

Respectarea principiilor contabile – rețeta imaginii fidele. O perspectivă teoretică asupra contribuției principiilor contabile la atingerea obiectivului raportării financiare - Partea I -

Dr. ec. Claudia Cătălina CIOCAN

Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași

Abstract

This paper explores the significance of the true and fair view, as the main objective of financial reporting to which accounting principles are subordinated, and the relationship between it and all accounting principles, focusing on identifying their contribution to achieving the true and fair view and, simultaneously, the potential conflicts. To address this issue, several interpretations of the true and fair view objective were analyzed together with the way the requirements of each accounting principle contribute to the achievement of this objective. The paper highlights that the true and fair view recipe involves contributions such as aggregating values from different reporting periods, separately reflecting assets and liabilities to prevent hiding part of a company's wealth or masking the risks that the company is facing, accurate, neutral and free from error/omission representation of transactions, establishing an acceptable materiality level that does not allow information to be over contracted or overcrowded with insignificant details, reflecting the economic substance of the transaction instead of the legal one, a realistic and balanced estimation of the risks and value losses, the presentation of past rights and obligations without being limited by their effective settlement date.

Key terms: true and fair view, accounting principles, the quality of information, information objectivity, prudence, timeliness

Termeni-cheie: imagine fidelă, principii contabile, calitatea informației, obiectivitatea informației, prudență, actualitate

Clasificare JEL: M41

To cite this article: Claudia Cătălina Ciocan, *Respectarea principiilor contabile – rețeta imaginii fidele. O perspectivă teoretică asupra contribuției principiilor contabile la atingerea obiectivului raportării financiare (I)*, *CECCAR Business Review*, N° 8/2021, pp. 3-9, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2021.08.01>

⇒ Introducere

Contabilitatea este fundamentată pe o serie de linii directoare cunoscute în teoria și practica de specialitate drept principii contabile, care se aplică tuturor înregistrărilor contabile și oferă o bază comună pentru o mai bună înțelegere și comparabilitate a situațiilor financiare. Aceste situații furnizează informații despre performanța și poziția financiară ale unei entități și pot avea valoare pentru o gamă vastă și diversă de utilizatori, prezentând un real interes, în special în condițiile în care contabilitatea a fost și este încă marcată de existența a două mari sisteme contabile: cel anglo-saxon și cel european-continental (sau continental).

Astfel, pe de o parte, pentru societățile din mediul anglo-saxon, care sunt finanțate prin intermediul piețelor de capital și pentru care trebuie să existe un grad ridicat de transparență, apare obligativitatea respectării prevalenței realității economice în fața aparenței juridice și a imaginii fidele, concept predominant în raportarea financiară anglo-saxonă (Colasse, 2009; Ciocan și Georgescu, 2018). Pe de altă parte, Nobes și Parker (2016, p. 36) afirmă că în majoritatea țărilor europene continentale și în Japonia numărul mic de acționari a însemnat că raportarea financiară a avut drept scop, în mare măsură, protejarea creditorilor și informarea statului în calitatea sa de colector de impozite, conducând astfel la un rol mult mai important al principiului prudenței.

Fără a intra în detalii privind toate celelalte diferențe în materie de raportare financiară care au fost înregistrate pe fondul apartenenței la unul dintre cele două mari sisteme (deosebiri ce vizează utilizatorii informațiilor contabile privilegiați, sursa izvoarelor de drept, rolul profesiei contabile în dezvoltarea reglementărilor contabile, conexiunea dintre contabilitate și fiscalitate, tradiția finanțării), în acest articol avem în vedere particularizarea principiilor fundamentale din contabilitatea românească, marcată de cultura contabilă european-continentală și de procesul de convergență dintre reglementările contabile naționale și Standardele Internaționale de Raportare Financiară emise de IASB.

