

audit FINANCIAR

10/2008

- **Raportul auditorului către cei însărcinați cu guvernarea**
- cel mai important rezultat al procesului de audit

- **Implicațiile teoriilor cu privire la consolidare asupra informațiilor prezentate în situațiile financiare**
- studiu comparativ
- **Studiu de caz asupra evoluției auditului public intern în cadrul a două unități administrativ-teritoriale**
- **Cercetare - Accepțiuni și dileme privind performanțele întreprinderii**

Contents

Cercetări în audit și raportări financiare

Drd. Mariana Adriana DEACONU

Accepțiuni și dileme privind performanțele întreprinderii3

- *The Significations and Dilemmas Concerning the Company*

Prof.univ.dr. Iacob Petru PÂNTEA & lect.univ.dr. Ștefana CRISTEA

**România și Italia - reflecții asupra armonizării contabile
internaționale**14

- *Romania and Italy - Reflections about International Accounting
Harmonization*

Drd. Cristina Nicoleta DINU

**Studiu de caz asupra evoluției auditului public intern în cadrul
a două unități administrativ-teritoriale**21

- *Case Study on the Evolution of Internal Public Audit Within a Public
Administration of Two Romanian Towns*

Prof.univ.dr. Marian SĂCĂRIN

**Implicațiile teoriilor cu privire la consolidare asupra informațiilor
prezentate în situațiile financiare - studiu comparativ**29

- *Consolidation theories and their implications for the financial reporting -
comparative study*

Auditul și raportările financiare, între teorie și practică

Lect.univ.dr. Gheorghe GRIGORE

Evaluări privind sistemul de legalizare fiscală în România40

- *Evaluations of the Fiscal Equalisation System in Romania*

Lisa WEAVER

**Raportul auditorului către cei însărcinați cu guvernarea
- cel mai important rezultat al procesului de audit**46

- *Auditors' report to those charged with governance - the most important
result of the audit process*

Conf.univ.dr. Dan VILAIA & asist.univ.dr.d Alina PIETRARU &

asist.univ.drd. Ionela POPA

**Caracteristicile calitative ale informațiilor contabile în contextul
convergenței către un cadru conceptual unic**49

- *Qualitative Characteristics of Accounting Information in the Context
of Convergence Towards a Joint Conceptual Framework*

Din viața organismelor profesionale internaționale



Revistă recunoscută de CNCSIS, categoria B+
Editor: *Camera Auditorilor Financiarî din România*
Str. Sirenelor, nr.67-69, sector 5, București

Consiliul științific

Acad. Constantin IONETE

Acad. Iulian VĂCĂREL

Prof. univ. Alain BURLAUD, director INTEC, Paris

Prof.univ.dr. Dumitru MATIȘ, auditor financiar, Cluj-Napoca

Prof.univ.dr. Ioan TALPOȘ, auditor financiar, Timișoara

Prof.univ.dr. Alexandru ȚUGUI, Iași

Prof.univ.dr. Ion IONAȘCU, auditor financiar, București

Prof.univ.dr. Veronel AVRAM, auditor financiar, Drobeta-Turnu Severin

Prof.univ.dr. Vasile RĂILEANU, auditor financiar, București

Prof.univ.dr. Constantin STAIKU, auditor financiar, Craiova

Prof.univ.dr. Tatiana DĂNESCU, auditor financiar, Tg.Mureș

Prof.univ.dr. Victoria STANCIU, auditor financiar, București

Dr. Alexandra LAZĂR, auditor financiar, București

Mircea BOZGA, ACCA, auditor financiar, București

Monica ȘTEFAN, ACCA, auditor financiar, București

Luminița CIOACĂ, ACCA, auditor financiar, București

Director editorial
Dr. Corneliu CÂRLAN

Director științific
Prof.univ.dr. Pavel NĂSTASE

Colectiv redacțional

Adriana COȘA, Alexandra JORA, Irina Cătălina PUNGARU, Daniela ȘTEFĂNUȚ, Angela TUDOR

Secretar de redacție: *Mădălina PETRESCU*; Marketing - publicitate: *Stancu LICĂ*

Prezentare grafică și tehnoredactare: *Nicolae LOGIN*

Consiliul științific și colectivul redacțional nu își asumă responsabilitatea pentru conținutul articolelor publicate în revistă.

Telefon: (021) 410.74.43 interior 120; Fax: (021) 410.03.48; E-mail: revista@cafr.ro; http: revista.cafr.ro

Tipar : Universal Color S.A., str.Victoriei, bl.A2-A3, Pitești, tel.: +40 (248) 215788

ISSN 1844 - 8801

Accepțiuni și dileme privind performanțele întreprinderii

Abstract

The Significations and Dilemmas Concerning the Company

The article presents the performance concept, which is defined differently by the financial information users according to their interests. There are analyzed the difficulties regarding the company performance measurement necessarily to be known by the investors interested in the future performances of this company. As well, it was studied at what extent the incomes and expenditures influence the company performance. In this way, after a complex analyse, are determined the limits "of recognizing" of the income or expenditure in accounting, because by their interaction we can define the company performance. There are proposed some examples concerning the income and expenditure recognition in the income statement in order to present a fair and faithful image of the financial position of the company.

Key words: performance, company, income, expenditure, recognition, measurement



Mariana Adriana
DEACONU*

Cuvinte cheie:
performanță, întreprindere,
venit, cheltuială,
recunoaștere și evaluare

Introducere

În accepțiunea generală, performanța¹ reprezintă o realizare deosebită într-un domeniu de activitate. Această definiție ne conduce la concluzia că „performanța nu este o constatare, ea se construiește” (A. Bourguignon, 1995).

Deși este dificilă restrângerea la o definiție, literatura de specialitate îi atribuie performanței numeroase accepțiuni. La câteva dintre ele ne vom referi în continuare²:

- cuvântul „performanță” este purtătorul unei ideologii de progres, de efort, de a face întotdeauna mai bine [...];
- performanța este un cuvânt utilizat adesea pentru aluziile metaforice pe care le conține [...] performanța organizațională arată capacitatea individului de a progresa, grație eforturilor constante;
- performanța înseamnă succes. Performanța nu există prin ea

însăși, fiind în fapt dependentă de modul de reprezentare a reușitei de către diferitele categorii de utilizatori ai informațiilor contabile;

- performanța este rezultatul acțiunii. Opusă celei precedente, această accepțiune nu reține judecata de valoare a utilizatorilor externi. Măsura performanțelor este înțeleasă ca o evaluare ulterioară a rezultatelor obținute;

* *Drd., Ministerul Economiei și Finanțelor, e-mail: d_adriana2001@yahoo.com.*

¹ Dicționarul explicativ al limbii române, Ed. Univers Enciclopedic, București, 1996

² Bourguignon A, „Sous les pavés la plage...ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable, Comptabilité-Control-Audit, Vuilbert, tome 3.

- performanța este acțiune. În acest sens, performanța este un proces, dar și un rezultat care apare la un moment dat. Într-o altă abordare, performanța reprezintă „o stare de competitivitate a întreprinderii, atinsă printr-un nivel de eficacitate și eficiență care îi asigură o prezență durabilă pe piață”³. Aceste două componente ale performanței, eficiența și eficacitatea, dau naștere la două categorii de costuri⁴, „costul constrângere” (costul eficienței), rezultat din acțiuni care nu vizează mediul înconjurător și „costul rezultat” (costul eficacității), ca efect al acțiunilor care permit întreprinderii să obțină un rezultat așteptat de către mediul său. Raportând cele două categorii de costuri, se obțin informații necesare pilotajului performanței.

Diversitatea de accepțiuni ale conceptului de performanță demonstrează că acesta este definit diferit de utilizatorii informațiilor financiare în funcție de interesele lor. Astfel, managerii sunt orientați asupra performanței globale a companiei lor, investitorii actuali și potențiali percep performanța prin prisma rentabilității investițiilor lor, salariații manifestă interes pentru stabilitatea și rentabilitatea companiei, creditorii, pentru solvabilitatea acesteia, iar clienții, pentru stabilitatea companiei.

După părerea noastră, performanța și valoarea reprezintă tandemul ideal pentru un management efi-

cient și modern al companiilor. „A măsura performanța înseamnă a aprecia valoarea, iar a cunoaște valoarea înseamnă «a traduce» performanța”⁵.

Cea mai completă accepțiune a conceptului de performanță este oferită de prevederile IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” și anume aceea de performanță globală. În această viziune, „granițele” rezultatului contabil sunt depășite, incluzându-se și „diferențele din reevaluare, diferențele din conversie, câștiguri sau pierderi latente asupra instrumentelor financiare, câștigurile și pierderile actuariale aferente pensiilor, efectul schimbărilor metodelor contabile și corecțiile erorilor fundamentale”⁶.

Așadar, pentru a măsura performanța unei companii este necesar să recurgem nu numai la rezultatele financiare, deoarece „este ca și cum s-ar încerca aducerea în campionat a unei echipe care câștigă prin rezultate trecute [...]”⁷, ci, „la o viziune globală a interdependențelor dintre parametrii interni și externi, cantitativi și calitativi, tehnici și umani, fizici și financiari ai gestiunii”⁸. Prin urmare, utilizatorii trebuie să apeleze la performanța globală a companiei. Aceasta constituie oglinda viitorului, „unde se află rezultatele” și a trecutului, „unde sunt problemele”.

Performanța întreprinderii se realizează „prin echilibrarea și intercondiționarea a patru forțe: eficiența proceselor de producție; sa-

tisfacerea acționarilor (a tuturor aportorilor de fonduri); satisfacerea clienților; capacitatea întreprinderii de creștere și dezvoltare, gradul de inovare, de utilizare a oportunităților. Aceasta este dimensiunea structurală a firmei formată de oameni, sisteme și proceduri”⁹.

Metodologia de cercetare

Acest articol a fost extras dintr-un raport de cercetare în care s-a urmărit îndeplinirea unor obiective științifice ce vizează modul în care se distribuie rezultatul unui exercițiu financiar, în cadrul diverselor firme în scopul realizării unei metodologii care să cuprindă diverse soluții, moduri de repartizare a rezultatului în funcție de mărimea firmei, acționariat și alte criterii, urmărind dezvoltarea ulterioară a firmei sau scopurile urmărite pe viitor

Pentru realizarea portofoliului de soluții s-a efectuat mai întâi o documentare riguroasă în literatura de specialitate privind domeniul abordat, pornind în primul rând de la stabilirea și măsurarea performanței întreprinderii, urmată de investigații în practica unor entități economice românești.

Este un lucru cert faptul că informațiile contabile au un rol semnificativ în asigurarea unor raportări financiare corecte, care oferă astfel entităților o imagine credibilă în fața investitorilor și a celorlalte ca-

3 Niculescu M., Lavalette G. – “Strategii de creștere economică, Ed.Economică, București, 1999, pag. 256

4 Idem pag.259-265

5 Albu C, Albu N, „Instrumente de management al performanței”, Ed. Economică, București, 2004, pag.96

6 Ristea M, Lungu C, Jianu I, „Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate, Prezentarea situațiilor financiare”, Ed. CECCAR, București, 2004, pag. 266-267

7 Expansion Management Review, decembrie 1997 – La performance stratégique: mesure et pilotage

8 Alazard, Sépari, „Contrôle de gestion”, édition a 4-a, Dunod, 1998, pag.7, citat de Albu C, Albu N.

9 Kaplan R., Norton D.- „The Balanced Scorecard School Press”, 1996, pag.26

tegorii de utilizatori ai situațiilor financiare.

Tema de cercetare este de actualitate, iar rezultatele obținute vor putea fi utilizate atât de către specialiștii contabili, inclusiv în auditul performanței, cât și în scopuri didactice, pentru ilustrarea unor studii de caz.

În general pentru a se îndeplini obiectivele asumate în cercetare, s-au derulat activități de informare și de documentare, de culegere și de prelucrare a informațiilor necesare pentru obținerea unor rezultate relevante, care au fost probate pe situații concrete, din economie.

Dificultăți privind măsurarea performanțelor întreprinderii

În decursul timpului, performanța s-a măsurat prin dimensiunea firmei, prin rentabilitatea și profitul obținut sau prin trezorerie.

Dezvoltarea piețelor financiare și exigențele de comunicare financiară privind anticiparea performanțelor viitoare ale companiilor impuse de către investitori necesită măsurarea performanței într-o manieră dinamică. Pentru realizarea acestui deziderat, în lumea contabilă își dispută supremația două curente: „current operating concept” și „all inclusive concept”, referitoare la operațiile ce se includ la determinarea rezultatului.

Conform „current operating concept”, în contul de profit și pierdere trebuie incluse numai consecințele

tranzacțiilor normale, de exploatare ale exercițiului financiar curent, iar cele care nu privesc exploatarea, să fie reportate asupra rezervelor. În această accepțiune, numai tranzacțiile din exploatare permit previzionarea performanțelor viitoare ale companiei.

Adeptii acestui concept, „alungă” din contul de profit și pierdere toate elementele ne semnificative pentru relevarea performanței, în bilanț. Prin acest mod este măsurată performanța managerilor, reținând într-un mod restrictiv numai elementele controlate de ei.

La polul opus, „all inclusive concept” presupune includerea în contul de profit și pierdere a elementelor care implică creșterea sau diminuarea capitalurilor proprii pe parcursul exercițiului financiar, cu excepția distribuirilor de dividende sau, micșorărilor de capital prin distribuirea către acționari, respectiv a aporturilor aduse de acționari.

Această abordare duală a rezultatului își propune să ofere utilizatorilor răspuns la două categorii de nevoi: aceea de a măsura performanța activităților (current operating concept) și de a măsura îmbogățirea (all inclusive concept).

La nevoia de a măsura îmbogățirea (all inclusive concept) ne raliem și noi, știind că aceasta înseamnă a îngloba în performanța întreprinderii câștigurile și pierderile latente, respectiv, fluctuațiile ratei dobânzii, ale cursului de schimb, ale cursului bursier.

Veniturile și cheltuielile, factori de influență ai performanței

În sens general, „venitul”¹⁰ reprezintă suma de bani care revine unei persoane dintr-o activitate prestată sau din proprietatea deținută într-o perioadă de timp.

Pentru literatura economică, **venitul** este un cuvânt polisemantic, care ne provoacă la nuanțări. Câteva dintre ele vor fi prezentate în cele ce urmează¹¹:

- *Venitul este fluxul de servicii* derivate de la diferite bunuri;
- *Venitul reprezintă profitul din tranzacții*, respectiv, venitul imputat operațiilor comerciale și nu persoanelor sau perioadelor de timp;
- *Venitul-dobândă*, specific mediului cert este abordat de Fisher. I.

În această concepție, venitul exprimă „beneficiul obținut de la elementele capitale, după eliminarea tuturor serviciilor necesare întrebuințării acestor elemente sau folosite la crearea altor bunuri capitale”.

Fisher atribuie veniturii sensul de profit, pe care îl consideră orice venit generat de un capital ce are un anumit grad de risc. Prin urmare, profitul înseamnă dobândă, întrucât totul poate fi capitalizat.

Deslușirea acestui concept a constituit o preocupare și pentru Simons H.C. Interesul său de a construi o bază echitabilă pentru fiscalitate îl determină să includă în masa veni-

10 Dicționarul explicativ al limbii române, Ed. Univers Enciclopedic, București, 1996

11 Idei inspirate din Olimid. L., „Măsurarea rezultatului contabil”, Ed. Economică, București, 1998, citându-i pe Simons H.C., „The Definition of Income”, retipărit de Parker și Harcourt(1969) din „Personal Income Taxation”, University of Chicago Press (1938) pag.41-58; Fisher I., „Income and capital”, retipărit de Parker și Harcourt(1969) din „The Theory of Interest Macmillan, New York(1930) pag.3-35;Lindahl E., „The Concept of Income”, „Essays In Honour of Gustov Cassel”, Londra, 1993, reprodus în Parker și Harcourt (1969); Hicks J.R., „Income”, retipărit de Parker și Harcourt(1969) din Value and Capital, Clarendon Press, 2nd Ed. Oxford (1946), pag.171-181.

turilor și cadourile, moștenirile și alte gratuități;

- **Venitul-câștiguri** operează într-un mediu dominat de incertitudine, în care gravitează câștigurile și pierderile. Apreciat de autorul său, Lindahl E., ca model al venitului obținut, venitul-câștiguri „presupune însumarea consumului actual cu creșterea valorii capitale care a avut loc într-o anumită perioadă de timp”;
- **Venitul-producție** reprezintă în optica lui Lindahl E. „valoarea netă pe care proprietarii factorilor de producție o primesc drept remunerație pentru contribuția lor la procesul de producție. Valoarea netă este definită, de regulă, prin diferența dintre valoarea produsului realizat în cursul perioadei și anumite elemente care au fost calculate ca produse ale perioadelor anterioare și care trebuie, deci, deduse pentru a evita dubla lor înregistrare”.
- **Venitul-ghid** pentru o conduită prudentă este un concept avansat de către J.R. Hicks, care atribuie venitului sensul de „valoare maximă pe care un individ o poate consuma într-o săptămână, așteptându-se ca la sfârșitul săptămânii să fie la fel de bogat ca la începutul ei”.

Din opiniile prezentate, remarcăm că nici pentru economiști venitul nu este ușor de explicat, căpătând deseori nuanțe ambigue și divergente. În diversitatea accepțiunilor, există însă și un punct comun, acela de a defini venitul prin prisma re-

zultatului: „venitul reprezintă bogăția sau resursa care revine într-o anumită perioadă unei persoane fizice sau juridice dintr-o vânzare, o activitate prestată, o proprietate deținută sau o finanțare primită”¹².

Veniturile obținute necesită sacrificii, respectiv, cheltuieli.

În accepțiunea economică, **cheltuielile** sunt „reprezentarea în expresie bănească a utilizării de resurse /bogăție, în scopul dobândirii unui bun material sau serviciu”¹³.

Economiștii și contabilii au percepții diferite asupra cheltuielilor. Spre exemplu, cheltuielile de producție sunt privite de economiști ca un cost de oportunitate, un cost al renunțării la producerea sau alegerea a altceva. Modul economic de gândire presupune ca producătorii și consumatorii să țină seama de costul șanselor, deoarece, în procesul decizional, ei sunt confrunțați cu alternative și aleg dintre acestea. Pentru economiști, „costul total este costul șansei și, astfel, el include nu numai plățile făcute de firmă către alții pentru mărfurile și serviciile de care beneficiază, dar și valoarea implicită a oricărui bun - forță de muncă, teren, capital - pe care firma și-l livrează ei însăși”¹⁴.

Și costul explicit este privit diferit în optica celor două categorii de decidenți. Contabilii sunt preocupați numai de costul explicit, adică, de cheltuielile cu factorii de producție, cost pe care îl măsoară la valoarea trecută. Într-o viziune mai largă, economiștii sunt interesați de valoarea curentă a costului explicit, care este mult mai cuprinzător, deoarece îi adaugă și costul implic-

it. Costul implicit cuprinde „cheltuielile în termeni de cost de oportunitate, cu factorii de producție proprii”¹⁵.

Deși dificil de evaluat cu exactitate, costul implicit trebuie luat în considerare atunci când se stabilește strategia firmei. O companie care dorește să-și extindă activitatea și decide construirea unei unități de producție în alt oraș va trebui să fie interesată nu numai de costul efectiv al unității de producție respective, ci și de cât ar aduce resursele destinate finanțării noii unități, într-o altă alternativă de utilizare.

Un specialist abil va decide construirea unității de producție, evaluând nu numai capacitatea acesteia de a obține venituri superioare cheltuielilor, ci și dacă veniturile obținute sunt superioare oricărei alte alternative de alocare a resurselor.

Lumea contabilă are o imagine clară și complexă asupra veniturilor și cheltuielilor. Ea este consecința eforturilor depuse de IASB care, în conținutul Cadrului general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, prezintă definițiile¹⁶ celor două concepte astfel:

Veniturile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creșteri ale activelor sau descreșteri ale datoriilor care se concretizează în creșteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor.

Cheltuielile reprezintă diminuări ale beneficiilor economice înregis-

12 Ebbeken K., Ristea M., Possler L., „Calculația și managementul costurilor”, Ed. Teora, București, 2000, pag.15

13 Idem

14 Heyne P, „Modul Economic de gândire”, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 1991, pag.206

15 Dudian M., Huru D., „ Teoria economică a firmei” Ed. ASE, București, 2003, pag.21

16 Cadrul General al IASB, paragraful 70

trate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri sau scăderi ale activelor sau creșteri ale datorilor care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari.

Veniturile includ atât veniturile din activitățile curente, cât și câștigurile din alte surse. Deși veniturile și câștigurile sunt componente ale contului de profit și pierdere, trebuie să facem distincție între venituri și câștiguri. Câștigurile „implică un rezultat net favorabil dintr-o tranzacție, ca urmare a compensării efectelor (sumelor de bani primite) cu eforturile corespunzătoare (costul bunului)”¹⁷.

Veniturile din activitățile ordinare ale companiei - sau propriu-zise - le regăsim și sub denumirea de vânzări, comisioane, chirii, redevențe, dividende, dobânzi. Câștigurile sunt creșteri ale beneficiilor economice ce pot apărea sau nu pe parcursul activității curente a companiei. Spre exemplu, câștigurile includ sumele rezultate din vânzarea activelor pe termen mediu sau lung, iar veniturile includ și câștigurile nerealizate, ca, de exemplu, veniturile obținute din reevaluarea investițiilor financiare pe termen scurt și cele provenite din creșterea valorii contabile a activelor pe termen lung.

Aceeași manieră de abordare este valabilă și în cazul cheltuielilor. Cheltuielile includ cheltuielile curente, dar și pierderile.

Cheltuielile curente sunt ocazionate de desfășurarea activității curente a companiei, regăsindu-le sub forma costului vânzărilor, a salariilor, a amortismentelor. Pierderile sunt diminuări ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu pe parcursul derulării activității curente a companiei, ca, de exemplu, pierderile generate de inundații, incendii, din ieșirea activelor pe termen lung. De asemenea, cheltuielile includ și pierderile nerealizate, cum sunt cele generate de sconturile acordate clienților sau de creșterea cursului valutar.

Câștigurile și pierderile sunt evidențiate de regulă la valoarea netă, fără a fi asociate veniturilor aferente, respectiv cheltuielilor aferente. Dată fiind importanța lor în procesul decizional, atât câștigurile, cât și pierderile, odată recunoscute în contul de profit și pierdere, sunt prezentate separat.

Organizarea duală a contabilității (contabilitate financiară – contabilitate managerială) ne invită să abordăm câteva aspecte referitoare la elementele performanței. Astfel, în contabilitatea financiară, cheltuielile și veniturile sunt înregistrate după criteriul naturii lor (de exploatare, financiare, extraordinare), iar în contabilitatea managerială, după criteriul destinației (directe, indirecte, de desfacere, generale de administrație).

Din multitudinea criteriilor de clasificare a cheltuielilor în contabilitatea managerială, vom aborda **criteriul includerii în costul de**

producție. Alegerea acestuia este motivată după părerea noastră, de faptul că el „definește raportul dintre cheltuieli și costuri prin prisma contabilității financiare și contabilității interne”¹⁸. Criteriul menționat clasifică cheltuielile în următoarele categorii: încorporabile, neîncorporabile și supletive.

Cheltuielile încorporabile se regăsesc atât în contabilitatea financiară, cât și în contabilitatea managerială și „se includ în mod normal în costul producției fabricate”¹⁹. În consecință, sunt componente ale costului perioadei, dar și ale produsului²⁰. Din această categorie fac parte cheltuielile de exploatare și, parțial, cheltuielile financiare (cheltuielile cu dobânzi aferente creditelor bancare pentru producția cu ciclu lung de fabricație).

Cheltuielile neîncorporabile sunt reflectate numai în contabilitatea financiară, nefiind incluse în costul produsului. Astfel de cheltuieli includ: cheltuielile generale de administrație, de desfacere, extraordinare, cheltuielile financiare generate de pierderi etc.

Cheltuielile supletive sunt evidențiate numai de contabilitatea de gestiune și, prin urmare, se includ în costul produsului. Ele sunt considerate „costuri fără echivalent în cheltuieli”²¹.

Pentru a evidenția maniera duală de abordare a cheltuielilor în contabilitate și modul de formare a costurilor, prezentăm următorul exemplu:

17 Duțescu A., „Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate”, Ed. C.E.C.C.A.R., București, 2001, pag. 55

18 Ebbeken K., Possler L., Ristea M., op. cit., pag. 19

19 Călin O. (coordonator), „Contabilitatea de gestiune”, Ed. Tribuna Economică, București, 2000, pag. 23

20 Costul produsului și costul perioadei reprezintă pentru contabilitatea managerială două concepte diferite. Costul produsului include toate cheltuielile corespunzătoare bunurilor cumpărate sau produselor fabricate destinate revânzării sau consumului intern. Costul perioadei cuprinde cheltuielile recunoscute în perioada curentă, dar care nu sunt ocazionate de cumpărarea sau fabricarea bunurilor, astfel că nu se include în costul bunurilor cumpărate sau al produselor fabricate.

21 Ebbeken K., Possler L., Ristea M., Ed. Teora, București, 2000, op. cit., pag. 19

Situația cheltuielilor efectuate de societatea „Alfa”

- mii lei -

Cheltuieli după Natură / Destinație	Total cheltuieli	Cheltuieli directe	Cheltuieli indirecte	Cheltuieli generale de administrație	Cheltuieli de desfacere
<i>Cheltuieli de exploatare</i>	67.750				
Cheltuieli cu materii prime	25.000	25.000	-	-	-
Cheltuieli cu materiale consumabile	2.500	2.000	500	-	-
Cheltuieli cu materiale de natura obiectelor de inventar	1.250	500	250	250	250
Cheltuieli cu energia și apa	2.500	1.750	250	250	250
Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate	2.500	-	-	2.500	-
Cheltuieli cu deplasări	1.250	-	-	1.250	-
Cheltuieli cu taxe poștale și de telecomunicații	250	-	-	250	-
Cheltuieli cu servicii bancare și asimilate	2.500	-	-	2.500	-
Cheltuieli cu salariile personalului	12.500	3.750	3.750	3.250	1.750
Cheltuieli privind asigurările și protecția socială	10.000	3.125	3.125	2.500	1.250
Cheltuieli privind amortizările	7.500	-	5.000	1.250	1.250
<i>Cheltuieli financiare</i>	5.000				
Cheltuieli privind dobânzi	5.000	-	-	5.000	-
<i>Cheltuieli extraordinare</i>	500				
Cheltuieli cu calamități	500			500	
Total cheltuieli	73.250	36.125	12.875	19.500	4.750

- mii lei -

Total cheltuieli	Cheltuieli directe	Cheltuieli indirecte			Cheltuieli generale de administrație	Cheltuieli de desfacere
		Total	Fixe	Variabile		
73.250	36.125	12.875	5.000	7.850	19.500	4.750

Nivelul normal al capacității de producție este de 125.000 buc., iar nivelul real al capacității de producție este de 75.000 buc.

