
Contabilitatea: ce echilibru există între universalitate și contingență?

Alain BURLAUD,
Conservatoire national des arts et métiers (CNAM), Paris,
E-mail: alain.burlaud@orange.fr

Geneviève CAUSSE,
Université Paris-Est Creteil et ESCP Europe

Rezumat

Întrebarea privind caracterul universal sau contingent al contabilității este esențială deoarece determină una dintre dimensiunile guvernării organizațiilor. Prima parte a lucrării prezintă dinamica universalității, adică, a mișcării către un standard global unic. Ce-a de-a doua parte descrie limitele acestei mișcări și, în opoziție, relevanța unui standard adaptat la situațiile contingente și constrângerile locale. În final, partea a treia a lucrării se ocupă de echilibrul dintre aceste două concepte ale contabilității.

Cuvinte-cheie: Contabilitate, universalitate, contingență

Clasificare JEL: M40

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Burlaud, A. and Causse, G. (2018), Accounting: what balance is there between universality and contingency?, *Audit Financiar*, vol. XVI, no. 1(149)/2018, pp. 89-100, DOI: 10.20869/AUDITF/2018/149/001

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2018/149/001>
Data primirii articolului: 27.06.2017
Data revizuirii: 12.09.2017
Data acceptării: 13.09.2017

Introducere

Contabilitatea este o tehnică ce își are originile la începuturile timpurilor. Jean Fourastié a fost primul care a pus bazele unei teorii istorice a contabilității. Ca economist, dar și profesor, el a considerat că predarea contabilității fără referințe istorice este la fel de illogică și periculoasă precum „predarea muzicii acolo unde operele lui Bach nu și-ar găsi locul” (Fourastié, 1976, p. 59)¹.

Contabilitatea este inerentă vieții sociale. Aceasta „a luat naștere din activitatea organizată necesară vieții în societate: *homo computer* era parte componentă a lui *homo faber*” (Cossu, 2008)² (*homo computer* fiind, conform autorului, un avatar al lui *homo oeconomicus* și *homo socius*).

Însă dacă la început principalul obiectiv al contabilității a fost acela de a memora date cantitative ce aveau legătură cu activitățile agro-pastorale și tranzacțiile dintre comercianți, odată cu dezvoltarea economică, a apărut rapid necesitatea unui instrument pentru „raportare”. Divizarea funcțiilor, între cele ale agentului (oierul, fermierul, comerciantul) și cele ale decidenților, a antrenat această necesitate.

Apoi sistemul a fost îmbunătățit din punct de vedere etic. Etapa importantă constă în apariția lucrării lui Pacioli, *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*, în 1494.

Ulterior, în secolul al XIX-lea, contabilitatea a făcut progrese importante anunțând apariția capitalismului. Managerii trebuiau să răspundă în fața posesorilor de capitaluri, iar aceștia doreau să aibă informațiile necesare pentru luarea de decizii și împărțirea profitului. Statul era, de asemenea, implicat în această distribuire care a dus rapid la necesitatea stabilirii de standarde contabile. Fiecare țară avea propriile reglementări contabile care au fost elaborate în funcție de scopul atribuit contabilității, în concordanță cu nevoile diferiților utilizatori ai informațiilor și cu resursele materiale și umane disponibile în țară.

Prin urmare, a fost posibil să considerăm că, contabilitatea este inerentă capitalismului. Dar, curios, s-a pretins și că este esențială pentru dezvoltarea

comunismului. „Contabilitatea, controlul și sinteza ideale procesului, devin cu atât mai necesare cu cât producția are loc la scară socială și își pierde caracterul pur individual; prin urmare, contabilitatea este mai necesară în producția capitalistă decât în cea diseminată de către artizani și țărani, mai necesară în producția comunitară decât în producția capitalistă” (Marx, 1968, p. 573).

Constatăm că fiecare curent economic, chiar fiecare ideologie, încearcă să își atribuie monopolul contabilității și să o contureze în funcție de obiectivul urmărit și de context. „Contabilitatea nu este doar un instrument ... ea este un fenomen social” (Capron, 1993, p. 9).

