

Studiu de caz privind prezentarea situațiilor financiare în perioada comunistă și în prezent – partea a II-a –

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

To cite this article: Sonia Elena Popescu, *Studiu de caz privind prezentarea situațiilor financiare în perioada comunistă și în prezent (II)*, *CECCAR Business Review*, N° 2/2020, pp. 3-9, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.02.01>

1.5. „Capitaluri proprii și datorii” versus „Pasiv”

Pentru studierea capitalurilor proprii și a datoriilor din prezent în raport cu pasivul din trecut nu se pot oglindi posturile similar comparației activelor, întrucât acestea prezintă diferențe structurale semnificative.

În trecut, formatul orizontal de bilanț utilizat prezenta o simetrie structurală între activ și pasiv. Astfel, fiecărei grupe de activ îi corespundea una din pasiv, reflectând cu un grad ridicat de precizie sursele de finanțare pentru fiecare categorie de activ (de exemplu, Grupa A Activ: „Mijloace fixe” – Grupa A Pasiv: „Surse pentru mijloace fixe”).

În prezent, structura bilanțului are la bază o serie mai complexă de criterii:

- ✓ Elementele de activ sunt grupate în funcție de lichiditatea lor (capacitatea de a fi convertite în bani).
- ✓ Elementele de capitaluri proprii și datorii sunt grupate în funcție de exigibilitatea acestora (perioada de timp în care o datorie devine scadentă).

Prin urmare, pentru această comparație vom proceda la analiza elementelor comparabile din cele două perioade, pentru a observa diferențe sau asemănări în recunoașterea lor.

■ Datorii

După cum am menționat anterior, în evidențele întreprinderii comuniste, datoriile erau clasificate în funcție de activul corespondent finanțat de datoria respectivă. Așadar, la nivelul bilanțului nu era reflectată în detaliu exigibilitatea datoriilor entității față de terți sau subunități.

În plus, dat fiind faptul că întreprinderea studiată era una de stat, asemănător metodelor folosite astăzi în contabilitatea publică, existau o serie de fonduri destinate finanțării activelor deținute (de exemplu, Fondul mijloacelor circulante, Fondul mijloacelor fixe).

Atât mijloacele fixe, cât și cele circulante (și alte active) aveau asigurate „fonduri împrumutate”. Acestea includeau împrumuturile bancare pe termen mijlociu/lung și pe termen scurt, alături de împrumuturile nerambursate la termen, împrumuturile restante (rămase fără garanție). Creditorii aveau în bilanț două posturi distincte – interni și externi.

O altă formă de finanțare a mijloacelor circulante era prin „fonduri atrase”, care cuprindeau datoriile către furnizori, personal, bugetul statului și asigurările sociale. Furnizorii erau împărțiți similar creditorilor: în interni și externi – câte un post separat în bilanț pentru fiecare.

Un alt aspect demn de remarcat este postul destinat rezervelor pentru cheltuieli preliminate, în categoria cărora intrau elemente precum rezervele pentru indemnizații de concediu și cele pentru ore suplimentare. Observăm și la acea vreme necesitatea de a reflecta în contabilitate obligațiile potențiale.

În ceea ce privește actualitatea, societatea Lactag SA specifică în notele sale explicative regula recunoașterii datoriilor comerciale la valoarea nominală, ce aproximează valoarea justă a sumelor care urmează să fie plătite pentru bunurile/serviciile primite. Spre deosebire de perioada comunistă, remarcăm o nouă categorie de creditori: posesorii de obligațiuni emise de societate și entitățile afiliate.

Față de perioada de dinainte de 1989, în prezent se acordă o importanță sporită obligațiilor potențiale ale societății, bilanțul prezentând o categorie separată destinată provizioanelor. Deși Lactag SA nu a constituit provizioane în perioada analizată, ea prevede în notele sale regula recunoașterii acestora: în momentul în care societatea are o obligație legală sau implicită care atrage ieșirea de beneficii economice și a cărei valoare poate fi estimată credibil.

■ „Capital și rezerve” versus „Vărsăminte, pierderi, beneficii”

Din considerente structurale, pentru a putea realiza o analiză concludentă a celor două perioade, actuala categorie de capital și rezerve trebuie comparată atât cu Grupa D a activului – „Vărsăminte, prelevări și pierderi”, cât și cu Grupa D a pasivului – „Beneficii”.

Principala diferență dintre cele două moduri de prezentare a situațiilor financiare o constituie reflectarea individuală a capitalului și rezervelor în prezent, față de modalitatea duală de reprezentare a elementelor în perioada comunistă. În trecut, pierderile erau încadrate în categoria activelor, în timp ce beneficiile erau element de pasiv. Explicația acestui mod de reprezentare constă în principiul de reflectare în oglindă a elementelor.