Articolul urmărește interpretările imaginii fidele și direcțiile de cercetare pe această temă vehiculate în literatura de specialitate, având ca scop explorarea semnificației imaginii fidele, în calitatea sa de obiectiv al raportării financiare, și a relației dintre aceasta și toate principiile contabile, cu accent pe identificarea contribuției fiecărui principiu la obținerea imaginii fidele și, totodată, a potențialelor stări de divergență dintre principii și obiectivul raportării financiare. Demersul metodologic este unul inductiv și vizează metode exclusiv calitative, principalele fiind documentarea (revizuirea literaturii de specialitate) și analiza comparativă prin recurs la o examinare critică.

➔ Conceptul de imagine fidelă: interpretări și direcții de cercetare

Imaginea fidelă a fost de cele mai multe ori considerată un element de diferențiere între sistemul contabil anglo-saxon și cel european-continental. Pentru țările adevrate ale celui dintâi aceasta este „principiul suprem” după care profesioniștii din domeniu trebuie să se ghideze în pregătirea situațiilor financiare. Odată acceptată în reglementările contabile din țările adevrate ale sistemului continental, imaginea fidelă a fost asimilată obiectivului raportării financiare, accepțiune care își menține valabilitatea și astăzi conform prezentării propuse de IASB, iar atingerea ei se consideră a fi realizată în primul rând prin respectarea principiilor contabile general acceptate și, totodată, a cerințelor privind calitatea informațiilor financiar-contabile.

Principala diferență dintre principiu și obiectiv poate fi rezumată astfel: principiul este asimilat unei reguli de conduită după care se ghidează activitatea, iar obiectivul reprezintă finalitatea unei activități sau a unui proces. În cazul nostru, discuția despre imaginea fidelă este centrată în jurul procesului raportării financiare și constituie finalitatea sa, și anume punerea la dispoziția utilizatorilor interesați de informații utile despre poziția financiară, performanța și fluxurile de trezorerie ale unei entități.

Collet (1990) afirma că imaginea fidelă este recunoscută drept o declarație de intenție: intenția producătorilor de informație de a pregăti situații financiare anuale care să prezinte în mod fidel rezultatele companiei, iar pentru a construi această imagine se aplică principiile contabile, opinie regăsită la Stolowy *et al.* (2013, p. 122), Horomnea *et al.* (2016, p. 118) și Ionașcu (2003, p. 68), care susține că raportul *concept – realitate – reprezentare* stă la baza validării principiilor contabile, ele fiind construite într-o manieră inductivă care arată „cum ar trebui” să fie contabilitatea.

Rivero (citată de Gómez Ciria, 1997) consideră că imaginii fidele îi pot fi atribuite patru interpretări:

(1) sinonim al preciziei, obiectivității și adevărului – se pleacă de la premisa că dacă informațiile contabile reflectă tot ceea ce este important într-o manieră clară și lipsită de erori atunci cerința imaginii fidele este îndeplinită;

(2) respectarea principiilor contabile – se poate afirma că aceasta este de fapt accepțiunea cea mai folosită de profesioniștii din domeniu;

(3) prevalența fondului economic asupra formei juridice – prin care este susținută prevalența formei economice a unei tranzacții în detrimentul formei sale juridice, cu scopul de a îndeplini cerința imaginii fidele;

(4) sinonim al utilității informației – prin aplicarea sa se urmărește ca informațiile furnizate să fie utile persoanelor interesate care vor lua decizii în funcție de acestea.

Interpretările prezentate nu se exclud unele pe altele. În realitate, imaginea fidelă poate să reprezinte toate cele descrise mai sus, așa cum consideră și Gómez Ciria (1997), care afirmă că acest concept reunește de fapt într-o expresie compactă toate cerințele care trebuie îndeplinite de situațiile financiare (obiectivitate, utilitate decizională, respectarea principiilor contabile și lipsa erorilor).

