

**FACTORII GENERATORI DE DIFERENȚE  
ÎN RAPORTAREA FINANCIARĂ LA NIVEL INTERNAȚIONAL**

***Prof. univ. dr. Neculai Tabără  
Drd. Alina Rusu,  
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, România***

*The accounting system of each country is affected by different influential factors. As there is a very small possibility that influential factors of two countries will be equal, they can also be considered as generators of national specificities. The level of differences of each influential factor*

*between countries implicates the intensity of accounting differences at the international level. Our paper aims to identify and describe the main factors generating differences in the accounting systems of the countries worldwide. As technical research, we use the procedure of reviewing the literature. Our conclusion is that the existence of a significant number of accounting referential in the world is an obstacle to efficiency of the internationalization of economic and financial relations.*

Limbajul economic al fiecărui popor s-a conturat și a evoluat în paralel cu dezvoltarea acestuia. El corespunde nevoilor unui grup de persoane, fiind, ca și limbajul obișnuit, conectat la o serie de trăsături specifice unei culturi. Ca instrument esențial de comunicare financiară, contabilitatea diferă de la un stat la altul prin conținutul și modalitățile sale de aplicare (Feleagă, 1999, p. 15). Standardele de contabilitate ale fiecărei națiuni sunt rezultatul interacțiunii dintre factorii economici, istorici, instituționali și culturali, ce au influențat gradul de dezvoltare al contabilității naționale și care justifică diversitatea sistemelor contabile la nivel internațional. De regulă, națiunile au o istorie, un sistem politic și valori diferite, de aceea și gradele de dezvoltare a contabilității lor financiare sunt diferite (Nobes et al., 1997, p. 42). Nu există două state care să aibă aceleași norme contabile. Prin urmare, contabilitatea furnizează informații pentru luarea deciziilor într-un mediu economic *unic*, propriu fiecărei țări. Reglementările contabile naționale, au drept scop asigurarea comparabilității situațiilor financiare ale diferitelor întreprinderi, ele aplicându-se tuturor agenților economici dintr-o țară. Limbajul contabil elaborat la nivel național este adaptat unor obiective locale, în funcție de utilizatorii informațiilor conținute în situațiile financiare.

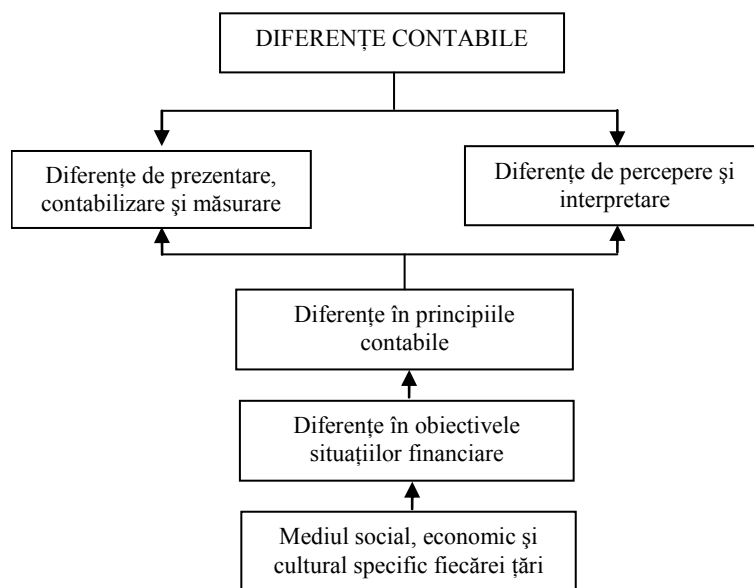
## **MATERIAL ȘI METODĂ**

Această lucrare își propune să identifice și să descrie principalii factori generatori de diferențe în raportarea financiară internațională. În acest scop, am analizat diferite clasificări ale acestora și am încercat să sintetizăm interdependențele dintre ei sub forma unei scheme. Metodologia de cercetare utilizată pentru elaborarea articolului vizează exclusiv metode de tip calitativ. Documentarea (revederea literaturii de specialitate) și analiza comparativă sunt completate, în abordarea noastră, prin recursul la examinarea critică și raționamentele de tip inductiv și deductiv. În același timp, pentru a ilustra diferite aspecte studiate, am recurs la reprezentarea lor, într-o manieră personală, sub formă grafică.

## **REZULTATE ȘI DISCUȚII**

Pe plan regional și chiar mondial, au coexistat mai multe **culturi contabile**, două dintre ele fiind deosebit de influente, și anume: cultura contabilă și sistemul contabil vest-european, denumit și continental, ai căror promotori sunt Franța și Germania, respectiv cultura contabilă și sistemul contabil anglo-saxon, ai căror inițiatori sunt Anglia și SUA. De asemenea, în cadrul celor două culturi, există o diversitate de reglementări contabile naționale.

