

SISTEME CONTABILE ÎN UNIUNEA EUROPEANĂ

INESA TOFĂNICĂ¹⁹, student doctorand

ALIONA BÎRCĂ²⁰, conf.univ.dr.
ORCID 0000-0002-9365-7639

Abstract: *Informația contabilă este foarte importantă pentru utilizatorii financiari. Modul de prezentare a informației contabile este în strânsă corelație cu sistemul contabil adoptat de țară. Sistemele contabile internaționale au suferit modificări de-a lungul timpului. Există mai multe clasificări ale sistemelor contabile, dintre care cea mai importantă este cea a lui Nobes (1998), care împarte sistemele contabile în anglo-saxon și continental-european. Între țările Uniunii Europene regăsim reprezentante din ambele categorii de sisteme contabile.*

Cuvinte cheie: *sisteme contabile, Uniunea Europeană, sistem contabil anglo-saxon, sistem contabil continental-european*

JEL: A11, F60, M41.

1. Introducere

Uniunea Europeană înglobează state cu istorie, tradiții, cutume, cultura diferite. Este de așteptat ca și sistemele contabile naționale să prezinte caracteristici distincte. În vederea delimitării lor, vom face referire întâi la rolul social al contabilității.

2. Rolul social al contabilității

Contabilitatea a avut dintotdeauna un rol important în societate. Pentru a înțelege acest lucru, trebuie să ne referim întâi la obiectivul pe care îl urmărește. O definiție a obiectivului contabilității este dată de Financial Accounting Standards Board (FASB) în Cadrul Conceptual (IFRS, 2015):

Raportarea financiară trebuie să furnizeze informația utilă investitorilor actuali sau potențiali, precum și creditorilor sau altor utilizatori ai informațiilor financiare care să le folosească la luarea deciziilor raționale pentru investiții, creditare și alte decizii similare.

¹⁹ inesa.tofanica@gmail.com, Academia de Studii Economice din Moldova, Republica Moldova

²⁰ aliona.birca@ase.md, Academia de Studii Economice din Moldova, Republica Moldova

Pentru simplificare, FASB folosește termenul ”raportare financiară” cu referire la activitățile care sunt înglobate în contabilitatea financiară și raportare, mai exact, prezentarea situațiilor financiare precum și a notelor acestora. Conform acestei definiții, scopul este acela de a furniza informații care permit utilizatorilor să ia decizii mai bune decât cele pe care le-ar fi luat în absența acestor informații. În acest mod se realizează ”satisfacerea durabilă a intereselor economice ale tuturor subiecților care au legătură cu întreprinderea” (Mironiuc, 2012).

În calitate de limbaj formalizat de comunicare în lumea afacerilor, contabilitatea este utilizată în mod diferit în variate medii istorice, politice, economice și sociale (Georgescu, 2004). Diferențe mari pot fi identificate între sistemele contabile. Când spunem ”sistem contabil” ne referim la un set de practici contabile, adică politicile privind recunoașterea, măsurarea și prezentarea informațiilor financiar-contabile de către o entitate economică în alcătuirea situațiilor financiare.

Anumite entități economice dintr-o țară pot folosi sisteme contabile diferite atunci când întocmesc situațiile financiare. Spre exemplu, societățile listate la burse de valori pot întocmi situații financiare folosind standardele internaționale de raportare financiară în vederea asigurării comparabilității internaționale a datelor financiare raportate. În același timp, sunt întocmite și situații financiare folosind referențialul contabil național în vederea raportării rezultatului obținut către autoritatea fiscală.

Clasificările sistemelor contabile sunt un mod eficient de a descrie și de a compara sisteme contabile diferite. Ele ajută la evidențierea progresului realizat de diferite țări pe măsură ce ele trec de la un sistem la altul, la evidențierea progresului ideilor unei anumite țări sau gruparea altora în jurul ideilor comune. În științele sociale clasificarea poate fi folosită pentru a contura dezvoltarea unei simple descrieri. De exemplu, clasificarea sistemelor contabile ajută la evidențierea logicii ce stă în spatele armonizării contabile, precum și a impedimentelor întâlnite în calea acesteia. Aceste informații sunt prețioase atât pentru mediul academic, cât și pentru organismele implicate în procesul armonizării contabile (Douplik, 1987).

