

CADRUL GENERAL DE INTOCMIRE SI PREZENTARE A SITUATIILOR FINANCIARE

Lector univ.dr. Cornelia-Elena TUREAC
Universitatea „Danubius” din Galați

Abstract:

Pentru a se alătura U.E., România, ca și celelalte țări membre, trebuie să îndeplinească anumite criterii, printre care și adoptarea acquis-ului comunitar. Astfel, două Directive pot fi considerate baza acquis-ului comunitar pentru domeniul contabilității corporațiilor: Directiva a Patra a Consiliului (78/660/EEC) privind conturile anuale ale societăților comerciale și Directiva a Șaptea a Consiliului (83/349/EEC) privind Conturile consolidate ale societăților comerciale. Întrucât aceste două directive nu acoperă sectorul bancar și cel al asigurărilor, au fost adoptate două Directive pentru a acoperi problematica conturilor anuale (situațiilor financiare) ale acestor două sectoare (Directiva Conturilor Sectorului Bancar din 1986 și Directiva Conturilor Societăților de Asigurări din 1991). Aceste patru Directive sunt considerate stâlpii fundamentali ai acquis-ului, cu relevanță.

Cuvinte cheie: contabilitate, conturi, membru U.E., acquis comunitar

1. INTRODUCERE

Directiva a Patra a Consiliului, coordonează ansamblul cerințelor impuse statelor membre și în curs de aderare privind prezentarea și conținutul situațiilor financiare anuale și a rapoartelor la acestea, principiile generale privind evaluarea poziției și performanței financiare a unei entități, reguli specifice de evaluare a activelor și pasivelor și de publicare a conturilor anuale. Totodată directiva prevede cerințele privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale de către persoane autorizate să auditeze în acest scop, conform cerințelor europene. Reguli mai puțin severe sunt stabilite pentru societățile mici și mijlocii, astfel că statele membre pot decide ca obligațiile privind întocmirea, auditarea și publicarea situațiilor financiare să fie mai puțin stricte sau pot excepta companiile mici de la respectarea cerinței privind auditarea conturilor anuale.

Companiile mici sunt cele care, la data bilanțului, nu depășesc limitele a două din cele trei criterii:

- total bilanț: 3.650.000 euro;
- cifra de afaceri netă: 7.300.000 euro;
- număr de angajați: 50.

Statele membre pot decide ca obligațiile privind contabilitatea și publicarea situațiilor financiare anuale ale companiilor mijlocii să fie mai puțin stricte. Companiile mijlocii sunt cele care nu depășesc două din cele trei criterii:

- total bilanț: 14.600.000 euro;
- cifra de afaceri netă: 29.200.000 euro;
- număr de angajați: 250.

De menționat că, aceste excepții nu sunt acceptate de Directivă pentru companiile cotate la Bursă, indiferent de mărime.

Directiva a IV-a se bazează pe articolul 53 al Tratatului de la Roma, fiind un compromis de tip legislativ al raportării financiare și abordarea bazată pe conceptul de imagine fidelă. Acest document contabil oferă posibilitatea alegerii între mai multe alternative contabile de rezolvare a diferitelor probleme și acordă statelor membre opțiuni în ceea ce privește aplicarea ei.

Primul proiect al acestei directive a fost publicat în 1974 și era influențat de Legea Societăților Comerciale germane din 1965. Pe lângă influența germană, directiva avea și o puternică influență olandeză. Influența germană marchează tematica evaluării conform metodei costurilor istorice și

adoptarea de instrucțiuni specifice privind prezentarea bilanțului contabil și a contului de profit și pierdere. Influența olandeză se bazează pe opțiunea alegerii bazelor de evaluare și descrierea sumară a conturilor anuale. În acest stadiu directiva avea drept scop obținerea unei imagini cât se poate de sigure asupra întreprinderilor. Intrarea în Uniunea Europeană a Marii Britanii impune conceptul de imagine fidelă, astfel încât conturile anuale trebuie să satisfacă principiile unei contabilități conform regulilor și să confere o imagine fidelă asupra întreprinderilor. Aceste idei au influențat conținutul directivei privind regulile de prezentare a situațiilor financiare și a celor de evaluare a elementelor descrise în acestea. Costul istoric a devenit în mod oficial principala bază de evaluare în contabilitate, celelalte baze fiind considerate derivate ale acesteia. Incluziunea anglo-saxonilor în Uniunea Europeană a deschis procesul de normalizare pe baza unui proces suplu, inspirat de influența piețelor de capital, care direcționează mecanismele contabile către cele cu fundament cutumiar, în defavoarea celor riguroase și exhaustive.