În condițiile în care utilizatorii informațiilor sunt exclusiv *din interiorul țării*, normele contabile naționale sunt în măsură să asigure comparabilitatea informațiilor la nivel de întreprinderi, ramură, economie. Când, însă, sfera de interes se lărgeste, înglobând și utilizatori *din afara granițelor țării*, atunci acționarii și investitorii potențiali ar trebui să fie în măsură să facă analize și comparații între societăți din țări diferite, care să permită adoptarea unor decizii optime de investiții.



*Sursa: (Walton et. al., 2003, p. 2)*

### Figura 1. Originea diferențelor contabile

Aspectele care conduc la existența discrepanțelor dintre sistemele contabile pot fi (Walton et. al., 2003: pp. 1-34): particularitățile sociale, economice și culturale ale unei țări, obiectivele vizate de raportarea financiară, principiile contabile utilizate. Astfel, diferențele contabile pot fi localizate fie la nivelul **emitentului** (diferențe în prezentare, contabilizare și măsurare), fie la nivelul **receptorului** (diferențe în percepere și interpretare) (figura 1).

Diferențele dintre normele contabile ale statelor au explicații foarte diverse. Astfel, conform lui (Flower, 2002), acestea se situează pe patru direcții:

- organizarea și funcționarea statului: sistemul politic, sistemul juridic, sistemul fiscal și reglementările referitoare la dividende;
- sursele de finanțare a afacerilor: finanțarea directă, finanțarea pe piețele de capital;
- organizarea și influența profesiei contabile;
- factori diverși, precum: alte părți interesate, influența teoreticienilor contabilității, inflația, colonialismul, accidente istorice.

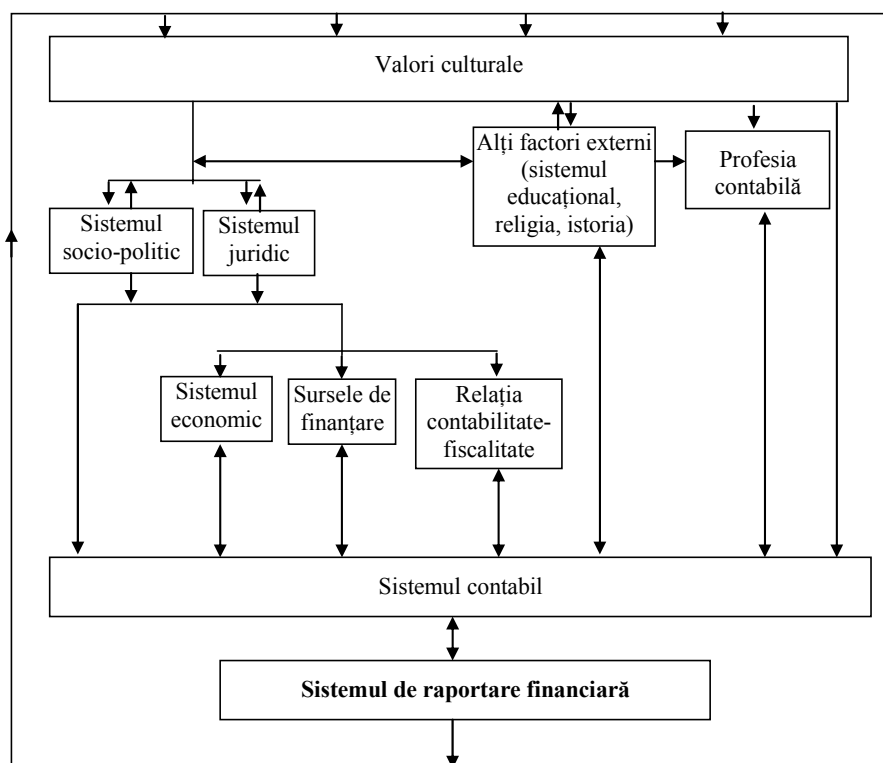
(Saudagaran, 2004: pp. 3-7) prezintă zece factori de influență, menționând că lista lui nu este exhaustivă și că diferențele dintre sistemele contabile, la nivel internațional, depind și de intensitatea diferențelor dintre acești factori. În opinia lui, următoarele elemente pot afecta dezvoltarea contabilității într-o țară: tipul pieței de capital, sistemul de raportare financiară, tipul entităților economice, sistemul juridic, gradul de aplicare a legilor, nivelul inflației, relațiile economice și politice cu alte țări, existența unui cadru conceptual, calitatea educației în domeniul contabil.