Clasificarea este folosită, de asemenea, în cursurile de formare ale specialiștilor contabili și auditorilor care operează la nivel internațional. În plus, țările în curs de dezvoltare pot să recurgă la clasificare în adoptarea unui anume sistem, precum și în previziunea eventualelor obstacole pe care ar putea să le întâmpine în acest proces (pe baza experienței altor țări).

De-a lungul timpului au fost realizate mai multe clasificări ale sistemelor contabile existente la nivel mondial. De departe, cea mai importantă dintre ele este cea propusă de Nobes.

3. Clasificarea sistemelor contabile în viziunea lui Nobes (1998)

În 1998, Nobes propune anumite motive de diferențiere internațională în contabilitate, în funcție de mai mulți factori, detaliați mai jos.

Sistemul de finanțare

După cum a fost enunțat anterior, Zysman (1983) delimitează două tipuri de finanțare a unei companii: sub formă de credit și sub formă de investiții ale acționarilor. Modalitatea de finanțare determină ulterior scopul raportării financiare. În țările în care companiile se finanțează predominant de la instituții de credit (majoritatea țărilor continental-europene), piața de capital este insuficient dezvoltată, iar nevoia de situații financiare detaliate este scăzută, deoarece băncile au acces la ele în mod direct, aflându-se într-o relație privilegiată cu entitatea economică. La celălalt pol se situează țări ale cărei companii se finanțează majoritar de pe piața financiară (SUA, Marea Britanie). Pentru a atrage investitorii, companiile fac publice mai multe informații în cadrul situațiilor anuale, pentru ca potențialii investitori să poată evalua performanța afacerii.

Sistemul de raportare financiară

Nobes propune clasificarea sistemelor contabile în două mari grupuri, ale căror caracteristici sunt redată mai jos.

Clasa A:

- Practicile contabile în cazul provizioanelor pentru depreciere diferă de regulile de taxare;
- Contractele pe termen lung sunt înregistrate ca un procent din indicatorul de completare;
- Câștigurile din fluctuația de curs valutar sunt încorporabile în venit;
- Nu se regăsesc rezerve legale;
- Cheltuielile sunt înregistrate pe funcții;
- Este obligatorie prezentarea situației fluxurilor de trezorerie;
- În rapoartele financiare se regăsește și mărimea dividendelor pe acțiune.

Clasa B:

- Pentru înregistrarea provizioanelor de depreciere, practicile contabile se supun cerințelor de impozitare;
- Contractele pe termen lung se înregistrează atunci când sunt realizate în totalitate;
- Veniturile realizate din diferențele de curs valutar sunt amânate sau nerecunoscute;
- Rezervele legale sunt obligatorii;
- Cheltuielile sunt înregistrate după natura lor;

- Situația fluxurilor de trezorerie se regăsește doar sporadic, la fel ca și mărimea dividendelor pe acțiune.

Clasa A corespunde sistemului anglo-saxon de raportare financiară, pe când clasa B – celui continental-european. Conform lui Nobes, există țări în care se regăsesc toate caracteristicile esențiale ale unui sistem contabil. Pentru modelul anglo-saxon aceste țări sunt Australia, Statele Unite și Regatul Unit. Țările din sistemul continental-european care înglobează toate caracteristicile sistemului din care fac parte sunt Franța, Germania și Italia. Majoritatea țărilor face dovada unui melanj de caracteristici din ambele clase, cu predominanța unui anume sistem contabil.

Nobes consideră că asocierea unei țări cu una dintre clase poate fi prevăzută în funcție de apartenența acesteia la unul din sistemele de finanțare. Astfel, statele cu o puternică piață financiară, de unde entitățile economice își finanțează activitatea, aparțin clasei A, pe când statele ale căror entități economice se finanțează preponderent de la instituții de credit aparțin clasei B.

