

CILEA

Le 9e Séminaire International

Bucarest, ROUMANIE, 4-5 Novembre 2003

LE RAISONNEMENT PROFESSIONNEL - DES PROCEDURES AUX PRINCIPES

Prof. Dr. Adriana DUTESCU

Depuis toujours, les procédures qui découlent des postulats de la comptabilité (la partie double, la délimitation de l'activité, la quantification monétaire etc.) ont été exercées en respectant les règles, c'est-à-dire les normes spécifiques.¹

La réforme du système comptable roumain, commencée dès 1994 et le besoin de convergence de celle-ci avec les Normes Internationales de Rapport Financier (IFRS), tout comme les Directives européennes, ont fait possible l'amplification et la responsabilité de l'application du raisonnement professionnel dans l'élaboration des informations financières d'intérêts publique. Ainsi, on a réalisé le passage entre les règles hermétiques de compréhension des événements et des phénomènes économiques et le fondement axiomatique des principes comptables.

Le raisonnement professionnel, compris comme un summum d'aptitudes des membres de la profession comptable de choisir ou d'agrèer sur une direction de conduite acceptable, conformes aux réglementations – normes professionnelles qui existent déjà, est pourtant limité par :

- a) les alternative offertes par les Normes Internationales de Rapport Financier ou par les réglementations locales ;

¹ Manolescu Gh. « Le réseau des principes comptables », le revue Finances publiques et comptabilité No 9/2003, page 24

CILEA

Le 9e Séminaire International

Bucarest, ROUMANIE, 4-5 Novembre 2003

- b) les obligations qui dérivent du respect du code éthique de la profession comptable.

Pour la plupart des cas rencontrés, le raisonnement professionnel comptable a été sollicité à se prononcer soit pour un traitement de base (à savoir l'évaluation au coût historique) ou un traitement alternatif (l'évaluation à la valeur juste) ou, très rarement, à élaborer une autre alternative de traitement comptable d'un phénomène /processus économique, si celui-ci pourrait créer une représentation plus réaliste et pertinente de la réalité.

Pendant l'exercice du raisonnement professionnel on constate quand même plusieurs désaccords entre principes, d'une part - par exemple, la prévalence de l'économique sur le juridique - et les exigences de certaines Normes de Rapport Financier (par exemple, l'existence de certains contrats conclus comme condition de la reconnaissance des instruments financiers, à base desquels l'entité économique reconnaît tous les droits et les obligations contractuelles. Mais il y a aussi des situations où les obligations assommées ou l'apparition d'un droit ne sont pas comprises dans un contrat signé et, par conséquent, elles ne peuvent pas produire des effets dans la comptabilité). De plus, il y a des divergences entre les principes comptables et les réglementations en vigueur.

A. Divergences entre les principes comptables et les exigences de certaines Normes Internationales de Rapport Financier

La reconnaissance d'un actif dans le bilan au moment où l'entreprise peut réaliser des bénéfices économiques futures constitue la caractéristique principale dont on doit tenir compte lors qu'on fait l'enregistrement d'un actif (voir le Cadre Général IAS).

CILEA

Le 9^e Séminaire International

Bucarest, ROUMANIE, 4-5 Novembre 2003

La crédibilité de l'information comptable s'appuie sur la présentation du fond de la question analysée, à savoir de la réalité économique et pas sur son « enrégimentement » juridique.

En conséquence, le fond des événements et des transactions présentés par l'information comptable n'est pas toujours conforme à ce qu'impose la forme juridique de manifestation de la relation entre les partenaires d'affaires, car il y a de tels actifs qui se trouvent en propriété compète de l'entreprise ou seulement en utilisation de celle-ci.

Le droit de propriété (la possession, l'usage et la liberté de disposition /vente) n'est pas essentiel pour la détermination de la reconnaissance d'un actif, bien que, par exemple, une propriété immobilière détenue en base d'un contrat de leasing soit reconnue aussi comme un actif au cas où l'entreprise contrôle les bénéfices offerts par la propriété respective. D'ailleurs, bien que la capacité d'une entreprise de contrôler les bénéfices soit d'habitude le résultat du droit légal de propriété, un bien peut être reconnu comme actif même en absence de l'existence de ce contrôle légal (voir le Cadre Général, paragr. 57).

