



TENDINȚE EVOLUTIVE ÎN CONTABILITATEA MONDIALĂ

**Haidu Bianca
Meszaros Roberta**

**Universitatea “Aurel Vlaicu” din Arad
Facultatea de Științe Economice - CIG ANUL II**

Rezumat

Contabilitatea este un ansamblu de principii și tehnici privind înregistrarea în partidă dublă a averii. Această lucrare presupune studierea și analizarea evoluției sistemelor contabile din următoarele țări: Marea Britanie, America, Olanda, Franța, Germania, Japonia, Italia și Spania.

Trăsăturile cele mai importante din sistemul contabil al Marii Britanii sunt caracterizate de simplitatea și libertatea judecății profesionale.

Contabilitatea din SUA constă în două expresii, pe de-o parte normative, uniformizând practicile, pe de altă parte pozitivistă încercând să explice prin forța cercetării de tip empiric de ce contabilitatea este ceea ce este, de ce contabilii fac ceea ce fac și care sunt efectele acestor fenomene asupra domeniilor și asupra resurselor.

Reglementările olandeze impun doar regulile de bază, iar standarderele de contabilitate mențin o flexibilitate considerată.

Principala caracteristică a mecanismului instituțional în Franța în raport cu lumea anglo-saxonă ține de rolul statului în normalizare, iar punctual forte al sistemului este constituit de Planul Contabil General.

Pionul principal în contabilitatea întreprinderilor germane îl reprezintă dreptul. Această reglementare contabilă este constituită din legii și interpretări ale legii.

Sistemul contabil japonez este de tip modern și conservator.

Gândirea contabilă italiană provine din voința de a se baza întotdeauna pe un suport teoretic.

Spania a fost prima țară care a impus prin lege cotizarea contabilității în partidă dublă.

Cuvinte cheie: partidă dublă, sisteme contabile, normativ, mecanism instituțional, flexibilitate.

Summary:

Accounting consists of a set of principles and techniques on double entry wealth.

This work involves studying and analyzing the accounting systems evolution from the following countries: the United Kingdom, the United States of America, Holland, France, Germany, Japan, Italy and Spain.

The most important features of the accounting system of the United Kingdom are the simplicity and the freedom of professional judgment.

The USA accounting consists of two expressions: on one hand normative, harmonizing practices and, on the other hand, positivist, trying to explain by an empirical research why accounting is what it is, why accountants do what they do and which are effects of these phenomena on the fields and on resources.

The Dutch regulations require only basic principles and the accounting standards retain considerable flexibility.

The main feature of the institutional mechanism in France in relation to the Anglo-Saxon state's role regarding the regulations and the strong point of the system is represented by the Accounting General Plan.

The main pawn within the German accounting regulations is corporate law. This consists of law and interpretations of the law.

The Japanese accounting system is one of a modern and conservative type.

The Italian accounting thinking comes out from the will of a permanent rely on a theoretical support.

Spain was the first country which has legally required the double entry accounting.

Key words: double entry, accounting systems, regulatory, institutional mechanism, flexibility.

INTRODUCERE

„Contabilitatea este judecătorul nepărtinitor al trecutului, ghidul necesar al prezentului și consilierul indispensabil al viitorului”

Evoluția exponențială a vieții sociale, efervescenta progresului tehnologic și amplificarea perpetuă a complexității mediului de afaceri implică o proporțională redefinire a științei contabile.

Dacă economia politică oferă un vast bagaj conceptual, managementul stabilește obiective, activități, resursă umană și asigură feed back-ul activității entității, marketingul susține fundamentarea prețului produselor, instrumentând promovarea și plasamentul acestora, iar finanțele sunt canate pe colectarea și alocarea de resurse, deopotrivă la nivel micro și macroeconomic, contabilitatea își reconsideră poziția, dobândind valența de pilon fundamental al palierelor anterior amintite.

Astfel, ea devine modalitate de concretizare a economiei politice, punct de plecare al marketingului, bază de lucru pentru finanțe și cel mai important instrument de management.