2. Rolul Directivei a IV-a în procesul european de normalizare și conformitate

Armonizarea contabilă prin Directiva a IV-a impune principiul imaginii fidele ca element principal al grupului de principii contabile, considerându-se că celelalte principii derivă și se subordonează acestuia.

Introducerea în legislațiile naționale a conținutului Directivei a IV-a trebuia să se realizeze până în iulie 1980, dar nici un stat membru nu a reușit acest lucru, în prezent conținutul acestui document este inclus în toate legislațiile statelor membre, cât și în conținutul legislațiilor altor state care nu sunt membre.

Directiva a IV-a este alcătuită din 61 de articole, grupate în 12 secțiuni. Secțiunile directivei sunt următoarele

S1 : Dispoziții generale;

S2 : Dispoziții generale privind bilanțul și contul de profit și pierdere;

S3 : Formatele de bilanț;

S4 : Dispoziții speciale privind anumite articole din bilanț;

S5 : Formatul contului de profit și pierdere;

S6 : Dispoziții speciale privind anumite articole din contul de profit și pierdere;

S7 : Reguli de evaluare;

S8 : Anexele la bilanț;

S9 : Conținutul raportului anual;

S10 : Publicitatea;

S11 : Auditarea;

S12 : Dispoziții finale.

Articolul 1 precizează sfera de aplicare a prevederilor acestui document și anume că el se aplică în special societăților pe acțiuni, societăților cu răspundere limitată și echivalentele lor. Directiva autorizează statele membre ca în anumite circumstanțe să acorde derogări anumitor societăți de la obligațiile referitoare la publicarea, prezentarea și controlul conturilor, singurul criteriu acceptat în astfel de derogări fiind mărimea întreprinderii. Derogările sunt admise dacă întreprinderile îndeplinesc două din trei criterii menționate de prezenta directivă.

Articolul 2 prezintă tipurile de conturi anuale : bilanțul, contul de profit și pierdere și anexa, aceste formând un tot unitar. Obiectivul principal al armonizării contabile este prezentat tot în articolul 2 și constă în faptul că „aceasta solicită conferirea unei imagini fidele a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor unei societăți”.

Prezentarea conturilor anuale este realizată prin *articolele 3-30*. În cadrul acestor articole sunt prezentate formatele obligatorii ale acestora.

Pentru bilanțul contabil sunt prevăzute două formate : *cel orizontal* și *cel vertical*. *Schema orizontală* a bilanțului contabil este compusă din 6 rubrici pentru activ (A. . . F) și 5 pentru pasivul bilanțier (A. . . E). *Schema verticală* sau *listă* permite calculul situației nete a patrimoniului, fiind format din rubrici de la A. . . L. Pe lângă structurile descrise pentru bilanț, directiva autorizează ca statele membre pot realiza derogări, în special pentru următoarele posturi:

(a) prezentarea capitalului subscris și a capitalului apelat și nevărsat;

- (b) cheltuielile de constituire;
- (c) cheltuielile de cercetare-dezvoltare;
- (d) concesiuni, brevete, licențe, mărci;
- (e) acțiuni sau părți proprii;
- (f) conturile de regularizare de activ și pasiv;
- (g) rezultatul exercițiului

Pentru **contul de profit și pierdere** sunt prevăzute 4 scheme : ***două sub formă verticală și două sub forma orizontală***. Diferența între aceste două categorii este dată de faptul că unele scheme clasifică cheltuielile după natură, iar altele după funcție.

Directiva nu impune tipul de bilanț sau cont de profit și pierdere care trebuie adoptat de o întreprindere, dar obligă că de la un exercițiu la altul întreprinderile să nu schimbe formatul lor.