Comme suite, le principe de la priorité de l'économique sur le juridique détermine la nécessité que l'information comptable puisse surprendre premièrement la représentation de la réalité économique et pas les effets de la représentation juridique.

IAS 17 « Leasing » caractérise le contrat de leasing, défini comme la cession vers le locataire, pour une période convenue de temps et considère que seulement le leasing financier transfère aussi le droit de propriété (la caractéristique finale de ce contrat, le droit de disposition –vente – location - annulation) et le leasing opérationnel est défini comme étant celui qui ne fait pas partie de la catégorie du leasing financier (voir IAS 17, paragr. 3).

CILEA

Le 9e Séminaire International

Bucarest, ROUMANIE, 4-5 Novembre 2003

De plus, dans les situations financières des locataires on reconnaît les opérations de leasing financier comme étant génératrices d'actifs et de dettes de bilan (IAS , paragr. 12). En échange, le leasing opérationnel n'a pas les mêmes effets (IAS 17, paragr. 25).

Il faut mentionner que dans la définition du leasing on a inclus aussi des contrats de location d'un bien qui contient une clause qui offre au locataire l'option de devenir le propriétaire du bien à l'accomplissement de certaines conditions convenues, ces contrats étant nommés « des contrats de location avec une option d'achat » (IAS 17, paragr. 4).

Il en résulte que le bien loué ; qui se trouve en possession et usage du locataire *peut* devenir la propriété de celui-ci *si* les conditions contractuelles convenues sont respectées, le bien loué accomplit toutes les conditions de reconnaissance d'un actif du locateur, car (voir IAS 1, paragr. 49) :

- a) il représente une ressource contrôlée par le locataire comme résultat de certains événements passés (le contrat de leasing) ;
- b) par l'utilisation on s'attend que ce bien génère des bénéfices économiques futurs.

Des définitions du leasing on comprend que sans tenir compte de la forme contractuelle (leasing financier, opérationnel, location classique), le bien cédé au locataire n'a plus, pour le locateur, que les caractéristiques partiales du droit de propriété, l'utilisation étant cédée au partenaire du contrat. D'ailleurs, bien que le leasing financier transfère au locataire les risques et les avantages afférents au droit de propriété sur le bien, le titre de propriété peut être ou non transféré à la fin (IAS 17, paragr. 3).

CILEA

Le 9e Séminaire International

Bucarest, ROUMANIE, 4-5 Novembre 2003

Par conséquent, on considère que le leasing opérationnel aussi, tout comme les contrats de location avec option d'achat devraient être similaires comme effet au leasing financier.

Il s'agit, ainsi, d'un conflit évident entre les prévisions de l'IAS 17 « Leasing » en ce qui concerne le traitement applicable aux contrats de leasing opérationnel et le principe de la prévalence de l'économique sur le juridique, surtout que « si les transactions associées au contrat de leasing ne sont pas reflétées dans le bilan du locataire, les ressources économiques et le niveau des obligations d'une entreprise sont sous-évalués ; en dénaturant ainsi les indicateurs financiers (IAS 17, paragr. 14).

En guise de conclusion, on apprécie comme nécessaire de revenir sur les exigences et les recommandations actuelles de l'IAS 17 « Leasing », en considérant que toutes les formes d'existence des contrats de leasing, avec ou sans option finale d'achat, mais aux durées contractuelles de plus de 12 mois, devraient produire des effets similaires au contrat de leasing financier ; la comptabilité du locataire doit mettre en évidence tous les actifs générateurs de ressources économiques futures et les obligations afférentes et la comptabilité du locateur doit souligner l'annulation de la reconnaissance de l'actif et mettre en évidence une créance par rapport au locateur, le principe de la prévalence sur le juridique étant manifesté dans cette variante.

B. Les divergences entre les exigences de certaines Normes Internationales de Rapport Financier et les prévisions des réglementations en vigueur en Roumanie

La valeur réévaluée représente la valeur juste au moment de la réévaluation, moins l'amortissement cumulé afférent et les pertes de la dépréciation de l'actif (voir IAS 16, paragr. 29).