Modelul propus de Nobes poate fi simplificat după cum urmează:



Figura 1. Model simplificat al diferențelor internaționale în contabilitate
Sursa: prelucrare proprie

Au existat autori care au negat dihotomia sistemelor contabile propusă de Nobes. Spre exemplu, d'Arcy (2001) și Alexander și Archer (2000) și-au exprimat dubiile cu privire la existența cu adevărat a unui grup de practici financiar-contabile specifice sistemului anglo-saxon distincte de cele ale sistemului contabil continental-european. Dar ambele studii au fost criticate de către profesorul Nobes pentru logica și metodologia lor slabe (Nobes, 2003 și 2004). În apărare, d'Arcy (2004) și Alexander și Archer (2004) exprimă puncte de vedere menite a fi luate în considerare, dar care nu sunt în măsură să susțină demontarea dihotomiei sistemelor contabile propusă de Nobes.

În contextul dat, este utilă prezentarea statelor definitorii pentru cele două sisteme contabile care se regăsesc în cadrul Uniunii Europene.

Franța

Statul a manifestat o influență semnificativă asupra contabilității franceze încă din a doua jumătate a secolului XVII. În 1673 a fost emisă Ordonnance de Commerce a lui Colbert, care a stat la baza Codului Comercial al lui Napoleon din 1807 (Howard, 1932). Codul Comercial s-a răspândit atât în Europa, cât și în alte țări (Japonia, de exemplu). Influența statului a fost la un nivel ridicat până la

mijlocul anilor 1980, dar a scăzut o dată cu procesul de armonizare contabilă și creșterea importanței piețelor financiare globale în care țările anglo-saxone sunt dominante.

Conform lui Colasse și Standish (1998), se pot distinge patru perioade importante în evoluția contabilității franceze:

- 1946-1957, perioada de reconstrucție postbelică, în care au avut loc reforme economice menite să susțină restabilirea țării pe un versant economic ascendent, dar, în mod esențial, a fost realizat planul contabil general (Plan comptable général);
- În perioada 1958-1973 economia Franței a înregistrat o puternică dezvoltare. Drept urmare, aplicarea Planului contabil general a fost extinsă, fiind deseori tot mai invocat în stabilirea taxelor;
- În perioada 1974-1983 Franța a integrat Directivele Europene în cadrul propriilor reglementări contabile, sporind în acest mod convergența contabilă;

Începând cu anul 1984 demarează o perioadă a dereglementărilor, privatizărilor, globalizării, perioadă în care au fost reorganizate instituțiile contabile, iar profesia contabilă a crescut în importanță datorită procesului de globalizare. Factorul determinant al acestor schimbări a fost reprezentat de concurența standardelor contabile naționale cu cele internaționale.

Imixtiunea standardelor internaționale a produs un dualism în contabilitatea franceză cu privire la practicile contabile de la nivelul întreprinderilor simple față de întreprinderile care fac parte dintr-un grup consolidat.

Sursele regulilor contabile, conform lui Raybaud-Turrillo și Teller (1998) sunt:

- Surse publice ale statului francez (legi, decrete, ordine ale ministrului, planul contabil național) și ale Uniunii Europene (Directive, care sunt implementate prin intermediul legilor naționale);
- Surse private/mixte (Consiliul național de contabilitate – Conseil National de Comptabilité, Comitetul de reglementare contabilă – Comité de la Réglementation Comptable).

Trăsătura distinctivă a sistemului contabil francez o reprezintă planul contabil general ("Plan comptable général"). El nu reprezintă doar o listă a conturilor contabile franceze, așa cum ne-am fi așteptat din denumire, ci un manual detaliat al practicilor contabile financiare. Planul contabil general stă la baza multor tratate contabile, descriind practici de evaluare, modele de declarații financiare, definiții ale termenilor contabili, fiind lucrarea de căpătâi pentru inițierea profesioniștilor în contabilitate.

Planul contabil general francez a suferit de-a lungul timpului schimbări și adaptări. În varianta planului promulgată în anul 1947 se regăsesc atât idei franceze, cât și idei germane. Pentru a adopta prevederile Directivelor Europene

(Directiva a IV-a și a VII-a) a fost emisă o nouă versiune în anul 1957. Spre deosebire de versiunile anterioare, versiunea planului din anul 1982 devine obligatorie pentru entitățile patrimoniale. Pentru a apropia practicile contabile franceze de IFRS, periodic au loc amendamente ale planului contabil general. În acest fel se realizează convergența contabilă la nivel mondial.

