

**UNIVERSITATEA BABEȘ-BOLYAI**  
**FACULTATEA DE ȘTIINȚE ECONOMICE ȘI GESTIUNEA**  
**AFACERILOR**  
**DEPARTAMENTUL DE CONTABILITATEA ȘI AUDIT**

**Denumirea tezei:**

**APLICAREA IFRS PENTRU IMM-URI ÎN ROMÂNIA.**  
**MĂSURAREA CONVERGENȚEI CONTABILE**

Conducător științific:

Prof. Univ. Dr. Adriana Tiron-Tudor

Drd. Marina Alexandra-Gabriela

Cluj-Napoca, 2022

## CUPRINS

<b>LISTĂ ABREVIERI.....</b>	<b>3</b>
<b>LISTĂ FIGURI.....</b>	<b>4</b>
<b>LISTĂ TABELE.....</b>	<b>5</b>
<b>ANEXE .....</b>	<b>5</b>
<b>INTRODUCERE .....</b>	<b>6</b>
<b>CAP. 1. EVOLUȚIA STANDARDULUI IFRS PENTRU IMM-URI – PERSPECTIVĂ GLOBALĂ .....</b>	<b>14</b>
1.1. IFRS PENTRU IMM-URI - NECESITATE.....	15
1.2. ENTITĂȚILE MICI ȘI MIJLOCI – DEFINIREA ȘI CONTRIBUȚIA ACESTORA ÎN ECONOMIE .....	16
1.3. IFRS LA NIVEL GLOBAL .....	19
1.4. IFRS PENTRU IMM-URI LA NIVEL GLOBAL .....	22
1.5. ETAPE CHEIE ÎN DEZVOLTAREA STANDARDULUI IFRS PENTRU IMM-URI .....	28
1.5.1. PERIOADA DE PRE-PUBLICARE A IFRS PENTRU IMM-URI (2000-2009).....	29
1.5.2. PERIOADA POST-PUBLICARE A IFRS PENTRU IMM-URI – PRIMA REVIZUIRE (2009-2015).....	36
1.5.3. PERIOADA POST-PUBLICARE A IFRS PENTRU IMM-URI – A DOUA REVIZUIRE (2019-2021).....	40
1.6. LIMITĂRI ALE ANALIZEI.....	42
1.7. CONCLUZII ALE CAPITOLULUI.....	43
<b>CAP. 2. ARIA PROBLEMATICII IFRS PENTRU IMM-URI – STADIUL ACTUAL AL CUNOAȘTERII.....</b>	<b>45</b>
2.1. OBIECTIV ȘI MOTIVAȚIE.....	45
2.2. METODOLOGIA DE CERCETARE .....	45
2.2.1. PROTOCOLUL DE ANALIZĂ A LITERATURII ȘI ÎNTREBĂRILE DE CERCETARE PROPUSE .....	47
2.2.2. PROCESUL DE CĂUTARE A LITERATURII.....	48
2.2.3. IMPACTUL ARTICOLELOR ANALIZATE.....	50
2.2.4. DEFINIREA CADRULUI ANALITIC.....	52
2.2.5. FIABILITATEA, VALIDITATEA ȘI CODIFICAREA ARTICOLELOR ANALIZATE.....	53
2.3. REZULTATELE ANALIZEI CANTITATIVE .....	55
2.4. REZULTATELE ANALIZEI CALITATIVE .....	59
2.4.1. CONTABILITATE, FISCALITATE ȘI RAPORTARE FINANCIARĂ.....	61
2.4.2. CONȚINUTUL STANDARDULUI IFRS PENTRU IMM-URI.....	63
2.4.3. ARMONIZAREA ȘI CONVERGENȚĂ CONTABILĂ .....	64
2.4.4. ADOPTAREA ȘI IMPLEMENTAREA IFRS PENTRU IMM-URI.....	67
2.4.5. IMPACTUL ȘI DEZVOLTAREA STANDARDULUI IFRS PENTRU IMM-URI.....	81
2.4.6. NECESITATEA EMITERII IFRS PENTRU IMM-URI.....	84
2.5. DIRECȚIILE VIITOARE DE CERCETARE .....	86
2.6. CONCLUZII ALE CAPITOLULUI.....	87
<b>CAP. 3. PERSPECTIVELE PĂRȚILOR INTERESATE PRIVIND REVIZUIREA STANDARDULUI .....</b>	<b>91</b>
3.1. OBIECTIV ȘI MOTIVAȚIE.....	91
3.2. CADRUL TEORETIC .....	93
3.3. METODOLOGIA DE CERCETARE .....	96
3.3.1. PROTOCOLUL DE ANALIZĂ APLICAT ȘI ÎNTREBĂRILE DE CERCETARE PROPUSE .....	97
3.3.2. STABILIREA ELEMENTELOR ANALIZATE.....	99
3.3.3. PROFILUL RESPONDENȚILOR .....	100
3.3.4. FIABILITATEA, REPLICABILITATEA ȘI VALIDITATEA DATELOR.....	101
3.3.5. CODAREA SCRISORILOR DE COMENTARII .....	102
3.4. DESCRIEREA SETULUI DE DATE ANALIZATE .....	103
3.4.1. PROFILUL RESPONDENȚILOR .....	104
3.4.2. RĂSPUNSURI PRIMITE PE SECȚIUNI.....	107

3.4.3. SUBIECTE ȘI PROBLEME SPECIFICE PROPUSE .....	111
3.5. ANALIZA CALITATIVĂ A DATELOR .....	114
3.5.1. SIMILARITATEA RĂSPUNSURILOR ÎN FUNCȚIE DE PROFILUL RESPONDENȚILOR.....	119
3.5.2. FACTORII DE INFLUENȚĂ AI PARTICIPĂRII LA PROCESUL DE REVIZUIRE.....	125
3.6. MODIFICĂRI ADUSE ÎN URMA CERERII DE INFORMAȚII.....	129
3.7. PERSPECTIVELE PĂRȚILOR INTERESATE PRIVIND A DOUA REVIZUIRE .....	139
3.8. LIMITĂRI ALE ANALIZEI.....	148
3.9. CONCLUZII ALE CAPITOLULUI.....	148
<b>CAP. 4. SISTEMUL CONTABIL ROMÂNESC - EVOLUȚIE ȘI ARMONIZARE .....</b>	<b>151</b>
4.1. OBIECTIV ȘI MOTIVAȚIE.....	151
4.2. FACTORI DE INFLUENȚĂ AI ADOPTĂRII IFRS .....	151
4.3. CADRUL TEORETIC .....	154
4.4. EVOLUȚIA SISTEMULUI CONTABIL ROMÂNESC .....	156
4.4.1. PERIOADE ÎN EVOLUȚIA SISTEMULUI CONTABIL ROMÂNESC.....	157
4.4.2. INFLUENȚA ASUPRA SISTEMULUI CONTABIL ROMÂNESC.....	160
4.4.3. IMPACTUL ADOPTĂRII IFRS ÎN ROMÂNIA .....	168
4.5. METODOLOGIA DE CERCETARE .....	169
4.6. REZULTATELE ANALIZEI .....	172
4.7. CONCLUZII ALE CAPITOLULUI.....	188
<b>CAP. 5. PERSPECTIVE PRIVIND RAPORTAREA FINANCIARĂ A IMM-URILOR.....</b>	<b>190</b>
5.1. OBIECTIV ȘI MOTIVAȚIE.....	190
5.2. METODOLOGIA DE CERCETARE .....	195
5.2.1. GHIDUL DE INTERVIU.....	198
5.2.2. DESFĂȘURAREA INTERVIURILOR.....	209
5.2.3. ANALIZA TEMATICĂ.....	211
5.3. PROFILULUI INTERVIEWAȚILOR - ANALIZA DESCRIPTIVĂ.....	214
5.4. ANALIZA CALITATIVĂ A DATELOR .....	215
5.4.1. GRADUL DE SATISFAȚIE PRIVIND ACTUALA DEFINIȚIE A IMM-URILOR.....	215
5.4.2. UTILIZAREA INFORMAȚIILOR/SITUAȚIILOR FINANCIARE .....	216
5.4.3. UTILIZATORII SITUAȚIILOR FINANCIARE ALE IMM-URILOR.....	217
5.4.4. UTILIZAREA UNUI STANDARD INTERNAȚIONAL CA ALTERNATIVĂ ÎN CONTEXTUL NAȚIONAL	219
5.4.5. APLICAREA UNUI STANDARD INTERNAȚIONAL ÎN CONTEXTUL NAȚIONAL .....	223
5.5. CONCLUZII ALE CAPITOLULUI.....	227
<b>CONCLUZII FINALE .....</b>	<b>229</b>
<b>PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII.....</b>	<b>242</b>
<b>BIBLIOGRAFIE .....</b>	<b>244</b>
<b>ANEXA 1. ARTICOLE ANALIZATE – CODIFICARE UTILIZATĂ ÎN NVIVO.....</b>	<b>257</b>
<b>ANEXA 2. RĂSPUNSURI PRIMITE LA SCRISORILE DE COMENTARII.....</b>	<b>263</b>
<b>ANEXA 3. VALORILE COEFICIENTULUI JACCARD – ANALIZA SCRISORILOR DE COMENTARII ..</b>	<b>264</b>
<b>ANEXA 4. VALORILE COEFICIENTULUI JACCARD.....</b>	<b>265</b>
<b>ANEXA 5. VALORILE COEFICIENTULUI ROGERS-TANIMOTO .....</b>	<b>268</b>
<b>ANEXA 6. VALORILE COEFICIENTULUI LANCE-WILLIAMS .....</b>	<b>270</b>
<b>ANEXA 7. ÎNTREBĂRI - INTERVIU .....</b>	<b>272</b>
<b>ANEXA 8. EXEMPLU DE CODARE ȘI NODURI ÎN NVIVO .....</b>	<b>274</b>

## REZUMAT

În contextul procesului de globalizare, informațiile financiare întocmite în conformitate cu reglementările contabile naționale nu mai pot satisface nevoile de informare ale utilizatorilor pentru luarea deciziilor. Contabilitatea oferă cadrul necesar pentru pregătirea și prezentarea informațiilor financiare utilizate de investitori în procesul decizional de alocare a resurselor financiare limitate. Prin urmare, accesul la rapoarte financiare transparente și comparabile pentru a determina alocarea capitalului lor disponibil a devenit necesar pentru toți, în principal din cauza interconexiunii sporite a piețelor de capital, a accelerării proceselor de privatizare și a dezvoltării conglomeratelor multinaționale. Ca urmare, domeniul contabil s-a schimbat considerabil în ultimii 20 de ani, creând un mediu favorabil pentru elaborarea și dezvoltarea standardelor IFRS.

