



Valențe ale raportării financiare potrivit IFRS. Provocări „la zi” pentru auditorii financiar

Prof. univ. emerit dr. Maria MANOLESCU,
Academia de Studii Economice București,
e-mail: maria.manolescu@soter.ro

Dr. Georgeta PETRE,
auditor financiar,
e-mail: gpetre.expert25@gmail.com

Dr. Alexandra LAZĂR,
auditor financiar,
e-mail: lazaralexandra1971@gmail.com

Rezumat

Prin prezenta lucrare autorii doresc să marcheze centenarul profesiei contabile în țara noastră (1921-2021) și și-au propus să analizeze evoluția înregistrată de raportarea financiară, la nivel național, în ultimele trei decenii, în paralel cu dezvoltarea firească a profesiei contabile și să pună în evidență:

- *modul în care evoluțiile la nivel național au ținut pasul cu cerințele în permanentă mișcare la nivel european și internațional în materie de raportare financiară;*
- *provocările actuale pentru profesia contabilă în general și pentru auditorii financiari, în special, generate de schimbările frecvente și deosebit de complexe ale standardelor internaționale în domeniu, schimbări generate tocmai de nevoia de consolidare a calității informației furnizate de raportarea financiară;*
- *pașii firești de urmat vizând consolidarea cooperării și colaborării profesionale în interiorul și în interesul profesiei contabile, pentru a răspunde cu eficiență așteptărilor tuturor factorilor interesați de valențele raportării financiare.*

Cuvinte cheie: *raportare financiară; profesie contabilă; IFRS; raționament profesional; audit statutar; opinie de audit*

Clasificare JEL: *M41, M42, M48*

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Manolescu, M., Petre, G., Lazăr, A. (2021), Valences of Financial Reporting According to IFRS. Up-to-Date Challenges for Financial Auditors, *Audit Financiar*, vol. XIX, no. 4(164)/2021, pp.706-723, DOI: 10.20869/AUDITF/2021/164/023

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2021/164/023>
Data primirii articolului: 19.08.2021
Data revizuirii: 30.08.2021
Data acceptării: 21.09.2021

Introducere

Considerăm necesar să marcăm centenarul profesiei contabile, respectiv împlinirea a 100 de ani de la aprobarea prin DECRETUL REGAL nr. 3063/1921 a Legii pentru organizarea Corpului de Contabili Autorizați și Experți Contabili din România, prin punerea în evidență a principalilor pași în realizarea, în ultimele trei decenii, a contabilității moderne, în totalitate conectată la conceptele europene și internaționale ale domeniului.

În acest „cadru aniversar” considerăm că nu este o lipsă de modestie dacă subliniem faptul că autorii acestui articol au avut determinarea și convingerea, dar și șansa de a se implica în acest veritabil proiect de țară, care a avut ca obiectiv general realizarea strategiei pe termen lung de armonizare, convergență și apoi de conformitate a contabilității românești cu conceptele și principiile contabilității europene și internaționale.

Obiectivul strategic, cum era și firesc, a avut multiple dimensiuni, iar proiectele pachetelor de acte normative au trebuit să fie permanent sincronizate cu cerințele etapelor parcurse de țara noastră după deschiderea către economia concurențială.

Principalii piloni pe care s-a axat întregul proces care a făcut posibilă realizarea ansamblului obiectivelor asumate apreciem că pot fi considerați a fi următorii:

- accentul pe asigurarea cadrului juridic de bază pentru organizarea și funcționarea noilor entități specifice economiei de piață; menționăm în primul rând legea societăților comerciale și legea contabilității, acte normative ale căror procese de elaborare, avizare și aprobare s-au derulat concomitent, iar inițiatorii lor (Ministerul Justiției și Ministerul Finanțelor Publice) au realizat o amplă consultare și dezbateră publică pe tot parcursul promovării și perfecționării acestora;
- recunoașterea rolului și a importanței profesiilor reglementate specifice domeniului. Astfel, primul set al proiectelor de acte normative privind reînființarea profesiei de expert contabil și contabil autorizat și regulamentul de organizare și funcționare al acestei profesii a fost demarat de către Ministerul Finanțelor concomitent cu proiectul legii contabilității, astfel încât noua profesie contabilă liberală să fie funcțională pe măsura înființării, pe baza legii societăților comerciale, a noilor entități specifice economiei de piață. Remarcăm și cu acest prilej rolul

Asociației Experților Contabili și Contabililor Autorizați (pe care unii dintre foștii membri ai Corpului profesional aprobat în anul 1921 au înregistrat-o ca fundație imediat după anul 1990, fundație care, prin membrii săi, a fost deosebit de activă și implicată în tot procesul de consolidare legislativă a profesiei contabile și cu care s-a realizat o excepțională colaborare);

- realizarea unei colaborări profesionale deosebit de consistente și dedicate evoluțiilor legislative ale domeniului, colaborare realizată la început în cadrul Colegiului Consultativ al Contabilității (înființat prin HG nr. 575/1992, care ulterior, în anul 2005, a devenit Consiliul Contabilității și Raportărilor Financiare¹), organism cu rol de consultare și avizare a tuturor reglementărilor domeniului, de aprobare a programelor de pregătire a personalului contabil pe baza noilor reglementări aprobate și de experimentare a acestora pe eșantioane reprezentative de entități, din care făceau parte reprezentanți ai: autorităților de reglementare – MFP și M. Justiției; ai organismelor profesionale – pentru început Asociația Experților Contabili și Contabililor Autorizați, apoi CECCAR, CAFR, ANEVAR și CCF, după înființarea prin lege a acestora; ai universităților cu profil economic din centrele universitare reprezentative (ASE București, universitățile din Timișoara, Cluj-Napoca, Iași, Craiova) și nu în ultimul rând mediul de afaceri, prin organizațiile patronale reprezentative. Ne face o deosebită plăcere să punem în evidență și cu acest prilej excepționala colaborare realizată în cadrul acestui organism profesional între toți membrii acestuia pe tot parcursul funcționării sale, colaborare remarcată și menționată apreciativ și de diferite instituții și organisme externe care au supravegheat în timp evoluțiile legislative ale domeniului în țara noastră;
- accesarea de resurse externe necesare finanțării unor programe de pregătire profesională destinate tuturor categoriilor profesionale cu răspunderi în domeniul contabilității și raportării financiare;
- asigurarea aplicării efective a schimbărilor legislative majore în domeniul contabilității numai după parcurgerea unor „etape pilot” în care au fost

¹ În baza HG nr. 401/2005 privind înființarea Consiliului Contabilității și Raportărilor Financiare prin reorganizarea Colegiului Consultativ al Contabilității

cuprinse eșantioane reprezentative de entități aferente tuturor sectoarelor economice de activitate și care au sprijinit procesul de consolidare a practicilor contabile impuse de schimbările respective;

- punerea la dispoziția practicienilor în domeniul contabilității a unor ghiduri profesionale adecvate nivelului de dezvoltare și de complexitate al reglementărilor contabile (ghiduri elaborate pentru început de autoritățile de reglementare și apoi, așa cum este și firesc, de către organismele profesionale);
- preocuparea majoră a universităților de profil din toată țara pentru actualizarea și adecvarea curiculei în domeniul contabilității cu evoluțiile legislative la zi și cu cerințele europene și internaționale în domeniu și lansarea unor programe de pregătire pe bază de acorduri bilaterale cu universități din state cu experiență reprezentativă. Totodată, ansamblul lucrărilor adecvate perioadelor parcurse realizate de colectivele acestor universități și publicate în tot acest timp au fost de un real folos pentru profesioniștii în domeniu.

Totodată, ne face o deosebită plăcere să menționăm modul pozitiv în care profesioniștii domeniului au primit aceste schimbări majore, implicarea responsabilă în aplicarea acestor reforme de fond, disponibilitatea și convingerea privind importanța, utilitatea și necesitatea noilor abordări.

1. Revizuirea legislației de specialitate

Obiectivele cercetării noastre ne conduc spre o abordare adecvată a problemicii literaturii de specialitate și anume sintetizarea fondului documentar implicat în amploarea reformelor domeniului, derulate pe o perioadă reprezentativă de timp. Astfel, pentru primul obiectiv al cercetării care vizează evoluția reformei sistemului de contabilitate în general și a raportării financiare în special ne-am axat în principal pe legislația care a definit etapele esențiale ale acesteia.

1.1. Perioada „primilor pași ai reformei” a fost marcată de preocuparea privind asigurarea cadrului juridic al domeniului contabilității adecvat noului context. Responsabilitatea de

bază a autorității de reglementare contabilă, căreia i-au revenit atribuțiile legale de a asigura procesul de trecere a cadrului juridic al domeniului contabilității de la cerințele economiei centralizate la noile abordări vizând o economie deschisă (ai cărei muguri se concretizau în primele proiecte de acte normative care puneau în evidență schimbările de fond), a presupus – cum era și firesc – o bază de documentare solidă.

