

Convergența cu IFRS în România – minutul și scorul

Drd. Daniela PORDEA,
Universitatea de Vest din Timișoara, România,
e-mail: danapordea@gmail.com

*Conf. univ. dr. Alin-Constantin
DUMITRESCU,*
Universitatea de Vest din Timișoara, România,
e-mail: alin.dumitrescu@e-uvv.ro

Rezumat

Stadiul actual al evoluției societății noastre înglobează extinderea fenomenelor economice, sociale și politice dincolo de hotarele fizice pe care le-a trasat istoria și impun astfel schimbarea modului de abordare a contabilității prin adaptarea practicilor specifice la noile necesități ale pieței. Impactul digitalizării conduce la atenuarea vizibilă a granițelor și la generalizarea practicilor și instrumentelor utilizate în contabilitate. Profesia contabilă se îndreaptă către o standardizare tot mai ridicată, iar reglementările naționale în materie tind să se uniformizeze la nivel internațional, în încercarea de a optimiza una din cele mai importante calități ale raportărilor financiare: comparabilitatea. În acest context, studiul de față și-a propus compararea și analiza divergențelor dintre reglementările contabile românești aplicate conform Directivei UE 34/2013 prin intermediul Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate (OMFP 1802/2014) și prevederile Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. Sub aspectul metodologiei de cercetare, abordarea autorilor este de tip calitativ cu elemente cantitative, plecând de la analiza literaturii relevante în vederea înțelegerii și aprofundării contextului general. S-au utilizat metoda comparativă, care a fost baza investigării principalelor similitudini și diferențe dintre seturile de norme contabile analizate, dar și instrumente specifice metodelor cantitative, prin determinarea matematică a scorurilor de convergență dintre OMFP 1802/2014 și IFRS. Deși referențialul contabil românesc s-a aliniat în multe privințe cu cel internațional, rezultatele obținute relevă o serie de divergențe între cele două seturi de reglementări, concretizate în modalități diferite de abordare a tranzacțiilor economice.

Cuvinte cheie: convergență; comparabilitate; IFRS; reglementări contabile;

Clasificare JEL: M41, M48

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Pordea, D., Dumitrescu, A.-C., (2021), Convergence to IFRS in Romania – Score per Minute, *Audit Financiar*, vol. XIX, no. 2(162)/2021, pp. 373-383,
DOI: 10.20869/AUDITF/2021/162/013

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2021/162/013>
Data primirii articolului: 25.03.2021
Data revizuirii: 29.03.2021
Data acceptării: 9.04.2021

Introducere

Transformările economice și sociale ce caracterizează era globalizării internaționale se traduc în noi și complexe provocări pentru profesia contabilă. Statele, guvernele și companiile din întreaga lume traversează ample procese de interconectare menite să faciliteze comerțul și investițiile internaționale în noile condiții de piață. În aceste împrejurări, sistemele contabile se adaptează pentru a răspunde necesităților mediului de afaceri și pentru a fi în măsură să furnizeze informații comparabile ca bază a deciziilor utilizatorilor. Contabilitatea începe să devină un proces standardizat și puternic digitalizat, iar în plan internațional se discută tot mai des despre nevoia de armonizare a regulilor și practicilor contabile.

În țara noastră principalul utilizator al informațiilor financiare a fost dintotdeauna statul, sistemul contabil românesc fiind de inspirație franceză. Totuși, în ultimele decenii evoluția afacerilor mondiale își face simțită influența și în spațiul autohton, iar organismele de reglementare încep să se orienteze către apropierea referențialelor contabile interne de cele internaționale, în vederea asigurării unei piețe competitive și a încurajării investițiilor străine. Aderarea României la Uniunea Europeană în 2007 a reprezentat, din această perspectivă, un adevărat punct de inflexiune pentru evoluția reglementărilor contabile.

Aceste considerente ne-au stârnit interesul în a studia, la mai bine de 14 ani de la momentul aderării, diferențele dintre normele românești din domeniul contabilității și Standardele Internaționale de Raportare Financiară, contribuind astfel la dezvoltarea sistemului contabil din țara noastră în direcția impusă de piața globală.

Noțiunea de convergență contabilă internațională se referă la apropierea normelor contabile americane (US GAAP) de Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și implică autoritățile de reglementare din principalele state anglo-saxone, dar și din Uniunea Europeană.

În accepțiune europeană, termenul de convergență a început să fie utilizat relativ recent și se referă la reducerea diferențelor dintre seturile de reglementări contabile naționale și IFRS (Nobes și Parker, 2016).

Convergența sau modificarea graduală a regulilor contabile naționale în scopul apropierii acestora de IFRS este, în realitate, o formă particulară de armonizare.

Literatura de specialitate nu a reușit să consacre o delimitare clară între conceptul de armonizare și cel de convergență, cel din urmă părând să-l înlocuiască treptat pe primul. În orice caz, în lumina evenimentelor din ultimele decenii, a globalizării piețelor și a creșterii necesităților de informare, organismele de reglementare din lume s-au orientat către convergența cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, acestea devenind reperul la care se raportează sistemele contabile contemporane pentru a răspunde nevoilor actuale de transparență și comparabilitate ale mediului economic global.