Cañibano (2006) susține că interpretarea imaginii fidele în statele membre ale Uniunii Europene a oscilat între două orientări, una legalistă și una economică. Potrivit primei orientări, situațiile financiare reprezintă imaginea fidelă atunci când sunt întocmite în conformitate cu reglementările legale în vigoare (cum este, de exemplu, cazul Franței, Spaniei și Germaniei), în timp ce, potrivit orientării economice, situațiile financiare trebuie să raporteze realitatea economică a societății, chiar dacă pentru aceasta nu mai respectă anumite prevederi legale (este cazul Marii Britanii, Olandei și Danemarcei).

Începând cu 1990, an care marchează trecerea României de la un sistem centralizat la sistemul contabil de sorginte continentală, și în contabilitatea românească poate fi identificată o primă utilizare a conceptului de imagine fidelă, în Legea contabilității nr. 82/1991 și în Regulamentul de aplicare a acesteia, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993, în prezent abrogat. Conform prevederilor acestor reglementări, obiectivul situațiilor financiare este acela de a furniza o imagine fidelă a poziției financiare, a performanței și a altor informații referitoare la activitatea unei entități economice.

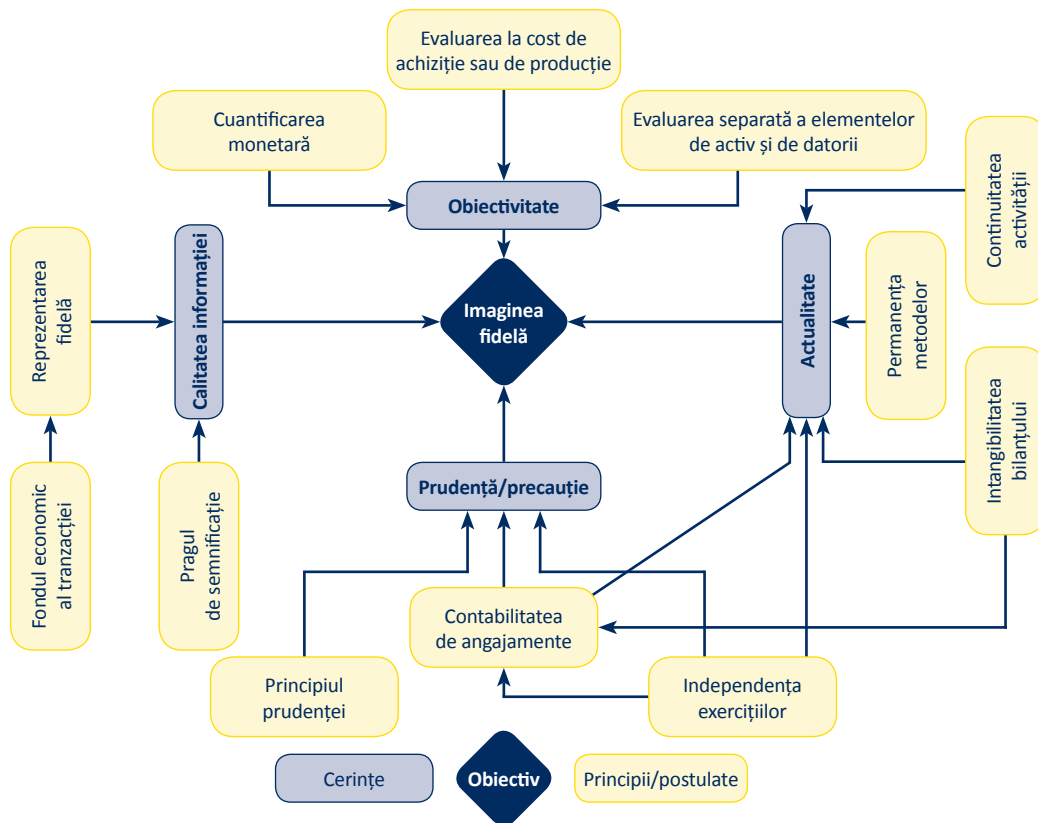
În această etapă, imaginea fidelă este interpretată drept respectarea cu bună-credință a regulilor privind evaluarea patrimoniului și a celorlalte norme și principii contabile. În acest context avem în vedere ceea ce Ionașcu și Feleagă (1997) numeau o „rețetă simplificatoare a imaginii fidele”, imaginea fidelă rezultând de fapt în urma aplicării în mod corect și consecvent a principiilor contabile fundamentale.

