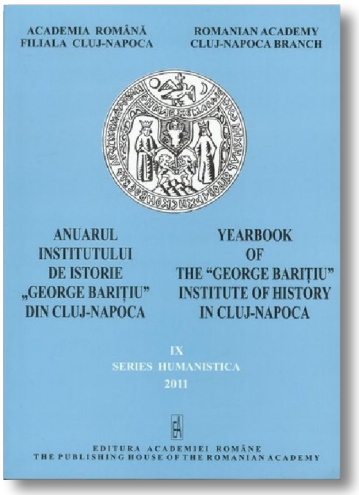

ISSN 1584-4404

Yearbook of the George Barițiu History Institute of Cluj-Napoca
Series *Humanistica*

humanistica.ro

Armonizare, convergență și conformitate contabilă internațională

Radu Dorin Lenghel

How to cite this article:
Lenghel, Radu Dorin (2011) *Armonizare, convergență și conformitate contabilă internațională*, Yearbook of the George Barițiu History Institute of Cluj-Napoca, Series Humanistica, Vol. 9, pp. 247–258. DOI: 10.5281/zenodo.22966083

© 2011: The Publishing House of the Romanian Academy.
Humanistica Yearbook is published online since 2003.
Submit your article to Humanistica Yearbook: secretariat.dcsu@acad-cj.ro

ARMONIZARE, CONVERGENȚĂ ŞI CONFORMITATE CONTABILĂ INTERNAȚIONALĂ

Radu Dorin Lenghel

Universitatea Creştină „Dimitrie Cantemir" Bucureşti
Facultatea de Ştiințe Economice din Cluj-Napoca

Abstract. *In this study we addressed the issues of the harmonization, convergence and conformity of the international accounting and we drew the following conclusions:*

1. The global economy justifies the need for some global accounting standards that are applicable by both FASB, IASB and the national standardization bodies; the convergence effort should include not only the elaboration of some common standards but also the elaboration of some common interpretations so as for similar solutions to be given to similar particular cases.

2. The convergence between IASB and FASB continued in 2009 and 2011 is set as the year of the completion of the process. Moreover, 2013 is proposed to be the year when the IFRS will be applied in the American companies as well.

3. We believe that since the European Commission decided not to abandon the classical instruments of Euro-harmonization (European Accounting Directives), this institution has taken full responsibility for the permanent modernization of the European Accounting Directives, that is for the elimination of the inconsistencies with IAS or IFRS and for the removal of the obstacles that may block the convergence on a European level.

Key words: *accounting harmonization, accounting convergence, accounting conformity, euro convergence, accounting directives, international accounting standards.*

Armonizarea contabilă are ca scop limitarea variațiilor dintre sistemele contabile prin punerea de acord a reglementărilor contabile din toate țările UE, care se realizează prin intermediul directivelor contabile europene.

Convergența contabilă are ca scop înlăturarea diferențelor între sistemele contabile, pe baza Proiectului de Convergență între US GAAP (United States Generall Accepted Accounting Principles) şi IFRS **(**International Financial Reporting Standards).

An. Inst. de Ist. „G. Barițiu" din Cluj-Napoca, Series Humanistica, tom. IX, 2011, p. 247–258

Conformitatea reprezintă concordanța normelor contabile cu ceva prestabilit, conformitate reprezentată la nivelul UE de aplicare a IFRS-urilor în toate statele membre pentru societățile cotate, care întocmesc situații financiare consolidate**.**

1. **CONSIDERAȚII PRIVIND CONVERGENȚA CONTABILĂ LA NIVEL MONDIAL**

Dezvoltarea finanțărilor şi investițiilor multifuncționale implică o cerere tot mai presantă pentru standarde de contabilitate internaționale de o înaltă calitate, care să fie folosite ca bază de raportare în întreaga lume, pentru a asigura comparabilitatea la nivel internațional.

Lipsa unei definiții clare a *convergenței contabile* şi evenimentele care se succed cu repeziciune pe scena mondială antrenează opinii mai mult sau mai puțin divergente asupra şanselor de succes ale procesului de convergență dintre IFRS şi US GAPP.

