perioada ianuarie-august 2023

Sursa: datele entității Catygroup AV SRL

Raportul privind statistica dialogurilor



Sursa: datele entităţii ProAvangard SRL

**Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea
„B&D ELECTRONICS” SRL**



ACT

cu privire la implementarea rezultatelor cercetărilor științifice efectuate
de către dl Jizdan Andrei

pentru conferirea titlului de doctor în economie cu tema:

**„PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ȘI CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN
ENTITĂȚILE DE COMERȚ”**

Prezentul act confirmă implementarea propunerilor bazate pe cercetările științifice.

Astfel, la sugestia dlui Jizdan Andrei, pentru anul 2021 a fost implementat principiul lui Pareto în calitate de element al controlului de gestiune, pentru a stimula veniturile din vânzări.

Ținând cont de regula Pareto, entitatea a alocat același buget de marketing (reclamă) per total pentru anul 2021 (ca și pentru anul de gestiune precedent), dar strict focusat pe mărfurile cu rentabilitatea de până la 1,2.

Prin urmare, focusarea eforturilor managementului entității asupra grupeii de mărfuri cu rentabilitatea de până la 1,2 a generat creșterea cotei acestora în totalul vânzărilor de la 54,77% la 71,99%, adică cu 17,22 p.p. Restul grupelor de marfă au înregistrat diminunări ale cotei în totalul vânzărilor, deși veniturile din vânzări generate de grupa de mărfuri cu rentabilitatea între 1,2 și 1,4 au crescut valoric, cele mai afectate fiind grupele de marfă cu adaos comercial brut semnificativ (de lux). În același timp, veniturile din vânzări au crescut cu 4 292 312,48 lei, fapt ce confirmă rezonabilitatea aplicării acestui instrument al controlului de gestiune anume în entitățile de comerț.

Contribuția dlui Jizdan Andrei s-a materializat în confirmarea următoarei ipoteze, relevante pentru entitatea de comerț:

Deși adaosul comercial al mărfurilor de lux este considerabil mai mare, acestea generează cele mai mici venituri din vânzări. Prin urmare, creșterea ponderii lor în totalul vânzărilor probabil nu va contribui semnificativ la majorarea veniturilor pe entitate. Mărfurile cu adaos comercial mic se vând mai bine, deoarece sunt accesibile unui număr mare de cumpărători, în timp ce mărfurile mai scumpe (de lux) se vând mai puțin, fiind destinate unei nișe restrânse de clienți. În consecință, creșterea ponderii mărfurilor cu adaos comercial mic va conduce la creșterea veniturilor din vânzări.

Administrator Hanganu Mihail:

Digitally signed by Hanganu Mihail
Date: 2022.03.17 15:17:32 MSK
Reason: MoldSign Signature
Location: Moldova



**Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea
„FAMILIA GAVRILIȚA” SRL**



S.R.L. FAMILIA GAVRILITA
Călărași, Sadova
MD18FT222480100005278498
FinComBank S.A. suc.nr.1 Chisinau
1019600012897
<https://gavrilita.md/>

ACT DE IMPLEMENTARE

a rezultatelor cercetării științifice

din teza de doctor a dlui *Jizdan Andrei* cu tema:

**„PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ȘI CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN
ENTITĂȚILE DE COMERȚ”**

Prin prezentul act entitatea „Familia Gavrilita” SRL, c/f: 1019600012897, adresa juridică: Călărași, Sadova, confirmă aplicarea în practică a rezultatelor cercetării științifice din teza menționată, după cum urmează:

- implementarea structurii organizatorice specifice entităților de comerț cu mai multe magazine de vânzări cu amănuntul și vânzări cu ridicata;
- elaborarea departamentelor și subdiviziunilor în conformitate cu modelul de organigramă propus de către autor;
- luarea în considerare a funcțiilor specifice entităților de comerț cu mai multe magazine aferente:
 - subdiviziunilor de Promovare (nr. 4), de merchandising (nr. 5), de Vânzări cu amănuntul (nr. 6A), de Vânzări cu ridicata (nr. 6B) din Departamentul de Distribuție (nr. 2);
 - subdiviziunilor de Achiziții (nr. 10), de Depozitare (nr. 11), de Livrare (nr. 12) din Departamentul tehnic (nr. 4);
 - subdiviziunilor de Relații Publice (nr. 16), Servicii Complementare (nr. 17), Stimularea Cumpărătorilor (nr. 18) din Departamentul de relații publice (nr. 6).