În cazul domeniului contabilității, procesul de documentare a pornit cu legislația națională a domeniului, înainte de trecerea la economia centralizată.

Considerăm important să menționăm faptul că prima reuniune a specialiștilor din domeniul contabilității, organizată la începutul anului 1990 la MFP, prezidată de ministrul finanțelor publice și la care au participat specialiști ai MFP, reprezentanți ai universităților de profil, specialiști din economie, inclusiv experți contabili – foști membri ai Corpului de Contabili Autorizați și Experților Contabili înființat în 1921, reprezentanți ai Ministerului Justiției ș.a., a avut ca bază de pornire a discuțiilor următoarele reglementări:

- Legea din 31 iulie 1929 asupra contabilității publice și asupra controlului bugetar și patrimoniului public (publicată în M.Of. nr. 167 din 31 iulie 1929); și
- Legea pentru organizarea Corpului de Contabili Autorizați și Experți Contabili din România, promulgată de Regele Ferdinand I al României la 13 iulie 1921.

Scopul acestor prime reuniuni ale specialiștilor a vizat lansarea procesului de actualizare a cadrului juridic al contabilității și al profesiei contabile și, totodată, asigurarea unei viziuni comune asupra cadrului de reglementare a domeniului contabil. La data respectivă erau și unele păreri potrivit cărora reglementările privind societățile comerciale, inclusiv cele contabile să fie cuprinse în aceeași lege, iar altele susțineau ca reglementările respective să fie cuprinse într-un Cod comercial actualizat pentru noile condiții ș.a.

Legislația specifică domeniului contabilității din țări cu economie de piață solidă și funcțională a făcut obiectul documentării și înțelegerii acesteia, astfel încât să fie evitat riscul unor scăpări ale noului proces de reglementare.

1.2. Actul de identitate al reformei domeniului contabilității considerăm că a fost reprezentat de semnarea la 1 februarie 1993 a Acordului de Asociere a României la U.E. Pe baza acestui act toate demersurile profesionale ale perioadei au fost concentrate pe înțelegerea și preluarea treptată în legislația internă a prevederilor a trei directive europene reprezentative ale domeniului contabilității și profesiei contabile:

- Directiva a patra (Directiva nr. 78/666/CEE), care prevede ca situațiile financiare individuale ale societăților comerciale să reflecte în mod real și corect resursele financiare, datoriile, poziția financiară, profitul și pierderile acestora și stabilește structura bilanțului, a contului de profit și pierderi, regulile de evaluare, regulile de publicitate etc.;
- Directiva a șaptea (Directiva nr. 83/349/CEE) privind conturile consolidate, care stabilește cerințe clare societăților-mamă în sensul elaborării situațiilor financiare consolidate, astfel încât acestea să poată da o imagine reală a patrimoniului și a situației financiare a entităților respective;
- Directiva a opta (Directiva nr. 84/253/53/CEE), care stabilește cerințe stricte referitoare la calificarea persoanelor care au sarcina să efectueze auditul statutar al situațiilor financiare elaborate în baza Directivelor a patra și a șaptea. În timp, aceste directive au suferit numeroase modificări, care au fost preluate la momentul potrivit în legislația internă a domeniului.

1.3. Actul de maturitate și de deplină conformare a reglementărilor contabile naționale cu cele europene este reprezentat, cu certitudine, de semnarea Tratatului de Aderare a țării noastre la Uniunea Europeană, moment la care evaluările Comisiei Europene au constatat și consemnat gradul înalt de conformare.

1.4. Procesul de trecere la aplicarea standardelor internaționale de contabilitate de către unele categorii de entități a fost influențat de parcursul acceptării standardelor internaționale de contabilitate la nivel european, parcurs marcat de mai multe etape, dintre care ne propunem să punem accent pe cele mai reprezentative.

După anul 1990 Uniunea Europeană a acceptat invitația IASB de a participa ca observator la procesul armonizării contabilității internaționale și a devenit membră a Grupului Consultativ. În anul 1995, cu ocazia Conferinței IOSCO a fost stabilită de către IOSCO și IASC o listă de domenii contabile care urmau să facă obiectul unei revizuri până în anul 1999, astfel încât situațiile financiare întocmite în conformitate cu normele IASC să poată fi recunoscute pe toate piețele financiare ale lumii. În tot acest timp la nivelul U.E. s-au realizat progrese permanente spre acceptarea standardelor internaționale de contabilitate, astfel că – în anul 1995 – a fost emisă Decizia Comisiei Europene de a sprijini inițiativele și eforturile IFAC de a aduce cerințele contabilității europene la un numitor comun cu standardele internaționale de contabilitate elaborate de IASC.

Momentul decisiv este marcat de aprobarea la 19 iulie 2002 a Regulamentului nr. 1606 al Parlamentului European și al Consiliului privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate.

În România acest moment de referință la nivel european a fost precedat de reglementări naționale care au lansat procesul de privatizare a companiilor reprezentative ale economiei românești și anume O.G. nr. 40/1999 pentru ratificarea acordului de împrumut PSAL-pentru dezvoltarea instituțională a sectorului privat.

Pe această bază s-a instituit primul program de aplicare a standardelor internaționale de contabilitate în țara noastră care viza această categorie de entități, iar legislația națională a domeniului contabilității a preluat treptat atât ansamblul reglementărilor IASC, cât și pe cele ale IFAC.

Trebuie remarcat faptul că toată perioada de derulare a reformelor domeniului contabilității poate fi considerată ca fiind „cea mai prolifică” dacă avem în

vedere lucrările de specialitate publicate de numeroși autori și care au acoperit cerințele de documentare și perfecționare profesională ale practicienilor și de formare a noilor specialiști. La acest efort s-au alăturat cercetările specialiștilor publicate în paginile revistei „Audit Financiar”, cercetări care au însoțit toate schimbările importante ale domeniului și au acoperit prin conținutul științific problematica deosebit de complexă a noilor abordări ale IFRS.

Considerăm necesar să menționăm faptul că un factor decisiv în implementarea cu succes a unei reforme în domeniul contabilității îl reprezintă soluționarea fiscală a efectelor acesteia. Iată de ce apreciem și în acest cadru faptul că preluarea soluționării fiscale a impactului aplicării IFRS prin Codul Fiscal (și, respectiv, prin reglementările de modificare și completare a acestuia) a reprezentat un sprijin în demersul implementării. A fost eliminată, astfel, necesitatea elaborării de către instituțiile statului, a Deciziilor Comisiei Fiscale Centrale și, respectiv, a Manualelor de reconciliere fiscală. Considerăm că acțiunile viitoare trebuie orientate mai mult spre apropierea/suprapunerea termenelor de soluționare fiscală cu cele de intrare în vigoare a IFRS, astfel încât să nu mai existe „perioade de neacoperire a unor tratamente contabile prevăzute de IFRS cu soluții fiscale aferente”.

2. Metoda de cercetare

Prin prezenta lucrare am urmărit în primul rând analiza în dinamică a evoluției reformelor în domeniul contabilității, în ultimele trei decenii, pentru a concluziona cu privire la „situația la zi” a acestora.

Cercetarea întreprinsă a urmărit: punerea în evidență a scopului nemijlocit al reformei domeniului, respectiv: calitatea informației furnizate către utilizatori; modul în care ansamblul reformelor realizate în timp au fost corelate cu obiectivele politice ale perioadelor parcurse; identificarea factorilor care au influențat decisiv întregul parcurs al reformelor și, nu în ultimul rând, strategia urmată pentru implementare.

După concluzionarea asupra faptului că, din punct de vedere al reglementărilor aplicabile, România este în total acord cu preocupările la nivel european și internațional, cum era și firesc

am urmat un demers de cercetare vizând problematica practicii la zi în domeniu. În acest context, cel de-al doilea obiectiv al cercetării noastre a vizat observarea cu obiectivitate a aspectelor legate de aplicarea efectivă a IFRS ca bază a contabilității, având ca sursă de efectuare a cercetării raportările financiare cu caracter public și rapoartele de audit aferente unui număr reprezentativ de entități considerate cu experiență în domeniu. Scopul urmărit a fost de a identifica elementele de dificultate cu care practica se confruntă după o perioadă însemnată de aplicare a IFRS, modul cum au fost asimilate recente modificări aduse prin IFRS 15, IFRS 16, IFRS 9 ș.a., principalele cauze generatoare de dificultăți și unele căi de urmat. Rezultatele observărilor au fost deosebit de concludente, iar elementele de neexplicat asupra cărora dorim să atragem atenția privesc „existența unor entități de interes public care, deși declară că aplică IFRS, nu au făcut încă primul pas – adică nu și-au adecvat politicile contabile la standardele de contabilitate aplicabile, așa că despre aceste entități putem spune că sunt încă la început.

