

نظام حسابداری و گزارشگری مالی رومانی

دکتر محسن خوش‌طینت

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

محمدجواد سلیمی

دانشجوی دکتری حسابداری

آشنایی با کشور رومانی

کشور رومانی با مساحتی حدود ۲۳۸،۳۹۱ کیلومتر مربع بزرگ‌ترین کشور از نظر مساحت در بالکان، دوازدهمین کشور اروپا و هشتادویکمین کشور در جهان می‌باشد. بخارست پایتخت رومانی مرکز اصلی فرهنگی، علمی، آموزشی، بانکداری، مالی، اقتصادی، اداری و سیاسی کشور رومانی می‌باشد. بخارست ۲/۵ میلیون نفر جمعیت دارد که از این نظر در منطقه بعد از آتن و استانبول رتبه سوم را در اختیار دارد.

رومانی حاصل اتحاد سه کشور کوچک‌تر تارا رومانیسکا (Tara Romaneasca)، مولدووا (Moldova) و ترانسیلوانیا (Transylvania) از قرن‌ها قبل می‌باشد. اولین اتحاد در سال ۱۸۶۶ در زمان کارول اول اتفاق افتاد و طی آن تارا رومانیسکا و مولدووا متحد شدند. در اول دسامبر ۱۹۱۸، با الحاق سومین ایالت بزرگ و مهم رومانی یعنی ترانسیلوانیا که منطقه شمال غربی فعلی رومانی است، اتحاد بزرگ صورت گرفت. به همین مناسبت اول دسامبر به عنوان روز ملی رومانی اعلام گردیده است.

۷۲ رژیم کمونیستی به حکومت سلطنتی در سال ۱۹۴۵

پایان داد از سوی دیگر، در دسامبر ۱۹۸۹ رژیم کمونیستی طی انقلابی که به مرگ دیکتاتور منفور نیکولا چائوشسکو (Nicola Ceausescu) و برقراری دموکراسی منجر گردید، به پایان کار خود رسید. دهه ۹۰ را می‌توان دهه بازگشت به اقتصاد بازار آزاد و تمرکز مجدد کشور بر محیط فرهنگی، سیاسی و اقتصادی اروپا توصیف کرد.

جمعیت

جمعیت فعلی رومانی ۲۲/۳ میلیون نفر می‌باشد که ۵۶ درصد آن در مناطق شهری زندگی می‌کنند. براساس شاخص توسعه انسانی ملل متحد در سال ۲۰۰۵، کشور رومانی در میان ۱۷۰ کشور، رتبه ۶۹ را در اختیار داشته است. نرخ باسوادی بزرگسالان این کشور ۹۷/۳ درصد و شاخص امید به زندگی ۷۰/۵ سال می‌باشد.

توسعه اقتصادی

رومانی از نظر جغرافیایی در جنوب شرقی اروپا واقع شده است. رومانی دارای ۳۷ میلیون هکتار زمین زراعی، صنایع قوی نفت و گاز می‌باشد که از نظر، اقتصادی، در ۵

مدارس عالی بازرگانی، "جامعه حسابداران خیره و رسمی رومانی"^۲ را در جولای سال ۱۹۲۱ تاسیس کردند.

مجله مطالعات عمومی حسابداری و بازرگانی^۵ که در سال ۱۹۰۸ به عنوان اولیه نشریه حسابداری منتشر گردید، نقش مهمی در ایجاد این جامعه داشته است.

از سال ۱۹۳۷، اخبار جامعه حسابداران خیره و رسمی رومانی در بولتن حسابداران (۱۹۳۷-۱۹۵۵) به چاپ رسید. این مجله، توسط شاخه IIfov جامعه حسابداران رسمی و خیره منتشر گردید. در سال‌های اولیه، بولتن حسابداران به عنوان مجله رسمی جامعه حسابداران رسمی و خیره رومانی به عنوان تنها ابزار ارتباطی این سازمان حرفه‌ای با اعضای آن محسوب می‌شد، اما در اواسط سال ۱۹۳۹، مقالاتی با رویکردهای مختلف شامل مسائل علمی، مباحث نظری، موارد قانونی، پیشنهادها و نظریه‌ها، چالش‌های فکری، مباحث بین‌المللی، گفتگوهای حرفه‌ای، بازار کار و اولویت‌های حسابداری ملی انتشار یافت.

مشکل عدم وجود قوانین حسابداری، در برخی از مقالات منتشر شده آن زمان بازتاب گسترده‌ای داشت. نیاز به وجود قوانین برای حرفه حسابداری موجب ارائه پیشنهاد ایجاد مدرسه عالی حسابداری^۷ گردید. این پیشنهاد در سال ۱۹۴۰ محقق شد.

بعد از جنگ جهانی دوم، اکثر کشورهای اروپایی اصلاحات جدیدی را در حسابداری خود ایجاد کردند. بسیاری از آثارهای حسابداری تحت تاثیر تفکرات کمونیستی قرار گرفت. اولین نگرش در این خصوص را می‌توان در گفته‌های پروفیسور کارل مارکس در سال ۱۹۴۶ در خصوص "برتری نظریه سوسیالیستی و حسابداری" در مقایسه با وضعیت کشورهای سرمایه‌داری مشاهده کرد. او معتقد بود که حسابداری یک سلاح و ابزار سودمند در دست طبقه مرفه است که حقوق کارگر را تضییع می‌کند. دیدگاه‌های مشابه این در اواخر سال ۱۹۴۸ و اوایل سال ۱۹۴۹ غالب گردید و فصل جدیدی در حسابداری رومانی را رقم زد، یعنی "حسابداری تاثیرپذیرفته از تفکرات سوسیالیستی".

در نهایت، این تفکرات در سال ۱۹۵۱ منجر به تعطیلی جامعه حسابداران خیره و رسمی رومانی گردید و به جای آن، انجمن علمی تکنسین‌ها (AST)^۸ تاسیس گردید که

سال گذشته دارای رشد بوده است. رومانی از نیروی کار آموزش دیده‌ای بیش از ۵۰/۰۰۰ نفر متخصص در فناوری اطلاعات برخوردار است و به منطقه دریای سیاه دسترسی دارد.