În articolul de față vom considera respectarea principiilor contabile general acceptate drept o rețetă a imaginii fidele, vizând în continuare exemplificarea modului în care fiecare principiu contribuie la atingerea obiectivului imaginii fidele al raportării financiare.

⇒ **Imaginea fidelă în raportarea financiară și principiile contabile general acceptate**

Informațiile produse și prezentate prin intermediul rapoartelor financiare sunt considerate de Stolowy *et al.* (2013, p. 122) un bun social ce vizează bunăstarea unor categorii diverse de utilizatori care îl folosesc în procesul decizional. Devine necesar așadar să fie stabilite și urmate o serie de reguli. Acestea sunt principiile contabile, regăsite în literatura de specialitate de multe ori sub titulaturi precum *convenții*, *reguli* sau *norme contabile* (Horomnea *et al.*, 2016, p. 118). Ele alcătuiesc un set coerent de reguli și orientări comportamentale, formulate într-o manieră inductivă și cu un grad ridicat de generalitate, care sunt utilizate drept sistem de referință pentru evaluarea, clasificarea și prezentarea informațiilor financiare (Horomnea, 2013, p. 252; Ionașcu, 2003, p. 68; Stolowy *et al.*, 2013, p. 122).

Fiecare țară are un astfel de set de principii (generally accepted accounting principles – GAAP – principii contabile general acceptate), dintre care unele își pun amprenta asupra reglementărilor contabile din diverse state. Exemple în acest sens sunt US GAAP, influențate în mare măsură de autoritățile de reglementare a pieței financiare din SUA, și IAS/IFRS, care reflectă părerile unei vaste comunități internaționale de utilizatori (Stolowy *et al.*, 2013, p. 122).



Principiile contabile general acceptate și imaginea fidelă

Sursa: Prelucrare proprie după Stolowy *et al.*, 2013.

Plecând de la analiza efectuată de Stolowy *et al.* (2013, p. 122), în figura de mai sus sunt prezentate principiile și postulatele contabile românești, similare cu cele din seturile de norme amintite (americane și IAS/IFRS). Acestea sunt clasificate în patru categorii, care indică **patru cerințe** critice impuse de utilizatorii informațiilor financiare: **obiectivitatea**, întrucât aceștia sunt interesați ca profesioniștii contabili să aibă o atitudine imparțială, lipsită de prejudecăți, conflicte de interese sau influență externă în ceea ce privește evaluarea și estimarea (dacă este cazul) a valorii activelor și datoriilor entității raportoare; **calitatea**, deoarece utilizatorii sunt interesați de rapoarte detaliate (fără a se exagera, deoarece există riscul să se ascundă informații esențiale) care să prezinte într-o manieră fidelă, neutră și relevantă situația întreprinderii la un moment dat; **prudența**, deoarece, contrar opiniilor cu privire la potențialul conflict dintre imaginea fidelă și prudență, o atitudine precaută (fără excese menite să manipuleze rezultatele) din partea profesioniștilor contabili este de preferat în fața uneia exagerat de optimiste, care poate să conducă într-un final la decapitalizarea societății; și **actualitatea**, întrucât utilizatorii au nevoie ca informațiile să fie puse la dispoziția lor la intervale de timp regulate, în cel mai scurt timp posibil.

După cum se poate observa din figura prezentată, obținerea imaginii fidele implică, pe de o parte, respectarea principiilor continuității activității, permanenței metodelor, prudenței, contabilității de angajamente, intangibilității bilanțului, evaluării separate a elementelor de activ și de datorii, necompensării, contabilizării și prezentării elementelor din bilanț și din contul de rezultate ținând seama de realitatea economică și cel al pragului de semnificație, care se regăsesc într-o formă explicită și în contabilitatea românească. Pe de altă parte, obținerea ei presupune respectarea principiilor cuantificării monetare, evaluării la cost de achiziție sau de producție (întâlnit și sub denumirea de principiul costului istoric) și a principiului entității, care nu sunt descrise separat, ele fiind considerate implicite (Matiș, 2017).

