

ACTUALITATI ȘI PERSPECTIVE ÎN NORMALIZAREA CONTABILITA INTERNATIONALA

Asist. univ. drd. Alexandrina GHINTUIALĂ
Universitatea "DANUBIUS" din Galați

Résumé: *La normalisation comptable internationale est un processus évolutif et indépendant des phénomènes de mondialisation des échanges économiques entre les nations ou entre groupes de pays.*

Quand même, en dépit de tous les efforts de normalisation comptable à niveau international, il n'y a pas de règles (normes) internationales de comptabilité. On assiste à un phénomène d'exportabilité à niveau mondial, directe ou indirecte, de la doctrine comptable anglo-saxonne.

En Roumanie, la réforme de la comptabilité des sociétés après l'année 1990 a été fortement conditionnée de l'extérieur et celle-ci ne s'est pas toujours trouvée sur la trajectoire de la stratégie d'adhésion à l'UE, même si elle n'a pas été en désaccord avec cette stratégie; la réforme a été en fait une sorte d'adaptation à la stratégie d'adhésion à l'UE, une adaptation d'un processus d'implémentation des normes IAS/IFRS, commencé antérieurement sous le conseil des experts anglais et sous la pression des organismes financiers internationaux (La Banque Mondiale et le Fonds Monétaire International).

Normalizarea contabila în lume și în România

Dezvoltarea contabilitatii sub aspect doctrinar și pragmatic, se afla în stransa dependentă de mediul socio-economic, juridic, politic și chiar cultural în care se operează. De aceea, evoluția gândirii contabile românești trebuie analizată în contextul istoric național corelat cu evoluțiile din domeniul contabilitatii pe plan mondial

Contabilitatea are ca finalitate furnizarea de informații privind activitatea economico-socială, a unor organizații. Informațiile contabile servesc diferiților utilizatori, care sunt partenerii economico-sociali ai unei entități, deci este nevoie ca producția de informație contabilă să fie supusă unui control social, adică unei "codificări normative".

Procesele de normalizare contabilă la nivel național pot fi cu o dominantă publică, adică intervenția puterii publice în codificarea contabilitatii este puternică (ca în cazul Franței, Germaniei, României), cu o dominantă privată, în care asociațiile profesionale contabile au rol foarte important (SUA, Marea Britanie), sau de natură mixtă în care normalizarea contabilă presupune o coparticipare a puterii publice și organismelor private.

Normalizarea contabilitatii contribuie la dezvoltarea teoriei contabile, deoarece produsele normalizării se constituie în veritabile construcții teoretice, așa cum este cazul planului contabil național sau cadrului conceptual al contabilitatii.¹

Este recunoscut faptul că natura și mecanismele normalizării contabile din fiecare țară sunt în funcție de cultură, tradițiile și mediul sau economic. Procesul de normalizare contabilă s-a constituit și ca un element generator de teoretizare în contabilitate, specificitatea normalizării naționale a impus și evoluții teoretice diferite în contabilitate. La ora actuală se disting două mari sisteme teoretico-practice în contabilitate: unul specific lumii anglo-saxone și zonei sale de influență și altul aferent culturii continental europene. Normalizarea contabilitatii țărilor continental-europene a fost influențată de schema de gândire contabilă propusă de Schmalenbach sub forma unui plan contabil național.

Cam în aceeași perioadă (anii '30) în SUA era evidentă nevoia de normalizare a contabilitatii. Cauza o putem considera de aceeași natură cu cea din Europa și anume, creșterea rolului social al

¹ Ionascu, Ion, *Epistemologia contabilitatii*, București, Editura Economica, 1997, p. 72.

contabilitatii, adica "socializarea" tehnicii contabile, datorita rolului tot mai important al informatiei contabile.

Drumul parcurs de normalizarea contabila americana a inceput sa se contureze dupa anii 1930 prin cautarea si explicarea unor principii contabile generale care sa serveasca intocmirii situatiilor financiare, pentru firmele cotate la bursa..

Dupa 1970, normalizarea contabila americana s-a caracterizat prin dezvoltarea unui cadru conceptual, adica a unei teorii a contabilitatii.

Crearea cadrului contabil conceptual American a influentat evolutia abordarilor teoriei contabile din tarile anglo-saxone (Canada, Marea Britanie, Australia), unde institutiile de normalizare au incercat si realizat, în grade diferite elaborarea unui cadru teoretic al contabilitatii, care sa stea la baza procesului de normalizare contabila. O asemenea influenta este simtita si la nivelul organismelor internationale de normalizare contabila, dar si în unele tari de alta traditie (ca de exemplu Franta) care isi propune ameliorarea normalizarii contabile.