این ویژگی‌ها سرمایه‌گذاران خارجی و کارآفرینان را به خود جلب کرده، به گونه‌ای که در حوزه‌هایی مثل بانکداری، کشاورزی، صنایع تولیدی، توریسم، محصولات مصرفی، ارتباطات و بخش خدمات سرمایه‌گذاری کرده‌اند.

آزادسازی و خصوصی‌سازی اقتصاد، هدف اصلی دولت‌های موفق بوده است و همانند بسیاری از کشورهای اروپای شرقی، رومانی نیز در راستای تغییر اقتصاد متمرکز قبلی به سمت اقتصاد بازار حرکت می‌کند.

تولید ناخالص داخلی سال ۲۰۰۵ حدود ۱۴۶/۲ میلیارد دلار بوده که سرانه آن در حدود ۶۵۰۰ یورو می‌باشد. ۵۵ درصد تولید ناخالص داخلی توسط بخش خدمات، ۳۵ درصد توسط فعالیت‌های صنعتی و تنها حدود ۱۰ درصد توسط بخش کشاورزی ایجاد می‌گردد. صادرات این کشور در سال ۲۰۰۵ به ۲۵ میلیارد یورو و واردات به ۳۳ میلیارد یورو رسیده و نرخ تورم نیز در سال ۲۰۰۶ معادل ۴/۹ درصد، در سال ۲۰۰۵ معادل ۸/۶ درصد و در سال ۲۰۰۴، معادل ۹/۴ درصد بوده است.

واحد پول رومانی لئو (RON) می‌باشد. RON در سال ۲۰۰۵ جایگزین ROL گردید (RON=10000 ROL). نرخ مبادله RON/EUR در پایان دسامبر ۲۰۰۶ معادل ۳/۳۸۱۷ RON برای هر یورو بوده است و نرخ مبادله RON/USD هم معادل ۲/۵۶۷۶ برای هر دلار می‌باشد.

اولین سازمان‌های حرفه‌ای حسابداری در رومانی

در سال ۱۹۰۷، دو سازمان مرتبط با حسابداری در رومانی وجود داشت. "جامعه فارغ‌التحصیلان مدارس عالی بازرگانی داخل و خارج کشور"^۱ و "اتحادیه فارغ‌التحصیلان مدرسه بازرگانی"^۲. بعد از آن، این دو سازمان ادغام شدند و "جامعه فارغ‌التحصیلان مدارس عالی بازرگانی"^۳ تشکیل شد. در این سازمان، برای اولین بار فعالیت‌هایی در خصوص قانونگذاری حرفه حسابداری انجام شد.

پس از آن نیز برخی از اعضای جامعه فارغ‌التحصیلان

بعدها به انجمن به موسسه علمی مهندسان و تکنسین‌ها (ASIT)^۹ تغییر نام داد.

سرانجام، تلاش در جهت دستوری کردن حسابداری توسط نظریه‌پردازان رومانیایی به نتیجه رسید و هیات دائمی حسابداری دستوری^{۱۰} در سال ۱۹۴۷ فعالیت خود را آغاز کرد. اعضای این هیات، برای هر یک از بخش‌های فعالیت خود یک چارچوب عمومی را تهیه کردند (منظور از این چارچوب، ماتریسی است که مبنای ارائه منظم و نمادین ساختار حساب‌ها را نشان می‌دهد). پنج چارچوب عمومی شامل چارچوب حساب‌های صنعت، چارچوب حساب‌های بازرگانی، چارچوب حساب‌های بیمه، چارچوب حساب‌های بانکی و چارچوب حساب‌های دفاتر صنعتی تهیه گردید. براساس این چارچوب‌های عمومی، ساختار حساب‌های هر بخش فعالیت در کنار هم قرار گرفتند. این همه در حالی صورت می‌گرفت که هدف اعلام شده برای این هیات عبارت بود از: "یکسان‌سازی واژه‌شناسی حسابداری - با نشان دادن محتوای هر حساب و منظم کردن حسابداری با استفاده از عملیات طبیعی فرآیند اقتصادی (تولید، برداشت و توزیع)"

از سسوی دیگر، اتاق حساب‌رسان مالی رومانی (CFAR)^{۱۱} در سال ۱۹۹۹ تشکیل شده است و اعضای آن، اجازه حساب‌رسانی صورت‌های مالی را دارند. این اتاق در حال حاضر ۱۴۸۷ عضو دارد که ۱۰۱۳ نفر از آنها به صورت فعال مشغول به کار حساب‌رسانی هستند.

سیستم جدید حسابداری

دوره ۱۹۹۳-۱۹۹۰، یک دوره واسط بین حسابداری از نوع کمونیستی و به‌کارگیری حسابداری فرانسوی به‌شمار می‌آید که در ادبیات حسابداری رومانی، به "سیستم جدید حسابداری" معروف است.

افول رژیم‌های کمونیستی، افق‌های جدیدی را در حوزه حسابداری گشود. این تغییرات، تصمیم‌گیرندگان در حوزه قوانین حسابداری را با یک سوال مهم مواجه ساخت: اصلاح سیستم حسابداری و حفظ یا تغییر آن. بدین ترتیب، سیستم حسابداری جدید بدون تغییرات اساسی، تا سال ۲۰۰۰ در رومانی به کار گرفته شد. مقدمات تغییرات از بهار سال ۱۹۹۷ با ارائه "برنامه توسعه سیستم حسابداری در

رومانی" آغاز گردید. این برنامه توسط وزارت دارایی^{۱۲} و با همکاری انجمن حسابداران خبره اسکاتلند^{۱۳} تهیه شده بود. نقش این برنامه، هماهنگ‌سازی حسابداری رومانی با منشورهای اروپایی و استانداردهای حسابداری بین‌المللی بود.

بعد از سال ۱۹۹۰، به خاطر آزادی بیان و فرصت‌های آموزش حرفه‌ای در خارج از کشور، تنوع و تعدد آثار منتشر شده رشد فزاینده‌ای یافت. در رومانی، هم حسابداران حرفه‌ای و هم دانشگاهیان در ایجاد نظریه حسابداری مشارکت داشته‌اند.

