

ASPECTE GENERALE PRIVIND SISTEMUL CONTABIL ÎN FRANȚA

GENERAL ASPECTS REGARDING THE ACCOUNTING SYSTEM IN FRANCE

Autor: **MARIA POPARCEA**

e-mail: poparceamaria@gmail.com

Coordonator științific: **GEORGETA MELNIC**, ORCID: 0000-0003-3876-5394

e-mail: melnic.georgeta@ase.md

Academia de Studii Economice a Moldovei

Abstract. *This research work focused in general on the analysis of economic-financial communication in an economic framework characterized by permanent transformations and, in particular, on the evaluation and measurement of the quality of financial-accounting information at the international level, especially the French one.*

Keywords: *accounting, balance sheet, result, analyze, document, report, value*

JEL: M40, M41, O52

Introducere

Contabilitatea este știința și arta stăpînirii afacerilor, obiectivul ei fiind, “măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor fizice și juridice”. În acest scop trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestor, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.

Importanța contabilității în economia modernă este evidentă. Așa se face că organisme de reglementare contabilă din Franța, Uniunea Europeană și de pretudindeni se ocupă de organizarea și funcționarea contabilității ca un component fundamental a afacerilor.

Actualitatea temei de cercetare - informațiile expuse în această lucrare confirmă actualitatea temei studiate și dezvăluie diferite aspecte ce țin de la funcționarea normală a sistemului contabil în Franța.

Scopul acestei lucrări de cercetare este focalizat pe controlul și analiza evoluției economico-financiare interne și externe a Franței din perioada apariției noțiunii de contabilitate și până în prezent.

Metodologia de cercetare-cu privire la metodologia cercetării științifice, putem spune că prezenta lucrare este de cercetare-dezvoltare, deoarece pe parcursul acestui proiect ajutorul demonstrează influența anumitor factori importanți asupra calității sistemului contabil francez. De asemenea, această cercetare este de tip fundamental, deoarece vor fi studiate și analizate conceptele teoretice ce privesc problematica cercetată, dar în același timp este și o cercetare de tip aplicativ, dat fiind faptul că rezultatele obținute furnizează clarificări și soluții cu privire la creșterea calității contabilității în Franța.

Evoluția și istoricul contabilității franceze

Din punct de vedere istoric, contabilitatea franceză dinaintea primului război mondial s-a desfășurat în spiritul practicienilor contabili. Circuitele informaționale, contabilitatea generală și contabilitatea industrială, trebuiau să rezolve probleme legate de fiscalitate și informare și cele legate de producție. Influența statului în economie duce la lărgirea rolului acestuia de la colectori de impozite la instanțe de reglementare și planificare economică.

Putem afirma că gândirea contabilă franceză a progresat de-a lungul istoriei în strânsă legătură cu dezvoltarea economiei din acele perioade.

Globalizarea tot mai accentuată a piețelor de capital impune utilizarea în toată lumea a unui limbaj unic de contabilitate. Mai mult, pentru a putea contribui la stimularea și dezvoltarea economiei din fiecare țară în parte, sistemul contabil mondial trebuie să beneficieze de informații contabile credibile și transparente. Standardele Internaționale de Contabilitate contribuie deja la generarea pe plan internațional a unor informații financiare mai bune și mai ușor comparabile, sprijinind în acest fel alocarea mai eficientă a resurselor pentru investiții în lume.

După cum se știe, originile contabilității moderne pot fi considerate a fi reprezentate de tratatul lui Luca Pacioli. Totuși, cele mai vechi lucrări de contabilitate în partidă dublă care se cunosc au aparținut unor genovezi din sec. al XII-lea. Lucrarea călugărului Pacioli, prima teorie contabilă.

Principiile sistemului fiscal francez sunt reglementate prin codul general al impozitelor. Acest cod prevede că întreprinderile trebuie să respecte definițiile din planul de conturi general (PCG).

În 1957, Consiliul Superior al Contabilității a revizuit PCG, conținutul standard al PCG cuprinde acum: un cadru contabil și o lista de conturi, definițiile termenilor, reguli de evaluare și măsurare și modele de situații financiare. Influența PCG este mult mai extinsă: fiscalitatea se bazează pe acest plan, situațiile financiare destinate utilizatorilor sunt întocmite după modelele prevăzute în PCG utilizând definițiile din PCG.

Elementele normalizate prin PCG au fost: situațiile financiare (inclusiv forma și formatul), Planul de conturi general – Sistemul de conturi, (denumirea, simbolul, conținutul și funcția contabilă a conturilor), precum și procesul de organizare a documentelor în contabilitate, a procedurilor de înregistrare, de validare și de control ale înregistrărilor contabile.