LITERATURA DE SPECIALITATE

Preocupări legate de această tematică au manifestat numeroși autori, dintre care, în mod selective ar putea fi amintiți: Feleagă Niculae, Ristea Mihai, Tabără Neculai, Cernușca Lucian, Neamțiu Gheorghe sau Gomoș Bogdan Cosmin.

METODOLOGIA CERCETĂRII

Lucrarea de față abordează o metodologie diversificată, pe bază de inducție, deducție, analiză, sinteză și, în cea mai mare măsură, studiu comparativ.

REZULTATELE CERCETĂRII

MAREA BRITANIE

Provocare pentru profesia contabilă cât și Sistemul contabil Britanic trece în zilele noastre



printr-o reformă profundă, orientate către armonizarea reglementărilor naționale cu standardele internaționale de contabilitate.

FRC ca principal instituție de reglementare contabilă și-a propus cinci obiective majore:

1. Să promoveze un sistem de raportare financiară de înaltă calitate la nivel intern și extern în colaborare cu IASB și UE.
2. Să susțină elaborarea de standarde naționale și internaționale de audit performante, în colaborare cu IASB și cu organismele profesionale naționale.
3. Să participe la elaborarea de standarde de calitate în domeniul administrării afacerilor.
4. Să garanteze integritatea, competența și transparența profesiei contabile.
5. Să asigure funcționarea eficientă ca organism independent de normalizare.

La rândul său, ASB a conceput o strategie de convergență a reglementărilor britanice cu standardele internaționale de contabilitate, ajungând la concluzia că “nu exista nici o rațiune pentru care să se mențină diferențele dintre reglementările naționale și cele internaționale, cu excepția situațiilor în care standardele britanice trebuie în mod excepțional să se abată de la IFRS din motive juridice sau de raportul cost-beneficii”.

Apărută în secolul al XIX-lea din necesitatea de a regrupa numeroși investitori în importante proiecte industriale, contabilitatea britanică are în vedere, așadar, repartizarea profiturilor între investitori și controlul activității conducătorilor de întreprinderi: este o contabilitate orientată spre nevoile piețelor de capital. Fiscalitatea nu are incidente restrictive asupra contabilității și intervenția statului servește mai degrabă la asigurarea unei bune funcționări a piețelor financiare. În consecință, este vorba despre o contabilitate orientată în particular, spre nevoile marilor întreprinderi, o contabilitate care, din punct de vedere tehnic, are în vedere conturile consolidate.



În documentul Reviziunea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară 2009 sunt prezente modificări aduse Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, în anul 2009 inclusiv baza pentru concluziile, înțelegerea și aplicarea acestora.

Ca urmare a introducerii Noilor Standarde de Raportare Financiară începând din martie 2013, sistemul de contabilitate din Marea Britanie se află într-un plin proces de transformare, aplicarea noilor norme o reprezintă pentru mediul de afaceri.

STATELE UNITE ALE AMERICII

Până de curând, parerea generală era că organismele de organizare din SUA și-au desfășurat activitatea într-o “splendidă izolare” de restul lumii, ignorând sau așezând problemele internaționale pe al doilea plan, după cele interne, actualmente aspectele contabile proprii și cele internaționale au devenit în separabile, însă atenția FASB se îndreaptă cu prioritate către raportarea financiară a companiilor americane.

FASB este angajată în colaborare nu numai cu IASB ci și cu alte organisme naționale normalizatoare, angrenate în procesul de convergență a practicilor și normelor contabile din lume.

FASB și IASB împărtășesc în linii mari cadrul conceptual contabil care pune accent pe investitori ca principală categorie de utilizatori de informații financiare. Astfel IFRS permite opțiuni neadmise de US GAAP, tot așa cum anumite reglementări americane includ din start prevederile internaționale.

În ceea ce privește diferențele dintre cele două referențiale contabile putem vorbi de următoarele nivele de divergență:

- criterii de luare în considerare a faptului generator de contabilizare;
- evaluarea;
- metode autorizate;
- lipsă sau insuficiență comentariilor care să sprijine aplicarea IAS/IFRS.