Nevoia utilizării unui set unic de standarde de contabilitate la nivel internațional a început să fie resimțită încă de la finele celui de-al Doilea Război Mondial, la momentul respectiv existând diferențe majore între practicile contabile utilizate la nivelul fiecărei țări (Latifah et al., 2012). Transparența și cantitatea informațiilor financiare prezentate în cadrul rapoartelor anuale erau reduse, iar contabilitatea tradițională nu putea ține pasul cu nevoile managementului (Zeff, 2008).

În contextul de sporire a globalizării, caracteristică importantă a mediului de afaceri, s-a remarcat necesitatea creării unui limbaj contabil comun, pentru a face cât mai accesibilă înțelegerea și comparabilitatea informațiilor financiare, fapt ce a dus la emiterea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară și apariția normalizării contabile. Adoptarea la scară largă a standardelor IFRS a reprezentat un model de standardizare a contabilității în rândul mai multor țări cu sisteme de reglementări diferite, iar accentuarea gradului de răspândire a standardelor IFRS în plan global a contribuit la creșterea interesului mediului academic cu privire la factorii determinanți și la efectele adoptării acestora (Barth et al., 2008; Daske et al., 2008).

În prezent, aplicarea IFRS pentru IMM-uri la nivel global reprezintă o alternativă pentru raportarea financiară a entităților ale căror titluri nu sunt tranzacționate pe o piață reglementată, fiind un subiect de interes actual pentru aria de cercetare a armonizării raportării financiare a IMM-urilor la nivel global. Standardul a fost personalizat pentru entitățile mici și mijlocii și se concentrează pe nevoile de informare ale creditorilor și ale altor utilizatori ai situațiilor financiare ale IMM-urilor. Pentru a satisface cele menționate, au fost simplificate multe principii pentru recunoașterea și evaluarea activelor, pasivelor, veniturilor și cheltuielilor.

Adoptarea IFRS pentru IMM-uri a fost văzută ca o modalitate de a crește accesul IMM-urilor la finanțarea internațională prin intermediul unor informații financiare de înaltă calitate și armonizate (Paananen et al., 2016). Se consideră, de asemenea, că acest limbaj de raportare sporește comparabilitatea internațională a entităților mici și mijlocii și reprezintă o evoluție pentru sectorul IMM-urilor dacă la nivel național vor fi recunoscute beneficiile adoptării (Perera & Chand, 2015).

Analizând importanța entităților mici și mijlocii în dezvoltarea economică a unei țări, se constată faptul că supraviețuirea și creșterea din punct de vedere economic a acestor tipuri de entități sunt caracteristici vitale pentru sănătatea generală a întregii economii. Din această cauză, orice modificare a normelor aplicate de acestea ar putea impune sarcini suplimentare de raportare, deoarece multe entități nu au capacitatea sau resursele necesare pentru a îndeplini cerințele impuse. Prin urmare, orice cadru de raportare financiară dedicat entităților mici și mijlocii trebuie să găsească un echilibru adecvat între satisfacerea nevoilor utilizatorilor de informații și reducerea sarcinii de raportare.

Entitățile mici și mijlocii joacă un rol cheie în economiile tuturor țărilor prin contribuția lor la creșterea economică națională și la gradul de ocupare al forței de muncă, fiind cele care asigură stabilitate socială. Astfel, ele reprezintă aproximativ 90% din entități și peste 50% din ocuparea forței de muncă la nivel mondial (Banca Mondială, 2020; Comisia Europeană, 2020). În contextul actual, într-un mediu de afaceri complex, competitiv și volatil, adoptarea unui set unic de standarde de raportare financiară este extrem de importantă pentru o creștere constantă și durabilă a IMM-urilor

și, în mare măsură, pentru supraviețuirea lor pe piață, datorită avantajelor aduse.

Scopul dezvoltării Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) complete a fost sprijinirea utilizatorilor situațiilor financiare ale entităților listate pe piețele de capital în vederea luării deciziilor în condiții de transparență și comparabilitate. Pentru a acoperi necesitățile acestor utilizatori, cerințele IFRS au fost modificate de-a lungul timpului, devenind din ce în ce mai riguroase, acoperind o gamă largă de probleme și prezentând un număr mai mare de informații. Din cauza rigurozității crescute și a faptului că multe dintre jurisdicții au început să își alinieze principiile contabile general acceptate (GAAP) pe plan local cu standardele IFRS, ca mai apoi ajungând să elimine complet normele proprii din legislația națională, au supus entitățile mici și mijlocii la aceleași cerințe de raportare asemenea entităților listate, lucru împovăraător pentru cele de mici dimensiuni, deoarece utilizatorii situațiilor financiare nu consideră informațiile prezentate ca fiind relevante, iar costurile pe care le suportă pentru a produce acest tip de informații este considerat a fi mult prea ridicat pentru nivelul veniturilor înregistrate (Pacter, 2009; Perera & Chand, 2015).

Încă de la începutul anilor 2000, necesitatea armonizării și simplificării raportării financiare pentru IMM-uri la nivel global a devenit tot mai evidentă, IASB începând demersul elaborării unui standard dedicat IMM-urilor pentru a veni în întâmpinarea acestei necesități. Pentru a acoperi și segmentul entităților de mici dimensiuni în ceea ce privește raportarea financiară, IASB a dezvoltat Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Entitățile Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM-uri). Procesul de dezvoltare a fost unul riguros, care s-a întins pe o perioadă de mai mulți ani, primele discuții începând chiar din anul 2001 când Consiliul a inițiat un proiect de elaborare a unor standarde de contabilitate adecvate entităților mici și mijlocii (IASB, 2009). Adoptarea unui standard internațional de raportare financiară pentru IMM-uri era susținută, în principal, de povara costurilor de aplicare a standardelor IFRS complete, povară care este proporțional mai mare pentru entitățile mici.

Conform IASB, necesitatea standardelor globale de raportare financiară pentru IMM-uri rezultă din structurile și activitățile internaționale ale acestora și ale utilizatorilor situațiilor financiare (IASB, 2009). Prin urmare, conformitatea cu standardele acceptate la nivel internațional reprezintă un avantaj pentru entitățile care au activități internaționale pentru a face situațiile financiare adecvate utilizării la nivel internațional (Guerreiro et al., 2008).

Standardele globale de raportare financiară de înaltă calitate sporesc comparabilitatea informațiilor financiare, îmbunătățind eficiența alocării capitalului dar și prețul acestuia. Acest lucru aduce beneficii ambelor părți interesante, atât celor care furnizează capital, cât și acelor entități care caută capital, deoarece le reduce costurile de conformitate și elimină incertitudinile care afectează în principal costul acestuia. Accesul la finanțare este o constrângere esențială pentru creșterea IMM-urilor, fiind un obstacol cu care se confruntă entitățile pentru a-și dezvolta afacerile pe piețele emergente și țările în curs de dezvoltare (Banca Mondială, 2020). Din cauza faptului că împrumuturile bancare sunt mai dificil de obținut de către IMM-uri, acestea se bazează pe fonduri interne sau pe bani de la apropiați, pentru a-și începe și a-și dezvolta inițial activitatea.

Potențialele beneficii ale implementării IFRS pentru IMM-uri sunt: *facilitatea accesului la capital, îmbunătățirea comparabilității și a calității raportării financiare, concentrarea pe necesitățile utilizatorilor situațiilor financiare ale IMM-urilor, dar și stabilitatea cadrului contabil* (Bunea-Bontas et al., 2011). Standardele globale de înaltă calitate facilitează tranzacționarea și creșterea transfrontalieră, eliminând necesitatea ca jurisdicțiile să găsească resurse pentru a-și dezvolta propriile standarde, pentru a îmbunătăți coerența în calitatea auditului și pentru a facilita educația și formarea personalului (Pacter, 2009).

Avantajele standardelor internaționale nu se limitează doar la entitățile ale căror valori mobiliare sunt tranzacționate pe piețele de capital, deoarece tot mai multe entități private caută să facă tranzacții în afara granițelor și să obțină capital străin. De asemenea, nu doar entitățile private beneficiază de pe urma utilizării unui set comun de standarde, ci și utilizatorii situațiilor financiare. Standardele globale cresc încrederea utilizatorilor în informațiile financiare, permițându-le să facă comparații, ajutându-i, totodată, să înțeleagă informațiile financiare, deoarece trebuie să aibă cunoștințe doar despre cerințele unui singur set de standarde. Cu toate acestea, adoptarea standardelor

IFRS este considerată a fi o condiție necesară, însă nu și suficientă, pentru a se atinge un grad rezonabil de transparență și de comparabilitate a raportărilor financiare (Ball, 2006). În ciuda faptului că cerințele de prezentare din IFRS pentru IMM-uri sunt reduse substanțial, nu sunt considerate adecvate pentru acoperirea necesităților utilizatorilor informațiilor prezentate de IMM-uri deoarece multe prezentări din standardele IFRS complete sunt mai relevante pentru deciziile de investire pe piețele de capital, dar nu și pentru tranzacțiile efectuate de entitățile mici și mijlocii.

Lucrarea de cercetare este relevantă din mai multe motive. În primul rând, o analiză privind armonizarea formală cu IFRS pentru IMM-uri a fost rareori realizată în studii de cercetare anterioare, în special relevante pentru România în care IFRS pentru IMM-uri nu sunt obligatorii. De asemenea, această cercetare privind convergența reglementărilor privind raportarea financiară din România cu IFRS pentru IMM-uri va contribui la stabilirea cursului adecvat de acțiune necesar pentru a atinge un nivel mai ridicat de convergență cu IFRS pentru IMM-uri, în cazul în care va fi reluat procesul de adoptare. Procesul putând, de asemenea, fi generalizat pentru țările emergente.

În al doilea rând, cu ajutorul teoriei legitimității se demonstrează că legitimitatea este caracteristica de care standardele internaționale de raportare financiară au nevoie pentru ca IASB să își atingă obiectivul de standarde aplicabile și acceptate la nivel global. Din această cauză, pentru a avea legitimitate IASB ar trebui să încurajeze participarea părților interesate și afectate direct de standarde, trebuie să ia în considerare cu atenție toate intrările (sugestii, probleme identificate) pentru a dezvolta standarde adecvate.

De asemenea, în cadrul tezei este folosită și teoria neo-instituțională pentru a putea oferi perspective valoroase pentru a ajuta utilizatorii să înțeleagă modul în care autoritățile de reglementare acționează și trasează traseul în contextul adoptării IFRS. Conform literaturii, teoria neo-instituțională, oferă o imagine de ansamblu în analiza factorilor care încurajează sau descurajează adoptarea standardelor IFRS (Judge et al., 2010). Astfel, în cadrul tezei s-a demonstrat relevanța abordării instituționale, deoarece evoluția sistemului contabil românesc a fost puternic influențată de forțe externe, în mare parte politice și economice (aderarea la UE, convergența cu IFRS, împrumuturile de la FMI).

