

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE PREZENTAT ÎN CADRUL STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE

ASIST. UNIV. DRD. EMA MAȘCA

Universitatea "Petru Maior", str. Nicolae Iorga , nr.1 ,Târgu-Mureș, 540088 Mureș, tel. 0265-266237

The complex process of economic globalization rigorously demands the alignment of national regulations with International Accounting Standards. In this context, the companies wishing to remain lucrative on the market must provide key-information, which would have an impact on the decisions made by the users of such information.

Thus, we have taken into consideration the international norms regarding the nominal accounts, and tried to identify the directions for improving these financial situations.

După cum se cunoaște, Contul de profit și pierdere cuprinde elemente de venituri și de cheltuieli.

Includerea veniturilor, respectiv cheltuielilor în această situație financiară este condiționată de majorarea respectiv diminuarea beneficiilor economice viitoare ce poate fi determinată de scăderea respectiv creșterea unei datorii sau de majorarea respectiv diminuarea unui element de activ - modificări ce pot fi evaluate credibil.

Veniturile sunt creșteri de beneficii economice concretizate în creșteri de capital propriu, de alta natură decât aporturile membrilor fondatori.

Cadrul General de Intocmire și Presentare a Situațiilor Financiare cuprinde în categoria veniturilor atât pe cele rezultate din activități ordinare, cât și alte venituri, care provin sau nu din activități ordinare, indiferent dacă acestea sunt realizate sau latente.

Unele operații, deși determină o creștere a activelor sau o diminuare a datoriilor, nu conduc la evidențierea unui venit. În această situație se înscrie: rambursarea unui împrumut, încasarea creanțelor la termen etc. De asemenea, majorarea capitalurilor proprii nu se datorează în mod obligatoriu realizării unui venit (spre exemplu investițiile proprietarilor).

Termenul general de venit include atât veniturile propriu-zise (din vânzări, chirii, dobânzi, comisioane etc.), cât și câștigurile (din reevaluarea activelor, din cedarea imobilizărilor etc.). Dacă veniturile se obțin în urma derulării operațiunilor și tranzacțiilor normale ale întreprinderii, câștigurile se pot obține fie în urma derulării operațiunilor și tranzacțiilor normale ale întreprinderii, fie în afara acestora și includ ieșirile de active imobilizate sau câștigurile nerealizate din reevaluarea activelor imobilizate. De obicei, câștigurile sunt evidențiate separat, o bună cunoaștere a lor fiind utilă în procesul de decizie.

În ceea ce privește nivelul la care veniturile sunt evidențiate în contabilitate, acestea trebuie evaluate la valoarea justă a elementelor primite sau de primit în contrapartidă.

Pe parcursul unei anumite perioade de timp, veniturile sunt egale cu prețul bunurilor vândute și al serviciilor prestate, respectiv cu totalul sumelor încasate și sumelor de încasat din livrări de bunuri și prestări de servicii către clienți.

Cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice, concretizate în reduceri de capital propriu, de altă natură decât distribuiri în favoarea membrilor fondatori.

Cadrul General de Intocmire și Presentare a Situațiilor Financiare cuprinde în categoria cheltuielilor pe cele rezultate din activitățile ordinare ale unității, precum și pierderile de valoare degajate sau nu din activități ordinare, indiferent ca acestea sunt latente sau realizate.

Cheltuielile se evidențiază în Contul de profit și pierdere și atunci când acestea (cheltuielile) :

- sunt determinante în procesul obținerii de venituri ;

- este posibilă obținerea de avantaje economice într-o perioadă mai îndelungată, dar nu se poate realiza o legătură directă între cheltuielile efectuate și veniturile înregistrate;
- un cost nu generează beneficii economice viitoare, sau atunci când, și în măsura în care, viitoarele beneficii economice nu corespund sau încetează să mai corespundă condițiilor pentru recunoașterea în bilanț sub forma de activ.
- apar noi datorii, fără ca activele să se majoreze.

După cum nu toate încasările reprezintă venituri, nici toate plățile nu reprezintă cheltuieli. Astfel, în cazul plății unei datorii, se poate ca aceasta (datoria) să fi fost înregistrată anterior ca o cheltuială (ex: impozit), dar se poate întâmpla și ca respectiva datorie să nu provină din efectuarea unei cheltuieli anterioare (ex: împrumut). Pe de alta parte, în cazul plății unei cheltuieli în avans sau în cazul achiziționării unei imobilizări, se efectuează plăți anterior evidențierii cheltuielilor aferente. De asemenea, diminuarea capitalurilor proprii nu se datorează în mod obligatoriu efectuării unei cheltuieli. Spre exemplu distribuirea de dividende sau retragerea unui asociat, fără a ocaziona evidențierea de cheltuieli, conduc totuși la micșorarea capitalului propriu.