Alți specialiști în domeniu identifică cinci factori de mediu semnificativi care acționează conjugat asupra valorilor culturale și influențează sistemul contabil al fiecărei țări (Iqbal, 2002: pp. 190-236): sistemul economic, mediul socio-politic, sistemul juridic, sistemul educațional, religia. Sistemul economic, politic și cel legal sunt interdependente și pot fi influențate de educație și de religie. Măsura în care aceasta din urmă își pune amprenta asupra mediului socio-economic și politic diferă de la o țară la alta (spre exemplu, în țările musulmane, religia este cel mai semnificativ determinant al mediului economic).

(Nobes and Parker, 2008: pp. 16-33) – pe de altă parte – identifică șase factori care pot conduce la diferențieri ale sistemelor contabile naționale, și anume: mediul extern și cultura, sistemul juridic, sursele de finanțare, fiscalitatea, alte influențe externe, profesia contabilă.

O altă clasificare a factorilor de influență – după (Choi and Meek, 2005: pp. 49-54) – poate include: sursele de finanțare, sistemul juridic, relația dintre contabilitate și fiscalitate, limitele economico-politice, inflația, nivelul dezvoltării economice, nivelul dezvoltării educației, cultura.

În concluzie, apreciem că factorii care pot cauza diferențe la nivel internațional, între normele și practicile contabile sunt: *valorile culturale, sistemul socio-politic, sistemul juridic, sursele de finanțare, sistemul economic, relația contabilitate-fiscalitate, alți factori externi (istoria, religia, sistemul educațional), profesia contabilă*. Relațiile dintre aceștia sunt ilustrate în figura 2.



*Sursa: prelucrare proprie*

**Figura 2. Factorii generatori de diferențe în raportarea financiară la nivel internațional**

Valorile culturale influențează și sunt influențate, la rândul lor, de sistemul socio-politic, sistemul juridic și alți factori externi. De asemenea, sistemele socio-politic și juridic influențează sistemul economic, sursele de finanțare, relația contabilitate-fiscalitate. La rândul lor, toți cei opt factori menționați au impact direct asupra sistemului contabil și, implicit, asupra sistemului de raportare financiară. De asemenea, informațiile furnizate de contabilitate influențează valorile culturale și, prin intermediul acestora, pe toți ceilalți factori.

În continuare, vom prezenta, pe scurt, câteva detalii referitoare la modul în care fiecare dintre cei opt factori menționați influențează sistemul contabil și respectiv sistemul de raportare financiară.

**Valorile culturale.** În mod cert, contabilitatea este influențată de mediul extern, inclusiv de cultura țării în care ea operează. (Hofstede, 1987) a pus bazele unui model care separă grupurile de indivizi pe baza unor seturi de valori culturale, sociale și instituționale. El a identificat și definit următoarele patru dimensiuni de bază ale culturii: individualism versus colectivism, distanță ierarhică mare sau mică, grad redus sau ridicat de evitare a incertitudinii, masculinitate versus feminitate. (Gray, 1988) aplică aceste caracteristici culturale pentru a explica diferențele internaționale din comportamentul contabililor și, implicit, din natura

practicilor contabile. El a dezvoltat următoarele perechi antonimice de „valori contabile”: influența profesiei versus control statutar; uniformitate versus flexibilitate; conservatorism versus optimism; discreție versus transparență. Primele două perechi se referă la autoritate și aplicare. Aici Gray vede un contrast clar între cultura anglo-saxonă, pe de o parte, și culturile asiatice, pe de altă parte. Ultimele două au în vedere evaluarea și publicarea informațiilor. Gray pune în opoziție culturile anglo-saxonă și germană.

**Sistemul socio-politic.** Doctrina politică și obiectivele sale influențează politica economică a unei țări, conducând la dihotomii de tipul economie centralizată – economie de piață sau proprietate publică – proprietate privată (Tabără et al., 2009, p. 59).

Între stabilitatea politică și cea economică dintr-o țară, există o relație de interdependență evidentă. Instabilitatea celei dintâi reprezintă o barieră majoră în calea investitorilor străini. În opinia noastră, o condiție imperioasă pentru crearea și îmbunătățirea unui sistem contabil solid o reprezintă stabilitatea politică și, implicit, cea economică și legislativă. Avem în vedere caracterul normelor din domeniul economico-financiar, care, printr-o modificare continuă, influențează în mod negativ mediul de afaceri. Modernizarea contabilității nu poate avea loc în condiții de birocrație, corupție sau de instabilitate politică.