## METODOLOGIA CERCETĂRII

Obiectivul principal al tezei de doctorat a fost *măsurarea armonizării formale (de jure) între IFRS pentru IMM-uri și reglementările românești în vigoare*, în cazul de față OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate. Totodată, prin această analiză s-a dorit oferirea dovezilor empirice privind gradul de convergență dintre cele două seturi de reglementări. Pentru a sublinia evoluția gradului de convergență s-a măsurat și convergența cu OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, predecesorul lui OMFP nr. 1802/2014.

Contextul românesc a fost ales pentru această cercetare deoarece, de la căderea comunismului până în prezent, sistemul contabil românesc a suferit numeroase modificări cu scopul de a se alinia cerințelor internaționale. De exemplu, odată cu aderarea României la Uniunea Europeană au fost emise reglementări contabile pentru a asigura respectarea directivelor contabile europene, în timp ce aplicarea completă a IFRS a devenit mai limitată, doar la situațiile financiare consolidate ale entităților listate și ale instituțiilor financiare.

Obiectivul principal a fost atins utilizând ca metodologie a cercetării măsurarea armonizării formale (de jure) cu ajutorul coeficientului Jaccard, coeficientului Rogers-Tanimoto și coeficientului Lance-Williams. Plecând de la acești indicatori, scopul a fost aducerea în discuție a principalelor prevederi și sublinierea diferențelor dintre reglementările contabile supuse analizei.

Pe lângă obiectivul principal propus în cadrul tezei, au fost definite și o serie de obiective secundare care fac referire la analiza contextului actual și obținerea rezultatelor pentru a evidenția contribuția proprie a doctorandului. Aceste obiective secundare ale demersului științific sunt

următoarele:

➤ *Analiza necesității și importanței unui standard de raportare financiară pentru IMM-uri, prezentându-se o imagine de ansamblu a etapelor parcurse de către IASB în vederea elaborării, dezvoltării și modificării ulterioare a standardului* – Obiectivul propus a fost atins prin utilizarea metodei de cercetare istorică, unde s-a analizat cum și de ce a dezvoltat IASB proiectul privind raportarea financiară a entităților mici și mijlocii, continuând cu evenimentele ulterioare emiterii standardului, respectiv prima și a doua revizuire. Perioada de timp analizată a acoperit o serie de evenimente importante, începând cu anul 2000, când au apărut primele discuții despre necesitatea unui standard separat pentru entitățile mici și mijlocii, până în martie 2021, când s-a analizat feedback-ul primit în urma celei de-a doua Cereri de Informații pentru revizuire, considerând că astfel se oferă o mai bună înțelegere asupra evoluției standardului IFRS pentru IMM-uri. Așadar, s-au analizat trei perioade: *perioada pre-publicare a standardului (2000-2009), prima revizuire a standardului (2009-2015) și a doua revizuire (2019-2021)*.

➤ *Analiza literaturii de specialitate în formă structurată pentru a contura stadiul actual al cunoașterii științifice în domeniul de cercetare al standardelor internaționale de raportare financiară adresate IMM-urilor, având ca scop stabilirea unui cadru de raportare relevant pentru buna desfășurare a demersului științific propus* – Prin atingerea acestui obiectiv s-a dorit crearea de "valoarea adăugată" în cadrul domeniului de cercetare. Analiza structurată a literaturii a fost utilizată ca metodă deoarece conturează o imagine de ansamblu a ceea ce a fost scris până la un anumit moment, oferind posibilitatea de a putea identifica viitoarele direcții de cercetare pe baza rezultatelor cercetărilor existente (Massaro, Dumay, et al., 2016). Pentru îndeplinirea obiectivului propus au fost stabilite trei întrebări de cercetare care au menirea să contribuie la dezvoltarea unei abordări imaginative care să focalizeze analiza și să ajute la furnizarea unor noi perspective asupra domeniului (Hart, 1998). Prima întrebare, "*Cum s-a dezvoltat literatura în aria de cercetare a IFRS pentru IMM-uri?*" a trasat istoricul domeniului analizat, arătând cum s-a contribuit prin literatură la stadiul actual al subiectului.

A doua întrebare, "*Care sunt punctele de interes în literatura IFRS pentru IMM-uri?*" a avut ca bază concluziile rezultate din analiza literaturii existente și ideile asupra cărora analiza respectivă s-a concentrat. Și ultima întrebare, "*Care sunt direcțiile viitoare de cercetare în literatura IFRS pentru IMM-uri?*" a fost puntea de legătură dintre întrebările de cercetare, deoarece prima întrebare ajută la înțelegerea modului în care se dezvoltă un anumit domeniu din literatură, a doua întrebare reprezintă ghidul spre o privire de ansamblu în acel domeniu și a treia întrebare, având la bază literatura analizată determină, viitoare direcții de cercetare care ar putea avea implicații în practică, educație, politică și/sau reglementare (Alvesson & Deetz, 2000; Massaro, Dumay, et al., 2016).

➤ *Analiza perspectivelor părților interesate privind revizuirile standardului IFRS pentru IMM-uri și conturarea unui profil al respondenților* – Obiectivul a fost atins prin analiza informațiilor prezentate de către respondenți. În urma acestei analize s-au identificat următoarele grupuri de părți interesate care au fost grupate în funcție de tip (*Organisme profesionale, Organisme de reglementare, Firme de contabilitate, audit și consultanță, Universitari, Agenții de rating, Asigurări și Pregătitori de situații financiare*) și în funcție de regiunea din care fac parte sau își desfășoară activitatea (*Africa, Asia, Australia, America Centrală, America de Nord, America de Sud, Europa, Oceania și Organizații globale*);

➤ *Analiza cantitativă a răspunsurilor primite la consultările de revizuire ale standardului IFRS pentru IMM-uri pentru a avea o imagine de ansamblu asupra poziției adoptate de părțile interesate în procesul de revizuire* – Acest obiectiv a fost îndeplinit prin analiza răspunsurilor trimise de către părțile interesate, unde s-a constatat că spre deosebire de alte cereri de informații, IASB se aștepta să primească un număr mic de răspunsuri, întrucât categoria de utilizatori a situațiilor financiare ale IMM-urilor este mai restrânsă decât a entităților cotate la bursă. Rata ridicată de răspuns la întrebările propuse arată interesul părților interesate în dezvoltarea standardului și adecvarea acestuia la mediul de afaceri. Prin urmare, în urma analizei, dezvoltarea standardului este un punct de interes pentru organismele profesionale, organismele de reglementare contabilă și firmele de contabilitate, audit și consultanță. În plus, majoritatea respondenților au argumentat răspunsul, indiferent dacă necesita sau

nu argumentare, oferind explicații suplimentare pentru alegerea făcută. Acest lucru a putut fi observat în cazul răspunsurilor de dezacord, deoarece respondenții au oferit argumente valide pentru opțiunea aleasă, feedback-ul primit devenind astfel și mai valoros.

➤ *Gruparea respondenților în clustere în funcție de similitudinea răspunsurilor date pentru a vedea dacă opiniile părților interesate sunt influențate de anumiți factori (locul din care provin sau își desfășoară activitatea și în special de cultură, preocupări)* – Acest obiectiv a fost îndeplinit concomitent cu obiectivul menționat anterior. Rezultatele analizei au arat că regiunile cu grad de similaritate ridicat au fost Europa și Organizațiile globale, factorii influențatori fiind în principal locul din care provin (majoritatea Organizațiilor globale își au rădăcinile în Europa (Regatul Unit, Franța, etc.) și implicit cultura. La polul opus, s-a regăsit răspunsul trimis din Oceania care a înregistrat cele mai mici grade de similaritate cu cele două regiuni fruntașe (4,7% între scrisorile primite din Europa și Oceania, și 5,9% între Organizațiile globale și Oceania), nivel scăzut justificat deoarece s-a primit o singură scrisoare de comentarii care conținea răspuns la un număr mic de întrebări (3 din cele 20 propuse). Din punct de vedere al grupului din care fac parte părțile interesate, Organismele profesionale și cele de reglementare au grad de similitudine ridicat, nivel apropiat înregistrând și Firmele de contabilitate, audit și consultanță, deoarece folosesc un vocabular asemănător și sunt preocupate de aceleași probleme. În schimb, grupul Asigurări a înregistrat nivel scăzut de similitudine față de celelalte grupuri, deoarece preocupările sunt diferite și implicit și vocabularul utilizat.

➤ *Analiza modificărilor făcute pentru actualizarea standardului pentru a vedea dacă există un anumit grad de influență din partea grupurilor de părți interesate identificate* – Obiectivul propus a fost realizat concomitent cu cele două obiective anterior menționate. Datorită feedback-ului primit de la părțile interesate și consultării Grupului de Implementare IMM, IASB a decis că modificările ar trebui să fie limitate, deoarece standardul era încă nou pentru mulți dintre utilizatori. După consultarea scrisorilor de comentarii, modificările propuse de IASB în 2015 au fost strict legate de clarificarea cerințelor existente și de adăugarea îndrumărilor suplimentare de suport. În urma propunerilor primite, IASB a decis ca revizuirea standardului să se facă periodic, dar nu mai devreme de doi ani de la data intrării în vigoare a versiunii revizuite anterior a standardului. Totodată, concluzia Consiliului după consultarea scrisorilor de comentarii a fost că IFRS pentru IMM-uri funcționează bine în practică.

➤ *Evoluția sistemului contabil românesc după 1990 pentru a evidenția aspecte legate de presiunile instituționale, scoase în evidență cu ajutorul teoriei neo-instituționale* – Evoluția sistemului contabil românesc după căderea comunismului, în contextul tranziției la economia de piață a fost prezentată pe scurt printr-o analiză longitudinală, considerând că este utilă o imagine globală a procesului de schimbare în domeniul contabil. Totodată, în acest mod s-au putut observa factorii externi care au avut un rol important în deciziile luate. Acesta a reprezentat un punct de interes și pentru că a trecut prin schimbări politice, reforme economice și integrare internațională. Analiza realizată a confirmat relevanța abordării instituționale, deoarece evoluția sistemului contabil românesc a fost puternic influențată de forțe externe, în mare parte politice și economice (aderarea la UE, convergența cu IFRS, împrumuturile de la FMI).