SEC (Securities and Exchange Commission) are păreri împărțite privind şansele de reuşită a procesului de convergență; actualul preşedinte, C. Cox, subliniază că nu trebuie să ne aşteptăm la o convergență totală sau la un nivel specific de convergență, înaintea eliminării cerinței de reconciliere, iar în viitorul apropiat IFRS şi US GAPP vor intra în competiție liberă pe piețele de capital ale SUA; fostul preşedinte al SEC, W. Donaldson, subliniază că această convergență contabilă este un pas logic impus de globalizare.

Şi cele două organisme de normalizare, IASB (International Accounting Standards Board) şi FASB (Financial Accounting Standards Board), au păreri apropiate; preşedintele IASB, D. Twedie, a emis ipoteza că, în următorii cinci ani, diferențele dintre cele două sisteme contabile vor fi reduse, iar preşedintele FASB a emis ipoteza că, în următorii opt ani, cele două seturi de standarde vor fi interschimbabile, idee susținută şi de dorința Canadei de implementare a IFRS în următorii cinci ani, de proiectul de convergență dintre IFRS şi Japanese GAPP, de dorința Chinei, Indiei de implementare a IFRS**,** de implementarea în Australia, ca norme naționale, a IFRS.

În ceea ce priveşte convergența contabilă dintre IASB şi FASB, se profilează tot mai mult ideea de compatibilizarea a celor două categorii de standarde, ceea ce nu va determina standarde identice, ci inexistența de conflicte între acestea.

Având în vedere cele peste 250 de societăți mari europene, cotate pe piețele de capital în SUA, care aplicau standarde internaționale de raportare financiară (IFRS) şi care suportau costuri mai mari prin reconcilierea acestora cu standardele contabile (US GAAP), emise de FASB, normalizatorul american FASB, împreună cu cel internațional IASB au semnat un memorandum la 18 septembrie 2002 la Norwalk, prin care să realizeze *convergența* standardelor lor de contabilitate, prin comparabilitatea cât mai curând posibilă a acestora şi prin menținerea acestei comparabilități.

În vederea asigurării convergenţei, IASB şi FASB au stabilit următoarele priorităţi[1]:

– realizarea unui proiect pe termen scurt, care să vizeze identificarea şi soluţionarea unor diferenţe între US GAAP (United States General Accepted Accounting Principles) şi IFRS (International Financial Reporting Standards).

– proiecte comune de actualizare a cadrului conceptual, a standardelor privind raportarea financiară, a combinărilor de întreprinderi, de recunoaştere a veniturilor şi cheltuielilor;

– înlăturarea celorlalte diferenţe existente prin programe viitoare convergente, desfăşurate concomitent;

– inaugurarea coordonării activităţii consiliilor interpretative;

– proiectul de cercetare, pentru a identifica diferenţele semnificative dintre US GAAP şi IFRS privind recunoaşterea, prezentarea şi publicarea situaţiilor financiare anuale, scopul fiind de a elimina tratamentele alternative;

– numirea unor membri de legătură ai IASB, la sediul FASB, pentru a facilita schimbul de informaţii şi cooperarea;

– realizarea în viitor a unui singur set de standarde contabile globale de o înaltă calitate;

– crearea unui proiect, prin care să se realizeze un cadru conceptual unic, în care să fie utilizate ambele referenţiale.

FASB şi IASB au început analiza diferenţelor identificate şi rezolvarea lor într-un proiect pe termen scurt, iar în 2005 s-a ajuns într-un stadiu final în ceea ce priveşte[2] costul stocurilor, schimbul de active, clasificarea bilanţieră, câştigul pe acţiune, modificările politicilor contabile, corectarea erorilor.

Realizarea economiei mondiale justifică necesitatea unor standarde contabile globale, care să fie aplicabile atât de FASB şi de IASB, cât şi de organismele naţionale de normalizare, iar efortul de convergenţă trebuie să includă, pe lângă elaborarea unor standarde comune, şi elaborarea unor interpretări comune, cu scopul de a da soluţii asemănătoare pentru cazuri particulare similare.

2. STADIUL ACTUAL AL PROCESULUI DE CONVERGENŢĂ

Având în vedere problemele şi impedimentele în calea convergenţei, care au ieşit la suprafaţă la începutul anului 2006, discuţiile dintre cele două organisme au condus la semnarea unui nou memorandum, care a stabilit direcţiile de convergenţă în perioda 2006–2008, direcţii reprezentate de[3]:

[1] Lungu Camelia, *Teorie şi practici contabile privind întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare*, Bucureşti, Edit. CECCAR, 2007, p. 67.

