

Studiu de caz privind prezentarea situațiilor financiare în perioada comunistă și în prezent – partea I –

Ec. Sonia Elena POPESCU

Abstract

With corresponding theoretical concepts from both analysed periods (communist and present) as reference, this article will discuss the main differences between the communist period and the present in relation to the presentation of financial statements in Romania. We shall analyse the distinctions and similarities between the two periods, ultimately forming a conclusion encompassing the degree and direction in which this process has evolved in our country.

Key terms: communism, present, financial statements, balance sheet, profit and loss account

Termeni-cheie: comunism, prezent, situații financiare, bilanț, cont de profit și pierdere

Clasificare JEL: M41, P51

Din punctul de vedere al accesului la informații, România comunistă era caracterizată printr-o transparență redusă, inclusiv la nivelul situațiilor financiare ale întreprinderilor. Deși era obligatorie înștiințarea tuturor participanților la activitatea întreprinderii cu privire la performanța înregistrată, aceste date se țineau departe de publicul larg.

Așadar, bazele de comparație ale prezentului studiu vor fi, pentru perioada comunistă, un caz ipotetic furnizat de literatura de specialitate din acea perioadă, iar pentru prezent, un set real de situații financiare ale unei societăți cotate la bursă.

În ceea ce privește raționamentul general aplicat în procesul de întocmire a situațiilor financiare, perioadele sunt similare. În mare, conceptele de bază precum debitarea/creditarea conturilor sau egalitatea dintre activ și pasiv rămân constante. Bilanțurile contabile prezintă soldurile anului precedent, urmate de soldurile anului curent, pentru a conferi comparabilitate informațiilor raportate.

Pentru trecut vom studia prezentarea situațiilor financiare ale unei întreprinderi de stat ipotetice de la acea vreme, care avea ca obiect de activitate prestarea de servicii de canalizare și salubritate, precum și vânzarea de apă distilată. Exemplul este furnizat de manualul de contabilitate *Bilanțul contabil* întocmit în anul 1987 de autorii Iacob Petru Pântea, Ioan Căinap, Liviu Henegar și Ioan Popa.

Pentru prezent, entitatea testată este Lactag SA, care are ca principal obiect de activitate fabricarea produselor lactate și a brânzeturilor. Aceasta este deținută de doi acționari majoritari persoane fizice (amândoi având un procent de deținere de 49,0157%), procentele reziduale aparținând altor persoane fizice și juridice.

1. Bilanțul

1.1. „Imobilizări corporale” versus „Mijloace fixe”

Tabelul 1. Mijloacele fixe în trecut

- lei -

| ACTIV | Nr. rd. | Sold la: | |
|--|---------|------------------|---------------------|
| | | Începutul anului | Sfârșitul perioadei |
| A | B | 1 | 2 |
| A. MIJLOACE FIXE (VALOAREA RĂMASĂ NEAMORTIZATĂ 02 – 03) | 01 | 531.342 | 504.049 |
| Valoarea de inventar a mijloacelor fixe (ct. 100) | 02 | 840.201 | 842.728 |
| Uzura mijloacelor fixe (ct. 101) | 03 | 308.859 | 338.679 |

Sursa: Pântea et al., 1987.

Tabelul 2. Imobilizările corporale în prezent

- lei -

| Denumirea elementului | Nr. rd. | Sold la: | |
|--|---------|----------------------------------|----------------------------------|
| | | Începutul exercițiului financiar | Sfârșitul exercițiului financiar |
| A | B | 1 | 2 |
| II. IMOBILIZĂRI CORPORALE | | | |
| 1. Terenuri și construcții (ct. 211 + 212 – 2811 – 2812 – 2911 – 2912) | 08 | 15.575.912 | 14.727.055 |
| 2. Instalații tehnice și mașini (ct. 213 + 223 – 2813 – 2913) | 09 | 7.912.167 | 5.991.570 |
| 3. Alte instalații, utilaje și mobilier (ct. 214 + 224 – 2814 – 2914) | 10 | 352.199 | 229.461 |
| 4. Investiții imobiliare (ct. 215 – 2815 – 2915) | 11 | 0 | 0 |
| 5. Imobilizări corporale în curs de execuție (ct. 231 – 2931) | 12 | 0 | 0 |
| 6. Investiții imobiliare în curs de execuție (ct. 235 – 2935) | 13 | 0 | 0 |
| 7. Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (ct. 216 – 2816 – 2916) | 14 | 0 | 0 |
| 8. Active biologice productive (ct. 217 + 227 – 2817 – 2917) | 15 | 0 | 0 |
| 9. Avansuri (ct. 4093) | 16 | 378.769 | 378.769 |
| TOTAL (rd. 08 la 16) | 17 | 24.219.047 | 21.326.855 |