Pe baza informațiilor menționate, pentru calculul costului de producție al produsului „X” se parcurg etapele prezentare alături.

După părerea noastră, cheltuielile și veniturile necesită o analiză complexă, indiferent de maniera prin care sunt privite deoarece, din interacțiunea lor capătă expresie performanța întreprinderii.

• **Determinarea costului subactivității**

Cheltuiala perioadei = Cheltuieli fixe (1 - Nivel real / Nivel normal)
 Cheltuiala perioadei = 5.000.000 (1 - 75.000 / 125.000) = 2.000.000 lei

• **Determinarea cheltuielilor incorporabile**

Cheltuieli incorporabile în valoarea stocului	36.125.000 lei
Cheltuieli indirecte	12.875.000 lei
Regia recunoscută ca o cheltuială a perioade	(2.000.000) lei
Costului produsului	47.000.000 lei

• **Determinarea cheltuielilor neincorporabile**

Cheltuieli generale de administrație	19.500.000 lei
Cheltuieli de desfacere	4.750.000 lei
Costul subactivității	2.000.000 lei
Costul perioadei	26.250.000 lei

În accepțiunea contabilă, **recunoașterea** reprezintă procesul de încor-

porare a unui element în situațiile financiare, cu condiția îndeplinirii,

cumulativ, a două criterii²²: probabilitatea ca orice beneficiu asociat să intre sau să iasă din întreprindere și elementul să aibă un cost sau o valoare care poate fi evaluat(ă) în mod credibil. Pot exista cazuri în care un element, deși nu îndeplinește criteriile de recunoaștere, este relevant pentru utilizatori, interesați de măsurarea poziției financiare și a performanțelor companiei. În astfel de situații, se recomandă prezentarea elementului respectiv în notele explicative.

Cadrul conceptual al IASB a stabilit care sunt criteriile pentru recunoașterea elementelor ce descriu performanța companiei.

Astfel, **veniturile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere**, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- creștere de beneficii economice viitoare aferente creșterii unui activ sau diminuării unei datorii și
- evaluarea credibilă a creșterii beneficiilor economice.

Aceasta înseamnă că veniturile sunt recunoscute concomitent cu recunoașterea creșterii activelor sau diminuării datoriilor, cum ar fi, de exemplu, creșterea netă a activelor ca urmare a vânzării de bunuri sau prestării de servicii sau diminuarea datoriilor ca urmare a anulării unei datorii.

În cazul **cheltuielilor**, **criteriile pentru recunoașterea lor în contul de profit și pierdere** sunt :

- reducere de beneficii economice viitoare aferente diminuării unui activ sau creșterii unei datorii, și

- evaluarea credibilă a reducerii beneficiilor economice.

Aceasta înseamnă că cheltuielile sunt recunoscute concomitent cu recunoașterea creșterii datoriilor sau diminuării activelor, ca, de exemplu, salariile datorate angajaților sau amortizarea imobilizărilor.

De asemenea, trebuie să ținem seama de principiul conectării cheltuielilor la venituri, conform căruia „cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere pe baza asocierii directe între costurile implicate și obținerea elementelor specifice de venit”²³. Așadar, cheltuielile urmează veniturile. De exemplu, cheltuielile care alcătuiesc costul bunurilor vândute sunt recunoscute simultan cu venitul obținut din vânzarea bunurilor respective.

În practica contabilă, criteriile de recunoaștere a veniturilor și cheltuielilor sunt diferite, în funcție de natura acestora.

Criteriile de recunoaștere a veniturilor, așa cum prevede IAS 18 „Venituri”, trebuie aplicate separat pentru fiecare tranzacție în parte sau pentru două sau mai multe tranzacții cumulat, atunci când acestea sunt legate între ele, iar efectul comercial poate fi înțeles numai dacă tranzacțiile sunt analizate în ansamblu.

Pentru a reliefa modul de recunoaștere a veniturilor și cheltuielilor în funcție de natura lor, prezentăm câteva exemple:

- **Veniturile din vânzarea mărfurilor** sunt recunoscute în momentul în care sunt satisfăcute simultan următoarele **condiții**²⁴:

- a) societatea a transferat cumparătorului riscurile și avantajele semnificative ce decurg din proprietatea bunurilor;
- b) societatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;
- c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod rezonabil;
- d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către întreprindere, și
- e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod rezonabil.

- **Veniturile din prestarea serviciilor** sunt recunoscute conform „*metodei procentului de execuție*”, adică, pe măsura execuției contractului, numai în cazul în care rezultatul unei asemenea tranzacții poate fi estimat în mod rezonabil.

Condițiile ce trebuie îndeplinite simultan pentru ca rezultatul acestei tranzacții să poată fi estimat rezonabil sunt:

- a) suma veniturilor poate fi estimată în mod rezonabil;
- b) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către societate;
- c) stadiul de execuție a contractului la data de închidere a bilanțului poate fi evaluat în mod rezonabil, și
- d) costurile apărute pe parcursul contractului și costurile de finalizare a contractului

22 Cadrul conceptual al IASB, paragraful 83

23 Cadrul conceptual IASB, paragraful 95

24 IAS 18, paragraful 14

pot fi evaluate în mod rezonabil.

În general, compania este în măsură să facă estimări rezonabile, dar numai după ce stabilește împreună cu celelalte părți contractante: drepturile legale privind serviciile de primit, respectiv de prestat ce revin fiecărei părți; mijlocul de plată, modalitatea și condițiile de decontare. Există, totuși, situații când rezultatul unei tranzacții ce implică prestarea de servicii nu poate fi estimat în mod rezonabil și, prin urmare, venitul va fi recunoscut numai pe baza cheltuielilor considerate ca fiind recuperabile.

Exemplu

Societatea „Alfa” a încheiat în exercițiul 2005 un contract pentru efectuarea unor prestații. Valoarea totală a contractului este 500.000 lei, iar costurile aferente serviciilor prestate corelate cu stadiul de execuție a lucrării pentru fiecare exercițiu financiar sunt: 2005 - 100.000 lei, 2006 - 150.000 lei, 2007 - 125.000 lei.

Veniturile recunoscute în fiecare exercițiu financiar conform metodei procentului de execuție sunt prezentate alături.

Exercițiul financiar	2005	2006	2007
Venituri recunoscute	133.333*	200.000***	166.667****

* $(100.000/375.000^{**}) \times 500.000$

** $375.000 = 100.000 + 150.000 + 125.000$

*** $(150.000/375.000) \times 500.000$

**** $(125.000/375.000) \times 500.000$

- **Veniturile din subvențiile guvernamentale.** Conform IAS 20 „Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală”, subvențiile guvernamentale²⁵ se recunosc pe o bază sistematică, drept venituri, pe perioadele corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează a le compensa. În cazul subvențiilor guvernamentale pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare²⁶ la valoarea justă, sunt reflectate în bilanț sub două forme: fie ca venit amânat, fie prin deducerea subvenției pentru obținerea valorii contabile nete a activului.
- **Veniturile și cheltuielile aferente contractelor de construcții**²⁷ sunt recunoscute prin recurs la două metode recomandate de IAS 11 „Contracte de construcții”: „metoda procentului de definitivare a contractului” (metoda avansului procentual)

și „metoda prin referire la stadiul final al contractului”.

Metoda procentului de definitivare a contractului (a avansului procentual), presupune recunoașterea veniturilor și a cheltuielilor contractuale, conform stadiului de realizare a contractului. Prin urmare, veniturile și cheltuielile contractuale sunt recunoscute în contul de profit și pierdere ca venituri, respectiv cheltuieli, la închiderea fiecărui exercițiu financiar, în funcție de stadiul de executare a lucrărilor. Stadiul de definitivare a contractului se determină în funcție de natura contractului²⁸ prin mai multe metode²⁹: proporția în care costurile contractuale suportate pentru munca prestată la timp afectează costurile contractuale totale estimate, studiile asupra muncii prestate sau definitivarea proporției fizice a muncii contractuale. Întreprinderea va alege metoda care măsoară credibil munca prestată.

Metoda prin referire la stadiul final al contractului (terminării lucrărilor)

25 Reprezintă asistență acordată de guvern, sub forma unor transferuri de resurse către o întreprindere în schimbul respectării, în trecut sau în prezent, a anumitor condiții referitoare la activitatea de exploatare a acestei societăți (IAS 20, paragraful 3)

26 Reprezintă subvenții guvernamentale, pentru acordarea cărora principala condiție este ca întreprinderea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze într-un alt fel active pe termen lung. De asemenea, pot exista și condiții secundare care restricționează tipul sau amplasarea activelor sau perioadele în care acestea urmează a fi achiziționate sau deținute.

27 Contractul de construcție este un contract negociat în mod particular pentru construirea unui activ sau a unei combinații de active care se află într-o strânsă interrelație sau interdependență în ceea ce privește proiectarea, tehnologia și funcționarea sau scopul ori utilizarea lor finală. (IAS 11, paragraful 3)

28 Contractele de construcții se clasifică în: *contracte cu preț fix*, cele în care contractorul este de acord cu un preț contractual fix sau cu o rată fixă pe unitatea de produs finit, influențată uneori de creșterea prețurilor; și *contracte cost plus*, în care contractorul recuperează costurile premise sau definite altfel, plus pentru un procent din aceste costuri sau un onorariu fix. (IAS 11, paragraful 3)

29 IAS 11, paragraful 30

presupune recunoașterea veniturilor și cheltuielilor contractuale la sfârșitul contractului.

Astfel, veniturile sunt recunoscute la nivelul cheltuielilor suportate și susceptibile a fi recuperate de la beneficiar. Deoarece contractul nu este terminat, profitul nu va fi recunoscut decât în situațiile financiare ale exercițiului financiar în care se termină lucrările. IAS 11 recomandă ca această metodă să fie utilizată în cazurile în care rezultatul contractului nu poate fi evaluat credibil.

Exemplu

Societatea Alfa s-a angajat, la începutul exercițiului financiar 2006, să construiască prin contract un hotel, unuia din clienții săi. La încheierea contractului, condițiile stabilite au fost: preț de vânzare revizibil 2.000.000 lei, costuri de producție inițiale estimate 1.475.000 lei, avans încasat 750.000 lei, TVA aferent avansului 19%. La sfârșitul exercițiului 2006, estimarea costului contractual a fost majorat la 1.500.000 lei. În exercițiul 2007, beneficiarul aprobă o majorare a prețului contractual cu 100.000 lei și o estimare adițională a costurilor contractuale cu 50.000 lei. Pentru contabilizarea contractului de construcții, compania aplică:

- metoda avansului procentual;
- metoda terminării lucrărilor.

a) Metoda avansului procentual

Situația privind recunoașterea veniturilor și cheltuielilor în exercițiile 2006, 2007, 2008 este următoarea:

10/2008

- lei -			
Elemente	2006	2007	2008
1. Valoarea inițială a venitului convenit în contract	2.000.000	2.000.000	2.000.000
2. Variația estimată a venitului convenit în contract	-	100.000	100.000
3. Venit contractual total (rd.1+rd.2)	2.000.000	2.100.000	2.100.000
4. Costuri efective contractuale cumulate la zi	600.000	1.007.500	1.550.000
5. Costuri estimate pentru definitivarea contractului	900.000	542.500	-
6. Total costuri contractuale convenite	1.500.000	1.550.000	1.550.000
7. Rezultat estimat (rd.3-rd.6)	500.000	550.000	550.000
8. Stadiul de estimare (rd.4: rd.6)	40%	65%	100%

Situația veniturilor și cheltuielilor recunoscute în conturile de profit și

pierdere a celor trei exerciții financiare se prezintă astfel:

- lei -			
Elemente	La zi	Recunoscute în exercițiile anterioare	Recunoscute în exercițiul curent
2006			
Venituri (2.000.000x40%)	800.000	-	800.000
Cheltuieli(1.500.000x40%)	600.000	-	600.000
Rezultat	200.000	-	200.000
2007			
Venituri (2.100.000x65%)	1.365.000	800.000	565.000*
Cheltuieli(1.550.000x65%)	1.007.500	600.000	407.500**
Rezultat	357.500	200.000	157.500
2008			
Venituri (2.100.000x100%)	2.100.000	1.365.000	735.000
Cheltuieli(1.550.000x100%)	1.550.000	1.007.500	542.500
Rezultat	550.000	357.500	192.500
* (1.365.000-800.000)			
** (1.007.500-600.000)			

b) Metoda terminării lucrărilor

Prin aplicarea acestei metode, (situația recunoașterii veniturilor și cheltuielilor este prezentată în pagina următoare):

- Veniturile din redevențe** sunt recunoscute având la bază con-

tabilitatea de angajamente, conform realității economice a contractului.

- Veniturile din dividende** sunt recunoscute atunci când *este stabilit dreptul acționarului de a primi plata.*

- lei -

Elemente	2006	2007	2008	Total
Cheltuieli	600.000	407.500	542.500	1.550.000
Variația stocurilor	C 600.000	407.500	542.500	1.550.000
	D 0	0	1.550.000	1.550.000
Venituri	0	0	2.100.000	2.100.000
Rezultat	0	0	550.000	550.000

- **Veniturile din dobânzi** sunt *recunoscute periodic, proporțional, pe baza randamentului efectiv al activului*. Randamentul efectiv al activului este considerat a fi rata dobânzii necesară pentru a actualiza fluxul viitor de intrări de numerar așteptate pe durata de viață a activului pentru a egala valoarea contabilă inițială a acestuia.
- **Costul stocurilor** trebuie recunoscut drept cheltuială în următoarele situații prevăzute de IAS 2 „Stocuri”:
 - a) când stocurile *sunt* vândute, valoarea contabilă a lor trebuie recunoscută ca o cheltuială în perioada în care a fost recunoscut venitul corespunzător;
 - b) când are loc o diminuare a costului stocurilor până la nivelul valorii realizabile nete ca urmare a depreciierilor. Valoarea depreciierilor este recunoscută ca o cheltuială în perioada în care s-au calculat;
 - c) când are loc o pierdere de stocuri: stocuri a căror perioadă de garanție a expirat, fără posibilitate de valorificare, stocuri deteriorate ș.a.. Costul acestora este recunos-

cut drept cheltuială în perioada în care s-au constatat pierderile;

- d) când unele stocuri sunt alocate altor conturi de active. De exemplu: un stoc folosit drept componentă pentru o imobilizare corporală construită în regie proprie. Costul unor astfel de stocuri este recunoscut ca o cheltuială pe parcursul duratei utile de viață a aceluși activ.
- **Cheltuielile cu dobânzile** și alte cheltuieli suportate de întreprindere cu împrumutul de fonduri sunt denumite de IAS 23, costurile îndatorării. În viziunea acestei norme contabile internaționale, costurile îndatorării comportă două moduri de contabilizare și anume: *reflectarea cheltuielilor în perioada care au apărut* (tratament contabil de bază) sau *capitalizarea* acestora, ca parte a unui activ pe termen lung³⁰ (tratament alternativ permis). Începerea capitalizării trebuie să coincidă cu unul din următoarele momente: realizarea cheltuielilor pentru acel activ, generarea costurilor îndatorării, existența în curs a activităților necesare pentru pregătirea activului în vederea folosirii

sau vânzării lui. Dacă există perioade îndelungate de timp în care nu se lucrează la activul pe termen lung, capitalizarea trebuie întreruptă. Aceasta va înceta în momentul în care s-a realizat cea mai mare parte a activităților necesare pregătirii activului pe termen lung în scopul vânzării sau utilizării sale.

- **Diferențele de curs valutar** fac obiectul IAS 21 „Efectele variației cursurilor de schimb valutar” care prevede două modalități de recunoaștere a acestora. Tratamentul contabil de bază³¹, conform căruia diferențele de curs valutar apărute ca urmare a decontării elementelor monetare sau a raportării elementelor monetare ale unei întreprinderi la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele care au fost raportate în situațiile financiare anterioare trebuie *recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar*. Tratamentul alternativ permis³² prevede că diferențele de curs valutar rezultate dintr-o devalorizare sau depreciere monetară accentuată care nu poate fi contracarată prin nici un fel de măsuri de acoperire a riscului și care afectează datoriile ce nu pot fi decontate, apărute din achiziția recentă a unui activ facturat în valută, trebuie *incluse în valoarea contabilă a aceluși activ* cu condiția ca valoarea contabilă ajustată să nu depășească minimumul dintre costul de înlocuire și suma recuperabilă prin vânzarea sau utilizarea activului.

30 Un activ pe termen lung este un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sale căreia i-a fost destinat sau pentru vânzare. (IAS 23, paragraful 4)

31 IAS 21, paragraful 15

32 IAS 21, paragraful 21

Evaluarea veniturilor se efectuează conform prevederilor paragrafului 9 din IAS 18, „la valoarea justă a mijlocului de plată primit sau de primit.” De regulă, valoarea veniturilor generate de o tranzacție se determină pe baza unui acord între companie și cumpărător sau utilizatorul activului, luându-se în considerare reducerile comerciale acordate de companie. Mijlocul de plată ce urmează a fi primit este, în general, numerarul sau echivalentele ale numerarului, iar suma veniturilor reprezintă suma numerarului sau a echivalentelor de numerar primită sau de primit.

Pot apărea însă și situații de amânare a intrărilor de numerar sau echivalente ale numerarului, care au ca efect diminuarea mijlocului de plată comparativ cu suma nominală a numerarului primit sau de primit. Pentru a depăși astfel de situații, IAS 18 recomandă determinarea valorii juste a mijlocului de plată, prin actualizarea tuturor sumelor de primit în viitor, utilizând o rată a dobânzii stabilită. Diferența dintre valoarea justă și valoarea nominală a mijlocului de plată va fi recunoscută ca venit din dobânzi. Modalitatea prezentată se realizează prin acordul stabilit între furnizor și client, iar rata stabilită a dobânzii poate fi³³: rata predominantă pentru un instrument similar al unui emitent, având credite cu același grad de risc sau, rata dobânzii care actualizează suma nominală a instrumentului la prețurile actuale în numerar pentru vânzarea de bunuri și servicii.

În ceea ce privește **evaluarea cheltuielilor**, aceasta se efectuează „la valoarea justă a mijlocului de plată acordat sau de acordat în schimbul

contraprestației primite sau de transferat fără echivalent”³⁴.

Varietatea modalităților de recunoaștere a veniturilor și cheltuielilor oferă managerilor posibilitatea de a-și afirma „măiestria” managerială, optând pentru acea modalitate care prezintă imaginea

cea mai fidelă a companiei, orientarea asupra performanței globale a companiei lor.

Însă, când compania trece prin perioade dificile care ar putea să-i afecteze imaginea, aceste modalități se transformă în adevărate inginerii contabile.

Bibliografie selectivă

- Alazardarc, Sépari , „Contrôle de gestion”, edition a 4-a, Dunod, 1998, pag.7, citat de Albu C, Albu N
- Albu C, Albu N, „Instrumente de management al performanței”, Ed. Economică, București, 2004
- Bourguignon A, “Sous les pavés la plage...ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable”, Comptabilité-Control-Audit , Vuilbert
- Călin O. (coordonator), „Contabilitatea de gestiune”, Ed. Tribuna Economică, București, 2000
- Dudian M., Huru D., „ Teoria economică a firmei” Ed. ASE, București, 2003
- Duțescu A., „Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate”, Ed. C.E.C.C.A.R., București, 2001
- Ebbeken K., Ristea M., Possler L., „Calculația și managementul costurilor”, Ed. Teora, București, 2000
- Heyne P, „Modul Economic de gândire”, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 1991
- Kaplan R., Norton D.- „The Balanced Scorecard School Press”, 1996
- Niculescu M., Lavalette G. – „Strategii de creștere economică, Ed.Economică, București, 1999
- Ristea M, Lungu C, Jianu I, „Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate, Prezentarea situațiilor financiare”, Ed. CECCAR, București, 2004
- Cadrul General al IASB
- Expansion Management Review, decembrie 1997 – La performance stratégique: mesure et pilotage
- www.bnro.ro;
- www.capital.ro;
- www.economist.com;
- www.iasb.org;
- www.iasplus.com;
- www.pwc.com;
- www.zf.ro;

33 IAS 18, paragraful 11

34 Ristea M., „Bază și alternativ în contabilitatea întreprinderii”, Ed. Tribuna Economică, București, 2003, pag.89



Iacob Petru PÂNTEA*



Ștefana CRISTEA**

Cuvinte cheie:
armonizare contabilă,
IAS/IFRS, standarde
naționale de
contabilitate, Cod
Civil (c.c.)

România și Italia

- reflecții asupra armonizării contabile internaționale

Abstract

Romania and Italy - Reflections about International Accounting Harmonization

Nowadays, even if not so much present in the Romanian researchers' works, the field of international accounting becomes more and more attractive for the professionals due to Romania's involvement in the international harmonization process and since our country has joined the European Union. Moreover, here resides the necessity and importance of knowledge in this field not only for accounting professionals but also for other categories interested in financial reporting changes. Thus, the comparative studies are essential for the knowledge acquirement process' increase in transparency. In this context, the present paper proposes a new approach of the harmonization process involving in the theoretical analysis Romania and Italy from the perspective of these financial reporting systems' main features.

Key words: accounting harmonization, IAS/IFRS, national accounting standards, Civil Code (c.c.)

Introducere

Între România și Italia există o lungă tradiție a schimburilor comerciale. Actualmente, procesul de globalizare se manifestă la nivelul relației dintre România și Italia prin intermediul activităților de import-export, al împrumuturilor externe, al investițiilor străine directe, al legăturilor culturale și al transferurilor de cunoștințe și tehnologii care duc la creșterea producției mondiale și a volumului schimburilor dintre țări. În ceea ce privește fluxul de investiții italiene în România remarcăm investițiile ENEL în Electrica Dobrogea, Electrica Banat și Electrica Muntenia Sud; investițiile realizate de IVECO; Unicredito Italiano Spa și GEOX Spa etc. Dar investitorii străini au fost atrași de țara noastră nu doar datorită potențialului

său economic, ci și obiectivelor prioritare stabilite de către guvernul României de armonizare a reglementărilor contabile, fiscale, precum și a celor referitoare la piața financiară.

Din punct de vedere al implicării în procesul de armonizare contabilă, poziția celor două state de-a lungul anilor nu a coincis întotdeauna.

Dacă pentru România procesul de armonizare a început acum 7 ani prin adoptarea OMFP 94/2001, pentru Italia acesta a fost demarat cu 17 ani în urmă odată cu adoptarea D.lgs.127/1991. Deși la o decadă diferență, reglementările contabile românești și italiene au avut o evoluție surprinzătoare, care a luat forme și modalități de manifestare diferite.

* Prof.univ.dr., Universitatea „Babeș-Bolyai”, Cluj-Napoca, e-mail:iacobpetrupantea@yahoo.com

** Lector univ.dr., Universitatea „Lucian Blaga”, Sibiu, e-mail: stefana_cristea@yahoo.it

Metodologia cercetării

Pentru articolul de față a fost preferată cercetarea calitativă deoarece este cea mai în măsură să producă informații consistente necesare înțelegerii aprofundate și de ansamblu a contextului general. În plus, acest tip de cercetare utilizează o serie de metode complementare pentru a descrie contextul, condițiile de mediu variabile care se analizează, dar și interacțiunile dintre aceste variabile în contextul specificat.

Dintre metodele științelor socio-umane utilizate amintim: analiza documentelor; metoda comparativă; observația neparticipativă și tehnica arhivistică. În plus, sursele informaționale cuprind: observațiile participative; actele legislative; articole și cărți de specialitate; analizele și studiile în domeniul de referință; luările de poziție, opiniile, rapoartele ședințelor unor organisme de profil, comunicatele de presă ale diferitelor instituții și organisme.

Considerații privind armonizarea reglementărilor și practicilor contabile italiene

La ora actuală, reglementările contabile italiene (RCI) se compun dintr-o parte a *Codului Civil* - articolele de la 2423 la 2435-bis - referitoare la întocmirea situațiilor financiare ale societăților de capitaluri și *D.lgs. 127/1991* referitor la conturile consolidate. Legislația italiană este completată de standardele naționale de contabilitate (PCN) emise de Organismul italian de normalizare contabilă¹ (OIC). RCI împreună cu PCN formează așa-numitele Italian GAAP.

Dacă ar fi să ne referim la evoluția istorică a acestui proces, primul punct de referință ar fi constituit de implementarea, cu o întârziere de 11 ani, a Directivei a IV-a a CEE prin intermediul *D.lgs. 127/1991*. Cu toate acestea, pentru Italia, țară cu o foarte lungă tradiție contabilă, modificarea substanțială a legislației contabile conform trendurilor europene nu a fost decizie ușor de luat. În plus, aplicarea în practică a acestui act legislativ a fost însoțită de situații precum: introducerea noțiunii de imagine fidelă în art.2423 c.c. a ridicat serioase probleme de adaptabilitate practicienilor

italieni; conținutul minim al situațiilor financiare nu a fost extins, ci au fost recomandate doar formate rigide - Italia alegând formatul orizontal pentru bilanț și cel vertical pentru contul de profit și pierdere (art.9/23 din Directiva a IV-a); trecerea notelor explicative din raportul administratorilor în structura situațiilor financiare; anumite tratamente contabile (precum capitalizarea cheltuielilor cu cercetarea și publicitatea) au întâmpinat rezistență în rândul practicienilor.

Ulterior, în timp ce legiuitorul român se pregătea să schimbe macazul reformei contabile orientându-se spre Standardele elaborate de IASC, Italia dădea posibilitatea utilizării de standarde contabile internațional acceptate (art.117, lit.2, *Testo Unico degli intermediari finanziari*, D.lgs.58/1998²) doar pentru conturile consolidate ale entităților cotate pe o piață financiară din afara UE. Cu toate acestea, ambele state subordonau aplicarea respectivelor standarde internațional acceptate comparabilității cu Directivele europene.

Însă, actul legislativ care avea să conducă la implementarea efectivă a reformei legii societăților comerciale a fost *D.lgs.6/2003* ce introducea anumite dispoziții referitoare la situațiile financiare, consistente într-o oarecare măsură cu prevederile IAS: introducerea principiului prevalenței economicului asupra juridicului, abrogarea interferenței fiscalității în situațiile financiare, introducerea tratamentului operațiunilor de leasing și al imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată, extinderea informațiilor furnizate de notele explicative - precum informațiile referitoare la instrumentele financiare, la activitatea de management etc. Iar prin *Lege comunitară pentru anul 2003* se recunoștea obligația Italiei de a implementa în legislația națională Regulamentul IAS. De fapt, art.25 al respectivei legi relua opțiunile din art. 5 al Regulamentului 1606/2002/CE referitor la aplicarea standardelor internaționale, specificând care este poziția Italiei pentru fiecare în parte. Decretul de implementare efectivă (*D.lgs.38/ 2005*) avea însă să se lase așteptat.