سال ۱۹۹۲، زمان تلاش‌های مهم برای ایجاد سازمان‌های حسابداری در رومانی است. سال ایجاد مجدد جامعه حسابداران خبره و رسمی (C.E.C.C.A.R)^{۱۴} و تشکیل دانشکده مشاوره حسابداری^{۱۵}. یک سال بعد و در ژانویه سال ۱۹۹۳، دوره آزمایشی اصلاحاتی که قرار بود در سال ۱۹۹۴ شروع شود آغاز گردید.

سیستم حسابداری جدید، یعنی همان حسابداری فرانسوی که به صورت دوطرفه سازماندهی شده بود، در مورد بیش از ۳۰ شرکت با اندازه و سرمایه‌های مختلف و زمینه‌های متنوع فعالیت، مورد آزمون قرار گرفت و بدین سان، مقدمات یک مرحله جدید در حسابداری رومانی پایه‌گذاری گردید. در مجله تخصصی حسابداری^{۱۶} نیز که در سال ۱۹۹۳ توسط جامعه حسابداران رسمی و خبره رومانی منتشر گردید، مطالبی در خصوص حرفه حسابداری در رومانی و در سطح بین‌المللی چاپ گردید. مطالبی مانند موقعیت حرفه حسابداری در برخی از کشورهای غربی، ایجاد سازمانی متشکل از موسسات حرفه‌ای در حوزه حسابداری در برخی از کشورهای اروپای غربی و...

انجمن حسابداران رسمی و خبره رومانی در حال حاضر در کل کشور حدود ۵۵۰۰۰ عضو دارد. حدود ۱۰۰۰۰ نفر از این اعضاء در حوزه عمومی کار می‌کنند و بقیه در صنعت، تجارت، آموزش و...

ماموریت این انجمن، خدمت در جهت منافع عموم، تقویت حرفه حسابداری در کل کشور و مشارکت در توسعه اقتصاد ملی می‌باشد.

اخلاق در حسابداری موضوع جدیدی در محیط حسابداری رومانی می‌باشد که توسط انجمن دنبال می‌شود. انجمن مذکور، مطالبی نیز در این خصوص به چاپ رسانیده

۳- دستورالعمل‌های وزارت دارایی که در آنها راهنمایی‌های بیشتری در مورد موضوعات حسابداری و مالیاتی ارائه شده است.

قانون حسابداری، ترکیبی از سیستم حسابداری فرانسوی و سایر کشورهای غربی است که در آن از یک فهرست حساب‌های اصلاح شده استفاده می‌شود. اما همچنان، تفاوت‌هایی در خصوص الزامات سیستم گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS) مثل صورت گردش وجوه نقد و سایر اعضای صورت‌های مالی وجود دارد. کلیه نهادهای قانونی به جز بانک‌ها و بخش‌های وزارت دفاع و امور داخلی، موظف به کارگیری قانون حسابداری هستند.

براساس قانون حسابداری، همه نهادهای قانونی، واحدهای تابعه مثل شعب یا شرکت‌های فرعی آنها که در رومانی ثبت شده‌اند، موظف به نگهداری ثبت‌های حسابداری هستند. این موسسات باید مدارک مکتوب کلیه معاملات را نگهداری کنند و این معاملات را در دفاترشان ثبت نمایند.

این مدارک باید به زبان رومانیایی نگهداری شوند و مقادیر باید به واحد پول رومانی (RON) ثبت گردند. دفاتر و کلیه ثبت‌های حسابداری می‌تواند به شکل الکترونیکی یا مکتوب باشد و به عنوان مدرک در دادگاه مورد استفاده قرار گیرد.

مطابق قانون، صورت‌های مالی (ترازنامه، صورت سود و زیان)، یادداشت‌های همراه (در موارد مقتضی) و (گزارش هیات مدیره) باید به صورت سالانه تهیه شوند. صورت‌های مالی در پایان سال باید مطابق با اصول حسابداری باشد. این اصول شرکت‌ها را ملزم به رعایت قواعد زیر می‌کند:

۱- همه ثبت‌ها می‌بایست براساس سیستم دفترداری دوطرفه زده شوند.

۲- سال مالی همان سال تقویمی است.

۳- ثبت‌های حسابداری براساس واحد پول و زبان رومانی انجام می‌شوند.

۴- سالانه برای گروه‌های مختلف شرکت‌ها که براساس قوانین مشخص شده‌اند، باید حسابرسی انجام شود.

صورت‌های مالی میان دوره‌ای شامل ترازنامه، حساب سود و زیان و یادداشت‌های توضیحی، باید توسط کلیه ۷۵ شرکت‌ها برای نهادهای مالیاتی تهیه گردد.

است. همچنین، انجمن نقش تعیین‌کننده‌ای در فرآیند همگرایی حسابداری رومانی با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS)^{۱۷} ایفا می‌کند. در این خصوص یکی از مهم‌ترین کارهای این انجمن ترجمه و انتشار استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS)^{۱۸} در سال ۲۰۰۵ و استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در سال ۲۰۰۶ به زبان رومانیایی بوده است. انجمن همانند سایر سازمان‌های بین‌المللی موجود در این حوزه مانند IFAC عمل می‌کند. آموزش حسابداران و حسابرسان متخصص، تایید صلاحیت حسابرسان منطقه‌ای، همکاری در اجرای استانداردهای گزارشگری مالی خارجی و استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در اروپای جنوب شرقی، هماهنگ‌سازی رفتار اعضاء در مناطق مختلف با استانداردهای اخلاقی منتشر شده توسط IFAC، توسعه بازار کار خدمات حسابداری در مناطق مختلف و... از جمله دیگر کارهایی است که انجمن انجام می‌دهد.

مراحل طی شده توسط قوانین حسابداری رومانی در جهت هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی و اروپایی

در گذشته، سیستم حسابداری رومانی تنها در جهت تهیه اطلاعات برای سازمان‌های مالیاتی و دولت سازمان‌دهی شده بود. بنابراین، صورت‌های مالی بر سایر اشخاص ذی‌نفع مثل سهامداران عرضه‌کنندگان، مشتریان، اعتباردهندگان، کارگران یا سرمایه‌گذاران بالقوه تاکید نداشتند.