Termenul general de cheltuieli include atât cheltuielile propriu-zise (ex: de personal, cu amortizarea etc.) rezultate din activitatea curentă, cât și pierderile (din catastrofe naturale, din cedarea imobilizărilor, din variația cursului valutar etc.) care, în vederea optimizării deciziilor economice, sunt evidențiate separat.

În vederea reflectării cât mai exacte a performanței întreprinderii în rezultatul contabil, se aplică principiul conectării cheltuielilor la veniturile perioadei. Acesta conduce la contabilizarea tuturor cheltuielilor ce au contribuit la obținerea unui venit în perioada contabilizării venitului respectiv.

În cazurile în care cheltuielile corespunzătoare beneficiilor ce urmează a fi obținute în mai multe exerciții se pot asocia cu acestea din urma doar în mod indirect, cheltuielile respective sunt înregistrate în Contul de profit și pierdere printr-o alocare sistematică și rațională (ex: cheltuielile privind amortizarea imobilizărilor). Se poate întâmpla însă, ca în condiții asemănătoare cu cele menționate anterior – asocierea vagă a beneficiilor ce urmează a fi obținute în mai multe exerciții, cu cheltuielile corespunzătoare, cheltuielile să fie înregistrate în Contul de profit și pierdere imediat dacă, beneficiile economice viitoare nu au caracteristicile necesare spre a fi recunoscute ca active în bilanț (este cazul cheltuielilor de dezvoltare efectuate în scopul, dar fără certitudinea obținerii de avantaje economice viitoare).

În cazul în care compensarea veniturilor cu cheltuielile de aceeași natură poate influența deciziile utilizatorilor, atunci această operațiune (de compensare) nu se va realiza, iar veniturile și cheltuielile vor fi raportate separat în Contul de profit și pierdere. Dacă deducem cheltuielile (inferioare), din venituri (superioare), Contul de profit și pierdere va prezenta profit, iar dacă cheltuielile depășesc veniturile, valoarea reziduală va fi pierdere netă.

Normele internaționale de contabilitate lasă la latitudinea contabililor decizia privind forma de prezentare a contului de profit și pierdere, impunând doar ca în componența acestei situații financiare să fie cuprinse câteva elemente – rânduri:

- a) venituri din activități ordinare;
- b) rezultatele activității de exploatare;
- c) cheltuielile financiare;
- d) partea din profituri și pierderi aferentă întreprinderilor asociate și în participație contabilizată prin metoda punerii în echivalență;
- e) cheltuielile cu impozitul pe profit;
- f) profitul sau pierderea din activități ordinare;
- g) elementele extraordinare;
- h) interesul minoritar;
- i) profitul net sau pierderea netă a perioadei.

IAS nr. 1 precizează însă, că dacă pentru realizarea unei prezentări fidele a rezultatelor financiare este necesar, sau dacă normele internaționale solicită, în contul de profit și pierdere vor fi cuprinse și alte elemente-rânduri, titluri și/sau subtotaluri.

În mod normal, în Contul de profit și pierdere întocmit la finele exercițiului financiar se cuprind toate veniturile și cheltuielile recunoscute într-o perioadă, respectiv atât cele rezultate din

activitatea ordinară a unității, cât și elementele extraordinare rezultate dintr-o astfel de activitate (extraordinară).

Activitatea ordinară se concretizează în cea care derivă din obiectul de activitate specific al întreprinderii și cuprinde activitatea de exploatare și activitatea financiară a acesteia. Unitatea economică desfășoară cel mai adesea activități ordinare, acestea avînd un caracter frecvent și regulat (ex. vânzări, prestări servicii, creditare etc.).

Așadar veniturile din activitățile ordinare cuprind venituri ale activității de exploatare și ale activității financiare a întreprinderii.

Rezultatul activității de exploatare, pentru cuantificarea căruia sunt utilizate atât veniturile cât și cheltuielile acestei activități, se detașează net de politica fiscală, de politica de dividende și în general de activitatea financiară și cu atât mai mult de activitatea extraordinară.

Performanțele întreprinderii trebuie să se bazeze pe rezultatul din exploatare, care include evenimentele excepționale (normale din punct de vedere al naturii lor, anormale din punct de vedere al incidenței asupra rezultatului), dar exclude evenimentele extraordinare (neobișnuite din punct de vedere al naturii lor și al incidenței asupra rezultatului).

Contul de rezultate permite utilizatorilor informației contabile să realizeze previziuni asupra performanței viitoare a întreprinderii, așadar, un eveniment neașteptat, care afectează într-o mare măsură profitul său pierderea exercițiului, dar care se produce foarte rar, trebuie să fie prezentat separat, pentru ca previziunile stabilite pe baza Contului de profit și pierdere să fie viabile.

Componentele cel mai des întâlnite ale cheltuielilor financiare sunt costurile împrumuturilor și diferențele de curs valutar.

Partea din profituri și pierderi aferentă întreprinderilor asociate și în participație contabilizată prin metoda punerii în echivalență reprezintă partea din rezultatul întreprinderilor asociate sau în participație asupra cărora societatea deține o influență notabilă.

