

STANDARDE ROMÂNEȘTI DE CONTABILITATE – ÎNTRE MIT ȘI REALITATE

LECT. UNIV. DR. VICTORIA BOGDAN

LECT. UNIV. DR. MARIANA FARCAȘ

PREP. UNIV. DIANA BALACIU

Universitatea din Oradea, Facultatea de Științe Economice

E-mail: vicbogdan@yahoo.com

This paper is about the international accounting harmonisation and the influence of this process in the national accounting regulation. Each region, country or culture is confronted in our days with the specific nature of this matter. Romania has chosen to continue the accounting reforms started in 1991, in the present is working on the compatibility between the national standards and the IFRS.

1. Armonizarea contabilă internațională și identitatea națională

Pornind de la contradicțiile între culturile contabile naționale, care cu trecerea timpului și ca urmare a fenomenelor de globalizare și extindere a piețelor de capitaluri s-au accentuat ajungându-se până la declanșarea războiului pentru câștigarea supremației în materie de contabilitate, și induse de voința organismelor internaționale implicate, s-au manifestat, la început destul de firav și modest, tentativele de armonizare. Foarte contestate la început aceste tentative și încercări de armonizare contabilă, cu trecerea timpului s-au dovedit a fi imperios de necesare, în pofida caracterului lor controversat și extrem de complex.

Văzută ca o apropiere a sistemelor contabile, o formă de minimalizare a diferențelor între regulile și practicile contabile naționale, **o reconciliere a diferitelor culturi contabile**, un ansamblu de acorduri încheiate între principalele organisme implicate în crearea unui limbaj unitar comun, revizii, ameliorări aduse normelor regionale în scopul utilizatorilor de informații contabile, o formă de compromis la care au ajuns principalii piloni ai blocurilor contabile opozabile, armonizarea contabilă internațională s-a impus treptat, discret, având o evoluție sinuoasă, devenind astăzi o certitudine, realitate vie pe care o trăim și suntem conștienți cu toții de necesitatea ei.

Armonizarea culturilor contabile este o necesitate izvorâtă din contextul actual al afacerilor, dar aceasta *trebuie să se înfăptuiască în funcție de contextul local regional*, atât cel politic și economic, cât și cel care privește în mod direct doctrina contabilă. Există o cultură contabilă dominantă, și așa cum remarca Scheid aceasta este cultura anglo-americană, ce devine pentru multe țări model de imitat. Există însă așa cum punctează Ionașcu I., în *Dinamica doctriinelor contabile*, o cultură franceză care chiar dacă are trăsături ale culturii anglo-americane, este cu adevărat originală.

Supremația doctrinei contabile anglo-saxone în lume este acum un fapt de netăgăduit. S-a conturat suficient de clar că această cultură contabilă în detrimentul celei continentale europene va reprezenta catalizatorul prin care se va realiza armonizarea contabilă la nivel mondial. Totuși unele țări care se înscriu în evoluția lor în acest proces reușesc să-și conserve o anumită identitate, ceea ce le conferă originalitate.

Într-un astfel de exemplu se constituie **reforma contabilității franceze** și în mod concret armonizarea normelor contabile franceze cu IFRS-urile. Salutăm astfel poziția organismului francez de normalizare contabilă (CNC) care angrenat în procesul mai sus amintit a îmbinat valorile tradiției contabile franceze patrimoniale cu cerințele referențialului contabil internațional (IASB). O demonstrație în acest sens ar fi cea a definirii activelor. „*Un activ este un element al patrimoniului având o valoare economică pozitivă pentru entitate, adică o resursă pe care entitatea o controlează de fapt, provenind din evenimente trecute și de la care se așteaptă avantaje economice viitoare.*”

Controlul desemnează avantajele pe care se presupune că entitatea le va obține și faptul că ea își asumă total sau parțial riscurile care îi sunt aferente.

Ce ne surprinde într-un mod plăcut în această rezolvare privind recunoașterea activelor în contabilitatea franceză, este dată de sintagma „*similar, nu înseamnă identic*”. În efortul de „modernizare” conceptuală a contabilității, CNC optează pentru complementaritate astfel că, definiția patrimonială a activelor este completată cu abordarea din cadrul conceptual al IASB și se remarcă cu ușurință că armonizarea cu IFRS se face prin valorificarea particularităților doctrinei contabile franceze¹.