Tabelul 9. Pierderile și beneficiile în trecut

ACTIV	Nr. rd.	PASIV	Nr. rd.
A	B	A	B
D. VĂRSĂMINTE, PRELEVĂRI ȘI PIERDERI (40 la 44)	39	D. BENEFICII (103 la 106)	102
Vărsăminte și prelevări din beneficii (ct. 751)	40	Beneficii (ct. 750)	103
Pierderi din anul curent (ct. 750)	41	Credite pentru pierderi din anul curent (din ct. 800 + 802)	104
Pierderi neacoperite din anii precedenți (din ct. 750)	42	Credite pentru pierderi din anii precedenți (ct. 800)	105
Pierderi din calamități din anul curent neacoperite (din ct. 752)	43	Credite pentru pierderi din calamități (din ct. 800)	106
Pierderi din calamități din anii precedenți neacoperite (din ct. 752)	44		

Sursa: Pântea et al., 1987.

Dacă rezultatul financiar obținut în perioada de raportare de întreprinderea socialistă era benefic, acesta se recunoștea de partea pasivului, în postul „Beneficii”, prin contul 750 „Beneficii și pierderi”. Ulterior se proceda la repartizarea beneficiilor înregistrate către destinații precum organul ierarhic superior, Fondul de dezvoltare economică, Fondul mijloacelor circulante etc. Beneficiarul performanțelor întreprinderii era statul, care impunea repartizarea profitului către diversele destinații în cuantumul decis de organele superioare, astfel încât să se atingă obiectivul economic primar: încadrarea în parametrii planificați.

În cazul în care întreprinderea înregistra la nivelul perioadei de raportare o pierdere, ea se recunoștea de partea activului, în postul „Pierderi din anul curent”, prin același cont – 750. În această ipoteză, întreprinderii îi erau acordate credite pentru pierderi din anul curent, statul gestionând acoperirea excedentului de cheltuieli față de venituri în așa fel încât activitatea ei să poată continua în parametri cât mai normali.

În prezent, în spiritul economiilor liberale, profitul sau pierderea societății este asumat(ă) de deținătorul/deținătorii acesteia. Astfel, acționarii sunt răspunzători de drept în ceea ce privește gradul de performanță înregistrat de entitate. Ei investesc în firmă prin subscrierea de capital/achiziția unei părți din capitalul existent al acesteia (în cazul cumpărării de acțiuni), urmând să beneficieze de avantajele economice dobândite din desfășurarea activității, asumându-și în același timp și obligațiile ce survin din calitatea de proprietar asupra unei părți din capitalul companiei.

Societatea Lactag SA a înregistrat în anul de raportare o pierdere, alături de o pierdere reportată din perioada precedentă. Această situație de dificultate a firmei a generat o valoare negativă a capitalurilor proprii totale.

Tabelul 10. Profitul/pierderea în prezent

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold la:		
		Începutul exercițiului financiar	Sfârșitul exercițiului financiar	
A	B	1	2	
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117)	Sold C	95	0	0
	Sold D	96	36.407.338	49.616.467
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR (ct. 121)	Sold C	97	0	0
	Sold D	98	13.314.765	4.495.517
Repartizarea profitului (ct. 129)		99	0	0

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

O altă caracteristică specifică regulilor de prezentare a situațiilor financiare actuale este reprezentată de rezerve. Obligatorii prin lege, acestea sunt constituite după regula generală de a depune într-un fond minimul dintre 20% din capitalul social vărsat și 5% din profitul contabil obținut. În ceea ce privește rezervele statutare, ele sunt calculate pe baza regulilor stipulate în actul constitutiv al societății. Scopul acestor rezerve este, în primul rând, unul de precauție. În situația în care entitatea înregistrează pierdere, ea poate fi acoperită din resursele proprii păstrate.

În cazul companiei Lactag SA, pierderea înregistrată este mare și cu mult excedentară rezervelor constituite.

Tabelul 11. Rezervele în prezent

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold la:	
		Începutul exercițiului financiar	Sfârșitul exercițiului financiar
A	B	1	2
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	87	1.132.887	798.343
IV. REZERVE			
1. Rezerve legale (ct. 1061)	88	283.473	283.473
2. Rezerve statutare sau contractuale (ct. 1063)	89	13.074	13.074
3. Alte rezerve (ct. 1068)	90	114.831	283.107
TOTAL (rd. 88 la 90)	91	411.378	579.654

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

Se remarcă, de asemenea, postul destinat rezervelor din reevaluare. În contrast cu mediul economic din trecut, în prezent, conceptul de valoare nu poate fi privit ca fiind doar intrinsec. Valoarea este puternic influențată și de factori externi, fiind necesară existența unor valori de piață ale bunurilor societății. Astfel este asigurată prezentarea unei imagini fidele, aceasta presupunând ca activele sale să fie evaluate în funcție de dinamica pieței.