Suntem de părere că rezultatele obținute de către autor în prezenta investigație vor contribui substanțial la dezvoltarea controlului de gestiune și managementului în entitățile de comerț și susținem aplicarea în practică a acestora.

Administrator Gavrilita Mihail:

**Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea
„CATYGROUP AV” SRL**

AVENTRO 

Beneficiar: S.R.L. CATYGROUP AV
Cod fiscal: 1016600007362
BIC: AGRNMD2X
IBAN: MD68AG000000022515874389
Valuta: MDL

ACT DE IMPLEMENTARE

a rezultatelor cercetării științifice

din teza de doctor a dlui **Jizdan Andrei** cu tema:

**„PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ȘI CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN
ENTITĂȚILE DE COMERȚ”**

Prin prezentul act entitatea „CATYGROUP AV” SRL, c/f: 1016600007362, adresa juridică: mun. Chișinău, Grătiești, str. Luceafărul, 7, confirmă aplicarea în practică a rezultatelor cercetării științifice din teza menționată, după cum urmează:

- implementarea structurii organizatorice și a elementelor controlului de gestiune prin utilizarea aplicației computerizate Trello;
- aplicarea metodei Kanban – în calitate de instrument al controlului de gestiune, în procesele de aprovizionare, stocare și depozitare, vânzare, gestionare a fluxului de numerar, care vizează încasarea mijloacelor bănești de la cumpărători, și achitarea cu furnizorii;
- adopția principiilor Kanban la toate nivelele de control de gestiune:
 - ✓ pe termen lung (control strategic);
 - ✓ anual (control de gestiune);
 - ✓ curent (control operațional).
- adaptarea metodei Kanban prin intermediul aplicației Trello la particularitățile activității de comerț desfășurate de entitate;
- organizarea posturilor de muncă, echipelor de vânzători, cumpărătorilor/clientilor, și sarcinilor pe baza principiilor Kanban, care presupun parcurgerea a patru etape de bază obligatorii:
 - ✓ To Do (sarcini de făcut);
 - ✓ In Progress (sarcini în proces);
 - ✓ To Sign (sarcini de semnat); și
 - ✓ Done (sarcini terminate).

Considerăm că rezultatele obținute de autor în această cercetare vor aduce o contribuție importantă la îmbunătățirea controlului de gestiune și a managementului în entitățile de comerț și susținem implementarea acestora în practică. Menționăm faptul că aplicarea principiilor Kanban cu ajutorul aplicației computerizate Trello, în domeniul comerțului, reprezintă un salt „calitativ” semnificativ în ceea ce privește furnizarea de informații operative, corecte și relevante necesare managementului entității pentru luarea deciziilor corelate cu obiectivele și strategia acesteia.

Administrator Osipov Veaceslav:



Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea „HYGGE” SRL



ACT cu privire la implementarea rezultatelor cercetărilor științifice efectuate de către dl Jizdan Andrei pentru conferirea titlului de doctor în economie cu tema: „PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ȘI CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN ENTITĂȚILE DE COMERȚ”

Prezentul act confirmă implementarea propunerilor bazate pe cercetările științifice, în special în domeniul transpunerii în practică a elementelor controlului de gestiune și structurii organizatorice specifice entităților din domeniul comerțului, prin metode și instrumente computerizate, după cum urmează:

- ajustarea structurii organizatorice generale pentru entitatea de comerț Hygge SRL reieșind din particularitățile activității comerciale desfășurate;
- implementarea în practică a softului CRM iiko (o soluție integrată pentru gestionarea relațiilor cu cumpărătorii și salariații, concepută pentru a ajuta întreprinderile să își optimizeze operațiunile și să îmbunătățească interacțiunile cu clienții; oferă funcționalități avansate pentru managementul vânzărilor, marketingului și personalului) pentru realizarea aplicării elementelor controlului de gestiune, în particular care vizează următoarele aspecte:
 - ✓ **gestionarea eficientă a datelor cumpărătorilor:** stochează și organizează informațiile detaliate despre cumpărători, inclusiv istoricul interacțiunilor și preferințele acestora;
 - ✓ **automatizarea proceselor de marketing:** permite crearea și implementarea campaniilor de marketing personalizate pentru a atrage și fideliza clienții.
 - ✓ **optimizarea proceselor de vânzări:** urmărește oportunitățile de vânzare și ajută la gestionarea pipeline-ului de vânzări pentru a maximiza conversiile;
 - ✓ **îmbunătățirea interacțiunii cu cumpărătorii:** asigură un suport eficient prin gestionarea solicitărilor și rezolvarea problemelor clienților, crescând astfel satisfacția și loialitatea acestora;
 - ✓ **analiza și monitorizarea performanței:** oferă rapoarte și analize detaliate care ajută la evaluarea și îmbunătățirea performanței afacerii.

Contribuția dlui Jizdan Andrei s-a materializat în ajustarea cu succes a structurii organizatorice aplicabile entităților economice în general, particularităților specifice ale activităților entităților de comerț în particular. La fel, structura organizatorică a entității s-a digitalizat prin implementarea aplicației iiko CRM – care reprezintă un element și instrument util în procesul de realizarea a controlului de gestiune la nivel de entitate.

Administrator Marius Solcan



**Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea
„CONSIGMA” SRL**

CONSIGMA SRL

mun. Chișinău, Tohatin, str. Sfânta Vineri, 15
MD73MO2224ASV72184747100, OTP Bank S.A., MOBBMD22
1012600039198

ACT DE IMPLEMENTARE

a rezultatelor cercetării științifice

din teza de doctor a dlui **Jizdan Andrei** cu tema:

„PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ȘI CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN ENTITĂȚILE DE COMERȚ”

Prin prezentul act entitatea de comerț „Consigma” SRL, c/f: 1012600039198, adresa juridică: mun. Chișinău, Tohatin, str. Sfânta Vineri, 15, atestă utilizarea practică a rezultatelor cercetării științifice din teza menționată, după cum urmează:

- implementarea metodei de depunere a mijloacelor bănești din casieria entității prin intermediul propriului încasator direct în terminalul cash-in, fără a interacționa cu reprezentanții băncii comerciale;
- în rezultatul implementării s-a constatat că anterior încasatorul petrecea la ghișeul băncii în mediu 35 minute, pe când odată cu implementarea modalității depunerii numerarului prin terminalele cash-in, procedura durează nu mai mult de 5 minute. Astfel, s-a înregistrat o economie de timp de circa 30 minute în mediu per o depunere de numerar;
- această economie de timp a permis îmbunătățirea eficienței operaționale și a redus costurile asociate cu manopera, a contribuit, de asemenea, la reducerea riscului de eroare umană și la sporirea securității în procesul de depunere a numerarului, pe lângă acestea, a crescut satisfacția angajaților datorită simplificării procedurilor și reducerii timpului petrecut la bancă.

Considerăm că rezultatele obținute de autor în această investigație vor aduce o contribuție semnificativă la îmbunătățirea controlului de gestiune și a managementului în entitățile comerciale și susținem implementarea lor în practică.