Rezultatul fiscal se determină prin corectarea rezultatului contabil, scăderea unor elemente deductibile și adăugarea unor elemente nedeductibile. Rezultă că nu se poate vorbi de o separare totală a contabilității de fiscalitate. Aici analizăm cu atenție structura concepută a contabilității franceze care se caracterizează prin bilanț, contul de profit și pierdere și anexe.

Un rol deosebit și foarte important în formarea contabilului ca specialist îl au *Ordinul Experților Contabili (OEC)* și *Compania Națională a Comisarilor de Conturi (CNCC)*.

Organismul internațional de normalizare - International Accounting Standards Board (IASB), prin IAS1 are drept obiectiv oferirea de informații despre poziția financiară, performanța și modificările poziției financiare ale unei întreprinderi unei game diversificate de utilizatori.

Începutul procesului de formare și evoluție a legii de baza a contabilității în Franța a fost în anul 1673, Ordonanța lui J.-B. Coliber, în care au fost reflectate ideile mercantiliștilor privind problemele dezvoltării economice din acea perioadă. Până la aplicarea Directivei a-4-a în Franța contabilitatea era de tip monoist.

Odată cu cel de-al doilea război mondial s-a realizat treptat trecerea la sistemul contabil dualist. În 1942 apare primul plan contabil ca o necesitate de adaptare a contabilității la prețurile și inflația din economie. În 1947 apare un al doilea plan contabil ce realizează trecerea de la monoism la dualism contabil.

Planul contabil actual este publicat din anul 1982 și este o perfecționare a celor existente anterior. În Franța, cât și în țări ca: Austria, Elveția, Belgia, Spania, Italia, Portugalia și Germania se folosește modelul European clasificat ca sistem continental de evidență. O trăsătură caracteristică a acestui sistem este rectificarea mărimii impozitelor în funcție de datele contabile și controlul asupra oportunității și plenitudinii plății lor.

Sistemul contabil francez în prezent – formatul și conținutul este determinat de directivele IV ȘI VII ale UE și reflectate în PCG (planul general de conturi). Formatul standartizat de utilizare generală este:

1. Bilanțul contabil de format orizontal și reflectarea obligatorie a activelor, capitalului propriu și datoriilor.
2. Contul de rezultate are formatul orizontal (*cheltuieli – în stînga, venituri- în dreapta*) sau vertical.
3. Alte forme de raportare financiară, inclusiv Anexele și comentariile la ele.

Planuri contabile

În Franța întâlnim două tipuri de planuri de conturi contabile:

- ❖ Planul contabil profesional - **pentru sectoarele profesionale.**
- ❖ Planul contabil particular - **pentru organisme specific.**

Planul contabil francez se compune din 3 titluri:

TITLUL I Dispoziții generale- Terminologie, Planul de Conturi;

TITLUL II Contabilitatea generală – normalizează documente și sinteze de întreprindere;

TITLUL III Contabilitatea analitică – prezintă concepte și metode de calcul a costurilor.

În Planul de Conturi al Franței se evidențiază: conturile principale, subconturi de ordinul întâi și doi, conturi analitice de ordin întâi și doi.

Fiecare cont separat poate fi împărțit în câteva conturi cu adăugarea unei cifre. Codificarea conturilor se efectuează conform sistemului zecimal. În fiecare clasă de conturi nu pot fi mai mult de zece conturi. În sistemul de codificare zecimală cifrele finale 0 și 9 în conturi și subconturi au o anumită valoare economică.

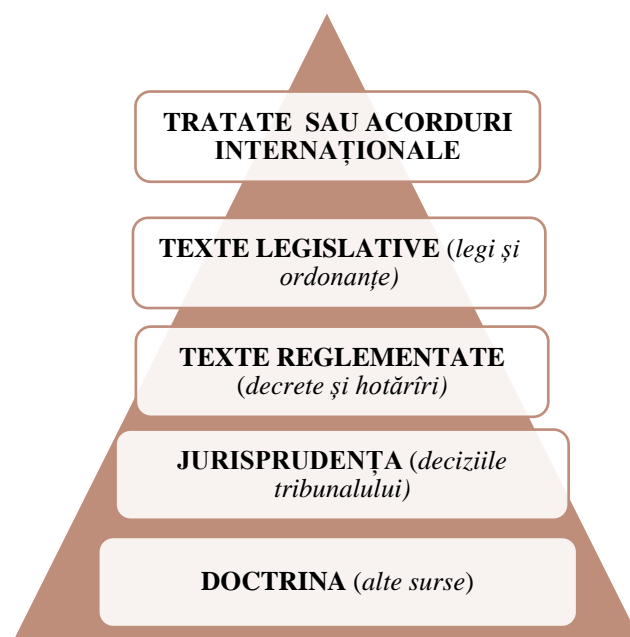


Figura 1. Reguli ierarhizate ale contabilității în Franța

Sursa: Elaborat de autor

Profesia contabilă este organizată în două instituții:

1. **Ordinul Experților Contabili (OEC) creat în 1945**, care reprezintă profesia de expert contabil și are următoarele funcții:
 - definește și obligă la respectarea regulilor deontologice;
 - răspunde dificultăților întâmpinate de membrii săi în exercițiul funcției lor;
 - întreprinde acțiuni de formare a experților contabili;
 - se pronunță asupra unor dispoziții contabile;
 - publică doua reviste: Revista franceză de contabilitate (RFC) și Știință, independență cunoștință (SIC);
 - publică monografii, cărți, studii.
2. **Compania Națională a Comisarilor de Conturi (CNCC)**, creată în 1969 prin decret, reglementează și supervizează certificarea conturilor. Aceasta are ca atribuții următoarele:
 - să realizeze acțiuni orientate către audit și reglementarea profesiei de auditor;
 - să răspundă problemelor legate de practicile contabile;
 - să ia poziție prin revista sa, Buletinul trimestrial al comisarilor de conturi, și prin notele informative.

CNCC poate fi considerat organismul de normalizare pentru audit din Franța. OEC și CNCC reprezintă Franța în cadrul IASC.

Situațiile financiare în Franța

Organismul internațional principal de normalizare este Internațional Accounting Standards Board (IASB) care înlocuiește din aprilie 2001 STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE RAPORTARE FINANCIARĂ (IASB).

Raportarea financiară pentru societățile din Franța este realizată prin situații financiare denumite documente de sinteză sau conturi anuale, influențate în mare parte de prevederile Directivelor a patra și a șaptea. Acestea cuprind cel puțin Bilanțul, Contul de profit și pierdere și Anexele, dar pot fi completate cu un tablou de finanțare al exercițiului. Conținutul documentelor de sinteză este stabilit în conformitate cu dispozițiile Planului Contabil General (PCG) și trebuie să asigure sub toate aspectele o imagine fidelă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor, chiar dacă aceasta implică abateri de la reguli sau prezentări suplimentare de informații.

Specificul raportării financiare din Franța este faptul că documentele de sinteză pot fi prezentate într-unul din cele trei sisteme:

- Sistemul de bază -cuprinde dispozițiile contabile minimale pentru societățile mijlocii și mari;
- Sistemul simplificat –destinat societăților a căror mărime nu justifică recursul la cerințele sistemului de bază;
- Sistemul dezvoltat, care propune documente ca să faciliteze analiza informațiilor cu scopul de a fi utile în gestiune.

Bilanțul francez se prezintă în formă tabelară. Rezultatul exercițiului este menționat ca element distinct în structura capitalurilor proprii. Elementele de activ sunt clasificate după destinația lor, iar elementele de pasiv după proveniența lor.

Contul de rezultate - prezintă o structură pe trei nivele:

- elemente de exploatare;
- elemente financiare;
- elemente excepționale.

Contul de rezultate trebuie să permită calculul producției exercițiului, calcularea valorii adăugate și a excedentului brut de exploatare. De aici și rezultatul poate fi pe trei nivele: rezultate de exploatare, Financiare, excepționale. *Anexa* care trebuie prezentată alături de bilanț trebuie să cuprindă:

EVALUAREA VALORII BRUTE A IMOBILIZĂRILOR	
EVALUAREA AMORTIZĂRILOR	
EVALUAREA PROVIZIOANELOR	
EVALUAREA SCADENȚELOR, CREAȚELOR ȘI DATORIILOR LA SFÎRȘITUL EXERCITIULUI	
FILIALELE ȘI PARTICIPAȚIILE	

Figura 2. Structura anexei la bilanț în Franța

Sursa: Elaborat de autor

Tabloul de finanțare este un document facultativ, deoarece el face parte din documentele de sinteză ale sistemelor dezvoltate, și se referă mai mult la întreprinderile mici și mijlocii, și este obligatoriu doar pentru întreprinderile cu peste 300 de salariați. Această relație a fost explicată prin compararea a două bilanțuri succesive determinând variațiile pozitive și negative a diferitelor posturi din bilanț. Situația acestor variații duce la constituirea unui bilanț diferențial sau o balanță a mutațiilor.

Un bilanț diferențial permite identificarea a patru tipuri de mișcări cu următoarele semnificații financiare:

- creșterea anumitor posturi de pasiv semnificând angajamente suplimentare pentru întreprinderi ca urmare a unor aporturi primite, deci o creștere a fondurilor de care dispune întreprinderea;
- creșterea anumitor posturi de activ ca urmare a creșterii bunurilor deținute semnificând o creștere a utilizării de fonduri;
- diminuarea anumitor posturi de pasiv reprezentând stingerea anumitor angajamente;
- diminuări ale unor posturi de activ, respectiv scăderi a unor bunuri sau titluri deținute de întreprindere.