Dar poate că exemplul Moldovei este și mai edificator pentru o țară cum este România. Formula aleasă pentru **normalizarea contabilității din Republica Moldova** a fost asimilarea referențialului contabil al IASB în dreptul contabil național, prin inserția definițiilor din cadrul contabil conceptual și elaborarea de Standarde Naționale de Contabilitate (SNC) pe baza normelor IAS. Și am mai putea adăuga fără a jigni voit pe nimeni, că raportarea la referențialul contabil emis de IASB este o însușire comună a contabilității din România și Republica Moldova, însă această armonizare s-a făcut diferit. Dacă normalizatorii contabili români au preferat ca IFRS-urile să fie preluate ca atare în dreptul contabil românesc, asimilarea referențialului internațional în reglementările contabile moldovenești s-a făcut ținând cont și de specificul local, cele mai notabile evidențe fiind menținerea planului de conturi național și a conceptului de patrimoniu în contabilitate. Se pare că normalizatorii contabili moldoveni au fost mai inspirați în opera lor și au plecat de la realitatea privind interpretările diferite care se conferă acelorași noțiuni, de la o țară la alta. În discuție ar putea fi aduse multe aspecte de la cea a conceptului de patrimoniu până la imaginea fidelă. Dar aceste diferențe au și fost semnalate de diverși autori și cercetători din țara noastră.

Mai interesant mi se pare de studiat de ce normalizatorii contabili români nu au făcut același demers. De ce s-au limitat la traducere brută și preluare grosso-modo?

Pentru a veni în sprijinul ideilor noastre ridicăm o singură problemă, cea a recunoașterii activelor și pasivelor potrivit reglementărilor contabile dezvoltate aprobate prin Ordinul nr. 94/2001, cât și a normelor simplificate adoptate prin Ordinul nr. 306/2002. Câtă vreme atât pentru active, cât și pentru datorii, provizioane și capitaluri proprii, recunoașterea lor contabilă se produce după reglementările amintite în aceleași condiții și după aceleași criterii, ne determină să înțelegem următoarele: chiar dacă *normele simplificate* sunt armonizate cu Directivele europene așa cum precizează legiuitorul, *se regăsesc o sumedenie de puncte de convergență între litera acestor norme și referențialul internațional*, așa cum am mai arătat.

De altfel stări, conflictuale precum cea existentă între patrimonialitatea bilanțului și reflectarea unei imagini fidele asupra realității economice au fost rezolvate cu succes în țări precum Spania, unde recunoașterea în activul bilanțului a unui bun utilizat în baza unui contract de leasing financiar se face sub forma unei imobilizări necorporale, sau Germania unde sesizăm că proprietatea unui bun este disociată în „proprietate juridică” și „proprietate economică”, în bilanț putând fi activat orice bun pentru care întreprinderea suportă riscul economic al operației, în funcție de anumite criterii.

2. Despre doctrina contabilă „așa zis” românească

În România transformările care au avut loc în plan contabil în perioada cuprinsă între anii 1991-2003 au fost profunde, sistemul contabil românesc fiind supus unui amplu și serios proces de reformă în scopul adaptării acestuia la noile condiții economice, politice, juridice și nu în ultimul rând sociale. În esență în dinamica și evoluția sa această reformă contabilă din România, ar trebui să se deruleze în formă dar cu atât mai mult în fond, pe următoarele **coordonate principale**:

- normalizarea și armonizarea contabilității românești în acord cu cerințele economiei de piață și cu referențialul european și cel internațional;
- reforma instituțională și a modului de normalizare (a se înțelege prin modalitatea de normalizare, tipologia aleasă din cele trei existente: publică, privată ori de esență mixtă);
- reforma profesiei contabile.

În ceea ce privește primul palier al reformei contabile demersurile făcute au fost substanțiale, s-au finalizat în acțiune, chiar dacă am mai semnalat și unele bâlbe, stângăcii, inconsecvențe ori utilizarea arbitrară a unor concepte sau termeni contabili. Referitor la reforma în derulare la nivelul

¹ Ionașcu I., *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane*, Editura Economică, București, 2003, pag. 64

celorlalte două paliere: instituție și profesie, ne declarăm nemulțumiți. La nivelul instanței de normalizare schimbările se lasă așteptate, reforma „lipsește cu desăvârșire”, în esența sa. Profesia s-a reorganizat și s-a liberalizat în cadrul CECCAR, dar implicarea acestui organism în formarea profesională, ori în actul de normalizare este destul de limitată, ca să ne exprimăm elegant.