Principiile prudenței și prevalenței economicului asupra juridicului nu apar în mod explicit în US GAAP. Principiile de bază sunt enumerate în SFAC.

Normele americane diferă de IAS în principal în următoarele privințe:

- în SUA, cheltuielile sunt în general clasificate după funcție;
- elementele extraordinare definite drept rare și neobișnuite sunt prevăzute separate în contul de rezultat;
- rezultatul global poate face obiectul unui document specific, poate fi prezentat în cadrul tabloului de variație a capitalurilor proprii sau capitalul de rezolvat.

Proiectul de convergență demarat pe termen scurt, demarat în octombrie 2002 de cele două organisme vizează eliminarea diferențelor de reglementare, ce poate fi realizată pe termen scurt. Diferențele semnificative care impun reconsiderarea normelor vor face obiectul unui proiect de convergență pe termen lung. Alte diferențe au apărut în noile reglementări apărute recent de FASB, spre exemplu, contabilitatea activităților fără continuitate, provizioanelor, respective valorificarea de active.

Normele contabile ale IASB și cele ale FASB sunt diferite deoarece servesc unor medii diferite, au nivele de suport tehnic și logistic diferite și rezultă din procese de elaborare și de structură și normalizare distincte.

Cadrul normalizării contabilității în SUA a evoluat de la laissez-faire, la voluntarism, autoreglarea profesiei contabile, normalizare independentă ajungând până la legea Sarbanes-Oxley care este o expresie a implicării statului federal American.

Actualizare este un document tranzitoriu care:

- rezumă prevederile cheie ale proiectului care a dus la actualizare;
- conține detalii despre modificările specific codificării FASB;
- explică baza deciziilor Consiliului.

OLANDA

Contabilitatea olandeză prezintă câteva paradoxuri foarte interesante. Sistemul contabil și de raportare financiară deosebit de permisiv coexistă cu standardele profesionale deosebit de riguroase. Raportarea financiară este separat de cea fiscală. Deși Olanda este o țară de drept, contabilitatea este orientată către " imaginea fidelă". Contabilitatea în Olanda este o ramură a afacerilor.

Olanda se numără printre țările care beneficiază de un sistem contabil deosebit de flexibil, care a asimilat de timpuriu directivele europene și care, în prezent se orientează după modelul standardelor internaționale.

În condițiile în care companiile cotate, băncile și firmele de asigurări sunt obligate să aplice IFRS începând cu exercițiul financiar 2005, tendința generală a fost favorabilă adoptării standardelor internaționale de contabilitate și de entitățile necotate.

Situațiile financiare trebuie prezentate sub formă de tabel: valoarea justă, costurile de amortizare și suma la care sunt realizate efectiv investițiile. Entitatea trebuie să raporteze și efectul de profit sau pierdere și echitatea, în cazul în care toate instrumentele de datorie au fost contabilizate la valoarea justă sau la costul amortizat.

GERMANIA

Contabilitatea germană se circumscrie în esență reglementărilor Codului comercial, standardele de contabilitate emise de GASC aplicându-se sferei mai restrânse a consolidării. Fiscalitatea are un impact decisiv asupra practicii de specialitate, contabilitatea având un caracter conservator și prudent prin definiție.

Prevederile legale surclasează imaginea fidelă, care rămâne un deziderant pentru situațiile financiare în ansamblu, mai puțin pentru fiecare în parte.

Eforturile de amortizare din ultimii ani au condus la standardizarea principiilor contabile aplicabile societăților cotate. Punerea în practică a metodelor de consolidare preluate după modelul anglo-saxon reprezintă un pas important în reorientarea sistemului contabil german către convergența cu standardele internaționale de contabilitate. Adoptarea KapAEG a condus la creșterea semnificativă a numărului firmelor care folosesc IAS/IFRS sau US GAAP pentru redactarea situațiilor financiare consolidate, aceasta fiind un pas hotărâtor în procesul de reconciliere a sistemului contabil german cu principiile unei contabilități internaționale.

