

DE LA IAS LA IAS REVIZUITE SAU IFRS ÎN CONTABILITATEA ROMÂNESCĂ

LECT. UNIV. DR. VICTORIA BOGDAN

LECT. UNIV. DR. DORINA LEZEU

Universitatea din Oradea, Facultatea de Științe Economice

E-mail: vicbogdan@yahoo.com

Accounting in Romania has changed significantly since the early 1990s. The harmonisation of Romanian accounting regulations with those of the European Union and with the international financial reporting standards (IFRSs) of the International Accounting Standards Board (IASB) has given a true international dimension to Romanian financial reporting.

Este important pentru a înțelege mizele acestui început de mileniu III, că lumea contabilă asistă astăzi la două abordări de reformă a standardelor contabile, la nivel internațional, reforma IAS/IFRS, iar în Statele Unite, reforma principiilor general acceptate US GAAP. Prima abordare, cea internațională se bazează pe principii iar cea de a doua, cea americană se fundamentează pe reguli. Acestei abordări într-un limbaj adecvat vremurilor actuale îi mai spunem convergența IAS/IFRS – US GAAP. Dar concomitent asistăm și la un alt fenomen de apropiere a Standardelor Naționale de Contabilitate a diferitelor țări de IAS- uri, în contextul reglementar sau al piețelor de capital din regiunea respectivă.

Firește în asemenea termeni de mize subtile dacă privim și judecăm evenimentele prezente precum și cele viitoare, sistemul contabil care prinde contur trebuie să fie unul rafinat bazat pe IFRS – uri. Și oricât am fi dorit să credem că modelul IAS era cel după care US GAAP – urile se vor alinia, nu s-a întâmplat să fie așa. Dacă avem în vedere evoluția istorică și textele scrise ale FAS – urilor americane ce numără peste 140.000 de pagini, nici nu ne surprinde această stare de fapt. Realitatea este alta. Unele situații au creat supremația, destul de fragilă a IAS în favoarea US GAAP, vezi cazul Enron, Worldcom, etc. dar în esență Proiectul de Convergență Internațională înseamnă mai mult o apropiere a IAS de FAS americane. *Și ce era de făcut în aceste condiții?*

IASB și-a revizuit toată politica normalizatoare și a dat undă verde pentru noul produs, menit să intre în cursa pentru reconcilierea contabilă internațională, IFRS.

Dar, ce sunt IFRS? Standardele Internaționale de Raportare Financiară se regăsesc în următoarele structuri¹:

- standarde internaționale de raportare financiară elaborate ca atare de IASB;
- standarde internaționale de contabilitate (IAS) care au suportat, în prealabil un proces de revizuire prin eliminarea alternativelor, redundanțelor și conflictelor din interiorul lor;
- interpretările standardelor IFRS sau IAS: de tip nou, adică elaborate de IFRIC sau SIC – uri, elaborate de predecesorul său, Comitetul Permanent de Interpretare, care sunt supuse și ele revizuirilor, atunci când realitatea impune acest fapt.

Standardele IFRS, aplicabile în Europa, sunt cele care satisfac criteriile enunțate prin reglementare și care sunt aprobate printr-un mecanism cu două niveluri:

- unul politic, cu un comitet de reglementare contabilă; și
- celălalt tehnic, grupul consultativ de raportare financiară europeană, adică EFRAG.

Un standard contabil internațional nu poate să fie adoptat, în Europa, decât dacă el răspunde criteriilor:

¹ Feleagă N., Malciu Liliana, Reformă după reformă: Contabilitatea din România în fața unei noi provocări, vol. I, Eseuri despre analiza standardelor IAS – IFRS, Editura Economică, București, 2005, pag. 21

- nu este contrar principiului imaginii fidele enunțat de Directivele contabile europene, a 4 a și a 7 a, care vor rămâne în vigoare și toate societățile europene vor fi obligate să se refere la ele. În acest scop directivele au fost modernizate, pentru a se putea adapta unui număr de puncte de incompatibilitate cu IFRS. Ca urmare a acestui profund proces de convergență și armonizare, astăzi nu mai există cazuri de neconformitate, cel puțin după recentele studii și informații studiate de noi;
- standardul răspunde la interesul public european;
- satisface criteriile de inteligibilitate, relevanță, fiabilitate și comparabilitate, cerute de informarea financiară, necesară luării deciziilor economice și evaluării gestiunii conducătorilor societății.

Revenind la România, un număr aproximativ de 200 de firme, la 01.01.2006 vor trece la aplicarea IAS – urilor revizuite, IFRS și firește este vorba despre entitățile cotate la bursă, bănci, companii de asigurări, etc. Ne întrebăm într-o asemenea stare de lucruri dacă Ordinele 94/2001 și 306/2002 vor fi în curând „antichități”, câtă vreme până nu demult au fost reglementările cele mai reformatoare. Și uite cât de rapid și ireversibil evoluează evenimentele la nivel internațional!

Ce înseamnă la începutul anului 2005 IFRS în România?