➤ *Analiza perspectivelor profesioniștilor contabili din România privind adoptarea unui set unic de standarde de raportare financiară pentru IMM-uri în contextul național* – Obiectivul propus a fost atins prin analiza tematică a 20 de interviuri susținute cu profesioniști contabili români. S-a dorit atât identificarea opiniilor profesioniștilor contabili asupra armonizării reglementărilor românești cu IFRS pentru IMM-uri, cât și determinarea problemelor pe care le văd aceștia în legislația actuală. Întregul proces s-a concretizat prin explorarea răspunsurilor primite, având ca obiectiv, formarea unei imagini de ansamblu. Astfel, se poate concluziona că profesioniștii contabili români consideră mulțumitoare reglementările contabile naționale, cel mai des solicitate informații sunt cele cu caracter fiscal și că statul este principalul utilizator al situațiilor financiare ale IMM-urilor. De asemenea, cel mai important aspect, ei consideră că utilizarea unui standard internațional adresat IMM-urilor poate fi o alternativă în contextul național și că modalitatea cea mai ușor de acceptat a acestuia ar fi prin convergența cu reglementările naționale.

Metodologia cercetării din cadrul tezei de doctorat a fost stabilită în conformitate cu tema și



obiectivele stabilite. Astfel, lucrarea are un caracter mixt, teoretic și aplicativ, pentru a obține rezultate semnificative prin utilizarea metodelor calitativă și cantitativă. La nivelul întregii teze s-a utilizat o gamă largă de metode de cercetare, printre care amintim:

➤ *Analiza documentelor* prin parcurgerea literaturii de specialitate, analiza documentelor oficiale puse la dispoziția publicului de către IASB, EFRAG, IFRS Foundation, etc., analiza standardelor și a reglementărilor contabile, analiza conținutului scrisorilor de comentarii primite de către IASB, etc.;

➤ *Metoda comparativă* prin studierea cercetării științifice aferente domeniului din perioade diferite, abordarea teoriilor specifice ariei de cercetare și ale diferitelor concepte, analiza standardelor și a prevederilor reglementărilor internaționale, europene sau naționale pentru a identifica similitudini și diferențe între elementele analizate. Totodată, metoda a fost utilizată și în cadrul analizei scrisorilor de comentarii dar și a interviurilor realizate, în vederea identificării diferențelor și asemănarilor de opinie;

➤ *Observația participativă* prin participarea cercetătorului la fenomenul analizat prin intermediul interviurilor;

➤ *Observația neparticipativă și cercetarea longitudinală* prin analiza evoluției standardului IFRS pentru IMM-uri și a sistemului contabil românesc;

De exemplu, metodologia cercetării utilizată pentru realizarea analizei literaturii de specialitate are ca fundament o abordare interdisciplinară pentru a putea prezenta cât mai amănunțit principalele subiecte din domeniul cercetat. Cercetarea calitativă este folosită în scopul interpretării și înțelegerii conceptelor, cu ajutorul căreia s-a realizat o sinteză cuprinzătoare a stadiului actual al cunoașterii cu privire IFRS pentru IMM-uri. În abordarea calitativă problema cercetării se formulează, de regulă, în termeni generali, ceea ce lasă loc unui proces de investigare flexibil, de tip explorator. Bazându-se cu precădere pe analiza semnificației cuvintelor în locul semnificației numerelor, oferind posibilitatea unei înțelegeri mai profunde a subiectului cercetării și, pe această cale, șansa unei explicații mai complexe a acestuia. Rezultatele astfel obținute au fost analizate și din punct de vedere cantitativ pentru a respecta etapele metodei analizei structurate a literaturii, clasificând publicațiile analizate în conformitate cu criteriile stabilite.

De asemenea, cele două abordări calitativă și cantitativă au fost utilizate și în analiza răspunsurilor primite în cadrul cererii de informații, arătând contribuțiile semnificative aduse de respondenți viitoarelor recomandări pentru dezvoltarea și revizuirea standardului. Această analiză a fost una de conținut, care este „o metodă de cercetare care folosește un set de proceduri pentru a face deducții din text” (Weber, 1990). Totodată, este „o metodă de codificare a textului în diferite categorii și poate fi utilizată acolo unde trebuie analizată o cantitate mare de informații calitative” (Linsley & Shrivs, 2006). Acest tip de analiză este utilizat atât ca metodă cantitativă, cât și ca metodă calitativă, deoarece prima abordare își propune să califice datele calitative pentru analiza statistică, în timp ce cea de-a doua își propune să faciliteze sensul acestora. În general, abordarea cantitativă reprezintă o analiză orientată către formă (cu accent pe numărul de cuvinte), răspunzând de obicei la întrebarea „câte” și iar cea calitativă, reprezintă o analiză orientată spre sens, permițând interpretarea textului (cu accent pe semnificația din spatele cuvintelor) (M. Bengtsson, 2016; Yen et al., 2007). Acest lucru permite celui care analizează să distingă modele din datele care altfel ar fi fost greu de distins. Această metodă este considerată benefică prin faptul că transformă cantități mari de date nestructurate în material practic. Așadar, în cercetarea realizată s-au utilizat ambele tipuri de metode, oferind o perspectivă privind analiza textului, ținându-se cont însă și de prezența subiectivității din cadrul acesteia.

## **PREZENTAREA SINTETICĂ A CONȚINUTULUI TEZEI DE DOCTORAT**

Analizând din punct de vedere structural, s-a urmat un flux firesc al unei cercetări științifice. Cercetarea a debutat cu analiza evoluției Standardului Internațional de Raportare Financiară pentru IMM-uri, o vastă revizuire a literaturii de specialitate pentru a identifica stadiul actual al cunoașterii

și a continuat cu o analiză de conținut a scrisorilor de comentarii utilizate în procesul de revizuire al standardului cu ajutorul software-ului Nvivo (12 Plus), prin intermediul căruia scrisorile au fost analizate în funcție de metodologia abordată. După realizarea celor menționate, cercetarea s-a mutat pe plan național, unde s-a analizat evoluția sistemului contabil românesc, stadiul actual al armonizării raportărilor financiare și perspectivele profesioniștilor contabili în ceea ce privește eventuala implementare a IFRS pentru IMM-uri pe plan local. Astfel prezenta teză de doctorat a fost împărțită în cinci capitole, după cum sunt descrise în cele ce urmează:

## **CAPITOLUL 1. EVOLUȚIA STANDARDULUI IFRS PENTRU IMM-URI – PERSPECTIVĂ GLOBALĂ**

Primul capitol al tezei, *Evoluția standardului IFRS pentru IMM-uri – Perspectivă globală* oferă o imagine de ansamblu asupra celor două standarde de raportare financiară, IFRS și IFRS pentru IMM-uri, atât din punct de vedere al gradului de implementare la nivel global, cât și din punct de vedere al principiilor și al cadrului conceptual de raportare financiară, cuprinzând totodată discuții privind necesitatea de a avea un standard de raportare financiară pentru entitățile de mici dimensiuni, aspecte legate de definirea acestora la nivel global și etapele cheie în dezvoltarea IFRS pentru IMM-uri.

Publicarea Standardului Internațional de Raportare Financiară pentru Entitățile Mici și Mijlocii a atras o atenție deosebită asupra modului de concepere și dezvoltare ulterioară. Deși, IASB a dorit ca prin aplicarea standardului să satisfacă necesitățile informaționale ale IMM-urilor dar și pe cele ale utilizatorilor situațiilor financiare (Aboagye-Otchere & Agbeibor, 2012; Albu et al., 2010, 2013; Chand et al., 2015; Devi & Samujh, 2015; Kaya & Koch, 2014; Litjens et al., 2012; Ram & Newberry, 2013), Consiliului nu i se poate acorda meritul pentru prima încercare de a dezvolta un cadru diferențiat de raportare financiară, deoarece raportarea financiară diferențiată a fost practică încă din anii '90 (Noua Zeelandă - 1994, Regatul Unit – 1997, Africa de Sud - 2000). Principala motivație pentru utilizarea unui standard diferențiat a fost reprezentată în principal de diversitatea utilizatorilor și necesitățile lor de informații, dar și considerentele privind costurile implicate în raportarea financiară (Eierle, 2005).

În subcapitolele tezei s-au analizat necesitatea și importanța unui standard de raportare financiară pentru IMM-uri, prezentându-se o imagine de ansamblu a etapelor parcurse de către IASB în vederea dezvoltării și modificării ulterioare a standardului. Scopul realizării celor menționate a fost găsirea unui răspuns privind următoarele întrebări de cercetare: ”*Este necesară dezvoltarea unui standard destinat entităților mici și mijlocii?*”, ”*Care sunt punctele cheie în dezvoltarea standardului dedicat entităților de mici dimensiuni?*” și ”*Care este stadiul actual al standardului?*”.

Entitățile mici și mijlocii (IMM-urile) joacă un rol cheie în economiile tuturor țărilor, prin contribuția lor la creșterea economică națională și la gradul de ocupare al forței de muncă, fiind cele care asigură stabilitate socială. Ele reprezintă aproximativ 90% din entități și peste 50% din ocuparea forței de muncă la nivel mondial (Banca Mondială, 2020; Comisia Europeană, 2020). În contextul actual, într-un mediu de afaceri complex, competitiv și volatil, adoptarea unui set unic de standarde de raportare financiară este extrem de importantă pentru o creștere constantă și durabilă a IMM-urilor și, în mare măsură, pentru supraviețuirea lor pe piață, datorită avantajelor aduse. De aici a apărut și întrebarea de cercetare ”*Este necesară dezvoltarea unui standard destinat întreprinderilor mici și mijlocii?*” la care am încercat să răspundem.

Necesitatea unui standard simplificat pentru entitățile de mici dimensiuni a reieșit și din îngrijorarea acestora că standardele IFRS complete sunt complexe și detaliate, și depășesc necesitățile și capacitățile lor de realizare a situațiilor financiare, fiind mai împovărătoare și excesive. Totodată, informațiile cuprinse în situațiile financiare rezultate, sunt considerate potrivite pentru investitorii în entitățile cotate la bursă, însă nu vizează tipurile de decizii de creditare pe care majoritatea utilizatorilor de situațiile financiare ale entităților de mici dimensiuni trebuie să le facă.

În subcapitolele următoare, s-a răspuns la ultimele două întrebări de cercetare ale capitolului

*”Care sunt punctele cheie în dezvoltarea standardului dedicat entităților de mici dimensiuni?” și ”Care este stadiul actual al standardului?”*. Prin utilizarea metodei de cercetare istorică, s-a analizat cum și de ce IASB a dezvoltat proiectul privind raportarea financiară a entităților mici și mijlocii, continuând cu evenimentele ulterioare emiterii standardului, respectiv prima și a doua revizuire. Perioada de timp analizată acoperă o serie de evenimente importante, începând cu anul 2000, când au apărut primele discuții despre necesitatea unui standard separat pentru entitățile mici și mijlocii, până în martie 2021, când se analizează feedback-ul primit în urma celei de-a doua Cereri de Informații pentru revizuire, considerând că astfel se oferă o mai bună înțelegere asupra evoluției standardului IFRS pentru IMM-uri. În consecință, s-au analizat trei perioade: perioada pre-publicare a standardului (2000-2009), prima revizuire a standardului (2009-2015) și a doua revizuire (2019-2021).