Metode de evaluare a bunurilor în PCG

Metoda de bază, reținută conform legii, de către PCG pentru evaluarea elementelor înscrise în contabilitate este metoda costurilor istorice (costuri de intrare în patrimoniu). Ea este fondată pe determinarea costurilor de achiziție pentru bunurile achiziționate cu titlu gratuit, a costurilor de producție pentru produse de întreprindere, fie ca este vorba de stocuri destinate vânzării sau imobilizării care vor fi utilizate de întreprindere pentru ea însăși

Valoarea va fi determinată de 4 momente esențiale ale existenței întreprinderii:

- **Valoarea la data de intrare în patrimoniu**(*costul de achiziție, costul de producție, valoarea venală*);

- **Valoarea de inventar** (*valoarea actuală desemnată ca valoare venală la data inventarului*) pentru ca legea prescrie comerciantului de a controla prin inventar cel puțin o dată pe an existența și valoarea elementelor de active și pasive ale patrimoniului;
- **Valoarea de la data de închidere a conturilor** (*valoarea de intrare eventual corectată cu deprecierea pentru a o aduce la data inventarului la valoarea sa actuală*);
- **Valoarea la data ieșirii din patrimoniu** (*prețul de cesiune sau lichidare, sau costul contabil al dispariției*)

Opțiuni pentru determinarea costului istoric:

- **Costul stocurilor** – se evaluează fie la **cost mediu ponderat** de achiziție sau producție, fie considerînd ca primul bun ieșit este primul intrat;
- **Cheltuielile financiare** - problema care se pune este de a ști dacă aceste cheltuieli trebuie incluse în costul de intrare (deci, capitalizate) sau trebuie înscrise în cheltuieli; soluția va fi diferită, în funcție de calea de intrare (producție sau achiziție) și de natura activului (imobilizare sau stoc).

Concluzii

În Franța, cât și în alte țări Europene ca Italia, Portugalia, Spania, Germania și etc. este folosit modelul european ca sistem continental de evidență. O trăsătură caracteristică a acestui sistem este rectificarea mărimii impozitelor în funcție de datele contabile și controlul asupra oportunității și pletitudinii plății lor. Particularitatea sistemului contabil francez constă în esența lui juridică, deoarece toate regulamentele rezultă din legislația comercială și fiscală.

În Franța normalizarea contabilă intră în atribuțiile statului, astfel reglementarea legală joacă un rol determinant în normalizarea contabilă, ceea ce conferă o flexibilitate destul de redusă a sistemului contabil.

Acest tip de contabilitate, cel continental-european, este conectat la fiscalitate, astfel punîndu-se un accent destul de mare pe calcularea impozitelor și taxelor.

Referințe bibliografice

1. MIHALCIUC, C. *Rolul contabilului în organizarea întreprinderii moderne performante*. Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 2006;
2. Dicționarul explicativ al limbii române. Disponibil: <https://dexonline.ro/definitie/profesie>;
3. JEREMIAH, O. O., DAFERIGHE, E. E. *The evolving dimensions of the accounting profession and the 21st century expectations*. Archives of Business Research, 7(5), 2019, p.226-232;
4. Țurcanu, V. *Funcționalitatea contabilității în Republica Moldova timp de 25 de ani*. Conferința “Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor”, Chișinău, 19-20 aprilie 2018, p.10-15;
5. GRIGOROI, L., ȘELARU, M. *Valorile și provocările profesiei contabile*. Contabilitatea: provocări actuale și aspirații pentru viitor: conf. șt. intern., 4apr. 2012. Chișinău: ASEM, 2012, p. 244-249;
6. LAZARI, L., GRIGOROI, L. *Profesia contabilă în serviciul interesului public*. Conferința “Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor”, Chișinău, Moldova, 19-20 aprilie 2018;

7. Mihaila, S., & Bădicu, G. (2016). *Necesitatea intercorelării mediului universitar cu cel profesional*. Fostering Knowledge Triange in Moldova, 81-87.
8. BAJAN, M., LAZARI, L. *Contabilitatea în era digitală*. Culegere de lucrari științifice ale Conferinței Științific Internaționale “Competitivitatea și Inovare în Economia cunoașterii”, Ediția a XXI-a, 2019, p.566-571;
9. Țurcanu Viorel, Golocealova Irina; „Contabilitatea internațională”, Editura ASEM, Chișinau 2008;
10. Feleagă N. „Sisteme contabile comparate” ,Vol. 2 ” Normele contabile internaționale”, Editura Economică, Ediția a II-a, București, 2000;