Bineînțeles în afară de reacția imediată de reticență și angoasă. O reacție firească, de altfel, cu care profesionistul contabil în România s-a familiarizat deja transpunând cu umor-i caracteristic, totul în glumă: singura certitudine de astăzi este schimbarea, schimbarea și iarăși schimbarea.

Dar să trecem la lucruri tehnice și concrete. **IFRS 1 „Adoptarea pentru prima dată a IFRS - urilor”**, se va aplica de către societățile care au obligația să întocmească primele situații financiare IFRS. Acestea reprezintă primele situații care conțin o declarație explicită și fără rezerve de conformitate cu IFRS.

Punctul de plecare al unei contabilități organizate pe IFRS este bilanțul de deschidere IFRS, care se întocmește la deschiderea primului exercițiu pentru care se publică date comparabile în IFRS. Bilanțul de deschidere IFRS nu se publică dar pentru întocmirea lui trebuie respectate următoarele **reguli**:

1. se elimină din bilanț toate activele și datoriile care au existat conform referențialului național dar nu sunt recunoscute conform IFRS. De reținut este aspectul privind retratările generate de aplicarea IFRS 1 care afectează direct capitalurile proprii;
2. se recunosc în bilanțul de deschidere IFRS, activele și datoriile care nu au existat anterior dar îndeplinesc condițiile de recunoaștere conform referențialului internațional;
3. se evaluează activele și datoriile conform IFRS;
4. activele și datoriile se clasifică conform referențialului internațional. IFRS 1 precizează că standardele IFRS trebuie aplicate retroactiv. Se prevăd însă o serie de excepții facultative sau unele obligatorii de la aplicarea retroactivă a IFRS. Aceste excepții sunt legate în special de aplicarea IAS 19 și IAS 39 sau a prevederilor referitoare la grupările de întreprinderi.

Un alt standard de impact în mediul contabil românesc îl va constitui cel referitor la grupările de întreprinderi, **IFRS 3**. Acesta vine să înlocuiască IAS 22 iar principalul scop al normalizării acestei probleme de către IASB este convergența între referențialul internațional și cel american. Schimbările majore aduse de IFRS 3 se referă în esență la *eliminarea metodei uniunii de interese și la amortizarea fondului comercial, care este înlocuită cu aplicarea unui test anual de depreciere a acestuia*. Cu titlu de completare standardele clasice referitoare la consolidare au fost și ele revizuite și poartă astăzi denumiri noi:

- **IAS 27 „Situațiile financiare consolidate și separate (individuale)”**, în locul vechii denumiri „Situațiile financiare consolidate și contabilizarea participațiilor în filiale”;
- **IAS 28 „Investiții în întreprinderile asociate”**, în locul vechii denumiri „Contabilizarea participațiilor în societățile asociate”;
- **IAS 31 „Interese în asocierile în participație”** în locul denumirii vechi de „Informarea financiară relativă la participațiile în întreprinderile de tip joint-venture”.

Standardul IFRS 3 se aplică în toate cazurile de grupări de întreprinderi, cu excepția:

- a) grupărilor de întreprinderi în care entități sau întreprinderi separate sunt reunite pentru a forma asocieri în participație;
- b) grupărilor de întreprinderi între entități sau întreprinderi aflate sub control conjunctiv;
- c) grupărilor de întreprinderi care includ două sau mai multe entități mutuale;
- d) grupărilor de întreprinderi, în care entități sau întreprinderi separate fuzionează într-o singură întreprindere raportoare doar pe bază de contract, fără transfer de proprietate.

Un alt standard este **IFRS 5 „Activele pe termen lung deținute pentru vânzare și abandonurile de activități”**, care înlocuiește IAS 35 „Abandonul de activități”, recunoscut oficial în țara noastră sub titlul de „Activități în curs de întrerupere”.

În anumite situații o entitate cesionează un grup de active cu toate datoriile asociate în mod direct grupului respectiv, în cadrul unei tranzacții unice. O asemenea vânzare se poate constitui într-un grup de unități generatoare de numerar sau o parte dintr-o unitate generatoare de numerar. Grupul poate include orice categorie de active și orice categorie de datorii ale întreprinderii, inclusiv active curente și datorii curente.

Dacă un activ imobilizat, care intră în sfera de aplicabilitate a cerințelor de evaluare ale IFRS 5, constituie o parte dintr-un grup destinat vânzării, atunci cerințele de evaluare ale standardului se aplică grupului de active ca un tot unitar. Grupul în cauză este evaluat la cea mai mică valoare dintre valoarea sa contabilă și valoarea justă, mai puțin costurile generate de vânzare.