Unul dintre principalii factori care afectează calitatea raportării financiare este reglementarea contabilă aplicată (Sonderstrom și Sun, 2007). Creșterea calității informației contabile în urma adoptării IFRS este susținută de numeroase cercetări de actualitate. Key și Kim (2020) demonstrează că raportarea pe baza IFRS a condus la scăderea indicatorilor de management al rezultatelor în cazul a 500 de companii mari din Coreea de Sud, ceea ce indică furnizarea de informații financiare de o calitate superioară. Rezultate similare au fost obținute și pentru Indonezia, așa cum arată lucrarea realizată de Wahyuni, Puspitasari și Puspitasari (2020), de această dată pe baza unei metodologii de analiză structurală a literaturii de specialitate, pe un eșantion de 168 de publicații științifice.

Totuși, în România numărul de entități economice care raportează pe baza reglementărilor naționale este semnificativ. Din acest motiv, asigurarea comparabilității situațiilor financiare între companiile listate și cele nelistate, precum și între companii nelistate din țări diferite devine dificilă, iar analiza convergenței de reglementare dintre normele naționale și IFRS este o necesitate în drumul către o armonizare completă.

Importanța stabilirii și analizei nivelului de convergență contabilă formală rezidă în influența pe care legislația în materie o exercită asupra practicii contabile. Prin urmare, prezentul studiu își găsește utilitate atât sub aspect științific, prin furnizarea de noi perspective în cercetarea contabilă în materie de convergență, cât și la nivel practic, prin facilitarea aprofundării normelor și metodelor specifice de către profesioniștii din domeniu și de către organismele de reglementare.

În cele ce urmează vom prezenta premisele demersului științific, analiza literaturii de specialitate, metodologia de cercetare, precum și rezultatele pe care le-am obținut,

cu accente pe principalele deosebiri formale identificate între cele două referențiale contabile.

1. Premisele demersului de cercetare și analiza literaturii de specialitate

Diferențele dintre regulile și practicile contabile din diferite state sunt numeroase și variate, fiind cauzate de factori cum sunt sistemul juridic național, tipurile de companii predominante, calitatea organismelor profesionale în domeniul contabilității sau gradul de conservatorism în abordarea tranzacțiilor (Black, 2004). Însă principalul criteriu de diferențiere a sistemelor contabile pe care îl regăsim în literatură este legat de utilizatorii raportărilor financiare și de protejarea intereselor acestora. Astfel, am identificat două mari categorii de state: (1) cele orientate către piețele de capital, în care destinatarii principali ai informațiilor contabile sunt considerați investitorii și (2) țările în care finanțarea afacerilor se realizează cu preponderență prin împrumuturi bancare. În cazul celor din urmă influența sistemului fiscal asupra reglementărilor contabile este semnificativă.

Viziunile diferite ale sistemelor contabile la nivel internațional se traduc în divergențe de reglementări contabile între țări. Nobes și Parker (2016) au sesizat patru problematici care comportă cel mai adesea diferențe importante de abordare de la un stat la altul: prudența sau conservatorismul, metodele de evaluare a activelor, tratamentul provizioanelor și modul de prezentare a situațiilor financiare.

În cercetarea contabilă prudența este asimilată cu tendința de subevaluare a activelor și rezultatelor, iar manifestarea acestui principiu se regăsește în reglementare cu referire la capitalizarea anumitor cheltuieli (cum sunt cele de constituire sau de dezvoltare) ori la modul de recunoaștere a veniturilor din contractele pe termen lung. Divergențele contabile internaționale sub aspectul prudenței au constituit un obstacol semnificativ în calea armonizării contabile.

Noțiunea de prudență în sens colocvial este asociată cu ideea de protecție și sugerează o atitudine circumspectă și precaută. În sens formal, la nivel de legislație contabilă, prudența cunoaște valențe naționale diverse. Astfel, într-un stat ca România, cu puternică influență fiscală și având ca principal finanțator sistemul bancar,

normele contabile au îmbrățișat aproape excesiv principiul prudenței.

În privința metodelor de evaluare a activelor, la nivel internațional se disting practici variate ce sunt influențate în principal de sistemul juridic și de cel fiscal. Astfel, în statele cu o legislație detaliată și cu un grad ridicat de influență a fiscalității asupra contabilității, raționamentul profesional joacă un rol secundar, iar metoda agreată pentru evaluarea activelor este cea a costului istoric, în vreme ce țările cu sisteme juridice bazate pe jurisprudență, în principal cele anglo-saxone, au o abordare mai flexibilă, permițând o varietate de metode de evaluare. O dovadă în acest sens este variația tratamentelor contabile privind aplicarea tratamentului de evaluare la valoarea justă a imobilizărilor corporale, care până la 1 ianuarie 2016 se realiza cu „suficienta regularitate de 3 ani” din motive fiscale. Ulterior modificării bazei fiscale la impozitul pe clădiri, în sensul în care valoarea justă din contabilitate nu a mai servit drept bază pentru fiscalitate (conform Legii 227/2015 privind Codul fiscal), efectul direct a fost prezentarea de către entitățile economice românești în situațiile financiare întocmite pentru 31 decembrie 2020 a unor „valori juste” stabilite în anii 2013-2014, fapt care determină denaturări semnificative la nivelul informațiilor prezentate în situațiile financiare. Deși legiuitorul a actualizat reglementarea contabilă (OMFP 1802/2014) în sensul indicării în mod expres a tratamentelor contabile de revenire de la politica de evaluare la valoarea justă la cea de evaluare conform costului istoric pentru imobilizările corporale, un număr redus de entități economice au aplicat această schimbare de politică contabilă preferând „valoarea justă” de la nivelul exercițiilor precedente (7-8 ani în urmă) care numai „justă” nu mai poate fi numită... O eventuală actualizare a valorilor juste ar presupune, concret, costuri pentru companii, care pun în balanță calitatea raportării financiare și efortul suportat pentru acest aspect și decid să nu actualizeze valorile prezentate conform tratamentului alternativ din cauza costurilor cu reevaluarea. Concluzia... poate ar fi prea dur să spunem că antreprenorii români „nu dau doi bani” pe calitatea informației contabile. Doar atunci când primează interesul utilizatorului de informații contabile numit statul, grija acestuia devine reală.