Cele mai importante grupe de conturi care stau la baza planului contabil general sunt următoarele (Nobes și Parker, 2012):

Conturi bilanțiere:

- Capital;
- Active imobilizate;
- Stocuri;
- Creanțe și datorii;
- Conturi bănești.

Conturi operaționale:

- Venituri și
- Cheltuieli.

Fiecare ramură a economiei are un plan contabil adaptat specificului activității. Clasificarea veniturilor și cheltuielilor are loc după natura lor, ceea ce permite aplicarea planului contabil general în același mod de către toate companiile.

Consiliului Național de Contabilitate îi revine sarcina administrării planului contabil, prin emiterea de păreri, care sunt impuse ulterior prin practici obligatorii. Părerile care nu își găsesc finalitatea în reglementări sunt tratate ca "bune practici". Tot Consiliului Național de Contabilitate îi revine și sarcina de a stabili standardele contabile (Colasse și Standish, 2004).

În Franța sistemul legal joacă un rol important pentru conturile anuale. Astfel, regulile privind stabilirea profitului contabil conduc la același rezultat ca în urma aplicării regulilor pentru profitul taxabil. Au fost luate măsuri pentru convergența Codului fiscal ("Code général des impôts") și a Planului contabil general.

Anglia

Principala trăsătură a sistemului contabil englez este simplitatea. În același timp, este un sistem în care profesia contabilă are un cuvânt greu de spus în reglementarea contabilă.

Istoria contabilă englezească este una cu tradiție. Principala sursă legislativă comercială pentru companii o reprezintă Legea societăților comerciale. Această lege a suferit nenumărate modificări și amendamente de-a lungul timpului, fiind toate înglobate în versiunea din 1985 (Nobes și Parker, 2012). La începutul anilor 2000 a fost demarat un proces amplu de modernizare a legislației comerciale. Drept urmare, în anul 2006 a fost publicată o Lege a societăților comerciale care includea reforme, implementări ale Directivelor Europene,

precum și toată legislația din domeniu emisă până la acea dată. Versiunea din 2006 a Legii comerciale reprezintă cea mai completă și complexă versiune din istoria Angliei.

Pe lângă legislația comercială, și profesia contabilă joacă un rol important în viața economică. Profesia contabilă asigură (Tabără, 2012):

□ Consultanță pentru guvern cu privire la legislație, practici financiar-contabile;

□ Normalizare contabilă;

□ Normalizarea profesiei contabile, prin prisma experienței acumulate.

În Anglia avem o puternică organizație a contabililor, Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) – Institutul contabililor autorizați din Anglia și Țara Galilor. În 1969, ICAEW a înființat Comitetul pentru standarde contabile – Accounting Standards Committee. Fiind acuzat de preferința față de practicile contabile americane, el a fost înlocuit de Corpul pentru Standardele Contabile – Accounting Standards Board, ASB, care este supravegheat de Consiliul pentru raportare financiară. ASB este organismul care emite standarde contabile, și care se numesc Financial Reporting Standards.

ASB a preluat și Declarațiile privind standardele contabile, emise de către ASC și care rămân în vigoare până la emiterea unor noi standarde contabile de către ASB. Atât standardele emise de ASB, cât și cele de către ASC cuprind reguli de raportare financiară și de evaluare a elementelor patrimoniale.

Standardele contabile naționale sunt aplicate de majoritatea companiilor mari și medii, cu excepția cazurilor când se impune aplicarea IFRS. Societățile mici aplică doar Standardul de raportare financiară pentru companiile mici – Financial Reporting Standard for Smaller Entities, care este revizuit periodic și care impune o formă simplificată a raportării financiare. Începând cu anul 2002, principalul scop al ASB este de a realiza convergența standardelor naționale cu IFRS.

Sistemul contabil anglo-saxon, al cărei reprezentant este Anglia, este caracterizat printr-o transparență ridicată a raportărilor contabile. Legea societăților comerciale din Anglia prevede ca societățile să publice orice abateri de la standardele contabile.

Conceptul de "imagine fidelă" este de asemenea regăsit în contabilitatea englezească. Pentru a asigura furnizarea unei imagini fidele, Legea societăților comerciale prevede obligativitatea furnizării de informații suplimentare acolo unde este cazul.