[2] *Ibidem*, p. 71.

[3] www.iasplus.com/country/useias.htm.

– prioritatea memorandumului este realizarea unui set comun de standarde contabile de înaltă calitate;

– necesitatea eliminării cerinţelor de reconciliere cu US GAPP, pentru corporaţiile străine, care sunt înregistrate la SEC;

– înlăturarea cerinţelor de reconciliere până în 2009;

– conlucrarea în cadrul proiectelor majore ale celor două consilii, ca un organism unic;

– definitivarea a 11 domenii cheie, care vor fi puse pe agenda comună de lucru a celor două consilii (combinări de întreprinderi, consolidarea conturilor, evaluarea la valoarea justă, raportul de performanţă, instrumentele financiare, imobilizări necorporale, leasingul etc.).

Convergenţa dintre IASB şi FASB a continuat şi în 2009, stabilindu-se anul 2011 ca punct de finalizare al procesului. De asemenea, se propune ca anul 2013 să fie anul în care IFRS-urile să se aplice şi în întreprinderile americane.

3. CONCLUZII PRIVIND CONVERGENŢA CONTABILĂ

Din analiza comparativă a IFRS şi US GAPP, se observă că în ciuda elaborării de către IASB de IFRS-uri, considerate ca fiind rezultatul direct al proiectului de convergenţă, totuşi există unele diferenţe[4]:

– diferenţe privind opţiunea IAS 1 (*Prezentarea situaţiilor financiare anuale*)[5], referitoare la situaţiile financiare comparative cu anul precedent;

– diferenţe pentru care FASB elaborează o propunere pentru IASB, privind datoriile din refinanţare, din IAS 1 (*Prezentarea situaţiilor financiare anuale*);

– diferenţe pentru care IASB elaborează o propunere FASB-ului privind IAS 17 (*Contracte de leasing*), referitoare la operaţiunilor de leasing;

– diferenţe privind recomandarea FASB de a aborda IASB (IAS 8 – *Politici contabile, modificări în estimările contabile şi erori, privind politicile contabile*);

– diferenţe pentru care IASB recomandă abordarea FASB, precum în IAS 12 (*Impozitul pe profit*), privind clasificarea impozitelor amânate;

– diferenţe apărute după procesul de convergenţă privind revizuirea IAS 39 (*Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare*) în ceea ce priveşte opţiunile la valoare justă;

– diferenţe pentru care IASB consultă analiştii financiari înaintea modificării standardelor.

La rândul său IASB-ul a demarat un proces de modernizare a IFRS-urilor, având ca obiectiv reducerea sau diminuarea alternativelor, redundanţelor şi conflictelor existente în conţinutul IFRS-urilor, rezolvarea unor probleme de

[4] Ştefania Maria Cristea, *Armonizarea contabilă internaţională. Studiu de caz pentru România şi Italia*, Cluj-Napoca, Edit. Accent, 2007, p. 167.

[5] IAS 1 – *Prezentarea situaţiilor financiare anuale*, ..., IAS 40 – *Investiţii imobiliare*, ş.a.m.d.

convergenţă, precum şi elaborarea unor IFRS-uri pentru IMM-uri, care s-au elaborat în anul 2009.

Calea spre realizarea convergenţei între IFRS şi US GAPP nu este uşoară şi de succesul ei depinde recunoaşterea standardelor IFRS la nivel mondial.

În viziunea noastră, acest proces de convergenţă contabilă internaţională este posibil să nu îşi realizeze pe deplin obiectivul, datorită următorilor factori:

– politizarea într-o anumită măsură a contabilităţii la nivel naţional în statele care au reprezentanţi în IASB;

– o posibilă reacţie mult mai puternică în mediul de afaceri american, decât oriunde în lume, faţă de tratamentul contabil recomandat de către IASB;

– toate proiectele de convergenţă de pe agenda comună a celor două organisme, IASB şi FASB, vor avea de înfruntat lobbyi-ul politic al SUA şi al UE;

– UE va exercita o presiune politică asupra procesului de armonizare contabilă internaţională în faza actuală de convergenţă, prin încercarea constantă de personalizare a standardelor emise de IASB.