Ciumacenco Igor

Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea „BUCURIA” SA



Fondat în 1946

SA "Bucuria" MD-2004, or. Chisinau, str. Columna, 162

Anticamera:

Tel: +373 (22) 895600

Fax: +373 (22) 295700

e-mail: office@bucuria.md

ACT DE IMPLEMENTARE

a rezultatelor cercetării științifice

care contribuie la soluționarea unei probleme științifice importante

din teza de doctor a dlui *Jizdan Andrei* cu tema:

„PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ȘI CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN ENTITĂȚILE DE COMERȚ”

Prin prezenta, entitatea „Bucuria” SA confirmă aplicarea în practică a rezultatelor obținute care contribuie la soluționarea unei probleme științifice importante din teza menționată, după cum urmează:

- identificarea soluției care permite evidența cantitativ-valorică, fără achiziționarea unor echipamente și softuri performante costisitoare;
- elaborarea formulei pentru determinarea cantității de marfă vândută, la unitățile comerciale, prin aplicarea metodei de inventariere a stocului de marfă la sfârșitul fiecărei luni de gestiune;
- stabilirea corespondenței conturilor contabile aferentă evidenței cantitativ-valorice, pentru metoda propusă spre implementare descrisă mai sus;
- elaborarea și implementarea a două modele de acte contabile necesare pentru transpunerea în realitate a modalității propuse spre aplicare:
 - ✓ Raportul de primire și realizare a mărfurilor, care se completează de către vânzătorii unității comerciale, și de fapt reprezintă o inventariere la finele fiecărei luni de gestiune. În baza acestui document primar justificativ se reflectă veniturile din vânzări și TVA aferent, pe fiecare poziție de marfă separat;
 - ✓ Soldul și rulajul la depozit/unitate în prețuri de vânzare, în baza căruia se decontează valoarea contabilă a mărfurilor vândute, pe fiecare poziție de marfă separat.

Suntem de părere că rezultatele obținute de către autor în prezenta investigație vor contribui substanțial la dezvoltarea elementelor controlului de gestiune per unități comerciale în particular și per entitate – în general. La fel, modalitatea elaborată și implementată de autor, a contribuit semnificativ la alinierea evidenței contabile a entității la cerințele legislației în vigoare, mai ales în partea ce ține de gestiunea stocului de marfă precum și corespunderea datelor din contabilitate cu existența reală a mărfurilor în unitățile de comerț.

Director general Bucuria SA, Cechina Ecaterina:



**Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea
„ProAvangard” SRL**

ProAvangard SRL <i>Mereu mergând înainte</i>		
IBAN - MD81ML00000000022515286	C/f - 1008600008801	C/TVA - 0308203
Adresa: mun. Chișinău, str. Pădurii 13 (Combinatul Auto nr.4 din Chișinău SA)		
BC "Moldindconbank" S.A. fil. "Burebista" Chisinau	BIC MOLDMD2X328	petru.rotari.proavangard@mail.ru
Tel: 069 175 556; 068 35 35 35;	Administrator	Rotari Petru

ACT

**cu privire la implementarea rezultatelor cercetărilor științifice efectuate
de către dl Jizdan Andrei**

pentru conferirea titlului de doctor în economie cu tema:

**„PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ȘI CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN
ENTITĂȚILE DE COMERȚ”**

Prin prezenta, entitatea de comerț ProAvangard SRL, în persoana administratorului Petru Rotari, confirmă faptul că în procesul de investigație efectuat de către autor, rezultatele cercetării s-au materializat prin crearea în cadrul entității de comerț a două centre de responsabilitate:

- managerul pe aprovizionări/pe achiziții, și
- managerul pe sala de vânzări.

Autorul a contribuit semnificativ la elaborarea fișelor de post cu specificarea expresă a obligațiilor, atribuțiilor și responsabilităților. Fișele de post au servit în calitate de instrumente prin care au fost formalizate centrele de responsabilitate și funcțiile acestora.

Ca rezultat al implementării, conducerea entității a remarcat contribuția dlui Jizdan Andrei la îmbunătățirea aprovizionării unității de comerț cu marfă și la încetarea rupturilor în lanțul de achiziție, care se înregistrau anterior la entitate.

Această îmbunătățire a avut un impact semnificativ asupra operațiunilor zilnice, permițând unității de comerț să mențină un inventar adecvat și să răspundă prompt cerințelor clienților. De asemenea, datorită eforturilor și expertizei dlui Jizdan, s-a realizat o optimizare a costurilor de achiziție și a fost consolidată relația cu furnizorii, asigurând o aprovizionare continuă și eficientă. Această stabilitate nou dobândită a contribuit la creșterea satisfacției clienților și la îmbunătățirea performanței financiare a entității.