Exercitarea prudenței în raportarea financiară se reflectă totodată în tratamentul incertitudinilor prin recunoașterea de provizioane sau ajustări pentru deprecierea activelor, după caz. Evaluarea și prezentarea acestora comportă diverse modalități de interpretare a probabilităților și prezintă un înalt grad de subiectivism. Abordările diferite

ale normelor contabile naționale, provenite atât din considerente prudentiale, cât și fiscale, au determinat organismele internaționale de reglementare contabilă să aprofundeze problematica provizioanelor/ajustărilor pentru depreciere prin asigurarea unor criterii potrivite de recunoaștere și de măsurare a valorii lor.

Modul de prezentare a situațiilor financiare este un alt element care diferă semnificativ de la un stat la altul, iar Directivele europene au avut un rol important în această privință prin reglementarea unui format prestabilit al raportărilor și o anumită ordine a elementelor care necesită prezentare. Din perspectiva utilizatorilor situațiilor financiare, două considerente s-au dovedit esențiale în practică: pe de o parte detalierea cheltuielilor din contul de profit și pierdere, care se poate realiza fie după natură, fie după funcțiile lor, iar, pe de altă parte, formatul situațiilor financiare, care poate fi orizontal (în formă de cont sau cu secțiuni distincte) sau vertical (de tip listă). Pentru investitori, cei care în țările anglo-saxone sunt considerați utilizatorii cei mai importanți ai informațiilor financiar-contabile, cheltuielile detaliate după destinația lor sunt mai relevante în procesul decizional întrucât evidențiază elemente precum costul vânzărilor ori marja brută ce permit o analiză adecvată a eficienței activității. Formatul orizontal al situațiilor financiare este preferat în economiile continentale, unde statul este principalul lor utilizator, în vreme ce în țările în care piețele de capital joacă un rol esențial în finanțarea companiilor se utilizează în general formatul vertical.

Toate aceste divergențe dintre reglementările și practicile contabile pe plan internațional se răsfrâng asupra uneia dintre cele mai importante caracteristici calitative ale situațiilor financiare: comparabilitatea. Furnizarea de informații financiare comparabile, care să permită evaluarea performanțelor entităților economice într-un mod unitar a devenit o prioritate și pentru mediul de afaceri românesc, în special în contextul extinderii companiilor multinaționale în țara noastră. Astfel, pe lângă bănci și companiile cotate pe o piață reglementată, în cazul cărora aplicarea IFRS constituie o cerință legală obligatorie, din ce în ce mai multe societăți cu acționariat străin utilizează Standardele în paralel cu reglementările naționale, pentru raportările către societățile-mamă.

Cu toate acestea, numărul de companii românești cotate care, prin efectul legii, întocmesc și prezintă situațiile financiare conform Standardelor Internaționale de

Raportare Financiară este foarte mic în comparație cu numărul total de companii de pe piața românească. Astfel, potrivit datelor furnizate de The World Federation of Exchanges (2019), la Bursa de Valori București erau listate pe piața principală în anul 2018 un număr de 87 de entități (din care 85 autohtone și 2 străine), în vreme ce totalul persoanelor juridice active din țara noastră însuma la aceeași dată 927.373 companii (Oficiul Național al Registrului Comerțului, 2018).

Majoritatea entităților economice din România întocmesc, așadar, situațiile financiare în conformitate cu OMFP 1802/2014. Această reglementare este rezultatul alinierii țării noastre la valorile europene și constituie un demers al procesului de armonizare cu Directivele UE, însă se remarcă și o puternică influență a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară în elaborarea actului normativ în discuție. Convergența de reglementare a referențialului românesc cu IFRS se înscrie în realitatea mediului contabil internațional din ultimele decenii, în care limbajul contabil universal este întruchipat de seturile de Standarde Internaționale, ce constituie un reper pentru statele ca România, în care piețele interne nu au atins nivelul maxim de dezvoltare.

Analiza comparativă a normelor naționale raportate la IFRS, precum și măsurarea nivelului de convergență dintre seturile de reglementări au constituit importante provocări în cercetarea contabilă contemporană, fiind abordate de numeroși autori: Nobes (2009), Peng și van der Laan Smith (2010), Apostolov (2015), Jindrichovska și Kubickova (2017).

O serie de autori români au abordat diferențele dintre reglementările naționale și IFRS. Astfel, Istrate (2013) a studiat impactul adoptării obligatorii a IFRS în Europa pe un eșantion de 600 de entități listate, realizând o analiză comparativă a statelor prin prisma conservatorismului. Același autor (Istrate, 2014) a analizat impactul tranziției la IFRS asupra indicatorilor financiari raportați de entitățile românești la nivelul anului 2011 pe un eșantion de 68 de companii listate la bursă. Rezultatele obținute au arătat că nivelul de conformare cu IFRS al entităților din țara noastră pare a fi mai scăzut decât în alte state europene.