Teoria normativa a contabilitatii cunoaste trei forme principale de constructii teoretice:

1. teoria reprezentata de planul contabil national;
2. teoria reprezentata de principiile contabile general admise;
3. teoria reprezentata de cadrul conceptual al contabilitatii.

Planul contabil national este o doctrina sau o teorie care ghideaza practica contabila la nivelul unei natiuni.

Primul plan contabil-cadru a fost elaborat în Germania, de teoreticianul contabil Eugen Schmalenbach si publicat în anul 1927. A mai fost republicat în alte 6 editii, ultima data în anul 1939. El a raspuns nevoii de ameliorare a productivitatii într-o economie în conditii de pace care dupa razboi sa faca fata concurentei.

Desi diversele planuri proiectate nu au avut succesul pe care opera lui Schmalenbach l-ar fi meritat, totusi în 1937 Guvernul promulga un ansamblu de texte, recunoscut sub numele "Directive pentru organizarea contabilitatii" piesa de baza fiind un cadru obligatoriu (Pflichtkontenrahmen) puternic inspirat din ideile lui Schmalenbach.

Acest cadru cunoscut în Franta sub numele de Planul Goering a stat la originea proiectului de plan francez 1943 si a exercitat o influenta indirecta asupra planului contabil 1947 al acestei tari, care reprezenta un plan monist, axat pe contabilitatea costurilor, domeniu de aplicatie specific tarilor cu o vocatie industriala. Dupa 1945, intreprinderile au avut posibilitatea sa aleaga între doua variante de organizare a informatiei contabile, una de tip monist în care contabilitatea de gestiune este integrata în contabilitatea generala si alta de tip dualist cu doua circuite distincte: unul aferent contabilitatii financiare si altul celei de gestiune.

În 1971, Germania tara cea mai industrializata din Europa abandoneaza monismul contabil care demonstrabil din punct de vedere etnic, se adapteaza la fel de bine si la intreprinderile de tip comercial si implementeaza un nou plan, dualist formal, structurat pe 9 clase de conturi.

În Franta trecerea în 1947, la un plan dualist este motivata si de dorinta industriilor de a-si mentine libertatea de manevra.

Planul contabil elaborat de Scmalenbach a servit ca model si pentru normalizarea contabilitatii din economiile planificate² (la inceput în URSS si apoi, prin exportul modelului sovietic s-a aplicat si în celelalte tari socialiste). De asemenea, conceptia lui Schmalenbach a influentat modelul de normalizare contabila din Austria, Elvetia si unele tari scandinave (Suedia în mod special)³.

Planul contabil national⁴ se constituie ca o teorie contabila normativa, preponderant inductiva deoarece construirea ei pleaca de la observarea practicilor contabile si se constituie într-un "ansamblu de raspunsuri particulare la un ansamblu de nevoi particulare"(Jacqueline Langot, 1987).

² Richard, Jacques, *L'avenir de la normalization comptable a la francais Cahier de Recherche, nr.9201*, Universite Paris, Dauphene, 1991, p. 28.

³ Rousse, Francis, *Normalisation comptable, Principes et pratiques*, 1989, pp. 186-187.

⁴ Planul contabil national numit si plan contabil general (PCG) , sau plan contabil normalizat, este format dintr-un ansamblu de principii si reguli, dintr-o lista de conturi si recomandările privind utilizarea lor, dintr-un vocabulary cat si metode si proceduri pentru organizarea contabilitatii. Planul de conturi este o lista metodică de conturi, componenta a Planului National Contabil.

Abordarea teoretică de tip normativ-inductiv prezintă anumite limite: faptul că generalizările rezultă din observații asupra unor cazuri particulare, face ca aceste formulări generale să nu poată răspunde unor nevoi, diferite de cele de la care s-a plecat în formularea acestor generalizări. Or, contabilitatea reflectă realitatea economico-socială a unei organizații, realitate aflată permanent în dinamică.

Un plan contabil, ca teorie normativă, nu indică în mod explicit nici obiectivele contabilității și ale normalizării contabile și nici utilizatorii de informație contabilă.

Sesizându-se aceste limite, mai mulți autori francezi (Jean Claude Cailliau, Bernard Colasse, Christian Hoarau, Jacques Richard, Yves Bernheim) au criticat planul contabil național cât și coerența sa teoretică, ținând cont de o realitate aflată în dinamică.