Administrator Rotari Petru:



**Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea
„CONTENTO GROUP” SRL**

CONTENTO GROUP SRL

mun. Chișinău, sec. Buiucani, str. Alba-Iulia, 75/8, ap.(of.) 41
MD51VI0225114000000019MDL, B.C."VICTORIABANK"S.A. suc.nr.14 Chisinau
1020600008416

ACT DE IMPLEMENTARE

a rezultatelor cercetării științifice

din teza de doctor a dlui **Jizdan Andrei** cu tema:

„PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ȘI CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN ENTITĂȚILE DE COMERȚ”

Prin prezentul act entitatea de comerț „Contento Group” SRL, c/f: 1020600008416, adresa juridică: mun. Chișinău, sec. Buiucani, str. Alba-Iulia, 75/8, ap.(of.) 41, atestă utilizarea practică a rezultatelor cercetării științifice din teza menționată, după cum urmează:

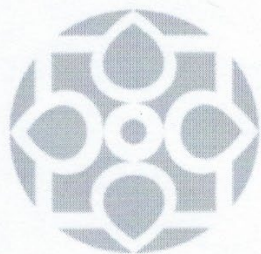
- implementarea serviciul de plată internațional PayPal pentru încasarea mijloacelor bănești de la cumpărătorii nerezidenți pentru mărfurile livrate;
- contabilizarea operațiunilor care vizează aplicarea în practică a serviciului de plată internațional PayPal, conform corespondenței de conturi contabile propuse de autor;
- identificarea documentelor primare justificative aplicate în practica internațională și relevante pentru astfel de operațiuni;
- determinarea statutului comisioanelor PayPal drept servicii financiare, respectiv aprecierea aspectelor privind TVA;
- stabilirea aspectelor fiscale privind impozitul pe venit și necesitatea reținerii acestuia la sursa de plată în contextul art. art. 91, 70 și 71 lit. b¹) din Codul fiscal.

Suntem convinși că rezultatele obținute de autor în această cercetare vor contribui semnificativ la optimizarea și îmbunătățirea contabilității și controlului de gestiune în entitățile de comerț și sprijinim ferm implementarea lor practică.

Administrator Gribincea Constantin:



**Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea
„DIKETO” SRL**



DI KETO

mun. Chișinău, sec. Rîșcani, str. Calea Orheiului, 109/3, ap.(of.) 52
MD60ML000000022512301963, BC "Moldindconbank" S.A. Sucursala "Zorile"
Codul bancii: MOLDMD2X330
1023600005106

ACT DE IMPLEMENTARE

a rezultatelor cercetării științifice

din teza de doctor a dlui **Jizdan Andrei** cu tema:

**„PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ȘI CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN
ENTITĂȚILE DE COMERȚ”**

Prin prezentul act entitatea de comerț „Diketo” SRL, c/f: 1023600005106, adresa juridică: mun. Chișinău, sec. Rîșcani, str. Calea Orheiului, 109/3, ap.(of.) 52, atestă utilizarea practică a rezultatelor cercetării științifice din teza menționată, după cum urmează:

- identificarea unei modalități noi de încasare a numerarului de la cumpărători fără aplicarea echipamentelor de casă și control, prin stabilirea relațiilor contractuale cu una sau mai multe societăți emitente de monedă electronică – care dispun de o rețea de terminale de plată cu acoperire teritorială la nivel național;
- elaborarea corespondenței conturilor contabile privind contabilizarea corectă a tranzacțiilor aferente comercializării mărfurilor cu achitarea prin intermediul instrumentelor de plată oferite de către societățile emitente de monedă electronică (BPAY).
- elaborarea unui model de document primar justificativ pentru recunoașterea și reflectarea veniturilor din vânzări în cazul aplicării modalității descrise mai sus: contul – comandă pentru vânzări cu achitarea prin intermediul instrumentelor de plată oferite de către societățile emitente de monedă electronică:

Cont-comanda



Număr invoice: 860734 4178 5507
 Termen de achitare: 28.06.2024
 Data expirării: 29.06.2024
 Data creării: 26.06.2024

De la: Către:
 860734 Persoana fizică

DIKETO SRL
 Кишинев
 Moldova, Republic of
 str.Calea Orheiului 109/2 ap.34
 37369682401
 svetacernei@gmail.com

#	SERVICIU	DESCRIERE	PRET UNITATE	CANTITATE	SUMA TOTALA
1	set Diketp	Premium	2 455,00 MDL	1	2 455,00 MDL

Suma spre plată: 2,455.00 MDL

PLĂTEȘTE

ANULEAZĂ

Suntem convinși că rezultatele obținute de autor în această cercetare vor contribui semnificativ la perfecționarea contabilității și controlului de gestiune în entitățile de comerț și sprijinim ferm implementarea lor practică.

Administrator CHERNEY SVETLANA:



Declarația privind asumarea răspunderii

Subsemnatul, declar pe răspundere personală că materialele prezentate în teza de doctorat sunt rezultatul propriilor cercetări și realizări științifice. Conștientizez că, în caz contrar, urmează să suport consecințele în conformitate cu legislația în vigoare.

Numele, prenumele

JIZDAN ANDREI

Semnătura



Data 24.09.2024

CURRICULUM VITAE

EXPERIENȚA PROFESIONALĂ



INFORMAȚII PERSONALE

Andrei Jizdan

09.04.1992

tel.: +373 681 581 67

e-mail: andrei@jizdan.md

PUNCTE FORTE

- Capacități manageriale pronunțate
- Abilități puternice privind luarea deciziilor
- Rezolvarea problemelor complexe

LIMBI VORBITE

Română – vorbitor nativ

Engleză – C1

Rusă – C2

Franceză – A2

ABILITĂȚI ȘI COMPETENȚE SOCIALE

Activități în medii multiculturale, în poziții unde comunicarea este importantă și în situații în care munca în echipă este esențială.

ALTE ABILITĂȚI ȘI COMPETENȚE

- capacitatea de a stabili priorități și de a lucra sub presiune;
- bun organizator;
- abilități de gestionare a timpului;
- competențe bune de comunicare și prezentare a informațiilor;
- abilități solide în matematică etc.

02/2015 – prezent

Managing Partner SRL

Jizdan & Partners, Chișinău

Jizdan & Partners este o companie notorie de consulting care deservește peste 150 de entități din cele mai diverse sectoare ale economiei naționale.

2023 – prezent

Consiliului Economic pe lângă Prim-ministrul RM

Participarea în procesul de elaborare a propunerilor pentru completarea, modificarea și conceperea proiectelor de acte normative și legislative în domeniul contabilității și fiscalității.

2023 – prezent

Moldova IT Park

- elaborarea Ghidului rezidentului MITP;
- elaborarea Ghidului activităților eligibile.

2020 – prezent

Formator în cadrul cursurilor de instruire:

AO „Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova” (AO ACAP RM), Chișinău

„Monitorul Fiscal FISC.MD” PP, Chișinău

„PROACTIVE”, Chișinău

Instruiri pentru contabili-practicieni în domeniul contabilității, SNC, impozite și taxe, analiză financiară, bugetare, legislație etc. cu genericul:

- „Metode electronice de decontare: riscuri și căile de prevenire ale acestora”;
- „E-comerț: generalități aferente fiscalității, contabilității și auditului” în cadrul cursurilor de perfecționare pentru auditori conform Programului de Dezvoltarea Profesională Continuă;
- „Comerțul electronic: regimul juridic, contabil și fiscal”;
- „E-comerț: tratamente juridice, contabile și fiscale” în cadrul cursului de perfecționare a contabililor;
- „Achitări online: aspecte fiscal-contabile”;
- „Metodele moderne de achitare electronică: aspectul contabil și fiscal” etc.