Sursa: <https://www.tradeville.eu/actiuni/actiuni-LACT/stiri-bvb-rasdaq-784688>

Cea mai evidentă diferență dintre cele două tipuri de prezentare a activelor fixe este gradul lor de detaliere. Acest contrast este rezultatul evoluției tehnologice în materie de automatizare a raportării contabile. În trecut, o mare pondere din activitatea de raportare era realizată manual, riscul erorii umane fiind ridicat. Astfel, bilanțul era prezentat cât mai sintetic pentru a diminua acest risc de alterare a sumelor înregistrate. În prezent, utilizarea softurilor profesionale permite o mai mare libertate de detaliere a posturilor bilanțiere.

În momentul actual, bilanțul prevede un număr mare de posturi care să reflecte în detaliu principalele categorii (terenuri, instalații, active biologice etc.), pe când formatul din trecut indică folosirea contului 100 „Mijloace fixe” pentru a reflecta valoarea cumulată a acestora. Consultând planul de conturi din acea perioadă, se observă categorisirea tipurilor de mijloace fixe prin utilizarea clasificărilor din metodologia aplicată în contabilitatea instituțiilor publice din prezent (de exemplu, 100.01.01 „Clădiri” sau 100.01.06 „Mijloace de transport”).

De remarcat este și faptul că planul de conturi din trecut nu prezenta un cont destinat terenurilor, acestea constituind „proprietatea întregului popor”. În acea perioadă, amortizarea (uzura) beneficia de un post individual în cadrul situațiilor financiare. În ceea ce privește deprecierea mijloacelor fixe, climatul economic al trecutului nu manifesta necesitatea unui astfel de procedeu. Circulația liberă a bunurilor era și este o caracteristică a economiilor liberale, astfel că în cadrul economiei dirijate nu se ținea cont de valoarea de piață a bunurilor. Din punctul de vedere al recunoașterii valorii mijloacelor fixe, regula generală era evaluarea în bilanț la preț de cost efectiv.

În ceea ce privește absența unei categorii de imobilizări necorporale în situațiile financiare din trecut, justificarea stă în politicile economice specifice regimului din acea perioadă. Nu se puneau problema unei capitalizări a cheltuielilor de constituire din moment ce întreprinderile și implicit costurile angajate de acestea se aflau, în definitiv, în sarcina statului. Cheltuielile de dezvoltare erau înregistrate drept cheltuieli ale perioadei, pe când în cazul societății Lactag SA notele explicative referitoare la imobilizările necorporale evidențiază necesitatea încadrării cheltuielilor efectuate cu promovarea brandului în această categorie, luând în considerare cuantumul și caracterul lor de a genera beneficii economice viitoare. Activele de natura proprietății intelectuale (de exemplu, brevete, licențe) sunt caracteristice prezentului, iar existența unui fond comercial presupune un mediu concurențial, absent în economia dirijată.

Se remarcă, în schimb, o formă incipientă a imobilizărilor financiare, dar reflectată în categoria „Alte active” sub denumirea de participății externe.

1.2. „Active circulante” versus „Mijloace circulante și alte active”

Tabelul 3. Mijloacele circulante în trecut

- lei -

| ACTIV | Nr. rd. | Sold la: | |
|--|---------|------------------|---------------------|
| | | Începutul anului | Sfârșitul perioadei |
| A | B | 1 | 2 |
| B. MIJLOACE CIRCULANTE ȘI ALTE ACTIVE (05 + 24) | 04 | 227.277 | 108.934 |
| Mijloace circulante (06 la 16 + 17 + 22 + 23) | 05 | 227.277 | 108.934 |
| Materiale (ct. 200 + 201 + 202 + 203 + 204 + 205 + din ct. 206 + 207 + 292 + 293 – 294 + 295 + 296) | 06 | 64.303 | 60.696 |

| ACTIV | Nr. rd. | Sold la: | |
|--|---------|------------------|---------------------|
| | | Începutul anului | Sfârșitul perioadei |
| A | B | 1 | 2 |
| Producție neterminată și semifabricate (ct. 500 + 510 + 512 + 222 ± 223 + din ct. 224) | 07 | 6.780 | 9.283 |
| Cheltuieli anticipate (ct. 530 + 531) | 08 | - | - |
| Produse finite (ct. 220 ± 221 + 224) | 09 | 6.912 | 8.318 |
| Mărfuri (ct. 230 + 231 + 234 + 236 – 239) | 10 | - | - |
| Ambalaje (ct. 250 – 251) | 11 | 1.585 | 3.600 |
| Animale (ct. 210 + 211 + 212 + din ct. 206) | 12 | - | - |

Sursa: Pântea *et al.*, 1987.