Comitetul permanent de doctrină contabilă al organismului profesiei contabile franceze a publicat proiectul de cadru conceptual francez în 1996 care propune un demers teoretic preponderent deductiv. Gândirea contabilă franceză s-a dezvoltat în ultimele decenii în jurul ameliorării teoretice a Planului contabil general, acordând o mare importanță procesului de prelucrare a informației (definirea conturilor, înregistrarea operațiilor) cât și realizarea unei anumite compatibilități între micro și macrocontabilitate.

Insa, mai mulți autori consideră că planul contabil a generat o reflecție modestă asupra conceptelor fundamentale asupra principiilor de bază⁵

Se recunoaște faptul că planul contabil nu poate îndeplini rolul unei teorii generale a contabilității, adică a unui ansamblu de principii coerente din care să fie deduse normele contabile. De aceea unii autori consideră că “trebuie abandonată ideea unui Plan Contabil Național⁶, normalizarea contabilă franceză urmărind să se concentreze asupra problemelor conceptuale ale informației contabile și îmbunătățirea normalizării documentelor contabile de sinteză.

Cu toate dezbaterile doctrinare, ideea de normalizare contabilă prin intermediul unui plan contabil național rămâne încă valabilă pentru mult timp, deoarece aceasta sintetizează un anumit model de cultură contabilă.

Planul contabil francez este un exemplu de reușită și a exercitat o puternică influență pe plan internațional, deoarece a fost luat ca referință în evoluția contabilității din unele țări ale UE (Portugalia, Spania, Grecia, Bulgaria, Cehia, Polonia, România, Slovacia, Ungaria, unele țări din Comunitatea Statelor Independente etc.), în zona Africii, Maroc și țările membre ale Organizației Comune Africane și Malgase-OCAM și Asiei, Liban, Vietnam, etc.

Normalizarea contabilă internațională este un proces evolutiv și dependent de fenomenele de mondializare a schimburilor economice între națiuni sau grupuri de țări. Acest proces prezintă însă anumite limite socio-culturale.

Insa, cu toate eforturile de normalizare contabilă la nivel internațional, astăzi nu există reguli (norme) internaționale de contabilitate. Asistăm la o exportabilitate, directă și indirectă, a doctrinei contabile anglo-saxone la nivel mondial.

După opinia mai multor autori, cele două curente doctrinare contabile, anglo-saxon și continental-european exprimă două sisteme contabile conturate la nivel mondial, ca o consecință a zonelor de influență culturală, economică și politică.

Pe de altă parte datorită internaționalizării piețelor financiare și poziției privilegiate a pieții financiare americane (care concentrează cca 40% din resursele financiare disponibile în lume pentru societățile comerciale), Comisia Operațiunilor Bursiere (SEC) din SUA ar dori ca principiile contabile (USGAAP) să devină referință în elaborarea de norme contabile internaționale, pe când IASC vrea să fie organism de normalizarea contabilă la nivel mondial.

Sistemul contabil american, fascinează prin simplitatea sa. Acesta este un sistem (cvasi) monist deoarece datele contabilității de gestiune “iriga” unele structuri ale contabilității financiare, dar se remarcă lipsa lui de preocupare pentru a-și asigura compatibilitatea cu macroeconomia.

Admiterea că norme contabile internaționale a unor norme contabile naționale chiar dacă sunt ale celei mai dezvoltate economii nu este corectă și de aceea admiterea normelor contabile

⁵ Mazars, Robert, *De quelques effets pervers du plan comptable*, în *Reflexions sur la comptabilite*, Editions Economica, 1991, p. 128.

⁶ Richard, Jacques, *Faut-il abroger le Plan Comptable General*, Revue Francaise de comptabilite nr. 254/1994, p. 75.

internationale emise de IASC este preferabila chiar daca acestea sunt impregnate de principiile contabile anglo-saxone dar cu care nu se suprapun. Cadrul contabil conceptual emis de IASC, desi imita cadrul conceptual American este rezultatul unei abordari mai moderne a contabilitatii anglo-saxone.

Deci la nivel international, este de dorit conturarea unei doctrine contabile internationale, care sa rezulte nu din exportabilitatea unei culturi contabile nationale, ci dintr-un proces de integrare a diferitelor culturi contabile nationale, intr-o baza teoretica normativa a contabilitatii, care sa indeplineasca rolul de ghid al normalizarii contabile la nivel international.