Proiectul legii germane de modernizare a dreptului contabil, din 21 mai 2008, propune adaptarea la IFRS a dispozițiilor Codului comercial referitoare la conturile anuale individuale și consolidate. Ele codifică în mod explicit principiul prevalenței economicului asupra juridicului, aplicându-l, mai ales în analiza leasingului și a conducerii unice a societății mamă. Prin această lege se încearcă stabilirea unui echilibru între teoria statică a bilanțului și teoria dinamică a bilanțului.

Deschiderea spre IFRS s-a accentuat sub influența UE și a fost adoptată de organismul german de normalizare.



SPANIA

Deși contabilitatea în Spania a cunoscut o dezvoltare foarte puternică mai ales în secolul de aur, introducerea reglementărilor legale obligatorii este relativ recentă. Deși influența franceză este dominantă, în ultima perioadă, normele spaniole integrează și elemente anglo-saxone și chiar concepte specifice normelor internaționale.

Ultima versiune a Planului Contabil General din 2007, este cu unele mici excepții, într-o conformitate totală cu normele contabile internaționale.

Dorința normalizatorilor spanioli de a asigura un grad maxim de compatibilitate pentru situațiile financiare, indiferent de mărimea entității a determinat adoptarea unui plan contabil specific pentru întreprinderile mici și mijlocii cu reguli simplificate, care realizează o trecere parțială spre planul contabil de bază. În acest sens, se actualizează reglementările privind evaluarea instrumentelor financiare, combinările de întreprinderi și recunoașterea activelor intangibile, beneficiile angajaților și schemele de pensii.





ITALIA

Întroducerea IFRS-urilor în Italia a adus modificări semnificative ale practicilor contabile, care sunt diferite de standardele internaționale, având în vedere faptul că sistemul italian se baza pe aplicarea legilor opuse dreptului comun.

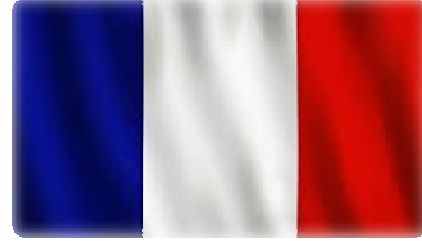
Tabelul prezintă o situație a aplicării Standardelor Internaționale de Raportare Financiară de către entitățile economice din Italia.

Tipuri de companii	Situații financiare consolidate	Situații financiare individuale
<i>Companii cotate la bursă, emitenți de instrumente financiare, bănci, companii de brokeraj, de gestionare a fondurilor.</i>	IFRS-urile necesare, obligatorii din 2005	IFRS-urile necesare, obligatorii din 2006
<i>Companiile de asigurări</i>	IFRS-urile obligatorii din 2005	IFRS-urile nu sunt permise
<i>Filiale și asociații ale societăților de mai sus și alte companii care întocmesc situațiile consolidate</i>	IFRS-uri permise, dar nu necesare	IFRS-uri permise, dar nu este necesar
<i>Alte societăți decât cele de mai sus, cu excepția întreprinderilor mici</i>	IFRS-urile sunt opționale	IFRS-uri opționale, urmează să fie stabilite de către Ministerul Economiei și Justiției
<i>Companiile mici care întocmesc situațiile financiare în formă prescurtată (articolul 2435 din Codul civil-bis)</i>	IFRS-urile nu sunt permise	IFRS-urile nu sunt permise

Tabelul 1

Din 2007 până în prezent, organismul național de contabilitate din Italia a lansat o propunere cu privire la raportarea contabilă în cazul întreprinderilor mici și mijlocii (raportul CBSO 2007). Propunerea este în conformitate cu exigențele IASB referitoare la IMM-uri, existând unele diferențe semnificative, cum ar fi, un format obligatoriu al situațiilor financiare, și renunțarea la tratamentele alternative.