Directiva prezintă și ***regulile de evaluare*** agreeate. care sunt în fond principiile contabile general acceptate, și anume:

- (a) *principiul continuității activității;*
- (b) *principiul prudenței;*
- (c) *principiul permanenței metodelor;*
- (d) *principiul necompensării;*
- (e) *principiul intangibilității bilanțului de deschidere;*
- (f) *principiul specializării exercițiilor;*
- (g) *principiul costului istoric;*
- (h) *principiul evaluării separate a elementelor de activ și pasiv;*
- (i) *principiul prevalenței economicului asupra juridicului.*

Principiul continuității activității presupune că societatea își continuă în mod normal activitățile sale. Dacă administratorii întreprinderii au luat cunoștință de elemente de nesiguranță privind incapacitatea acesteia de a-și continua activitatea, acestea trebuie precizate în anexă.

În funcție de cele două stări care se pot întâlni (continuitatea sau noncontinuitatea activității) se evidențiază două consecințe privind modul de întocmire al inventarului și implicit al situațiilor financiare, și anume:

(a) în caz de continuitate a activității elementele patrimoniale sunt evaluate ținându-se cont de valoarea de utilitate, de piață a elementelor cuprinse în inventar;

(b) în caz de noncontinuitate a activității elementele patrimoniale sunt evaluate pe baza valorilor lichidative, respectiv posibil de obținut prin realizarea activului întreprinderii.

De modul cum se afirmă acest principiu depinde și modul de acțiune al celorlalte principii, care în funcție de starea de continuitate sau noncontinuitate a întreprinderii își vor schimba modul de acțiune, cel mai semnificativ principiu în acest fiind principiiul prudenței.

În acest sens legislațiile unor țări europene au solicitat comisarilor de conturi să examineze riguros aspectele relevante care pot conduce la starea de noncontinuitate,

Compania Națională a Comisarilor de Conturi din Franța a elaborat o lista a criteriilor de apreciere a stării de noncontinuitate:

(a) criterii privind activitatea de exploatare:

- *insuficiența capacității de autofinanțare;*
- *insuficiența stocurilor pentru asigurarea continuității producției sau vânzărilor;*
- *deteriorarea cererii pe segmente de piață dominante;*
- *pierderea utilității brevetelor, licențelor.*

(b) criterii privind activitatea financiară:

- *fond de rulment insuficient;*
- *trezorerie negativă;*
- *situație patrimonială negativă;*

(c) criterii privind aspecte sociale:

- *conflicte sociale grave și repetate;*
- *plecarea în masă a personalului că urmare a unui climat de munca nestimulativ și lipsit de perspective.*

Dacă aceste condiții de noncontinuitate sunt evidente se procedează la evaluarea și prezentarea situațiilor financiare bazate pe realitatea concretă, și anume : lichidarea totală a întreprinderii, vânzarea acesteia, abandonul unei părți de activ prin vânzarea acesteia.

Principiul prudenței trebuie aplicat în principal în următoarele situații:

- în cazul beneficiilor realizate la data bilanțului;
- în cazul riscurilor previzibile și pierderilor eventuale care își au originea în cursul exercițiului sau al unui exercițiu anterior, chiar dacă aceste riscuri sau pierderi nu sunt cunoscute decât între data bilanțului și data autorizării pentru depunere;
- în cazul depreciierilor, indiferent de natura rezultatului exercițiului.

Planul Contabil General Francez definește prudența că fiind aprecierea rezonabilă a faptelor, astfel încât să se evite riscul de transfer în viitor a incertitudinilor prezente susceptibile să greveze patrimoniul și rezultatul întreprinderii. Aceasta presupune contabilizarea tuturor cheltuielilor și pierderilor probabile și necontabilizarea profiturilor și câștigurilor probabile.

Aplicarea în practica a acestui principiu este legată în mod direct de evaluarea elementelor situațiilor financiare în cele patru momente principale, și anume:

- (a) la data intrării în patrimoniu;
- (b) la data inventarierii;
- (c) la data întocmirii bilanțului;
- (d) la data ieșirii din patrimoniu.