Pe de altă parte, prin *Legea Comunitară 2004* a fost adoptată Directiva 51/2003/CE, dar decretul privind efectivă implementare a acesteia urmează a fi aprobat

1 PCN - *principi contabili nazionali*; OIC - *Organismo Italiano di Contabilità*

2 Respectivul act legislativ nu făcea referire în special la IASB; iar din 1994, CONSOB (CNVM italian) părea să favorizeze o abordare pro-US GAAP deoarece acest lucru permitea companiilor cotate pe piețele financiare externe să beneficieze de o reducere a costurilor de reconciliere a situațiilor financiare cu acest set de standarde.

doar în acest an. De fapt, din cauza neemiterii acestui decret în termenul limită de 1 ianuarie 2005, Comisia Europeană s-a văzut nevoită să recurgă la măsuri drastice prin trimiterea cazului la Curtea Europeană de Justiție. Actualmente, *proiectul de modificare a Codului Civil* a fost dezbătut de către OIC și categoriile interesante și a fost înaintat legiuitorului italian, urmând să fie emis decretul oficial.

Așadar, *procesul de armonizare contabilă se realizează în Italia pe două paliere:*

- entitățile care intră în aria de aplicabilitate a IAS/IFRS;
- entitățile care intră în aria de aplicabilitate a c.c. și a standardelor elaborate de OIC.

Este interesant de notat că Italia face parte dintr-o minoritate de țări - incluzând Cehia, Grecia, Estonia, Lituania, Malta, Slovacia și Slovenia - care, în interiorul UE, a decis să extindă aplicarea IFRS la conturile individuale ale companiilor cotate. Astfel, d.lgs.38/2005 stabilește că toate entitățile pot alege să aplice IFRS pentru întocmirea conturilor individuale sau consolidate, cu excepția societăților de asigurare și a celor care pregătesc situații financiare simplificate (conform art.2435-bis din c.c.). Din anul 2006, legislatorul italian a extins obligația aplicării IFRS la conturile individuale ale companiilor cotate, băncilor, societăților de asigurare cotate care nu pregătesc conturi consolidate și la companiile care au emis instrumente financiare către public; aplicarea obligatorie a IFRS pentru conturile consolidate rămâne nemodificată, acesta nemaifiind o opțiune pentru statele membre.

Pe de altă parte, *entitățile italiene necotate* includ pe cele care:

- sunt obligate să întocmească situații financiare consolidate și care pot aplica IFRS nu doar la acest set de conturi, ci și la cele individuale;
- nu sunt obligate să întocmească situații financiare consolidate.

Pentru cea de-a doua categorie se impune o clarificare suplimentară: entitățile care nu pregătesc conturi consolidate, dar care sunt incluse în perimetrul de consolidare al unei companii mamă care o face obligatoriu sau facultativ, pot alege să aplice IFRS pentru conturile individuale. Pe de altă parte, entitățile care nu

pregătesc conturi consolidate și nici nu sunt incluse în perimetrul de consolidare al unei companii mamă, pot adopta facultativ IFRS începând cu exercițiul financiar specificat prin ordin comun al Ministerului Finanțelor și Justiției.

Referitor la *elementele de nouitate introduse de Regulamentul IAS* (Bertoni M. et al., b1,b2, 2006; Fondazione Luca Pacioli, 2005), putem aprecia că problemele cauzate de introducerea unui cadru conceptual care nu era rezultatul practicii contabile naționale nu a fost un lucru ușor de depășit.

În plus, una dintre cele mai controversate și complexe probleme de aplicare este reprezentată de instrumentele financiare (IAS 32 și IAS 39): standardele stipulează evaluarea la valoarea justă a majorității instrumentelor financiare (care, conform Italian GAAP, sunt în general recunoscute la cost istoric³) și recunoașterea derivatelor (în general văzută de Italian GAAP ca fiind tranzacții extra-bilanțiere) ca imobilizări financiare și pasive.

Alte probleme de aplicare a IFRS includ:

- Introducerea criteriilor de clasificare a activelor și pasivelor în curente și non-curente;
- Lipsa unui format standardizat pentru bilanț și contul de profit și pierdere pe care toate companiile să-l urmeze;
- Prea multe opțiuni referitoare la clasificarea costurilor (după natură sau după funcție);
- Aplicarea obligatorie a metodei achiziției pentru combinările de întreprinderi;
- Problema coordonării Legii italiene a societăților comerciale și a IFRS în ceea ce privește profitul distribuibil acționarilor. Acesta a fost rezolvată prin împiedicarea companiilor de la distribuirea câștigurilor nerealizate prin utilizarea rezervelor de capital.

Pe lângă aceste aspecte, mai există și stringenta chestiune a tratamentului contabil aplicabil entităților de dimensiuni medii, mici și foarte mici care conform propunerii de modificare a c.c. vor continua să aplice situații financiare simplificate și care, în cea mai mare parte a lor, este puțin probabil să intre în aria de aplicabilitate a proiectului IASB privind IMM-urile.

3 Conform proiectului de modificare a Codului Civil evaluarea instrumentelor financiare se va putea face la valoarea justă.

În concluzie, putem nota că - deși procesul de armonizare contabilă a fost demarat în Italia înaintea României - legiuitorul italian a preferat să lase la latitudinea Comisiei Europene decizia de a modifica legislația contabilă comunitară, așteptând cu prudență să vadă în ce direcție va „bate vântul reformei contabile”, fără a aduce modificări legislative pe cont propriu și alegând să amâne pe cât posibil implementarea deciziilor inevitabile. Cu toate acestea, se remarcă rolul semnificativ al OIC în derularea procesului de armonizare pe tărâm italian.

Considerații privind armonizarea reglementărilor și practicilor contabile românești

Din punct de vedere istoric, contabilitatea românească a fost mai mult orientată spre furnizarea de informații utile statului și instituțiilor sale (precum Comisia Națională de Statistică și Direcția Finanțelor Publice), contribuind într-o mică măsură la satisfacerea nevoilor informaționale ale altor grupuri de utilizatori (incluzând managerii și acționarii) prin intermediul datelor furnizate de situațiile financiare.

În plus, instituțiile financiar-bancare sunt cele care continuă încă să reprezinte sursa de finanțare principală, favorizând o oarecare prudență în politicile contabile ale companiilor. Pe de altă parte, companiile au legături puternice cu clienții lor, cu principalii furnizori și cu personalul. Deși există obligație legală de publicare a situațiilor financiare anuale, transparența pe care se presupune că ar reprezenta-o armonizarea contabilă internațională este încă o problemă, căci nu multe entități - poate cu excepția companiilor multinaționale activând în România, a băncilor și a companiilor de asigurări - sunt dispuse să facă publice situațiile lor financiare și raportul auditorilor.

După implementarea, demarată în 1994, a unui sistem de influență franceză, OMFP 403/1999 și ulterior OMFP 94/2001 aveau să traseze coordonatele tranziției la reglementări contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE și IAS pentru perioada 2000-2005 și în conformitate cu strategia de aderare la UE. Ideea era ca majoritatea marilor companii - inclusiv a societăților comerciale cotate la Bursa de Valori București, a regiilor autonome și a companiilor de

interes național - să aplice până în 2005 ordinul OMFP 94/2001. Pentru entitățile care nu îndeplineau criteriile de mărime specificate de OMFP 94/2001, MFP a emis OMFP 306/2002 „Reglementări contabile simplificate armonizate cu Directivele europene”, care s-au dovedit a fi însă prea complicate pentru IMM-uri.

Per ansamblu, tranziția la un sistem conectat la un set de principii fundamentale diferite, respectiv la IAS, nu s-a realizat cu ușurință, implicând o serie de *aspecte problematice* deoarece:

- Impunea adoptarea drept cadru conceptual național a *cadrelor contabile conceptuale ale IASC*;
- Presupunea asimilarea și exercitarea conceptului de *judecată profesională* specific sistemelor de contabilitate anglo-saxone, nefurnizând însă practicianului contabil suficientă libertate și flexibilitate în această direcție;
- Introducea noi principii contabile, modalități de evaluare a elementelor bilanțiere, precum și tratamente contabile pentru reflectarea anumitor evenimente și tranzacții;
- Prin ajustările impuse de aplicarea IAS 8 privind politicile contabile și modificările în estimările contabile apăreau deviații de la principiul intangibilității bilanțului de deschidere;
- erau incluse și două documente de sinteză noi pentru practica contabilă românească (*Situația modificărilor capitalurilor proprii și Situația fluxurilor de trezorerie*);
- Impunea deconectarea contabilității de fiscalitate.

Așadar, adoptarea OMFP 94/2001 reprezenta implementarea unui set de standarde care nu provenea din experiența și practica națională și nu reflecta realitatea economică românească.

Cu toate acestea, evoluția procesului de armonizare contabilă internațională și intrarea în etapa aferentă convergenței dintre IAS și US GAAP a dejucat planurile legiuitorului român. Viitorul aducea surprize neașteptate sub forma revizuirii IAS, a modificării structurii de funcționare a IASC și a emiterii de către noul IASB a 5 noi standarde internaționale de raportare financiară. Această situație a determinat o reacție rapidă din partea organismului de reglementare român, iar OMFP 1827/2003 avea să fie emis doar la câteva zile de la publicarea de către IASB a versiunilor revizuite a 13 dintre IAS existente la acea vreme. Conform acestui ordin, entitățile menționate

în ordin trebuiau să întocmească situații financiare anuale în concordanță cu IAS/IFRS începând cu anul 2005, dar efectuând situații comparative și pentru 2004. În plus, pentru prima dată de la adoptarea OMFP 772/2000, se pretindea cu adevărat întocmirea de situații financiare consolidate.

Complexitatea vădită a noilor standarde (IFRS), precum și colaborarea dintre IASB și FASB au contribuit la revizuirea strategiei de acțiune în cadrul reformei contabilității românești. În plus, adoptarea de către Comisia Europeană a Regulamentului IAS 1606/2002/CE și a Directivei 51/2003/CE a avut cu siguranță un cuvânt greu de spus în decizia Ministerului Finanțelor de a modifica cadrul legislativ care până în acel moment aducea o armonizare parțială atât cu IAS, cât și cu Directivele europene de contabilitate nemodernizate. Prin OMFP 1752/2005, România a optat pentru eliminarea conceptului de *reglementări armonizate* pe care îl utilizase până în acel moment preferând termenul de *contabilitate conformă* cu reglementările europene - adică implicit și cu IAS/IFRS - realizând astfel o armonizare *de jure* și nu una *de facto*.

În acest scop s-a considerat că entitățile cele mai în măsură să întocmească situații financiare în conformitate cu IFRS sunt băncile, grupurile de societăți naționale sau filialele grupurilor multinaționale, deoarece acestea dispun de resurse financiare și personal calificat capabil să se adapteze cerințelor impuse de standardele internaționale. Astfel, s-a ajuns la concluzia ca pentru început doar băncile și apoi și celelalte entități de interes public să întocmească un al doilea set de situații financiare conforme cu IFRS doar pentru a furniza informații financiar-contabile altor categorii de utilizatori în afară de fisc. Prin OMFP 907/2005 se prevedea faptul că entitățile de interes public puteau alege să întocmească acel set adițional în perspectiva obligativității acestuia din 2007 - iar pentru instituțiile de credit acel al doilea set era obligatoriu (Ordinul BNR 5/2005).

În completarea OMFP 907/2005 care viza anul preaderării la UE, cu aplicare începând cu situațiile financiare ale anului 2007 a fost emis OMFP 1121/2006 ce includea în aria de aplicabilitate a IFRS și conturile anuale ale entităților ale căror valori mobiliare la data bilanțului erau admise la tranzacționare pe o piață reglementată și care întocmeau obligatoriu de acum

situații financiare consolidate - instituțiile de credit continuând să întocmească conturi consolidate conform IFRS. De asemenea, celorlalte categorii de entități de interes public le era permisă realizarea unui set distinct de situații financiare anuale conforme cu IFRS, dar destinate altor utilizatori de informații decât instituțiile statului. De altfel, în relația cu instituțiile statului, toate entitățile, inclusiv cele care aplică IFRS sunt obligate să întocmească situații financiare anuale conforme cu directivele europene. În plus, prin OMFP 2001/2006, se observă că legiuitorul în căutarea conformității cu directivele europene a preluat și definiții și prevederi proprii setului de standarde și cadrului conceptul elaborat de IASB, precum definirea și recunoașterea activelor, datoriiilor, capitalurilor proprii, veniturilor și cheltuielilor.

Dar cel mai recent ordin al Ministerului Finanțelor care avea să aducă modificarea OMFP 1.752/2005 este Ordinul 2374/2007, care introduce un nou articol 8.2. alin.(1) prin care specifică faptul că entitățile care fac parte din categoria persoanelor juridice de interes public⁴ și care au obligația să întocmească situații financiare anuale consolidate pot întocmi respectivele situații fie potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a VII-a a CEE, fie potrivit IFRS. Prevederile respectivului articol se aplică și persoanelor juridice, altele decât cele de interes public, care au obligația, potrivit legii, să întocmească situații financiare anuale consolidate, iar acele persoane juridice care au optat pentru aplicarea IFRS la întocmirea situațiilor financiare consolidate au obligația să asigure continuitatea aplicării acestora. Respectivul ordin se aplică începând cu situațiile financiare ale exercițiului financiar 2007, furnizând un nou plan de conturi și explicând modul de funcționare al fiecărui cont în parte. De asemenea, printre numeroasele precizări se aduc modificări și la întocmirea situațiilor financiare consolidate, la contabilizarea contractului de leasing și de închiriere, provizioanelor, stocurilor și reevaluării imobilizărilor corporale. Spre exemplu, referitor la ultimul aspect, entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu.

4 Cu excepția societăților comerciale care tranzacționează valori mobiliare pe o piață reglementată, a instituțiilor de credit, a societăților de asigurare, de asigurare-reasigurare și de reasigurare, a societăților de pensii, SSIF-urilor, a societăților de administrare a investițiilor și organismelor de plasament colectiv.

În concluzie, putem remarca promptitudinea cu care legiuitorul român a dorit să fie întotdeauna în fața „valului” armonizării contabile, dar care de multe ori a impus o armonizare relativă a reglementărilor și mai puțin a încurajat armonizarea voluntară a practicilor contabile ale companiilor românești.

Considerații finale comparative

Rolul secțiunii de față este de a prezenta câteva considerații comparative referitoare la armonizarea reglementărilor și practicilor contabile din cele două state. În primul rând, credem că trebuie avut permanent în vedere *rolul instituțiilor cu rol semnificativ în armonizarea contabilă* la nivel național.

Astfel, în România, Consiliul Contabilității și Raportărilor Financiare (CCRF) - înființat în mai 2005, prin reorganizarea Colegiului Consultativ al Contabilității - a devenit organismul responsabil cu monitorizarea implementării IFRS. Însă atribuțiile CCRF nu includ elaborarea de standarde de contabilitate naționale și nici nu se substituie sub nici o formă *Ministerului Finanțelor Publice*.

Pe de altă parte, în Italia, prin DPR 136/1975 art.4, se puneau, mai mult sau mai puțin voit, bazele a procesului de elaborare a standardelor naționale de contabilitate. Corpul experților contabili (CNDC) avea să constituie prima comisie *ad hoc* în acest sens, ulterior înlocuită de o Comisie CNDC-CNR - reunind experți contabili și contabili autorizați.

Însă, în 2001, organismul de normalizare contabilă avea să devină o fundație privată (OIC), reunind toate categoriile interesate. În consecință, toate cele 20 standardele emise de CNDC-CNR au fost revizuite de OIC, care în plus a mai emis patru noi standarde. Rolul important al OIC în contabilitatea italiană rezidă și în faptul că în ciuda faptului că standardele sale nu au putere de lege, ele sunt susținute de CONSOB și sunt aplicate de societățile de capitaluri necotate.

De altfel, standardele OIC consideră îndeaproape prevederile IAS/IFRS, încercând pe cât posibil să adapteze aceste tratamente la contextul italian.

În al doilea rând, dacă în Italia ideea aplicării Regulamentului IAS a fost percepută de specialiști ca o luptă pentru supremație între sistemul de contabilitate continental și cel anglo-saxon, România nu s-a confruntat cu o opoziție evidentă în acest sens.

Se poate observa că în timp ce România s-a adaptat cu promptitudine la deciziile Comisiei Europene, legiuitorul italian întârzie să modifice c.c. în scopul implementării Directivelor 65/2001/CE și 51/2003/CE.

Decalajului destul de mare de timp între actuala propunere a OIC de modificare a c.c. și OMFP 1752/2005, i se adaugă și faptul că până la adoptarea efectivă a respectivei propuneri vor fi necesare modificări suplimentare pentru a reflecta legislația comunitară din acel moment.

În consecință, dacă ar fi să punem în oglindă cele două acte legislative (unul aprobat altul în fază de proiect), putem nota pe scurt câteva aspecte interesante:

- a) *Legătura directă cu IFRS*: În timp ce pentru anumite elemente bilanțiere, propunerea OIC face referiri directe la tratamentele recomandate de anumite standarde internaționale, în OMFP 1752/2005 nu se fac referiri directe la IFRS, chiar dacă în anumite situații influența IAS dincolo de granițele Directivei a IV-a este evidentă. Conformitatea ridicată cu IFRS sub anumite aspecte ne face să presupunem că, atunci când va fi nevoie de o ghidare suplimentară, bibliografia de referință va include standardele internaționale aferente. Cu toate acestea, există tratamente contabile în IFRS care nu se regăsesc deloc sau foarte vag în Ordin. Pe de altă parte, OMFP 1752/2005 nu include referiri la probleme precum tratamentul combinărilor de întreprinderi, precum în IFRS 3, sau tratamentele cuprinse în IAS 11, IAS 19, IAS 41 sau IFRS 5;
- b) *Planul de conturi*: În timp ce OMFP 1752/2005 (precum și succesorul său OMFP 2374/2007) furnizează un plan de conturi specific și format detaliat ale situațiilor financiare, propunerea OIC nu evidențiază un atare instrument, chiar dacă în doctrina contabilă există un așa-numit *piano dei conti*, iar structura sa este asemănătoare cu cea a planului de conturi românesc;

- c) *Principiile contabile fundamentale*: Spre deosebire de propunerea OIC în care se sesizează anumite modificări în ierarhia principiilor contabile fundamentale, OMFP 1752/2005 nu este influențat de proiectul preliminar de modernizare a cadrului conceptual al IASB;
- d) În OMFP 1752/2005 se regăsesc *elemente care reflectă caracterul național*, precum o translație a soldurilor conturilor din bilanța de verificare din vechiul plan de conturi în noul plan de conturi și o prezentare detaliată a tratamentului contabil al taxelor și impozitelor.

În concluzie, revizuirea c.c. italian este consecința directă a procesului de armonizare contabilă internațională și care se manifestă la nivel național printr-o aliniere obligatorie la trendul european în domeniu, la fel cum s-a realizat și în cazul României prin intermediul OMFP 1752/2005 cu modificările ulterioare. Cu toate acestea, în legislația și practica contabilă a celor două state există elemente specifice care se datorează atât diferențelor între culturile contabile ale acestora și care foarte probabil vor persista în ciuda încercării de aliniere la trendul european, cât și raportului de forțe diferit față de Uniunea Europeană.

Bibliografie

- Adamo S. (2005) „Bilanci Ue: armonizzazione a doppia velocità“, Il giornale dei Dottori Commercialisti, 1
- Bauer R. (2004) „Gli IAS in bilancio“, Giuffrè Editore, Milano
- Bertoni M., Cristea Ș., De Rosa B., a (2007) „Posibile aplicări ale IFRS de către IMM-urile italiene“, *Revista Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, 2: 42-51, CECCAR, București
- Bertoni M., Cristea Ș., De Rosa B., b1 (2007) „Provocări în procesul de armonizare din România și Italia (I)“, *Revista Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, 3: 34-42, CECCAR, București
- Bertoni M., Cristea Ș., De Rosa B., b2 (2007) „Provocări în procesul de armonizare din România și Italia (II)“, *Revista Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, 4: 46-51, CECCAR, București
- Biancone P.P., Cisi M., 1 (2005) „Le attività immateriali nei bilanci IAS/IFRS“, *Impresa c.i.*, 11: 1681-1687
- Biancone P.P., Cisi M., 2 (2005) „Verso l’impairment test della differenza di consolidamento 2005: Tiscali“, *Impresa c.i.*, 9: 1357-1362
- Biancone P.P., Cisi M., 3 (2005) „L’area di consolidamento IAS/IFRS: prassi in materia di controllo e di inclusione“, *Impresa c.i.*, 9: 34-40
- Bogdan V. (2004) „Armonizarea contabilă internațională“, Editura Economică, București
- Dușescu A. (2000) „Informația contabilă și piețele de capital“, Editura Economică, București
- Dușescu A. (2001) „Ghid pentru înțelegerea și aplicarea standardelor internaționale de contabilitate“, Editura CECCAR, București
- Feleață N. (1999) „Sisteme contabile comparate“, vol.I, II, Editura Economică, București
- Feleață N., Malciu L. (2004) „Provocările contabilității internaționale la cumpăna dintre milenii. Modele de evaluare și investiții imateriale“, Editura Economică, București
- Nobes C., Parker R. (2006) „Comparative International Accounting“, Prentice Hall
- Pizzo M. (2000) „Il fair value nel bilancio d’esercizio“, Padova, CEDAM
- Zambon S., Saccon C. (1993) „Accounting change in Italy: Fresh start or Gattopardo’s revolution?“, *European Accounting Review*, 2: 245-284
- CNDC-CNR (2000) *Principi Contabili*, Giuffrè, Milano
- European Commission (1978) Fourth Council Directive of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies (78/660/EEC), OJ L 222, 14.8.1978, p. 11
- European Commission (1983) Seventh Council Directive 83/349/EEC of 13 June 1983 based on the Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts,
- European Commission (2002) Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards, OJ L 243, 11.9.2002, p. 1-4
- European Commission (2003) Directive 2003/51/EC of the European Parliament and of the Council of 18 June 2003 amending Directives 78/660/EEC, 83/349/EEC, 86/635/EEC and 91/674/EEC, OJ L 178, 17.7.2003, p. 16-22
- Ministerul Finanțelor Publice (2006) Ordin nr. 1.121 din 4 iulie 2006 privind aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, publicat în M.Of. nr. 602 din 12 iulie 2006
- Ministerul Economiei și Finanțelor (2007) Ordinul nr. 2374/2007 privind modificarea și completarea OMFP nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat M.Of., Partea I nr. 25 din 14.01.2008

Studiu de caz asupra evoluției auditului public intern în cadrul a două unități administrativ-teritoriale



*Cristina Nicoleta
DINU**

Cuvinte cheie:
audit public intern,
administrație locală, con-
trol managerial,
dezvoltare regională,
competiție, evoluție

Abstract

Case Study on the Evolution of Internal Public Audit Within a Public Administration of Two Romanian Towns

Two neighbour towns have access to different structures of internal audit and their evolutions are in direct connection with their general development. We are interested to present the connection between the management vision on the internal audit function and the projections of their strategies on the evolution of the entities they are manage. The management strategy is influenced by their perceptions on the risks that are probably to appear.

Both entities are faced with the same economic and political circumstances along the period that we studied, but each town has a different approach of the own evolution. One became a favourite in this hardened competition for resources, especially human and financial ones, while the other began to develop a dangerous underdevelopment syndrome, because of the that had management of the two municipalities has a different capacity to put together all the factors able to participate I the launching procurement of economic progress.

Key words: public internal audit, local public administration, managerial control, regional development, competition, progress

Introducere

Pentru administrația publică locală, momentul apariției reglementărilor specifice cu privire la implementarea auditului intern în România a fost unul de referință, deoarece a survenit după o lungă perioadă de slăbire a controlului financiar public în general și al celui

intern, în mod special. Consecințele directe au fost pierderea de eficiență instituțională, manifestată cu precădere prin diminuarea capacității administrative a acestora, risipirea unor importante resurse financiare publice și creșterea alarmantă a fenomenelor de fraudă și corupție.

Aderarea la Uniunea Europeană a impus armonizarea cadrului legal și metodologic al controlului intern și audit intern public cu cele din spațiul comunitar, pentru a asigura o transparență mai mare asupra finanțelor publice și asupra funcționării eficiente a entităților publice care activează la nivelul guvernării publice locale.

* Drd., Curtea de Conturi a României, e-mail: dinucristinico@yahoo.com.

Principiul transparenței funcționării instituțiilor publice și implicit al finanțelor publice a fost accentuat ca importanță și relevanță în contextul descentralizării administrației, crescând autonomia locală în ceea ce privește atât accesul la resurse și utilizare a acestora, cât și transferul de competențe și responsabilități, ceea ce a avut ca prim rezultat administrarea directă de către autoritățile locale a unor procese noi și complexe, pentru care nu erau suficient pregătite.

Un document al Comisiei Europene, premergător aderării României la Uniunea Europeană, respectiv Raportul Comisiei Europene pe anul 2001¹, sintetiza:

„În general, capacitatea administrativă sau financiară a administrației locale nu este încă suficient dezvoltată pentru a face față procesului de descentralizare a competențelor. În multe entități locale acest fapt a avut ca rezultat o administrare greoaie și, în unele cazuri, a condus chiar la o gestionare inadecvată a fondurilor, iar aceste neajunsuri trebuie remediate urgent, pentru ca procesul de descentralizare să poată fi pus în practică cu succes.”

La toate aceste aspecte, se adaugă oportunitatea dezvoltării unor comunități întregi, fie urbane, fie rurale, prin accesarea de fonduri europene, ceea ce impune o aliniere a controlului intern la standardele Uniunii Europene, pentru a furniza acesteia o asigurare că finanțarea pe care o pune la dispoziție, în mare parte nerambursabilă, va fi utilizată judicios și adecvat scopului căruia i-a fost destinată.

Diversitatea de entități publice active în cadrul administrației publice locale, abordate fie din perspectiva mărimii geografice (județe, comune), fie din aceea a puterii economice și demografice, (orașe, comune, municipii), obligă la o focalizare a studiului cu precădere asupra acelor entități-unități administrativ teritoriale relevante sub aspectul complexității activităților și proceselor desfășurate.

Importanța acordată funcției de control și implicit celei de audit a constituit un criteriu de selecție și de centrare a studiului pe entități – unități administrativ teritoriale – mari, de natura municipiilor, a căror activitate incumbă o coordonare adecvată a unor diverse unități subordonate, fie din sfera economică, fie din cea socială, pentru o administrare corespunzătoare a acestora, în condiții de eficiență, economicitate, eficacitate și, nu în ultimul rând, de interconectare la interesele diverselor grupuri-țintă.