O serie de autori printre care si Gilbert Gerard, considera ca normele contabile emise de IASC sunt adaptate foarte mult societatilor multinationale cotate la bursa si ca nu se poate vorbi de o aplicare directa a acestora în tarile în curs de dezvoltare sau tarile Europei Centrale si de est:” IASC trebuie sa serveasca ca referinta si nu ca norma pentru tarile respective”⁷

Doctrina contabila care sta la baza procesului de armonizare contabila din Uniunea Europeana nu este unitara, ci reprezentata de doua curente doctrinare:

- abordarea anglo-saxona care privilegiaza informatia furnizata actionarilor. Este intalnita în tarile aflate sub influenta dreptului cutumier: Marea Britanie, Irlanda, Olanda si Danemarca. In aceasta abordare contabilitatea este deconectata de fiscalitate. Investitorii sunt utilizatorii privilegiati de informatii contabile, contul de profit si pierdere este considerat situatia financiara cea mai importanta pentru evaluarea firmelor.

- abordarea continentală –este bazata pe principiul prudentei si privilegiaza protectia creditorilor intreprinderii si fiscalul. O asemenea abordare este intalnita în celelalte tari din UE, aflate sub influenta dreptului roman. In aceste tari rezultatul contabil serveste ca baza pentru determinarea rezultatului fiscal iar aprobarea normelor contabile se face urmand un proces legislativ. Acestea au adresabilitate mult mai mare, fiind aplicabile si intreprinderilor mici si mijlocii.

In spatiul romanesc formele economice capitaliste au aparut mult mai tarziu fata de tarile occidentale si acest lucru a condus la aparitia tarzie a literaturii contabile romanesti, lucrarile de contabilitate utilizate în tarile romane, pana în prima jumatate a secolului al XVIII-lea fiind ale unor autori francezi, italieni si germani.

Datorita faptului ca o serie de autori romani care au militat pentru dezvoltarea si raspandirea cunostintelor de contabilitate precum Ion Ionescu de la Brad, Theodor Stefanescu, au fost formati la scoala franceza si s-au folosit de lucrarile autorilor francezi ai vremii, contabilitatea romaneasca a fost inca de la inceputuri de orientare continentală.

In faza de maturizare a gandirii contabile romanesti, în primele doua decenii ale secolului al XX-lea, unii autori romani reitereaza conceptia intalnita în trecut dupa care contabilitatea este stiinta conturilor.

Prin lucrarile profesorilor Spiridon Iacobescu si Alexandru Sorescu, aflati sub influenta literaturii contabile franceze, contabilitatea a imbracat abordarea juridic-patrimoniala intr-o conceptie noua -“temelia contabilitatii este cladita pe schimb”.

Conform conceptiei lui Evian, contabilitatea inregistreaza faptele economice si administrative din intreprindere, reflecta realitatea economica.Pentru Evian lipsa unei teorii unice în contabilitate, cu rol generalizator, constituie un argument ca aceasta sa aiba doar “calitatea de arta a conturilor, de tehnica iar nu de stiinta”.

In schimb pentru Iacobescu, absentă unei teorii unice în contabilitate nu inseamna pierderea caracterului stiintific al acesteia.Ambele opinii sunt valabile.

Trecerea la planificarea economica, incepand cu anul 1949, a insemnat si introducerea primului plan de conturi în tara noastra.Baza teoretica si metodologica a fost ‘experienta sovietica’.Organizarea contabilitatii se facea intr-un singur circuit informational-monism contabil.

⁷ Gerard, Gilbert *Harmonisation des norms comptables: mythes et realites*, Revue Francaise de Comptabilite nr. 251/1993,p. 24.

Evolutia contabilitatii romanesti: de la armonizare la conformitate cu directivele europene si normele IAS/IFRS dupa anul 1990

Dupa anul 1990, în contabilitatea romaneasca a inceput un proces de “redefinire” conceptuala si a practicilor contabile sau ceea ce se numeste ‘reforma contabilitatii”

Incepand cu 1 ianuarie 1994, Romania a adoptat un sistem contabil de inspiratie franceza fundamentat pe un dualism formal, un dualism material (evaluare economica si evaluare fiscala) si un pluralism informational dar cu o vadita orientare spre satisfacerea interesului statal. Optiunea normalizatorilor contabili romani, de a folosi ca model experienta unei tari continental-europene, în particular cea franceza este dupa unii autori (Ion Ionascu, Niculae Feleaga) justificata.