در حال حاضر، کلیه قواعد و قوانین حسابداری توسط وزارت دارایی تعیین می‌شود. این قواعد معمولاً به سه شکل زیر می‌باشد:

۱- قوانین (Laws) (یعنی قانون حسابداری ۸۲/۱۹۹۷ hr که در ژانویه ۲۰۰۵ مجدداً منتشر شده است) یا دستورالعمل‌ها و بخش نامه‌های دولتی که جزئیات بخش‌های مهم و جدید قانون را توضیح می‌دهد.

۲- قواعد (Norms) که در آنها توضیحات مفصلی در مورد نحوه اجرای قوانین یا دستورالعمل‌های دولتی یا تصمیمات ارائه شده است.

دوره شروع انتقال به اقتصاد بازار ۱۹۹۴-۱۹۹۰ *

شرط لازم برای تغییر سیستم حسابداری سوسیالیستی، تا حد بسیار زیادی ایجاد تغییرات ساختاری در کارکردهای اقتصادی است. فرایند انتقال از اقتصاد متمرکز به اقتصاد مبتنی بر بازار، مستلزم مجموعه‌ای از اصلاحات پیچیده در خصوص موضوعات اصلی مانند خصوصی‌سازی، بازار کار، توسعه بازارهای سرمایه، قابلیت نرخ ارز، آزادسازی قیمت‌ها، ثبات اقتصاد کلان و رفاه می‌باشد.

انتقال سیستم حسابداری سوسیالیستی به سیستم حسابداری مبتنی بر بازار شامل چند مرحله میانی می‌باشد که در آن سیستم انتقالی به صورت تدریجی با اصول و روش‌های سیستم حسابداری بازار مطابقت می‌یابد. فرآیند انتقال باید با شاخص‌های خاص از قبیل توسعه چارچوب نهادی مناسب، آموزش حرفه حسابداری، الزامات قانونی و ایجاد و معرفی بهترین روش‌های حرفه‌ای حمایت گردد.

در سال ۱۹۹۱، قانون حسابداری شماره ۸۲ (Accounting Law no.82) و قواعد پیاده‌سازی قانون حسابداری GO 704 که اصول حسابداری مبتنی بر بازار را معرفی می‌کرد، منتشر گردید. این قوانین موضوعاتی مانند موسسات مشمول قوانین حسابداری، حسابداری شرکتی، دفاتر حسابداری و صورت‌های مالی را پوشش می‌داد.

۱- موسسات مشمول قوانین حسابداری: این موسسات شامل شرکت‌های ملی، شرکت‌های بازرگانی، موسسات ملی تحقیق و توسعه، موسسات عمومی، شرکت‌های سهامی، اتحادیه‌ها و سایر شخصیت‌های قانونی می‌باشند.

۲- عملیات حسابداری: شامل ثبت منظم براساس زمان وقوع، پردازش و انتشار اطلاعات مربوط به وضعیت مالی و اقتصادی موسسات ذکر شده در بالا و روابط تجاری آنها با سهامداران، مشتریان، عرضه‌کنندگان، بانک‌ها و نهادهای قانونی مالی و... می‌باشد.

۳- زبان و واحد پولی استفاده شده برای مقاصد حسابداری: حساب‌ها باید به زبان رومانیایی نگهداری گردند و به واحد پول ملی (ROL) بیان شوند. عملیات مربوط به معاملات ارزی خارجی نیز باید هم به ROL و هم به واحد ارز خارجی ثبت گردند.

۴- حسابداری شرکت: ثبت‌های حسابداری در کلیه شرکت‌ها باید توسط واحد مشخصی در آن شرکت‌ها

نگهداری و مدیریت گردند. این واحد توسط مدیر شرکت، حسابدار ارشد یا هر شخص دیگری که قدرت انجام چنین کاری را داشته باشد، اداره خواهد شد. این اشخاص باید از یک مدرسه بازرگانی و علوم مالی فارغ‌التحصیل شده باشند. نهادهای قانونی مجاز یا اشخاصی که حسابدار متخصص یا رسمی هستند نیز می‌توانند این کار را انجام دهند. همچنین، شرایط شرکت‌هایی که نیاز به سازماندهی ثبت‌های حسابداری در بخشی مجزا و استخدام کارمندان واجد شرایط قانونی را ندارند، توسط وزارت دارایی اعلام می‌گردد. مسئولیت حسابداری با مدیریت شرکت یا هر شخص دیگری است که مسئولیت شرکت را به عهده دارد.

۵- دفاتر حسابداری: شامل دفتر روزنامه (که همه عملیات شرکت، دریافت‌ها و پرداخت‌ها، هزینه‌های پرسنلی و... را به ترتیب تاریخ ثبت می‌شود)، دفتر موجودی (که همه دارایی‌های منقول و مستغلات و دریافتنی‌ها و پرداختنی‌های مربوط به یک موجودی در آن ثبت می‌شود) و دفتر کل (که به عنوان خلاصه‌ای از دفتر روزنامه است) می‌باشد.

۶- صورت‌های مالی سالانه: شامل ترازنامه، صورت سود و زیان و یادداشت‌های همراه و رويه‌های حسابداری می‌باشد. در مورد شرکت‌های بزرگ، صورت تغییرات سرمایه و صورت جریان وجوه نقد اضافه می‌گردد. داده‌های صورت‌های مالی باید با داده‌های ثبت شده در دفاتر حسابداری مطابق باشد. هرگونه تفاوت بین حساب‌ها و بین حساب درآمد و هزینه در صورت سود و زیان ممنوع می‌باشد. صورت‌های مالی سالانه باید تا ۵۰ سال نگهداری گردند.

در سال ۱۹۹۰، قانون مهم دیگری تحت عنوان قانون شرکت‌های شماره ۳۱/۱۹۹۰ منتشر گردید که در آن به برخی از موضوعات حسابداری اشاره شده است. این موارد عبارت است:

- صورت‌های مالی باید توسط مجمع عمومی سهامداران بررسی، اصلاح و تصویب گردد.

- در صورتی که مدیران شرکت حداقل نیمی از سهام شرکت را داشته باشند و حد نصاب قانونی، بدون رای آنها حاصل نگردد، می‌توانند ترازنامه و صورت سود و زیان را تصویب کنند.

- حساب‌برسان شرکت ترازنامه، صورت سود و زیان و

گردید.