Metodologia cercetării

Cercetarea de față a îmbinat studiul de caz realizat asupra a două compartimente de audit public intern, cu documentarea directă la sursele de creare a datelor, precum și cu interviuri succesive și chestionare adresate celor implicați în activitățile de audit intern din cadrul entităților publice vizate. S-a avut în vedere și o sinteză a unui studiu realizat de Societatea Academică Română (SAR) - Policy brief No.27 „Lungul drum spre Europa”, în care cele două unități administrativ teritoriale ale căror structuri de

audit le-am monitorizat au fost comparate în mod direct și detaliat sub aspectul unor indicatori bugetari și statistici relevanți.

Cercetarea întreprinsă se încadrează în sfera cercetării aplicative, prin care s-a urmărit în mod direct stabilirea unei relații între modul de manifestare a funcției de audit public intern și nivelul de dezvoltare al unei unități administrativ teritoriale de tip municipiu; mai precis, s-au avut în vedere datele culese pe parcursul a cinci ani de la implementarea structurilor de audit public intern în cadrul a două primării de municipiu, întocmindu-se un studiu empiric asupra aspectelor evolutive ale funcției de audit intern în sine. Interesantă este concluzia care se degajă cu privire la proiecția pentru următorii ani de organizare și afirmare practică a auditului intern public al acestor entități, precum și la perspectivele pentru unitatea administrativ-teritorială.

Prezentarea datelor culese și analiza rezultatelor cercetării

Probleme specifice ale evoluției auditului intern public în sectorul de activitate reprezentat de administrația publică locală

Principalele aspecte care au caracterizat procesul de implementare a funcției de audit intern la nivelul administrației locale, comparativ cu cel desfășurat în paralel și aproximativ simultan la nivelul administrației centrale, se circumscriu problematicei mai ample care a afectat sfera guvernării locale, mai exact:

* Raport al Comisiei Europene pe anul 2001, pagina 95.

- *lipsa acută de resurse financiar bugetare pe perioade relativ lungi*, care a determinat factorii de decizie să fie extrem de atenți la anumite costuri considerate de ei „inoportune”;
- *nivelul scăzut de pregătire și competență* al diverselor categorii de funcționari publici, în special cei cu funcții de conducere și cei cu atribuții de control;
- *frecvența redusă a controalelor externe*, ceea ce a încurajat fenomene precum fraudă, risipa de resurse financiare, raportări financiare incorecte;
- *incoerența programelor și politicilor adoptate*, din cauza schimbărilor survenite la nivelul managementului de vârf în urma ciclurilor electorale.

În foarte multe unități administrativ teritoriale nu au fost înființate și probabil că nu se vor înființa curând structuri de audit intern, pornind tot de la restricțiile bugetare și declinul economic și social cu care se confruntă.

Pentru anii 2004-2005, gradul de înființare de structuri proprii de audit public intern a fost de 24%, respectiv 27% din totalul entităților existente, restul apelând la serviciile furnizate de prestatori independenți, de structuri specializate ale Ministerului de Finanțe sau de audituri realizate de compartimentele înființate la nivelul unităților coordonatoare.

Cele care au înființat structuri proprii de audit intern le-au prevăzut cu un număr insuficient de auditori sau aveau posturile respective neocupate.

Deși depășiseră faza de lipsă de resurse financiare, se invoca lipsa acută de personal calificat, pentru

că resursa umană de specialitate s-a dovedit a fi deficitară mult timp. Chiar dacă proveneau din foști revizori sau controlori financiari interni, experiența de control existând deci pentru foarte mulți, noua activitate nu s-a schimbat comparativ cu ceea ce făcuseră anterior, decât în titulatura funcției și a acțiunii.

A fost nevoie de suportul metodologic și teoretic oferit de U.C.A.A.P.I., care, după publicarea primelor ghiduri, a normelor metodologice de desfășurare a auditului intern și după organizarea primelor evaluări externe a putut recomanda și în felul acesta așeza pe un făgaș normal auditul intern public organizat în sfera puterii locale.

Cele două entități selectate pentru studiul de caz, municipii reședință de județ, denumite prescurtat **municipiul „T” și municipiul „P”**, sunt relativ apropiate ca distanță geografică, făcând parte din același perimetru regional, dar sensibil diferite ca mărime, politici bugetare adoptate, evoluții pe termen mediu și scurt ale diversilor indicatori economici și sociali.

Demn de subliniat, este faptul că ambele entități concurează în regiunea respectivă pentru resursele financiare ale programelor de dezvoltare susținute de fonduri europene și nu numai pentru acestea. Competiția se manifestă și la nivelul factorului resursă umană, precum și la atragerea de investiții private de anvergură, strategice în contextul unei dezvoltări durabile.

Particularitățile celor două entități influențează evoluția structurilor de audit intern pe care și le asigură la nivelul instituției administrative, dar diferența majoră este dată de abordarea total diferită pe care o

realizează managementul de vârf al acestora. Opțiunea pentru o structură incipientă, formală, în cazul municipiului „T”, față de o structură bine reprezentată în cazul municipiului „P”, este dată de viziunea diferită față de riscurile care planează asupra activităților celor două primării.

Primăria municipiului „T” a menținut în structuri proprii toate serviciile publice, considerând că în felul acesta va ține sub control riscurile asociate operațiilor respective, a acordat maxima atenție cuvenită controlului preventiv, în defavoarea controalelor ex-post, optând în final pentru o structură de audit minimalizată ca importanță prin însăși dimensiunea ei, aceasta fiind aprobată să funcționeze ca un compartiment format din doi auditori interni. Viziunea managerială în acest caz a fost una de prudență față de costurile aferente activității de audit intern, coroborată cu gradul de încredere mare în propriile structuri și controale interne, menite să diminueze expunerea la riscuri.

Primăria municipiului „P”, dimpotrivă, deși a externalizat mare parte din serviciile publice, transferând în felul acesta și o mare parte din riscurile operaționale, a considerat oportună crearea unui serviciu de audit intern bine reprezentat numeric, 10 auditori interni, dar a transformat întregul personal de control financiar intern propriu în auditori interni, menținând o confuzie între cele două activități. Viziunea managerială în acest caz a fost de conștientizare mai mare a riscurilor, de o preocupare susținută pentru controlarea acestora și o mai mare lejeritate față de costurile generate de această funcție nouă.

Studiul de caz realizat asupra unei structuri de audit intern din cadrul Primăriei municipiului „T”

Mai înainte de a prezenta evoluția și particularitățile compartimentului de audit intern studiat la Primăria municipiului „T”, se cuvine să subliniem un lucru extrem de important.

Comparativ cu alte municipii din România, „T” nu este o localitate săracă. Într-un clasament al nivelului fondurilor bugetare per capita realizat asupra a 21 de municipii din totalul de 103 existente în țara noastră, „T” apare cu **973 lei/capita în anul 2005**, ocupând un onorant loc 7, înaintea rivalului „P” sau în fața altor orașe mari, cu o dinamică economică superioară².

Acest rezultat nu este o aberație statistică, pentru că este întâlnit și în anii bugetari anteriori, menținându-se și în **2006**, când s-a ajuns la **1300 lei/capita**.

Paradoxal, deși este considerat **sărac**, municipiul „T” pare să fie cel mai bogat municipiu din zonă după Capitală. Acești indicatori relevă un fapt esențial, acela că optica autorităților locale trebuie schimbată, iar mentalitatea actuală, care este prea defensivă și prudentă, să devină mai ofensivă, mai deschisă, mai activă acțiunilor pro-business.

Nici la venituri proprii municipiul „T” nu stă rău, cu **222 lei/capita** în 2005 și **260 lei/capita** în 2006, acesta se plasează pe la mijlocul clasamentului. Veniturile proprii sunt cea componentă a bugetului local pe care autoritățile o controlează atât în colectare, cât și în consum aproape independent de governa-

rea centrală, fiind partea cea mai importantă pe care te bazezi când îți proiectezi propria politică de dezvoltare, prin programe multianuale.

Putem concluziona că „T” are o bază substanțială de resurse locale, ce poate fi folosită autonom, pentru că veniturile proprii reprezintă 43% din bugetul local din 2006, fiind peste media municipiilor românești, care se situează la un nivel de 39%.

Problema este dată de ponderea mare a cheltuielilor pasive, în cazul municipiului „T”, **respectiv de 77%**. La nivelul cheltuielilor de tip investițional, discrepanțele față de „P” nu sunt așa de mari, după cum se remarcă în graficul 1.

Declinul agenților economici mari, tradiționali, nu a fost urmat de avântul luat de întreprinderile mici și mijlocii, discrepanțele dintre municipiul „T” și municipiul „P” manifestându-se și în acest domeniu.

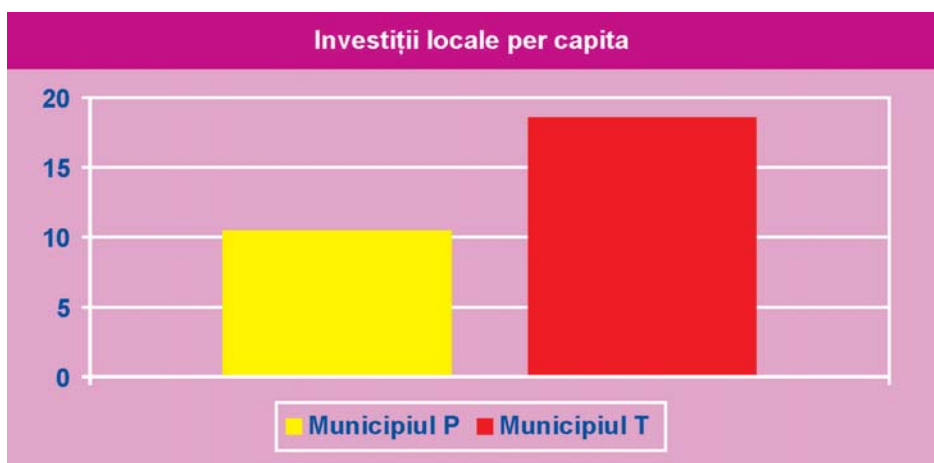
Începând cu anul 2002, acest sector a asigurat o ocupare a forței de muncă din ce în ce mai bună la nivel național. „T” are un număr mic de întreprinderi productive din categoria IMM-uri, ceea ce denotă

un mediu antreprenorial slab sau cu tendință de a derula afaceri în regim de persoană fizică, pentru a evita complicațiile la stabilirea impozitelor sau avantajele la tarifele diferențiate la utilități. Mediul de afaceri este incipient, trebuie încurajat prin măsuri productive.

Majoritatea programelor pentru IMM-uri sunt finanțate de la bugetul de stat sau din fonduri europene, marja de implicare și manevră a autorităților locale pentru dinamizarea procesului a fost insuficient și fără prea mare succes accesat.

Pe termen mediu și lung, în competiția cu „P”, „T” **riscă să dezvolte un sindrom de subdezvoltare**, procesul de dezvoltare al municipiului „P” accentuându-se prin golirea de resurse a municipiului „T” care în prezent nu are probleme sociale caracteristice zonelor intrate în ciclul de subdezvoltare, cum ar fi: îmbătrânirea, emigrarea, sărăcirea.

Schimbarea atitudinii celor care se ocupă cu administrația locală se pare că ar fi soluția la situația actuală, ar reprezenta șansa de a schimba stagnarea comunității prin investiții noi care să ofere oportunități sociale și culturale pentru forța de muncă.



1 www.sar.org.ro... SAR Policy brief No.27 „Lungul drum spre Europa”, Societatea Academică Română.

Aceasta ar însemna o atitudine deschisă și antreprenorială a autorităților care să se asemene oarecum cu cea a managerilor unei firme, a unei corporații.

Considerații generale asupra capacității de audit public intern în municipiul „T”

În acest context socio-economic, autoritatea locală care guvernează municipiul „T” a decis să își creeze o structură proprie de audit intern public la mijlocul anului 2000, transformând compartimentul de control financiar intern în cel de audit public intern; mai exact, se aprobă o structură cu șase posturi din care vor fi ocupate doar două. Ambele posturi vor fi de execuție, transformările și modificările ulterioare aduse structurii de audit nerezolvând aspectul funcției de conducere pentru compartimentul de audit intern.

Entitatea publică **Primăria municipiului „T”** este o structură administrativ-executivă formată din **16 structuri componente**: servicii, birouri, compartimente, care în medie au prevăzute 6-8 posturi, per ansamblu această instituție fiind servită de aproximativ 100 de funcționari. Compartimentul de audit intern dimensionat la efectivul real de doi auditori interni ar fi fost relativ corespunzător dacă s-ar fi limitat doar la aparatul de lucru al primăriei, ca instituție. Dar, pe lângă aparatul propriu de specialitate, există alte 9 instituții și servicii publice din subordinea consiliului local, deservite de aproximativ 1274 de salariați, precum și instituțiile de învățământ preuniversitar, care intră în sfera de audit a acelorași auditori interni, ceea ce amplifică volumul de activitate al acestora, reliefând disproporția

dintre capacitatea fizică de audit intern și sfera de activitate pe care trebuie să o acopere.

Pornind de la această realitate, se constată că, în mod firesc, au fost programate și realizate în medie 7-8 misiuni de audit intern pe an, începând cu anul 2002, respectându-se metodologiile publicate de forul de specialitate, alocându-se fiecărei acțiuni un buget de timp corespunzător, care în medie a fost de 25 -30 de zile lucrătoare.

În medie, fiecare auditor realizează 3-4 misiuni de audit pe care i le supervizează colegul său, acceptându-se reciprocitatea supervizării, dar lipsind reprezentarea funcției de conducere. În felul acesta supervizarea are un caracter mai mult colegial, formalizarea fiind minimală pentru a îndeplini o procedură prevăzută de metodologia de desfășurare a unei misiuni de audit intern.

Dimensiunile reduse ale compartimentului de audit public intern sunt expresia unei prudențe manifestate de manager, care, ținând cont de resursele pe care le gestionează și pe care le apreciază ca fiind modeste, le alocă cu „zgârcenie”; economia de resurse cu personalul care ar putea fi încadrat pe post de auditor este însă irelevantă dacă facem o comparație cu un municipiul „P”, care dispune de un compartiment de audit de 5 ori mai numeros.

Din cauza subdimensionării compartimentului de audit intern, acesta **nu va putea asigura auditarea la cel puțin 3 ani a unui serviciu, funcții sau activități**, ceea ce face ca auditul intern al acestei entități să-și piardă din eficiență. Riscurile identificate de auditori, deși în cea mai mare parte au fost apreciate ca fiind

ridicate, s-a dovedit, în urma misiunilor realizate, că se datorează slabei eficiențe a controlului intern.

Interesantă a fost soluționarea deficienței legate de lipsa funcției de conducere, cu consecințe directe asupra calității supervizării. Pentru a asigura funcția de conducere, în locul creării acesteia în mod distinct și ocupării postului, s-a găsit o ieșire „originală” din impas, dar care nu a rezolvat problema și anume investirea alternativă cu prerogativele funcției de conducere a fiecăruia dintre cei doi auditori, pe o perioadă de un an.

Din analiza planurilor anuale de audit public intern, respectiv pe anii 2004, 2005, 2006, 2007, se remarcă exhaustivitatea misiunilor de asigurare a regularității și conformității cu cadrul legal și bugetar, accentul punându-se pe execuția bugetară de la nivelul fiecărei entități, pe transpunerea în contabilitate a operațiunilor patrimoniale, recunoscându-se nivelul ridicat al riscului din sfera achizițiilor publice, drept pentru care ultimii ani de analiză au cuprins în mod repetat ca obiectiv auditabil activitatea de achiziții publice derulate în cadrul entităților auditate.

Studiul de caz realizat asupra unei structuri de audit intern funcțională în cadrul Primăriei municipiului „P”

Ca entitate publică, Municipiul „P” se remarcă prin dinamismul activităților antreprenoriale, care a compensat declinul economic al unor agenți economici tradiționali din zonă. Problemele generale cu care s-au confruntat în perioada de referință mai toate administrațiile publice locale se întâlnesc și în cazul municipiului „P”, numai că asupra lor s-a acționat mai din

timp, pentru a le reduce din impactul nefavorabil.

În primul rând, comparativ cu „T”, municipiul „P” a avut șansa unei administrații publice care a conștientizat avalanșa de riscuri cu care se confruntă, motiv pentru care a externalizat o parte din serviciile publice de interes local, după o riguroasă analiză diagnostic și analiză cost-beneficiu a acestora, obținând în anumite domenii performanțe notabile ale costului cu care se obține și implicit se furnizează o serie de bunuri publice.

De exemplu, pentru locuitorii municipiului „P” care beneficiază de sistemul centralizat de încălzire, administrația locală a reușit să obțină cel mai mic cost al gigacaloriei pe țară. Nu același lucru se întâmplă la nivelul transportului public urban, unde, dimpotrivă, costul unei călătorii este cel mai ridicat din zona geografică în care este situat municipiul „P” și aceasta datorită unor ample investiții în mijloace de transport urbane nepoluante, la care se adaugă oferirea de gratuități sau facilități unor largi categorii ale populației, respectiv pentru elevi, studenți, pensionari sau handicapați, precum și creșterii nivelului de trai pentru mulți alți cetățeni, care au achiziționat mijloace proprii de transport și care

își permit să le folosească uzual, renunțând la serviciile publice de transport.

Remarcabil este modul în care factorii de decizie au conceput și implementat bugetele locale, mult mai transparente și mai ușor de analizat de diverse categorii de utilizatori, care nu mai trebuie neapărat să aibă nevoie de o pricepere anume pentru a interpreta cifrele publicate. Se apelează la o formulă nouă de prezentare publică a bugetului, respectiv prin structurarea acestuia în **buget de funcționare și buget de dezvoltare**, prezentând astfel ce se consumă în prezent pentru funcționarea propriu-zisă a instituțiilor publice, dar și ce se investește și mai ale în ce obiective.

Pentru comparație, prezentăm mai jos principalele repere din bugetele pentru anul 2007 ale celor două unități administrativ teritoriale studiate, sintetizate din site-ul primăriilor care le administrează.

Pentru anul 2008, sunt previzionate venituri la bugetul local de aproximativ 540.000 mii lei, adică o creștere cu 19.3% față de anul precedent și se dorește să se mențină același ritm ridicat al investițiilor, aproximativ o treime din cheltuielile ce urmează a fi efectuate din banii strânși la bugetul local fiind

alocate diverselor obiective de investiții: reparații curente sau capitale de străzi, instituții de cultură și învățământ, lăcașuri de cult sau locuințe sociale.

Considerații generale asupra capacității de audit public intern la care a avut acces această unitate administrativ teritorială

Tot acest context economic și social a fost prezent pe parcursul implementării și evoluției funcției de audit intern al primăriei **municipiului „P”**. Ceea ce deosebește fundamental această entitate de altele similare este atitudinea responsabilă și conștientă a managementului de vârf față de riscurile operaționale și financiare care planează asupra entității - motiv pentru care multe dintre activitățile și serviciile publice au fost externalizate - precum și importanța acordată controlului intern ca funcție managerială.

Pentru a potența capacitatea administrației de a beneficia de premisele unui management competent, s-a acceptat de la început ideea creării unui serviciu puternic care să realizeze auditul intern atât la nivelul instituției numită **Primăria municipiului „P”**, cât și la nivelul instituțiilor subordonate și finanțate de la bugetul local.

- mii lei -

Indicatori buget municipiul T	Valoare	Indicatori buget municipiul P	Valoare
Venituri totale, din care	133.755	Venituri totale	431.598
Venituri fiscale	121.524	Venituri proprii(67%)	290.000
Venituri nefiscale	10.133	Credite bancare (33%)	141.598
Cheltuieli totale, din care:	133.755	Cheltuieli totale, din care	431.598
Cu autoritățile (6.9%)	9.227	Autorități (6%)	15.392
Servicii publice	12.847	Cheltuieli de funcționare (Buget de funcționare)	244.270
Servicii de dezvoltare publică locuințe	16.712	Cheltuieli de dezvoltare (Buget de dezvoltare)	187.328
Asistență socială	11.229	Asistență socială	14.194
Transporturi	8.860	Servicii de dezvoltare publică, locuințe	21.256

Primii ani de manifestare a auditului intern la nivelul Primăriei municipiului „P” au fost ani în care s-au realizat misiuni de asigurare a conformității și regularității unor funcții și activități suport ale organizației, respectiv cea de resurse umane, financiar-contabilă, de achiziții, accentul punându-se pe respectarea cadrului legal în vigoare, precum și pe execuția bugetară, eficiența controlului intern fiind urmărită cu precădere din unghiul eficienței controlului financiar preventiv propriu.

Apoi, s-au extins auditurile și asupra unităților subordonate și chiar asupra entităților private cărora municipalitatea le concesionase o serie de servicii publice sau activități din sfera administrației publice locale, cum ar fi, de exemplu, societatea comercială cu capital privat care se ocupă de furnizarea agentului termic.

Pentru anul 2007 se planifică, pe lângă misiunile de asigurare, deja devenite tradiționale și primele audituri interne de performanță, având drept obiect activitatea desfășurată de entități care activează în sfera economică, gen transportul public urban sau furnizarea agentului termic în sistem centralizat.

Anii 2007-2008 sunt ani în care serviciul de audit intern se implică în consilierea întregului aparat al primăriei în ceea ce privește implementarea noului sistem de management financiar și control intern.

Având asigurată funcția de conducere, serviciul de audit public intern al Primăriei municipiului „P” a avut premisa realizării unor audituri la standardele de calitate impuse, pentru că o revizuire a fiecărei etape de realizare a misiunii, precum și a documentației întocmite a existat în mod permanent.

Acest lucru a fost evidențiat și cu ocazia evaluării externe realizate atât de structura teritorială specializată din cadrul Ministerului de Finanțe, cât și de instituția abilitată să efectueze controlul financiar public extern și audituri externe, respectiv Curtea de Conturi.

Pentru cele două entități studiate, auditul public intern a fost foarte puțin evidențiat pozitiv cu ocazia controalelor efectuate de instituția supremă de control financiar și audit pentru că nu a reușit să furnizeze indicii și nici minimul de informații pentru a diminua volumul de muncă al auditorilor externi, motiv pentru care în mare parte a fost ignorat sau criticat de către aceștia, însă activitatea de audit public intern a fost impulsionată și pusă pe un făgaș bun în urma evaluărilor externe realizate cu ocazia controalelor financiare externe.

De câțiva ani buni, Curtea de Conturi realizează misiuni de audit financiar și misiuni de audit al performanței pentru diferite programe, acțiuni sau activități publice și, din păcate, auditul intern din entitățile unde realizează acest gen de acțiuni nu a evoluat simultan cu acțiunile acesteia, spre a include în programele anuale misiuni care să aibă drept obiective criteriile consacrate ale performanței: **economicitatea, eficacitatea și eficiența**; deoarece s-a concentrat excesiv de mult pe misiunile de asigurare a conformității și regularității.

Concluzii

Cele două studii de caz prezentate, fără a cuprinde în mod exhaustiv problematica specifică administrației publice locale, s-au focalizat, pe de o parte, pe implementarea și evoluția structurilor de audit pu-

blic intern din cadrul primăriilor celor două unități administrativ teritoriale și, pe de altă parte, pe analiza stadiului de dezvoltare al celor două comunități în momentul integrării europene și perspectivele pe termen mediu și lung

Interesant este de remarcat faptul că discrepanța din punct de vedere organizațional și funcțional dintre cele două compartimente de audit public intern este determinată de concepția și percepția diametral opusă a managementului asupra riscurilor pe care trebuie să le controleze, dar că, strategic vorbind, este expresia atitudinii pasive versus celei pro-active față de promovarea progresului și a declanșării procesului de dezvoltare zonală/locală.

Pentru auditorul intern este important să se apropie suficient de managementul de vârf pentru a-l sensibiliza și conștientiza în legătură cu riscurile actuale, dar și viitoare, în contextul în care rolul de consiliere al auditorului intern se poate afirma în acest moment, depășindu-și poziția de subordonat-executant.

Important este să reușească în a face înțeles un lucru simplu și anume acela că auditul intern trebuie separat de controlul intern managerial, precum și că oferta de prestații oferite de capacitatea de audit poate fi reală și eficientă numai în momentul în care vor fi suficiente resurse umane atrase în munca de audit, corespunzătoare din punct de vedere al pregătirii profesionale, dar și cantitativ.

Aceeași persoană nu va putea în mod independent să auditeze un program, o funcție, un serviciu, dacă realizează diverse controale dispuse de conducere, cu atât mai mult cu cât este lipsit de o super-

vizare corespunzătoare din partea unei conduceri proprii – denumită generic responsabilul cu auditul intern, precum nu va putea să formuleze recomandări într-un domeniu unde a fost implicat în diverse misiuni de consiliere.

Stadiul actual de dezvoltare a capacității administrative din cele două municipii este cel al formulării și definirii strategiei de dezvoltare a instituțiilor care gravitează în sfera lor decizională, cu implicarea auditului intern în ceea ce se numește conturarea tabloului riscurilor, dintre care cel mai elocvent și cu persistență este cel al subdezvoltării.

Din păcate, doar entitatea „P” se poate mândri că are întocmit și publicat un Plan strategic de dezvoltare până în 2025, ceea ce pentru auditul intern reprezintă o serioasă bază de planificare a misiunilor de audit.

Bibliografie

- Standarde Profesionale pentru Procedurile Profesionale de Audit Intern, IIA, 2007;
- “How do internal auditors add value” – Internal Auditor Magazine, februarie 2003;
- www.animma.ro ;
- www.sar.org.ro SAR Policy brief.no.27 „Lungul drum spre Europa” - Studiu al Societății Academice Române
- Camera Auditorilor Financieri din România, „Ghid privind unele reglementări ale profesiei de auditor”, ed.II, 2007
- Legea nr. 215/2001 – Legea administrației publice locale (republicată); M.O. nr.204/ 23 aprilie 2001
- Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern; M.O. nr.953/ 24 decembrie 2002
- Legea nr. 273/2006 – Legea privind finanțele publice locale; M.O. nr.618/ 18 iulie 2006
- O.M.F.P.nr.38 din 15.01.2003, de aprobare a Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern;
- Raportul anual privind activitatea de audit public intern pe anul 2004, publicat de U.C.A.A.P.I. din cadrul M.F.P. ;
- Raport anual privind activitatea de audit public intern în anul 2005, publicat de U.C.A.A.P.I.

Din activitatea CAFR

Noi reglementări emise de Camera Auditorilor Financieri din România

În luna iulie 2008 au fost publicate în Monitorul Oficial al României, partea I următoarele reglementări adoptate de Consiliul Camerei Auditorilor Financieri:

1. Regulamentul privind stabilirea răspunderii disciplinare a membrilor CAFR, publicat în Monitorul Oficial al României, partea I, nr.524/11 iulie 2008,
2. Hotărârea nr.123 a Consiliului CAFR privind apro-

barea Procedurilor pentru acreditarea societăților de audit organizatoare de cursuri de pregătire profesională, publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr.511/08 iulie 2008,

3. Hotărârea nr.124 a Consiliului CAFR privind apro-

barea Procedurilor de acreditare a formatorilor CAFR, publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr.511/08 iulie 2008.