Asa cum am aratat ca, dezvoltarea contabilitatii, sub aspect doctrinar si pragmatic, se afla în stransa dependenta de mediul economico-social, juridic, politic si chiar cultural, apreciez ca abordarea continentalata este asa cum sustin si autorii citati, optiunea corecta.

Procesul de normalizare a contabilitatii firmelor romanesti a fost si a ramas unul de tip preponderant public, urmand un proces legislativ în care Ministerul Finantelor este principalul actor.

In anul 1999, Ministerul Finantelor a emis o reglementare (Ordinul 403/1993) care urmarea armonizarea contabilitatii firmelor romanesti cu Directiva a IV-a a CEE si cu Standardele Internationale de Raportare Financiara (IAS/IFRS) . La acea data contabilitatea romaneasca avea un grad semnificativ de conformitate cu Directiva a IV-a europeana. De fapt, prin reglementarile adoptate în 1999 se realiza o reorientare a normalizatorilor contabili romani catre contabilitatea anglo-saxona. Principalul rol de consiliere în asimilarea referentialului contabil emis de IASB l-au avut expertii scotieni (ICAS), cu o finantare asigurata de Know How Fund din Marea Britanie.

Aplicarea IFRS-urilor a fost conceputa de Ministerul Finantelor Publice, ca un proces gradual. Astfel, la inceput pentru exercitiul financiar 2000 (reglementarile 1999), care urmau în mod explicit si armonizarea cu normele IFRS, s-au aplicat în paralel cu vechile reglementari contabile, de inspiratie franceza, prin intocmirea a doua seturi de situatii financiare de catre aproape 200 de intreprinderi, în care se includeau societatile cotate la Bursa de Valori Bucuresti, unele regii autonome, companii si societati nationale, cat si societati comerciale cotate pe piata RASDAQ. Reglementarile (1999) contineau prevederi care stipulau aplicarea succesiva a acestora si la alte categorii de intreprinderi, astfel incat pana la finele exercitiului financiar al anului 2005 acestea sa fie aplicate tuturor intreprinderilor, cu exceptia celor considerate “mici”. In anul 2001, Ministerul Finantelor a inlocuit Reglementarea contabila din 1999 cu una noua (aprobata prin Ordinul 94/2001), cu aceeasi denumire, dar într-o forma imbunatatita, mentinand si preluarea cadrului contabil conceptual si a normelor IFRS.

Si reglementarile contabile din 2001 erau aplicate esalonat în functie de marimea intreprinderii, astfel incat pana la 31 decembrie 2005, toate intreprinderile considerate “mari” trebuiau sa între sub incidenta aplicarii normelor IFRS. Situatiile financiare ale acestor intreprinderi au fost supuse auditului legal exercitat de auditori financiari. Pentru toate celelalte intreprinderi considerate mici, au fost elaborate “reglementari contabile simplificate, armonizate cu directivele europene”, aplicabile de la 1 ianuarie 2003, reglementari care erau de fapt o varianta simplificata a normelor pentru contabilitatea firmelor considerate “mari”. Au fost elaborate norme armonizate cu directivele europene si cu standardele internationale de contabilitate (IAS/IFRS) si pentru domeniile specifice, cum sunt sectorul bancar, asigurari (în 2001) si societatile de intermediere financiara (în 2002) . Potrivit strategiei initiale a normalizatorului contabil, incepand cu exercitiul financiar al anului 2006, firmele considerate “mari” trebuiau sa aplice reglementarile armonizate cu normele IFRS si directivele europene iar cele considerate “mici” trebuiau sa aplice o varianta “ simplificata” a acestor reglementari.

Desi normele IFRS au fost considerate ca o componenta a reglementarilor (1999,2001), în numeroase cazuri exista o conformitate partiala (ca în cazul IAS 16 si IAS 38) sau chiar o lipsa de conformitate cu unele norme IAS/IFRS (nu erau aplicate IAS 19, IAS 29, IAS 32, IAS 39 etc.).