FRANȚA



În Franța toate societățile se circumscriu aceluiași reglementări marcate de fiscalitate și întocmesc același set de situații financiare standardizate, după cum prevede Planul contabil general emis de CRC. Nu există un document oficial care să pună în drepturi un cadru conceptual similar celui creat de IASB. Normele IASB exercită o influență certă asupra reglementării contabile, în special asupra situațiilor financiare consolidate.

În 2001 CNC și-a exercitat puterea de decizie în materie de convergență a conturilor consolidate și individuale cu standardele internaționale, după ce a ajuns la concluzia că este dificil să mențină două referențiale contabile. Această orientare de principii s-a reflectat ulterior atât în avizele CNC, cât și în normele emise de CRC, care au dus schimbări sensibile în dreptul contabil francez, în special în sfera înregistrării elementelor de activ și pasiv, a amortizărilor și provizioanelor.

Principalele texte ce atestă eforturile de convergență în Franța sunt:

- Norma CRC 2000-06 / 07.12.2000 referitoare la elementele de pasiv, inspirată din IAS 37, cu aplicare din 01 ianuarie 2000;
- Norma CRC 2002-10 / 12.12.2002 referitoare la amortizarea și deprecierea activelor, inspirată de IAS 16 și IAS 36, cu aplicare din 2005;
- Norma CRC 2004-06 privind definirea, înregistrarea și evaluarea activelor (introducere în PCG IAS 16, IAS 38, IAS 2 și IAS 23), cu aplicare din 2005.
 - De asemenea, putem cita:
- Reglementările (nr.99-03, art.314 și următoarele) referitoare la schimbarea metodelor contabile, a estimărilor și corectarea erorilor, inspirată din IAS 8;
- Norma CRC 99-08 privind contractele pe termen lung, conform IAS 11;
- Recomandarea CNC nr.99-R.01 privind raportările intermediare (IAS 34);
- Recomandarea CNC nr.2003-R.01 referitoare la angajamente de pensionare și avantaje asimilate, inspirată din IAS 19.
 - În paralel cu evoluția reglementărilor contabile, CNC a instituit în 2003 trei grupuri de lucru care au misiunea de a analiza posibilitățile de evoluție pe termen mediu a contabilității franceze:
- Grupul „IAS și fiscalitatea” - format din reprezentanți ai întreprinderilor și a Direcției generale de impozite, studiază impactul fiscal al normelor internaționale asupra conturilor sociale;
- Grupul „IAS și întreprinderile mici și mijlocii” - format din reprezentanți ai OEC, CNCC, întreprinderilor și instituțiilor publice, analizează măsura în care IAS pot fi simplificate și aplicate în entități de dimensiuni reduse;
- Grupul „IAS și dreptul” - format din reprezentanți ai OEC, CNCC, Cancelariei, Trezoreriei, întreprinderilor și Baroului din Paris, studiază incidentele juridice ale aplicării IAS asupra conturilor individuale.

Tabelul prezintă normele aplicabile în Franța din anul 2005:

Norme aplicabile în Franța în 2005		Referențialul IFRS	PCG convergent către IFRS
Societăți cotate	Conturi consolidate	DA	DA
	Conturi sociale	NU	DA
Societăți necotate	Conturi consolidate	Opțional DA	DA
	Conturi sociale	NU	DA
Întreprinderi individuale (BIC)	Conturi sociale	NU	DA

Tabelul 2

JAPONIA

Până în prezent, prevederile normelor japoneze se apropie de reglementările internaționale. Anul 2005 a adus ca noutate unificarea eforturilor ASBJ și IASB de atingere a convergenței standardelor lor de contabilitate. Reprezentanții celor două organisme au lansat un proiect de colaborare în dublu sens, atât în ideea alinierii standardelor **nipone** la IAS/IFRS, cât și în sensul amendării standardelor internaționale pe baza observațiilor pertinente ale ASJB.