Aceste noi reglementări se regăsesc și pe site-ul www.cafr.ro, secțiunea "Hotărâri ale CAFR".

Important !

Se află în lucru elaborarea proiectului de modificare și completare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.75/1999, republicată cu modificările ulterioare, proiect adaptat la noile reglementări instituite prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, reprezentând transpunerea Directivei 2006/43/CE. [Daniela ȘTEFĂNUȚ]

Teoriile consolidării și implicațiile acestora în informarea financiară

*Marian SĂCĂRIN**

Abstract

Consolidation Theories and their Implications for the Financial Reporting

Starting with the financial year 2006, consolidated accounts have become a practical reality in the accounting environment from our country. Thus, through order 1752/2005 for approving the accounting regulations in accordance with European directives, the group companies, which fulfill certain criteria of size, must prepare their consolidated financial statements either based on accounting regulations in accordance with the 7th European directive, or based on international financial reporting standards (IFRS) published by the International Accounting Standards Board (IASB).

Similarly, companies whose shares are traded on a regulated market and which are preparing consolidated financial statements have the obligation, starting with the financial year 2007, to apply international financial reporting standards.

We believe that, for a better understanding of the basic principles and rules of consolidation, the acknowledgement of its various theories is of great interest. Through this study we want to highlight the consequences of consolidation theories to the financial information presented in the financial statements, as well as the way that they are reflected in the national and international accounting regulations.

Key words: Proprietary theory, parent company theory, parent company extension theory, entity theory, IFRS (International Financial Reporting Standards), consolidated financial statements

Cuvinte cheie:
teoria proprietarului,
teoria societății-mamă (financiară),
teoria extinsă a societății-mamă,
teoria economică, IFRS (Standardele
Internaționale de Raportare Financiară),
situații financiare consolidate

Introducere

Începând cu exercițiul financiar al anului 2006, conturile consolidate au devenit o realitate practică și în mediul contabil din țara noastră. Astfel, în OMFP 1752/2005 de aprobare a reglementărilor contabile

conforme cu directivele europene se menționează că societățile de grup, care îndeplinesc anumite criterii de mărime, trebuie să întocmească propriile situații financiare consolidate fie pe baza Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a VII-a europeană, fie pe baza standardelor internaționale de raportare financiară (IFRS) elaborate de IASB (International Accounting Standards Board).

De asemenea, societățile comerciale ale căror valori mobiliare, la data bilanțului, sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată și care întocmesc situații financiare consolidate au obligația ca la întocmirea acestora, începând cu exercițiul financiar al anului 2007, să aplice standardele internaționale de raportare financiară.

* Prof.univ.dr., Academia de Studii Economice București, e-mail: sacarinm@hotmail.com.

Considerăm că, pentru o mai bună înțelegere a principiilor și regulilor care stau la baza consolidării, cunoașterea diferitelor teorii cu privire la consolidare nu este lipsită de interes. Prin studiul prezentat, urmărim să evidențiem atât consecințele teoriilor de consolidare asupra informațiilor prezentate în situațiile financiare, cât și modul în care acestea se regăsesc în reglementările contabile naționale și internaționale.

Prezentarea diferitelor teorii care vizează consolidarea

Deși, în practică, consolidarea conturilor a apărut la sfârșitul secolului al XIX-lea¹, bazele teoretice ale acesteia au fost dezvoltate mult mai târziu. Astfel, Baxter și Spinney (1975) menționează patru teorii cu privire la consolidarea conturilor: teoria proprietarului, teoria societății-mamă, teoria extinsă a societății-mamă, teoria entității.

În principal, aceste teorii de consolidare se diferențiază între ele în funcție de destinatarii informațiilor furnizate de conturile consolidate, de modul de evaluare și de prezentare a anumitor elemente în situațiile financiare (de exemplu: fondul comercial și interesele minoritare) și de modalitatea de a elimina, în consolidare, consecințele tranzacțiilor efectuate între societățile din cadrul grupului.

a) Teoria proprietarului

Această teorie privește entitatea ca o extensie a proprietarilor săi și, în consecință, se consideră că activele și datoriile entității aparțin acestora. În aceste condiții, informațiile furnizate de conturile consolidate sunt destinate proprietarilor societății-mamă². De fapt, în viziunea acestei teorii, obiectivul principal al conturilor consolidate este acela de a prezenta activele și datoriile proprietarilor societății-mamă. Dacă o filială nu este deținută în proporție de 100% de către societatea-mamă, se consideră că activele și datoriile filialei aparțin proprietarilor societății-mamă proporțional cu cota de participare a societății-mamă la capitalul filialei. În schimb, partea care revine minoritarilor din capitalurile filialei nu va fi prezentată în situațiile financiare consolidate.

Dintre metodele de consolidare, doar integrarea proporțională presupune consolidarea activelor și datoriilor societății consolidate proporțional cu procentajul de interes, dar integrarea proporțională nu este fondată pe conceptul de proprietate, ci pe partajul finanțării și exploatarei unei societăți aflată sub control comun.

b) Teoria societății-mamă (financiară)

Această teorie pornește de la premisa că proprietatea unei filiale nu poate să fie divizată și, în consecință, disocierea dintre investitorul principal (societatea-mamă) și minoritari este artificială.

În consecință, interesele minoritare sunt prezentate în situațiile financiare consolidate, dar sunt considerate exterioare grupului. Astfel, în bilanț, interesele minoritare sunt considerate datorii, în timp ce în contul de rezultate, partea minoritarilor se deduce în vederea determinării rezultatului consolidat.

Această optică, explicată istoric prin apariția societăților de tip holding, reprezintă un compromis între considerațiile financiare, care sunt predominante din punctul de vedere al prezentării intereselor minoritare în categoria resurselor externe și cele economice, care justifică prezentarea în bilanțul consolidat a tuturor activelor și datoriilor filialei. De fapt, activitatea unui holding constă, în principal, în deținerea de participații, iar consolidarea vizează asigurarea transparenței la nivelul situațiilor financiare ale acestuia.

c) Teoria extinsă a societății-mamă (mixtă: financiară și economică)

Conform acestei teorii, destinatarii privilegiați ai situațiilor financiare consolidate sunt tot acționarii societății-mamă, dar principiile care se aplică investitorului majoritar se extind și la nivelul acționarilor minoritari. Acționarii minoritari sunt considerați o categorie de terți cu un statut aparte. Distincția acestora față de creditorii clasici se face prin faptul că: nu pot să ceară rambursarea propriilor titluri, nu au dreptul la o remunerație în absența beneficiilor și sunt direct interesați de buna desfășurare a activității întreprinderii. De asemenea, interesele minoritare (partea

¹ Societatea americană National Lead a publicat, în 1892, conturi consolidate, deși, la acea dată, reglementările contabile din SUA nu precizau obligativitatea întocmirii conturilor consolidate.

² Societatea-mamă este acea societate care exercită controlul asupra uneia sau mai multor societăți care poartă denumirea de filiale. Controlul reprezintă puterea de a conduce politicile financiare și operaționale ale unei entități, astfel încât să se obțină avantaje din activitățile acesteia.

Principalele influențe ale celor patru teorii asupra informațiilor prezentate în situațiile financiare				
Aspectul abordat	Teoria proprietarului	Teoria societății-mamă	Teoria extinsă a societății-mamă	Teoria entității
Evaluarea activelor și datoriilor identificabile ale filialei în bilanțul consolidat	Sunt prezentate la valoarea justă, dar proporțional cu cota de participare a societății-mamă în cadrul filialei	Sunt prezentate la valoarea contabilă pentru partea ce revine minoritarilor și la valoarea justă pentru partea ce revine societății-mamă	Sunt prezentate la valoarea justă atât pentru partea ce revine societății-mamă, cât și pentru partea care revine minoritarilor	Sunt prezentate la valoarea justă atât pentru partea ce revine societății-mamă, cât și pentru partea care revine minoritarilor
Fondul comercial al filialei	Este prezentat, în bilanțul consolidat, numai pentru partea care revine societății-mamă (este prezentată, de fapt, numai partea achiziționată de societatea-mamă din fondul comercial)	Este prezentat, în bilanțul consolidat, numai pentru partea care revine societății-mamă (este prezentată, de fapt, numai partea achiziționată de societatea-mamă din fondul comercial)	Este prezentat, în bilanțul consolidat, numai pentru partea care revine societății-mamă (este prezentată, de fapt, numai partea achiziționată de societatea-mamă din fondul comercial)	Este prezentat întregul fond comercial al filialei (fondul comercial care revine tuturor acționarilor filialei: societatea-mamă și minoritari).
Partea care revine minoritarilor din activele și datoriile filialei (Interesele minoritare în bilanțul consolidat)	Nu este prezentată	Este prezentată în categoria datoriilor	Este prezentată distinct de datoriile și capitaluri proprii	Este prezentată în categoria capitalurilor proprii
Partea care revine minoritarilor din rezultatul filialei (Interesele minoritare în contul de profit și pierdere consolidat)	Nu este prezentată	Este dedusă în vederea determinării rezultatului consolidat	Este dedusă în vederea determinării rezultatului consolidat	Este prezentată alături de partea ce revine majoritarilor (este inclusă în rezultatul grupului)
Câștigurile și pierderile nerealizate generate de tranzacțiile dintre filială și societatea-mamă (vânzătorul este societatea-mamă)	Sunt eliminate proporțional cu participația societății-mamă în filială	Sunt eliminate proporțional cu participația societății-mamă în filială	Sunt eliminate pentru întreaga valoare	Sunt eliminate pentru întreaga valoare
Câștigurile și pierderile nerealizate generate de tranzacțiile dintre filială și societatea-mamă (vânzătorul este filiala)	Sunt eliminate proporțional cu participația societății-mamă în filială	Sunt eliminate proporțional cu participația societății-mamă în filială	Sunt eliminate în totalitate, dar cu o alocare proporțională între societatea-mamă și minoritari	Sunt eliminate în totalitate, dar cu o alocare proporțională între societatea-mamă și minoritari

care revine minoritarilor din capitalurile proprii ale societății consolidate) nu sunt asimilate nici capitalurilor proprii deoarece:

- acționarii minoritari pot să facă presiuni asupra filialelor în vederea distribuirii de dividende;

- acționarii minoritari pot să provoace o ieșire de fonduri în situația răscumpărării de titluri de către societatea-mamă;
- existența intereselor minoritare în bilanțul consolidat poate să fie mai puțin durabilă decât cea a posturilor clasice de capitaluri proprii, filiala

fiind susceptibilă de ieșire din perimetrul de consolidare.

În consecință, se consideră că interesele minoritare au o natură diferită atât de cea a capitalurilor proprii, cât și de cea a datoriilor. Astfel, locul care se atribuie acestora în bilanțul consolidat se găsește într-o zonă intermediară, situată între capitalurile proprii și datorii.

d) Teoria entității (economică)

Spre deosebire de teoriile precedente, care conservă, într-o măsură mai mare sau mai mică, o viziune patrimonială, teoria entității consideră grupul o entitate economică distinctă. De asemenea, se pornește de la premisa că activele și datoriile societăților consolidate aparțin întregului grup (ansamblului constituit din societatea-mamă și toate filialele sale ce intră în perimetrul de consolidare), în cadrul căruia nu se face distincție între acționarii majoritari și cei minoritari. În consecință, în bilanțul consolidat interesele minoritare sunt prezentate în categoria capitalurilor proprii.

Este de înțeles că teoriile prezentate mai sus au consecințe diferite asupra informațiilor furnizate în situ-

ațiile financiare consolidate. Principalele influențe ale celor patru teorii asupra informațiilor prezentate în situațiile financiare se pot prezenta comparativ ca în tabelul din pagina 31.

Regăsirea teoriilor consolidării în standardele internaționale de raportare financiară (de contabilitate) și reglementările contabile din țara noastră

Fără să menționeze explicit, standardele internaționale de raportare financiară (de contabilitate) privilegiază teoria entității, dar, în cuprinsul acestora, se regăsesc și elemente specifice teoriilor societății-mamă. Fără să avem pretenția unei abordări exhaustive, în urma analizării standardelor internaționale de raportare financiară IFRS 3 „Grupările de întreprinderi” și IAS 27 „Situațiile financiare consolidate și individuale (separate)”, am identificat următoarele influențe ale teoriilor de consolidare:

	Standard internațional de raportare financiară (de contabilitate)	Teoria de consolidare
Evaluarea activelor și datoriilor identificabile ale filialei	IFRS 3 „Grupările de întreprinderi” precizează că activele și datoriile identificabile ale entității achiziționate (dobândite) se evaluează, inițial, de către cumpărător (dobânditor) la valoarea justă de la data achiziției. În consecință, și interesele minoritare în entitatea dobândită (cumpărată) se înregistrează la o valoare ce reflectă ponderea ce revine acestora din valoarea justă a activelor și datoriilor identificabile (IFRS 3.36).	Abordare specifică teoriei extinse a societății-mamă și teoriei entității
Fondul comercial	IFRS 3 „Grupările de întreprinderi” ¹ menționează că, la data achiziției, cumpărătorul (dobânditorul) va recunoaște fondul comercial dobândit în contextul grupării de întreprinderi ca activ și-l va evalua inițial la costul său. Din această prezentare, rezultă că este vorba de fondul comercial achiziționat ce revine cumpărătorului (dobânditorului) și nu de întregul fond comercial (IFRS 3.51).	Tratament care este în concordanță cu teoriile societății-mamă.
Partea ce revine minoritarilor din activele și datoriile filialei (Interesele minoritare în bilanțul consolidat) ²	IAS 27 „Situațiile financiare consolidate și individuale (separate)” cere unei entități să prezinte interesele minoritare în bilanțul consolidat ca element de capitaluri proprii, separat de capitalurile proprii ale acționarilor societății-mamă (IAS 27.33).	Viziune care este în concordanță cu teoria entității
Partea ce revine minoritarilor din rezultatul filialei (Interesele minoritare în contul de profit și pierdere consolidat)	IAS 27 „Situațiile financiare consolidate și individuale (separate)” menționează că profitul sau pierderea grupului este atribuit(ă) atât acționarilor societății-mamă, cât și intereselor minoritare. Deoarece interesele minoritare sunt componente ale capitalurilor proprii, valoarea atribuită intereselor minoritare nu reprezintă venit sau cheltuială (IAS 27.33).	Abordare care este în concordanță cu teoria entității.

	Standard internațional de raportare financiară (de contabilitate)	Teoria de consolidare
Câștigurile și pierderile nerealizate generate de tranzacțiile dintre filială și societatea- mamă	IAS 27 „Situatiile financiare consolidate și individuale (separate)” precizează că soldurile, veniturile, cheltuielile, profiturile, pierderile și dividendele generate de tranzacțiile dintre societățile din cadrul grupului trebuie să fie eliminate în totalitate (IAS 27.24).	Tratament specific teoriei entității

1 În ianuarie 2008, standardul IFRS 3 „Grupările de întreprinderi” a fost modificat. Una din modificările de fond aduse standardului IFRS 3 Grupările de întreprinderi se referă la opțiunea de recunoașterea a fondului comercial al entității achiziționate pentru întreaga valoare, altfel spus, atât pentru partea care revine societății-mamă, cât și partea care revine intereselor minoritare. Prin opțiunea de recunoașterea a fondului comercial achiziționat pentru întreaga valoare, IFRS 3 „Grupările de întreprinderi” asimilează și tratamentul contabil specific teoriei entității. Menționăm că, IFRS 3 “Grupările de întreprinderi” (modificat) va intra în vigoare începând cu 1 iulie 2009.

2 De asemenea, în ianuarie 2008, în urma modificării standardului IAS 27 „Situatiile financiare consolidate și individuale”, termenul „minority interest” a fost înlocuit cu cel de „noncontrolling interest”. Însă, în acest articol, vom folosi termenul de interese minoritare consacrat în literatura de specialitate din țara noastră.

Directiva a VII-a³ europeană a neglijat aspectele doctrinare și, în consecință, în cadrul acesteia nu se regăsesc referiri cu privire la teoriile consolidării. Această directivă se limitează la simple precizări ce urmăresc, pe de o parte, delimitarea situațiilor în care este necesară întocmirea și publicarea conturilor consolidate și, pe de altă parte, definirea unor elemente minimale a căror respectare ar trebui să asigure o bună comparabilitate a conturilor consolidate la nivelul țărilor membre ale Uniunii Europene⁴. De exemplu, în cuprinsul acestei directive, se menționează că partea ce revine persoanelor străine din capitalurile proprii și rezultatul filialelor incluse în consolidare sunt

înscrise în bilanțul consolidat și în contul de profit și pierdere consolidat la o rubrică ce va purta o denumire corespunzătoare, dar fără să se menționeze modalitatea de calcul și locul exact al acesteia în bilanț (articolele 21 și 23).

Reglementările contabile din țara noastră au la bază prevederile Directivei a VII-a, dar influențele standardelor internaționale de contabilitate (de raportare financiară) nu sunt de neglijat. De fapt, normalizatorii din țara noastră au completat lacunele Directivei a VII-a cu tratamente din standardele internaționale de contabilitate (de raportare financiară).

	Reglementări contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene	Teoria de consolidare
Evaluarea activelor și datoriilor identificabile ale filialei	Valorile contabile ale acțiunilor deținute de societatea-mamă în capitalurile filialelor incluse în consolidare se compensează cu proporția pe care o reprezintă în capitalul și rezervele acestora. Diferențele rezultate în urma unei astfel de compensări se înregistrează, în măsura în care este posibil, direct la acele elemente din bilanțul consolidat care au valori superioare sau inferioare valorilor lor contabile. Din acest tratament contabil, rezultă că, în măsura în care este posibil, evaluarea activelor și datoriilor identificabile ale filialei se realizează la valoarea justă, dar fără să se precizeze dacă este vorba de o evaluare la valoarea justă atât pentru partea care revine societății-mamă, cât și pentru partea care revine intereselor minoritare.	Tratamentul prevăzut de reglementările contabile din țara noastră poate fi încadrat atât în teoriile societății-mamă, cât și teoria entității.
Fondul comercial	Fondul comercial apare, de regulă, la consolidare și reprezintă diferența dintre costul de achiziție și valoarea la data tranzacției a părții din activele nete achiziționate de către o entitate ¹ .	Tratament ce este în concordanță cu teoriile societății-mamă.

³ Directiva a VII-a cu privire la conturile consolidate, din 13 iunie 1983 (83/349/CEE); menționăm că, până în prezent, această directivă a fost modificată de mai multe ori.

⁴ Precizăm că sfera de aplicare a Directivei a VII-a s-a restrâns, deoarece, începând cu exercițiul financiar al anului 2005, societățile europene ale căror titluri sunt cotate își întocmesc situațiile financiare consolidate pe baza standardelor internaționale de raportare financiară (Reglementarea Comisiei Europene nr. 1606/2002).

	Reglementări contabile conforme cu Directiva a VII-a Comunităților Economice Europene	Teoria de consolidare
Partea ce revine minoritarilor din activele și datoriile filialei (Interesele minoritare în bilanțul consolidat)	Suma atribuibilă acțiunilor în filialele incluse în consolidare, deținute de alte persoane decât entitățile incluse în consolidare, se prezintă separat în bilanțul consolidat, la elementul „Interese minoritare”. Interesele minoritare trebuie prezentate în bilanțul consolidat în capitalurile proprii, separat de capitalurile proprii ale societății-mamă.	Tratament contabil specific teoriei entității.
Partea ce revine minoritarilor din rezultatul filialei (Interesele minoritare în contul de profit și pierdere consolidat)	Suma oricărui profit sau pierderi atribuibilă acțiunilor în filialele incluse în consolidare, deținute de alte persoane decât entitățile incluse în consolidare, se prezintă separat în contul de profit și pierdere consolidat, la elementul „Profitul sau pierderea exercițiului financiar aferent (ă) intereselor minoritare”.	Abordare ce este în concordanță cu teoria entității.
Eliminarea consecințelor tranzacțiilor efectuate între societatea-mamă și filială	Situațiile financiare anuale consolidate prezintă activele, datoriile, poziția financiară și profiturile sau pierderile entităților incluse în consolidare, ca și cum acestea ar fi o singură entitate, în special: a) datoriile și creanțele dintre entitățile incluse în consolidare se elimină din situațiile financiare anuale consolidate; b) veniturile și cheltuielile aferente tranzacțiilor dintre entitățile incluse în consolidare se elimină din situațiile financiare anuale consolidate; c) dacă profiturile și pierderile rezultate din tranzacțiile efectuate între entitățile incluse în consolidare sunt luate în calcul la determinarea valorii contabile a activelor, acestea se elimină din situațiile financiare anuale consolidate.	Tratament specific teoriei entității

1 Definiție ce se regăsește în Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a europeană.

Abordarea practică a teoriilor cu privire la consolidare

Pentru prezentarea consecințelor practice ale celor patru teorii de consolidare, presupunem următorul exemplu practic.

Pe data de 1.01.N, societatea M a achiziționat 70% din titlurile societății F la prețul de 160.000.000 um. În momentul achiziționării titlurilor, un teren al societății F a avut valoarea justă mai mare decât valoarea contabilă cu 10.000.000 um. De asemenea, la aceeași dată, capitalurile proprii ale societății F au fost următoarele:

- capital: 150.000.000 um
- rezerve: 50.000.000 um

Bilanțurile și conturile de profit și pierdere ale celor două societăți⁵, la 31.12.N, se prezintă astfel:

Bilanțurile societăților M și F la 31.12.N (mii um)		
Structuri bilanțiere	Soc. M	Soc. F
ACTIV		
Imobilizări corporale	200.000	90.000
Titluri F	160.000	
Stocuri	60.000	85.000
Creanțe	180.000	100.000
Disponibilități	20.000	25.000
Total activ	620.000	300.000
CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII		
Capital	320.000	150.000
Rezerve	30.000	50.000
Rezultat	100.000	40.000
Total capitaluri proprii	450.000	240.000
Datorii	170.000	60.000
Total capitaluri proprii și datorii	620.000	300.000

5 Modelele de bilanț și cont de profit și pierdere sunt prezentate sub o formă simplificată și, în consecință, acestea nu sunt similare cu cele prezentate în OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Conturile de profit și pierdere ale societăților M și F la 31.12.N (mii um)		
Indicatori	Soc. M	Soc. F
Venituri	520.000	140.000
Cheltuieli	420.000	100.000
Rezultat	100.000	40.000

În cursul exercițiului N:

- societatea F a realizat un profit de 5.000.000 um, în urma vânzării de mărfuri către societatea M (prețul de vânzare al mărfurilor a fost de 20.000.000 um, iar costul de achiziție al acestora a fost de 15.000.000 um); la sfârșitul anului, mărfurile se aflau în stocul societății M;
- societatea M a realizat un profit de 20.000.000 um din vânzarea de mărfuri către societatea F (prețul de vânzare al mărfurilor a fost de 60.000.000 um, iar costul de achiziție al acestora a fost de 40.000.000 um); la sfârșitul anului, mărfurile se aflau în stocul societății F.

a) Prezentarea bilanțului consolidat și a contului de profit și pierdere consolidat în condițiile aplicării teoriei proprietarului

Conturile de profit și pierdere ale societăților M și F la 31.12.N (mii um)			
Structuri bilanțiere	Soc. M	Soc. F ¹	Valori consolidate
ACTIV			
Fond comercial			(1)13.000
Imobilizări corporale	200.000	63.000 (2) + 7.000	270.000
Titluri F	160.000 (5)-160.000		
Stocuri	60.000 (3)-3.500	59.500 (4)-14.000	96.000
Creanțe	180.000	70.000	250.000
Disponibilități	20.000	17.500	37.500
Total activ			672.500
CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII			
Capital	320.000	105.000 (5)-105.000	320.000
Rezerve	30.000	35.000 (5)-35.000	30.000
Rezultat	100.000 (4)-14.000	28.000 (3)-3.500	110.500
TOTAL CAPITALURI PROPRII			
Datorii	170.000	42.000	212.000
Total capitaluri proprii și datorii			672.500

1 Activele, datoriile și capitalurile proprii ale societății F vor fi preluate proporțional cu cota de participare a societății M la capitalul acestei societăți (70%).

(1) Fondul comercial se calculează astfel:

Costul de achiziție al titlurilor	160.000.000
Partea ce revine M din capitalurile proprii ale societății F existente în momentul achiziționării titlurilor	(200.000.000 × 70%) (140.000.000)
Partea ce revine societății M din plusul de valoare aferent terenului	(7.000.000) (10.000.000 × 70%)
Fondul comercial	13.000.000

- (2) Parte ce revine societății M din plusul de valoare aferent terenului (10.000.000 × 70%); terenul este prezentat la valoarea justă, dar numai pentru partea care revine societății-mamă.
- (3) Profitul obținut de societatea F din vânzarea către societatea M se diminuează proporțional cu cota de participare a societății M în societatea F (5.000.000 × 70%), în contrapartidă, diminuându-se și stocurile.
- (4) Profitul obținut de societatea M din vânzarea către societatea F se diminuează proporțional cu cota de participare a societății M în societatea F (20.000.000 × 70%), în contrapartidă, diminuându-se și stocurile.

Profitul intern aferent stocurilor finale, se elimină în cadrul procesului de consolidare, deoarece corespunde unui câștig nerealizat (cel care le-a cumpărat nu le-a vândut la o altă societate din afara grupului).