در سال ۱۹۹۴، فهرست حساب‌های مبتنی بر سیستم فرانسوی معرفی شد. این سیستم شامل ۱۰۰ حساب قانونی می‌باشد که نام و شماره حساب آن توسط قانون مشخص شده است. در خصوص فعالیت‌های جدید (مثل لیزینگ، ادغام و...) نیز وزارت دارایی یک راهنمای به‌کارگیری به همراه با حساب‌های خاص آن فعالیت را منتشر می‌کند که پیروی از آن اجباری می‌باشد.

ویژگی‌های اصلی سیستم حسابداری رومانی قبل از هماهنگ‌سازی با قواعد IAS و EU عبارت بودند از:

۱- گروه‌های استفاده‌کننده اصلی: از نظر تاریخی، حرفه حسابداری رومانی در جهت تامین اطلاعات برای دو گروه استفاده‌کننده فعالیت می‌کرد، یکی نهادهای مالیاتی و دیگری دولت. این امر، منجر به تهیه صورت‌های مالی مطابق با قانون می‌شد که افشای محدودی را در پی داشت و در نتیجه برای سایر استفاده‌کنندگان مانند مدیریت و سهامداران، قابل استفاده نبود.

۲- ساختار سود و زیان: در اینجا باید متذکر شد که حساب‌های هزینه در رومانی براساس ماهیت و نه براساس هدف طبقه‌بندی شده بود، بنابراین، حساب‌هایی مثل حقوق و دستمزد، استهلاک دارایی ثابت و نه هزینه فروش، هزینه بازاریابی و... وجود داشت.

به هر حال، در صورتی که یک سیستم حسابداری خوب وجود داشت، تامین نیازهای گزارشگری قانونی رومانی و الزامات گزارشگری گروه‌های مختلف و مدیریت مشکل به نظر نمی‌رسید.

۳- ارتباط قوی بین مالیات‌گذاری و حسابداری: اگر چه سیستم جدید تا حدی امکان قضاوت در ثبت ارقام حسابداری را باقی گذاشته بود، اما در عمل مواردی که تبعات مالیاتی نداشتند، به ندرت مشاهده می‌شد که این امر، عدم تمایل اغلب حسابداران را به ثبت ارقامی غیر از آنچه که برای محاسبه سود مشمول مالیات الزامی بود را نشان می‌داد.

۴- سال مالی: از اول ژانویه شروع و به ۳۱ دسامبر ختم می‌شد، به استثنای سال شروع فعالیت که در تاریخ

دفاتر حسابداری را بررسی می‌کنند و گزارش مبسوطی راجع به ترازنامه و سود ارائه می‌کنند. گزارش مذکور، مبنای تصویب ترازنامه توسط سهامداران در مجمع عمومی عادی می‌باشد.

- ترازنامه، صورت سود و زیان و گزارش حسابرس و گزارش مدیران باید حداقل پانزده روز قبل از مجمع عمومی عادی تهیه گردد. حداکثر پانزده روز پس از مجمع عمومی، مدیران باید یک کپی از ترازنامه را به نهادهای مجاز مالی ارائه کرده و پس از تایید، آن را در اداره بازرگانی^{۱۹} به ثبت برسانند.

در این دوره، به ساختار ثبت‌های حسابداری اهمیت داده شده و تاکید زیادی بر ماهیت رویدادی ثبت‌های حسابداری شده است. در این راستا، تاکید شده که اگر اکثر ثبت‌های حسابداری به نحو مناسبی انجام شوند در نتیجه، صورت‌های مالی لزوماً درست و صحیح خواهد بود.

در رومانی نیز همانند سایر کشورهای CCE، وزارت دارایی به عنوان قانونگذار حوزه حسابداری عمل می‌کند. بنابراین دولت و نه حرفه، موقعیت مهمی را در اصلاح سیستم‌ها دارند.

قانون حسابداری استفاده از مبنای حسابداری تعهدی را توصیه می‌کند، اما تنها بخش خصوصی مبنای حسابداری تعهدی کامل را به کار می‌گیرند. نهادهای بخش عمومی مبنای نقدی را به کار می‌برند و از این جهت تفاوت‌های مهمی میان حسابداری بخش عمومی و بخش خصوصی وجود دارد.

یکی از تفاوت‌های اصلی، مربوط به صورت‌های مالی می‌باشد. در صورتی که از حسابداری نقدی استفاده شود، صورت مالی اصلی عبارت از صورت جریان وجوه نقد خواهد بود.

فرآیند هماهنگ‌سازی حسابداری بخش خصوصی

۱- دوره پیش هماهنگ‌سازی ۱۹۹۷-۱۹۹۴

فشارهای خارجی (عمدتاً از ناحیه اروپای غربی) باعث گردیده تا اصلاحات حسابداری همگام با اصلاحات سیاسی صورت گیرد. برای مثال، فهرست حساب‌های ملی قانونی قبلی رومانی که براساس سبک شوروی سابق تدوین شده بود، با فهرست مبتنی بر مدل فرانسوی جایگزین

باشد، یک پروژه براساس سبک انگلیسی تعریف شد. در نتیجه این فرایند، استفاده از IAS در رومانی به نحو موثری شروع گردید و ۱۹۷ شرکت ملزم بکارگیری IAS برای دوره اول یعنی ۳۱ دسامبر ۲۰۰۰ شدند. تعداد شرکت‌هایی که ملزم به اجرای IAS می‌شوند، به‌طور مستمر افزایش یافته است.

لازم به ذکر است که عدم رعایت IAS هنوز هم با توجه به استانداردهای جدید مجاز شناخته شده است.