Considerăm important să menționăm în acest cadru faptul că, prin Rapoartele de Analiză a Aplicării Standardelor și Codurilor (ROSC) elaborate de Banca Mondială, după anul 2000, pentru numeroase țări (printre care și România) s-a pus un accent deosebit pe „răspunderea privind reglementarea raportării financiare care trebuie să revină guvernului fiecărei țări”. Justificarea acestei răspunderi, care se consideră că nu poate fi delegată de către guverne, este cât se poate de realistă, astfel: „Pentru că informațiile negative, de regulă, nu se publică din proprie inițiativă”.

Suntem acum în situația în care putem spune: este reglementat caracterul public al informațiilor furnizate de raportările financiare, informațiile sunt disponibile și pot fi cercetate și analizate fără limitări. Întrebarea firească care se poate pune acum este următoarea: Cine și cum poate acționa pentru soluționarea/corectarea neconformărilor în aplicarea IFRS de către entitățile de interes public?

În opinia noastră, un răspuns la problematica identificată este asigurat prin prevederile „Regulamentului UE nr.537/2014 privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de

interes public”, iar auditorii financiari au un rol esențial în acest sens.

Amintim că, în înțelesul legislației naționale, în categoria persoanelor juridice de interes public sunt cuprinse nu doar societățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, entitățile din aria de reglementare a BNR, respectiv a ASF, dar și societățile/comaniile naționale; societățile cu capital integral sau majoritar de stat; regiile autonome.

Subliniem faptul că nici reglementările contabile, nici cele referitoare la auditul statutar nu fac vreo ierarhizare a entităților în ceea ce privește utilitatea informațiilor furnizate prin intermediul situațiilor financiare întocmite de acestea și, ca urmare, nici în ceea ce privește necesitatea furnizării către utilizatori a unor informații credibile.

3. Abordarea conceptuală a reformei sistemului de contabilitate în general și a raportării financiare în special, în România

3.1. Procesul de armonizare, convergență și conformitate cu directivele europene

Considerăm necesar să aducem în atenție faptul că preocupările majore inițiale privind pachetele proiectelor actelor normative de bază au fost concentrate pe legislația europeană, având în vedere demersurile firești și imediate de deschidere a negocierilor pentru semnarea Acordului de Asociere a României la U.E., eveniment care s-a și realizat efectiv la data de 1 februarie 1993.

O analiză realistă și atentă arată faptul că reformele de fond ale sistemului românesc de contabilitate și un proces treptat, dar sigur de asimilare a conceptelor și principiilor contabile prevăzute de Directivele Europene care stau la baza situațiilor financiare a început odată cu elaborarea primelor reglementări contabile de punere în aplicare a Legii Contabilității nr. 82/1991.

Trebuie să menționăm și faptul că, în timp, au existat și unele aprecieri (în opinia noastră destul de simpliste

și lipsite de o documentare suficientă) potrivit cărora România ar fi optat după anul 1990 pentru modelul francez de contabilitate, iar după anul 2000 – pentru modelul anglo-saxon, aprecieri care s-au bazat probabil pe faptul că România a încheiat acorduri bilaterale cu statele respective și a beneficiat de colaborarea și sprijinul direct al unor specialiști de renume ai domeniului din aceste țări. În acest cadru trebuie lămurit faptul că finanțarea preponderentă pentru realizarea reformelor majore ale perioadei de preaderare s-a realizat prin programul PHARE, iar o condiționalitate esențială a acestor finanțări viza faptul că reformele care beneficiau de finanțările respective trebuiau să se bazeze pe abordări conceptuale conforme cu Directivele Europene.

Complexitatea unei reforme atât de profunde a domeniului contabilității a impus o etapizare în corelare cu: evoluția cadrului juridic specific economiei concurențiale, dezvoltarea profesiei contabile, crearea pieței de capital și nu în ultimul rând cu dinamica mediului de afaceri în general și au urmat obiectivele Cărții Albe de aderare a României la Uniunea Europeană.

Deschiderea procesului de negociere a aderării țării noastre la Uniunea Europeană în luna februarie 2000, inclusiv pentru Capitolul 5 „Dreptul societăților comerciale”, a găsit domeniul contabilității și auditului la un înalt nivel de conformare la directivele europene, astfel că la data de 28 noiembrie 2001 negocierile pentru acest capitol au fost închise provizoriu tocmai ca urmare a evoluțiilor majore ale legislației, constatate în procesul de evaluare.

3.2. Evoluțiile marcate de creșterea interesului pentru calitatea informației furnizate de raportarea financiară

O etapă importantă în evoluția contabilității românești a fost marcată de ratificarea Acordului de împrumut dintre România și BIRD privind proiectul de dezvoltare instituțională a sectorului privat din România, semnat la 17 iunie 1999 (Ordonanța Guvernului nr. 40/5 august 1999, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 382/12 august 1999).

În vederea încheierii acordului respectiv a fost realizată o analiză diagnostic deosebit de riguroasă privind stadiul de dezvoltare a reglementărilor naționale în domeniul contabilității și auditului financiar, în baza unui acord de

asistență de specialitate încheiat între MFP și Guvernul Marii Britanii – prin Know How Fund – proiect agreat de organisme financiare internaționale în perspectiva negocierilor de ratificare a acordului menționat, acord care a marcat deschiderea procesului de privatizare a marilor companii ale României.

Evaluările realizate au vizat atât nivelul de conformitate cu directivele europene în domeniu, la data respectivă, dar și capacitatea de implementare graduală a standardelor internaționale de contabilitate și a Cadrelor generale de întocmire și prezentare a situațiilor financiare elaborate de IASC și, totodată, nevoia de creare a profesiei de auditor financiar – profesie care să aplice standardele internaționale de audit și să se conformeze ansamblului normelor de conduită etică și profesională ale IFAC. Nu în ultimul rând s-a avut în vedere reglementarea răspunderii pentru opinia exprimată de auditor cu privire la situațiile financiare întocmite pe baza aplicării standardelor internaționale de contabilitate, dublată de răspunderea celor responsabili cu întocmirea raportărilor financiare care să reprezinte garanții reale pentru asigurarea calității informației financiare.

Acordul de împrumut „PSAL” a prevăzut un ansamblu de condiționalități majore privind domeniul contabilității și auditului financiar, susținute prin nevoia de a răspunde cerințelor investitorilor internaționali interesați de amplul proces de privatizare ce urma să fie lansat în România.

Dintre condiționalitățile respective menționăm:

- implementarea Standardelor internaționale de contabilitate și a Cadrelor generale de întocmire și prezentare a situațiilor financiare elaborate de IASC, de către toate companiile reprezentative ale economiei românești;
- înființarea Camerei Auditorilor Financiari din România, ai cărei membri să aibă capacitatea de aplicare a Standardelor internaționale de audit în misiunile de auditare a situațiilor financiare întocmite pe baza Standardelor internaționale de contabilitate;
- sprijinirea de către Guvernul României a acestor acțiuni și aprobarea prin Ordonanță de Guvern a înființării Camerei Auditorilor Financiari;
- asigurarea unor programe ample de pregătire pentru profesioniștii implicați în aplicarea Standardelor

internaționale de contabilitate și, respectiv, a Standardelor internaționale de audit.

În acest context, la finele anului 1999 a fost elaborat „Planul de continuare a dezvoltării sistemului românesc de contabilitate”, ale cărui obiective au urmărit cu prioritate:

- îmbunătățirea calității raportărilor financiare în condițiile adresabilității reglementărilor contabile naționale către două mari categorii de utilizatori, și anume:
 - utilizatori care vor aplica prevederile Legii contabilității și reglementările contabile bazate pe directivele europene;
 - utilizatori care vor aplica prevederile Legii contabilității, prevederile Standardelor internaționale de contabilitate și ale Cadrelor generale de întocmire și prezentare a situațiilor financiare elaborate de IASC. În acest scop, în anul 2000 IASC a autorizat publicarea versiunii oficiale a Standardelor internaționale de contabilitate în limba română;
- finalizarea reglementărilor contabile privind cele două mari categorii de utilizatori și pregătirea lansării fazei „pilot” pentru aplicarea experimentală a Standardelor internaționale de contabilitate pe un eșantion reprezentativ de entități;
- lansarea programului național de pregătire profesională a personalului implicat în aplicarea standardelor internaționale de contabilitate, program finanțat de Banca Mondială;
- elaborarea de către MFP a primului ghid practic de aplicare a Standardelor internaționale de contabilitate, publicat în anul 2001;
- elaborarea primelor ghiduri practice/soluții privind reconcilierea între rezultatele fiscale și cele contabile bazate pe Directivele europene și Standardele internaționale de contabilitate (pentru început aprobate prin Decizie a Comisiei Centrale Fiscale, apoi de către Colegiul Consultativ al Contabilității).