IASB a dezvoltat IFRS pentru entitățile listate, dar și-a extins domeniul de aplicare la entitățile nelistate (Di Pietra et al., 2008; R. Ram & Newberry, 2013, 2017; H. Samujh & Devi, 2015), ajungând ca în 2009, să publice standardul IFRS pentru IMM-uri. Dezvoltarea acestuia s-a realizat prin extragerea conceptelor fundamentale din Cadrului contabil conceptual IASB, din principiile și îndrumările obligatorii aferente standardelor IFRS complete, inclusiv interpretări și luarea în considerare a modificărilor adecvate pe baza a două criterii: nevoile utilizatorilor de situații financiare ale IMM-urilor și considerente cost-beneficiu.

Procesul de dezvoltare și revizuire a standardului a fost unul destul de lung și complex. Modalitatea în care IFRS pentru IMM-uri a fost dezvoltat de către IASB a atras însă și critici, considerându-se că utilizarea unui cadru orientat spre entitățile de interes public (abordarea de sus în jos) a fost o greșală (H. Samujh & Devi, 2015). Conform ultimului raport emis de Fundația IFRS privind utilizarea standardului la nivel global (IFRS Foundation, 2018b), 86 de țări cer sau permit utilizarea standardului IMM-urilor, fiind adoptat de economii emergente precum Africa de Sud, Malaezia, Brazilia, Nigeria și Ghana, spre deosebire de țările dezvoltate din punct de vedere economic în care se observă că gradul de adoptare este mai mic. Cu toate acestea, standardul nu se aplică doar entităților care au fost considerate mici și mijlocii, ci tuturor entităților care nu sunt deja supuse standardelor internaționale de raportare financiară (Warren et al., 2019). În consecință, orice entitate indiferent de dimensiune este eligibilă să utilizeze IFRS pentru IMM-uri, cu condiția ca aceasta să nu aibă răspundere publică (IASB, 2013a). În momentul deciderii asupra domeniului de aplicare al standardului, Consiliul a concluzionat că nu este realist să se dezvolte criterii cantitative care să fie aplicabile în toate țările și a lăsat la latitudinea jurisdicțiilor, decizia privind care entități ar trebui să aibă obligația sau permisiunea de a utiliza IFRS pentru IMM-uri, acestea putând alege să-și stabilească propriile criterii de mărime (IASB, 2013a).

## **CAPITOLUL 2. ARIA PROBLEMATICII IFRS PENTRU IMM-URI – STADIUL ACTUAL AL CUNOAȘTERII**

În Capitolul 2 al tezei s-a urmărit realizarea unei analize a stadiului actual al cunoașterii științifice în domeniul de cercetare al standardelor internaționale de raportare financiară adresate IMM-urilor, având ca scop fixarea unui cadru de raportare relevant pentru desfășurarea demersului științific. Prin efectuarea unui astfel de analize s-a dorit realizarea obiectivului major al oricărei cercetări științifice și anume, crearea de ”valoarea adăugată” în cadrul domeniului de cercetare.

Analiza literaturii de specialitate reprezintă o privire critică asupra cercetărilor din domeniu, ajutând la cunoașterea conceptelor cu care se operează, a teoriilor, problemelor cercetate, surselor datelor, metodelor utilizate dar și a rezultatelor obținute. Aceasta se realizează pentru a afla care este stadiul actual al cunoașterii în domeniu și contextul în care va fi dezvoltată propria cercetare.

Analiza literaturii de specialitate are o multitudine de obiective, iar printre cele mai importante, se regăsesc examinarea teoriilor vechi pentru a oferi îndrumare pentru studii viitoare sau pentru a reda succint anumite probleme cercetate (Petticrew & Roberts, 2008). Datorită obiectivelor diferite, a complexității crescânde, a numărului din ce în ce mai mare de publicații, dar și a metodelor de cercetare, există un număr semnificativ de abordări pentru elaborarea revizuirii literaturii de specialitate. Acest fapt a dus la apariția unui număr mare de terminologii, care în ciuda faptului că au

denumiri diferite, au la bază aceleași caracteristici, și anume: colectarea, evaluarea și prezentarea dovezilor de cercetare disponibile (Arksey & O'Malley, 2005).

În cadrul acestui capitol s-a utilizat conceptul de Structured literature review (SLR) sau analiza structurată a literaturii pentru a analiza și critica domeniul standardelor internaționale de raportare financiară adresate IMM-urilor. Acest concept de analiză a literaturii a mai fost folosit de-a lungul timpului pentru a analiza și critica diferite domenii de cercetare.

SLR este o metodă de studiu a literaturii de cercetare pentru dezvoltarea unor noi perspective, critici, direcții viitoare și întrebări de cercetare (Massaro, Dumay, et al., 2016). Pentru a îndeplini obiectivul propus al cercetării, se va utiliza metoda pentru SLR în studii contabile propusă de Massaro și colab. (2016). Aceeași metodă a fost folosită cu succes pentru studierea domeniilor interdisciplinare ale contabilității, auditului și responsabilității (Guthrie & Parker, 2011), managementul cunoștințelor în sectorul public (Massaro, Handley, et al., 2016), protecția cunoștințelor organizaționale (Manhart & Thalmann, 2015), contabilitatea capitalului uman (Guthrie & Murthy, 2009), utilizarea analizei de conținut (Dumay & Cai, 2015), a capitalului intelectual (IC) (Dumay, 2014) și raportarea integrată (Dumay et al., 2016) pentru a oferi perspective și critici cu scopul stabilirii unor noi direcții de cercetare. Abordările utilizate au fost dezvoltate de la cinci etape (Guthrie et al., 2012) până la cele zece etape descrise de Massaro și colab. (2016).

Întrucât realizarea unei dimensionări a întregii cunoașteri științifice într-un anumit domeniu este practic imposibil de realizat, a fost necesară limitarea analizei la publicații din platformele WoS și Google Scholar. În domeniul literaturii IFRS pentru IMM-urilor, această abordare a mai fost utilizată de către Issam și Abdellatif (2017), unde au fost analizate cele mai citate articole din Web of Science (WoS). Prezenta analiză extinde analiza anterior realizată, în cadrul căreia se regăsesc atât publicații din WoS, cât și din Google Scholar, dar analizând o perioadă mai mare, și anume 2000-2020.

Metoda SLR a fost aplicată unui eșantion de publicații alcătuit din articole și lucrări publicate în volume ale conferințelor. Revizuirea lucrărilor publicate în volume ale conferințelor a fost aleasă deoarece în cadrul acestor lucrări se regăsesc informații despre domenii de dezbateră care ulterior vor apărea în jurnalele academice (Dumay, Bernardi, Guthrie, & Demartini, 2016, Dumay et al., 2016).

Rezultatele descriptiv-cantitative ale analizei oferă răspunsuri la prima întrebare de cercetare a capitolului, respectiv *"Cum s-a dezvoltat literatura în aria de cercetare IFRS pentru IMM-uri?"*. Cercetarea respectă etapele metodei SLR, clasificând publicațiile în conformitate cu schema SLR și modificările care au fost incluse pentru a realiza analiza criteriilor alese pentru "IFRS pentru IMM".

Analiza calitativă oferă răspunsuri la întrebarea a doua de cercetare a capitolului *"Care sunt punctele de interes în literatura IFRS pentru IMM-uri?"* și se face pe baza criteriului (D) "Focus al literaturii" al analizei SLR. Conform modelului lui Dumay et al. (2016), s-a adoptat criteriul (D) Focus al literaturii și pentru ca acest criteriu să fie potrivit schemei de clasificare, s-au ales atribute specifice domeniului contabil, mai precis subiectele care au reprezentat punctele de interes în studiile făcute pentru IFRS pentru IMM: contabilitate, fiscalitate și raportare financiară (10 lucrări), conținutul standardului IFRS pentru IMM-uri (5 lucrări), armonizare și convergență contabilă (9 lucrări), adoptarea și implementarea IFRS pentru IMM-uri (68 lucrări), analiza a literaturii IFRS pentru IMM-uri (3 lucrări), impactul și dezvoltarea IFRS pentru IMM-uri (11 lucrări) și necesitatea emiterii IFRS pentru IMM-uri (5 lucrări).

Ultima întrebare la care s-a încercat să se răspundă în cadrul capitolului al doilea a fost: *"Care sunt direcțiile viitoare de cercetare în literatura IFRS pentru IMM-uri?"* adaptată după Dumay et al. (2016). Datorită faptului că IFRS pentru IMM-uri reprezintă un standard relativ nou, care nu a fost studiat din toate punctele de vedere, universitarii în lucrările lor oferă direcții de cercetare și întrebări care ar putea fi studiate și explorate.

În articolele analizate, s-au regăsit ca direcții viitoare de cercetare, următoarele repere: aplicabilitatea fiecărei secțiuni a standardului, atitudinea IMM-urilor atunci când se trece la IFRS pentru IMM-uri la nivel microeconomic, perspectiva politică și normativă a adoptării standardului și efectele sale (Albu et al., 2010), evaluarea calității IFRS pentru IMM (Chand, Patel, & White, 2015), dimensiunile macroeconomice, factorii determinanți ai adoptării și consecințele economice

asupra IMM-urilor (Kaya & Koch, 2014; Sellami & Gafsi, 2018), costurile și beneficiile determinate de implementarea standardelor (Albu & Albu, 2012, Albu et al., 2013; Girbina et al., 2011; Litjens et al., 2012; Masca et al., 2010; Strouhal, 2012), adaptarea standardelor din perspectivele profesioniștilor contabili, ale auditorilor sau ale altor părți interesate (Aboagye-Otchere & Agbeibor, 2012; Mawutor et al., 2019), utilitatea și provocările principiilor recunoașterii, măsurării, dezvăluirii și opțiunilor de politică contabilă din cadrul standardelor (Aboagye-Otchere & Agbeibor, 2012; Mawutor et al., 2019), măsurarea convergenței contabile (Girbina et al., 2012), implicațiile adoptării IFRS pentru IMM asupra profesiei contabile (Hussain et al., 2012), diferențele de opinie ale jurisdicțiilor care au adoptat standardele (Uyar & Güngörmüş, 2013), studiul existenței unei relații între dimensiunea unei companii și eficacitatea procesului de adopție IFRS (Adetula et al., 2014), rolul caracteristicilor instituționale ale țărilor pentru a putea identifica cele mai potrivite mecanisme de convergență (Albu & Albu, 2012), poziția autorităților de reglementare și strategiile organismelor profesionale (Albu & Albu, 2012), efectele implementării IFRS pentru IMM asupra deciziei de creditare (Mamdouh, 2015).