Există totuși șase categorii de active pentru care nu se aplică prevederile standardului IFRS 5, indiferent că ele sunt active individuale sau fac parte dintr-un grup destinat cedării:

- activele sau creanțele din impozite amânate, care vor fi contabilizate conform IAS 12;
- activele care rezultă din beneficiile acordate angajaților, conform IAS 19;
- activele financiare care intră în sfera de aplicare a standardului IAS 39;
- activele pe termen lung care sunt evaluate la valoarea justă, diminuată cu costurile estimate de vânzare, potrivit IAS 41;
- activele pe termen lung care sunt evaluate pe baza valorii juste, prevăzută de conținutul standardului IAS 40;
- drepturile contractuale aferente contractelor de asigurare, definite de standardul IFRS 4 „Contractele de asigurare”.

IASB a creat însă la acest început de mileniu III și standarde internaționale de raportare financiară afectate unor domenii și subiecte noi în contabilitate, este vorba despre: **IAS 2 „Plăți asimilate în acțiuni”**, **IAS 4 „Contractele de asigurare”** și „mezinel” **IAS 6 „Explorarea și evaluarea resurselor minerale”**.

În opinia noastră aceste standarde vor pătrunde destul de greu în practica contabilă a întreprinderilor românești, cel puțin pentru perioada imediat următoare. Ele însă vor face obiectul reflecțiilor, discuțiilor și cercetărilor în amfiteatrele universităților și a cursurilor de pregătire profesională organizate de structurile libere ale profesiei contabile.

IFRS 2 are ca obiectiv prezentarea raportării financiare aferente unei întreprinderi, când aceasta efectuează o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni. În acest sens, se solicită întreprinderii, în mod expres, să prezinte în contul de profit și pierdere și în bilanț efectele tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni, inclusiv cheltuielile asociate cu tranzacțiile, în care opțiunile pe acțiuni sunt acordate angajaților.

Standardul IFRS 4 se aplică pentru contractele în care o entitate preia un risc de asigurare, fie în calitate de asigurător, fie în calitate de reasigurător, precum și pentru contractele în care o entitate cedează riscul de asigurare unui reasigurător. El nu se aplică însă pentru alte aspecte ale contabilității asigurătorilor și nici pentru contabilitatea deținătorilor de polițe. În fapt obiectivele acestui standard sunt foarte clare:

- ameliorarea contabilității contractelor de asigurare, până în momentul în care IASB va completa a doua fază a proiectului său referitor la contractele de asigurare;
- asigurarea unei informări cât mai relevante, care să permită identificarea în situațiile financiare ale unui asigurător a sumelor rezultate din contractele de asigurare și să-i ajute pe utilizatorii externi să înțeleagă mărimea, scadența și incertitudinea fluxurilor viitoare de numerar rezultate din contractele de asigurare.

În sfârșit, publicarea IFRS 6 reprezintă cu adevărat „o premieră”, deoarece dă naștere unui ghid de contabilizare a plăților referitoare la explorarea și evaluarea resurselor naturale, inclusiv recunoașterea explorării și evaluarea activelor, în vederea realizării convergenței unor practici contabile diverse pentru activitățile extractive, la nivel mondial.

Acestea sunt prin urmare cele mai proaspete aspecte pe care IASB le-a publicat și difuzat, rămâne însă în sarcina celor mai rafinați și fini analiști contabili să le decanteze esența, să le pătrundă filozofia și să împărtășească experiența înțelegerii lor cu exponenți ai mediului academic, ai profesiei contabile, ai auditorilor și a altor structuri interesate.

O întrebare nu ne dă pace însă și se întoarce cu forță încercându-ne intuiția. *Care va fi următoarea „mișcare” a normalizatorului contabil român?*

Sigur nu avem un glob de cristal dar România se află la porțile intrării în Uniunea Europeană. Iar UE și-a definit și conturat clar strategia de armonizare și convergență contabilă, ea este via IASB. Așadar, firește urmând această logică România se îndreaptă cu o viteză ceva prea mare către aplicarea IFRS. Ceva ne neliniștește însă. Dacă Feleagă spunea că pentru a înfăptui a doua etapă a reformei contabile, România a schimbat „vinul de Porto cu whisky-ul de Glasgow” sau după cum Pleșu surprindea aceeași idee, în Franța fiind, îi venea greu să creadă că o dată ar putea bea în locul vinului francez unul californian?!

Să îndrăznim să credem că acestea nu vor însemna ca, în curând noi să scriem preponderent într-o altă limbă decât cea a lui Eminescu.

Bibliografie:

1. Duțescu A., Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate, Editura CECCAR, București, 2001
2. Delesalle F.E., Delesalle E., Contabilitatea și cele zece porunci, Editura Economică, București, 2003
3. Feleagă N., Controverse contabile, Editura Economică, București, 1996
4. Feleagă N., Malciu L., Recunoaștere, evaluare și estimare în contabilitatea internațională, Editura CECCAR, București, 2004
5. Feleagă N., Malciu L., Reformă după reformă: Contabilitatea din România în fața unei noi provocări, vol. I Eseuri și analiza standardelor IAS – IFRS, Editura Economică, București, 2005
6. Ionașcu I., Epistemologia contabilității, Editura Economică, București, 1997
7. Ionașcu I., Dinamica doctrinelor contabilității contemporane, Editura Economică, București, 2003