Lansarea acestui program s-a realizat în cadrul primei Conferințe Naționale pe domeniul contabilității, cu tema „CONTABILITATEA MILENIULUI III”, organizată la București, în luna iunie 2000, la care au participat personalități europene și internaționale de prestigiu ale domeniului, reprezentând: Uniunea Europeană; Comitetul pentru Standarde de Contabilitate Internaționale (IASB); Federația Europeană a Experților (FEE); Federația Internațională a Profesioniștilor Contabili (IFAC),

reprezentanți ai profesiilor din Franța, Marea Britanie, Belgia ș.a. cu care profesioniștii români au avut o foarte bună colaborare, în timp. Aprecierile unanime au fost pozitive, au scos în evidență progresele deja realizate în domeniul reformelor contabile și au apreciat noile obiective lansate ca fiind în total acord cu preocupările la nivel european.

Procesul de punere în aplicare a acestui ansamblu de măsuri s-a realizat, așa cum este cunoscut, etapizat pe perioada anilor 2001-2005, astfel încât să se asigure perioada de timp necesară asimilării corecte a noilor reglementări cu grad înalt de complexitate și pentru a face posibilă adaptarea corespunzătoare a comportamentului generat de tradiția culturală specifică și de mentalitate.

Scandalurile financiare care au zguduit, după anul 2000, Statele Unite ale Americii, Italia și Olanda, crizele economice care au izbucnit în Asia și America de Sud au impus preocupări majore ale Băncii Mondiale pentru evaluarea consistenței reglementărilor privind raportările financiare și modul de aplicare în practică a acestora, în numeroase țări, printre care și România. Evaluările respective, cuprinse în Rapoartele de Analiză a Aplicării Standardelor și Codurilor (ROSC), erau adresate guvernelor statelor și cuprindeau obiective clare vizând direcțiile de acțiune în domeniu, pe termen scurt și mediu.

Evaluarea Băncii Mondiale privind România, demarată în anul 2002, s-a concretizat în raportul „ROSC” emis în luna mai 2003 și a pus în evidență progresele principale realizate de România în ultimul deceniu (1993 – 2002) privind reglementările în domeniul contabilității și aplicarea acestora și a recomandat unii pași de urmat pentru îmbunătățirea în continuare a calității informațiilor furnizate de raportările financiare.

Trebuie să menționăm că – pentru domeniul contabilității – anul 2002 a rămas ca an de referință, marcat de aprobarea Regulamentului (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate.

Regulamentul respectiv a avut ca obiectiv adoptarea și utilizarea standardelor internaționale de contabilitate în Uniunea Europeană, pentru a asigura un nivel înalt de transparență și de comparabilitate a situațiilor financiare consolidate ale societăților cotate la bursă. În realizarea acestui obiectiv societățile cotate la bursă potrivit legislației unui stat membru aveau obligația să-și

elaboreze conturile consolidate (pentru fiecare exercițiu financiar care începea la sau după 1 ianuarie 2005) în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate în vigoare. Totodată, au fost reglementate și unele derogări, în sensul că statele membre puteau prevedea ca cerințele de aplicare a standardelor internaționale de contabilitate pentru societățile cotate să fie aplicate începând cu exercițiul financiar al anului 2007 pentru acele entități care se încadrau în situațiile prevăzute de regulament.

În noul context generat de prevederile Regulamentului 1606/2002, precum și pe baza faptului că în anul 2003 Consiliul European a stabilit calendarul de aderare a României la U.E., respectiv finalizarea negocierilor în anul 2004, semnarea Tratatului de Aderare în 2005 și aderarea efectivă la 1 ianuarie 2007, toate reformele ulterioare trebuiau subordonate acestor obiective majore.

Pe baza obiectivelor domeniului contabilității la zi și a recomandărilor Băncii Mondiale formulate prin „ROSC”, în prima parte a anului 2004 România a adoptat „Planul de acțiune pe țară pentru îmbunătățirea raportărilor financiare”. Obiectivul strategic al acestui plan a fost „Îndeplinirea înainte de 2007 – anul aderării României la U.E. – a principalelor obligații privind contabilitatea și auditul financiar, ce decurg din acquis-ul comunitar”, iar pentru realizarea acestei ținte a fost identificat un set de obiective majore, dintre care menționăm:

- asigurarea conformității legislației naționale în domeniul contabilității și auditului cu acquis-ul comunitar;
- programul de aplicare a Standardelor Internaționale de Contabilitate și a Standardelor Internaționale de Audit care să vizeze entitățile de interes public și să se coreleze cu capacitatea efectivă a acestora de aplicare;
- identificarea și promovarea măsurilor concrete de îmbunătățire a supravegherii și a transparenței publice, precum și a guvernancei corporative.

La finele anului 2004 Guvernul României a aprobat „Strategia pentru implementarea Planului de acțiune pe țară pentru îmbunătățirea raportărilor financiare”, document prin care s-a pus un accent major pe responsabilizarea tuturor instituțiilor și factorilor implicați în calitatea informației furnizate de raportarea financiară.

Ca instituție responsabilă cu implementarea, monitorizarea și raportarea periodică la Guvern a realizării obiectivelor Planului a fost nominalizat Colegiul Consultativ al Contabilității, care în anul 2005 a devenit

(prin HG nr. 401/2005) Consiliul Contabilității și Raportărilor Financiare (CCRF), în cadrul căruia au fost cuprinși și reprezentanți ai organismelor de supraveghere a pieței financiare și a pieței de capital și căruia i-au revenit obiective clare de monitorizare a măsurilor de asigurare a creșterii încrederii utilizatorilor de informație contabilă în raportările financiare și în guvernanta corporativă. Scopul major al acestui organism viza „dezvoltarea la scară națională a competenței și a capacității instituțiilor implicate în implementarea acquisului comunitar și standardelor internaționale în domeniul contabilității și al profesiilor reglementate, așa cum sunt acestea preluate în legislația națională”.

O evaluare sumară a evoluțiilor domeniului în corelare cu obiectivele stabilite de Strategie arată interesul major pentru conformare, astfel:

- În anul 2005, CCRF a avizat și au fost aprobate prin Ordin al ministrului finanțelor publice reglementări contabile conforme cu Directivele Europene, aplicabile începând cu 1 ianuarie 2006; ca urmare a evaluărilor efectuate, Comisia Europeană s-a pronunțat cu privire la gradul înalt de conformitate al acestora.
- În prima parte a anului 2006, CCRF a aprobat Strategia privind aplicarea IFRS în România, în corelare cu prevederile Regulamentului 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului. Astfel, prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1121/2006 privind aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară s-a prevăzut că, începând cu exercițiul financiar al anului 2007, societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată întocmesc situații financiare consolidate în conformitate cu IFRS. De asemenea, conform aceluiași ordin, situațiile financiare consolidate ale instituțiilor de credit trebuiau întocmite în conformitate cu IFRS.
- Celelalte entități de interes public (așa cum au fost definite la început prin OMFP nr. 907/2005 privind aprobarea categoriilor de persoane juridice care aplică reglementări contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, respectiv reglementări contabile conforme cu directivele europene, și apoi prin legea contabilității) puteau întocmi situații financiare consolidate fie în baza reglementărilor naționale bazate pe Directiva a VII-a CEE, fie pe baza IFRS.

- În ceea ce privește întocmirea situațiilor financiare anuale individuale ale entităților de interes public, acestea aveau obligația legală să aplice reglementările naționale bazate pe directivele europene, dar aveau și posibilitatea să opteze pentru întocmirea unui set distinct de situații financiare conforme cu IFRS pentru necesitățile proprii de informare ale utilizatorilor, alții decât instituțiile statului. Un exemplu în acest sens îl reprezintă instituțiile de credit pentru care, în anul 2006, CCRF împreună cu BNR au lansat un chestionar la care răspunsurile primite arătau următoarele:

- pentru exercițiul financiar al anului 2005, un număr de instituții bancare reprezentând cca 74% din totalul activelor sistemului bancar întocmeau un set distinct de situații financiare în conformitate cu IFRS (iar aceste situații financiare erau elaborate prin retratare sub îndrumarea auditorilor financiari);
- la întrebarea privind măsura în care instituțiile de credit ar fi pregătite pentru aplicarea IFRS ca bază a contabilității (inclusiv pentru întocmirea situațiilor financiare individuale), un număr de instituții bancare reprezentând cca 72% din activele sistemului bancar au răspuns pozitiv.

Cu toate acestea, problemele majore generate de adaptarea programelor informatice, renconciierile tratamentelor contabile cu cele fiscale, cerințele firești de consolidare a pregătirii personalului implicat au determinat o abordare prudentă astfel că, în anul 2010, prin Ordinul nr. 9/16 iulie 2010 s-a aprobat aplicarea IFRS ca bază a contabilității de către instituțiile de credit pentru situațiile financiare individuale anuale începând cu exercițiul financiar al anului 2012, ordin care stabilea și o listă de obiective generale și punctuale ce trebuiau asigurate în acest scop.