Tabelul 4. Activele circulante în prezent

- lei -

| Denumirea elementului | Nr. rd. | Sold la: | |
|---|---------|----------------------------------|----------------------------------|
| | | Începutul exercițiului financiar | Sfârșitul exercițiului financiar |
| A | B | 1 | 2 |
| B. ACTIVE CIRCULANTE | | | |
| I. STOCURI | | | |
| 1. Materii prime și materiale consumabile (ct. 301 + 302 + 303 +/- 308 + 321 + 322 + 323 + 328 + 351 + 358 + 381 +/- 388 – 391 – 392 – 3951 – 3958 – 398) | 26 | 1.162.292 | 1.422.840 |
| 2. Producția în curs de execuție (ct. 331 + 332 + 341 +/- 348 – 393 – 3941 – 3952) | 27 | 155.099 | 269.528 |
| 3. Produse finite și mărfuri (ct. 327 + 345 + 346 + 347 +/- 348 + 354 + 356 + 357 + 361 + 326 +/- 368 + 371 +/- 378 – 3945 – 3946 – 3947 – 3953 – 3954 – 3955 – 3956 – 3957 – 396 – 397 – din ct. 4428) | 28 | 493.958 | 763.713 |
| 4. Avansuri (ct. 4091) | 29 | 113.246 | 282.901 |
| TOTAL (rd. 26 la 29) | 30 | 1.924.595 | 2.738.982 |

Sursa: <https://www.tradeville.eu/actiuni/actiuni-LACT/stiri-bvb-rasdaq-784688>

După cum se poate observa, în ceea ce privește prezentarea activelor circulante, gradul de similaritate între trecut și prezent este ridicat. Posturile generice de materiale, producție în curs de execuție și cheltuieli în avans (denumite anterior cheltuieli anticipate) s-au păstrat de la o perioadă la alta. Totuși, structura actuală este mai concentrată: mărfurile și produsele finite sunt reprezentate cumulativ într-un singur post, spre deosebire de trecut, când produsele finite, mărfurile, animalele destinate vânzării și ambalajele erau toate reprezentate separat.

În ceea ce privește metodologia de recunoaștere a stocurilor, procedura din perioada comunistă prevedea evaluarea acestora la preț efectiv sau la preț de cost efectiv (care implica ajustarea cu cheltuielile de transport/aprovizionare, diferențele de preț și uzura obiectelor de inventar).

În cazul societății Lactag SA, notele explicative specifică faptul că stocurile au fost evaluate la minimul valorii dintre cost și valoarea realizabilă netă (calculată după formula Preț de vânzare – Costuri de finalizare – Cheltuieli de vânzare).

Așa cum se menționează în sursa de date pentru trecut, întreprinderea ipotetică presta servicii de canalizare și salubritate, vânzând, în paralel, și apă distilată. Prin comparație, societatea Lactag SA comercializează produse alimentare, constituind provizioane pentru stocurile cu mișcare lentă.

1.3. „Creanțe” versus „Decontări”

Tabelul 5. Decontările în trecut

- lei -

| ACTIV | Nr. rd. | Sold la: | |
|---|---------|------------------|---------------------|
| | | Începutul anului | Sfârșitul perioadei |
| A | B | 1 | 2 |
| Creanțe (18 la 21) | 17 | 120 | 198 |
| Clienți (ct. 400 + 401 + 452) | 18 | - | - |
| Debitori interni (din ct. 498) | 19 | 120 | 198 |
| Debitori externi (din ct. 498 + 455) | 20 | - | - |
| Alte creanțe (ct. 407 + 411 + 413 + 414 + 490) | 21 | - | - |
| Decontări cu bugetul statului (din ct. 430) | 22 | - | 178 |
| Alte decontări (ct. 431 + 432 + 433 + 436 + 440 + 441 + 442 + 444 + 450 + 451 + 492 + 493 + 494 + 495 + 497) | 23 | 1.542 | 3.045 |

Sursa: Pântea *et al.*, 1987.