La **momentul intrării în patrimoniu** elementele situațiilor financiare se evaluează astfel:

- *bunurile intrate în patrimoniu cu titlu oneros* sunt evaluate la *costul de achiziție* compus din: *prețul de cumpărare, taxele fiscale nerecuperabile și cheltuielile accesorii privind aducerea și punerea în stare de utilitate a respectivelor elemente;*
- *bunurile intrate în patrimoniu prin producție* se evaluează la *costul de producție* compus din: *cheltuielile directe de producție și cheltuielile indirecte repartizate asupra costului respectivelor bunuri după criterii rezonabile, fiind legate de producerea bunurilor;*
- *bunurile intrate în patrimoniu cu titlu gratuit* se evaluează la *valoarea de utilitate*

La **momentul inventarierii** elementele situațiilor financiare sunt evaluate prin intermediul *valorii de utilitate* prin comparație cu tehnicile cele mai adecvate ale fiecărui element, și anume : prețul pieței, indicii specifici și generali ai prețurilor, etc.

La **momentul întocmirii bilanțului**, evaluarea acestor elemente presupune aplicarea principiului prudenței prin care se compară valoarea contabilă a fiecărui element cu valoarea de inventar, aplicându-se următoarea procedură:

- în cazul activelor plusul de valoare (valoarea de inventar mai mare decât valoarea contabilă) nu este contabilizat, în timp ce minusul este contabilizat sub forma unui provizion de depreciere dacă aceasta îmbracă o formă reversibilă sau a unei amortizări excepționale dacă aceasta îmbracă o formă ireversibilă;
- în cazul pasivelor plusul de valoare este contabilizat de regulă sub forma unor provizioane pentru riscuri și cheltuieli, iar minusurile de valoare care au un caracter reversibil nu sunt contabilizate. Cele care au un caracter definitiv sunt contabilizate sub forma unor beneficii pentru societate, de exemplu anularea cu caracter definitiv a unei datorii.

La **momentul ieșirii din patrimoniu** elementele situațiilor financiare sunt evaluate de regulă la *valoarea de intrare (valoarea istorică)*, dar nu pot fi ignorate valorile privind amortismentele și provizioanele privind elementele ieșite din patrimoniu între momentul intrării și cel a ieșirii lor. De asemenea trebuie ținut cont și de metodele de evaluare specifice fiecărui tip de element, de exemplu în cazul stocurilor fiind utilizate mai multe metode cum ar fi : *FIFO, LIFO, CMP*, etc.

Principiul permanenței metodelor - presupune că toate metodele de evaluare să nu fie modificate de la un exercițiu la altul. În mod concret acest principiu vizează aplicarea aceluiași politici contabile privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate și prezentarea elementelor situațiilor financiare în vederea asigurării comparabilității informațiilor în timp și spațiu. Modificarea acestor

reguli și norme (politici contabile) este posibilă numai dacă acest fapt este cerut prin lege, de un standard contabil sau dacă are ca rezultat obținerea unor informații financiare mai relevante și credibile. De exemplu dacă un stoc este evaluat în exercițiul N prin metoda costului mediu ponderat (CMP), iar în exercițiul N+1 prin metoda FIFO, comparabilitatea informațiilor de la un exercițiu la altul devine mai dificil de realizat, cu toate că schimbarea metodei a fost prezentată în anexa. Acțiunea acestui principiu nu vizează numai modul de evaluare a elementelor situațiilor financiare, ci și modul de înregistrare al unor operațiuni și reflectarea lor în situațiile financiare. De exemplu dacă la sfârșitul exercițiului financiar se constată insolabilitatea unui client pentru care se constituie o ajustare pentru depreciere, modul de contabilizare a acesteia influențează prezentarea informației în situațiile financiare. Dacă această ajustare este de natura deprecierei creanței, valoarea creanței respective va fi diminuată corespunzător în bilanțul contabil, ceea ce va afecta situația netă a întreprinderii. Dacă provizionul va fi înregistrat că fiind în categoria celor pentru riscuri și cheltuieli, atunci valoarea creanțelor în bilanț nu este afectată și nici cea a situației nete.

Aplicarea acestui principiu nu trebuie absolutizată, deoarece va conduce la încetinirea progresului procesului contabil, principalele situații prin care se impune schimbarea politicilor contabile sunt:

- (a) schimbarea legislației economice și fiscale;
- (b) obținerea unor informații mai relevante și credibile;
- (c) restructurarea activității întreprinderii;
- (d) schimbarea strategiilor economice și comerciale.

În toate situațiile acțiunii acestui principiu contabil, elementul central va trebui să-l constituie obținerea unei imagini fidele a patrimoniului, rezultatelor și poziției financiare.