CILEA

Le 9^e Séminaire International

Bucarest, ROUMANIE, 4-5 Novembre 2003

La fréquence des réévaluations dépend de l'évolution de la valeur juste des immobilisations corporelles en cause. Certaines immobilisations corporelles peuvent souffrir des modifications significatives et des fluctuations de la valeur juste, et, dans ce cas, il faut faire des réévaluations annuelles. Pour les immobilisations corporelles dont les valeurs justes ne souffrent pas de modifications significatives, les réévaluations faites à 3 – 5 ans peuvent être plus adéquates.

A la réévaluation d'une immobilisation corporelle, l'amortissement cumulé à la date de la réévaluation sera calculée proportionnellement avec le changement de la valeur comptable ou sera éliminée de la valeur comptable brute de l'actif et de la valeur nette recalculée de la valeur réévaluée de l'actif (voir IAS 16, paragr. 32).

Comme suite de la réévaluation, la valeur comptable d'un actif est majorée, cette majoration doit être enregistrée directement aux comptes de capitaux propres ou à la valeur comptable d'un actif est diminuée et la diminution doit être reconnue comme des dépenses de la période (voir IAS 16, paragr. 37, 38).

En même temps que la réévaluation, il est nécessaire de faire la révision périodique de la durée de vie utile, de la méthode d'amortissement ; si les estimations sont significativement différentes de celles antérieures.

Les prévisions légales en vigueur, et on parle ici de l'Ordre du Ministre des Finances Publiques No 94/2001, établissent que la réévaluation des actifs doit être effectuée conformément aux réglementations légales émises pour ce but (la dernière de ce genre étant l'OMP 403/2000, qui n'est plus en vigueur à présent), qui doit tenir compte de l'inflation, de l'utilité du bien, de son état et du prix de marché.

CILEA

Le 9e Séminaire International

Bucarest, ROUMANIE, 4-5 Novembre 2003

Ainsi, les normes concernant la réévaluation des immobilisations corporelles s'appliquent (ou plus précisément étaient appliquées) si la somme des coefficients de l'inflation pour les dernières trois années est supérieure à la valeur de 100.

En guise de conclusion, les Normes Internationales de Rapport Financier ne remplacent pas les réglementations locales ; les réglementations locales ne sont pas (pour l'instant) convergentes avec une partie des prévisions des Normes Internationales de Rapport Financier ; le raisonnement professionnel, au moins en ce qui concerne la profession comptable de Roumanie, est plutôt conforme aux pratiques générées par la législation, que par les besoins d'application des Normes Internationales de Rapport Comptable.

CILEA

Le 9e Séminaire International

Bucarest, ROUMANIE, 4-5 Novembre 2003

Comitetul Internațional pentru Integrare Europa-America

Seminar internațional, București, 3-5 nov. 2003

Raționamentul profesional-de la proceduri la principii

Prof. dr. Adriana DUȚESCU

Din totdeauna procedurile decurgând din postulatele contabilității (partida dublă, delimitarea activității, cuantificarea monetară etc) s-au exercitat în cadrul unor reguli , respectiv norme specifice ¹.

Reforma sistemului contabil românesc, începută din anul 1994, și nevoia de convergență a acestuia cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și Directivele Europene au făcut posibilă amplificarea și responsabilizarea aplicării raționamentului profesional în elaborarea informațiilor financiare de interes public. În acest sens s-a realizat trecerea de la reguli ermetice de abordare a evenimentelor și fenomenelor economice, la fundamentarea axiomatică a principiilor contabile.

Raționamentul profesional, înțeles ca un summum de aptitudini ale membrilor profesiei contabile de a alege sau opta pentru o direcție de conduită acceptabilă, circumscrisă normelor-standardelor profesionale deja existente, este totuși limitat de :

- a) alternativele oferite de Standardele Internaționale de Raportare Financiară sau de reglementările locale;**
- b) obligațiile decurgând din respectarea codului etic al profesiei contabile.**

În majoritatea cazurilor de manifestare raționamentul

¹Manolescu Gh. „Rețeaua principiilor contabile”, Revista Finanțe Publice și Contabilitate nr. 9/2003, pag. 24

profesional contabil a fost solicitat să se pronunțe fie pentru un tratament de bază (de pildă evaluarea la cost istoric) sau un tratament alternativ (evaluarea la valoarea justă) sau, în foarte rare cazuri, să elaboreze o altă alternativă de abordare contabilă a unui fenomen /proces economic, dacă aceasta ar da naștere la o mai realistă și relevantă reprezentare a realității.