Spre deosebire de celelalte țări europene, contabilitatea englezească nu are ca principal produs baza de determinare a impozitului pe profit. De fapt, cerințele fiscale au efect redus asupra practicilor contabile. Profitul contabil nu reprezintă baza de calcul a impozitului pe profit, companiile furnizând conturi separate

pentru a calcula impozitul. Autoritățile din domeniu încearcă o apropiere a bazei de calcul pentru impozitul pe profit față de baza de calcul a profitului contabil.

4. Sistemul contabil anglo-saxon versus sistemul contabil continental-european

După trecerea în revistă a principalelor trăsături ale contabilității statelor reprezentative din cadrul Uniunii Europene, apreciem necesară comparația între sistemele contabile anglo-saxon și continental-european.

1) Sursele de drept

Cu toate că delimitarea dintre dreptul comun și cel civil nu este totdeauna foarte clară ca urmare a evoluției sistemului legal, există anumite elemente de diferențiere. În acest sens, în țările caracterizate de sistemul de drept jurisprudențial (comun) legile sunt elaborate de curțile judecătorești prin deciziile luate. Țările cu un sistem de drept civil au legile elaborate de către autorități competente ale statului, cum ar fi legi emise de parlament sau ministere, iar rolul curților judecătorești este de a interpreta legile respective.

2) Ordinea prezentării elementelor bilanțiere în situațiile financiare

Ca o consecință a diferențelor privind utilitatea situațiilor financiare, țările celor două sisteme prezintă diferit conturile. Conform viziunii continental-europene, scopul principal al situațiilor financiare este de a demonstra conformitatea cu cerințele legale și satisfacerea nevoilor diferitor categorii de utilizatori ai situațiilor financiare, printre care statul, investitorii, creditorii, angajații ș.a.

În antiteză, țările anglo-saxone pun accent în prezentarea conturilor financiare pe situația economică a companiei, în care deținătorii capitalului societății sunt diferiți de managementul operațional de cele mai multe ori. În acest caz, elaboratorii situațiilor financiare prezintă "starea de sănătate" a societății pentru deținătorii capitalului societății. Se pune accent pe furnizarea de informații către investitorii societății. Conform IASC, "din moment ce investitorii sunt furnizorii de capital de risc pentru întreprindere, informațiile furnizate în situațiile financiare pentru aceștia vor satisface nevoia de informații a oricărui altui utilizator" (IFRS, 2015).

Astfel, putem sesiza diferențe între priorități în prezentarea situațiilor financiare. Țările continentale prezintă întâi bilanțul companiei, ca urmare a preocupării lor pentru proprietatea asupra capitalului. Țările anglo-saxone prezintă întâi situația veniturilor prin contul de profit și pierdere, ca o dovadă a performanței companiei.

3) Conținutul situațiilor financiare

IASC prevede că un set complet de situații financiare include următoarele componente (IFRS, 2015):

- Bilanț;

- Contul de profit și pierdere;
- O situație care să ateste fie:
 - Schimbările survenite în capitaluri;
 - Schimbări de capital, altele decât cele realizate din tranzacții cu deținătorii de capital sau distribuirea de capital către acționari.
- Situația fluxurilor de trezorerie;
- Politici contabile și note explicative.

În practică, în țările anglo-saxone companiile prezintă un set complet al situațiilor financiare. Țările continental-europene, ca urmare a Directivei a IV-a și a VII-a a Uniunii Europene, au drept cerințe de publicare a bilanțului, contului de profit și pierdere și notele explicative. Unele țări prezintă opțional și celelalte componente ale situațiilor financiare pentru a veni în întâmpinarea investitorilor.

4) Situația fluxurilor de trezorerie este prezentată de țările anglo-saxone împreună cu celelalte componente ale situației financiare.

În țările continental-europene Directiva a IV-a a fost ”tradusă” prin legi naționale care nu impuneau situația fluxurilor de trezorerie. În Franța, spre exemplu, a fost propus un model de situație a schimbării poziției financiare. Acest model este oarecum asemănător cu situația fluxurilor de trezorerie. În cadrul conturilor consolidate, companiilor franceze le este lăsată mână liberă în a alege oricare dintre cele două modele. Totuși, este sugerată alegerea modelului francez.