Din aceste considerente, pare evident că a doua etapă a reformei contabile românești, în derulare din anul 1999, nu este rodul cererii, al dialogului și consensului între normalizatori, profesia contabilă și utilizatorii de informații contabile, ci mai degrabă al presiunii și constrângerilor politice și juridice pe care Uniunea Europeană și diverse alte organisme internaționale le fac asupra României, cât și al compromisurilor încheiate între diverșii actori interesați. Dar, merită să reflectăm în această situație asupra următoarelor aspecte:

- Este capabil MFP să gestioneze integral procesul de normalizare și armonizare contabilă? Este normal acest lucru în actuală etapă a reformei contabile românești?;
- Este necesară înființarea unui organism mixt de normalizare care să mai limiteze demersul exclusiv public al normalizării? Alte țări precum Franța, Marea Britanie, Italia și altele au făcut deja acest lucru, România ce așteaptă?;
- Care este rolul profesiei contabile în acest „joc” al elaborării de norme contabile? Oare se poate ea limita în actualul context internațional numai la punerea în aplicare a normelor?

În accepțiunea noastră actuala etapă a reformei contabile românești, cea de implementare a unui referențial de talie internațională într-un mediu economic tulburat de modificări structurale și frământat încă de problemele tranziției, care parcă nu se mai termină, **necesită elaborarea și publicarea unei doctrine proprii contabile**. Mai mult, cu o asemenea dinamică în reglementarea contabilă, fiscală, și financiară, nu se mai poate „nici respira” fără să te ducă gândul, cât mai e până la următoarea modificare. Cu toate acestea un atare dinamism este justificat. Dar, nu pe deplin !

Se poate și altfel. Dar numai **în condițiile instituirii unui organism mixt de normalizare, cu sarcini și obiective clare și precise**. Dacă o asemenea instituție ar fi creată în România, considerăm că următorul pas logic ar fi elaborarea și dezvoltarea unei *doctrine contabile*. O asemenea doctrină noi o vedem „așezată” pe „schelele” unui *cadru contabil conceptual* care să constituie fundamentele *politicilor contabile* elaborate de către fiecare întreprindere după obiectivele sale și necesitățile de informare la care trebuie să răspundă și în scopul construirii acestora să vină *ghidurile profesionale* în calitatea lor de îndrumătoare către „luminița de la capătul tunelului”.

Piesa de bază a unei asemenea doctrine s-ar constitui în cadrul conceptual, pe care îl vedem inspirat din cadrul contabil internațional elaborat de IASB, așa cum parțial a conceput și normalizatorul contabil român, precum și din modelul de cadru conceptual britanic căci acesta din urmă este cel mai recent cadru elaborat și a preluat elemente atât din cadrul IASB, cât și din cel american. Principalul scop al unui asemenea ansamblu de principii ar fi de a furniza un cadru coerent de referință pe care organismul mixt de normalizare să-l utilizeze pentru dezvoltarea, perfecționarea, ameliorarea și revizuirea normelor contabile. În același timp, după părerea noastră un asemenea cadru ar putea juca un rol important și în dezvoltarea enunțurilor de practici contabile recomandate.

În absența unui cadru conceptual, aflarea adevărului contabil este o iluzie, pentru că reflectarea obiectivă a realității economice, stabilirea naturii și relațiilor dintre fenomene este riguroasă, iar disputa dintre obiectiv și subiectiv este tranșată adesea în favoarea celei din urmă. Chiar și în prezența unui cadru conceptual, adevărul contabil este unul limitat și relativ care nu este valabil decât în anumite condiții economice, politice, juridice, sociale².

Prin cunoașterea principiilor cadrului, preparatorii și utilizatorii de situații financiare, precum și auditorii și alți beneficiari vor putea cunoaște modul de gândire al normalizatorului în formularea normelor contabile, natura și funcțiile informării raportate de întreprinderi în situațiile financiare. Astfel dacă actorii scenei contabilității de pe plan național și nu numai, ar avea posibilitatea de a cunoaște filosofia contabilă a organismului de normalizare, probabil nici o măsură luată în perioada următoare nu ar avea statutul de surpriză, ci mai degrabă a unui pas logic ce urmează în vederea împlinirii unui raționament sau a unei acțiuni.