Principalele **diferențe** de tratament contabil între normele internaționale și cele japoneze apar în cazul activelor necorporale, al combinărilor de întreprinderi și al instrumentelor financiare. Activele necorporale se amortizează, în practica, pe o perioadă de 5 ani. Cheltuielile de dezvoltare, cu unele restricții, pot fi imobilizate și tratate drept cheltuieli de repartizat. Combinările de întreprinderi pot fi contabilizate prin metoda achiziției sau prin cea a punerii în echivalență. În ceea ce privește instrumentele financiare, principala diferență constă în faptul că normele internaționale permit evaluarea la valoarea justă a tuturor categoriilor de active financiare, în timp ce normele japoneze nu oferă această posibilitate. De asemenea, conform normelor japoneze rezultatul excepțional are o sferă de cuprindere mult mai extinsă decât în viziunea celor internaționale.

În ceea ce privește arhaismul, este adevărat că anumite inovații ale IASB nu au fost incluse în referențialul nipon, ca de exemplu evaluarea la valoarea justă a imobilizărilor.

În august 2007 ASBJ și IASB au anunțat un acord comun (Acordul de la Tokyo), pentru a accelera convergența dintre GAAP japoneze și IFRS-uri, un proces început în martie 2005. Acordul prevedea ca diferențele majore existente să fie eliminate până în 2008, iar cele rămase înainte sau până la 30 iunie 2011. După acest moment - țintă, ambele consilii vor colabora pentru acceptarea abordării internaționale în Japonia, când noile standarde vor deveni efective.

Autoritățile din Japonia nu impun obligația reconcilierii pentru emitenții care își întocmesc situațiile financiare în conformitate cu IFRS. Prin urmare, începând cu 1 ianuarie 2009, GAAP-urile din Japonia trebuie considerate ca echivalente cu IFRS.

CONCLUZII

Tematica perfecționării contabilității se constituie, în ultimele decenii, într-o adevărată zonă de conflict, care poziționează rezistența cadrului conceptual contabil național, în raport cu inovația cadrului contabil conceptual internațional. Astfel, cele mai importante categorii de utilizatori de informație contabilă, creditorii și, respective, investitorii de capital, au ridicat o serie de solicitări la adresa formei și conținutului documentației contabile, oferind totodată o soluție, materializată prin diverse încercări de reglementare a profesiei contabile, și propuneri de diminuare a influențelor fiscale și de limbaj în raportarea situației patrimoniale și a rezultatelor financiare.

Totuși, cele două mari sisteme contabile urmează o cale relativ diferită una față de alta. Îmbucurător este procesul de normalizare a contabilității, reflectat prin munca susținută a IASC. Acest demers nu a lăsat prea mult așteptate nici rezultatele scontate, întrucât numeroase state europene au aderat la Standardele Internaționale de Contabilitate, prin declanșarea unei reforme profunde a contabilității, constând într-o armonizare reală a cadrului legislativ național cu normele internaționale de contabilitate.

În consecință, conceptele contabilității tradiționale au început a fi umbrite de idea unei “noi contabilități”, care nu făcea decât să plaseze în fruntea piramidei nevoilor informaționale categoria investitorilor de capital și a creditorilor.

BIBLIOGRAFIE

1. Bonaci, C. G., 2009, *Fundamente teoretice și practice ale contabilității financiare*, Cluj Napoca, Editura Casa Cărții de Știință.
2. Călin, O., Man, M., 2008, *Contabilitate managerială*, București, Editura Didactică și Pedagogică.
3. Demetrescu, G., 1972, *Istoria contabilității*, București, Editura Științifică.
4. Feleagă, N., 2000, *Sisteme contabile comparate. Normele contabile internaționale*, București, Editura Economică.
5. Gomi, B.C., 2017, *Incursiune aplicativă în contabilitatea entităților economice*, Timișoara, Editura Eurostampa.
6. Gomi, B.C., 2014, *Raportările financiare ale entităților - între ameliorare și valorificare*, Timișoara, Editura Eurostampa.
7. Ristea, M., 2005, *Sisteme contabile comparate*, București, Editura CECCAR.