În tabelul următor prezentăm cele două tipuri de principii împreună cu modalitatea prin care respectarea acestora contribuie la obținerea imaginii fidele.

Contribuția principiilor contabile la obținerea imaginii fidele

| Denumirea și caracteristicile principiului | Modul în care contribuie la obținerea imaginii fidele |
|--|---|
| Obiectivitatea | |
| <p>✓ Principiul cuantificării monetare Potrivit Cadrului conceptual (IASB, 2010, pct. 4.54), acest principiu, considerat implicit și neprezentat separat în legislația românească, își face simțită prezența în procesul de evaluare și asigură determinarea valorilor la care elementele cuprinse în situațiile financiare vor fi recunoscute în bilanț și în contul de profit și pierdere. Contabilitatea financiară înregistrează numai tranzacțiile exprimate în unități financiare (leu românesc, euro, dolar etc.), asigurând astfel o exprimare în termeni monetari a impactului economic al acestora.</p> | <p>Asigură omogenizarea și agregarea unor elemente eterogene folosind drept numitor comun moneda națională sau o altă monedă de circulație internațională, fapt ce le permite tuturor utilizatorilor să înțeleagă că fiecare valoare înseamnă aproximativ același lucru. Atâta timp cât valorile din diferite perioade de raportare sunt agregate, utilizatorilor le este prezentată o imagine completă asupra istoricului evenimentelor care au modelat poziția financiară a firmei și le permite să estimeze evoluția acesteia în viitor.</p> |
| <p>Exemplu <i>Dacă o societate din domeniul IT ar angaja una dintre cele mai strălucite minți din domeniu sau dacă o companie din industria farmaceutică ar pierde cel mai valoros și productiv membru al echipei de cercetare-dezvoltare? Atunci aceste informații ar putea fi caracterizate drept relevante, cu un impact semnificativ asupra rezultatelor viitoare ale afacerii?</i> <i>Respectarea acestui principiu permite înregistrarea și reflectarea în contabilitate doar a tranzacțiilor exprimate în unități monetare, exemplele prezentate neputând fi considerate tranzacții, ele neavând o valoare care să poată fi stabilită în mod credibil. Chiar dacă informațiile de acest tip sunt importante din punctul de vedere al promovării afacerii și al poziționării față de concurență, în condițiile în care cuantificarea monetară a acestora nu poate fi făcută pe o bază credibilă și demonstrabilă, recunoașterea lor nu este în măsură să asigure o interpretare uniformă, în acord cu obiectivul imaginii fidele.</i></p> | |
| <p>✓ Principiul evaluării la cost de achiziție sau de producție (principiul costului istoric) Acesta presupune ca, în absența reevaluării, elementele prezentate în raportările financiare să fie evaluate de la intrarea lor în gestiunea entității și până la momentul ieșirii din gestiune la costul de achiziție sau la cel de producție (valoarea de intrare). Baza de evaluare poate fi determinată folosind mai multe categorii de costuri, așa cum sunt prezentate de Cadrul conceptual (IASB, 2018, pct. 6.1-6.4), și anume costul istoric, valoarea justă, costul curent, valoarea realizabilă netă și valoarea actualizată, cea mai utilizată de entități în elaborarea situațiilor financiare fiind costul istoric, de regulă combinat cu alte baze de evaluare.</p> | <p>Înregistrarea la data intrării în gestiune a bunurilor la valoarea de intrare și menținerea lor în contabilitate la aceeași valoare indiferent de fluctuațiile de preț au drept consecință, în condiții de inflație sau hiperinflație, prezentarea unor valori care nu corespund realității economice. Cu toate acestea, în perioadele de stabilitate economică, caracterul obiectiv și posibilitatea de a fi verificat prin confruntare cu documentele care stau la baza înregistrărilor fac din costul istoric un factor necesar în vederea obținerii imaginii fidele. În acest sens, supraevaluarea activelor, mai mult decât subestimarea lor, reprezintă în mod eronat situația reală, care este de interes major pentru acționari, ele fiind, cu alte cuvinte, potențialele fluxuri de numerar viitoare.</p> |