Dar în era globalizării, contextul a devenit planetar, iar capitalismul s-a impus aproape în toate țările lumii. Prin urmare, a apărut întrebarea cu privire la scopul ce trebuie atribuit contabilității în cadrul acestui context mondial. Ne confruntăm cu următoarea alternativă: nevoile contabilității au devenit universale sau nu ar trebui să considerăm că nevoile utilizatorilor pot fi diferite în funcție de entități (societăți familiale, companii cotate la bursa de valori, ONG-uri, organizații publice etc.), țări, culturi sau zone economice? Ne aflăm în fața unei dileme: universalitate sau contingentă?

După examinarea fundamentărilor și contribuțiilor fiecăreia dintre aceste opțiuni, vom încerca să răspundem la întrebare ca să știm dacă este posibil un echilibru între cele două extreme.

1. Universalitate

Universalitatea se bazează pe constrângerile globalizării și financiarizării, pe faptul că nevoile utilizatorilor sunt identice în toate țările, pe necesitatea de a putea compara situațiile financiare, pe principiul neutralității și transparenței informațiilor și pe urmărirea interesului general.

1.1. Constrângerile globalizării și financiarizării

Globalizarea economiei în cea de-a doua parte a secolului al XX-lea a reprezentat o schimbare majoră într-un timp extrem de scurt. Astfel, exporturile la nivel mondial au crescut de la 2.000 miliarde de dolari în 1960 la 16.000 în 2008 (NUCED, 2009, p. 9). Dar această globalizare nu se limitează la schimburi de bunuri și servicii; ea este însoțită de investiții transfrontaliere care reprezintă o nouă formă de concurență cu relocări. Prin

¹ Prima ediție datează din 1943.

² Extras din cuvântul-înainte al lucrării „Les origins de la comptabilité” care nu a mai putut fi terminată de C. Cossu

urmare, fluxurile globale de investiții directe străine au evoluat după cum urmează (Wikipedia, 2017):

1985:	50 miliarde dolari;
1989:	200 miliarde dolari;
2007:	2.000 miliarde dolari;
2013:	1.400 miliarde dolari.

Aceste investiții corespund în mare parte numărului crescut de întreprinderi multinaționale, peste 37.000 (cu 170.000 filiale și 20 milioane angajați) în 1990, până la 70.000 companii (69.000 filiale și 57 milioane angajați) în 2004 (Becuwe ș.a., 2007, p. 323). Dezvoltarea companiilor este însoțită de evoluția modului de finanțare a acestora. Astfel, emisiunile de acțiuni din totalul finanțării externe (acțiuni + obligațiuni + datorii bancare) se schimbă după cum urmează (Plihon ș.a., 2013, p. 33):

1980 :	2,8 %;
1990 :	31,0 %;
2008 :	42,3 %.

Dar mai mult de 50% din aceste titluri sunt deținute de investitorii instituționali (Plihon ș.a., 2013, p. 33), ilustrând financiarizarea economiei.

Cea mai dinamică formă de capitalism este cea a capitalismului financiar care se caracterizează în special prin nomadismul bursier și căutarea unui profit rapid sub forma dividendelor sau a câștigurilor din capitaluri. Este domnia valorii acționariatului în opoziție cu valoarea patrimonială a întreprinderii familiale al cărei acționariat este stabil și condus din perspectiva transmiterii între generații.

Necesitatea informațiilor financiare este în mod evident diferită în funcție de utilizatori, de obiectivele acestora, de modelul lor decizional. Totuși, investitorii instituționali, al căror portofoliu nu cunoaște granițele statelor, au nevoi comune care pot fi rezumate la: comparabilitate, neutralitate și transparență a informației financiare pentru a putea efectua arbitrajele (achiziție, păstrare sau vânzare de titluri) în cel mai bun caz. În acest sens, presupunând că unicul său scop este de a deservi interesele investitorilor, contabilitatea este universală, adică, cererea este aceeași indiferent de locul sau naționalitatea acestor investitori. Acesta este motivul pentru care standardele internaționale de contabilitate, IFRS, au fost create. În plus, trebuie menționat faptul că este vorba mai ales despre standardele de raportare

financiară, deoarece acestea se axează doar pe o extremitate a lanțului contabil, adică pe produsul final care constă în publicarea situațiilor financiare. În primul rând, procesul producerii informațiilor (codificarea conturilor, înregistrări, control etc.) nu este standardizat.