برای رسیدن به این هدف، دستورالعمل شماره ۹۴/۲۰۰۱ وزارت دارایی در خصوص قواعد حسابداری هماهنگ‌سازی شده با منشور چهارم اتحادیه اروپا و استانداردهای بین‌المللی حسابداری منتشر شده است. همه شرکت‌های قیمت‌گذاری شده، شرکت‌های دولتی و همه شرکت‌های که در بازارهای سرمایه فعال هستند، باید استانداردهای جدید حسابداری رومانی را که از سال ۲۰۰۰ معرفی شده است، مورد استفاده قرار دهند. این استانداردهای جدید به تدریج برای سایر شرکت‌های بزرگ براساس حجم کل دارایی‌ها، فروش و تعداد کارکنان سال قبل به شرح زیر الزامی گردیده است:

تاسیس شروع می‌شود. اگر یک شرکت رومانیایی، شرکت فرعی یک گروه شرکت بین‌المللی بود و گروه سال مالی متفاوتی داشت، شرکت رومانیایی باید دو صورت مالی تهیه می‌کرد، یکی تحت قوانین رومانی در ۳۱ دسامبر و دیگری به تاریخ پایان سال مالی گروه.

۵- مبنای دوره‌ای (Period Basis): سود و زیان در ثبت‌های حسابداری براساس دوره ماهیانه ثبت می‌گردید.

۲- دوره هماهنگ‌سازی اول ۱۹۹۷-۲۰۰۰

رومانی به عنوان یک نامزد عضویت در اتحادیه اروپا، برنامه‌های آماده‌سازی را پیگیری می‌کند. یکی از شرایط اساسی برای الحاق به اتحادیه اروپا، هماهنگ‌سازی سیستم‌های گزارشگری مالی (شامل نحوه عمل حسابداری، حسابرسی و مالیات‌گذاری) با منشورهای اروپایی و چارچوب و استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IAS) می‌باشد. اعتقاد براین است که بکارگیری IAS، سکویی برای سرمایه‌گذاری خارجی و تجارت خارجی می‌باشد.

در این راستا و از سال ۱۹۹۶، برای کمک به تکامل تدریجی حسابداری رومانی در جهتی که به سبک بازار سرمایه حسابداری در کشورهای آنگلو ساکسون نزدیک‌تر

سال منتهی به	فروش (میلیون یورو)	کل دارایی‌ها (میلیون یورو)	تعداد کارکنان
۳۱ دسامبر ۲۰۰۲	۸	۴	۲۰۰
۳۱ دسامبر ۲۰۰۳	۷	۲/۵	۱۵۰
۳۱ دسامبر ۲۰۰۴	۶	۳	۱۰۰
۳۱ دسامبر ۲۰۰۵	۵	۲/۵	۵۰

تورم یا تلفیق تطابق نداشته باشد، باید در گزارش حسابرسی به آن اشاره شده باشد.

صورت‌های مالی اشخاص حقوقی که الزامی به رعایت قواعد حسابداری اروپایی هماهنگ‌سازی شده ندارند، شامل ترازنامه و صورت سود و زیان به همراه رویه‌های حسابداری و یادداشت‌های توضیحی می‌باشد. صورت‌های مالی سالانه اشخاص حقوقی که ملزم به رعایت قواعد حسابداری اروپایی هماهنگ‌سازی شده هستند، شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت تغییرات سرمایه، صورت جریان وجوه نقد، رویه‌های حسابداری و

شرکت‌های مشمول این شرایط براساس دستورالعمل اضطراری^{۲۰} شماره ۷۵/۱۹۹۹ باید حسابرسی شوند.

شرکت‌های کوچک‌تر در صورت اخذ تایید وزارت دارایی مجاز به استفاده از قواعد جدید هستند. از ابتدای سال ۲۰۰۶، تنها شرکت‌های متوسط و کوچک مشمول قانون نیستند. این شرکت‌ها، باید براساس قانون حسابداری ۸۲/۱۹۹۱ و قواعد ۳۰۶/۲۰۰۲ را که نسخه ساده‌سازی شده دستورالعمل ۹۴/۱۹۹۱ می‌باشد، بکار گیرند. در مواردی که صورت‌های مالی به‌طور کامل با دستورالعمل ۹۴/۲۰۰۱ مطابقت داشته اما با دستورالعمل‌های مربوط به

یادداشت‌های همراه است.

در دستورالعمل ۹۴/۲۰۰۱ وزارت دارایی، برافزایش سطح افشا و الزامات گزارشگری (شامل صورت جریان وجوه نقد و صورت تغییرات در سرمایه سهامداران) و همچنین استفاده از مبنای تعهدی تاکید شده است.

۳- دوره هماهنگ‌سازی ۲۰۰۶-۲۰۰۱

قوانین انتشار یافته در سال ۲۰۰۴ (دستورالعمل ۱۷۷۵/۲۰۰۴ وزارت دارایی) نشان می‌دهد که منشور چهارم اتحادیه اروپا (در مورد گزارشگری مالی) و منشور هفتم (در مورد حساب‌های تلفیقی) از اول ژانویه ۲۰۰۶ به کار گرفته شده است. این بدان معنی است که صورت‌های مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۰۵ هم باید مطابق با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی تهیه گردند تا مقایسه با سال ۲۰۰۶ را امکان‌پذیر سازند.

دستورالعمل ۹۴/۲۰۰۱ وزارت دارایی در خصوص گزارشگری تا پایان ۳۱ دسامبر ۲۰۰۴، استفاده از حسابداری فوق تورمی (IAS۲۹) و تهیه صورت‌های مالی تلفیقی (IAS۲۷) را مستثنی کرده بود. انتظار می‌رود که گزارشگری سال ۲۰۰۵ و ۲۰۰۶ براساس منشور چهارم اتحادیه اروپا با IFRS تطابق کامل داشته باشد.

در مورد شرکت‌های مشمول دستورالعمل ۹۴/۲۰۰۱، تهیه صورت‌های تلفیقی برای یک شرکت اصلی و شرکت‌های فرعی آن الزامی نمی‌باشد. قانون ۸۲/۱۹۹۱ (که در ژانویه ۲۰۰۵ انتشار مجدد گردید) به کارگیری استانداردهای IFRS در خصوص تلفیق را برای سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۰۶ الزامی کرده است.

همان‌گونه که نشان داده شد، مفاد منشور چهارم اتحادیه اروپا در مورد شرکت‌های رومانیایی برای سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۰۶، به صورت کامل اجرا شده است. برای گزارشگری بانک‌ها نیز براساس دستورالعمل ۱۹۸۲، الزامات گزارشگری IFRS اعمال خواهد شد.