2021 – prezent

Co-Președinte al Board-ului

CPR Moldova - Centrul de Politici și Reforme

2020 – prezent

Autor și publicist „Monitorul Fiscal FISC.MD” PP, Chișinău

Peste 20 de articole și publicații, inclusiv:

- Vânzarea online a mărfurilor: prevederi juridice, contabile și fiscale;
- Metode electronice de decontare: unele aspecte fiscale și contabile;
- PayPal: aspecte privind TVA și impozitul pe venit;
- Magazin online ≠ Facebook ≠ Instagram ≠ Landing Page etc.

2017 – prezent

Autor și publicist „Contabilitate și Audit”, Chișinău

Peste 10 de articole și publicații, inclusiv:

- Magazinele online: unități comerciale virtuale sau reale?;
- Particularitățile contabile și fiscale aferente decontărilor efectuate prin intermediul sistemelor electronice de plată moderne;
- Terminalele de plată: considerații economice, contabile și fiscale etc.

COMPETENȚE TEHNICE

- experiență în audit și contabilitate;
- aptitudini în pregătirea bugetelor anuale;
- experiență în analiză financiară;
- complet familiarizat cu utilizarea computerului și abilități de programare;
- cunoștințe solide privind utilizarea 1C: Contabilitate;
- cunoștințe puternice ale aplicațiilor Microsoft Office (Word, Excel, Access, Power Point, Publisher).

2016 – prezent

Expert în taxe și finanțe

Alianța Întreprinderilor Mici și Mijlocii din Moldova, Chișinău

- participant activ în dezvoltarea Ghidului Întreprinderilor Mici din Moldova, elaborat cu sprijinul Biroului de Cooperare al Elveției și al Reprezentanței Ambasadei Confederației Elvețiene în Republica Moldova;
- participant activ în dezvoltarea www.startin.md - o platformă creată cu sprijinul PNUD Moldova, unde antreprenorii pot pune întrebări despre procesele birocratice complicate din Moldova și pot primi răspunsuri oficiale care clarifică aceste procese.

2011 – prezent

Contabil-șef și Consultant Financiar în cadrul diverselor entități locale și internaționale, Chișinău

- organizarea evidenței contabile;
- planificarea fiscală și analiza cadrului impozabil;
- optimizarea plăților fiscale;
- consultanță privind aplicarea taxelor și impozitelor conform legislației;
- ținerea evidenței contabile conform documentelor primare;
- întocmirea și prezentarea rapoartelor și dărilor de seamă organelor fiscale și organelor de statistică;
- asumarea interacțiunilor cu organele fiscale, CNAS, CNAM și organele de statistică.

INSTRUIRI ȘI EVENIMENTE

Speaker în cadrul mai multor seminare și webinare:

- „Sectorul IT: aspecte privind fiscalitatea, contabilitatea și auditul”, organizat în 2019 de Jizdan & Partners SRL, ACAP, cu participarea reprezentanților Serviciului Fiscal de Stat;
- „Companiile IT: e-Commerce, impozitul unic, asigurarea socială, IPC21, auditul etc.”, organizat în 2020 de Jizdan & Partners SRL, ACAP, ATIC, cu participarea reprezentanților CNAS;
- „Sectorul TIC: platforme online, auditul, politica bugetar-fiscală 2022, asigurarea socială, munca la distanță etc.”, organizat în 2021 de Jizdan & Partners SRL, ACAP, ATIC, MITP cu participarea reprezentanților CNAS.

EDUCAȚIE

Doctorat

Academia de Studii Economice din Moldova, Școala Doctorală

Masterat în Contabilitate și Audit

Academia de Studii Economice din Moldova, Școala Masterală de Excelență în Economie și Business

Licențiat în Contabilitate

Academia de Studii Economice din Moldova, Facultatea de Contabilitate

Internship „Contabilitate pentru începători”

AFAM (Association of Business Women from Moldova) & MACIP (Business Training and Consulting Center)

National Business Plan Competition for Young People, 10th edition

ANTiM (National Association of Young Managers)