În exercitarea raționamentului profesional se constată totuși mai multe dezacorduri între principii, pe de-o parte- de exemplu prevalența economicului asupra juridicului- și cerințele unor Standarde Internaționale de Raportare Financiară (de exemplu existența unor contracte încheiate ca și condiție de recunoaștere a instrumentelor financiare, pe baza cărora entitatea economică recunoaște toate drepturile și obligațiile contractuale, existând și situații în care asumarea unei obligații sau apariția unui drept să nu fie circumscrise unui contract încheiat și , prin urmare, să nu poată produce efecte în contabilitate). De asemenea există divergențe între principii contabile și reglementări legale în vigoare.

A. Divergențe între principii contabile și cerințele unor Standardele Internaționale de Raportare Financiară

Recunoașterea unui activ în bilanț în momentul în care este posibilă realizarea de beneficii economice viitoare de către întreprindere constituie principala caracteristică de luat în calcul atunci când se înregistrează un activ (vezi Cadrul General IAS).

Credibilitatea informației contabile se bazează pe prezentarea fondului chestiunii analizate, respectiv a

CILEA

Le 9e Séminaire International

Bucarest, ROUMANIE, 4-5 Novembre 2003

realității economice și nu pe „înregimentarea” juridică a acesteia.

De aceea fondul evenimentelor și tranzacțiilor prezentate de informația contabilă nu este totdeauna în concordanță cu ceea ce impune forma juridică de manifestare a relației între partenerii de afaceri, existând astfel active aflate în deplina proprietate a întreprinderii sau numai în folosința acesteia.

Dreptul de proprietate (posesiunea, folosința și libertatea de dispoziție-înstrăinare) nu este esențial pentru determinarea recunoașterii unui activ, deși, de exemplu, o proprietate imobiliară deținută în baza unui contract de leasing este recunoscută ca și activ în cazul în care întreprinderea controlează beneficiile oferite de proprietatea respectivă . De altfel, deși capacitatea unei întreprinderi de a controla beneficiile este de obicei rezultatul dreptului legal de proprietate, un bun poate fi recunoscut ca și activ chiar și fără existența aceluia control-drept legal (vezi Cadul General, par. 57).

Ca atare, principiul priorității economicului asupra juridicului determină necesitatea ca informația contabilă să surprindă cu prioritate reprezentarea realității economice și nu efectele reprezentării juridice.

IAS 17 „Leasing „ caracterizează contractul de leasing, definit ca și cedarea de către locator a dreptului de utilizare a unui bun către locatar, pentru o perioadă convenită de timp și consideră că numai leasingul financiar transferă și dreptul de proprietate (caracteristica finală a acestui contract, dreptul de dispoziție –înstrăinare-închiriere-desființare) iar leasing-ul operațional este definit ca fiind acela care nu intră în categoria leasingului financiar (vezi IAS 17, par. 3).

Mai mult, în situațiile financiare ale locatarilor sunt recunoscute operațiile de leasing financiar ca fiind generatoare de active și datorii bilanțiere (IAS , par. 12), în schimb leasingul operațional nu are aceleași efecte (IAS 17, par. 25).

Este de menționat că în definiția leasingului sunt incluse și contracte de închiriere ale unui bun ce conține o clauză care oferă locatarului opțiunea de a deveni proprietarul bunului la îndeplinirea unor condiții convenite, aceste contracte fiind denumite „contracte de închiriere cu opțiunea de cumpărare” (IAS 17, par. 4).

Rezultă că bunul închiriat, aflat în posesia și folosința locatarului *poate* deveni proprietatea acestuia *dacă* sunt îndeplinite condițiile contractuale convenite, bunul închiriat întrunind toate condițiile de recunoaștere a unui activ al locatorului, întru-cât (vezi IAS 1, par. 49):

- a) reprezintă o resursă controlată de locatar ca rezultat al unor evenimente trecute (contractul de leasing);**
- b) prin utilizare se așteaptă ca acel bun să genereze beneficii economice viitoare.**

Din definițiile leasingului se înțelege că indiferent de forma contractuală (leasing financiar, operațional, închiriere clasică) bunul cedat de locatarului nu mai are, pentru locator, decât caracteristicile parțiale ale dreptului de proprietate, folosința fiind cedată partenerului lacontract. De altfel cu toate că leasingul financiar transferă locatarului risurile și avantajele aferente dreptului de proprietate asupra bunului, titlul de proprietate poate fi transferat în cele din urmă sau nu (IAS 17, par.3).