| Denumirea și caracteristicile principiului | Modul în care contribuie la obținerea imaginii fidele |
|--|--|
| Obiectivitatea | |
| | Stolowy <i>et al.</i> (2013, p. 124) susțin că profesioniștii contabili se vor îndepărta întotdeauna de posibilitatea supraestimării, preferând varianta subevaluării, pe care utilizatorii informațiilor contabile o pot corecta în baza cunoștințelor proprii despre piață. |
| <p>Exemplu</p> <p><i>Cum raportează societatea Q un teren achiziționat în 1992 la valoarea de 250.000 lei pe care aceasta îl deține și în prezent, 28 de ani mai târziu, valoarea lui justă depășind cu mult valoarea de intrare?</i></p> <p><i>Conform acestui principiu, în lipsa reevaluării, terenul rămâne în continuare consemnat la valoarea de 250.000 lei, până la momentul vânzării sau al încetării activității entității (întrucât terenurile pot să depășească durata de viață a întreprinderii, ele având o durată de viață utilă nelimitată), la baza acestei valori existând dovezi incontestabile care atestă caracterul obiectiv al tranzacției. Posibilitatea de a confirma veridicitatea valorii de intrare și faptul că este evitată supraestimarea valorii fac din costul istoric un instrument al imaginii fidele. În condițiile prezentate, spre deosebire de cazul supraestimării valorii activului, cu minime informații obținute de pe piață, utilizatorii ar putea face propriile estimări cu privire la valoarea justă a acestuia.</i></p> | |
| <p>Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii</p> <p>În general, activele și datoriile și, în mod similar, veniturile și cheltuielile trebuie raportate separat în situația poziției financiare, respectiv în contul de rezultate. IAS 1 <i>Prezentarea situațiilor financiare</i> prevede că nu trebuie permisă compensarea, deoarece ea ar reduce capacitatea utilizatorilor de a înțelege tranzacțiile și alte evenimente. Cu toate acestea, regula generală nu se aplică dacă un alt standard internațional permite sau solicită compensarea în anumite cazuri.</p> | <p>Două tranzacții pot avea același efect de valoare absolută cu semne algebrice opuse. Soldul net al acestora ar fi aritmetic zero, dar o astfel de prezentare nu ar reflecta „realitatea” economică. Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii nu permite ascunderea unei părți din bogăția întreprinderii sau, în cazuri mai puțin fericite, mascarea riscurilor cu care se confruntă firma la fiecare tranzacție.</p> |
| <p>Exemplu</p> <p><i>Cum va consemna societatea Q o creanță de 10.000 lei și o datorie de 7.000 lei față de aceeași companie?</i></p> <p><i>Conform principiului evaluării separate, pentru a asigura prezentarea unor informații complete și concludente, creanța și datoria vor fi prezentate separat în bilanț, chiar dacă se referă la aceeași entitate. În cazul existenței unui ordin de compensare (a se consulta Hotărârea Guvernului nr. 773/2019 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie), după contabilizarea creanței și a venitului, respectiv a datoriei și a cheltuielii corespunzătoare, compensarea are loc, în contabilitatea societății Q rezultând diferența de 3.000 lei până la concurența creanței în sumă totală de 10.000 lei, care se va deconta prin bancă sau în numerar.</i></p> | |

Sursa: Prelucrare proprie după Beke, 2013, pp. 22-25; CECCAR, 2018; CECCAR, 2019; Evans, 2003; Kumor și Mackowiak, 2018, p. 218; Cañibano și Herranz, 2013; Matis, 2017; Melville, 2017, pp. 38-40; Stolowy *et al.*, 2013, pp. 121-128.