2. „Contul de profit și pierdere” versus „Execuția bugetului de venituri și cheltuieli”

Cele două au aceeași finalitate: reflectarea situației veniturilor și cheltuielilor înregistrate în decursul exercițiului financiar, calculând prin intermediul lor rezultatul obținut de entitate în perioada de raportare.

Primul aspect care trebuie remarcat este abordarea la nivel de comparabilitate. În prezent, contul de profit și pierdere prezintă în structura sa soldurile anului precedent, urmate de soldurile anului curent. În schimb, în perioada comunistă, documentul avea mai degrabă un rol de evaluare a încadrării întreprinderii în planurile financiare impuse: prima coloană de valori a formularului de execuție a bugetului de venituri și cheltuieli prevedea planul care trebuie atins sau depășit, în timp ce a doua coloană reflecta rezultatele factice.

2.1. Venituri

Tabelul 12. Veniturile în trecut

- lei -

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Plan	Realizat
A	B	1	2
Venituri din activitatea de bază (rd. 51 + 56 + 60 + 62 + 66 + 73 + 81 + 84 + 92)	01	1.051.000	1.081.466
Venituri din alte activități	02	-	345
Diferențe de preț și tarif	03	-	-

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Plan	Realizat
A	B	1	2
din care: – din prețurile diferențiate la export	04	-	-
Alte beneficii	05	-	17.807
TOTAL VENITURI (rd. 01 + 02 + 03 + 05)	06	1.051.000	1.099.618

Sursa: Pântea *et al.*, 1987.

Tabelul 13. Veniturile în prezent

- lei -

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Exercițiul financiar	
		Precedent	Curent
A	B	1	2
1. Cifra de afaceri netă (rd. 02 + 03 – 04 + 05 + 06)	01	36.947.579	57.973.781
Producția vândută (ct. 701 + 702 + 703 + 704 + 705 + 706 + 708)	02	24.574.178	45.242.963
Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)	03	13.784.011	14.640.549
Reduceri comerciale acordate (ct. 709)	04	1.410.610	1.909.731
Venituri din dobânzi înregistrate de entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing (ct. 766)	05	0	0
Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct. 7411)	06	0	0

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

La nivelul întreprinderii socialiste, veniturile din activitatea de bază erau reprezentate ca atare: sintetic în prima parte a formularului și detaliat spre sfârșitul acestuia. Cerințele economice ale prezentului au impus ca modalitatea de calculație a veniturilor realizate din activitatea de bază (vânzarea de produse și prestarea de servicii) să țină seama de o serie de factori. Astfel, noțiunea de *cifră de afaceri* îndeplinește acest rol, ea reflectând veniturile obținute după scăderea reducerilor comerciale acordate și a TVA, alături de alte impozite aferente acesteia.

În ansamblul său, formularul privind execuția bugetului de venituri și cheltuieli este caracterizat printr-un grad mai mare de detaliere în ceea ce privește veniturile din exploatare decât prezentul cont de profit și pierdere. La acea vreme, activitatea de bază a întreprinderii primea o atenție deosebită, având în vedere interesul statului de a maximiza rezultatele, în special prin exportul producției obținute, cursul valutei fiind controlat exclusiv de stat.

Mentalitatea economică actuală recunoaște capacitatea entității de a realiza venituri semnificative și prin alte mijloace decât simpla activitate de producție/prestare de servicii. Acest aspect este relevat și de structura prezentă a contului de profit și pierdere: veniturile sunt defalcate în două categorii principale – din exploatare și financiare.

În prezent, societățile pot încasa dividende aferente acțiunilor deținute la alte entități și dobânzi din împrumuturi acordate sau obligațiuni. Mijloacele de realizare a veniturilor sunt diverse, iar companiile își pot modela abordarea după strategiile și necesitățile proprii.

2.2. Cheltuieli

În trecut, structura formularului la nivel de cheltuieli viza două dimensiuni: cheltuielile privind activitatea de bază și cele totale din activitatea economică. Ambele categorii erau împărțite în cheltuieli materiale (cu materiile prime, combustibilul, energia etc.) și cheltuieli cu munca vie. Un aspect demn de remarcat referitor la cele din urmă este postul „Retribuțiile personalului muncitor”. Acesta reflecta remunerația personalului implicat în activitatea economică. Terminologia utilizată relevă mentalitatea regimului de la acea vreme, termenul *salariu* fiind considerat specific capitalismului, asemenea noțiunii de *angajat*. Plata retribuțiilor se realiza bilunar, prin procedeele de avans și lichidare.