4. **IMPLEMENTAREA INTERNAŢIONALĂ A IFRS**

Începând cu anul 2005, majoritatea statelor dezvoltate au impus implementarea IFRS pentru societăţile cotate la bursă şi au lăsat celorlalte societăţi posibilitatea de a opta pentru raportarea IFRS.

În ceea ce priveşte utilizarea directă a IFRS, în „2008 se poate vorbi de o conformitate cu IFRS a 114 ţări din întreaga lume”[6], care utilizează aceste standarde fie numai pentru entităţile cotate, fie pentru toate entităţile lor.

În ceea ce priveşte implementarea pe ţări a IFRS, situaţia se prezină astfel[7]:

Tabelul 1

Raportarea în conformitate cu IFRS din 2005

Ţara	**Societăţi cotate**	**Societăţi private**	**Societăţi din sectorul public**
Australia	Obligatorie	Obligatorie (doar pentru societăţile mari)	Obligatorie
Austria	Obligatorie	Permisă	Interzisă
Belgia	Obligatorie	Obligatorie (urmează să se decidă dacă începând cu 2005 sau cu 2007)	Nu s-a decis
China	Interzisă	Interzisă	Interzisă
Cehia	Obligatorie	Permisă	Nu s-a decis
Danemarca	Obligatorie	Permisă	Permisă
Finlanda	Obligatorie	Permisă	Permisă

[6] www.iasplus.com/resource.pdf.

[7] Revista “World Watch”, Edit. Price Waterhouse Coopers, nr. 1, 2005.

Franța	Obligatorie	Permisă	Permisă
Germania	Obligatorie	Permisă	Permisă
Grecia	Obligatorie	Interzisă	Interzisă
Hong Kong	Interzisă	Interzisă	Interzisă
Irlanda	Obligatorie	Permisă după 2005	Nu s-a decis
Italia	Obligatorie	Permisă/Obligatorie	Permisă
Japonia	Interzisă	Interzisă	Interzisă
Luxemburg	Obligatorie	Interzisă	Interzisă
Olanda	Obligatorie	Permisă	Permisă
Norvegia	Obligatorie	Permisă	Permisă
Polonia	Obligatorie	Permisă	Permisă
Portugalia	Obligatorie	Permisă	Permisă
Rusia	Permisă	Permisă	Permisă
Africa de Sud	Obligatorie	Permisă	Interzisă
Spania	Obligatorie	Permisă	Permisă
Suedia	Obligatorie	Permisă	Permisă
Elveția	Obligatorie (IFRS sau US GAAP)	Interzisă	Permisă
Marea Britanie	Obligatorie	Permisă după 2005	Nu s-a decis
Statele Unite	Interzisă	Interzisă	Interzisă

5. **CONFORMITATEA IFRS ÎN UNIUNEA EUROPEANĂ (EURO-CONVERGENȚA)**

Specific procesului de *euro-convergență* este că încearcă să se ajungă la un stadiu de armonizare la nivelul UE prin intermediul directivelor europene şi IFRS-uri, iar în prezent 8000 de companii europene întocmesc din 2005 situații financiare anuale conforme cu IFRS.

Eliminarea cerințelor de implementare a IFRS de către companiile străine cotate pe piața americană este strâns legată de succesul aplicării IFRS în cadrul Uniunii.

Comisia Europeană a stabilit ca termen limită finele anului 2008, în ceea ce priveşte cerințele de reconciliere a companiilor străine, care sunt cotate pe piețele europene cu IFRS.