Va urma...

Bibliografie

1. Beke, J. (2013), *International Accounting Harmonization. Adopting Universal Information Methods for a Global Financial System*, Palgrave Macmillan, New York.
2. Cañibano, L. (2006), *El concepto de imagen fiel y su aplicación en España*, Partida Doble, nr. 178, pp. 10-17.
3. Cañibano, L., Herranz, F. (2013), *Principios versus reglas en las normas contables*, Consejeros, pp. 56-62.
4. Ciocan, C.C., Georgescu, I. (2018), *An Analysis of the International Research on the Relationship Between Prudence and True and Fair View in Financial Reporting*, Journal of Eastern Europe Research in Business and Economics, pp. 1-16.
5. Colasse, B. (2009), *Fundamentele contabilității*, traducere de Neculai Tabără, Editura TipoMoldova, Iași.
6. Collet, S.A. (1990), *Imagen fiel y principios contables*, Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. 20, nr. 63, pp. 351-361, <http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/44001.pdf>.
7. Evans, L. (2003), *The True and Fair View and the "Fair Presentation" Override of IAS 1*, Accounting and Business Research, vol. 33, nr. 4, pp. 311-325.
8. Gómez Ciria, A. (1997), *La imagen fiel y los principios contables públicos*, Auditoria Publica, nr. 12, pp. 45-52.
9. Horomnea, E. (2013), *Dimensiuni științifice, sociale și spirituale în contabilitate. Geneză, doctrină, normalizare, decizii*, ediția a V-a, Editura TipoMoldova, Iași.
10. Horomnea, E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Păvăloaia, L., Rusu, A. (2016), *Introducere în contabilitate. Concepte și aplicații*, Editura TipoMoldova, Iași.
11. Ionașcu, I. (2003), *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane: studii privind paradigmele și practicile contabilității*, Editura Economică, București.
12. Kumor, I., Mackowiak, E. (2018), *Materiality in Accounting and Auditing*, în *Economic and Social Development (Book of Proceedings)*, 32nd International Scientific Conference on Economic and Social Development, pp. 218-225.
13. Mățiș, D. (2017), *Bazele contabilității. Metoda contabilității*, Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca, <https://econ.ubbcluj.ro/~victor.muller/Download/BC/Curs 2017/BC - Partea III 2017.pdf>.
14. Mățiș, D., Mustață, R., Achim, S., Iosivan, R., Groșanu, A., Berinde, S. (2005), *Bazele contabilității pentru viitori economiști*, Editura Dacia, Cluj-Napoca.
15. Melville, A. (2017), *International Financial Reporting. A Practical Guide*, ediția a VI-a, Pearson.
16. Nobes, C., Parker, R. (2016), *Comparative International Accounting*, ediția a XIII-a, Pearson.
17. Stolowy, H., Lebas, M.J., Ding, Y. (2013), *Financial Accounting and Reporting. A Global Perspective*, ediția a IV-a, Cengage Learning EMEA, London.
18. CECCAR (2018), *Principiile generale de raportare financiară*, CECCAR Business Magazine, nr. 36, <http://www.ceccarbusinessmagazine.ro/principiile-generale-de-raportare-financiara-a3886/>.
19. CECCAR (2019), *Conceptul de prag de semnificație aplicat în contabilitate și audit*, CECCAR Business Magazine, nr. 23, <http://www.ceccarbusinessmagazine.ro/conceptul-de-prag-de-semnificatie-aplicat-in-contabilitate-si-audit-a5049/>.
20. IASB (2010), *Conceptual Framework for Financial Reporting*, <https://ifrs.seo.ir/Admin/FileImageBrowser/GetFile?path=IFRSs%2Fconceptualframework.pdf>.
21. IASB (2018), *Conceptual Framework for Financial Reporting*, <https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>.
22. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial nr. 454/18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare.
23. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
24. Regulamentul nr. 704/1993 de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, publicat în Monitorul Oficial nr. 303 bis/22.12.1993, abrogat.