Ienciu ș.a. (2014) au atras atenția asupra importanței raportărilor nefinanciare prevăzute de Directivele Europene. Studiul relevă că entitățile românești nu respectă întru totul reglementările europene și internaționale în privința prezentării informațiilor cu privire la aspectele de mediu, sociale și de personal.

În privința modelelor de măsurare a armonizării contabile și a similitudinilor dintre normele contabile, literatura consacră câteva metodologii distincte. Astfel, Van der Tas (1988) a elaborat trei indici ai armonizării: (a) Indicele Herfindahl al armoniei naționale, care derivă din indicele Herfindahl-Hirschman utilizat în economie pentru analiza competiției și a concentrării pieței; (b) indicele de comparabilitate care se răsfrânge asupra situațiilor financiare și care ulterior a fost dezvoltat de Archer, Delville și McLeay (1995) în doi indici separați pentru măsurarea comparabilității interne la nivel de stat, respectiv a celei externe, între diferite state și (c) indicele armoniei internaționale. Acest tip de instrumente utilizează ca bază de analiză informațiile din situațiile financiare prezentate de entități.

Fontes, Rodrigues și Craig (2005) au abordat comparativ o metodă matematică bazată pe distanța euclidiană, precum și două seturi de coeficienți de similaritate (coeficienții lui Jaccard și coeficienții lui Spearman) pentru determinarea convergenței de reglementare dintre normele contabile din Portugalia și IFRS. Strouhal, Horák și Bokšova (2017) au folosit, pe lângă coeficienții lui Jaccard, algoritmul de grupare Lance-Williams pentru a determina nivelul de armonizare de jure al reglementărilor contabile din Cehia, Slovacia, Polonia și Ungaria (Grupul de la Visegrád) cu IFRS.

Qu și Zhang (2010) au identificat diferite metode existente de măsurare a convergenței și au propus o nouă metodă bazată pe algoritmi de grupare pentru a compara referențialul contabil din China cu IFRS prin delimitarea a patru categorii de elemente: complet convergente, substanțial convergente, substanțial diferite și complet diferite.

În literatura relevantă din România am identificat puține studii care vizează OMFP 1802/2014 în raport cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, între care se disting lucrările lui Albu și Pălărie (2016), respectiv Ciocan (2019). Analizele comparative similare au în vedere în marea lor majoritate reglementarea contabilă anterioară, OMFP 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene: Strouhal ș.a. (2011), Mitu, Tudor și Pali-Pista (2014), Buculescu și Velicescu (2014).

În considerația celor de mai sus, ne-am propus ca obiectiv al cercetării compararea reglementărilor contabile românești incluse în OMFP 1802/2014 cu cele

conținute de Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și stabilirea nivelului lor de convergență în materie de active imobilizate, stocuri, provizioane, venituri și cheltuieli, respectiv prezentarea situațiilor financiare.

2. Metodologia cercetării

Pentru realizarea obiectivului de cercetare am adaptat metoda utilizată de Qu și Zhang (2010), prin gruparea elementelor analizate în 4 segmente, în funcție de nivelul lor de convergență.

În acest scop, am studiat Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare (OMFP 1802/2014) și Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Am considerat cele cinci categorii principale pe care ne-am propus să le abordăm: (1) active imobilizate, (2) stocuri, (3) provizioane, (4) venituri și cheltuieli, (5) prezentarea situațiilor financiare. Fiecare categorie a fost comparată prin prisma elementelor semnificative conținute de cele două seturi de reglementări, Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), respectiv referențialul românesc (OMFP 1802/2014).

În funcție de rezultatele comparației, elementele au fost încadrate într-unul din cele 4 segmente de convergență, cărora le-am atribuit un scor și pe care le-am delimitat astfel:

- i. *Segment 1 – convergență completă (scor de convergență 1)* – în cazul în care ambele referențiale contabile conțin aceleași prevederi pentru elementul analizat, tratamentele contabile sau efectele aplicării sunt identice.
- ii. *Segment 2 – convergență parțială (scor de convergență 0,7)* – în următoarele cazuri:
 - reglementarea națională conține mai puține detalii asupra unui element, însă tratamentele contabile sau efectele aplicării sunt asemănătoare sub aspectele semnificative;
 - reglementarea națională diferă de IFRS, dar efectul aplicării sale nu este substanțial diferit.

iii. *Segment 3 – divergență parțială (scor de convergență 0,3)* – în cazul în care reglementarea națională conține mai puține detalii cu privire la un element ori include prevederi suplimentare, iar tratamentele contabile sau efectele aplicării diferă semnificativ.

iv. *Segment 4 – divergență totală (scor de convergență 0)* – în următoarele cazuri:

- reglementarea națională nu conține prevederi cu privire la un element evidențiat în Standarde, fapt ce poate conduce la tratamente contabile sau efecte ale aplicării complet diferite;
- reglementarea națională conține prevederi diferite cu privire la un element, ceea ce poate determina tratamente contabile sau efecte ale aplicării complet diferite.

În cadrul fiecărui segment au fost grupate elementele analizate, iar gradul de convergență s-a determinat la nivelul fiecăreia dintre cele cinci categorii ce fac obiectul studiului nostru, cu ajutorul mediei ponderate, astfel:

$$\frac{\sum_{i=1}^4 n_i \times k_i}{\sum_{i=1}^4 n_i} \quad (1)$$

unde:

i – este numărul de ordine al segmentului de convergență

n – reprezintă numărul de elemente corespunzătoare segmentului i

k – reprezintă scorul corespunzător segmentului i.