**Sistemul juridic.** La nivel mondial, se remarcă două mari sisteme de drept: romano-german (code law) și anglo-saxon (drept cutumiar sau common law). În cazul țărilor care aparțin de sistemul de drept romano-german, standardele contabile reprezintă un contract social, rezultatul unui compromis între diferite părți implicate. Flexibilitatea și adaptabilitatea normelor contabile este extrem de redusă, iar schimbările de reglementare nu pot să apară decât în cazuri rare, în condițiile reinterpretării principiilor fundamentale, ca urmare a jurisprudenței sau în cazul modificării codului civil sau a celui comercial. În schimb, din punct de vedere contabil, țările în care există un *sistem de drept cutumiar* se bazează mai mult pe o auto-reglementare realizată prin actul normalizator al profesiei contabile liberale. De regulă, normele contabile naționale sunt consecința diferitelor evenimente sau circumstanțe ce apar în anumite momente și care trebuie legiferate.

**Sursele de finanțare.** Structura resurselor de finanțare-refinanțare diferă de la o țară la alta în funcție de actorii implicați preponderent în acest proces, ceea ce va conduce la orientări diferite ale tendințelor de informare financiar-contabilă.

**Sistemul economic.** Nivelul de dezvoltare economică și de tehnologizare a economiei determină, în mod proporțional, gradul de complexitate a sistemului contabil al acelei țări.

**Relația contabilitate-fiscalitate.** Legătura dintre contabilitate și fiscalitate poate fi considerată relevantă pentru raportarea financiară, dacă se ia în considerare gradul în care reglementările fiscale influențează evaluările din contabilitate. În țările unde reglementările fiscale sunt independente de reglementările contabile (SUA, Marea Britanie, Olanda), atenția normalizatorului este îndreptată spre satisfacerea nevoilor informaționale ale investitorilor de capital. Determinarea rezultatului fiscal rezultă din aplicarea unor reguli specifice, independente de cele utilizate în contabilitate. În țările Europei continentale (Franța, Italia, Austria, Germania), fiscalitatea exercită o influență importantă asupra contabilității și a regulilor de evaluare și de măsurare, existând o dependență între cele două. Din acest motiv, întreprinderile tind să-și subvalueze profitul, în scopul minimizării impozitului aferent, crescând amortizările și provizioanele înregistrate în contabilitate.

**Alți factori externi,** cum ar fi religia, sistemul educațional, istoria, influențează, de asemenea, într-o mai mică sau mai mare măsură, sistemul contabil al unei țări.

**Profesia contabilă,** prin prisma importanței și a competenței adepților săi, este influențată și influențează totalitatea factorilor menționați anterior.

## ÎN LOC DE CONCLUZII

În concluzie, cei opt factori enumerați anterior, fiecare în parte și toți laolaltă, determină existența unor diferențe, mai mari sau mai mici, între sistemele de raportare financiară pe plan

internațional. Existența unui număr semnificativ de referențiale contabile pe plan mondial constituie un obstacol în calea eficienței procesului de internaționalizare a relațiilor economice și financiare. Așa cum am precizat anterior, contabilitatea poartă amprenta mediului cultural în care s-a dezvoltat. Din acest motiv, apar interpretări diferite ale aceluiași eveniment sau tranzacție. În mod evident, în aceste condiții, comunicarea financiară internațională are de suferit.

**Mulțumiri:** Această lucrare a fost susținută de Fondul Social European în România, sub responsabilitatea Autorității de Management pentru Programul Operațional Sectorial pentru Dezvoltarea Resurselor Umane 2007-2013 [grant POSDRU/88/1.5/S/47646].

#### **Bibliografie:**

1. Choi F., Meek G. (2005). *International Accounting*, 5th edition, Pearson – Prentice Hall, New Jersey.
2. Feleagă N., (1999). *Sisteme contabile comparate. Contabilitățile anglo-saxone*, ediția a II-a, Editura Economică, București.
3. Flower J. (2002). *Global Financial Reporting*, Palgrave, New York.
4. Gray S.J., (1988). *Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally*, Abacus, Vol. 24, No. 1.
5. Iqbal Z. (2002). *International Accounting. A Global Perspective*, 2nd edition, South – Western Thompson Learning, Cincinnati, Ohio.
6. Nobes C., Parker R. (2008). *Comparative International Accounting*, 10th edition, Prentice Hall – Financial Times, London, Anglia.
7. Nobes C., Mueller G., Gernon H., Meek G., (1997). *Accounting – an International Perspective*, 4th edition, Richard D. Irwin Inc, Chicago.
8. Hofstede G., (1987). *Relativité culturelle des pratiques et théories de l'organisation*, Revue Française de Gestion, septembre-octobre 1987.
9. Saudagaran S.M., (2004). *International Accounting: A User Perspective*, Thomson South – Western, Australia.
10. Tabără N., Horomnea E., Mircea C.M. (2009). *Contabilitate internațională*, Editura TipoMoldova, Iași.
11. Walton P., Haller A., Raffournier B. (2003). *International Accounting*, 2nd edition, Thomson Learning, London.