CILEA

Le 9e Séminaire International

Bucarest, ROUMANIE, 4-5 Novembre 2003

Ca atare considerăm că și leasingul operațional și contractele de închiriere cu opțiune de cumpărare ar trebui să fie similare ca efect cu leasingul financiar.

Este, prin urmare, un evident conflict între prevederile IAS 17 „Leasing” cu privire la tratamentul aplicabil contractelor de leasing operațional și principiul prevalenței economicului asupra juridicului, mai ales că „dacă tranzacțiile asociate contractului de leasing nu sunt reflectate în bilanțul locatarului, resursele economice și nivelul obligațiilor unei întreprinderi sunt subevaluate, denaturându-se astfel indicatorii financiare „ (IAS 17, par. 14).

În concluzie apreciem ca necesară revenirea asupra cerințelor și recomandărilor actuale din IAS 17 „Leasing”, considerând că toate formele de existență a contractelor de leasing, cu sau fără opțiune finală de cumpărare dar cu durate contractuale de peste 12 luni, ar trebuie să producă efecte similar cu contractul de leasing financiar; în contabilitatea locatarului trebuie să fie evidențiate toate activele generatoare de resurse economice viitoare și obligațiile aferente iar în contabilitatea locatorului anularea recunoașterii activului și evidențierea unei creanțe față de locator, principiul prevalenței asupra juridicului manifestându-se în această variantă.

B. Divergențele dintre cerințele unor Standarde Internaționale de Raportare Financiară și prevederile reglementărilor în vigoare în România

Valoarea reevaluată reprezintă valoare justă la momentul reevaluării, mai puțin amortizarea cumulată

CILEA

Le 9e Séminaire International

Bucarest, ROUMANIE, 4-5 Novembre 2003

aferență și pierderile din deprecierea activului (vezi IAS 16, par. 29).

Frecvența reevaluărilor depinde de evoluția valorii juste a imobilizărilor corporale în cauză. Unele imobilizări corporale pot suferi modificări semnificative și fluctuații ale valorii juste, fiind necesare în acest caz reevaluări anuale. Pentru imobilizările corporale ale căror valori juste nu suferă modificări semnificative, reevaluările făcute la 3-5 ani pot fi mai adecvate.

La reevaluarea unei imobilizări corporale amortizarea cumulată la data reevaluării va fi recalculată proporțional cu schimbarea valorii contabile sau eliminată din valoarea contabilă brută a activului și valoarea netă recalculată a valorii reevaluate a activului (vezi IAS 16, par. 32).

Urmare a reevaluării, valoarea contabilă a unui activ este majorată, această majorare trebuie înregistrată direct în conturile de capitaluri proprii sau valoarea contabilă a unui activ este diminuată iar diminuarea trebuie recunoscută ca și cheltuieli ale perioadei (vezi IAS 16, par. 37, 38).

Odată cu reevaluarea este necesară revizuirea periodică a duratei de viață utile, a metodei de amortizare, dacă estimările sunt semnificativ diferite de cele anterioare.

Prevederile legale în vigoare, și ne referim aici la Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr 94/2001, stabilește că reevaluarea activelor trebuie să se efectueze în conformitate cu reglementările legale emise în acest scop (ultima de acest fel fiind OMP 403/2000 care nu mai este însă în vigoare în prezent), care să țină seama de inflație, utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței.

CILEA

Le 9e Séminaire International

Bucarest, ROUMANIE, 4-5 Novembre 2003

Astfel, normele privind reevaluarea imobilizărilor corporale se aplică (sau mai precis se aplicau) dacă suma coeficienților inflației pe ultimii trei ani este superioară valorii de 100.

În concluzie Standardele Internaționale de Raportare Financiară nu înlocuiesc reglementările locale ; reglementările locale nu sunt (deocamdată) convergente cu o parte din prevedirile Standardelor Internaționale de Raportare Financiară ; raționamentul profesional , cel puțin în ceea ce privește profesia contabilă din România, este mai degrabă circumscris practicilor generate de legislație decât de nevoile de aplicare a Standardelor Internaționale De Raportare Contabilă.