- (5) Titlurile deținute de societatea M la societatea F se elimină în contrapartidă cu cota parte ce revine societății M din capitalurile proprii ale societății F existente în momentul achiziției titlurilor, diferența dintre acestea fiind reprezentată de fondul comercial (1) și cota parte de revine societății M din plusul de valoare aferent terenului (2).
- (6) Veniturile realizate de M din vânzarea mărfurilor către societatea F se elimină proporțional cu cota de participare a societății M în societatea F (60.000.000 um × 70%), iar cheltuielile aferente se elimină, de asemenea, proporțional cu cota de participare a societății M la societatea F (40.000.000 um × 70%);
- (7) Veniturile realizate de F din vânzarea mărfurilor către societatea F se elimină proporțional cu cota de participare a societății M în societatea F (20.000.000 um × 70%), iar cheltuielile aferente se

Contul de profit și pierdere consolidat (teoria proprietarului) - mii um			
Indicatori	Soc. M	Soc. F ¹	Valori consolidate
Venituri	520.000 (6)-42.000	98.000 (7)-14.000	562.000
Cheltuieli	420.000 (6)-28.000	70.000 (7)-10.500	451.500
Rezultat consolidat	86.000	24.500	110.500

1 Veniturile și cheltuielile societății F vor fi preluate proporțional cu cota de participare a societății M la capitalul acestei societăți (70%).

elimină, de asemenea, proporțional cu cota de participare a societății M la societatea F (15.000.000 um x 70%).

b) Prezentarea bilanțului consolidat și a contului de profit și pierdere consolidat în viziunea teoriei societății-mamă

Bilanțul consolidat (teoria societății-mamă) - mii um			
Structuri bilanțiere	Soc. M	Soc. F	Valori consolidate
ACTIV			
Fond comercial			(1)13.000
Imobilizări corporale	200.000	90.000 (2) + 7.000	297.000
Titluri F	160.000 (5)-160.000		
Stocuri	60.000 (3)-3.500	85.000 (4)-14.000	127.500
Creanțe	180.000	100.000	280.000
Disponibilități	20.000	25.000	45.000
Total activ			762.500
CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII			
Capital	320.000	150.000 (5)-150.000	320.000
Rezerve	30.000	50.000 (5)-50.000	30.000
Rezultat	100.000 (4)-14.000	40.000 (3)-3.500 (6)-12.000	110.500
Total capitaluri proprii			460.500
DATORII			
Interese minoritare (7)		(5)60.000 (6)12.000	72.000
Datorii	170.000	60.000	230.000
Total datorii			302.000
Total capitaluri proprii și datorii			762.500

- Determinarea fondului comercial este identică cu cea de la teoria proprietarului;
- Partea ce revine societății M din plusul de valoare aferent terenului: 10.000.000 um x 70%; terenul este prezentat la valoarea justă, pentru partea care revine societății-mamă, și la valoarea contabilă, pentru partea care revine minoritarilor;
- Profitul obținut de societatea F se elimină proporțional cu cota de participare a societății M în cadrul societății F (5.000.000 x 70%); în contrapartidă, se diminuează stocurile;
- Profitul obținut de societatea M din vânzările către societatea F se elimină proporțional cu cota de participare a societății M în societatea F (20.000.000 um x 40%); în contrapartidă, se diminuează stocurile;
- Capitalul și rezervele societății F se împart în partea ce revine societății M (200.000.000x70%) și partea ce revine minoritarilor (200.000.000 um x 30%). Partea ce revine societății M (140.000.000 um) se elimină în contrapartidă cu titlurile (160.000.000), diferența dintre acestea (20.000.000 um) fiind alocată fondului comercial (13.000.000) și cotei părți ce revine societății M din plusul de valoare aferent terenului (7.000.000 um);
- Cota parte ce revine minoritarilor din rezultatul societății F (40.000.000 um x 30%);
- Teoria societății-mamă consideră interesele minoritare datorii; Interesele minoritare reprezintă acea parte din profit sau pierdere și din activele nete ale unei filiale atribuibilă acelei părți din participațiile la capitalurile proprii ce nu este deținută, direct sau indirect, de către societatea-mamă.

Contul de profit și pierdere consolidat (teoria societății-mamă) - mii um			
Indicatori	Soc. M	Soc. F	Valori consolidate
Venituri	520.000 (8)-42.000	140.000 (9)-14.000	604.000
Cheltuieli	420.000 (8)-28.000	100.000 (9)-10.500	481.500
Interese minoritare (10)			12.000
Rezultat consolidat	86.000	24.500	110.500

- Veniturile realizate de M din vânzarea mărfurilor către societatea F se elimină proporțional cu cota de participare a societății M în societatea F

(60.000.000x70%), iar cheltuielile aferente se elimină, de asemenea, proporțional cu cota de participare a societății M la societatea F (40.000.000 um x 70%);

- (9) Veniturile realizate de F din vânzarea mărfurilor către societatea F se elimină proporțional cu cota de participare a societății M în societatea F (20.000.000x70%), iar cheltuielile aferente se elimină, de asemenea, proporțional cu cota de participare a societății M la societatea F (15.000.000 um x 70%);
- 10) Partea ce le revine minoritarilor din rezultatul filialei (40.000.000 um x 30%) se deduce în contul de profit și pierdere consolidat.

c) Prezentarea bilanțului consolidat și a contului de profit și pierdere consolidat în viziunea teoriei extinse a societății-mamă (teoria mixtă)

Bilanțul consolidat (teoria extinsă a societății-mamă) - mii um			
Structuri bilanțiere	Soc. M	Soc. F	Valori consolidate
ACTIV			
Fond comercial			(1)13.000
Imobilizări corporale	200.000	90.000 (2) +7.000 (3) +3.000	300.000
Titluri F	160.000 (5)-160.000		
Stocuri	60.000 (4)-5.000	85.000 (5)-20.000	120.000
Creanțe	180.000	100.000	280.000
Disponibilități	20.000	25.000	45.000
Total activ			758.000
CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII			
Capital	320.000	150.000 (6)-150.000	320.000
Rezerve	30.000	50.000 (6)-50.000	30.000
Rezultat	100.000 (5)-20.000	40.000 (4)-3.500 (7)-12.000	104.500
Total capitaluri proprii			454.500
Interese minoritare (8)		(6)+60.000 (7)+12.000 (3)+3.000 (4)-1.500	73.500
Datorii	170.000	60.000	230.000
Total capitaluri proprii și datorii			758.000

- (1) Determinarea fondului comercial este identică cu cea de la teoriile proprietarului și societății-mamă;
- (2) Partea ce revine societății M din plusul de valoare aferent terenului (10.000.000 um x 70%);
- (3) Partea ce revine minoritarilor din plusul de valoare aferent terenului (10.000.000 um x 30%);
- Terenul este prezentat la valoarea justă, atât pentru partea care revine societății-mamă, cât și pentru partea care revine minoritarilor.
- (4) Profitul obținut de societatea F din vânzarea mărfurilor către societatea M se elimină în totalitate, imputându-se celor două categorii de asociați proporțional cu cota de participare la capitalul societății F;
- (5) Profitul obținut de societatea M din vânzarea mărfurilor către societatea F se elimină în totalitate, imputându-se în totalitate societății M;
- (6) Capitalul și rezervele societății F se împart în partea ce revine societății M (200.000.000x70%) și partea ce revine minoritarilor (200.000.000 um x 30%). Partea ce revine societății M (140.000.000 um) se elimină în contrapartidă cu titlurile (160.000.000), diferența dintre acestea (20.000.000 um) fiind alocată fondului comercial (13.000.000) și cotei părți ce revine societății M din plusul de valoare aferent terenului (7.000.000 um);
- (7) Cota parte ce revine minoritarilor din rezultatul societății F (40.000.000 um x 30%);
- (8) Interesele minoritare nu sunt considerate nici datorii și nici capitaluri proprii;

Contul de profit și pierdere consolidat (teoria extinsă a societății-mamă) - mii um			
Indicatori	Soc. M	Soc. F	Valori consolidate
Venituri	520.000 (9)-60.000	140.000 (10)-20.000	580.000
Cheltuieli	420.000 (9)-40.000	100.000 (10)-15.000	465.000
Interese minoritare (11)			10.500
Rezultat consolidat	86.000	24.500	104.500

- (9) Veniturile realizate de M din vânzarea mărfurilor către societatea F se elimină proporțional pentru întreaga valoare (60.000.000 um), iar cheltuielile

aferente se elimină, de asemenea, pentru întreaga valoare (40.000.000 um);

(10) Veniturile realizate de F din vânzarea mărfurilor către societatea M se elimină pentru întreaga valoare (20.000.000 um), iar cheltuielile aferente se elimină, de asemenea, pentru întreaga valoare (15.000.000 um);

(11) Partea ce le revine minoritarilor din rezultatul societății F diminuat cu profitul obținut de această societate din vânzarea mărfurilor către societatea M (35.000.000 um x 30%) se scade în contul de profit și pierdere consolidat.

d) Prezentarea bilanțului și a contului de profit și pierdere consolidate în viziunea teoriei entității

Bilanțul consolidat (teoria entității) - mii um			
Structuri bilanțiere	Soc. M	Soc. F	Valori consolidate
ACTIV			
Fond comercial			(1)18.570 (13.000 + 5.570)
Imobilizări corporale	200.000	90.000 (2) +7.000 (3) +3.000	300.000
Titluri F	160.000 (5)-160.000		
Stocuri	60.000 (4)-5.000	85.000 (5)-20.000	120.000
Creanțe	180.000	100.000	280.000
Disponibilități	20.000	25.000	45.000
Total activ			763.570
CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII			
Capital	320.000	150.000 (6)-150.000	320.000
Rezerve	30.000	50.000 (6)-50.000	30.000
Rezultat	100.000 (5)-20.000	40.000 (4)-3.500 (7)-12.000	104.500
Interese minoritare (9)		(6)+60.000 (7)+12.000 (8)+5.750 (3)+3.000 (4)-1.500	79.070
Total capitaluri proprii			533.570
Datorii	170.000	60.000	230.000
Total capitaluri proprii și datorii			763.570

- (1) Fondul comercial cuprinde atât partea care revine societății M (13.000.000 um), cât și partea care revine minoritarilor (13.000.000 um/0,7 - 13.000.000 um). Acesta este prezentat prezentat, în bilanțul consolidat, atât pentru partea care revine societății M (13.000.000 um), cât și pentru partea care revine minoritarilor (5.570.000 um). Pentru determinarea părții ce revine minoritarilor din fondul comercial am pornit de la fondul comercial "achiziționat" (13.000.000 um) și am determinat un fond comercial total prezumat (13.000.000/0,7 = 18.570.000). Însă, este de preferat ca fondul comercial total să fie determinat pornindu-se de la valoarea justă a societății diminuată cu diferența dintre valoarea justă a activelor identificabile și valoarea justă a datoriilor identificabile⁶.
- (2) Partea ce revine societății M din plusul de valoare aferent terenului (10.000.000 um x 70%);
- (3) Partea ce revine minoritarilor din plusul de valoare aferent terenului (10.000.000 um x 30%);
- (4) Profitul obținut de societatea F din vânzarea mărfurilor către societatea M se elimină în totalitate, imputându-se celor două categorii de asociați proporțional cu cota de participare la capitalul societății F;
- (5) Profitul obținut de societatea M din vânzarea mărfurilor către societatea F se elimină în totalitate, imputându-se în totalitate societății M;
- (6) Capitalul și rezervele societății F se împart în partea ce revine societății M (200.000.000x70%) și partea ce revine minoritarilor (200.000.000 um x 30%). Partea ce revine societății M (140.000.000 um) se elimină în contrapartidă cu titlurile (160.000.000 um), diferența dintre acestea (20.000.000 um) fiind alocată fondului comercial (13.000.000 um) și cotei părți ce revine societății M din plusul de valoare aferent terenului (7.000.000 um);
- (7) Cota parte ce revine minoritarilor din rezultatul societății F (40.000.000 um x 30%);
- (8) Interesele minoritare cuprind și partea ce le revine acestora din fondul comercial;

⁶ Această modalitate de determinare a fondului comercial, care este în concordanță cu ultimele modificări aduse standardului internațional de raportare financiară IFRS 3 "Grupările de întreprinderi", în ianuarie 2008, va face obiectul unui viitor studiu.

- (9) Interesele minoritare sunt incluse în categoria capitalurilor proprii;

Contul de profit și pierdere consolidat (teoria entității) - mii um			
Indicatori	Soc. M	Soc. F	Valori consolidate
Venituri	520.000 (10)-60.000	140.000 (11)-20.000	580.000
Cheltuieli	420.000 (10)-40.000	100.000 (11)-15.000	465.000
Rezultatul grupului, din care:			(12)115.000
- partea ce revine acționarilor societății-mamă (rezultat consolidat)			104.500
- partea ce revine minoritarilor (13)			10.500

- (10) Veniturile realizate de M din vânzarea mărfurilor către societatea F se elimină proporțional pentru întreaga valoare (60.000.000 um), iar cheltuielile aferente se elimină, de asemenea, pentru întreaga valoare (40.000.000 um);
- (11) Veniturile realizate de F din vânzarea mărfurilor către societatea M se elimină proporțional pentru întreaga valoare (20.000.000 um), iar cheltuielile aferente se elimină, de asemenea, pentru întreaga valoare (15.000.000 um);
- (12) Rezultatul se determină pentru întregul grup, care este privit ca o singură entitate, și se divizează în partea ce revine acționarilor societății-mamă și partea care revine minoritarilor.
- (13) Partea ce le revine minoritarilor din rezultatul societății F diminuat cu profitul obținut de această societate din vânzarea mărfurilor către societatea M (35.000.000 um x 30%) se scade în contul de profit și pierdere consolidat.

Concluzie

De-a lungul anilor, au fost elaborate mai multe teorii cu privire la consolidarea conturilor: teoria proprietarului, teoria societății-mamă, teoria extinsă a societății-mamă și teoria entității.

Este evident faptul că aplicarea uneia sau alteia dintre aceste teorii are consecințe diferite asupra informațiilor prezentate în situațiile financiare consolidate.

Însă, în urma analizării evoluției standardelor internaționale de raportare financiară, am constatat că una dintre acestea, respectiv teoria entității, are, din ce în ce mai mult, câștig de cauză.

Această situație se explică prin faptul că, în prezent, la efectuarea analizelor financiare se consideră că este necesar să se depășească limitele unei entități juridice distincte (unei societăți) și să se recurgă la noțiunea de entitate economică (grupul de societăți).

De asemenea, deoarece minoritarii pot avea un rol important în finanțarea filialelor (uneori, participarea acestora la capital fiind mai mare decât cea a societății-mamă), este necesar ca în situațiile financiare consolidate aceștia să nu fie tratați diferit de majoritari, ceea ce se întâmplă în cazul teoriei entității.

Bibliografie

- Baxter, G.C., Spinney, J.C., 2007, A closer look at consolidated financial statement theory, CA Magazine, january;
- Gîrbină, M.M., Bunea, St., 2007, Reconsiderarea consolidării conturilor la nivel internațional. De la optica financiară la optica economică: considerente teoretice și incidente practice, Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, nr.9, septembrie;
- Schewin, P., 2000, Nouvelle méthodologie des comptes consolidés et concept de l'entité économique, Revue française de comptabilité, nr. 324, Juillet – Août, pag. 23-27;
- Săcarin, M., 2002, Grupurile de societăți și repere ale interpretării conturilor consolidate, Editura Economică, București;
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare;
<http://europa.eu/scadplus/leg/fr/lvb/126010.htm>,
 Septième directive: comptes consolidés des sociétés de capitaux ;
<http://www.iasplus.com/standard/ifrs03.htm>.



Gheorghe GRIGORE*

Evaluări privind sistemul de legalizare fiscală în România

Abstract

Evaluations of the Fiscal Equalisation System in Romania

After 1990s, the countries in transition have been in a process of finding their own path for public sector democratization and construction of a sound public finance management system and fiscal decentralization is one of major importance in the current context of public policies.

This paper aims to provide an overview of the system of fiscal equalization transfers in Romania starting from the first major step of decentralization taken after the fall of the communist period and the modifications that occurred in order to adapt to the new environmental conditions imposed especially by the European Union perspective.

Key words: decentralisation, fiscal equalisation, equalisation transfers

Introducere

După anii 1990, țările în tranziție s-au aflat într-un proces de căutare a propriilor căi de urmat în democratizarea sectorului public, iar construirea unui sistem sănătos de management al finanțelor publice are o importanță majoră în contextul actual al politicilor publice.

Egalizarea fiscală reprezintă un transfer al jurisdicției resurselor fiscale cu scopul de a echilibra diferențele dintre creșterea veniturilor

sau dintre costurile serviciilor publice. Obiectivul său principal este de a permite autorităților regionale și locale să ofere cetățenilor pachete similare de servicii publice având taxe similare. Egalizarea fiscală poate fi văzută ca însoțind firește descentralizarea fiscală, având drept scop corectarea dezechilibrelor potențiale ce rezultă din autonomia regională și locală¹.

Egalizarea fiscală este reprezentată într-un cadru instituțional mai amplu, cum ar fi mărimea, numărul și

distribuția geografică a autorităților regionale și locale, responsabilitățile și resursele fiscale alocate fiecărei jurisdicții sau mecanismele puterii, împărțite între autoritățile publice centrale și cele subordonate acestora.

Rațiunea fundamentală a egalizării fiscale este existența unor circumstanțe economice dezechilibrate, care produc disparități ale capacității diferitelor regiuni de a genera bunăstare și, prin urmare, resurse fiscale. Politicile de reducere a acestor disparități sunt justificate de preocupările echității. Mai precis, acest lucru presupune ca toți cetățenii unei țări să aibă aproximativ același acces la serviciile publice, indiferent de unde locuiesc.

În general, autoritatea centrală păstrează pentru sine mare parte a veniturilor, revendicându-și autoritatea. De asemenea, este tipic în sistemele descentralizate ca autoritățile regionale și locale să facă cheltuieli mai mari decât își permit să finanțeze. Rezultatul este că autoritățile locale rareori dețin mijloace de finanțare a pachetului standard de bunuri și servicii publice locale.

Cuvinte cheie:
descentralizare,
egalizare fiscală,
transferuri între
autoritățile publice

* Lect.univ.dr., Universitatea „Constantin Brâncoveanu” Pitești, e-mail: grigore_gh@yahoo.com.

1 H. Blöchliger et al. - Fiscal equalization in OECD countries -OECD Network on Fiscal Relations Across Levels of Government WP(2007)

Pe de altă parte, autoritatea centrală deține de obicei mai multe resurse decât are nevoie pentru a furniza bunurile și serviciile publice de care este responsabilă.

În acest context, este evident că autoritățile locale depind în mod normal și într-o anumită măsură de veniturile autorității centrale pentru a-și echilibra bugetele; în plus, este evident că unele autorități locale vor ajunge să dețină capacități inegale de acoperire a cheltuielilor pentru responsabilitățile lor.

Conceptul disparităților (diferențelor) fiscale oferă un cadru folositor pentru a defini și analiza dezechilibrele bugetare generate într-un sistem de guvernământ descentralizat. Disparitatea (diferența) fiscală poate fi definită, pentru oricare nivel al autorităților, ca diferență dintre surplusul necesarului de cheltuieli și capacitatea fiscală.

În plus, necesarul de cheltuieli este format din fondurile necesare pentru a acoperi toate responsabilitățile privind cheltuielile atribuite de autoritatea respectivă la nivelul standard de furnizare a serviciilor; capacitatea fiscală poate fi definită pe larg ca fiind capacitatea autorității respective de a crește veniturile din propriile surse, exercitând un nivel standard de efort fiscal pentru a finanța pachetul standard de bunuri și servicii publice. În general, ori de câte ori disparitatea (diferența) unei anumite autorități este pozitivă, se poate spune că nu există suficiente venituri pe locuitor pentru a acoperi necesarul pe locuitor.

Diferențele dintre disparitățile fiscale pe locuitor dintre diferitele autorități publice sunt denumite dezechilibre fiscale și reprezintă

condițiile inegale de finanțare a cheltuielilor ce revin fiecărei autorități publice. Există două tipuri de dezechilibre fiscale. Primul se referă la dezechilibrele fiscale verticale, ce reprezintă diferența dintre disparitățile fiscale dintre autoritatea centrală și autoritățile regionale sau locale. Al doilea tip se referă la dezechilibrele fiscale orizontale, care reprezintă diferența dintre disparitățile fiscale dintre autoritățile publice de același nivel. Se observă cu ușurință faptul că dezechilibrele fiscale astfel definite nu sunt rezultatul comportamentului diferitelor autorități publice, ci depind mai degrabă de neconcordanța dintre responsabilitățile alocate privind cheltuielile și veniturile, ce rezultă din abilitatea autorităților respective.

În plus, astfel de neconcordanțe sunt puțin probabil să existe în condiții optime, prin urmare măsurile corespunzătoare de reducere a acestora devin esențiale pentru toate sistemele de guvernământ descentralizate.

Bineînțeles, întotdeauna va fi posibil să reduci disparitățile fiscale la scară mai mică decât cea națională prin creșterea veniturilor – crescând puterea autorităților locale sau diminuând responsabilităților acestora de cheltuieli, însă aceste opțiuni pot fi fie ineficiente, fie contrare spiritului organizării descentralizate a sectorului public. În privința problemei dezechilibrelor fiscale, este important să recunoaștem că soluția nu necesită o corectare a stimulentele autorităților locale, modificând prețul relativ al bunurilor și serviciilor publice și nici impunerea unor condiții ce depășesc simpla prezență a disparității fiscale pozitive.

Metodologia de cercetare constă în explorarea cunoașterii în domeniu, utilizând literatura de specialitate străină și românească, legislația în domeniu în vigoare până la acest moment. S-a urmărit stabilirea conceptelor generale și a proceselor cu scopul de a se evalua și îmbunătăți sistemul actual de transferuri de bani cu scopul de a echilibra bugetele locale. Pentru studiul care face obiectul acestui articol s-au accesat și bazele de date existente privind veniturile și cheltuielile publice locale disponibile în cadrul Ministerului Finanțelor și formulele de alocare a sumelor.

Evaluarea transferurilor de egalizare în România

Analizând pe scurt structura autorităților publice locale din România, se poate observa că administrația locală este organizată la nivel de județe și localități. Totuși nu există o relație ierarhică între autoritățile locale, județene și centrale, fiecare dintre acestea fiind legale din punct de vedere politic. Când descentralizarea a fost adoptată imediat după anul 1989, fiind văzută ca un stadiu obligatoriu al „drumului spre Europa”, experiența istorică a autorităților publice locale era redusă și puțin folositoare. Realizarea unei rețele funcționale de autorități publice locale s-a dovedit a fi o provocare, din cauza dificultăților create de un nou sistem construit din rămășițe într-o manieră coerentă². Prin urmare, multe decizii privind procesul de descentralizare au fost mai degrabă neîntemeiate decât luate în cunoștință de cauză, iar rezultatele au fost sub așteptări. Totuși, modificări încă au loc în ceea ce privește

relațiile fiscale dintre autoritățile publice. Cele mai importante îmbunătățiri aduse legislației sunt enumerate pe scurt în continuare:

- *Legea Administrației Publice Locale (LAPL)*, adoptată în 1991 și modificată de câteva ori, până când a fost schimbată cu noua LAPL din 2001. Aceasta definește mai ales structura și atribuțiile autorităților publice locale pe cele două nivele;
- *Legea Finanțelor Publice Locale (LFPL)*, adoptată în 1998, reprezintă punctul de cotitură al sistemului de transferuri între diferitele autorități publice, taxe, egalizarea granturilor și împrumuturile pentru municipii. În același timp, autoritățile locale controlează creșterea propriilor venituri, iar consiliile locale li s-a dat permisiunea să-și administreze propriile taxe. În plus, a fost introdusă formula de împărțire a impozitului pe venit între cele trei nivele ale autorității publice, îmbunătățind astfel previziunea finanțelor inter-autorități. Astfel, a fost introdus un sistem de egalizare a granturilor, autoritatea centrală fiind cea responsabilă pentru alocarea sumelor pentru guvernele locale;
- *Ordonanța de Urgență 45/2003* aprobată prin Legea 108/2004 asupra Finanțelor Publice a oferit baza pentru sistemul transferurilor între autoritățile publice, îmbunătățind LFPL din 1998, legea care a încorporat pentru prima dată prevederile transferurilor dintre autoritățile publice;
- *Legea 273/2006 asupra Finanțelor Publice Locale* a definit „principi-

ile, cadrul general și procedurile pentru generarea, administrarea, încredințarea și utilizarea finanțelor publice locale, dar și responsabilitățile autorităților publice locale și instituțiilor publice implicate în finanțele publice locale” (Articolul 1). Noua lege a intrat în vigoare în 2007 și odată cu aceasta a fost revizuit substanțial sistemul transferurilor de egalizare din-

Rațiunea fundamentală a egalizării fiscale este existența unor circumstanțe economice dezzechilibrate, care produc disparități regionale de a genera bunăstare și, prin urmare, resurse fiscale

tre autoritățile publice (Articolele 32-33 din noua lege).

Până la reforma din perioada 1997-1998, România a trecut printr-un proces lent de descentralizare. Țările în tranziție inițiază activități de descentralizare pentru a crește eficiența sectorului public în concordanță cu teorema descentralizării formulată de Oates (Oates 1972), pentru a diminua costurile administrației publice și pentru a reduce disparitățile orizontale. Motivele îndeplinirii necorespunzătoare a acestor acțiuni ar putea fi: guvernul a fost supus unor presiuni

de implementare a reformei de către organizațiile internaționale sau de către agențiile UE ce oferă ajutor – și aceasta este dovada pentru argumentul anterior, conform căruia deciziile au fost luate în necunoaștință de cauză, fiind supuse unor presiuni externe; autoritatea centrală a căutat să soluționeze niște cheltuieli și, prin urmare, a transferat responsabilitățile către nivelele inferioare; pot fi luate în considerare și posibilele constrângeri ce au încetinit procesul: lipsa abilităților manageriale, oportunitățile de fraudă.

Sistemul în 1999-2003

Totuși, punctul principal de pornire a fost legea adoptată în 1997-1998. Legea nr. 189/14.10.1998 a adus schimbări majore în procesul descentralizării. Prin aceasta s-a stabilit transferul responsabilităților de la autoritățile centrale la nivelele inferioare și s-au definit sarcinile și responsabilitățile autorităților locale: întocmirea și aprobarea bugetelor locale în timp util; stabilirea, încasarea și urmărirea fluxului taxelor locale; administrarea eficientă a bunurilor publice; gestionarea eficientă a resurselor financiare; stabilirea priorităților în privința cheltuielilor publice (Art. 5 din Legea 189).

Din sumele alocate, 25% revin bugetului județean, iar restul este alocat de către consiliul județean municipiilor, orașelor și comunelor, în funcție de criterii prestabilite și convenite împreună cu consiliile acestora.

Reforma de descentralizare introdusă în 1998 a fost primul pas către

separarea obiectivelor și instrumentelor pentru echilibrarea verticală și orizontală, care erau neclare până la acel moment. A fost introdus, de asemenea, conceptul de capacitate fiscală ca o unitate de referință în procesul de echilibrare a bugetelor locale, cu o pondere de 30%. Formula de echilibrare a fost adusă în discuție și introdusă prin lege. Principalele probleme existente la acel moment privesc următoarele aspecte:

- Fluxul de fonduri prea lung – de la guvern la nivel de județ și de la nivel de județ la cel sub-județean – ineficientă în ceea ce privește durata și neclarități ce lasă loc la interpretări proprii ale textului legii ;
- Lipsa de transparență și de consistență a sistemului de echilibrare la nivel sub-național – din banii alocați de centru la nivel de județ, 25% sunt la nivel de județ, iar restul fiind distribuit către localități; problema cea mare apare la nivel de localități, deoarece nu toate utilizează aceeași forță de echilibrare ;
- Lipsa de stimulente – din cauza faptului că propriile venituri erau incluse în indicatorul de capacitate fiscală, iar elementele utilizate la calcularea formulei de capacitate fiscală sunt valori previzionate pentru anul următor, există tendința de a subevalua acest indicator pentru a obține cât mai multe fonduri de la nivel central ;
- În afară de sumele de bani alocate ca impozit pe venit de către Ministerul de Finanțe, există și o a doua serie de bani pe care județele le primeau lunar și care era distribuită către comune, orașe, municipii și bugetele

județene; nu există nicio limită în ceea ce privește suma pe care județul și-o reținea ca buget propriu; procesul de alocare inadecvat a reprezentat punctul de pornire către o nouă reformă;

- Probabil, cel mai semnificativ element ar fi gradul de corectitudine și echitate care era foarte scăzut - fondurile de echilibrare erau distribuite aleatoriu mai

Dezechilibrele fiscale nu sunt rezultatul comportamentului diferitelor autorități publice, ci depind de neconcordanța dintre responsabilitățile alocate privind cheltuielile și veniturile, ce rezultă din abilitatea autorităților respective

mult sau mai puțin la nivel județean și local, mai ales că nu se utiliza aceeași formulă de alocare la nivel local ;

- Lipsa clarității obiectivelor și managementul financiar defectuos din cauza problemelor cu datele și raportările financiare inexistente sau necorespunzătoare ;
- Inexistența standardelor de echilibrare și măsurarea necorespunzătoare a nevoilor financiare și a capacității fiscale.