Chiar dacă statul francez a propus alternativa proprie, între cele două modele există diferențe. Situația schimbării poziției financiare își propune să explice în ce circumstanțe compania a reușit să păstreze structura financiară. Pe când situația fluxurilor de trezorerie este destinată anticipării generării viitoare de cash-flow de către întreprindere.

5) Prezentarea bilanțului face referire la formatul bilanțului și la clasificarea elementelor bilanțiere.

Formatul bilanțului poate fi ”orizontal” și ”vertical”, cu activele pe primele poziții. În Anglia și Irlanda este folosit așa-zisul bilanț în ”pași multipli”, care grupează activele, datoriile și capitalurile în trei categorii. Conform lui Nobes și Parker (2002), formatul vertical este folosit preponderent de către companii din Regatul Unit, în timp ce țările continental-europene folosesc formatul orizontal al bilanțului.

Clasificarea elementelor din bilanț se realizează în funcție de durata la care sunt înregistrate pornind de la probabilitatea de transformare în lichidități (pe termen scurt, mediu și lung) și în funcție de natura lor (financiare, curente, intangibile, tangibile). În țările anglo-saxone elementele de bilanț sunt clasificate în funcție de durată și prezentate în funcție de gradul de lichiditate. La celălalt pol, țările continental-europene prezintă elementele bilanțiere în funcție de natura lor.

6) Prezentarea activelor

Activele sunt prezentate în țările anglo-saxone la valoarea lor netă, spre deosebire de țările continental-europene care pentru active au trei coloane: valoarea de înregistrare, deprecierea acumulată și valoarea netă.

7) **Formatul contului de profit și pierdere**

Contul de profit și pierdere poate fi prezentat sub formă orizontală (cheltuieli în stânga și venituri în dreapta), sau sub formă verticală, cu detalierea cheltuielilor. Cheltuielile pot fi categorisite în funcție de natura sau funcția lor. Exemplu de cheltuieli grupate în funcție de natura lor: cheltuieli de achiziție a materialelor, taxe și impozite, cheltuieli de transport etc. Cheltuielile clasificate după natura lor nu sunt atribuite unui sector sau altuia al companiei.

Cheltuielile clasificate după funcție sunt considerate ca o componentă a costului bunurilor vândute. O astfel de clasificare este utilă întreprinderilor din industrie, reprezentând contabilitatea de gestiune.

În țările continental-europene cel mai utilizat format al contului de profit și pierdere este cel bazat pe clasificarea cheltuielilor după natura lor. În Anglia este întâlnit un model simplificat al formatului contului de profit și pierdere.

5. Clasificarea statelor membre UE funcție de sistemul contabil căruia aparțin

După trecerea în revistă a câtorva trăsături ale celor două sisteme contabile, abordarea noastră are în vedere clasificarea statelor membre ale Uniunii Europene în funcție de sistemul contabil adoptat.

Conform clasificării lui Nobes (1998), statele care aparțin sistemului contabil anglo-saxon sunt Irlanda și Regatul Unit, restul statelor din Europa continentală având un sistem contabil continental-european.

Anglia și Irlanda, având tradiție pe piețele financiare, denotă o orientare spre nevoia de informare a utilizatorilor de date financiare într-o măsură mai mare decât cea către instituțiile statului. Aceste două state prezintă un sistem contabil anglo-saxon.

Statele membre ale Uniunii Europene au adoptat un sistem contabil continental-european. Acest lucru este și firesc, dacă facem referire la tradiționalismul formei de finanțare a companiilor, orientarea practicilor contabile spre fiscalitate.

Nu ne putem aștepta să regăsim exact aceleași practici contabile în cadrul statelor care au un sistem contabil continental-european sau unul anglo-saxon. Statele se diferențiază între ele printr-o multitudine de factori, dar se și aseamănă în același timp prin evenimente istorice și influențe comune la care au fost supuse. Spre exemplu, este de așteptat ca statele est-europene, care au fost sub conducerea unui regim comunist, să aibă aproximativ aceleași principii, dar și aceleași dificultăți în ce privește sistemul contabil. Aceste state sunt, de obicei, cele care s-au trezit după prăbușirea sistemului comunist că trebuie să ”reinventeze”

întreaga economie. Cu o contabilitate care nu era în măsură să răspundă noilor realități. ele au preluat, de cele mai multe ori, modelul sistemului contabil al unui stat din Europa cu care aveau trăsături culturale și tradiții comune.