În anul 2012 programul de aplicare a IFRS ca bază a contabilității a continuat cu entitățile ale căror valori mobiliare erau admise la tranzacționare pe o piață reglementată – OMFP nr. 881/2012 și, respectiv, OMFP nr. 1.286/2012, potrivit cărora începând cu exercițiul financiar al anului 2012 entitățile respective au aplicat IFRS la întocmirea situațiilor financiare individuale.

La câțiva ani de la instituirea obligației pentru entitățile respective de a aplica reglementări contabile conforme cu IFRS-urile, prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 666/2015 privind aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare

financiară de către unele entități cu capital de stat, s-a stabilit ca persoanele juridice cuprinse în anexa la ordinul menționat să aplice reglementările respective începând cu exercițiul financiar al anului 2018.

Considerăm că instituirea unei asemenea cerințe reprezintă o dovadă a nevoii de transparență a informațiilor financiare raportate de entitățile respective.

În anul 2014, ca urmare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 79/2014 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991, CCRF și-a încetat activitatea în tot ceea ce privește reformele în domeniul contabilității entităților economice și profesiilor reglementate, rămânând valabile atribuții speciale privind domeniul contabilității publice. Decizia s-a bazat pe faptul că obiectivele acestuia privind contabilitatea entităților economice și profesiile reglementate au fost realizate.

La data respectivă o parte dintre membrii CCRF au apreciat ca fiind necesară o reuniune publică de „final” pentru prezentarea și mediatizarea rezultatelor. Totuși, opțiunea a fost pentru un final „în liniște”, apreciindu-se că așa s-a derulat și toată activitatea pe parcursul a peste 22 de ani de activitate a Colegiului Consultativ al Contabilității și apoi a CCRF: „în liniște, cu profesionalism, responsabilitate și într-o colaborare asumată”.

Ne permitem să profităm de faptul că este „an aniversar pentru profesia contabilă” și să adresăm – deși cu întârziere – felicitări și mulțumiri tuturor celor care și-au adus contribuția profesională în tot ce a însemnat „reforma sistemului de contabilitate din România”.

Aducem, totodată, un pios omagiu și ne plecăm cu respect și adâncă recunoștință frunțile în fața iubiților noștri colegi, prieteni și buni colaboratori care, în ultimii ani au plecat din această lume, poate pentru a rezolva reforme tot atât de importante pe alte tărâmuri, necunoscute de noi.

Folosim acest prilej pentru a aduce mulțumirile noastre colectivului de profesori ai Universității de Vest din Timișoara pentru frumoasa inițiativă de a marca în anul 2018 – odată cu CENTENARUL MARII UNIRI – atât realizările, cât și contribuțiile pentru realizarea reformei domeniului contabilității în țara noastră. Vă mulțumim, domnilor profesori, vă apreciem și vă mărturisim că v-am simțit întotdeauna aproape și ne dorim să rămânem „aproape” unii de alții în profesia noastră.

De fapt, putem spune, pe bună dreptate, că toate realizările în domeniu de până acum au fost posibile în

mare măsură prin faptul că am colaborat și, deci, am fost aproape.

La întrebarea firească „dacă am începe o reformă a domeniului acum, am putea să mai fim la fel de aproape? Răspunsul nu îl putem da, întrucât în timp și în profesia noastră au început să apară „orgoliile”. Poate este bine să nu uităm că importanța a tot ceea ce facem acum o va decide numai timpul.

4. Perspective în domeniul contabilității și raportării financiare

Este bine cunoscut faptul că pentru a înțelege prezentul și viitorul unui domeniu este necesar să înțelegem în primul rând trecutul acestuia. Iată de ce această retrospectivă cu privire la evoluția domeniului contabilității în ultimii treizeci de ani ne-a permis să realizăm o analiză obiectivă a prezentului pentru a vedea dacă suntem pregătiți pentru provocările pe care le presupune viitorul acestuia. Ne putem pune întrebarea firească: *Există posibilitatea ca viitorul domeniului contabilității să aducă noi provocări?* Răspunsul este: categoric „DA”, întrucât informația furnizată de contabilitate este esențială pentru procesul decizional. Considerăm relevante în acest cadru afirmațiile prof. Emil Horomnea, potrivit cărora „Într-o lume a competiției, marea avere se măsoară cu adevărat în cantitatea și calitatea informației deținute la un moment dat” (Emil Horomnea, „Dimensiuni științifice sociale și spirituale în contabilitate”, Editura Tipo Moldova, 2010, p. 180).

Pentru a putea trece la identificarea perspectivelor domeniului, ne propunem să recapitulăm pe scurt situația la zi a reglementărilor care stau la baza obținerii informației contabile.

a) Categoriile de entități care aplică IFRS ca bază a contabilității:

- instituțiile de credit (începând cu exercițiul financiar al anului 2012);
- societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt tranzacționate pe o piață reglementată (începând cu exercițiul financiar al anului 2012);
- entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de ASF din sectorul Instrumentelor și Investițiilor Financiare (începând cu exercițiul financiar al anului 2016);

- entitățile prevăzute de OMFP nr. 666/2015 (începând cu exercițiul financiar al anului 2018).
- b) Entități care întocmesc în scopuri informative un set de situații financiare anuale individuale conforme cu IFRS, prin retratarea informațiilor determinate conform prevederilor cuprinse în reglementările contabile naționale. În această categorie de entități sunt cuprinse instituțiile financiare nebancale, care până în anul 2022 – inclusiv – aplică IFRS în scop informativ, iar începând cu exercițiul financiar al anului 2023 urmează a aplica IFRS ca bază a contabilității.
- c) Celelalte categorii de operatori economici aplică Reglementări contabile naționale conforme cu Directivele europene în domeniu.

Este surprinzător faptul că printre entitățile care aplică IFRS ca bază a contabilității nu regăsim domeniul asigurărilor, care prin profilul de activitate presupune o nevoie stringentă de informație financiară de calitate, tocmai ca urmare a riscurilor inerente la care acesta este supus. În aceste condiții ne punem întrebarea: *De ce nu este făcut public cel puțin un calendar care să indice perspectivele în acest sens, după mulți ani de aplicare extracontabilă a IFRS în acest domeniu, în paralel cu reglementările contabile conforme cu directivele europene?* Considerăm că un răspuns autorizat în acest sens poate veni numai din partea Autorității de Supraveghere Financiară.

Având în vedere situația prezentată mai sus, se constată că România, prin comparație cu celelalte state membre UE, se situează la această dată în tendința generală de aplicare a IFRS.

Referitor la aplicarea în U.E. a IFRS, menționăm că la această dată nu deținem informații potrivit cărora ar exista vreo intenție de modificare a Regulamentului nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate, în sensul unor extinderi impuse privind aplicarea IFRS. Precizăm că cea mai recentă situație oficială a UE în acest sens vizează informații din decembrie 2018 și se regăsește pe site-ul Comisiei Europene, la adresa:

https://ec.europa.eu/info/law/international-accounting-standards-regulation-ec-no-1606-2002/implementation/implementation-eu-countries_en.

Documentul respectiv evidențiază opțiunile formulate de statele membre în ceea ce privește extinderea

utilizării IFRS la întocmirea situațiilor financiare anuale (individuale) ale societăților cotate și a situațiilor financiare anuale și consolidate întocmite de entități, altele decât cele cotate.

În consecință, în ceea ce privește aplicarea IFRS, preocupările viitoare (pe termen scurt și mediu) la nivel național vor urmări aplicarea cu rigurozitate a actualelor standarde, iar pentru modificările viitoare ale acestora se va asigura emiterea în timp util a reglementărilor de modificare și completare – așa cum au fost, de exemplu, OMFP nr. 3189/2017 și 3456/2018, care au asigurat cadrul juridic de aplicare a recentelor IFRS.

Inițiativele la nivelul structurilor europene pentru perioada următoare se referă la raportarea de către entități a informațiilor privind durabilitatea. Astfel, în luna aprilie 2021 Comisia Europeană a publicat propunerea de Directivă referitoare la raportarea de către întreprinderi a informațiilor privind durabilitatea/sustenabilitatea (CSRD – Corporate Sustainability Reporting Directive), care completează Directiva 2014/95/UE (cunoscută ca NFRD – Non-financial Reporting Directive), ale cărei prevederi au fost preluate în timp util în legislația noastră internă.

Proiectul de Directivă lansat în luna aprilie a.c. și care urmează a se aplica de la data de 1 ianuarie 2023 propune amendarea a patru acte normative europene de bază în domeniul contabilității și auditului: Directiva contabilă 2013/34/EU; Directiva 2006/43/CE privind auditul legal și Regulamentul UE nr. 537/2014 privind cerințe specifice referitoare la auditul entităților de interes public; Directiva 2004/109/EC privind armonizarea obligațiilor de transparență.

Revizuirea prevederilor acestor reglementări de bază privind contabilitatea și auditul entităților a fost generată de deficiențele constatate de serviciile CE cu privire la raportarea de informații nefinanciare, precum și nevoia de conexiune a prevederilor acestora cu alte acte europene adoptate în domeniu, cum ar fi: Pactul Ecologic European; Regulamentul European privind instituirea unui cadru de facilitare a investițiilor durabile ș.a.