În ciuda tuturor inconvenientelor, grantul de echilibrare introdus în 1998-99 a adus îmbunătățiri semni-

ficative în comparație cu sistemul precedent. Înainte de reformă, echilibrarea verticală și orizontală se realizau separat și era dificilă urmărirea acestora.

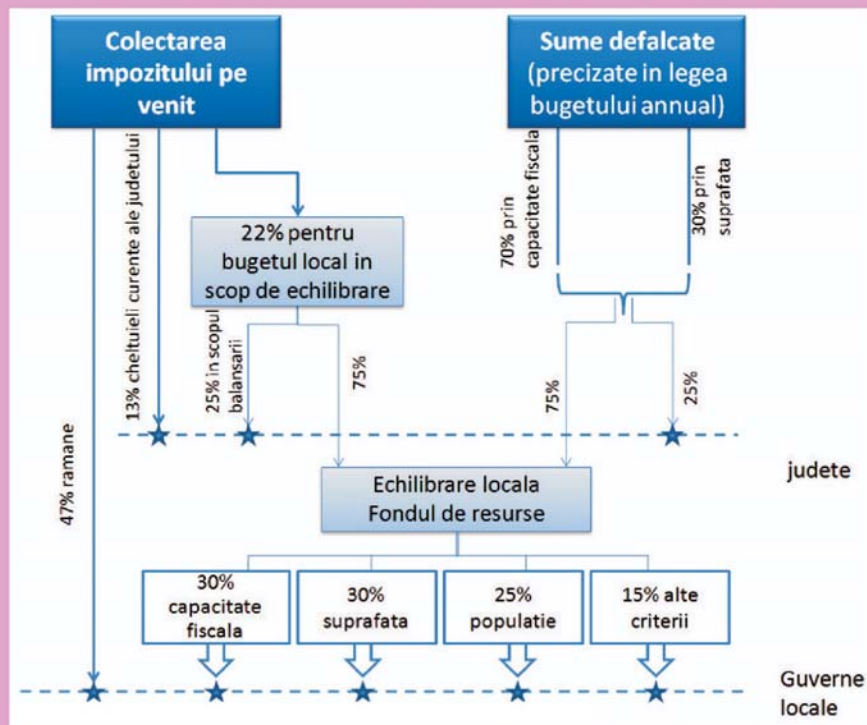
Cu toate că formula nu era aplicată la fel peste tot, aceasta a reprezentat un element de referință pentru evaluarea echilibrării orizontale. Per ansamblu, se pare că o problemă majoră a reprezentat-o implementarea corespunzătoare a sistemului mai mult decât design-ul precar al acestuia.

Sistemul în 2003-2006

Sistemul în această perioadă a fost criticat ca fiind orientat mai mult către echilibrarea intra-județeană decât inter-județeană. Iată câteva din principalele concluzii referitoare la perioada 2003-2006:

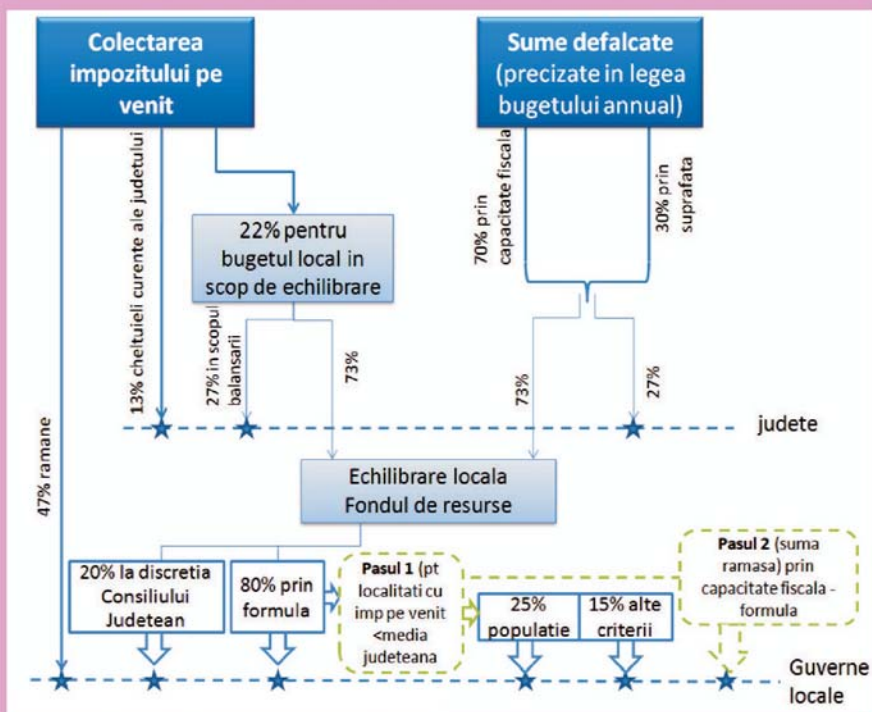
- Sistemul anterior a fost caracterizat de complexitate, ce a diminuat transparența și a accentuat distorsiunile în alocarea fondurilor. De remarcat formula cu patru variabile, ceea ce face procesul mai complex: capacitate fiscală, suprafață, populație și alte criterii (figura 1)
- Mai mult, fondurile sunt fragmentate printr-un mix de reguli și procese la mai multe niveluri
- Încă nu există standardele necesare pentru echilibrare, iar nevoile financiare și capacitatea fiscală nu sunt măsurate adecvat; mai mult, nu există un sistem universal de colectare a datelor la nivel local
- În ciuda tuturor deficiențelor, reforma a avut și câteva elemente pozitive care nu trebuie uitate: formula evită stimuli

Figura 1 - Sistemul de transferuri interguvernamentale în 2003-2006



Sursa: autor conform art. 32 și 33 din Legea 189/2003

Figura 2 - Sistemul actual de transferuri



Sursa: autor conform Legea 273/2006

negativi în privința colectării fondurilor, o limită a fost impusă în ceea ce privește sumele reținute de județ ca buget propriu în scop de echilibrare bugetară

Sistemul actual

Ultima Lege asupra Finanțelor Publice Locale (Legea 273/ 2006) a intrat în vigoare în ianuarie 2007 și include unele modificări substanțiale nu numai ale structurii instituțiilor responsabile de achitarea transferurilor de egalizare, dar și formula de distribuire a fondurilor între județe și comune.

Articolul 32 al acestei legi stabilește că un procent de 22 % din totalul veniturilor colectate din taxele pe venit va fi depus „într-un cont distinct deschis pe numele directorilor finanțelor publice din județul respectiv... pentru egalizarea bugetelor locale”.

Directorii generali ai finanțelor publice din fiecare județ reprezintă instrumentul descentralizat al Ministerului de Finanțe și înlocuiesc, prin urmare, consiliile locale în sarcina de a implementa sumele de egalizare corespunzătoare fiecărui nivel de autoritate publică.

Din cauza indisponibilității datelor nu se pot calcula prea multe statistici bazate pe evoluția veniturilor și cheltuielilor și, de aceea, o scurtă evaluare se poate rezuma doar la formula utilizată și la proces în general:

- Responsabilitățile au fost realocate către direcțiile generale ale finanțelor publice, iar acest lucru presupunea creșterea nivelului transparenței și obiectivității

- Legea a introdus un așa-zis principiu al excluderii, ce presupune ca guvernele locale care au o situație mai bună în ceea ce privește veniturile să sară peste primul pas al alocării fondurilor; acest lucru ar presupune o mai mare echitate pentru regiunile sărace
- Legea crește procentul pe care consiliile județene le pot reține ca buget propriu de la 25 la 27%
- Formula este încă departe de forma sa ideală și nu adresează limitările sistemului anterior
- Aceleași surse sunt utilizate pentru fondurile de echilibrare
- Sistemul este totuși caracterizat ca fiind instabil și imprezvizibil deoarece sumele defalcate sunt stabilite la nivel central
- Per ansamblu, sistemul este caracterizat ca fiind complex, noi etape fiind adăugate procesului; mai mult, capacitatea fiscală este utilizată atât în etapa I, cât și în etapa a II-a, ceea ce duce la o dublă utilizare

Concluzii

Sistemele de egalizare fiscală încă de la începuturi din 1999 sunt caracterizate de o mare complexitate; pe parcurs, li s-au adăugat mai multe elemente și etape care au subminat transparența și obiectivitatea procesului. O preocupare majoră rămâne formula, care, departe de a fi ideală, este foarte complexă, conținând patru variabile.

O chestiune importantă este interacțiunea dintre oficialii județeni și locali în procesul de întocmire și alocare a fondurilor din transferuri. Județele trebuie să aștepte ca legea

anuală a bugetului de stat să fie adoptată pentru a afla ce fonduri li s-au alocat, iar localitățile la rândul lor trebuie să aștepte consiliile județene să încheie procesul de alocare.

În ciuda tuturor acestor neajunsuri, reformele au adus și unele realizări notabile. De exemplu, formula s-a îmbunătățit, în sensul că evită stimulentele negative în ceea ce privește colectarea veniturilor.

În plus, a fost stabilită o limită a fondurilor reținute de către județ drept buget propriu din fondurile de egalizare primite. Totuși, procesul este departe de a fi încheiat, însă lucrul cel mai important este că schimbarea se face simțită.

Pentru a îmbunătăți procesul, am sugera câteva schimbări majore în formulă, în alocarea resurselor, în managementul și controlul decla-

rațiilor și rapoartelor financiare:

- Formula trebuie să fie simplificată – capacitatea fiscală ar trebui evitată, pentru a nu fi folosită de două ori
- Fluxul de fonduri ar trebui să fie mai simplu, deoarece multe stadii și nivele înseamnă consum de timp; o bună opțiune ar fi alocarea directă de la centru la nivel inferior
- În privința disponibilității datelor, ar trebui achiziționat un soft pentru a strânge datele de la toate nivelele autorităților locale; acest lucru ar facilita procesul de previziune și ar îmbunătăți sistemul în ansamblu.

Totuși, toate aceste modificări trebuie să aibă în vedere întregul mediu, inclusiv condițiile sociale, economice și politice.

Bibliografie

- Bird, R. M. and F. Vaillancourt, Eds. (1998). *Fiscal Decentralization in Developing Countries*. Cambridge, Cambridge University Press
- Grigore Gh (2006) *Finanțe Publice – sinteze*, Ed Paralela 45, Pitesti
- Hansjörg Blöchliger, Olaf Merk, Claire Charbit, Lee Mizell - Fiscal equalization in OECD countries -*OECD Network on Fiscal Relations Across Levels of Government* WP(2007)4
- Ionita S (2003), Halfway there: assessing intergovernmental fiscal equalization in Romania, LGI Studies
- Oates, W. E. (1972). *Fiscal Federalism*. New York, Harcourt Brace Jovanovich
- Shah A - *A Practitioner's Guide to Intergovernmental Fiscal Transfers*, World Bank Policy Research Working Paper 4039, October 2006
- Shah, A. (1994). *The Reform of Intergovernmental Fiscal Relations in Developing and Emerging Market Economies*. Washington, D.C., World Bank
- Slukhai S (2003) Dilemmas and compromises: Fiscal equalization in transition countries, LGI Studies
- Ter-Minassian, T., Ed. (1997). *Fiscal Federalism in Theory and Practice*. Washington, D. C., International Monetary Fund
- Legea 273/2006 și Legea 189/2003, Ministerul Economiei și Finanțelor, România

Raportul auditorului către cei însărcinați cu guvernanta - cel mai important rezultat al procesului de audit

Lisa WEAVER*

Abstract

Auditors' report to those charged with governance - the most important result of the audit process

This article outlines the main features of this communication and summarizes the requirements of ISA 260, Communication of Audit Matters With Those Charged With Governance, and the UK equivalent, ISA 260 (UK and Ireland), Communication of Audit Matters With Those Charged With Governance.

Auditors are required by ISA 260 to communicate audit matters of governance interest to those charged with governance. It is important that those charged with governance have an understanding of all significant issues that have arisen from the audit process.

ISA 260 does not specify this exactly, but states that "governance is the term used to describe the role of persons entrusted with the supervision, control and direction of an entity".

The communication with those charged with governance should be viewed as a crucial reporting "output" of the audit allowing the management to be informed of significant matters arising from the audit process, and to respond to the auditor regarding these matters.

Key words: charged with governance, material weaknesses, scope of the audit, going concern status, accounting and financial reporting function

Cuvinte cheie:

însărcinați cu guvernanta, slăbiciuni materiale, sfera generală a auditului, capacitatea entității de a continua activitatea, funcție de raportare financiar-contabilă

Introducere

Atunci când analizăm „rezultatele” raportării unui audit efectuat asupra informațiilor financiare istorice (anterioare), atenția este de obicei axată pe raportul emis de către auditori pentru acționari, care conține opinia de audit. În orice caz mai există un „produs” important al raportării, apărut în urma procesului de audit – comunicarea auditorului către cei însărcinați cu guvernanta. Acest scurt articol subliniază caracteristicile principale ale acestei comunicări și rezumă cerințele ISA 260, *Comunicarea aspectelor de audit celor însărcinați cu guvernanta* și ale echivalentului ISA 260 din UK (Regatul Unit al Marii Britanii și Irlanda) *Comunicarea aspectelor de audit celor însărcinați cu guvernanta*.

Auditorilor li se solicită, în baza ISA 260, să comunice problemele de audit referitoare la guvernanta celor care sunt însărcinați cu guvernarea. Este important ca personalul însărcinat cu guvernanta să înțeleagă toate problemele semnificative care au rezultat în urma procesului de audit.

Persoanele relevante

Primul pas ar fi stabilirea persoanei către care ar trebui să se îndrepte comunicarea. ISA 260 nu specifică exact acest lucru, dar menționează că „guvernanta este termenul folosit pentru a descrie rolul persoanelor cărora li s-a încredințat supervizarea, controlul și gestionarea unei entități”. Prin urmare, conform acestei definiții comunicarea ar trebui să fie adresată la cel mai înalt nivel din cadrul managementului companiei, incluzând directorii executivi și non-executivi și comitetul de audit atunci când este relevant. Identitatea persoanei/persoanelor relevante cărora le

* Examinator ACCA P7, Advanced Audit and Assurance, e-mail:info@ro.accaglobal.com.

va fi adresată comunicarea poate fi clarificată în scrisoarea de angajament.

Problemele care fac obiectul comunicării

În etapa a doua, auditorul ar trebui să ia în calcul tipul problemelor care ar trebui comunicate. ISA 260 furnizează unele indicații referitoare la aspectele care ar putea fi introduse de regulă în comunicare, incluzând:

- abordarea generală și aria de aplicabilitate a auditului, incluzând orice limitare a ariei de aplicabilitate a auditului;
- politicile contabile și orice schimbare a acestora care ar putea afecta material situațiile financiare;
- ajustările ce apar ca rezultat al procedurilor de audit care ar putea avea un impact substanțial asupra situațiilor financiare;
- evenimente semnificative sau situații neclare care ar putea periclita capacitatea entității de a continua activitatea și care necesită divulgarea în cadrul situațiilor financiare;
- dezacorduri cu managementul în ceea ce privește modul de aplicare a politicii contabile sau prezentarea acesteia;
- orice modificare preconizată a raportului de audit;
- carențele importante descoperite în sistemele și controalele interne.

Toate cele de mai sus mai sunt denumite și "constatări în urma auditului" (de asemenea, deseori sunt numite „puncte din scrisoarea către management”).

Motivul comunicării acestor probleme este acela de a asigura că auditorii le-au adus în atenția persoanelor responsabile pentru funcția de raportare financiar-contabilă a entității. Cei responsabili pot discuta apoi problemele și pot decide care vor fi acțiunile care trebuie întreprinse în legătură cu acestea. De exemplu, dacă managementul unei entități nu avea nici o informație referitoare la problemele privind carențele controlului, atunci, acesta are oportunitatea de a implementa acțiuni de corectare. Se poate întâmpla ca managementul să nu aibă cunoștințe tehnice; de exemplu, nu se poate determina că o politică, contabilă

specifică încalcă o practică contabilă acceptabilă. Din nou, înarmat cu informații de la auditor, managementul poate rezolva problema prin adoptarea unei noi politici contabile.

Este important ca erorile semnificative identificate în situațiile financiare să fie subliniate în fața conducerii; dacă acestea sunt lăsate necorectate, opinia de audit va fi modificată. Managementul trebuie să fie făcut conștient de acest fapt și trebuie să i se dea oportunitatea de a corecta situațiile financiare dacă este necesar, cu scopul de evita un raport de audit modificat.

Alte probleme relevante care trebuie comunicate

Comunicarea către cei însărcinați cu guvernarea nu trebuie să conțină doar constatările din audit, dar ar trebui să acopere o gamă de subiecte legate de audit pe care auditorul poate dori să le aducă în atenția managementului. Astfel de probleme pot include:

- detalii asupra oricărei amenințări a independenței și obiectivității și asupra oricărei măsuri de protecție adoptată;
- explicații referitoare la metoda de audit abordată (de exemplu, conceptul de materialitate și aplicarea sa în procesul de audit); un sumar al riscurilor de afaceri identificate, incluzând o evaluare a probabilității materializării riscurilor;
- o revizuire a conținutului scrisorii de reprezentare a managementului;
- recomandări, atunci când sunt relevante, pentru a ajuta la îmbunătățirea sistemelor și controalelor interne ale entității.

Durata și forma comunicării

Auditorul ar trebui să comunice periodic problemele către cei însărcinați cu guvernarea, cu scopul ca managementul să reacționeze la problemele puse în discuție cât de repede posibil. Constatările din audit, relevante funcției de raportare financiar-contabilă ar trebui comunicate înainte ca situațiile financiare să fie aprobate de către management. Acest fapt înseamnă că erorile semnificative pot fi corectate de către ma-

nagement înainte ca raportul de audit să fie emis, evitându-se astfel o modificare a raportului.

ISA 260 prezintă variile forme pe care ar trebui să le ia comunicarea. În majoritatea cazurilor, comunicarea va fi în scris, iar în Regatul Unit al Marii Britanii și Irlanda aceasta este o cerință a standardului. O comunicare ar trebui emisă chiar dacă nu sunt probleme pe care auditorul dorește să le aducă în atenția celor însărcinați cu guvernarea, menționând că nu există constatări semnificative rezultate în urma auditului care trebuie comunicate acestora.

În afara Regatului Unit al Marii Britanii și în afara Irlandei, comunicarea poate fi făcută și oral. În această situație este important ca auditorul să consemneze în documentele de lucru problemele semnificative discutate cu managementul.

Oricare ar fi metoda utilizată pentru a comunica oficial problemele, oral sau în scris, procesul trebuie perceput ca un dialog. Managementul ar trebui să aibă oportunitatea de a răspunde auditorului cu privire la problemele pe care acesta le-a pus în discuție.

Concluzie

Comunicarea cu cei însărcinați cu guvernarea ar trebui privită ca un "produs" crucial de raportare al auditului.

Acesta permite managementului să fie informat cu privire la problemele semnificative care apar în urma procesului de audit și să ofere managementului șansa de a răspunde auditorului în legătură cu aceste probleme și de a acționa pentru a îmbunătăți funcția de raportare financiar contabilă a entității.

Bibliografie

<http://www.frc.org.uk/APB/publications/iaasb.cfm?cat=36>

http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/ISA%20UK%20and%20Ireland_%20260.pdf

<http://www.iasb.org/Home.htm>

http://web.ifac.org/download/Basis_for_Conclusion_s_ISA_260_Revised_and_Redrafted.pdf

Noi apariții editoriale

cialiștilor români prezenți la acest important eveniment, desfășurat în 11 aprilie 2008.

Conferința internațională și-a propus scopul de a marca progresele făcute de profesie, momentul atins de aceasta pe drumul afirmării europene și internaționale, dar în același timp – să faciliteze un schimb de idei, de bune practici, evidențierea unor cerințe actuale și a tendințelor pe plan internațional.

Au luat parte la lucrări – pe lângă renumiți specialiști români - câțiva profesioniști străini, printre care: Jean Precourt, președinte FIDEF; Gillian Ball, președintele ACCA; Douglas Nesbit, vicepreședinte și Neil Wallace, director adjunct internațional, Institutul Contabililor Autorizați din Scoția; Janin Audas, președintele Comisiei pentru Acțiuni de Cooperare, Consiliul Superior al Ordinului Experților Contabili din Franța și Brigitte

Guillebert, director Controlul Calității, Consiliul Superior al Ordinului Experților Contabili din Franța; și CNCC Pal Lakatos, membru în Consiliul Camerei Auditorilor din Ungaria; Giorgios Karamichalis, SOEL Grecia.

Opiniile, ideile, practicile sugerate vor servi în mod direct pentru îmbunătățirea activității nemijlocite ale auditorilor financiari și ale profesioniștilor contabili în general. După cum preciza președintele CAFR, prof.univ.dr. Ion Mihăilescu, cele mai importante experiențe și soluții desprinse cu acest prilej sunt promovate de Consiliul CAFR în organizarea activităților ce se întreprind în sprijinul profesioniștilor în audit financiar.

Cartea poate fi achiziționată de la sediul **Camerei Auditorilor Financieri din România** (str. Sirenelor, nr.67-69, sector 5, București).

Camera Auditorilor Financieri din România pune la dispoziția cititorilor cartea **Auditul transfrontalier – profesionalism și independență**, care reunește alocuțiunile, cuvintele de salut ale participanților, comunicările distinșilor oaspeți străini, precum și ale spe-

Caracteristicile calitative ale informațiilor contabile în contextul convergenței către un cadru conceptual unic

Dan VILAI A*, Alina PIETRARU** & Ionela POPA***

Abstract

Qualitative Characteristics of Accounting Information in the Context of Convergence Towards a Joint Conceptual Framework

On May 29, 2008, both Boards published for public comment a preliminary views on the objective of financial reporting and the qualitative characteristics of decision-useful financial information. The boards were seeking comments from interested parties until 29 September 2008.

This paper examines the qualitative characteristics as presented by the existing frameworks. Both frameworks include similar principal qualities, but array them in a slightly different manner.

In this article there are also presented, in brief, the boards' preliminary views on qualities of decision-useful financial reporting information, placed in a hierarchy, illustrated using different diagrams. We also analyse the main changes to IASB and FASB existing frameworks.

Nevertheless, the new qualitative characteristics affirm much of the qualities identified by present frameworks. The proposed changes - primarily to clarify terminology and eliminate confusion - provide evidence that, at present, there is a real need only to converge different ways of expressing what are in essence the same concepts.

Key words: qualitative characteristics, conceptual frameworks, relevance, faithful representation

Cuvinte cheie:
caracteristici calitative, cadru conceptual, relevanță, reprezentarea fidelă

Introducere

În octombrie 2004, IASB (International Accounting Standards Board) și FASB (Financial Ac-

counting Standards Board) au demarat un proiect comun pe cât de ambițios, pe atât de necesar, de elaborare a unui cadru conceptual

unic „construit pe fundația cadrelor conceptuale deja existente”¹.

O atare convergența atrage după sine o serie de consecințe atât din perspectiva producătorului și auditorului situațiilor financiare, cât și din perspectiva utilizatorilor situațiilor financiare

* Conf.univ.dr., Universitatea „Constantin Brâncoveanu” Pitești, e-mail: wilaiadan@yahoo.com.

** Asist.univ.drd., Universitatea „Constantin Brâncoveanu” Pitești, e-mail: pietrarualina@yahoo.com.

*** Asist.univ.drd., Universitatea „Constantin Brâncoveanu” Pitești, e-mail: popaionela80@yahoo.com.

1 Bullen Halsey G. & Crook Kimberley, *Revisiting the Concepts. A New Conceptual Framework Project*, p. 1

În acest context, dezvoltându-se pe structura moștenită anterior, noul cadru conceptual studiază: obiectivele și caracteristicile calitative ale informațiilor contabile, elementele situațiilor financiare și recunoașterea acestora, bazele de evaluare, entitatea de raportare, prezentarea informațiilor financiare, particularități ale organizațiilor cu scop nelucrative, precum și aspecte strict procedurale.

Fiecare componentă structurală în parte a făcut obiectul a numeroase cercetări, deliberări, dezbateri publice și revizui.

Prezentul articol își propune să prezinte caracteristicile calitative ale informațiilor în viziunea noului cadru conceptual și să analizeze modificările aduse față de constituțiile contabile precedente.

Vom fi călăuziți în acest demers de rezultatele investigațiilor demarate de cei care s-au grăbit să critice discursul comun al organismelor internaționale de normalizare contabilă², discurs adus în atenția publicului în data de 29 mai 2008 și care a fost supus dezbaterii publice.

Ancorându-ne pentru o clipă în lumea metaforei, caracteristicile calitative ni se dezvăluie ca fiind „cheia de boltă a cadrului contabil conceptual”.

Privite dintr-o perspectivă pragmatică, caracteristicile calitative sunt acele ingrediente ce conferă utilitate informațiilor oferite de situațiile financiare.

Cadrul conceptual american

Anterior demarării procesului de elaborare a unui proiect comun, cadrul contabil elaborat de FASB propunea un pachet de caracteristici calitative, grupate după importanța în: calități primordiale, calități primare susținute de atribute subsidiare și calități secundare.

Dezechilibrele fiscale nu sunt rezultatul comportamentului diferitelor autorități publice, ci depind de neconcordanța dintre responsabilitățile alocate privind cheltuielile și veniturile, ce rezultă din abilitatea autorităților respective

Dincolo de aceasta ierarhie, discutabila de altfel, cadrul conceptual încorsetează procesul de producere a informației contabile prin intermediul a doua restricții: raportul dintre costul informațiilor și avantajele pe care le presupun și importanța semnificativă.

Angrenajul conceptual vehiculat în jurul caracteristicilor calitative este redat sugestiv în **Figura 1**.

Cadrul conceptual internațional

Pe de alta parte, în viziunea instanței internaționale de normalizare, analiza informațiilor contabile trebuie să pornească de la patru caracteristici principale: inteligibilitatea, relevanța, fiabilitatea și comparabilitatea.