În viziunea noastră, principalele probleme**,** care pot apărea în procesul de convergență la nivel european sunt:

– perioada de timp între emiterea unui IFRS şi aplicarea sa obligatorie este destul de scurtă;

– anumite companii aplică IFRS-urile în totalilate, în timp ce altele doar pe cele aprobate de UE;

– tratamentul contabil rezervat IMM-urilor şi microintreprinderilor, în care UE nu a luat nicio decizie;

– pentru a evita aplicarea IFRS-urilor, unele companii au preferat să acționeze pe piața financiară din afara UE sau a piețelor reglementate;

– companiile străine cotate în Europa înfruntă incertitudinea deciziilor de echivalare a IFRS cu GAPP–urile americane, canadiene şi japoneze;

– formatele de prezentare a situaţiilor financiare din Directiva a IV-a numai sunt valabile, iar IFRS-urile nu recomandă formate specifice;

– în ceea ce priveşte metoda consolidării, există două tratamete alternative (IAS 31): consolidarea proporţională (Franţa, Spania) şi punerea în echivalenţă (Marea Britanie, Olanda, Italia);

– unele societăţi preferă costul îndatorării ca pe o cheltuială sau o capitalizare pentru achiziţia sau construcţia unui activ, iar predominant se aplică ca o cheltuială a perioadei;

– multe dintre situaţiile financiare conforme cu IFRS au o notă naţională, sunt influenţate de practica şi profesia contabilă;

– apar probleme privind diferenţele de interpretare, deoarece nu există explicaţii suplimentare privind adoptarea unor tratamente contabile;

– complexitatea situaţiilor financiare ale societăţilor cotate, care aplică IFRS, ceea ce necesită costuri suplimentare cu întocmirea acestora (20–30 de pagini mai mari);

– este nevoie de o perioadă mai lungă de timp pentru asimilarea IFRS, precum şi pentru implementarea celor noi;

– până în momentul în care va exista un consens între teoria şi practica aplicării IFRS, practicile divergente vor fi greu de evitat;

– directivele contabile europene vor rămâne importante în pofida aplicării IFRS;

– pentru domeniile neacoperite de standarde, directivele continuă să reglementeze aspecte importante de reglementarea internaţională (întocmirea raportului de gestiune, obligaţia certificării conturilor);

– pentru societăţile necotate, directivele contabile europene rămân legislaţia contabilă de bază;

– pentru societăţile cotate, directivele contabile europene joacă un rol important în mecanismele de adoptare a standardelor IFRS; ele (directivele) se vor actualiza şi compatibiliza cu schimbările IFRS;

– pentru a fi adoptate, IFRS-urile trebuie să răspundă următoarelor condiţii:
  – să nu fie contrare principiului imaginii fidele enunţat în Directiva a IV-a;
  – directivele contabile rămân în vigoare şi societăţile vor fi obligate să se refere le ele;
  – standardul răspunde la interesul public european;
  – standardul satisface criteriile de calitate prevăzute în directivele contabile europene.

La nivel european, *Regulamentul* nr. 1606/2002, emis de Parlamentul şi Consiliul Europei[8], prevede aplicarea IFRS începând cu 1 ianuarie 2005, ceea ce obligă toate societăţile cotate pe pieţele europene să prezinte situaţii financiare consolidate în confomitate cu IFRS.

[8] Parlamentul Europei, *Regulamentul* (nr. 1606/2002) *privind aplicarea Normelor Contabile Internaţionale (IFRS)*, „Jurnalul oficial al Comuntăţilor Europene”, 11 sept. 2002.

Implementarea standardelor de raportare financiară internațională (IFRS), începând cu anul 2005, a presupus parcurgerea următoarelor etape:

– retratarea conform IFRS a situațiilor financiare anuale la 31 decembrie 2004, pentru a se asigura o informație comparativă;

– perioada anului 2005, în care baza contabilității o reprezintă IFRS;

– la finele anului 2005, se întocmesc primele situații financiare anuale în conformitate cu IFRS.

În momentul de față, în țările UE se aplică două sisteme de contabilitate:

– sisteme contabile în conformitate cu directivele europene IV, VII, VIII;

– un sistem de contabilitate în conformitate cu IFRS, pentru societățile cotate, care întocmesc situații financiare consolidate, existând opțiunea de convergență cu IFRS şi pentru societățile necotate sau cotate, care nu au participații de capital.

Standardele internaționale de raportare financiară (IFRS) cuprind:

- Standardele internaționale de raportare financiară (IFRS) 1–9;
- Standardele internaționale de contabilitate (IAS);
- Comitetul pentru interpretarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRIC);
- Comitetul Permanent pentru Interpretări (SIC).