Tabelul 6. Creanțele în prezent

- lei -

| Denumirea elementului | Nr. rd. | Sold la: | |
|---|---------|----------------------------------|----------------------------------|
| | | Începutul exercițiului financiar | Sfârșitul exercițiului financiar |
| A | B | 1 | 2 |
| II. CREANȚE (Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element) | 31 | 1.745.136 | 1.914.477 |
| 1. Creanțe comerciale (ct. 2675 + 2676 + 2678 + 2679 – 2966 – 2968 + 4092 + 411 + 413 + 418 – 491) | 32 | 0 | 0 |

| Denumirea elementului | Nr. rd. | Sold la: | |
|---|---------|----------------------------------|----------------------------------|
| | | Începutul exercițiului financiar | Sfârșitul exercițiului financiar |
| A | B | 1 | 2 |
| 2. Sume de încasat de la entitățile afiliate (ct. 451 – 495) | 33 | 0 | 0 |
| 4. Alte creanțe (ct. 425 + 4282 + 431 + 437 + 4382 + 441 + 4424 + din ct. 4428 + 444 + 445 + 446 + 447 + 4482 + 4582 + 4662 + 461 + 473 – 496 + 5187) | 34 | 264.672 | 323.304 |
| 5. Capital subscris și nevărsat (ct. 456 – 495) | 35 | 0 | 0 |

Sursa: <https://www.tradeville.eu/actiuni/actiuni-LACT/stiri-bvb-rasdaq-784688>

În cazul creanțelor se remarcă o serie de diferențe nu atât la nivelul structurii în bilanț, cât în ceea ce privește elementele pe care este pus accentul. Acest lucru este explicabil luând în considerare mediul economic din cele două perioade.

Primul aspect demn de menționat este metoda de recunoaștere a creanțelor existente. În metodologia comunistă, acestea erau înregistrate în bilanț ca atare, la valoarea la care au fost constituite. Partenerii economici nu erau priviți din perspectiva lor de buni platnici la nivelul întreprinderii, această sarcină revenindu-i statului, care evalua încadrarea tuturor întreprinderilor în parametrii stabiliți. Prin urmare, creanțele nu treceau prin procese de ajustare. De asemenea, prin reprezentarea într-un post separat a decontărilor în relația cu statul este reflectată importanța sa în gestionarea operațiunilor realizate de întreprinderi și între acestea.

În contrast cu cele menționate anterior, societatea Lactag SA, deși ca regulă generală recunoaște creanțele la valorile facturate, procedează la ajustarea pentru depreciere a celor evaluate ca fiind incerte sau în litigiu. Acesta este un procedeu firesc și necesar, luând în considerare că libertatea de acțiune a partenerilor economici potențează apariția unor evenimente neprevăzute (ca rezultat al anumitor decizii, de exemplu), care pot conduce la incapacitatea lor de a-și executa obligațiile față de terți.

Se remarcă, de asemenea, la nivelul postului „Alte creanțe”, decontările în materie de TVA (care a fost implementată abia în anul 1993) și, desigur, un post destinat capitalului subscris și nevărsat.

De observat este și faptul că actualele cheltuieli în avans erau reprezentate în trecut tot la nivelul creanțelor, sub denumirea de cheltuieli anticipate.

1.4. „Investiții pe termen scurt” versus „Mijloace și cheltuieli pentru investiții”

Tabelul 7. Mijloacele pentru investiții în trecut

- lei -

| ACTIV | Nr. rd. | Sold la: | |
|---|---------|------------------|---------------------|
| | | Începutul anului | Sfârșitul perioadei |
| A | B | 1 | 2 |
| C. MIJLOACE ȘI CHELTUIELI PENTRU INVESTIȚII (32 la 38) | 31 | 14.481 | 59.224 |
| Investiții în curs (ct. 915) | 32 | 6.345 | 6.544 |

| ACTIV | Nr. rd. | Sold la: | |
|---|---------|------------------|---------------------|
| | | Începutul anului | Sfârșitul perioadei |
| A | B | 1 | 2 |
| Investiții puse în funcțiune (ct. 918) | 33 | - | - |
| Utilaje și materiale pentru investiții (ct. 910 + 913) | 34 | 4.412 | 4.423 |
| Disponibil pentru investiții (ct. 900 + 901 + 902 + 903 + 904) | 35 | 3.548 | 48.250 |
| Debitori pentru investiții (ct. 920) | 36 | - | 7 |
| Sume avansate pentru finanțarea investițiilor la întreprinderi noi și dezvoltări importante (ct. 924) | 37 | - | - |
| Alte mijloace pentru investiții (ct. 914 + 917 + 923 + 925 + 926) | 38 | 176 | - |

Sursa: Pântea *et al.*, 1987.