Raportat la practica contabilă s-au întâlnit situații prin care aplicarea acestui principiu a avut și unele interese oculte, cel mai des fiind cel al modelării rezultatului, în funcție de metoda de evaluare utilizată.

Principiul necompensării - interzice efectuarea de compensări între posturile de activ-pasiv și cheltuieli-venituri. Acțiunea acestui principiu nu trebuie absolutizată, însăși normele internaționale prevăd unele excepții.

Ideea centrală a acestui principiu constă în faptul că fiecare tranzacție realizată de întreprindere are la baza un contract, iar obligația contabilității este de furniza pe cât se poate de exact rezultatul fiecărei tranzacții, fiind interzisă compensarea pierderilor unui contract cu beneficiile înregistrate în contul altora. Față de această regulă Ordinul Experților Contabili din Franța recomandă următoarele operațiuni în legătură cu acestea, și anume : regruparea lor sau divizarea acestora dacă sunt îndeplinite anumite condiții.

Regruparea contractelor poate fi realizată dacă:

- contractele au fost semnate în circumstanțe identice;
- durata acestor contracte regrupate este scurtă;
- aceasta operație trebuie să intervină înainte de derularea operațiunilor specifice fiecărui contract;
- între acestea să existe o legătură economică directă.

Divizarea unui contract poate fi realizată dacă:

- fiecare diviziune a contractului face obiectul unei oferte distincte în relația cu clientul respectiv;
- clientul să aibă posibilitatea de a încheia un subcontract pentru fiecare diviziune a contractului principal.

Principiul intangibilității bilanțului de deschidere - presupune că bilanțul de deschidere al unui exercițiu să corespundă cu cel de închidere al exercițiului anterior.

Din punct de vedere al valorilor prezentate pentru fiecare element din situațiile financiare, aceste trebuie să fie similare, dar din punct de vedere al determinării realității contabile la un moment dat, acest principiu nu trebuie absolutizat, acțiunea lui fiind afectată de unele excepții, mai ales în ceea ce privește schimbarea politicilor contabile și corectarea erorilor fundamentale, astfel încât să nu fie afectată situația inițială a exercițiului curent. Acest principiu pune în discuție un alt principiu, și anume acela al unicității bilanțului contabil. Caracterul unic al bilanțului contabil este considerat de unii specialiști contabili drept un compromis între producătorii și utilizatorii de informații contabile, fiind

o punte de legătură între obiectivism și subiectivism în ceea ce privește reflectarea contabilă, între multitudinea de imagini posibile pe care ar putea să o reflecte aceasta situație financiară. Referitor la acest aspect Bernard Colasse remarca: „Unicitatea bilanțului presupune un proces complex de schimb și de negocieri vizând o sinteză unică; buna derulare a acestui proces, ținând cont de complexitatea problemelor de tratat și de diversitatea punctelor de vedere, nu poate fi decât aleatoare și precară”.

Renunțarea la acest principiu deschide calea realizării de situații financiare multiple, afirmându-se ideea bulversării orientărilor pe baza informațiilor financiare și implicit va fi afectat modul de luarea a deciziilor economice de către utilizatorii acestor seturi de situații financiare. Ca orice element nou întâmpină păreri pro și contra, în acest sens unii autori afirmă că informațiile financiare sunt construcții în care se îmbină elemente obiective și subiective, nu neapărat din dorința influențelor sociale (normalizatori, producători și utilizatori), ci din faptul că întreprinderea reprezintă un complex prin care sunt îmbinate aspecte obiective și subiective, iar informațiile financiare nu au decât obligația de a le

prezenta conform realității.

Principiul specializării (independenței) exercițiilor - presupune ca înregistrarea cheltuielilor și a veniturilor să se realizeze fără a se ține cont de data plății, respectiv data încasării. Aplicarea acestui principiu contabil este condiționată de următoarele aspecte:

- funcționarea sistemului contabil trebuie să aibă la baza conceptul de contabilitate de angajamente;
- utilizarea conturilor de regularizare prin care sunt separate tranzacțiile fiecărui exercițiu financiar;
- determinarea deprecierilor de valoare, reversibile și ireversibile pentru fiecare element al situațiilor financiare;
- prezentarea de informații suplimentare în anexă privind unele tranzacții desfășurate în exercițiul curent care vor afecta rezultatul exercițiilor viitoare;
- înregistrarea în contul exercițiului curent a unor evenimente și tranzacții care sunt descoperite după sfârșitul exercițiului financiar curent, dar înainte de publicarea situațiilor financiare.