Exemplificăm în acest sens prevederile Directivei contabile în vigoare (Directiva 2013/34/UE) care nu solicită prezentarea situațiilor financiare și a raportului administratorilor într-un format digital, iar

utilizatorii de informații privind durabilitatea se așteaptă ca asemenea informații să poată fi găsite într-un format digital.

Concret, prin proiectul de Directivă se propune ca societățile să-și întocmească situațiile financiare și raportul administratorilor în format XHTML (format de raportare electronic unic). Aceste propuneri se conexează cu prevederile art. 3 din Regulamentul Delegat al Comisiei (UE) 2018/815 din 17 dec. 2018 și art. 8 al Regulamentului (UE) 2020/852 al Parlamentului European și al Consiliului din 18 iunie 2020.

Printr-un articol distinct se propune amendarea Directivei referitoare la audit (Directiva 2006/43/EC), astfel încât aceasta să răspundă ansamblului cerințelor raportării privind durabilitatea, inclusiv evaluarea de către auditor a modului în care raportările efectuate de entitatea auditată cu privire la durabilitate respectă Regulamentul UE nr. 2020/852, menționat anterior.

Referitor la Comitetul de audit al entităților de interes public, acesta va avea de asemenea atribuții concrete în ceea ce privește procesul de raportare a durabilității/sustenabilității.

Nu în ultimul rând, prevederile Regulamentului (UE) nr. 537/2014 (Regulamentul privind auditul) sunt completate cu referiri la furnizorii de servicii de consultanță pentru pregătirea raportării privind sustenabilitatea atunci când auditorii statutar sau firmele de audit furnizează servicii de asigurare a raportării privind sustenabilitatea.

Așa cum am menționat, modificările prezentate mai sus care urmează să intre în vigoare la 1 ianuarie 2023 vizează toate categoriile de entități, indiferent de cadrul de raportare contabilă aplicabil, astfel că toate autoritățile cu atribuții în domeniul reglementării contabile și auditului statutar urmează să se implice și să asigure înțelegerea, preluarea în reglementările domeniului și aplicarea corespunzătoare a noilor prevederi ale Directivei menționate.

Considerăm că este pe deplin acceptat faptul că reglementarea este parte a unui întreg reprezentat de autorități, profesie, clienți și terți, iar o bună colaborare între aceștia este în beneficiul tuturor.

5. Aspecte relevante cu privire la aplicarea IFRS în România

Putem afirma cu certitudine că după anul 2000 preocuparea pentru aplicarea IFRS în România a fost continuă, iar motivul principal a constat tocmai în valențele recunoscute la nivel național și internațional ale raportărilor financiare întocmite pe baza acestora. Așa cum s-a arătat anterior, complexitatea majoră a acestui demers a determinat ca în România, la fel ca și în alte țări care au trecut la adoptarea IFRS ca bază a contabilității, strategia aplicată să se bazeze pe o abordare responsabilă și prudentă. Detaliem câteva aspecte în acest sens:

- entitățile care au trecut la aplicarea IFRS ca bază a contabilității au avut obligația ca anterior, pentru un număr de exerciții financiare anuale, să întocmească situații financiare în conformitate cu IFRS prin retratarea informațiilor prezentate în situațiile financiare întocmite în conformitate cu reglementările naționale. Diferențele dintre tratamentele contabile conforme cu reglementările naționale și IFRS trebuiau prezentate pentru fiecare element al situațiilor financiare, împreună cu explicațiile necesare.
- IFRS-urile ca bază a contabilității s-au aplicat împreună cu legea contabilității și cu alte prevederi legale aplicabile (Planul de conturi și conținutul fiecărui cont în parte; exemplificări privind reflectarea în contabilitate a unor operațiuni cu caracter de noutate sau cu un grad de dificultate ridicat; Macheta de transpunere a soldurilor conturilor; Situația cuprinzând rezultatele retratării în baza IFRS a informațiilor din contabilitatea organizată în baza reglementărilor naționale). Elementele de sprijin în aplicarea IFRS au fost apreciate ca binevenite de către toți cei implicați în acest proces și au avut scopul de a contribui la asigurarea unui grad ridicat de transparență și comparabilitate a situațiilor financiare anuale.

În vederea realizării prezentei lucrări ne-am propus să analizăm – pe baza raportărilor publice legale – situația la zi a aplicării IFRS de către 12 entități ale căror valori mobiliare erau tranzacționate pe BVB la 31 dec. 2020 (Anexa 1) și 12 entități din lista – Anexa la OMFP nr. 666/2015 (Anexa 2). Analiza s-a

bazat exclusiv pe informațiile prezentate public de aceste entități privind raportările financiare ale anului 2020, acesta fiind și motivul pentru care nu ne-am propus să facem trimiteri concrete în exemplificările noastre.

I. Rezultatele cercetării cu privire la prima categorie, respectiv entitățile ale căror valori mobiliare erau tranzacționate pe BVB și pentru care anul 2020 a reprezentat al 8-lea exercițiu financiar de aplicare a IFRS ca bază a contabilității pot fi sintetizate astfel:

- pentru 11 entități Rapoartele de audit au exprimat opinie de conformitate a situațiilor financiare cu prevederile IFRS și prezentarea unei imagini fidele a poziției financiare, a performanței și a fluxurilor de trezorerie în raport cu cadrul de reglementare aplicabil; pentru o singură entitate auditorii au exprimat opinie cu rezerve;
- politicile contabile semnificative prezentate de aceste entități în „Note” informează utilizatorii asupra bazelor de evaluare utilizate pentru elementele din situațiile financiare anuale de o manieră sistematică și inteligibilă, prin indicarea standardelor contabile relevante. Aceste politici contabile sunt actualizate, referințele fiind efectuate inclusiv la standardele recent aplicate (IFRS 15 și IFRS 16);
- auditorii statutare au identificat și pus în evidență unele aspecte cheie la câteva dintre aceste entități și anume:
 - a) existența unor riscuri în ceea ce privește recunoașterea veniturilor și a creanțelor, generate în principal de următoarele:
 - vânzări către clienți aflați în situație financiară dificilă (faliment, insolvență), cu riscul de nerecuperare a creanțelor și cu unele dificultăți în aplicarea raționamentelor profesionale în estimarea ajustărilor pentru deprecierea acestora;
 - vânzări cu o politică de acordare a unor reduceri comerciale pentru care exista riscul ca estimarea acestora la sfârșitul anului să fie dificilă;

- existența unor presiuni pe care conducerile unora dintre entitățile respective le resimt pentru realizarea veniturilor bugetate;

- b) existența unor riscuri generate de dificultăți în aplicarea raționamentelor profesionale privind estimarea duratei de recuperabilitate a valorii contabile a unor active imobilizate și, respectiv, în estimarea provizioanelor pentru dezafectare. Riscurile respective sunt generate în principal de faptul că recuperabilitatea valorii activelor de exploatare ale unor entități este determinată de estimarea rezervelor naturale (petrol, gaze naturale ș.a.), pentru exploatarea cărora aceste active sunt deținute.

În concluzie, se poate aprecia că experiența acumulată de această categorie de entități în procesul de însușire teoretică și practică a IFRS a permis oferirea de informații relevante în baza cărora utilizatorii acestora pot lua decizii.

II. În urma analizei situațiilor financiare anuale întocmite de entitățile cuprinse în lista anexă la OMFP nr. 666/2015 (Anexa 2) și a rapoartelor de audit emise pe baza acestora la finele anului 2020, în condițiile în care anul respectiv a reprezentat al 3-lea exercițiu financiar de aplicare a IFRS ca bază a contabilității, rezultă o situație cel puțin îngrijorătoare dacă avem în vedere următoarele:

- pentru șase entități (din cele 12 analizate) opinia de audit este cu rezerve, iar pentru două entități opinia este contrară;
- politicile contabile prezentate de unele entități sunt generale, neadaptate la specificul unității, fără referințe la standardele contabile relevante și neactualizate în raport cu standardele contabile aplicabile în exercițiul respectiv (de exemplu: IFRS 15; IFRS 16; IFRS 9);
- existența unor reguli de evaluare eronate, care au fost identificate în politicile contabile prezentate în „Notele” la situațiile financiare (de exemplu: trimiterile la standarde sunt eronate; se fac referiri la prevederi din reglementările aprobate prin OMFP nr. 1.802/2014; criteriile de recunoaștere a veniturilor sunt cele din IAS 18, cu referință la momentul în care vânzătorul a

transferat cumpărătorului principalele riscuri și beneficii asociate deținerii bunurilor și poate estima corect valoarea venitului);

- unele din aceste entități se află într-o dependență majoră privind veniturile față de resursele care vin de la autoritățile statului. Uneori, veniturile din subvențiile de la buget depășesc cu peste 200% veniturile realizate din activitățile desfășurate;
- existența unor litigii majore pe rol la unele entități, pentru care volumul provizioanelor care ar urma să fie constituite și să fie recunoscute cheltuielile aferente, reprezintă valori semnificative;
- riscuri identificate cu privire la raționamentele profesionale adoptate de unele entități din această categorie în ceea ce privește contabilizarea contractelor de concesiune; În contextul legal actual, contabilizarea contractelor de concesiune pe care entitățile cu capital majoritar de stat le au încheiate cu autoritățile statului reprezintă un aspect cheie pentru toți factorii implicați în raportarea financiară;
- auditorii financiari au pus în evidență și existența unor riscuri, uneori majore, cu privire la recunoașterea veniturilor ca urmare a presiunii resimțite de conducerile unor entități pentru realizarea veniturilor bugetate și probabilitatea de neîncasare de la instituțiile statului, a veniturilor reprezentate de subvenții;
- în cazul entităților care au sucursale în teritoriu, auditorii financiari au identificat riscuri generate de lipsa unor sisteme informatice integrate care să permită obținerea unor informații operative și esențiale de la acele sucursale;
- existența în evidențele unora dintre entitățile analizate a unor terenuri pentru care acestea nu dețin încă titluri de proprietate.