Cheltuielile privind impozitul pe profit vizează atât cheltuiala (sau venitul) cu impozitul pe profit curent, cât și cheltuiala (sau venitul) cu impozitul pe profit amânat. Impozitul pe profit plătit de întreprindere pentru perioada curentă reprezintă cheltuiala cu impozitul curent, iar pierderea fiscală recuperabilă din impozitul plătit în perioada precedentă (neprevăzută legal în România), și impozitul înregistrat în plus reprezintă venituri din impozitul curent. Constituirea unei datorii sau a unei creanțe privind impozitul amânat reprezintă chetuială respectiv venitul cu impozitul pe profit amânat.

Impozitul pe profit poate fi prezentat atât pentru întreaga întreprindere (modalitate utilizată în prezent în România), cât și fragmentat pe activități. Ultima variantă poate îmbrăca mai multe forme: impozitarea fiecărei activități în parte, impozitarea activității curente și a activității extraordinare separat, impozitarea activității curente și a fiecărui post al rubricii de elemente extraordinare separat. Prezentarea fragmentată a impozitului pe profit este mai elocventă, însă pune probleme fiscale: ce activitate beneficiază de avantajul ce decurge din pierderea fiscală, dacă o activitate înregistrează profit impozabil, iar altă activitate înregistrează pierdere fiscală.

Rezultatul cumulat al activităților de exploatare și financiară se regăsește în profitul sau pierderea din activități ordinare înregistrat (înregistrată) de întreprindere.

Activitatea extraordinară se concretizează în evenimente sau tranzacții ce nu pot fi controlate de factorii de decizie ai întreprinderii: exproprierea activelor, inundații, incendii, cutremure etc. Acestea sunt evenimente de altă natură decît cele specifice obiectului de activitate, operațiuni economico-financiare ce nu prezintă un caracter obișnuit și repetitiv.

Refuzul excluderii operațiilor extraordinare din Contul de profit și pierdere se justifică prin perspectiva transparenței în comunicarea financiară și a eliminării judecăților subiective.

În cazul întreprinderilor consolidate prin metoda integrării globale, când procentul de deținere este mai mic de 100% apare interesul minoritar ce reprezintă partea din profitul filialelor care aparține acționarilor minoritari.

Profitul net sau pierderea netă a perioadei, sursa de autofinanțare a întreprinderii, dar și de distribuire a dividendelor, este rezultatul contabil al unității economice, după deducerea impozitului pe profit.

Prezentarea în cadrul Contului de profit și pierdere a elementelor de performanță ajută, pe de o parte, la identificarea cauzelor ce au condus la rezultatul actual, iar pe de alta parte, la realizarea unei prognoze privind rezultatele viitoare.

Observând libertatea propusă contabilului de normele internaționale în ceea ce privește formatul Contului de profit și pierdere, menționăm că, în România formatul acestei situații financiare este impus atât pentru întreprinderi mari, cât și pentru entități mici și mijlocii, prin Ordinele Ministerului Finanțelor Publice nr. 94/2001 și respectiv nr. 306/2002.

Recunoaștem că modul de lucru autohton conduce la posibilitatea realizării unor controale fiscale lipsite de efort și probabil cu atât mai numeroase, modelul propus de normele românești nu poate însă cuprinde realitatea tuturor întreprinderilor, cu particularitățile proprii acestora.

Arătăm de asemenea că scopul realizării situațiilor financiare este obținerea unei imagini cât mai fidele a întreprinderii, care să ofere informații ce trebuie să răspundă întrebărilor tuturor categoriilor de utilizatori, nu numai uneia, privilegiate.

În aceste condiții, propunem să nu ocolim, ci să exploatăm raționamentul profesional al contabilului, care rămâne cel mai bun cunoscător al fenomenelor economice proprii unității economice. Considerăm că un Cont de profit și pierdere întocmit cu o mai mare libertate de alegere a elementelor-rânduri, funcție de realitatea fiecărei întreprinderi “servește” mai bine interesele utilizatorilor informațiilor contabile.

Referințe bibliografice:

1. Feleagă N. - “Sisteme contabile comparate”, vol.I și II, Ed. Economică, București 2000;
2. Feleagă N. - Liliana Malciu, “Politici și opțiuni contabile”, Ed. Economică, București, 2002;
3. Feleagă N. - Liliana Malciu, “Bazele contabilității -o abordare europeană și internațională”, Ed. Economică, București, 2002;
4. Neag R. - “Contabilitate financiară-între național și internațional”, Ed. Universității “Petru Maior” Târgu-Mureș, 2003;
5. Neag R. - “Reforma contabilității românești între modelele francez și anglo-saxon”, Ed. Economică, București, 2000;
6. Belverd E. Needles, Jr., Henri R. Anderson, James C. Caldwell - “Principiile de bază ale contabilității”, Editura ARC, Chișinău, 2001;