Am abordat problematica activelor imobilizate sub toate aspectele relevante cu incidență asupra acestei categorii: imobilizări corporale, imobilizări necorporale, investiții imobiliare, active biologice productive, tratamentele costurilor îndatorării, activele imobilizate deținute în vederea vânzării, principalele caracteristici ale operațiunilor de leasing și imobilizările financiare.

Au fost analizate și comparate definițiile relevante pentru fiecare concept, modul de recunoaștere, evaluare și prezentare a elementelor în situațiile financiare, metodele și prevederile specifice amortizării imobilizărilor, deprecierea activelor, precum și condițiile de capitalizare ale costurilor îndatorării.

În sinteză, am luat în considerare un număr de **58 de elemente** pentru activele imobilizate, după cum urmează:

- definiția imobilizărilor corporale
- criteriile de recunoaștere a imobilizărilor corporale
- categorii distincte de imobilizări corporale
- momentul în care imobilizările corporale sunt scoase din gestiunea entității (sunt derecunoscute)
- evaluare inițială a imobilizărilor corporale
- tratamentul costurilor cu dezafectarea imobilizărilor corporale
- recunoașterea plăților amânate în cazul imobilizărilor corporale
- tratamentul schimburilor de active
- cheltuieli ulterioare (inspecții)
- cheltuieli ulterioare (înlocuiri)
- evaluarea ulterioară recunoașterii inițiale a imobilizărilor corporale
- definiția duratei de viață utile – imobilizări corporale
- estimarea duratei de viață utile – imobilizări corporale
- începerea amortizării imobilizărilor corporale
- valoarea amortizabilă – imobilizări corporale
- revizuirea duratei de utilizare – imobilizări corporale
- analiza deprecierei – imobilizări corporale
- moduri de determinare a deprecierei – imobilizări corporale
- test de depreciere – imobilizări corporale
- definiția imobilizărilor necorporale
- criteriile de recunoaștere a imobilizărilor necorporale
- fazele de cercetare și dezvoltare
- fondul comercial generat intern
- capitalizarea cheltuielilor de constituire și de cercetare
- momentul derecunoașterii imobilizărilor necorporale
- evaluarea inițială a imobilizărilor necorporale
- tratamentul plăților amânate pentru imobilizări necorporale

- tratamentul costurilor ulterioare cu imobilizările necorporale
- evaluarea ulterioară recunoașterii inițiale în cazul imobilizărilor necorporale
- reevaluarea imobilizărilor necorporale
- estimarea duratei de viață utile pentru imobilizările necorporale
- începerea amortizării imobilizărilor necorporale
- valoarea amortizabilă a imobilizărilor necorporale
- analiza deprecierei imobilizărilor necorporale
- moduri de determinare a deprecierei – imobilizări necorporale
- testul de depreciere – imobilizări necorporale
- definirea investițiilor imobiliare
- recunoașterea investițiilor imobiliare
- evaluarea inițială a investițiilor imobiliare
- evaluarea ulterioară a investițiilor imobiliare
- definirea activelor biologice
- recunoașterea inițială a activelor biologice
- evaluarea activelor biologice
- costuri ale îndatorării care pot fi capitalizate
- condiții de capitalizare
- determinarea costurilor de capitalizat
- întreruperea capitalizării
- încetarea capitalizării
- definirea activelor imobilizate deținute în vederea vânzării
- recunoașterea și evaluarea activelor imobilizate deținute în vederea vânzării
- definirea contractelor de leasing
- recunoașterea inițială a operațiunilor de leasing financiar
- amortizarea activului ce face obiectul leasingului financiar
- leasing operațional
- definirea imobilizărilor financiare
- evaluarea la intrare a imobilizărilor financiare
- costuri direct atribuibile achiziției imobilizărilor financiare

- evaluarea ulterioară a imobilizărilor financiare
- În categoria stocurilor am analizat **4 elemente** (definirea stocurilor, tratamentul reducerilor de preț, evaluarea la intrare/ulterioară și evaluarea la ieșire), iar pentru provizioane au fost abordate **4 elemente** (definirea provizioanelor, categorii de provizioane ce pot fi recunoscute, criteriile de recunoaștere a provizioanelor și estimarea valorii lor).

Cele **11 elemente** luate în analiză în categoria veniturilor și cheltuielilor au fost:

- definirea veniturilor
- definirea cheltuielilor
- momentul recunoașterii veniturilor
- identificarea contractelor cu clienții
- îndeplinirea obligațiilor – condiție de recunoaștere a veniturilor
- reducerile de preț
- costurile îndeplinirii contractului
- costurile marginale
- componenta de finanțare
- contraprestația variabilă
- cerințe specifice de prezentare în situațiile financiare.

În ceea ce privește prezentarea situațiilor financiare, am avut în vedere **13 elemente** pentru comparația dintre cele două seturi de reglementări:

- structura situațiilor financiare
- obiectivul situațiilor financiare
- principii de raportare financiară
- componentele situațiilor financiare
- prezentare separată active/datorii curente de cele non-curente
- clasificarea cheltuielilor în contul de profit și pierdere
- alte elemente ale rezultatului global
- cerințe de informare suplimentară
- tranzacțiile cu proprietarii
- activități întrerupte

- situația fluxurilor de numerar
- situația modificării capitalurilor proprii
- evenimente ulterioare perioadei de raportare.