După prezentarea tuturor categoriilor de cheltuieli aferente activității de bază erau consemnate cheltuielile totale din activitatea economică. Acestea le reuniau atât pe cele de bază, prezentate anterior, cât și cele generate de alte activități, toate defalcate după modelul menționat.

Urma, firește, calculul rezultatului obținut, care era determinat prin același procedeu ca în prezent.

În ceea ce privește reflectarea cheltuielilor în momentul actual și implicit la nivelul societății Lactag SA, acestea sunt consemnate simetric veniturilor: sunt împărțite în cheltuieli de exploatare și cheltuieli financiare. Se remarcă existența unui post destinat ajustărilor de valoare privind imobilizările și investițiile financiare. Pe o piață liberă, titlurile deținute de o societate au o valoare volatilă, care depinde de capacitatea acestora de a genera venituri și de nivelul general al cererii pentru titlurile respective.

În anul 2018, cheltuielile angajate de societatea Lactag SA au fost excedentare veniturilor înregistrate, cu un rezultat negativ, similar perioadei anterioare. Spre deosebire de procedurile aplicate în trecut, aceste pierderi sunt suportate integral de companie, statul având un grad de implicare mult mai redus decât în acea perioadă.

Concluzii

Metodele de prezentare a situațiilor financiare sunt date de climatul politico-economic existent în fiecare perioadă. Deși raționamentul contabil s-a conservat în multe privințe odată cu trecerea timpului, informațiile extrase și considerate relevante în cadrul situațiilor financiare sunt diferite.

Globalizarea și liberalismul sunt doi factori deosebit de importanți atunci când ne referim la modul de prezentare a situațiilor financiare din țara noastră. Acum, capitalurile și informațiile circulă liber și, în mod firesc, există nevoia aplicării de practici care să reflecte această deschidere spre exterior.

Piatra de temelie a evoluției modului de prezentare a situațiilor financiare este proprietatea privată. Deși în aparență un concept simplu, aceasta vine cu implicații din ce în ce mai variate și complexe, mai ales în domeniul contabilității. Autonomia societății presupune și conștientizarea riscului în toate formele sale. Piața este dinamică, partenerii economici au diverse particularități, iar aceste fenomene impun un anumit grad de prudență. Pentru a atenua riscurile potențiale, societățile constituie provizioane și rezerve.

Evoluția formatului bilanțului relevă diferența dintre regimul din trecut și cel din prezent. Inițial axat pe modelul „Activ – Sursă de finanțare a activului”, acesta era necesar la vremea respectivă întrucât destinația fondurilor de stat trebuia să fie una exactă. În prezent, însă, este nevoie de conturarea unei imagini moderne și veridice cu privire la poziția financiară a societății. În acest sens s-a procedat la abordarea pe baza lichidității, respectiv a exigibilității.

De asemenea, prin analiza efectuată am constatat că rolurile asumate de entitate au un impact semnificativ asupra prezentării situațiilor financiare. În trecut, situația firmei era privită aproape exclusiv prin prisma activității de bază, activitățile auxiliare fiind înregistrate într-o manieră mai simplistă. În prezent, o societate își poate însuși multiple roluri în raport cu mediul extern: de furnizor, de finanțator și chiar de investitor. Prin urmare, situațiile financiare actuale prevăd defalcarea acestor activități și monitorizarea fluxurilor de trezorerie generate de fiecare în parte.

În ceea ce privește viitorul contabilității și al activității de prezentare a situațiilor financiare, suntem de părere că principalele aspecte de luat în considerare sunt economia mondială, care își amplifică influența într-un ritm accelerat, și progresul tehnic.

Dorința de uniformizare la nivel global a manierei de prezentare a situațiilor financiare este una justificată și își are originea în intensificarea fenomenului de globalizare. Totuși, după cum au dovedit lecțiile istoriei, preluarea „ca dat” a practicilor contabile externe, deși performante în zonele unde se aplică, nu poate asigura un sistem eficient. România respectă prevederile Comisiei Europene privind prezentarea situațiilor financiare conform IFRS de către societățile cotate, acționând în direcția integrării în economia globală.

Progresul tehnic influențează și va continua să influențeze modul de întocmire și prezentare a situațiilor financiare. Contabilul devine mai degrabă un consultant și renunță treptat la caracterul manual al înregistrărilor contabile și al lucrărilor premergătoare întocmirii raportărilor financiare.

Adesea se vehiculează în prezent concepția conform căreia profesia contabilă va dispărea pe măsura evoluției tehnologice. Totuși, există un factor care rămâne constant: necesitatea unui expert, a cărui importanță nu rezidă în realizarea de operațiuni mecanice, ci în capacitatea de a interpreta rezultate și de a propune soluții care au ca finalitate eficientizarea activității societății.

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>.