Principiul costului istoric - presupune ca evaluarea elementelor cuprinse în situațiile financiare se realizează pe baza valorii de intrare, valoare care se păstrează până la ieșirea lor din unitate, cu excepția unor operațiuni speciale cum sunt reevaluările și ajustările de valoare realizate în diferite momente ale fluxului informațional-contabil. Acest principiu vizează în același timp un alt principiu, în special de natură juridică, și anume principiul nominalismului monetar. Costul istoric este cel care a fost suportat de întreprindere la intrarea unui element în patrimoniul întreprinderii. El reprezintă în același timp și o bază pentru alte tipuri de evaluări, iar în condițiile unui sistem monetar inflaționist el poate deveni ireal. *Aliniatul 1, art. 12 al Codului de Comerț Francez 21* menționează : “la data de intrare în patrimoniul întreprinderii bunurile achiziționate cu titlu oneros sunt înregistrate la costul lor de achiziție, bunurile achiziționate cu titlu gratuit, la valoarea lor venală (utilitate), bunurile produse, la costul de producție”.

Directiva autorizează statele membre să realizeze derogări de la principiul costului istoric, și anume:

- evaluarea pe baza valorii de înlocuire pentru imobilizările corporale a căror utilitate este limitată în timp și pentru stocuri;
- evaluarea pe baza altor metode, metode destinate să țină cont de inflație;
- o reevaluare a imobilizărilor corporale și financiare.

Principiul evaluării separate a elementelor de activ și pasiv vizează faptul că stabilirea valorii înscrise în situațiile financiare pentru un anumit post se vor determina separat, atât pentru elementele bilanțului contabil, cât și pentru cele aferente contului de profit și pierdere. Acest principiu funcționează în strânsă corelație cu alte principii de bază, conform recomandărilor Directivei a IV a UE, și anume : continuitatea activității, permanența metodelor, prudența, independența exercițiilor și intangibilitatea bilanțului de deschidere. De asemenea, conținutul acestui principiu din punct de vedere al ariei de aplicabilitate, trebuie analizat în funcție de modul de utilizare al bazelor de evaluare, în care un rol important îl au eficiența raționamentului profesional și aprecierea rezonabilă a pragului de semnificație pe care trebuie să-l prezinte informațiile financiare obținute prin aplicarea acestui principiu.

Principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune că situațiile financiare trebuie să reflecte realitatea economică a evenimentelor și tranzacțiilor, nu numai forma lor juridică. Necesitatea aplicării acestui principiu este impusă deoarece modalitățile concrete de aplicabilitate a acestor principii generează un raport de intercon condiționare reciprocă între realitatea economică și cea juridică. Importanța acestui principiu rezidă în faptul că acceptarea sau neacceptarea lui conduce la o interpretare diferită a conceptului de imagine sau prezentare fidelă. Determinarea acestor concepte ridică o serie de dileme, numai dacă se ia în calcul faptul că interpretarea lor este diferită în cadrul curentelor contabile, astfel: pentru anglo-saxoni imaginea fidelă reprezintă principiul suprem, în timp ce pentru continentali acesta reprezintă obiectivul contabilității financiare.

Din punct de vedere al armonizării contabile, aceasta și-a atins scopul dacă ne referim la situațiile financiare. Dacă ne referim la principiile contabile nu se poate spune același lucru, statele membre adoptând în mod diferit aceste principii.

Prevederile directivei acordă o atenție deosebită conceptului de prudență, principiu care este pus în legătură directă cu o serie de restricții referitoare la distribuirea de beneficii. De exemplu:

- rezerva din reevaluare și alte rezerve asemănătoare nu pot fi distribuite atât timp cât ele nu corespund unui plus de valoare realizat;
- nici o distribuție nu poate fi făcută, atâta timp cheltuielile de constituire și cele de cercetare-dezvoltare nu au fost complet amortizate, dacă statele membre nu autorizează altfel.