3. Rezultate și discuții

Rezultatele pe care le-am obținut sunt redată în Tabelul nr. 1.

Tabelul nr. 1. Nivelul de convergență dintre reglementările contabile românești (OMFP 1802/2014) și referențialul internațional (IFRS)

Segment:	1	2	3	4	TOTAL	Nivel de convergență
Scor:	1	0.7	0.3	0		
I. ACTIVE IMOBILIZATE						63,10%
Număr de elemente analizate:	29	8	9	12	58	
II. STOCURI						65,00%
Număr de elemente analizate:	2	0	2	0	4	
III. PROVIZIOANE						75,00%
Număr de elemente analizate:	3	0	0	1	4	
IV. VENITURI ȘI CHELTUIELI						54,55%
Număr de elemente analizate:	5	1	1	4	11	
V. PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE						62,31%
Număr de elemente analizate:	6	3	0	4	13	

Sursa: Proiecție proprie

Am remarcat un nivel de convergență formală între referențialul național și IFRS de 63,10% în cazul activelor imobilizate. Regăsim o similitudine completă sub aspectul definirii categoriilor de active imobilizate și criteriilor de recunoaștere a acestora în situațiile financiare (cu excepția celor deținute în vederea vânzării și a activelor biologice), precum și în cazul definirii contractelor de leasing.

Prevederile referitoare la momentul începerii amortizării sunt convergente parțial, însă cele două referențiale diferă substanțial atunci când vorbim despre tratamentul plăților amânate (la care normele românești nu fac referire) sau determinarea valorii amortizabile, unde Standardele Internaționale definesc conceptul de valoare reziduală, concept care nu se regăsește în OMFP 1802/2014. Mai mult, referențialul internațional conține standarde distincte și tratamente contabile aparte pentru anumite categorii de active, cum sunt investițiile imobiliare sau activele deținute în vederea vânzării, pentru care potrivit normelor din România se aplică prevederile referitoare la imobilizările corporale.

În privința metodelor de evaluare a elementelor din situațiile financiare, legiuitorul român nu s-a orientat către Standardele Internaționale, unde problematica este mai flexibilă și se bazează mai mult pe raționamentul profesional.

Alte prevederi divergente cu referire la imobilizări sunt cele privitoare la determinarea costurilor de capitalizare

și la situații de întrerupere a capitalizării acestora, pentru care în IFRS există specificații distincte, care nu se regăsesc în legislația internă.

Tratamentele contabile ale operațiunilor de leasing sunt în mare parte convergente, însă odată cu intrarea în vigoare în ianuarie 2019 a IFRS 16 – *Contracte de leasing*, standard emis de IASB în ianuarie 2016 și care înlocuiește vechiul standard în materie (IAS 17), referențialul internațional impune același tratament contabil pentru leasingul financiar și cel operațional, iar din acest punct de vedere normele românești nu sunt similare.

Situația comparativă a imobilizărilor financiare denotă o divergență completă din perspectiva evaluării acestora, care potrivit IFRS se realizează la valoarea justă la care se adaugă costurile de tranzacționare direct atribuibile, în vreme ce OMFP 1802/2014 reține ca principiu general evaluarea la cost de achiziție.

În cazul stocurilor, am obținut un nivel de convergență de 65% între seturile de reglementări analizate. Aici situațiile de divergență parțială (cu scorul 0,3) sunt cele privitoare la tratamentul reducerilor de preț, precum și la metodele de evaluare la ieșire, pentru care IFRS nu permite metoda LIFO, care este încă prevăzută în referențialul național.

Cel mai înalt nivel de convergență a fost relevat în materie de provizioane – de 75%. Norma contabilă OMFP

1802/2014 s-a aliniat cu referențialul internațional în această privință, cu deosebirea că în legislația domestică sunt definite și descrise categoriile de provizioane ce pot fi recunoscute de entități în situațiile financiare. Remarcăm, totodată, introducerea în reglementarea românească a provizioanelor pentru contractele oneroase, care nu erau prezente în vechea legislație.

Prevederile OMFP 1802/2014 cu privire la definirea, recunoașterea și prezentarea în situațiile financiare a veniturilor și cheltuielilor converg în proporție de 54,55% cu referențialul internațional IAS/IFRS. O divergență totală remarcăm la nivelul criteriilor de recunoaștere a contractelor cu clienții (prevăzute de Standarde, dar neregăsite în legislația națională). Componenta de finanțare (provenită din decalajul în timp al plății activelor față de momentul transferului) și eventualele penalități sau reduceri pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale implică, de asemenea, tratamente contabile care diferă substanțial.

Sub aspectul prezentării situațiilor financiare, am obținut un nivel de convergență de 62,31%. Structura situațiilor financiare și obiectivul acestora, așa cum sunt stipulate în normele contabile românești (OMFP 1802/2014) concordă aproape în integralitate cu IFRS. Mai mult, prezentarea obiectivului din referențialul național este identică cu cea din IAS 1, cu mențiunea că noțiunile de poziție financiară și performanță financiară nu sunt definite explicit de OMFP 1802/2014, pentru aprofundarea lor fiind necesară consultarea textelor emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB), de unde au fost, în realitate, preluate.