حسابرسی

به منظور بهبود نحوه عمل حسابرسی، در سال ۱۹۹۹ و براساس منشور هشتم اتحادیه اروپا، اتاق حساب‌برسان رومانی

ایجاد گردید. با شروع سال مالی ۲۰۰۰، حسابرسی مالی برای همه شرکت‌هایی که واجد شرایط قانون حسابرسی nr.133/2002 بودند، الزامی گردید. این قانون بیان می‌دارد که کلیه شرکت‌هایی که مشمول دستورالعمل شماره ۹۴/۲۰۰۱ وزارت دارایی می‌باشند، همراه با صورت‌های مالی سالانه خود ملزم به ارائه گزارش حسابرس می‌باشند. حسابرسی‌های مستقل بانک‌ها و سایر نهادهای مالی هم اجباری شد.

شرکت‌های سهامی و شرکت‌های با مسئولیت محدود (که مشمول دستورالعمل شماره ۹۴/۲۰۰۱ وزارت دارایی نمی‌باشند و بیش از ۱۵ سهامدار ندارند) موظف به تعیین بازرس برای انجام حسابرسی می‌باشند. بازرس، شخص یا شرکتی است که توسط شرکت‌ها انتخاب می‌شود و مسئولیت‌های زیر را برعهده دارد:

۱- نظارت بر اداره شرکت

۲- اطمینان از تهیه صحیح حساب‌ها و دفاتر قانونی

۳- بررسی اجرای صحیح تصمیم‌های اتخاذ شده توسط مجمع عمومی

۴- اطمینان از تطبیق قانونی فعالیت شرکت

۵- اطمینان از تطبیق قانونی صورت‌های مالی پایان سال

در مقایسه با حسابرسی انجام شده توسط اعضای اتاق حساب‌برسان، بازرسی صورت گرفته توسط بازرسان هیچ چارچوب مشخصی ندارد. در رومانی، کلیه فعالیت‌های حسابرسی توسط اتاق حساب‌برسان مالی نظارت می‌شود. این اتاق برای همه اشخاص قانونی که تمایل به ارائه خدمات حسابرسی مالی دارند، گواهی کیفیت حسابرسی مالی اعطا می‌کند.

هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی موجب شده است تا استانداردهای ملی حسابرسی، با قواعد فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) که توسط اتاق حساب‌برسان مالی رومانی پذیرفته شده است، مطابق باشد.

با توجه به تغییرات سیستم جدید گزارشگری حسابداری، تغییر الزامات مقرر در قانون تجارت و بکارگیری قواعد حسابرسی داخلی بین‌المللی، اجتناب‌ناپذیر به نظر می‌رسد. چنین امری منجر به افزایش بازار کار حسابرسی در رومانی می‌شود که این خود باعث افزایش کیفیت سطح اعضا خواهد شد.

بازار سرمایه در رومانی

بازار سرمایه رومانی توسط کمیسیون ملی اوراق بهادار رومانی (CNVM)^{۲۱} که زیر نظر مجلس رومانی قرار دارد، نظارت و قانونگذاری می‌شود. قانون بازار سرمایه قانون شماره ۲۹۷/۲۰۰۴ می‌باشد که نسخه انگلیسی آن هم در سایت cnvm.ro موجود می‌باشد. بازار صندوق‌های بازنشستگی که هنوز در مراحل اولیه توسعه خود در رومانی قرار دارد، توسط کمیسیون نظارت سیستم بازنشستگی خصوصی (CSSPP)^{۲۲} قانونگذاری می‌شود.

دو بازار اوراق بهادار در رومانی وجود دارد، بورس اوراق بهادار بخارست (BVB)^{۲۳} که در حال حاضر سهام و اوراق قرضه در آن معامله می‌شود و بورس کالایی و مالی سیبویو (BMFMS)^{۲۴} که در حال حاضر در آن اوراق بهادار مشتقه معامله می‌شود.

بورس اوراق بهادار بخارست (BVB) دو بازار دارد، یکی بازار سازمان یافته (www.bvb.ro) و دیگری یک سیستم مبادله جایگزین (ATS) که www.rasdaq.ro نامیده می‌شود. این سیستم تا سال ۲۰۰۵ به عنوان یک موسسه انفرادی مجزا عمل می‌کرد، اما در سال ۲۰۰۵ با بورس اوراق بهادار بخارست ادغام گردید. در برخی از مهم‌ترین شرکت‌های رومانی BVB پذیرفته شده‌اند، شرکت‌هایی مثل Operator National (OMV petrum) Oil، دومین بانک بزرگ رومانی و (BRT)^{۲۶} که یکی از بزرگ‌ترین شرکت‌های IT رومانی می‌باشد و...

در BVB اوراق قرضه شهرداری و شرکت‌ها نیز معامله می‌شود. تسویه معاملات اوراق بهادار توسط موسسه سپرده‌گذاری مرکزی^{۲۷} انجام می‌شود.

در BMFMS یعنی بورس کالایی و مالی سیبویو، اوراق مشتقه معامله می‌شود. این بورس هم با توجه به شکست فرآیند ادغام با BVB، تمایل خود را برای معامله سهام اعلام کرده است. تصفیه معاملات اوراق مشتقه در BMFMS توسط اتاق پایاپای رومانی (CRC)^{۲۸} انجام می‌شود.

کمیسیون ملی اوراق بهادار در سال ۱۹۹۴ تاسیس شد، در حالی که بورس اوراق بهادار بخارست فعالیت‌های خود را در سال ۱۹۹۵ پس از تعطیلی آن در سال ۱۹۴۵ از سر گرفته است. سال‌های اولیه بازار سرمایه نوین رومانی (۱۹۹۴-۱۹۹۶)، سال‌های ایجاد ساختارهای قانونی و

نهادی بسود. در سال ۱۹۹۵، رومانی شاهد برنامه خصوصی‌سازی عظیم خود^{۲۹} بود که در آن سهام موسسات دولتی رومانی بدون دریافت هیچ‌گونه مبلغی به کلیه شهروندان بالای ۱۸ سال رومانی اعطاء گردید. Rasdaq که در سال ۱۹۹۶ تاسیس شده است، به عنوان یک سیستم OTC برای معامله سهام عمل می‌کند. BMFMS در سال ۱۹۹۴ تاسیس گردیده، در حالی که معامله اوراق مشتقه از سال ۱۹۹۷ شروع شده است.