Potrivit *Regulamentului* nr. 1606/2002, statul membru va utiliza opțiunea de a permite utilizarea IFRS în situațiile financiare anuale ale societăților cotate, precum şi în situațiile financiare anuale consolidate, începând cu 1 ianuarie 2005.

Prin legi naționale, statele Uniunii Europene (Franța, Italia, Germania, Spania etc.) şi-au implementat regulamentul european privind întocmirea începând cu 1 ianuarie 2005 a IFRS-urilor pentru societățile cotate ce întocmesc situații financiare consolidate.

SEC-ul şi Comisia Europeană au ajuns la înțelegerea conform căreia societățile care întocmesc situații financiare anuale în conformitate cu IFRS-urile, cel mai târziu din anul 2009, să nu mai fie nevoite să efectueze ajustări în vederea conformității cu US GAPP, pentru a li se permite accesul pe piețele americane de capital.

În concluzie, *euro-convergența* are un impact frontal asupra procesului de convergență dintre IFRS şi US GAPP, cu efect în lanț la nivel mondial, iar în acest context considerăm că, pentru a nu se pierde progresul deja realizat la nivel european, Comisa Europeană ar trebui să aibă în principal în vedere aplicarea setului complet de standarde IFRS şi de către societățile de mari dimensiuni sau de către societățile care sunt interesate de a deveni mai competitive pe piețele externe.

6. ARMONIZAREA CONTABILITĂȚII UNIUNII EUROPENE PRIN INTERMEDIUL DIRECTIVELOR CONTABILE EUROPENE

Reglementarea contabilității în țările UE, se realizează prin intermediul Directivelor Europene, obligatorii pentru țările membre, directive alcătuite din:

– Directiva a IV-a, care asigură coerenţă între regulile de evaluare, formatul şi publicarea situaţiilor financiare anuale, directivă care susţine evaluarea la cost istoric şi la valoare justă a instrumentelor financiare;

– Directiva a VII-a, care impune întocmirea de către o societate-mamă de situaţii financiare consolidate, în cazul în care:

– deţine majoritatea drepturilor de vot ale unei societăţi;

– este acţionar al unei întreprinderi şi are dreptul de a numi sau retrage majoritatea membrilor consiliului de administraţie;

– este acţionar al unei întreprinderi şi exercită o influenţă dominantă;

– directiva a VIII-a, privind auditarea, care prevede auditarea obligatorie a societăţilor cotate.

Directiva de modernizare, din anul 2003, a directivelor a IV-a, a VII-a şi a VIII-a înlătură contradicţiile dintre directivele europene şi IFRS, permiţând întreprinderilor care aplică directivele europene să folosească opţiunile contabile IFRS, reglementând structura raportului de audit şi a raportului de gestiune.

Simetriile şi asimetriile între vechile şi reglementări privind Directivele europene şi IFRS sunt prezentate în *tabelul 2*[9].

Tabelul 2

Simetrii şi asimetrii între vechile şi noile reglementări privind Directivele europene şi IFRS

Elemente	**Prevederi anterioare în directivele europene**	**Prevederi anterioare în Standardele Internaţionale**	**Modificări aduse de Directiva de modernizare din 2003**
Conţinutul conturilor anuale	D(irectiva) IV, art. 2 (1): Situaţiile financiare anuale vor cuprinde bilanţul, contul de profit şi pierdere şi anexa (notele). Aceste documente vor constitui un tot unitar.	IAS 1 (2004, § 8): Situaţiile financiare cuprind: bilanţul, contul de profit şi pierdere, situaţia modificărilor capitalurilor proprii, situaţia fluxurilor de numerar, politicile contabile şi notele explicative.	Statele membre pot permite sau impune adăugarea altor situaţii, pe lângă cele menţionate în art. 2 (1).

[9] Ristea Mihai, Olivia Olimid, *Sisteme contabile comparate*, Bucureşti, Edit. CECCAR, 2006, p. 251.