² Minu Mihaela, Contabilitatea ca instrument de putere, Editura Economică, București, 2002, pag. 133

Cadrul conceptual pe lângă un scop va avea obligatoriu un statut și o sferă de aplicare.

Referitor la statut, acesta nu ar trebui să conțină cerințe privind modul în care situațiile financiare ar trebui să fie întocmite sau prezentate. El nu va fi o normă și nici nu va avea statutul echivalent normelor contabile. În concepția noastră îl vedem construit ca un enunț de principii. În ceea ce privește câmpul de aplicare al cadrului, în raza sa ar fi incluse:

- tipurile de rapoarte financiare;
- categoriile de entități;
- imaginea fidelă;
- procesul de elaborare a normelor contabile;
- revizuirile cadrului.

Doctrina contabilă românească concepută ca o modalitate modernă de promovare a principiilor general acceptate, în fața regulilor uneori mult prea stricte și făcute pentru a fi evitate, ar avea menirea de a se constitui într-un adevărat „**explicitar**” și ar avea în vedere cel puțin următoarele domenii:

- a) completarea cadrului juridic care reglementează contabilitatea românească;
- b) redefinirea terminologiei utilizată în cadrul conceptual;
- c) reevaluarea structurilor situațiilor financiare;
- d) variantele arhitecturale ale situațiilor financiare, existând posibilitatea de opțiune, în raport de anumite criterii;
- e) formularea unei noi filosofii privind informația contabilă cuprinsă și transmisă prin rapoartele financiare.

Pe fondul cadrului juridic asigurat de reglementările contabile adoptate de instituția mixtă a normalizării contabile precum și a sprijinului conferit de cadrul conceptual ca un ansamblu al principiilor ce compun o teorie de valoare, s-ar proceda la conceperea **Politicilor contabile**, de către profesia contabilă. Acestea ar avea rolul de a forma **baza conceptuală pentru elaborarea politicilor contabile ale întreprinderii**. Mai apoi, proiectul și tezele politicilor contabile ale întreprinderii, trebuie să indice pentru fiecare structură cuprinsă în situațiile financiare, tratamentul de recunoaștere și evaluare adoptat de întreprindere însoțit și cu formularea raționamentului profesional pentru cazurile sau spețele în care se adoptă tratamente specifice, de regulă altele decât cele recomandate de normalizator.

Cu toate acestea, elementele principale ale unei doctrine românești nu lipsesc din peisajul contabil actual, numai că precum la „puzzle”, parcă lipsește o coagulare a instituțiilor interesate, o coerență în acțiunile întreprinse, chiar dacă semnalăm implicarea CECCAR – ului în mobilizarea profesioniștilor pe linia conceperii și elaborării ghidurilor profesionale. *Acțiunea este laudabilă, dar pe când o inițiativă mai incisivă, combativă în direcția unificării structurilor profesiei contabile liberale? Dar o conciliere benefică între profesia contabilă liberală și autoritatea exclusiv publică de normalizare?*

A venit vremea schimbării și în această direcție! Lăsați orgoliile deoparte și asigurați continuitatea reformei!

Cât privește **statutul științific al contabilității** și implicit definirea și elaborarea unei teorii sau doctrine contabile, dintr-o perspectivă epistemologică, în opinia noastră normalizatorii și comunitatea contabilă au traversat următoarele etape:

- 1991-1993, elaborarea unei teorii de axiomatizare a tehnicii contabile în vederea normalizării noului sistem;
- 1993-1999, este perioada de consolidare a acestui sistem și de așezare a reformei contabile;
- 1999-2003, **implementarea unei teorii normative eclecticice** în mediul economic românesc, urmărindu-se armonizarea cu referențialul contabil emis de IASB dar și cu Directivele contabile europene.

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. Ionașcu I., Epistemologia contabilității, Editura Economică, București, 1997
6. Ionașcu I., Dinamica doctrinelor contabilității contemporane, Editura Economică, București, 2003
7. Raffournier B., Les normes comptables internationales, Ed. Economica, Paris, 1996
8. Watts J., Accounting in the Business Environment, 2nd Edition, Pitman publishing, London, 1996
9. M.F.P., Reglementări contabile pentru agenți economici, Editura Economică, București, 2002