Pornind de la obiectivul principal al directivei, acela de a oferi o imagine fidelă a situațiilor financiare, sunt prevăzute și o serie aspecte cu privire la reducerile excesive de valoare, de exemplu:

- rezerva din reevaluare trebuie suprimată în măsura în care sumele afectate acesteia nu mai sunt necesare;
- atunci când cauzele care au motivat corecțiile de valoare pentru elementele de activ imobilizat nu mai sunt actuale, corecțiile nu mai trebuie menținute
- aceeași dispoziție este valabilă și în cazul stocurilor;
- provizioanele pentru riscuri și cheltuieli nu trebuie să depășească necesitățile.

Referitor la fiscalitate și raportul dintre aceasta și contabilitate sunt prevăzute următoarele aspecte:

(a) prelucrarea fiscală a rezervei din reevaluare trebuie explicată fie în bilanț, fie în anexă;

(b) dacă elementele de activ imobilizat sau circulant fac obiectul unor corecții de natură fiscală, mărimea și cauza lor trebuie explicate în anexe;

(c) explicații privind modul în care rezultatul a fost afectat de o evaluare a posturilor, conform altei baze de evaluare decât cea a costului istoric

Raportul administratorilor trebuie să cuprindă cel puțin o prezentare fidelă a dezvoltării și performanței activităților entității și a poziției sale financiare, împreună cu o descriere a principalelor riscuri și incertitudini cu care aceasta se confruntă. De asemenea el trebuie să cuprindă indicații privind evenimentele importante survenite după data bilanțului, evoluția previzibilă a societății și activitățile în materie de cercetare-dezvoltare.

Directiva conține prevederi referitoare la auditul statutar al situațiilor financiare efectuat de către persoane autorizate. În acest sens sunt prevăzute unele derogări, în special privind situațiile financiare ale întreprinderilor mici.

CONCLUZII

Daca asupra cerințelor de prezentare a situațiilor financiare Directiva a IV – a este suficient de explicita, raman totuși multe aspecte asupra cărora aceasta nu se pronunța, mai ales cu privire la evaluarea și recunoașterea unor elemente ale structurilor situațiilor financiare. Consideram ca, acesta este motivul pentru care reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMFP 1752/2005 preiau ca reguli de evaluare și recunoaștere contabilă prevederile cadrului general al IASB privind problemele asupra cărora directiva a IV-a nu se pronunța. Referitor la aceasta problema și pentru a asigura un proces de implementare corespunzător reglementărilor menționate, consideram necesara, pe termen scurt, dezvoltarea prevederilor acestora cu norme (standarde) contabile naționale care să reglementeze evaluarea și reflectarea în contabilitate a unor evenimente și tranzacții cum sunt: operațiunile de leasing, veniturile din activități curente, subvențiile, diferențele de conversie,

instrumentele financiare. In timp, astfel de norme (standarde) contabile naționale pot fi extinse si asupra altor tipuri de evenimente si tranzacții.

Menționam ca astfel de soluții au fost adoptate si de celelalte tari devenite recent membre ale UE.

Bibliografie

1. Obert, R, *Comptabilite approfondie et revision*, Coriges du manuel, Ed. Dunod, 2005
2. Barry J. Epstein, IFRS 2007- Interpretarea si aplicarea Standardelor Internationale de Contabilitate si Raportare Financiara, 2008
3. Colectia de ghiduri pentru Intelegerea si Aplicarea Standardelor Internationale de Contabilitate (32 volume) Bucuresti, Editura CECCAR 2004;
4. Feleaga Nicolae, Malciu Liliana - Contabilitate financiara - O abordare europeana si internationala (vol.I -Contabilitate financiara fundamentala, vol.II - Contabilitate financiara aprofundata), Bucuresti, Ed.Infomega, 2005;
5. Felega Nicolae si Malciu Liliana - Recunoastere, evaluare si estimare in contabilitatea internationala, Editura CECCAR 2004;
6. Garbina Madalina si Bunea Stefan - Sinteze, studii de caz si teste grila privind aplicarea IFRS/IAS vol. I si II, Editura CECCAR, 2005;
7. Pantea Petru - Contabilitatea romaneasca armonizata cu Directivele CEE, Editura Intelcredo, 2003;
8. Standarde Internationale de Raportare Financiara, Editura CECCAR, Bucuresti, 2007.