Analizând principiile contabile, care nu sunt definite ca atare în referențialul internațional, ci se regăsesc drept concepte utilizate în cadrul Standardelor, remarcăm modul în care IFRS abordează prudența. Dacă în varianta din 1989 a Cadrului General Conceptual prudența reprezenta o caracteristică calitativă a situațiilor financiare, varianta din 2010 o exclude complet, întrucât nu concordă cu neutralitatea în reprezentarea tranzacțiilor și afectează credibilitatea informațiilor prezentate. Abia în versiunea din anul 2018 a Cadrului prudența este inclusă, însă numai pentru a sublinia caracteristica de neutralitate a raportării. Această viziune caracterizează sistemele anglo-saxone, unde piețele financiare au o influență covârșitoare asupra abordărilor contabile. Reglementările românești acordă o importanță excesivă prudenței, un principiu de

bază care a fost preluat din sistemele contabile continentale orientate în general spre fiscalitate și sectorul bancar. Prudența este văzută în țara noastră ca o măsură de protecție juridică, prin interzicerea supraevaluării veniturilor și activelor și a subevaluării datoriilor și cheltuielilor, oferind astfel o marjă de siguranță utilizatorilor situațiilor financiare. Nu trebuie să neglijăm însă prudența excesivă care conduce la crearea unor „rezerve oculte” și care poate reprezenta, în aceeași măsură, un risc de denaturare la nivelul situațiilor financiare, fiind deseori utilizat de către management în „gestionarea informațiilor” prezentate pentru performanța financiară, caz în care se pot califica în zona tratamentelor fiscale frauduloase.

Regăsim, totodată, divergențe de conținut al situațiilor financiare între OMFP 1802/2014 și IAS/IFRS, elementele prezentate nu coincid pe deplin. Sursa acestor divergențe o constituie modalitățile diferite de abordare a tranzacțiilor și evenimentelor economice de către cele două referențiale contabile.

Concluzii

Reducerea diferențelor dintre practicile contabile ale diferitelor state constituie o preocupare intensă a organismelor mondiale și regionale de reglementare, iar eforturile depuse în această direcție se concretizează în fenomenul de armonizare contabilă internațională. Acest proces este anevoios, pe de o parte, din cauza divergențelor majore care se manifestă între statele lumii din punct de vedere cultural, economic și social, iar, pe de altă parte, din cauza implicațiilor fiscale pe care transformările legislative care se impun le-ar exercita asupra economiilor naționale.

Prin studiul pe care l-am realizat, ne-am propus identificarea și analiza divergențelor dintre reglementările contabile din România și cele europene și internaționale în contextul armonizării și convergenței contabile.

Cercetarea contabilă românească cu privire la măsurarea convergenței referențialelor contabile cu IFRS cuprinde în cea mai mare parte studii comparative care se raportează la legislația anterioară Ordinului 1802/2014. Totodată, dacă avem în vedere activele imobilizate, care constituie unul dintre cele mai complexe elemente din cuprinsul situațiilor financiare și comportă cele mai variate abordări în plan internațional, cercetările anterioare identificate tratează convergența

de reglementare în mod distinct, pe tipuri de imobilizări. Analiza noastră a vizat categoria activelor imobilizate în ansamblu, în considerația tuturor prevederilor relevante. Mai mult, nu am identificat studii care să determine nivelul de convergență dintre cele două seturi de reglementări sub aspectul prezentării situațiilor financiare. Din aceste considerente, credem că prezenta cercetare aduce o contribuție suplimentară de natură să participe la dezvoltarea sistemului contabil românesc în direcția necesităților impuse de piața globală.

Una din limitele demersului pe care l-am realizat constă în amploarea elementelor analizate. Astfel, am examinat un număr total de 90 de caracteristici pentru a analiza convergența reglementărilor naționale cu IFRS în privința activelor imobilizate, stocurilor, provizioanelor, veniturilor și cheltuielilor, respectiv a prezentării situațiilor financiare. Considerarea unor elemente suplimentare ar putea conduce la rezultate diferite.

Pe de altă parte, analiza noastră este una formală, ațintită către reglementare. O abordare a convergenței de facto la nivel de entități economice românești care nu sunt listate la bursă și nu aplică IFRS ar putea avea în vedere analizarea situațiilor financiare și identificarea

unui profil de convergență și a eventualelor diferențe ce pot interveni în practică. În acest fel studiile de convergență s-ar orienta către ceea ce reprezintă contabilitatea națională și nu doar către ceea ce ar trebui să reprezinte.

În fine, studiul a avut în vedere setul complet de reglementări IFRS ca bază de comparație, în vreme ce referințialul contabil național OMFP 1802/2014 este cel utilizat de către entitățile ale căror valori mobiliare nu sunt cotate pe o piață reglementată. De aceea, considerăm că o abordare a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară pentru IMM-uri ar fi binevenită, odată cu analiza oportunității și a costurilor adoptării în România a acestui set de norme adaptate entităților mici și mijlocii.

În lumina celor prezentate, considerăm că se cuvine să reflectăm mai departe asupra caracterului funcțional al contabilității în relație cu simbolurile modernității. Modul în care sistemele contabile se raportează tehnologic și social la diverse domenii de activitate, precum și capacitatea acestora de a răspunde nevoilor impuse de globalizare rămân problematice importante, care necesită examinare și aprofundare în cercetarea contabilă.