در سال ۱۹۹۷ به خاطر ورود سرمایه‌گذاران خارجی و افزایش انتظارات در خصوص پیشرفت‌های آتی اقتصادی پس از انتخاب ۱۹۹۶، حجم معاملات و قیمت سهام افزایش بسیار چشمگیری داشت. از آنجایی که این انتظارات به صورت کامل برآورده نگردید، حجم و قیمت‌ها در نیمه دوم سال پایین آمد و این روند در سال‌های بعد نیز (۱۹۹۸-۲۰۰۰) ادامه یافت. تداوم این روند باعث کاهش فاحش سطح قیمت‌ها گردید و P/e سهام را به حدود ۱ الی ۲ رسانید. در سال ۲۰۰۰ با توجه به شرایط اقتصادی رومانی پیشرفت‌های اقتصادی قابل توجه و مداوم تغییر کرد. این تغییر به مذاق سرمایه‌گذاران داخلی و خارجی خوش آمد و روند عمومی بازار معکوس گردید. به گونه‌ای که قیمت سهام به‌طور ثابت طی سال‌های ۲۰۰۴-۲۰۰۱ افزایش یافت. در سال‌های ۲۰۰۵ و ۲۰۰۶ نیز متوسط بازده بازار مثبت بود. در دسامبر ۲۰۰۶، کل ارزش بورس اوراق بهادار بخارست به ۲۱/۴ میلیارد دلار رسید. این رقم در سال ۲۰۰۴ معادل ۱۳ و در سال ۲۰۰۵ معادل ۱۶/۹ میلیارد دلار بود. کل حجم معاملات سهام شرکت‌های پذیرفته شده در سال ۲۰۰۶ معادل ۲/۸ میلیون یورو بود. شاخص رسمی BVB یعنی BET در سال ۲۰۰۱، ۱۶ درصد، در سال ۲۰۰۲ معادل ۸۰ درصد، در سال ۲۰۰۳ معادل ۱۱٪، در سال ۲۰۰۴ معادل ۱۱۱ درصد، در سال ۲۰۰۵ معادل ۶۰ درصد و در سال ۲۰۰۶ معادل ۳۱ درصد رشد داشت.

به نظر می‌رسد که روند آینده بازار سرمایه در رومانی، هم از نظر کیفیت و هم از نظر کمیت مثبت باشد. پیش‌بینی BVB برای سال ۲۰۰۹، ارزش بازار ۴۰ میلیارد یورویی و ارزش معاملات سهام ۲۵ میلیارد یورویی می‌باشد. انتظار پذیرش شرکت‌های جذابی در آینده وجود دارد، شرکت‌هایی مثل بانک بازرگانی رومانی^{۳۰}، شرکت The Proprietea Fund که

- 23- Bucharest Stock Exchange(BSE)
- 24- Sibiu Monetary Financial and Commodities Exchange
- 25- The Romanian Association of Securities Dealers Automated Quotation(RASDAQ)
- 26- National Company for Electricity Transport, Group Societe Generate
- 27- Central Depository
- 28- Romanian Clearing House
- 29- Mass Privatization Program
- 30- The Romanian Commercial Bank

منابع:

- 1- Collins, Garry., Horlaci, Camelia., Financial Reporting in Romania. Ernst & Young, Jan 2005.
- 2- DUTIA, T., The restructuring of the system of accounting in Romania. The European Accounting Review, 4(4): 739-748. 1995.
- 3- Intercapital Invest, 2006 Romanian Capital Market Overview Stoica, S., Bucharest Stock Exchange Options for the Future, BVB
- 4- King, N, Beattie, A., Cristescu A.-M. and Weetman. P.Developing Accounting and Audit in a Transition Economy: The Romanian Experience. The European Accounting Review, 10(1), pp.149-171., 2001.
- 5- RAPD The Romanian Accountancy Development Programme. (project) http://www.contab-audit.ro/english/the_project.html.2001
- 6- Report on the Observance of Standards and Codes(Rosc) Romania, World Bank, May 9, 2003.
- 7- Tiron Tudor. A., Mutiu, A. Important stages in the development of Romanian accounting profession (from 1800 up to now), Spanish Journal of Accounting History, No. 6, June 2007.

یکی از بزرگ‌ترین صندوق‌های سرمایه‌گذاری در رومانی می‌باشد و تعداد زیادی از شرکت‌های داخلی خصوصی متوسط و بزرگ.

با افزایش دانش عموم مردم از مسائل مالی، حجم دادوستد تقویت می‌شود، تعداد سرمایه‌گذاران خارجی (خصوصاً سرمایه‌گذاران نهادی) با توجه به الحاق رومانی به اتحاد اروپا افزایش می‌یابد، سرمایه‌گذاران نهادی رومانی شامل صندوق‌های مشاع سرمایه‌گذاری، صندوق‌های بازنشستگی و شرکت‌های بیمه هم در بازار سرمایه‌گذاری خواهند کرد. از سوی دیگر، پورتفوی محصولات قابل ارائه به سرمایه‌گذاران نیز در سال‌های آینده با افزایش فروش استقراضی، معاملات اوراق خزانه و... توسعه خواهد یافت.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- The Association of the High School of Commerce Graduates from country and broad
- 2- The Union of the Commerce School Graduates
- 3- The Body of the High Commerce Schools Graduates
- 4- The Romanian Body of Experts and Chartered Accountants
- 5- The General Review of Commerce and Accounting
- 6- Bulletin of Accountants
- 7- The College of Accountants
- 8- Scientific Association of Technicians
- 9- Scientific Association of Engineers and Technicians
- 10- Permanent Council of Normative Accounting
- 11- The Chamber of Financial Auditors in Romania
- 12- Ministry of Finance
- 13- The Institute of Chartered Accountants of Scotland
- 14- Body of Expert and Chartered Accountants
- 15- Accounting Consulting College
- 16- Accounting Expertise (EXC)
- 17- International Financial Reporting Standards
- 18- International Public Sector Accounting Standards
- 19- The Register of Commerce
- 20- Government Emergency Ordinance
- 21- Romanian National Securities Commission(RNSC)
- 22- The Supervision Commission for the Private Pension System