Tabelul 8. Investițiile pe termen scurt în prezent

- lei -

| Denumirea elementului | Nr. rd. | Sold la: | |
|--|---------|----------------------------------|----------------------------------|
| | | Începutul exercițiului financiar | Sfârșitul exercițiului financiar |
| A | B | 1 | 2 |
| III. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT | | | |
| 1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (ct. 501 – 591) | 37 | 0 | 0 |
| 2. Alte investiții pe termen scurt (ct. 505 + 506 + 507 + din ct. 508 – 595 – 596 – 598 + 5113 + 5114) | 38 | 0 | 0 |
| TOTAL (rd. 37 + 38) | 39 | 0 | 0 |

Sursa: <https://www.tradeville.eu/actiuni/actiuni-LACT/stiri-bvb-rasdaq-784688>

Deși ambele categorii bilanțiere fac referire la reflectarea conturilor de investiții, ele au o semnificație diferită. În trecut, această grupă concentra lucrările de investiții în curs de execuție și pe cele puse în funcțiune, alături de materialele, utilajele și mijloacele bănești destinate investițiilor respective. Deci remarcăm că ele au semnificația unui ansamblu fizic de elemente, fie produse în regie proprie, fie care necesită montaj, ce are ca scop sporirea performanței activității economice întreprinse.

În ceea ce privește actualitatea, investițiile (pe termen scurt) constituie un exponent al economiei libere. Acestea se referă la valorile mobiliare deținute de societate (de exemplu, acțiuni, obligațiuni), care îi conferă acestora drepturi patrimoniale asupra emitentului respectivelor valori.

Deși societatea analizată, Lactag SA, nu a înregistrat astfel de investiții în perioada de raportare, regulile generale de recunoaștere a investițiilor pe termen scurt în situațiile financiare se prezintă astfel:

- ✓ La momentul intrării, acestea sunt evaluate la costul de achiziție sau conform prevederilor contractuale.
- ✓ La data bilanțului, titlurile admise la tranzacționare pe piața reglementată sunt evaluate la valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare, diferențele rezultate înregistrându-se pe seama veniturilor/cheltuielilor, după caz.
- ✓ Titlurile netranzacționate sunt evaluate la costul istoric, din care se scad ajustările pentru pierderea de valoare.
- ✓ În ceea ce privește titlurile deținute cu scopul revânzării, ajustările pentru pierderea de valoare se înregistrează pe seama cheltuielilor.

Scopul acestei paralele, deși realizată pe baza a două grupe bilanțiere ce fac referire la elemente similare ca denumire, dar diferite ca însemnătate, este de a reliefa evoluția prezentării situațiilor financiare în România de la o perioadă la alta. În urma căderii regimului comunist, utilizatorii situațiilor financiare s-au diversificat. Astfel, investitorii au început să urmărească anumite aspecte referitoare la potențialele întreprinderi în care să injecteze capital. Simpla posibilitate a firmelor de a deține titluri mobiliare la alte societăți a impus reflectarea acestora în contabilitate, astfel încât să fie ușor de urmărit controlul pe care îl dețin asupra altor entități.

Va urma...

Bibliografie

1. Diaconu, P., Coman, N., Gorgan, C., Gorgan, V. (2009), *Evoluția conceptelor din contabilitatea financiară. Auditorul și problema continuității activității în perioada crizei economice*, Audit Financiar, nr. 7, pp. 29-34 și 37-38.
2. Dobroțeanu, L. (2005), *Geneză și viitor în contabilitate*, Editura Economică, București.
3. Donoica, Șt. (1984), *Contabilitate generală*, Editura Scrisul Românesc, Craiova.
4. Ionașcu, M., Ionașcu, I., Săcărin, M., Minu, M. (2014), *IFRS Adoption in Developing Countries: The Case of Romania*, Accounting and Management Information Systems, vol. 13, nr. 2, pp. 311-350.
5. Pântea, I.P., Căinap, I., Henegar, L., Popa, I. (1987), *Bilanțul contabil*, Editura Dacia, Cluj-Napoca.
6. *Ghid privind aplicarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare*, disponibil la <http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/reglementari/contabile/GHIDVAR11aprilie.pdf>.
7. Raport anual 2018 al Lactag SA, disponibil la <https://www.tradeville.eu/actiuni/actiuni-LACT/stiri-bvb-rasdaq-784688>.