În aceste condiții, credibilitatea informațiilor prezentate în situațiile financiare se apreciază că poate fi afectată prin nerespectarea unor cerințe ale Cadrelui general IASB cu privire la calitatea informațiilor financiare, cu efecte majore asupra:

- a) Continuității activității, în contextul în care toate cele 12 entități analizate au făcut mențiunea că au întocmit situațiile financiare anuale plecând de la premiza că își vor desfășura activitatea în viitorul previzibil, bazându-se pe faptul că

domeniile în care acestea își desfășoară activitatea sunt strategice pentru economia națională și prezintă importanță socială. Auditorii unora din entitățile respective au exprimat în rapoartele de audit rezerve cu privire la continuitatea activității pe baza unor „incertitudini semnificative” constatate și care sunt generate de: pierderi contabile anuale și cumulate importante; valori negative ale activului net în ultimii trei ani, la unele dintre entități; datorii curente care depășesc activele curente și alte cauze.

- b) Comparabilității informațiilor, la unele entități, care în opinia auditorilor financiari ar putea fi afectată ca urmare a unor corecții determinate de aplicarea IFRS 9, motiv pentru care și-au exprimat rezervele cu privire la comparabilitatea între informațiile prezentate în situațiile financiare ale anilor 2019 și 2020.

În concluzie, problemele existente la aceste entități reflectă în opinia noastră disfuncționalități majore ale căror cauze pot fi:

- exercitarea fără coerența necesară a guvernantei corporative la nivelul acestor entități, dacă avem în vedere frecvențele schimbări ale conducerilor acestora, inclusiv posibile interferențe ale politicului în numirile respective;
- neurmărirea sau urmărirea insuficientă de către comitetele de audit a obiectivului major al acestora privind monitorizarea raportărilor financiare;
- pregătirea profesională precară sau dezinteresul conducerilor executive ale entităților care prezintă astfel de neajunsuri în raportarea financiară bazată pe IFRS. Considerăm surprinzător acest aspect, în condițiile în care multe dintre entitățile care aplică reglementările contabile conforme cu IFRS au aplicat de la început aceste reglementări, inclusiv în etapa experimentală a acestora.

În condițiile în care auditorii financiari au atenționat în unele rapoarte de audit cu privire la: neconformitatea situațiilor financiare cu IFRS; riscul de necontinuitate a activității unor entități; nerespectarea prevederilor Legii societăților referitoare la nivelul capitalului propriu și altele,

considerăm că se impun a fi luate unele măsuri care să protejeze atât entitățile în cauză, dar și auditorii financiari care la rândul lor sunt supuși unor riscuri majore în cazul falimentului unor entități strategice.

În primul rând apreciem că sunt relevante, în contextul celor prezentate, prevederile Regulamentului (UE)nr.537/2014, potrivit cărora statele membre pot impune ca raportul suplimentar de audit să fie înaintat organului de supraveghere a entității sau, în lipsa acestuia, raportul se transmite organismului cu funcții echivalente.

Regulamentul mai prevede că statele membre pot stabili cerințe suplimentare în ceea ce privește conținutul raportului suplimentar de audit.

Pe baza celor prezentate se pot iniția unele măsuri de eficientizare a comunicării auditorilor financiari cu responsabilii însărcinați cu guvernanta corporativă și cu comitetele de audit ale entităților de interes public, care nu sunt prevăzute cu organisme de supraveghere, astfel încât să fie evitate neajunsuri de natura celor prezentate, ale căror consecințe pot fi dintre cele mai îngrijorătoare.

Nu în ultimul rând poate fi necesară chiar promovarea unei atitudini de descurajare a lipsei de interes față de raportarea financiară pe baza IFRS, din partea unor entități de interes public, inclusiv prin anunțarea unor rezerve cu ocazia încheierii contractelor privind furnizarea de servicii de audit până la obținerea unor asigurări de respectare a regulilor misiunii de audit și, ca urmare, de evitare a unor riscuri inerente implicite.

Considerăm că este important să aducem în prim planul provocărilor „la zi” ale profesiei noastre *procesul de digitalizare*, care este considerat „adevărată oportunitate” în redefinirea ansamblului activităților practice și a procedurilor specifice profesiei contabile și de audit financiar. În opinia noastră, digitalizarea reprezintă nu numai o provocare reală pentru profesie, ci și calea pentru realizarea obiectivului privind calitatea informației furnizate de raportarea contabilă. Cu toate acestea, riscurile derivate ale procesului de digitalizare nu pot fi ignorate, iar pentru evitarea acestora sunt necesare acțiuni concrete și bine administrate de standardizare a procedurilor și activităților specifice,

de optimizare a fluxurilor informaționale, de securizare a programelor/seturilor de programe informatice utilizate și, nu în ultimul rând, de consolidare a pregătirii profesionale continue – cu scopul bine definit de a înlătura unele bariere tehnice încă resimțite.

6. Concluzii și propuneri

Evoluțiile cadrului legislativ național, asimilarea ansamblului standardelor și normelor profesionale și de etică specifice domeniului contabil, asigură pilonii de bază de poziționare a profesiei contabile din țara noastră, în deplin acord cu evoluțiile și preocupările „la zi” la nivel european și internațional.

Putem remarca preocupările organismelor profesionale pentru: adaptarea permanentă a conținutului programelor privind pregătirea profesională continuă cu elementele de actualitate și de interes pentru profesie; interesul manifestat pentru creșterea conținutului științific și practic al publicațiilor de specialitate și pentru organizarea unor workshopuri comune ale profesiilor liberale, acțiuni care prin conținutul tematic și prin calitatea dezbaterilor s-au bucurat de un real interes din partea participanților.

Sugerăm, totodată, un set de propuneri care, apreciem că pot contribui la mai buna înțelegere a problematicii domeniului și la mai buna soluționare a unor aspecte complexe, de strictă actualitate și mult așteptate de factorii interesați, de exemplu:

- Organizarea periodică a unor workshopuri vizând abordarea integrată a raportării financiare, cu o programă care să conțină ansamblul elementelor de fond (privind recunoașterea contabilă, evaluarea și estimarea contabilă, raționamente profesionale, aspecte fiscale reprezentative pentru raportarea financiară ș.a.). În opinia noastră astfel de evenimente profesionale consistent pregătite și bine mediatizate sunt nu numai necesare, ci și deosebit de așteptate de către factorii interesați.
- Punerea de acord de către organismele profesionale (CECCAR, CAFR, CCF, ANEVAR) asupra abordării integrate a ansamblului problematicii raportării financiare, în cadrul programelor de pregătire profesională continuă ale acestora. În acest scop considerăm că un set

de teme ar trebui selectate de comun acord pentru a fi pregătite, dezbătute și mediatizate sub toate aspectele menționate mai sus.