Elemente	Prevederi anterioare în directivele europene	Prevederi anterioare în Standardele Internaționale	Modificări aduse de Directiva de modernizare din 2003
Prezentarea bilanțului și contului de profit și pierdere		Cadrul general, § 35, prevede raportarea substanței unei tranzacții, și nu numai a formei legale a acesteia, ca o componentă a credibilității informației financiare.	Statele membre pot permite sau impune prezentarea valorilor elementelor contului de profit și pierdere și bilanțului, astfel încât să se țină seama de substanța tranzacției raportate. Această permisiune sau cerință poate fi restrânsă doar la nivelul conturilor consolidate.
Prezentarea bilanțului	D IV, art 8: Statele membre prevăd folosirea uneia sau ambelor scheme prezentate în cadrul art. 9 (sub formă de cont), respectiv art. 10 (sub formă de listă); D IV, art. 9 și 10: În activ este prezentă distincția active imobilizate/ active circulante.	IAS 1: (2004, § 51 și 61–70): Prezentarea activelor se face în funcție de distincția curent/ noncurent.	Statele membre pot permite sau impune întreprinderilor să prezinte elementele în bilanț, utilizând distincția curent/ noncurent, dacă informația este cel puțin echivalentă cu cea furnizată conform articolelor 9–10.
Prezentarea contului de profit și pierdere	D IV , art. 22: Statele membre prevăd folosirea uneia sau mai multor scheme prezentate în cadrul: ● art. 23 (listă+natură) ● art. 24 (cont+natură) ● art. 25 (listă+ destinații) ● art. 26 (cont+ destinații)	IAS 1 (2004, § 78–85).	Se introduce un nou paragraf în articolul 22. Statele membre pot permite sau impune prezentarea unei situații a performanței, care să înlocuiască formatele contului de profit și pierdere din articolele 23–26, dacă informația este cel puțin echivalentă cu cea furnizată conform articolelor respective.

Elemente	Prevederi anterioare în directivele europene	Prevederi anterioare în Standardele Internaționale	Modificări aduse de Directiva de modernizare din 2003
Reguli (baze) de evaluare	D IV art.32: ● Evaluarea se face conform dispozițiilor din articolele 34–42, bazate pe principiul *costului de achiziție* sau a costului de producție. D IV, art.33: ● Prin derogare de la art. 32, statele membre puteau proceda la: – utilizarea valorii de înlocuire pentru imobilizările corporale cu durată finită de viață și de stocuri; – utilizarea unor alte metode, pentru a se ține cont de inflație; – reevaluarea imobilizărilor corporale și financiare.	Cadrul general, § 100: – costul istoric; – costul curent; – valoarea realizabilă (de decontare a obligației); – valoarea actualizată.	Se introduce articolul 42 (e), prin care statele membre pot permite sau impune tuturor societăților sau numai anumitor grupe de societăți, evaluarea unor categorii de active, altele decât instrumentele financiare, la valoarea justă. Această permisiune sau cerință poate fi restrânsă doar la nivelul conturilor consolidate.
Provizioane	D IV: Provizioanele se referă la: ● Provizioanele pentru datorii și cheltuieli art. 9, 10 și 20); ● Provizioanele pentru datorii și cheltuieli se creează pentru acoperirea pierderilor sau datoriilor a căror natură este definită în mod clar la data bilanțului, existând probabilitatea sau certitudinea că vor surveni; aceste pierderi sau datorii sunt incerte în ceea ce privește mărimea și momentul survenirii (art. 20.1); ● Provizioanele pentru datorii și cheltuieli nu pot fi utilizate pentru a ajusta valoarea activelor.	IAS 37 (§ 10): ● Un provizion este o datorie incertă în ceea ce privește mărimea și momentul survenirii.	Se amendează articolul 20 din D IV. ● Sintagma provizioane pentru datorii și cheltuieli este înlocuită cu termenul provizioane (§ 4–5); ● Provizioanele se creează pentru acoperirea datoriilor, a căror natură este definitivă în mod clar la data bilanțului, existând probabilitatea sau certitudinea că vor surveni; aceste datorii sunt incerte în ceea ce privește mărimea și momentul survenirii; ● Provizioanele nu pot fi utilizate pentru a ajusta valoarea activelor.

În concluzie, considerăm că din momentul în care Comisia Europeană a decis să nu abandoneze instrumentele clasice ale euro-armonizării (Directivele Contabile Europene), această instituție şi-a asumat deplina responsabilitate pentru modernizarea continuă a Directivelor Contabile Europene, în sensul eliminării inconsecvențelor cu IAS sau IFRS şi pentru înlăturarea obstacolelor din calea convergenței în plan european.