În cadrul acestora, relevanța și fiabilitatea se detașează ca parametri fundamentali, perspectiva împărțită de altfel și de omologul american.

Asemănările nu se opresc însă aici, similar cadrului contabil elaborat de FASB, caracteristicile principale fiind „susținute o serie de calități anexe”³.

Dincolo de taxonomia caracteristicilor calitative, cadrul conceptual prevede și anumite restricții care trebuie să conducă la obținerea unor informații relevante și fiabile, respectiv oportunitatea, raportul cost-beneficiu, echilibru între aceste calități și imaginea fidelă.

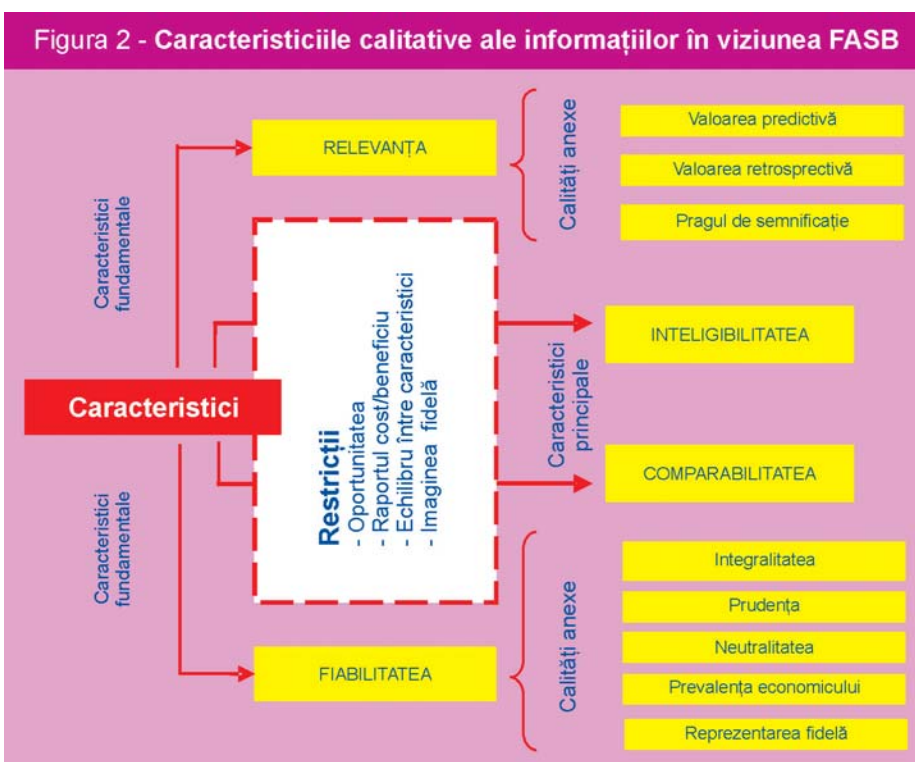
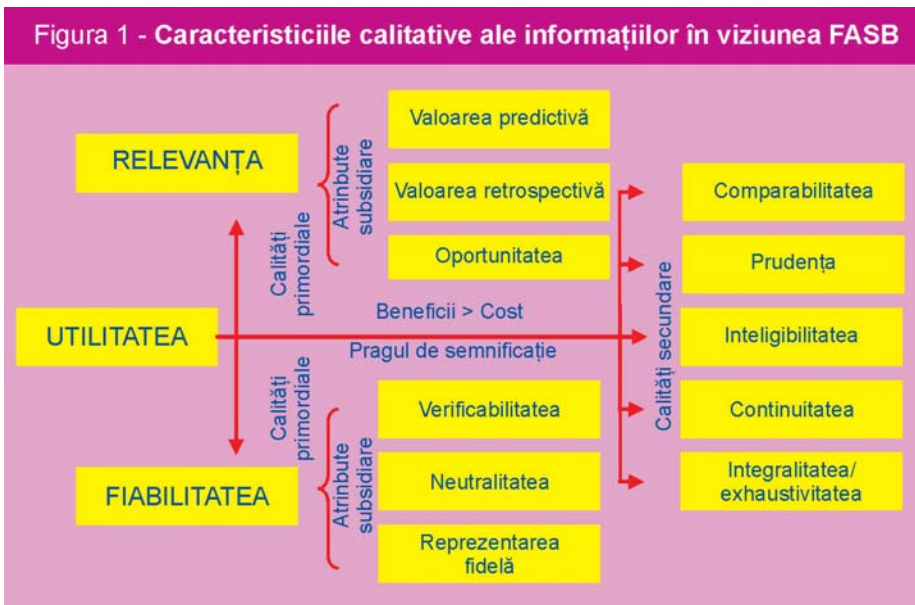
Relația caracteristici calitative - restricții, în viziunea forului internațional, este prezentată în **Figura 2**.

Noul cadru conceptual unic

Revenind însă la proiectul comun de elaborare a unui nou cadru conceptual, IASB și FASB, aflate la ora reinventării caracteristicilor calitative, au adus în atenția publicului un proiect al primelor două capi-

² IASB/FASB *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information*, on-line la www.iasb.org.

³ Feleagă Niculae & Malciu Liliana - *Politici și opțiuni contabile (Fair accounting versus Bad Accounting)*, Editura Economică, 2002, pg. 27.



tole care vizează obiectivele și caracteristicile calitative ale informațiilor furnizate de situațiile financiare.

Potrivit ultimelor reflecții ale IASB și FASB, utilitatea informațiilor este asigurată în primul rând de relevanță și reprezentarea fidelă, considerate caracteristici fundamen-

tale. Dincolo de aceste calități primordiale, sunt reținute și alte caracteristici considerate complementare și care sunt recomandate de capacitatea lor de a cataliza procesul decizional: comparabilitatea, verificabilitatea, oportunitatea și inteligibilitatea. Și întocmai unor catalizatori care au proprietatea de

a modifica doar viteza unei reacții nu și reacția în sine, caracteristicile complementare, în lipsa relevanței și a reprezentării fidele, nu pot transforma o informație contabilă într-una utilă în luarea deciziilor. Ce presupune, de fapt, în acest decor de reformă, fiecare caracteristică în parte?

Relevanța - o informație poate fi considerată relevantă atunci când poate influența procesul de luare a deciziilor, confirmând sau corectând așteptările anterioare (**valoarea retrospectivă**) și facilitând evaluarea evenimentelor trecute, prezente sau viitoare (**valoarea predictivă**). Subliniem, în lumina celor prezentate anterior, consecvența față de cadrele conceptuale originare în ceea ce privește poziționarea relevanței ca o caracteristică fundamentală, cât și în ceea ce privește înțelesurile care sunt atribuite acestui concept.

Reprezentarea fidelă – o informație reprezintă cu fidelitate un eveniment sau tranzacție atunci când reușește să surprindă substanța economică a acestora, într-o manieră completă și neutră, în lipsa oricăror erori semnificative. Aparent, acest proiect aduce cu sine cel puțin o modificare esențială.

Este vorba despre retrogradarea conceptului de fiabilitate, concept susținut de altfel de ambele cadre conceptuale în poziția de calitate fundamentală, concomitent cu promovarea termenului de reprezentare fidelă.

Modificarea adusă, departe de a fi substanțială, se vrea a fi una pur terminologică, de natură să elimine confuziile care gravitau în jurul termenului de fiabilitate, experiența anterioară dovedind faptul că sem-

nificația calității de fiabilitate nu era suficient de clară.

Noul cadru conceptual reușește însă „performanța” de a înlocui un concept prost înțeles și vast în conținut (fiabilitatea) cu un concept greu de înțeles odată depășite granițele anglo-saxone (reprezentarea fidelă). Ceea ce au remarcat însă exegeții chemați să-și exprime opiniile este faptul că autorii proiectului nu s-au grăbit să traseze modalitățile în care se poate ajunge la o reprezentare fidelă, dincolo de simpla expunere a calităților secundare pe care le presupune (lipsa de erori semnificative, neutralitatea, exhasutivitatea).

De asemenea, o altă critică vehiculată se referă la reținerile normalizatorilor în a delimita aria de cuprindere a conceptului de „fenomen economic”, adesea asociat cu termenul de reprezentare fidelă, supozițiile mergând până la a identifica fenomenul economic cu entitatea însăși.

Comparabilitatea se referă la capacitatea de a identifica și analiza diferențele sau similitudinile existente între diferite fenomene economice surprinse în situațiile financiare.

În sprijinul comparabilității vine permanența metodei, caracteristică care se regăsește de altfel în cadrul conceptual britanic. Suntem astfel martori la un evident regres al conceptului de uniformitate, cele două organisme normalizatoare considerând că o supralicitare a uniformității ar pune în pericol comparabilitatea însăși. Credem însă că o

cruciadă împotriva uniformității, în contextul derulării proiectului comun dezvoltat în jurul nevoii de armonizare, este nejustificată, subestimarea acesteia putând avea consecințe nefaste asupra comparabilității însăși.

Verificabilitatea oferă utilizatorilor asigurare asupra faptului că informațiile surprind fidel fenomenele economice pe care sunt chemate să le prezinte, fără erori semnificative.

Dezechilibrele fiscale nu sunt rezultatul comportamentului diferitelor autorități publice, ci depind de neconcordanța dintre responsabilitățile alocate privind cheltuielile și veniturile, ce rezultă din abilitatea autorităților respective

Ca o componentă a verificabilității, mediul academic⁴ sugerează accentuarea aspectului auditabil al informației, calitate în lipsa căreia verificabilitatea informației și drept consecință integritatea situațiilor financiare ar fi periclitate.

Inteligibilitatea implică un anumit nivel de înțelegere al informației de către acei utilizatori care posedă un grad rezonabil de cunoștințe eco-

nomice și care dau dovadă, studiind situațiile financiare, de suficientă vigilență.

Oportunitatea presupune furnizarea informațiilor în timp util luării deciziilor, punerea lor cu întârziere la dispoziția utilizatorilor afectându-le negativ utilitatea.

Asemănător cadrelor conceptuale predecesoare, actualul proiect prevede și anumite restricții cu caracter general:

- **raportul cost-beneficiu** – presupune vehicularea unor costuri cu obținerea informațiilor inferioare beneficiilor pe care acestea le-ar putea aduce.
- **importanța semnificativă** – se consideră că informațiile prezintă importanță semnificativă atunci când omisiunea sau declararea lor eronată este de natură să influențeze deciziile utilizatorilor. Considerăm totuși că importanța relativă nu este un concept care trebuie să intereseze normalizatorii, ci mai degrabă producătorii de informații și auditorii situațiilor financiare.

Cele două foruri internaționale au avut în discuție și alți candidați la statutul de caracteristică calitativă a informației, dar care, în urma unor analize preliminare, au fost excluși, neexistând voci care să critice o astfel de decizie. Este vorba despre:

- **transparența** – s-a considerat că o asemenea calitate se sub-

⁴ Ketz Edward, *The Accounting Cycle.Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics: Some Comments*

⁵ Feleață Nicolae & Feleață Liliana, *Constituția contabilității financiare sau matricea ei de referință*, Economie teoretică și aplicată nr.5/2006, pg. 36

înțelege din alte caracteristici cum ar fi reprezentarea fidelă și inteligibilitatea;

- **imaginea fidelă** – cele două organisme internaționale au ajuns la concluzia că imaginea fidelă și reprezentarea fidelă sunt noțiuni echivalente.
- **calitatea superioară** – s-a avut în vedere faptul că un astfel de deziderat se poate obține prin raportarea la caracteristicile calitative ale raportării financiare în general;
- **credibilitatea**, concept care se deduce din calitatea de verificabilitate.

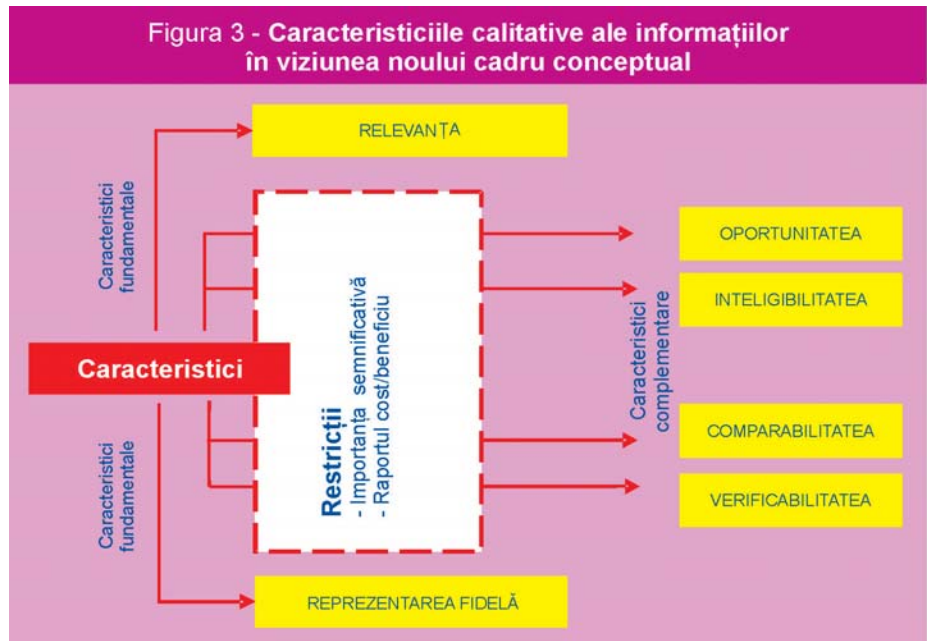
Plecând de la ideea că orice discurs, scris sau oral, nu începe, nu se face și nu se încheie decât și cu prin schematizări, vizând esențialul, reducem cele arătate anterior la reprezentarea grafică din **Figura 3**.

Concluzii

În lipsa oricărui demers euristic, proiectul elaborat de cele două organisme internaționale, în ceea ce privește caracteristicile calitative ale informațiilor, se inspiră din arhitectura cadrelor conceptuale anterioare.

Ceea ce incită însă este noua perspectivă gândită nu ca o ierarhie de calități, în care o trăsătură poate fi sacrificată spre o mai bună punere în valoare a alteia, ci ca o dispunere secvențială care, deși accentuează capacitatea informației de a fi relevantă, tinde spre maximizarea fiecărei caracteristici în parte.

Nu putem să nu remarcăm ezitățile normalizatorilor în a valida „primordialitatea conținutului eco-



nomie asupra naturii juridice”⁵ (substance over form) drept fundament al unei reprezentări fiabile, așa cum prevede încă actualul cadru conceptual internațional. În încercarea de a evita un enunț precumpănitor tautologic, cele două instanțe au sfidat însă ceea ce de drept este o componentă a reprezentării fidele.

Rămâne de văzut dacă acest proiect, odată trecut prin furcile caudine ale dezbaterii publice, se va prezenta, în ceea ce privește caracteristicile calitative ale informațiilor, în această formă finală după cum, la fel de așteptată, este atitudinea pe care o vor avea organismele de normalizare odată adoptat acest nou cadru conceptual.

Bibliografie

- Bullen Halsey G. & Crook Kimberley, *Revisiting the Concepts. A New Conceptual Framework Project*, on-line la www.fasb.org/project/communications_paper.pdf
- Bossio Ron & Hague Ian, *First steps towards a converged conceptual framework*, on-line la www.fasb.org/project/Insight_October_2006_Extract_Article.pdf
- Feleagă Nicolae & Feleagă Liliana, *Constituția contabilității financiare sau matricea ei de referință*, *Economie teoretică și aplicată* nr.5/2006 on-line www.ectap.ro/articole/92.pdf
- Ketz Edward, *The Accounting Cycle.Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics: Some Comments* on-line la <http://accounting.smartpros.com/x62587.xml>
- EFRAG Draft comment letter on the Exposure Draft of An improved Conceptual Framework for Financial Reporting, on-line la www.efrag.org
- IASB/FASB *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information*, on-line la www.iasb.org

❖ Mesajul Președintelui IFAC către profesioniștii din audit și contabilitate de pretutindeni

În iunie 2008, președintele IFAC, Fermin del Valle a făcut public un mesaj, adresat tuturor organismelor membre, membrilor afiliați, precum și organismelor și organizațiilor naționale, regionale sau internaționale din domeniul contabilității și auditului, precizând de la bun început: **“Am deschis o cale nouă!”**

Această afirmație este, fără îndoială, adevărată pentru profesia auditului și contabilității și a fost demonstrată în ultimele luni de inițiativele contabililor profesioniști din cadrul entităților juridice și din industrie și de către toate organismele membre IFAC.

Din mesaj aflăm că în ianuarie 2008, rețelele a 17 firme internaționale de audit au făcut pași importanți în îndeplinirea angajamentelor asumate față de profesia auditului, devenind primele membre cu drepturi depline ale Forumului Entităților Juridice, înființat în anul 2002. Acest înalt statut a fost obținut prin prezentarea cu succes a raportului asupra implementării unui program de asigurare a calității la nivel global, prin care sprijineau convergența internațională a standardelor și, tot o dată, întruneau și alte condiții de calitate și înaltă etică profesională.

Președintele IFAC, Fermin del Valle, a felicitat aceste firme, specificând că sprijină și încurajează și alte firme de audit implicate în efectuarea auditului transnațional să urmeze exemplul acestor 17 firme și să demonstreze lumii angajamentul lor față de calitatea auditului.

Practicile mici și mijlocii din domeniul contabilității (PMM) fac și ele pași importanți în ce privește calitatea, cu ajutorul Federației Internaționale a Contabililor.

Mai mult de 10000 de vizitatori ai site-ului IFAC au extras on line Ghidul de utilizare a Standardelor Internaționale de audit și Contabilitate pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii (SME).

Pentru a face acest ghid disponibil la nivel mondial, numeroase organisme membre și alte organizații au luat inițiativa de a traduce acest ghid în limbile spa-

niolă, poloneză, finlandeză și în alte limbi.

Multe firme de contabilitate folosesc ghidul pentru pregătirea internă a angajaților proprii.

Acest ghid, realizat de Institutul Canadian al Contabililor Autorizați sub supravegherea și cu îndrumarea IFAC, este exemplul cel mai bun de colaborare în interesul profesiei, la nivel mondial.

Având ca fundament succesul acestui ghid, Comitetul pentru Practicile Mici și Mijlocii (SMP Committee) împreună cu Institutul Canadian al Contabililor Autorizați se află în plin proces de dezvoltare a unui nou ghid – Ghid pentru Controlul Calității al Practicilor Mici și Mijlocii.

Rolul său este acela de a spori calitatea misiunilor de asigurare și servicii conexe, aducându-le la nivelul standardelor internaționale pentru controlul calității.

De asemenea, Comitetul are în plan să dezvolte și un ghid de practică managerială pentru a sprijini practicile mici și mijlocii să-și îmbunătățească eficiența operațională și să le determine să fie mai responsabile față de necesitățile clienților.

IFAC își concentrează atenția și forțele asupra responsabilității sociale corporative și caută să sprijine dezvoltarea profesiei auditului și contabilității de pe întreg mapamondul.

În prezent, IFAC lucrează la Cadrul de lucru al sprijinului oferit de IFAC care va determina diferitele aspecte ale sprijinului acordat profesiei și va explica cum se fac schimbările într-o organizație.

Privind spre viitor, președintele IFAC, Fermin del Valle, trage concluziile mesajului său, identificând rațiunea de existență a Federației Internaționale a Contabililor și mulțumind celor care au participat la activitatea IFAC : **“Cred cu tărie că, lucrând împreună, putem continua să trasăm noi traiectorii pe calea progresului calității și că putem asigura o creștere susținută nu numai pentru clienții noștri, dar și pentru profesie și societate ca un întreg.**

Noi avem responsabilitatea de a deschide calea și sunt recunoscător tuturor aceluia care au făcut demersuri în acest sens, consacrându-se profesiei și binelui public.” (Alexandra JORA)

❖ Noutăți de la IFAC

Comitetul pentru Supravegherea Interesului Public din cadrul IFAC a emis cel de-al treilea raport anual asupra activității sale, subliniind faptul că acțiunile sale s-au răsfrânt mai ales în zonele activității IFAC care reprezintă rațiunea de existență a IFAC, respectiv în domeniul auditului și asigurărilor, eticii și educației, precum și asupra programului de Conformitate al Organismelor membre IFAC.

Pe lângă acestea, raportul descrie și relațiile locale și internaționale ale Comitetului cu organisme profesionale sau alte părți relevante.

Raportul atestă că obiectivul Comitetului pentru Supravegherea Interesului Public este de a întări încrederea investitorilor și a altor terți în activitatea profesioniștilor în audit, precum și faptul că activitățile și acțiunile Federației Internaționale a Contabililor își găsesc rațiunea numai în serviciul interesului public.

Mai mult decât atât, IFAC depune toate eforturile pentru a soluționa problemele care se ridică, la nivel internațional, în domeniul auditului.

Îngrijorările profesiei fac, astfel, obiectul mai multor proiecte și metode de contracarare a posibilelor efecte nefaste ale problemelor ce se ridică în domeniul auditului și contabilității. În acest sens, Comitetul pentru Standardele Internaționale de Etică pentru Contabili adresează două propuneri cu privire la prevederile serviciilor de audit intern pentru clienții auditurilor de interes public și măsurile necesare atunci când o firmă primește mai mult de 15% din totalul taxelor de la un client .

Prima propunere este menită să interzică auditorilor independenți să furnizeze servicii de audit intern în legătură cu controalele interne, sistemele financiare sau declarațiile financiare ale unui client de audit în cadrul unei entități de interes public; prin urmare, ar trebui să fie mai obiectivi atunci când fac un astfel de audit.

A doua propunere presupune a se efectua o inspecție ante sau post încheierii asigurării, inspecție care să fie făcută de un contabil profesionist care nu este membru al firmei, atunci când veniturile provenite de la o entitate de interes public care este client depășesc 15% din totalul veniturilor firmei în doi ani consecutivi.

Această propunere ar însemna o importantă măsură de siguranță împotriva amenințărilor independenței când o firmă primește un volum semnificativ de venit din partea unui singur client.

Proiectul de expunere al acestor propuneri a fost emis pentru prima oară în anul 2007, el fiind încă valabil și fiind publicat pe pagina de internet oficială a IFAC, www.ifac.org/eds. (Alexandra JORA)

❖ IAESB publică versiunea amendată a Standardelor Internaționale de Educație

Pentru a se asigura că standardele sale sunt clar formulate, Consiliul pentru Standardele Internaționale de Educație privind Contabilitatea (IAESB), consiliu independent de normalizare, care își exercită activitatea în cadrul Federației Internaționale a Contabililor (IFAC), a publicat versiunea amendată a Standardelor Internaționale de Educație. Amendamentele sunt menite să îmbunătățească standardele printr-o adevărată performanță a terminologiei. De asemenea, amendamentele cuprind detalierea rolului IAESB și a procesului de normalizare, precum și a supravegherii activității IAESB de către Consiliul de supraveghere publică.

Documentele amendate cuprind Cadrul general privind Standardele Internaționale de Educație, Introducerea la Standardele Internaționale de Educație și Standardele Internaționale de Educație 1-8, ce au fost publicate în perioada cuprinsă între 2003 și 2006.

Având în vedere natura editorială a modificărilor, IAESB a considerat consultarea publică drept necesară, documentele amendate fiind aprobate de către IAESB în cadrul întâlnirii din mai 2008.

În completare la aceste amendamente editoriale, IAESB a lansat un proiect de revizuire substanțială a Cadrului general și a Introducerii. În schimb, în cadrul acestui proiect, IAESB va solicita comentarii publice cu privire la modificările aplicate documentelor menționate.

Versiunea amendată a Standardelor Internaționale de Educație 1- 8, Cadrul general și Introducerea pot fi consultate gratuit, prin accesarea paginii de internet a IFAC <http://www.ifac.org/store>. (Irina Cătălina PUNGARU)

Noutăți legislative

- Ordinul președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr. 529/2008 privind desemnarea instituției din cadrul sistemului de asigurări sociale de sănătate responsabile pentru evidența persoanelor care fac obiectul Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 76/2007 privind procedura specială de înregistrare fiscală și de plată a contribuțiilor sociale, publicat în Monitorul Oficial nr. 597 din 11 august 2008
- Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1133/2008 pentru aprobarea Procedurii de accesare a informațiilor privind stingerea creanțelor fiscale, puse la dispoziția contribuabililor pe pagina de Internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, publicat în Monitorul Oficial nr. 589 din 6 august 2008
- Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 2142/2008 pentru modificarea și completarea Procedurii privind stingerea creanțelor reprezentând impozite, taxe și alte venituri datorate bugetului de stat și/sau a creanțelor reprezentând contribuții sociale administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor prin trecerea în proprietatea publică a statului a unor bunuri imobile proprietate a debitorilor, aprobată prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 486/2007, publicat în Monitorul Oficial nr. 575 din 30 iulie 2008
- Hotărârea Guvernului nr. 742/ 2008 privind modificarea și completarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 75/2001 privind organizarea și funcționarea cazierului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 31/2003, publicată în Monitorul Oficial nr. 541 din 17 iulie 2008
- Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1057/2008 privind modificarea și completarea Regulamentului de organizare și funcționare al Comisiei de disciplină din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, aprobat prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 71/2008, publicat în Monitorul Oficial nr. 539 din 17 iulie 2008
- Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 2005/2008 pentru aprobarea Normelor privind modul de constituire, administrare și utilizare a fondului de risc, precum și reflectarea în contabilitatea Trezoreriei Statului și în contabilitatea persoanelor juridice a operațiunilor legate de acordarea de garanții de stat și subîmprumuturi, publicat în Monitorul Oficial nr. 536 din 16 iulie 2008
- Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 1706/2008 pentru aprobarea procedurilor de stabilire, plată și rectificare a impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal și a modelului și conținutului unor formulare prevăzute la titlul III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, publicat în Monitorul Oficial nr. 533 din 15 iulie 2008
- Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1031/04.07.2008 pentru aprobarea procedurii privind colectarea prin executare silită a creanțelor fiscale față de debitori instituții publice, publicat în Monitorul Oficial nr. 536 din 16 iulie 2008
- Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1032/04.07.2008 pentru aprobarea modelelor unor formulare cu regim special utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, publicat în Monitorul Oficial nr. 536 din 16 iulie 2008
- Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1026/2008 pentru modificarea Metodologiei de distribuire a sumelor plătite de contribuabili în contul unic și de stingere a obligațiilor fiscale înregistrate de către aceștia, aprobată prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1314/2007, cu modificările și completările ulterioare, publicat în Monitorul Oficial nr. 522 din 10 iulie 2008
- Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 986/2008 pentru aprobarea procedurii privind stabilirea taxei de poluare pentru autovehicule, publicat în Monitorul Oficial nr. 498 din 2 iulie 2008
- Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 91/2008, pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 480 din 30 iunie 2008
- Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 93/2008, pentru modificarea și completarea Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, publicată în Monitorul Oficial nr. 484 din 30 iunie 2008 (include prevederi fiscale)