Din perspectiva studentului doctorand, direcțiile de cercetare indicate ar îmbogăți atât literatura, cât și experiența actorilor principali în abordarea adoptării IFRS pentru IMM-uri. Din acest motiv, acesta consideră oportun să recomande analiza nevoilor informaționale specifice fiecărei categorii de utilizatori pe baza situațiilor financiare și a altor informații financiar-contabile. De asemenea, ar fi benefic de analizat dacă dimensiunea entității (microentități, entități mici și mijlocii) modifică nevoile informaționale în funcție de categoriile utilizatorilor interni (managerii/proprietarii IMM-urilor și profesioniștii contabili) sau externi (băncile sau alți utilizatori externi).

Adoptarea IFRS pentru IMM-uri merită investigată pentru a vedea dacă acesta răspunde mai bine nevoilor utilizatorilor de informații financiare ale IMM-urilor decât atunci când setul de standarde anterior era în uz. Perspectivele ambelor categorii de utilizatori sunt importante dar utilizatorii externi sunt grupul țintă al standardului IFRS-ul pentru IMM-uri, deoarece se adresează în special entităților nelistate care întocmesc situații financiare cu scop general pentru utilizatorii externi, iar studiile privind perspectiva utilizatorilor externi sunt aproape inexistente.

O altă recomandare a cercetătorului ar fi analiza acoperirii nevoilor utilizatorilor situațiilor financiare după implementarea standardului IFRS pentru IMM-uri explorând perspectivele utilizatorilor pe baza cerințelor de prezentare. Acest lucru va ajuta la stabilirea succesului standardului și la aprecierea eforturilor suplimentare ale Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB).

### **CAPITOLUL 3. ANALIZA PERSPECTIVELOR PĂRȚILOR INTERESATE PRIVIND REVIZUIREA STANDARDULUI**

Conștientizând importanța economică a IMM-urilor la nivel național prin rolul lor esențial în crearea locurilor de muncă și în general, în economie (Mahzan & Yan, 2014; Sava et al., 2013), dar și faptul că a trecut mai bine de un deceniu de la publicarea standardului este surprinzător că a rămas încă neclar care este cantitatea de informații financiare de care au nevoie utilizatorii situațiilor financiare ale IMM-urilor și care ar fi cele mai utile elemente pentru ei. Acest lucru este susținut și de Haveroth și colab. (Haveroth et al., 2017), care subliniază că lipsa participării părților interesate la procesul de stabilire a standardelor a fost o problemă atât pentru IASB, cât și pentru autoritățile contabile naționale, a căror participare la dezvoltarea unui cadru separat pentru entitățile mici și mijlocii este considerată crucială (Haveroth et al., 2017; Mahzan & Yan, 2014).

Termenul „entități mici și mijlocii” este ușor înșelător, iar aplicabilitatea IFRS pentru IMM-uri nu se bazează de fapt pe niciun criteriu explicit de „dimensiune”. Acest standard este destinat să se aplice entităților mici și mijlocii, însă în multe țări se face referire la o varietate de termeni, inclusiv IMM-uri, entități private și entități care nu sunt responsabile public. Prin urmare, entitățile mici și mijlocii sunt definite ca entități care publică situații financiare cu scop general pentru utilizatori externi și nu au răspundere publică. Standardul IFRS pentru IMM-uri este un standard organizat pe

secțiuni, care în comparație cu standardele IFRS complete și multe alte reglementări naționale, are o complexitate mai redusă. Cele mai importante simplificări, comparativ cu standardele IFRS complete sunt omiterea unor subiecte care nu sunt relevante pentru IMM-uri, cererea unui număr redus de informații financiare și simplificarea multor principii de recunoaștere și evaluare.

Nevoile utilizatorilor de situații financiare ar putea fi satisfăcute de rapoarte mai puțin complexe, care furnizează informații despre lichiditatea, profitabilitatea și solvabilitatea unei entități. Principala necesitate care trebuie îndeplinită este analiza comparativă a performanței în timp, pentru a prezice randamentele așteptate, fluxurile de numerar, finanțarea viitoare și pentru a putea deține un control asupra managementului (Handley et al., 2018). Printre cele mai importante elemente ale situațiilor financiare utile utilizatorilor se regăsesc veniturile, profitul, capitalul, datoriile și situația fluxurilor de numerar, cu ajutorul cărora se pot previziona lichiditatea, profitabilitatea viitoare și se poate evalua succesul managementului în gestionarea numerarului (Handley et al., 2018). Dar există și îngrijorări, în special cu privire la viitoarele nevoi de informații care pot deveni importante în unele cazuri, cum ar fi criza financiară.

Emiterea standardului a deschis noi oportunități pentru IASB, cum ar fi colaborarea cu autoritățile naționale de reglementare, deoarece IMM-urile care respectă numai standardele locale nu sunt familiare cu cerințele IFRS. Prin urmare, colaborarea este inevitabilă, mai ales în primii ani de aplicare, unde pot apărea cele mai multe probleme și întrebări legate de utilizarea acestora. Problemele care pot apărea se pot referi la sfera de aplicare, îndrumări insuficiente, dar și la ambiguitatea cerințelor care pot avea consecințe neintenționate.

Scopul IASB în dezvoltarea ulterioară a standardului a inclus furnizarea unui standard de înaltă calitate, inteligibil și acceptat la nivel global (IASB, 2015b). Principalele diferențe indicate de Albu și colab. (C. N. Albu, Albu, & Fekete, 2010) între IMM-uri și entitățile cu răspundere publică care utilizează standardele IFRS complete sunt nevoile de informații ale utilizatorilor situațiilor financiare, expertiza contabilă la care poate ajunge entitatea și capacitatea de a sprijini toate costurile aplicării aceluiași standard ca marile entități cu răspundere publică (C. N. Albu, Albu, & Fekete, 2010). Interesul utilizatorilor situațiilor financiare ale IMM-urilor este redus pentru unele informații conținute în situațiile financiare întocmite în conformitate cu standardele IFRS complete.

În ciuda faptului că standardul IFRS pentru IMM-uri a fost deja publicat, prin prezenta cercetare doctorală s-a încercat să se examineze procesul de revizuire a standardului, punctul de interes fiind Cererea de informații publicată ca parte a primei revizuri a standardului IFRS pentru IMM-uri, pentru a obține informații despre percepțiile părților interesate, cum ar fi *organismele profesionale, autoritățile de reglementare naționale, firme de contabilitate și audit, analiști, consultanți și pregătitori de situații financiare*. În cadrul acesteia, s-a pus întrebarea dacă cerințele de aplicare ale standardului sunt prea restrictive, fiind primul pas în revizuirea inițială prin căutarea percepțiilor despre aplicarea standardului (IASB, 2012a).

Scopul acestei cercetări a fost efectuarea atât a unei analize calitative, cât și unei cantitative cu privire la răspunsurile primite în cadrul cererii de informații, arătând contribuțiile semnificative aduse de respondenți viitoarelor recomandări pentru dezvoltarea și revizuirea standardului. În plus, utilizând aspecte ale teoriei legitimității, prin analiza răspunsurilor s-a dorit găsirea indiciilor privind menținerea independenței IASB în timpul procesului de revizuire a standardului IFRS pentru IMM-uri.

La baza studiului realizat a fost modelul lui Bamber și McMeeking (Bamber & McMeeking, 2016). Potrivit acestora, cercetările anterioare au măsurat nivelul de influență asupra standardului prin numărul de propuneri depuse care au avut un impact asupra deciziei celor care stabilesc standardele. Mergând pe aceeași idee cu autorii anterior menționați, s-a ales analizarea răspunsurilor în funcție de impactul avut asupra standardului. Cu toate acestea, spre deosebire de Bamber și McMeeking (Bamber & McMeeking, 2016), care au examinat toate argumentele fără omisiuni, prezentul studiu s-a concentrat în principal pe argumentele primite pentru Partea A a Cererii de Informații cu întrebări specifice privind anumite secțiuni din IFRS pentru IMM-uri. Partea B fiind utilizată doar pentru analiza cantitativă.

Analiza realizată a avut ca obiective gruparea respondenților în funcție de tipul părților interesate și a jurisdicției din care fac parte sau își desfășoară activitatea (pentru organizațiile globale),

găsirea dovezilor privind gradul de influență al anumitor grupuri de părți interesate sau al anumitor jurisdicții, efectuarea unei analize cantitative și a uneia calitative privind răspunsurile și comentariile din scrisorile primite de Consiliu și crearea unei imagini de ansamblu privind contribuțiile aduse de respondenți la dezvoltarea și revizuirea standardului. Scopul studiului a fost asigurarea că IASB și-a menținut independența în timpul procesului de revizuire a standardului IFRS pentru IMM-uri.

Pentru a atinge obiectivele menționate, au fost definite următoarele întrebări de cercetare: *”Care sunt grupurile de părți interesate care au răspuns Cererii de informații și care este jurisdicția acestora?”*, *”Care este poziția grupurilor de părți interesate privind modificările sugerate de IASB?”*, *”Care este gradul de similitudine al răspunsurilor din punct de vedere lingvistic al grupurilor de părți interesate identificate?”* și dacă *”Există dovezi că anumite grupuri de părți interesate au avut o influență mai mare decât altele în procesul de revizuire a standardului IFRS pentru IMM-uri, ținând cont de modificările propuse și acceptate?”*.

Un indicator al independenței este volumul și diversitatea geografică a părților interesate implicate în procesul global de stabilire a standardelor contabile, asigurându-se că problemele sunt identificate împreună cu puncte de vedere și alternative oferite. Pentru o organizație supranațională, cum este IASB, participarea diversă este esențială pentru independența sa. Având în vedere că standardele IFRS sunt utilizate în majoritatea țărilor și sunt luate în considerare pentru adoptare în S.U.A. și în alte câteva țări importante, este important ca IASB să își mențină și să își sporească independența și legitimitatea.

Pentru a răspunde la întrebarea de cercetare *”Care sunt grupurile de părți interesate care au răspuns Cererii de informații și care este jurisdicția acestora?”* s-a pus accentul pe detaliile oferite de respondenți în cadrul răspunsurilor. Aceste aspecte privind profilul părților interesate au fost grupate în funcție de tip (Organisme profesionale, Organisme de reglementare, Firme de contabilitate, audit și consultanță, Universitari, Agenții de rating, Asigurări și Pregătitori de situații financiare) și în funcție de regiunea din care fac parte sau își desfășoară activitatea (Africa, Asia, Australia, America Centrală, America de Nord, America de Sud, Europa, Oceania și Organizații globale).