Dintre statele Europei continentale, se deosebește grupul statelor nordice (Danemarca, Estonia, Finlanda, Suedia și Țările de Jos). Tradițional, aceste state au un sistem contabil continental-european, aflându-se sub influență germanică. În ultimii ani, însă, ele au promovat legi și reforme care le-au apropiat mai mult de sistemul anglo-saxon (Lewis și Salter, 2006). Practicile contabile adoptate apropiate aceste state de sistemul anglo-saxon, dar trăsăturile preponderente sunt ale celui continental-european. Una din țările care a fost mereu greu de clasificat a fost Olanda, care are un sistem contabil continental-european, dar care demonstrează practici puternic influențate de sistemul anglo-saxon.

Germania reprezintă un stat cu tradiție în sistemul continental-european. Studii recente arată, însă, că ea a promovat legi prin care au fost impuse numeroase practici caracteristice sistemului anglo-saxon (Hellmann et al., 2013). Practicile contabile tradiționale din Germania au fost ajustate cu scopul de a răspunde noului mediu instituțional, născut din cerințele economiei și globalizarea companiilor mari listate la bursele de valori. În acest context, Germania nu se mai prezintă drept o țară cu un sistem de finanțare bazat preponderent pe creditare, care ar situa-o în grupul țărilor cu un sistem contabil continental. În fapt, ca urmare a legii menite să modernizeze contabilitatea germană, adoptată în 2009, multe din practicile contabile au fost reorientate spre sistemul anglo-saxon. Totuși, Germania a decis să nu adopte IFRS în totalitate, astfel încât, în acest moment mai există diferențe semnificative între standardele germane și IFRS. Germania rămâne un stat cu sistem contabil continental-european, însă cu puternice imixțiuni din sistemul anglo-saxon.

6. Concluzii

După cum se observă, clasificarea statelor suferă schimbări de-a lungul timpului, astfel încât, până și state cu tradiție într-un anumit sistem contabil pot să migreze către celălalt sistem. Acest lucru derivă firesc din schimbările economice care au loc în special la nivel mondial.

Bibliografie

- Alexander, D., și Archer, S. (2000). On the myth of “Anglo-Saxon” financial accounting. *International Journal of Accounting*, 35(4), 539–557.
- Colasse, B. și Standish, P. (2004). The Development and Decline of Law in French Accounting Regulation, *Journal of Management & Governance*, Springer; Accademia Italiana di Economia Aziendale (AIDEA), vol. 8(4), 407-429.

- d’Arcy, A. (2001). Accounting classification and the international harmonisation debate – an empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4–5), 327–349.
- Doupnik, T. S. și Salter, S. B. (1993). An empirical test of a judgemental international classification of financial reporting practices. *Journal of International Business Studies*, 24 (1), 41–60
- Georgescu, I. *Elemente de contabilitate aplicate în societățile comerciale și instituțiile publice*. Editura Sedcom Libris, Iași : 2004.
- Hellmann, A., Perera, H., Patel, C. (2013). Continental European accounting model and accounting modernization in Germany. *Advances in accounting, incorporating advances in international accounting*, 29, 124–133.
- Mironiuc, M. *Fundamentele științifice ale gestiunii financiar-contabile a întreprinderii*. Editura Univesității ”Al.I.Cuza” Iași, Iași: 2012.
- Nobes, C. W. (1998). Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting. *Abacus*, 34(2), 162–187.
- Nobes, C. Stadler (2013). How arbitrary are international accounting classifications? Lessons from centuries of classifying in many disciplines, and experiments with IFRS data. *Accounting, Organizations and Society*, 38, 573–595.
- Tabără, N., Horomnea, E., Mircea, M-C., *Contabilitate internațională*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2009
- Zysman, J. (1983). *Governments, Markets and Growth: Financial Systems and the Politics of Industrial Change*. Cornell University Press, Ithaca.