In anul 2005 are loc o repositionare a principalului normalizator din Romania- Ministerul Finantelor Publice, care si-a revizuit politica de aplicare a normelor IFRS, astfel ca incepand cu exercitiul financiar al anului 2006, entitatile a trebuit sa intocmeasca situatii financiare conforme cu directivele europene si doar entitatile “*de interes public*” au publicat si situatii conforme cu normele IFRS. In acest sens, au fost abrogate reglementarile contabile (2001) care asigurau *armonizarea* atat cu

Directiva a IV-a a Comunitatii Economice Europene, cat si cu Standardele Internationale de Contabilitate si s-au adoptat reglementari contabile *conforme* cu directivele europene (prin OMFP nr. 1725/2005) atat pentru situatiile financiare individuale, cat si pentru cele de grup. De asemenea, incepand cu anul 2006, au intrat în vigoare reglementari contabile conforme cu directivele europene si pentru entitatile bancare, din domeniul asigurarilor, si pentru entitatile de intermediere financiara care sunt autorizate si reglementate de Comisia Nationala a Valorilor Mobiliare.

Incepand cu anul financiar 2006 doar institutiile de credit au intocmit si un set de situatii financiare conforme cu normele IFRS si se lasa la latitudinea celorlalte entitati de “ interes public” aceasta optiune numai “daca au capacitate de implementare corespunzatoare”.

Se constata ca, în raport cu intentia initiala a normalizatorului contabil, în Romania are loc o restrangere a aplicarii normelor IFRS. Aceasta deoarece s-a schimbat criteriul de aplicare a normelor internationale: initial, aplicarea normelor IFRS s-a facut cu caracter obligatoriu, în functie de marimea firmei, iar ultimele reglementari(2005) vizeaza doar entitatile de interes public care vor intocmi situatiile financiare conforme cu normele IFRS optional (doar bancile sunt obligate), numai daca au capacitate de implementare. In ceea ce priveste aplicarea normelor IFRS, acestea se amana pentru mai tarziu, deoarece ultimele norme(2005) prevad ca, în functie de cerintele reglementarilor UE si de evaluarile institutiilor implicate în reglementarea contabilitatii diferitelor entitati, se vor stabili conditiile de aplicare a IFRS incepand cu situatiile financiare ale anului 2007.

Obiectivele si strategia politicilor de reglementare contabila în viitor

Cat priveste evolutia viitoare a contabilitatii romanesti, ea este foarte probabil sa se inscrie pe linia viitoarelor transformari economice si sociale, a tendintelor de evolutie a contabilitatii pe plan mondial(aderarea la procesul de normalizare contabila internationala).In acest sens,asa cum arata si Ion Ionascu în lucrarea ”Epistemologia contabilitatii”, consider ca este necesar ca intregul proces de normalizare contabila sa se bazeze pe un cadru teoretic al contabilitatii care sa stabileasca obiectivele contabilitatii de intreprindere, utilizatorii de informatii contabile si nevoile lor, sa procedeze la o explicare a principiilor contabile general acceptate, care sa defineasca conceptele si notiunile contabile.In baza acestor principii si concepte s-ar putea proceda la o “reasezare” a actualului plan contabil general si la emiterea de noi norme contabile..

Acest lucru inasa nu exclude elaborarea unui cadru teoretic al contabilitatii considerat ca o “meta-norma”,cadru care ar trebui sa tina cont si de evolutiile teoretice din domeniul contabilitatii pe plan international, sa inglobeze concepte, principii si notiuni contabile definite si de cadrul conceptual international al IASC, în vederea elaborarii unor norme contabile nationale care sa serveasca intreprinderilor romanesti care doresc sa aiba acces pe pietele internationale de capital.

Existenta unui cadru teoretic al contabilitatii romanesti,prezentat explicit ar duce la asigurarea coerentei normelor contabile romanesti,, internationalizarea mai accentuata a limbajului contabil autohton, credibilizarea mai puternica a organismelor de normalizare contabila,iar toate acestea ar conduce la progres stiintific în doctrina contabila prin lucrarile si dezbaterile pe care le-ar genera pregatirea si elaborarea unui cadru teoretic al contabilitatii.

Nu trebuie scapat din vedere ca, în fapt, contabilitatea traverseaza o perioada de criza, deoarece lumea contabila este în cautare de noi abordari, de noi metode de evaluare si de masurare, pentru a raspunde la noile obiective. Aceasta criza asa cum arata profesorul Nicolae Feleaga în lucrarea” Controverse contabile”, a cuprins atat tarile central si est europene cat si pe cele dezvoltate. Astfel în Franta, cercetatori de renume (a se vedea studiile lui Jaques Richard) se intreaba asupra valentelor planului contabil actual. Solutiile din conturile consolidate sunt de natura economica, în timp ce raspunsurile conturilor individuale poarta pecetea juridicului.Au aparut, timid germeii orientarii catre modelul anglo-saxon. Alti specialisti militeaza pentru o a treia cale.