Răspunsul la a doua întrebare de cercetare propusă în acest capitol, *”Care este poziția grupurilor de părți interesate privind modificările sugerate de IASB?”*, s-a obținut printr-o analiză cantitativă a răspunsurilor primite pentru a obține o imagine de ansamblu asupra poziției adoptate de părțile interesate în procesul de revizuire. Spre deosebire de alte cereri de informații, IASB nu se aștepta să primească un număr ridicat de răspunsuri, întrucât categoria de utilizatori a situațiilor financiare ale IMM-urilor este mai restrânsă decât a entităților cotate la bursă. Cu toate acestea, a înregistrat o rată ridicată de răspuns la întrebările propuse arătând astfel interesul părților interesate în dezvoltarea standardului și adecvarea acestuia la mediul de afaceri. Prin urmare, în urma analizei, dezvoltarea standardului este un punct de interes pentru *organismele profesionale, organismele de reglementare contabilă și firmele de contabilitate, audit și consultanță*. În plus, majoritatea respondenților au argumentat răspunsul, indiferent dacă necesita sau nu argumentare, oferind explicații suplimentare pentru alegerea făcută. Acest lucru a putut fi observat mai ales în cazul răspunsurilor de dezacord, deoarece respondenții au oferit argumente valide pentru opțiunea aleasă, feedback-ul primit devenind astfel și mai valoros.

Concomitent cu analiza anterioară s-a realizat și gruparea respondenților în clustere în funcție de similitudinea răspunsurilor date pentru a vedea dacă opiniile părților interesate sunt influențate de anumiți factori (locul din care provin sau își desfășoară activitatea și în special de cultură, preocupări). În acest mod s-a răspuns la întrebarea de cercetare *”Care este gradul de similitudine al răspunsurilor din punct de vedere lingvistic al grupurilor de părți interesate identificate?”*. Rezultatele au arătat că regiunile cu grad de similitudine ridicat au fost Europa și Organizațiile globale, factorii influențatori fiind în principal locul din care provin (majoritatea Organizațiilor globale își au rădăcinile în Europa (Regatul Unit, Franța, etc.) și implicit, cultura. La polul opus, se regăsește răspunsul trimis din Oceania care înregistrează cele mai mici grade de similitudine cu cele două regiuni fruntașe (4,7% între scrisorile primite din Europa și Oceania, și 5,9% între Organizațiile globale și Oceania), nivel scăzut justificat deoarece s-a primit o singură scrisoare de comentarii care conținea răspuns la un număr mic de întrebări (3 din cele 20 propuse). Analizând din perspectiva apartenenței la unul dintre

grupurile stabilite, Organismele profesionale și cele de reglementare au grad de similitudine ridicat, nivel apropiat înregistrând și Firmele de contabilitate, audit și consultanță, deoarece folosesc un vocabular asemănător și sunt preocupate de aceleași probleme. În schimb, grupul Asigurări înregistrează nivel scăzut de similitudine față de celelalte grupuri, deoarece preocupările sunt diferite și implicit și vocabularul utilizat.

Ultimul obiectiv propus în cadrul acestui capitol a fost găsirea unui răspuns la întrebarea dacă *”Există dovezi că anumite grupuri de părți interesate au avut o influență mai mare decât altele în procesul de revizuire a standardului IFRS pentru IMM-uri, ținând cont de modificările propuse și acceptate?”* unde au fost analizate modificările aduse standardului conform răspunsurilor trimise în cadrul revizuirii. Datorită feedback-ului primit de la părțile interesate și consultării Grupului de Implementare IMM, IASB a decis că modificările ar trebui să fie limitate, deoarece standardul era încă nou pentru mulți dintre utilizatori. După consultarea scrisorilor de comentarii, modificările propuse de IASB în 2015 au fost strict legate de clarificarea cerințelor existente și de adăugarea îndrumărilor suplimentare de suport. Aceste propuneri au vizat doar înțelegerea cerințelor existente fără a schimba în vreun fel practicile de raportare financiară și modul de pregătire a situațiilor financiare. În urma propunerilor primite, IASB a decis ca revizuirea standardului să se facă periodic, dar nu mai devreme de doi ani de la data intrării în vigoare a versiunii revizuite anterior a standardului. De asemenea, concluzia Consiliului a fost că IFRS pentru IMM-uri funcționează bine în practică.

În literatură, organismele de stabilire a standardelor au fost adesea criticate pentru formularea cerințelor fără a lua în considerare opiniile utilizatorilor și a proprietarilor. Același lucru s-a întâmplat și în cazul IFRS pentru IMM-uri, deoarece se susține că are la bază opinii ale membrilor IASB, profesioniști contabili, auditori și universitari, fără a ține cont și de ceea ce susțin utilizatorilor situațiilor financiare și a proprietarilor entităților mici și mijlocii (Litjens et al., 2012; Mkasiwa, 2014).

Analiza modificărilor aduse standardului a scos la iveală principalele grupuri de părți interesate care și-au adus contribuția într-o măsură sau alta (Organismele profesionale, Organismele de reglementare, Firmele de contabilitate, audit și consultanță și Universitarii). Cu toate că există dovezi că sugestiile și opiniile acestora au fost integrate, IASB nu explică modalitatea de alegere a elementelor care au fost revizuite. Pentru cei care au participat la Cererea de Informații, faptul că nu există o explicație a alegerilor făcute poate denota subiectivism din partea IASB, aspect care afectează negativ legitimitatea IASB ca organism și poate pune în pericol și transparența procesului de revizuire.

Cum legitimitatea este caracteristica de care IASB are nevoie să își atingă obiectivul de a elabora standarde aplicabile și acceptate la nivel global, se recomandă încurajarea și creșterea participării părților interesate prin crearea oportunităților de dialog cu cei care stabilesc standarde la nivel național și cu alte grupuri de interese ale părților interesate. De asemenea, se recomandă ca să se păstreze un nivel ridicat de transparență pentru luarea deciziilor, astfel încât toți participanții la elaborarea standardelor să simtă că se oferă tuturor șanse egale de a influența conținutul, deoarece deciziile luate de către IASB trebuie influențate doar de dorința de a elabora standarde adecvate tuturor tipurilor de entități.

## **CAPITOLUL 4. SISTEMUL CONTABIL ROMÂNESC - EVOLUȚIE ȘI ARMONIZARE**

De-a lungul timpului, contabilitatea a fost ”modelată” pentru a îndeplini toate cerințele internaționale ale momentului. Procesul de modelare a implicat schimbare, evoluție și receptivitate la schimbarea mediilor politic, economic, social și cultural. Prin urmare și traseul urmat de sistemul contabil este extrem de important pentru dezvoltarea ulterioară, deoarece deciziile importante pot fi influențate de dependențe din trecut.

Pentru România, decembrie 1989 a reprezentat sfârșitul regimului comunist și începutul tranziției la capitalism. Căderea comunismului a fost privită ca un punct de plecare pentru sistemul contabil românesc, care a început să aibă acces la informații reale și să se familiarizeze cu tendințele



globale.

Tranziția de la economia centralizată la economia de piață și căderea comunismului au reprezentat evenimente semnificative care au provocat schimbări în evoluția sistemului contabil românesc. Economia românească a fost martora privatizării companiilor de stat și a unei politici de competitivitate sporită, devenind din ce în ce mai receptivă la intrările de capital și la oportunitățile de investiții (Albu, Albu, & Alexander, 2010; Nistor & Deaconu, 2016).

În subcapitolele din cadrul Capitolului 4. se regăsește modul în care a evoluat sistemul contabil românesc, în special în ultimele trei decenii, precum și armonizarea contabilă formală (de jure) a OMFP nr. 1802/2014 și a OMFP nr. 3055/2009 cu IFRS pentru IMM-uri, analizând similitudinea și disimilitudinea din reglementărilor contabile. Scopul realizării celor menționate este găsirea unui răspuns privind următoarele întrebări de cercetare: ” *Care sunt etapele evoluției sistemului contabil românesc?*”, ” *Care sunt presiunile instituționale care au influențat dezvoltarea sistemului contabil în România?*” și ” *Care gradul de convergență dintre OMFP nr. 1802/2014 cu IFRS pentru IMM-uri și a OMFP nr. 3055/2009 cu IFRS pentru IMM-uri?*”.

Analiza din prima parte a acestui capitol a avut rolul de a pune în evidență aspecte legate de presiunile instituționale, scoase în evidență cu ajutorul teoriei neo-instituționale, care se referă la normele sociale general acceptate și/sau practicile instituționale care sunt impuse organizațiilor, în general. În cadrul acesteia, au fost identificate trei forme de izomorfism instituțional în care poate apărea schimbarea. Presiunile instituționale includ presiuni coercitive, normative și mimetice care pot modela deciziile și practicile organizațiilor. Deoarece informațiile contabile trebuie considerate legitime pentru a fi de încredere de către părțile interesate, teoria neo-instituțională este un instrument teoretic util pentru investigarea evoluției unui sistem contabil.

Traseul sistemului contabil românesc după căderea comunismului, în contextul tranziției la economia de piață a fost prezentată pe scurt printr-o analiză longitudinală, considerând că este utilă o imagine globală a procesului de schimbare în domeniul contabil. Totodată, în acest mod s-au putut observa factorii externi care au avut un rol important în deciziile luate. Acesta a reprezentat un punct de interes și pentru că a trecut prin schimbări politice, reforme economice și integrare internațională. Analiza realizată a confirmat relevanța abordării instituționale, deoarece evoluția sistemului contabil românesc a fost puternic influențată de forțe externe, în mare parte politice și economice (aderarea la UE, convergența cu IFRS, împrumuturile de la FMI).

A doua parte a capitolului cuprinde o analiză a armonizării raportării financiare a entităților mici și mijlocii, care vizează convergența înregistrată la nivel teoretic între OMFP nr. 1802/2014 și OMFP nr. 3055/2009 cu IFRS pentru IMM-uri. Rezultatele analizei gradului de convergență formală (de jure), din analiza coeficienților lui Jaccard, arată că gradul de similitudine este unul mediu spre scăzut de doar 46,90% între cele două seturi de reglementări, iar din analiza coeficienților Rogers-Tanimoto se subliniază faptul că gradul de similitudine este unul scăzut, de doar 30.63%, în ciuda eforturilor de armonizare a reglementărilor. Concluzionăm că s-a păstrat același nivel mediu al convergenței formale care reiese și din literatura de specialitate când studiile au avut ca seturi de analiza OMFP nr. 3055/2009 sau OMFP nr. 1802/2014 și IFRS pentru IMM-uri (Albu et al., 2011; Buculescu & Velicescu, 2014; Girbina et al., 2012; Strouhal et al., 2011).