- Consolidarea cooperării și colaborării profesionale – în interesul profesiei – între organismele profesionale care formează „profesia contabilă” din țara noastră. Complexitatea și amploarea schimbărilor firești generate de preocupările la nivel european și internațional pentru creșterea calității informațiilor financiare destinate deciziilor nu poate fi abordată decât într-o totală disponibilitate de implicare în cooperare și colaborare, iar exemplele de succes ale acestei abordări sunt nenumărate.
- Având în vedere evenimentul relativ recent Wirecard, cu privire la care tot mai mulți analiști atrag atenția asupra similitudinii cu prăbușirea grupului american Enron, la începutul anului 2000, considerăm necesar și propunem organizarea unor acțiuni periodice comune, cu o tematică bine definită, ale ASPAAS, CAFR, CECCAR, ASF, BVB destinate evaluării măsurii în care România este protejată împotriva unor riscuri de fraudă de mare amploare, generate inclusiv de falsificări ale raportărilor financiare. Avem în vedere și faptul că acestui eveniment european Comisia Europeană îi acordă o atenție specială, iar vicepreședintele acesteia a declarat că ar putea să aibă în vedere inclusiv modificarea regulilor de transparență pentru companiile listate și a normelor contabile.
- Încurajarea și susținerea în mai mare măsură a cercetării științifice în domeniul contabilității și auditului financiar, inclusiv de către organismele profesionale în domeniu, potrivit unei practici europene și internaționale bine consolidate în acest sens. Menționăm că o astfel de propunere punctuală a fost lansată și acceptată și în cadrul lucrărilor Congresului anterior al CAFR și este așteptată soluționarea concretă a acestei acțiuni. Complexitatea raportării financiare justifică pe deplin investiția științifică într-un demers de cercetare integrat, iar printr-un proces riguros de stabilire a criteriilor de acces a candidaților (pentru primul an se poate începe cu un singur

candidat) se poate asigura garantarea rezultatelor științifice așteptate ca urmare a cercetării.

În loc de EPILOG

Prezenta lucrare este un demers generat de preocupările autorilor de a readuce în prim-planul domeniului contabilității și auditului financiar parcursul real al reformei acestuia, realizat în peste trei decenii de profunde și necesare schimbări.

Sunt reflectate acțiuni și demersuri instituționale, exact cum acestea s-au derulat și care au condus în final la statutul actual de conformare la regulile și practicile europene și internaționale.

Pe tot parcursul lucrării am pus în evidență faptul că, permanent, scopul final urmărit a vizat calitatea informației furnizate de raportarea contabilă. Pentru a ne asigura asupra faptului că scopul urmărit a fost atins, am completat cercetarea noastră cu o observare obiectivă la zi privind calitatea informației furnizate de raportarea contabilă referitoare la un număr de entități de interes public reprezentative ale economiei românești.

Un răspuns corect la acest demers presupune o reflecție realistă și pertinentă cu privire la ansamblul dezideratelor așteptate.

Iată de ce mesajul nostru de final adresat profesiei contabile în ansamblul ei și auditorilor financiari, în particular, autorităților de supraveghere, comitetelor de audit și nu numai este următorul: Stimai profesioniști, aplicați întocmai și cu răspundere legislația și reglementările contabile specifice domeniului de activitate!

Considerăm că aceasta este singura cale pentru a oferi utilizatorilor informații reale și de calitate și pentru a proteja economia românească de evenimente majore, ale căror consecințe pot fi greu de estimat.

Nu în ultimul rând, tratând problemele cu maximă responsabilitate, vă protejați buna reputație dobândită cu greu prin muncă și profesionalism.

BIBLIOGRAFIE

1. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 din 18 iunie 2008, cu modificările și completările ulterioare;
2. Legea societăților nr. 31/1990, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1066 din 17 noiembrie 2004, cu modificările ulterioare;
3. Ordonanța Guvernului nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 13 din 8 ianuarie 2008, cu modificările și completările ulterioare;
4. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 598 din 22 august 2003, cu modificările și completările ulterioare;
5. Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 548 din 12 iulie 2017, cu modificările ulterioare;
6. Ordonanța Guvernului nr. 40/1999 pentru ratificarea Acordului de împrumut dintre România, reprezentată de Ministerul Finanțelor, și Banca Internațională pentru Reconstrucție și Dezvoltare privind proiectul de dezvoltare instituțională a sectorului privat, în valoare de 25 milioane dolari S.U.A., semnat la Washington D.C. la 17 iunie 1999, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 382 din 12 august 1999;
7. Hotărârea Guvernului nr. 575/1992 cu privire la experimentarea noului sistem de contabilitate și constituirea Colegiului Consultativ al Contabilității, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 259 din 16 octombrie 1992;
8. Hotărârea Guvernului nr. 1.449/2002 privind aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare a Colegiului Consultativ al Contabilității, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 933 din 19 decembrie 2002;
9. Hotărârea Guvernului nr. 2.170/2004 privind aprobarea Strategiei de țară pentru implementarea Planului de acțiune pe țară în vederea îmbunătățirii raportărilor financiare în România și unele măsuri pentru organizarea Colegiului Consultativ al Contabilității, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1232 din 21 decembrie 2004;
10. Hotărârea Guvernului nr. 401/2005 privind înființarea Consiliului Contabilității și Raportărilor Financiare prin reorganizarea Colegiului Consultativ al Contabilității, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 409 din 16 mai 2005, cu modificările și completările ulterioare;
11. Ordinul ministrului finanțelor nr. 403/1999 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele de Contabilitate Internaționale, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 480 din 4 octombrie 1999;
12. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 85 din 20 februarie 2001;
13. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.121/2006 privind aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 602 din 12 iulie 2006, cu modificările ulterioare;
14. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 881 din 25 iunie 2012 privind aplicarea de către societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a Standardelor Internaționale de

- Raportare Financiară, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 424 din 26 iunie 2012, cu modificările ulterioare;
15. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.775/2004 privind unele reglementări în domeniul contabilității, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 27 și 27 bis din 10 ianuarie 2005;
 16. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1080 din 30 noiembrie 2005;
 17. Acordul european din 1 februarie 1993 instituind o asociere între România, pe de o parte, și Comunitățile Europene și statele membre ale acestora, pe de altă parte, semnat la Bruxelles la 1 februarie 1993, ratificat prin Legea nr. 20/1993, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 73 din 12 aprilie 1993;
 18. Tratatul de aderare a României și Bulgariei la Uniunea Europeană, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 157 din 21 iunie 2005;
 19. Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea Standardelor Internaționale de contabilitate, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 243 din 11 septembrie 2002;
 20. Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 aprilie 2014 privind cerințele specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 158 din 27 mai 2014;
 21. A patra Directivă a Consiliului din 25 iulie 1978 în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din tratat, privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale (78/660/CEE), publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene seria L, nr. 222 din 14 august 1978;
 22. A șaptea Directivă a Consiliului din 13 iunie 1983 în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din tratat, privind conturile consolidate (83/349/CEE), publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene seria L, nr. 193 din 18 iulie 1983;
 23. A opta Directivă a Consiliului din 10 aprilie 1984 în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din Tratatul CEE, privind autorizarea persoanelor care răspund de controlul legal al documentelor contabile (84/253/CEE), publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene seria L, nr. 126 din 12 mai 1984;
 24. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 182 din 29 iunie 2013;
 25. Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 157 din 9 iunie 2006, cu modificările și completările ulterioare.
 26. Comisia Europeană, accesat on line la: https://ec.europa.eu/info/law/international-accounting-standards-regulation-ec-no-1606-2002/implementation/implementation-eu-countries_en.
 27. Comisia Europeană, accesat online la: https://ec.europa.eu/info/publications/2104-21-sustainable-finance-communication_en#csrd

Anexa 1. Entități ale căror valori mobiliare erau tranzacționate la 31 dec 2020

Nr. crt.	Denumire entitate
1.	ALRO GROUP
2.	ANTIBIOTICE SA
3.	COMPET SA ROMÂNIA
4.	SOCIETATEA ENERGETICA ELECTRICA SA
5.	SN NUCLEARELECTRICA SA
6.	SOCIETATEA OIL TERMINAL SA CONSTANTA
7.	SOCIETATEA OMV PETROM SA
8.	SC ROMCARBON SA
9.	SOCIETATEA NAȚIONALĂ DE GAZE NATURALE "ROMGAZ" SA
10.	ROMPETROL RAFINARE SA
11.	SOCIETATEA NAȚIONALĂ DE TRANSPORT DE GAZE NATURALE "TRANSGAZ" SA
12.	ZENTIVA SA

Anexa 2. Entități cu capital majoritar de stat (OMFP nr. 666/2015)

Nr. crt.	Denumire entitate
1.	COMPANIA NAȚIONALĂ AEROPORTURI BUCUREȘTI SA
2.	SOCIETATEA NAȚIONALĂ DE TRANSPORT FERVIAR DE CĂLĂTORI „CFR CĂLĂTORI” SA
3.	SOCIETATEA NAȚIONALĂ DE TRANSPORT FERVIAR DE MARFĂ „CFR MARFA” SA
4.	CNAIR SA
5.	SOCIETATEA COMPLEXUL ENERGETIC HUNEDOARA SA
6.	SOCIETATEA COMPLEXUL ENERGETIC OLTENIA SA
7.	ELECTROCENTRALE BUCUREȘTI SA
8.	S.P.E.E.H. HIDROELECTRICA SA
9.	SOCIETATEA COMERCIALĂ DE TRANSPORT CU METROUL „METROREX” SA
10.	SOCIETATEA NAȚIONALĂ DE RADIOCOMUNICAȚII SA
11.	REGIA AUTONOMĂ REGISTRUL AUTO ROMÂN SA
12.	SOCIETATEA NAȚIONALĂ A SĂRII „SALROM” SA