La noi criza se manifesta ca urmare a faptului ca am abandonat contabilitatea de gestiune, ca nu i-am definit noi obiective, ca profesia liberala nu a preluat friele de la puterea publica,lucru care ar necesita asa cum arata profesorul Feleaga în lucrarea citata,masuri care sa vizeze:schimbari de ansamblu (orientarea contabilitatii romanesti spre o conceptie dinamica, orientarea contabilitatii spre managementul intreprinderii fara a mai fi instrument al puterii publice); perfectionarea referentialului contabil, perfectionarea sistemului de organizare a normalizarii, promovarea participarii profesiei contabile liberale la dezvoltarea si perfectionarea contabilitatii în tara noastra, etc.

Pornind de la aspectele doctrinare prezentate trebuie sa aratam ca orientarea contabilitatii romanesti catre standardele internationale a necesitat si stabilirea relatiei acestei directii cu obiectivele Romaniei impuse de integrarea în UE. Avand în vedere cronologia evenimentelor, se poate aprecia ca decizia de adoptare a normelor contabile internationale nu a fost una determinata de cerintele de integrare, factorii de reglementare contabila din Romania, sub influenta consilierii britanice si a organismelor internationale care acordau sprijin financiar Romaniei, nu au avut în vedere ca obiectiv integrarea în UE.

În fapt cerintele europene în materie de integrare se refereau la armonizarea legislatiei nationale cu cea comunitara, iar în ceea ce priveste contabilitatea trebuia asigurata armonizarea cu directivele europene.

În sens larg, prin termenul de “armonizare”, în cadrul UE, se intelege procedura de aliniere a dispozitiilor legale si administrative din statele membre pentru a inlatura eventualele probleme aparute pe piata interna⁸

Preluind în anii 1990 un sistem contabil de inspiratie franceza, contabilitatea romaneasca avea un grad ridicat de armonizare cu Directiva a-IV-a,

În anul 1999 a fost elaborat proiectul de reglementari contabile armonizate adoptat prin OMFP nr.403, reglementari care de fapt orientau sistemul contabil romanesc catre standardele internationale de contabilitate, UE la vremea respectiva doar investiga posibilitatea adoptarii normelor IAS/IFRS pentru situatiile financiare consolidate ale companiilor cotate. Deci factorul de reglementare din tara noastra a devansat masurile UE în materie de norme IAS/IFRS, deoarece în Romania exista un proces inceput sub consiliere si finantare britanica si la cerinta unor organisme internationale (FMI, BM) care conditionau acordarea finantarii si de adoptarea pe scara larga a standardelor internationale, ca o premise pentru crearea unui mediu favorabil investitiilor directe si privatizarii. Procesul de armonizare s-a desfasurat în mod diferit în statele est-europene (Polonia, Ungaria, Bulgaria si Romania). Astfel în Bulgaria parcursul a fost diferit fata de Ungaria si Polonia, reglementarile contabile au urmarit o armonizare atat cu directivele, cat si cu normele IFRS, iar aria de aplicare a standardelor internationale era foarte extinsa, fiind vizate inclusiv intreprinderile mici si mijlocii, reforma contabilitatii bulgare fiind foarte asemanatoare cu cea din Romania, cu mentiunea ca la noi reglementarile vizau intreprinderile considerate “mari”. Ungaria si Polonia, desi în maniere oarecum diferite au fost mult mai reticente în a impune aplicarea normelor IFRS, care reprezinta un referential contabil complex, greu de asimilat si de pus în practica într-un context continental –european, fiind puternic influentat de cultura contabila anglo-saxona si adecvat marilor intreprinderi care opereaza pe pietele financiare. Normalizatorii romani si cei bulgari nu si-au pus problema capacitatii de implementare a normelor IFRS si a costurilor induse de aplicarea acestora la nivelul agentilor economici.

Statele membre ale Uniunii Europene au procedat la implementarea Standardelor Internationale de Raportare Financiara, în conformitate cu prevederile Regulamentului (CE) nr.1606./2002. Astfel potrivit Regulamentului,tarile membre aplica IFRS pentru intocmirea situatiilor financiare consolidate.Unele tari au permis aplicarea IFRS si în situatiile financiare anuale ale anumitor tipuri de entitati, dar, majoritatea tarilor au optat pentru mentinerea Standardelor nationale de contabilitate pentru intocmirea de situatii financiare anuale ale caror informatii se utilizeaza pentru necesitati de impozitare si pentru distribuirea de dividende⁹.