Deși prin OMFP nr. 1802/2014 s-au introdus modificări noi, față de predecesorul său OMFP nr. 3055/2009, de exemplu eliminarea veniturilor și cheltuielilor extraordinare din Contul de profit și pierdere sau introducerea prezentării activelor biologice, reglementări în conformitate cu IFRS pentru IMM-uri, modificările au contribuit la creșterea nivelului de convergență, însă nu suficient pentru a depăși nivelul mediu de convergență de 50% între cele două reglementări. Încă mai există diferențe semnificative cu IFRS pentru IMM-uri (activele financiare, tratamente de amortizare și depreciere ale imobilizărilor și activelor financiare), iar asta afectează convergența formală.

În urma analizei, s-a putut observa că există niveluri de convergență ridicată în cazul definirii conceptelor și principiilor generale, caracteristicilor calitative, politicilor contabile și prezentări de informații, deoarece ambele reglementări au ca referință comună Cadrul contabil conceptual IASB, evenimente ulterioare, provizioane. Niveluri de convergență scăzută s-au regăsit în cazul utilizării valorii juste (evaluarea imobilizărilor corporale), metode de amortizare (LIFO), capitalizarea

cheltuielilor de constituire și a dobânzii, formatul situațiilor financiare etc.

## **CAPITOLUL 5. PERSPECTIVE PRIVIND RAPORTAREA FINANCIARĂ A IMM-URILOR**

Aplicabilitatea unui standard internațional de raportare financiară adresat entităților mici și mijlocii rămâne o opțiune pentru raportarea financiară a entităților nelistate, așadar reprezintă un subiect de interes actual pentru cercetare la nivel global. În acest scop, evaluarea aplicabilității unui standard internațional de contabilitate adresat IMM-urilor în contextul național se va realiza prin analiza percepției profesioniștilor contabili români. Scopul analizei este de a ajuta normalizatorii contabili la elaborarea, modificarea sau adoptarea normelor contabile de raportare financiară pentru entități mici și mijlocii prin analiza perspectivelor profesioniștilor contabili într-un context național.

Obiectivul principal al analizei va fi evidențierea perspectivelor profesioniștilor contabili din România privind adoptarea unui set unic de standarde de raportare financiară pentru IMM-uri. Pe lângă obiectivul principal, va fi analizat și un obiectiv secundar, și anume dacă profesioniștii contabili români ar prefera utilizarea unui set de standarde internaționale în detrimentul reglementărilor naționale.

Prin analizele și rezultatele prezentate se dorește atât identificarea perspectivelor profesioniștilor contabili asupra armonizării reglementărilor românești cu IFRS pentru IMM-uri, cât și determinarea problemelor pe care le resimt aceștia în legislația actuală. Întregul proces se va concretiza prin explorarea răspunsurilor primite, având ca obiectiv, formarea unei imagini de ansamblu, din care să se poată răspunde la întrebările de cercetare propuse:

- *Care este percepția profesioniștilor contabili români privind raportarea financiară a entităților mici și mijlocii utilizând reglementările naționale?*
- *Care sunt informațiile financiare cel mai des solicitate?*
- *Care este principalul utilizator al situațiilor financiare ale IMM-urilor?*
- *Este de preferat aplicarea unui standard internațional de raportare financiară adresat entităților mici și mijlocii în context național?*
- *Cum văd profesioniștii contabili aplicarea unui standard internațional de raportare financiară adresat entităților mici și mijlocii mai ușor de realizat?*

Importanța entităților mici și mijlocii din economie este recunoscută la nivel global, însă în literatura de specialitate se regăsește ca principal impediment în definirea lor, terminologia folosită pentru aceste entități care nu pot fi încadrate în categoria entităților mari. De regulă, se folosește conceptul de întreprindere mică, conceptul de întreprinderi mici și mijlocii, sau conceptul micro, întreprinderi mici și mijlocii și deși au aceeași bază de referință, definițiile diferă.

Prin analiza și rezultatele prezentate s-a dorit atât identificarea perspectivelor profesioniștilor contabili asupra armonizării reglementărilor românești cu IFRS pentru IMM-uri, cât și determinarea problemelor pe care le resimt aceștia în legislația actuală. Întregul proces s-a concretizat prin explorarea răspunsurilor primite, având ca obiectiv, formarea unei imagini de ansamblu, din care să se poată răspunde la întrebările de cercetare:

- *Care este percepția profesioniștilor contabili români privind raportarea financiară a entităților mici și mijlocii utilizând reglementările naționale?*

În urma interviurilor, s-a observat faptul că opiniile profesioniștilor contabili români sunt în conformitate cu prevederile prevăzute în OMFP nr. 1802/2014 și că aceștia se declară mulțumiți de reglementările contabile naționale impuse, aspect important în contextul în care autoritățile de reglementare ar trebui să ia o decizie în legătură cu normele existente.

- *Care sunt informațiile financiare cel mai des solicitate?*

Profesioniștii contabili consideră că informațiile fiscale sunt cel mai des solicitate, alături de cele legate de nivelul veniturilor și cheltuielilor înregistrate sau cele legate de scadențe ale furnizorilor sau clienților. De asemenea, bilanțul și contul de profit și pierdere au fost menționate ca fiind situații

financiare solicitate des. Dar dacă luăm în considerare procentul respondenților care au menționat informațiile fiscale, rezultă că profesioniștii contabili consideră că informațiile fiscale sunt cele mai frecvent solicitate

➤ *Care este principalul utilizator al situațiilor financiare ale IMM-urilor?*

În urma datelor obținute, s-a constatat că toți cei intervievați au menționat că în cazul IMM-urilor, statul și instituțiile de administrare fiscală sunt considerate ca principali utilizatori. Dar și administratorii și proprietarii, băncile și alte instituții de credit au fost menționate de mai mulți de  $\frac{3}{4}$  dintre cei intervievați.

➤ *Este de preferat aplicarea unui standard internațional de raportare financiară adresat entităților mici și mijlocii în context național?*

Așa cum a reieșit din analiza răspunsurilor intervievaților, mai mult de au apreciat faptul că un standard internațional poate reprezenta o alternativă pentru raportarea financiară a entităților mici și mijlocii românești, însă aceste răspunsuri au subliniat oarecum reticența unei posibile adoptări. Printre argumentele prezentate au fost menționate parcursul sistemului contabil românesc din ultimii 30 de ani, caracteristicile pe care le are un sistem contabil de tip continental, mentalitatea părților interesate și legătura dintre contabilitate și fiscalitate. Analizând aceste aspecte, se poate aprecia că profesioniștii contabili din România își doresc o îmbunătățire a raportării financiare, însă nu neapărat prin utilizarea unui standard internațional. Astfel, în ciuda nivelului mediu de convergență înregistrat între reglementările naționale și IFRS pentru IMM-uri și cele menționate anterior nu este de preferat aplicarea unui standard internațional de raportare financiară adresat entităților mici și mijlocii.

➤ *Cum văd profesioniștii contabili aplicarea unui standard internațional de raportare financiară adresat entităților mici și mijlocii mai ușor de realizat?*

În urma argumentelor primite, s-a observat faptul că intervievații au ales ca variante adoptarea voluntară sau convergența cu standardul, excluzând de tot ideea de adoptare obligatorie.

## **PERSPECTIVE VIITOARE DE CERCETARE**

Punct central al unei cercetări este conturarea unor direcții viitoare de cercetare care vor aduce un plus în literatura raportării financiare pentru entitățile mici și mijlocii. Datorită faptului că standardul IFRS pentru IMM-uri reprezintă un standard relativ nou, care nu a fost studiat din toate punctele de vedere, există direcții de cercetare și întrebări care sunt încă neexplorate.

Posibile direcții viitoare de cercetare pot fi:

- interviuri/chestionare cu proprietari/administratori ai entităților grupați în funcție de tipul entității pentru a analiza nevoile informaționale ale acestora;
- analiza perspectivelor utilizatorilor externi, cum sunt băncile de exemplu, privind adoptarea IFRS pentru IMM-uri, având în vedere că acesta se adresează entităților de mici dimensiuni care întocmesc situații financiare pentru această categorie de utilizatori;
- analiza factorilor determinanți ai adoptării IFRS pentru IMM-uri și consecințele economice ulterioare;
- analiza factorilor instituționali ai țărilor pentru a putea identifica cele mai potrivite mecanisme de convergență;
- analiza poziției autorităților de reglementare în fața strategiilor organismelor profesionale de a implementa standardul;
- efectele implementării IFRS pentru IMM-uri asupra deciziei de creditare;
- analiza comparativă a răspunsurilor la cererile de informații și a recomandărilor făcute de către staff-ul IASB, pentru a vedea ambele perspective (externe și interne);
- analiza perspectivelor părților interesate privind a doua revizuire a standardului IFRS pentru IMM-uri pentru a vedea dacă interesul privind aplicarea standardului a crescut și în ce direcție se îndreaptă poziția acestora

Așa cum s-a menționat există puțină literatură despre raportarea financiară pentru entitățile mici și mijlocii. În consecință, trebuie să se acorde importanță realizării studiilor empirice care să analizeze cele menționate anterior pentru a veni în sprijinul IASB pentru elaborarea unui standard adecvat care poate fi utilizat la nivel global.

De asemenea, ar fi benefic de analizat dacă dimensiunea entității modifică nevoile informaționale în funcție de categoriile utilizatorilor interni (managerii/prorietarii IMM-urilor și profesioniștii contabili) sau externi (statul, băncile sau alți utilizatori externi). Adoptarea standardului merită analizată pentru a vedea dacă acesta răspunde mai bine nevoilor utilizatorilor de informații financiare ale IMM-urilor, decât reglementările naționale care se aplicau înainte de adoptare.

Esențiale sunt perspectivele ambelor categorii de utilizatori dar utilizatorii externi sunt grupul țintă al standardului IFRS pentru IMM-uri, deoarece se adresează în special entităților nelistate care întocmesc situații financiare cu scop general pentru utilizatorii externi, iar studiile privind perspectiva utilizatorilor externi sunt aproape inexistente. Așadar, explorarea modului în care IFRS pentru IMM-uri este perceput și utilizat de către utilizatorii externi, cum ar fi analiști financiari, băncile și autoritățile de reglementare poate reprezenta un punct de interes în literatură, dar și în practică.

O altă recomandare ar fi analiza nevoilor utilizatorilor situațiilor financiare după implementarea standardului IFRS pentru IMM-uri având ca punct central perspectivele utilizatorilor. Acest lucru va ajuta la stabilirea succesului standardului și la aprecierea eforturilor suplimentare ale IASB pentru a introduce modificări.

Cuvinte cheie: IFRS pentru IMM-uri, convergență, raportare financiară, informații financiare, armonizare