BIBLIOGRAFIE

1. Albu, N. și Pălărie, I.C. (2016), Convergence of Romanian Accounting Regulations with IFRS. A Longitudinal Analysis, *Audit Financiar*, XIV, vol. 6, nr. 138, pp. 634-641.
2. Apostolov, I. (2015), Revenue Recognition from Construction Contracts: Differences Between Bulgarian National Accounting Standards and International Accounting Standards, *Procedia Economics and Finance*, vol. 32, pp. 1647-1653.
3. Archer, S., Delvaile, P. și McLeay, S. (1995), The Measurement of Harmonization and Comparability of Financial Statement Items: within Country and between Country Effects, *Accounting and Business Research*, vol. 25, nr. 98, pp. 67-80.
4. Black, G. (2004), Applied Financial Accounting and Reporting, Oxford, *Oxford University Press*.
5. Buculescu, M.M. și Velicescu, B.N. (2014), An Analysis of the Convergence Level of Tangible Assets (PPE) According to Romanian National Accounting Regulation and IFRS for SMEs, *Accounting and Management Information Systems*, vol. 13, nr. 4, pp. 774-799.
6. Ciocan, C.C. (2019), Prudence vs. Credibility. A Formal Comparative Analysis between Romanian Accounting Regulations and IFRS, *Audit Financiar*, vol. 17, nr. 153, pp.114-123.
7. Fontes, A., Rodrigues, L.L. și Craig, R. (2005), Measuring Convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards, *Accounting Forum*, vol. 29, pp. 415-436.
8. Ienciu, I.A., Muller, V. Popa, I. și Bonaci, C. (2014), Studiu privind raportarea non-financiară conform Directivelor Europene în cadrul societăților românești, *Audit Financiar*, vol. 12, nr. 117, pp. 43-49.
9. Istrate, C. (2013), Impact of IFRS on accounting data – gray index of conservatism applied to some european listed companies, *Analele Științifice ale*

- Universității Alexandru Ioan Cuza din Iași. Științe economice*, vol. 60, nr. 2, pp. 259-278.
10. Istrate, C. (2014): Impact of IFRS on the Accounting Numbers of Romanian Listed Companies. În *Proceedings of the 9th International Conference Accounting and Management Information Systems AMIS 2014*, 535-555. București: Editura ASE.
 11. Jindrichovska, I. și Kubickova, D. (2017), The Role and Current Status of IFRS in the Completion of National Accounting Rules – Evidence from the Czech Republic, *Accounting in Europe*, vol. 14, nr. 1-2, pp. 56-66.
 12. Key, K.J. și Kim, J.Y. (2020), IFRS and Accounting Quality: Additional Evidence from Korea, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 39, [e-journal], <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2020.100306>
 13. Mitu, I., Tudor, A.T. și Pali-Pista, S.F. (2014), Accounting for Leases: Differences between Romanian Regulations and IAS 17, *Procedia Economics and Finance*, vol. 15, pp. 1310-1315.
 14. Nobes, C.W. (2009), Observations on Measuring the Differences between Domestic Accounting Standards and IAS, *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 28, pp. 148-153.
 15. Nobes, C. și Parker, R. (2016), *Comparative International Accounting*, 13th edition, Harlow, Pearson Education Limited.
 16. Oficiul Național al Registrului Comerțului (2018), Profesioniști activi din punct de vedere juridic la data de 31.12.2018 comparativ cu aceeași perioadă a anului trecut, disponibil online: <https://www.onrc.ro/index.php/ro/statistici?id=242> (accesat la data de 20.01.2020).
 17. OMFP 1802/2014 – Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în *Monitorul Oficial* nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare (2014), disponibil online: <https://static.anaf.ro> (accesat la data de 05.01.2020).
 18. Peng, S. și van der Laan Smith, J. (2010), Chinese GAAP and IFRS: An Analysis of the Convergence Process, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 19, pp. 16-34.
 19. Qu, X. și Zhang, G. (2010), Measuring the Convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards: The Application of Fuzzy Clustering Analysis, *The International Journal of Accounting*, vol. 45, pp. 334-355.
 20. Sonderstrom, N.S. și Sun, K.J. (2007), IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review, *European Accounting Review*, vol. 16, nr. 4, pp. 67-76.
 21. Strouhal, J., Bonaci, C., Mustață, R., Alver, L., Alver, J. și Praulinș, A. (2011), Accounting Harmonization Measurement: Case of Emerging CEE Countries, *International Journal of Mathematical Models and Methods in Applied Sciences*, vol. 5, nr. 5, pp. 899-906.
 22. Strouhal, J., Horák, J. și Bokšova, J. (2017), Accounting Harmonization in V4-Countries and its Impact on Financial Data, *International Advances in Economic Research*, vol. 23, nr. 4, pp. 431-432.
 23. The World Federation of Exchanges, 2019, The WFE Annual Statistics Guide 4, disponibil online: <https://focus.world-exchanges.org/statistics/articles/annual-statistics-guide-2018> (accesat la data de 01.08.2019).
 24. Van der Tas, L.G. (1988), Measuring Harmonization of Financial Reporting Practice, *Accounting and Business Research*, vol. 18, nr. 70, pp. 157-169.
 25. Wahyuni, E.T., Puspitasari, G. și Puspitasari, E. (2020), Has IFRS Improved Accounting Quality in Indonesia? A Systematic Literature Review of 2010-2016, *Journal of Accounting and Investment*, vol. 21, nr. 1, pp. 19-44.