Astfel decizia de a armoniza contabilitatea romaneasca cu standardele internationale de contabilitate, desi poate fi justificata prin obiectivul integrarii europene, ea a fost, de fapt, o adaptare la strategia de aderare la UE a unui process de implementare a normelor IAS/IFRS inceput anterior sub consilierea expertilor britanici si la presiunile organismelor financiare internationale (BM si FMI).

Modul cum au fost aplicate normele IAS/IFRS la o categorie larga de intreprinderi, strategie diferita de cea a UE, care limiteaza aplicarea obligatorie a normelor internationale doar la nivelul conturilor consolidate ale societatilor cotate, a expus societatile romanesti la eforturi mari cu implementarea. Aceasta situatie s-a creat deoarece factorii de normalizare din Romania au fost determinati sa ia astfel de decizii justificat de conditiile impuse prin acordurile de finantare externa.

⁸ http://www.dadalos-europe.org/rom/materialien/begriffe_f-h.htm.

⁹ Neculai Tabara, *Dimensiuni actuale în cercetarea contabila-suport de curs*, Iasi, 2008.

Si cum globalizarea reprezinta o realitate a lumii contemporane, ea insemnand mai mult decat simple relatii comerciale, în prezent cuvântul de ordine pentru majoritatea specialistilor contabili din toate tarile lumii este “internationalizarea”, într-o asemenea formula incat se poate vorbi, în pofida caracterului excesiv al formulei, despre o contabilitate internationala.¹⁰

Pe plan international se simte nevoia unei singure metodologii, pornind de la ideea ca informatia contabila trebuie sa aiba sens pentru toti sis a fie comparabila global.

Finalizarea procesului de convergenta contabila pe plan mondial va insemna intrarea în drepturi a unei contabilitati internationale, a unor principii, norme, concepte unice si unitare pentru toate tarile implicate.

Normalizarea contabila internationala este un proces evolutiv si dependent de fenomenele de mondializare a schimburilor economice între natiuni sau grupuri de tari. Acest proces prezinta insa anumite limite socio-culturale.

Insa, cu toate eforturile de normalizare contabila la nivel international, astazi nu exista reguli(norme) internationale de contabilitate. Asistam la o exportabilitate, directa si indirecta, a doctrinei contabile anglo-saxone la nivel mondial.

La noi reforma contabilitatii firmelor dupa anul 1990 a fost puternic conditionata extern si nu s-a inscris intotdeauna pe traiectoria strategiei aderarii în UE, desi nu au contravenit acesteia, a fost de fapt o adaptare la strategia de aderare la UE a unui process de implementare a normelor IAS/IFRS inceput anterior sub consilierea expertilor britanici si la presiunile organismelor financiare, internationale (Banca Mondiala si Fondul Monetar International).

Bibliografie:

1. Feleaga, Nicolae, *Sisteme contabile comparate. Contabilitatile anglo-saxone*, Editia a-II-a, Editura Economica, Bucuresti;
2. Gerard, Gilbert, *Harmonisation des norms comptables: mythes et realites*, Revue Francaise de Comptabilite nr. 251/1993;
3. Ionascu, Ion, *Epistemologia contabilitatii*, Bucuresti, Editura Economica, 1997;
4. Mazars, Robert, *De quelques effets pervers du plan comptable*, în *Reflexions sur la comptabilite*, Editions Economica, 1991;
5. Richard, Jacques, *L'avenir de la normalization comptable a la francais Cahier de Recherche, nr. 9201*, Universite Paris, Dauphene, 1991;
6. Richard, Jacques, *Faut-il abroger le Plan Comptable General*, Revue Francaise de comptabilite nr. 254/1994;
7. Tabara, Neculai, *Dimensiuni actuale în cercetarea contabila* - suport de curs, Iasi, 2008;
8. *** Planul contabil national numit si plan contabil general (PCG), sau plan contabil normalizat, este format dintr-un ansamblu de principii si reguli, dintr-o lista de conturi si recomandarile privind utilizarea lor, dintr-un vocabulary cat si metode si proceduri pentru organizarea contabilitatii. Planul de conturi este o lista metodica de conturi, componenta a Planului National Contabil;
9. *** http://www.dados-europe.org/rom/materialien/begriffe_f-h.htm.

Feleaga,¹⁰ Nicolae, *Sisteme contabile comparate. Contabilitatile anglo-saxone*, Editia a-II-a, Editura Economica ,Bucuresti, 1999, p. 15.