1.2. Un utilizator fără frontiere

Cadrul conceptual IFRS anunță în mod clar interesele deservite.

„Obiectivul raportării financiare în scop general este acela de a furniza informații financiare despre entitatea raportoare, care sunt utile pentru investitorii existenți și potențiali, pentru împrumutători și alți creditori în luarea deciziilor cu privire la furnizarea resurselor către entitate. Aceste decizii implică cumpărarea, vânzarea sau conservarea titlurilor de capitaluri proprii sau instrumentelor de creditare și furnizarea sau fixarea de împrumuturi și alte forme de credit” (Cadrul conceptual al raportării financiare, ES/2015/3, 1.2). „Deciziile luate de investitorii existenți sau potențiali cu privire la cumpărarea, vânzarea sau conservarea titlurilor de capitaluri proprii sau a instrumentelor de creditare depind de veniturile pe care aceștia le așteaptă de la o investiție în aceste instrumente, sub forma dividendelor, rambursărilor cu dobândă sau creșterilor de preț pe piață” (Cadrul conceptual al raportării financiare, ES/2015/3, 1.3). „Alți utilizatori, precum normalizatorii și entitățile publice, altele decât investitorii, împrumutătorii și alți creditori, pot să găsească utile rapoartele financiare în scop general. Totuși, aceste rapoarte nu vizează cu prioritate aceste alte grupuri” (Cadrul conceptual al raportării financiare, ES/2015/3, 1.10).

Deciziile ce vor fi luate, în special arbitrajele la bursă, presupun că informațiile cu utilizare generală care pot fi completate la cererea investitorilor, sunt comparabile, neutre și transparente, astfel încât piețele să poată fi eficiente.

1.3. Comparabilitatea

Cadrul conceptual IFRS definește comparabilitatea astfel: „Deciziile luate de utilizatori implică alegerea între alternative, de exemplu: vânzarea sau conservarea unei investiții sau investiția într-o entitate raportoare sau în alta. În consecință, informațiile despre o entitate raportoare sunt mai utile dacă pot fi comparate cu informații similare despre alte entități și cu informații similare despre aceeași entitate pentru o altă perioadă

sau o altă dată” (Cadrul conceptual al raportării financiare, ES/2015/3, 2.23). Prin urmare, comparabilitatea are două dimensiuni: spațiul (compararea de entități diferite) și timpul (pentru aceeași entitate, compararea situațiilor financiare cu diferite date).

Dacă dimensiunea spațială este *a priori* relevantă pentru un acționar internațional și nomad, aceasta presupune, totuși, că există entități comparabile. Totuși, companiile multinaționale cu zeci sau chiar sute de filiale, nu sunt comparabile din punct de vedere strategic și operațional. Acestea nu au același potofoliu de activități ca urmare a dezvoltării corporatiste și nu au același model economic (tip de clienți, imagine, cercetare și dezvoltare, relații cu subcontractorii etc.). Doar performanța financiară este comparabilă deoarece compania este considerată doar ca o investiție și nu ca o instituție, iar standardele pentru măsurarea acestei performanțe sunt aceleași pentru toți.

Comparabilitatea în timp are utilitatea sa, evident, dar nu necesită standarde de contabilitate identice pentru entitățile care nu aparțin aceluiași grup. Pur și simplu, aceasta presupune continuitatea metodelor, care poate fi asigurată fără necesitatea de a apela la standarde și, *a fortiori*, la standarde globale.

În concluzie, se poate observa că, cerința comparabilității în spațiu și timp nu justifică existența standardelor universale decât într-un număr limitat de cazuri: acela al entităților cu activități și model de afaceri foarte similare. În plus, comparația situațiilor financiare are sens doar pentru entitățile care sunt în competiție pe piața de capitaluri: investitorii au nevoie să compare pentru a arbitra, băncile pentru a finanța. Nu trebuie să uităm că o comparație poate avea sens pentru furnizorii, clienții și angajații, interesați de performanța și durabilitatea entității.

1.4. Neutralitatea

Cadrul conceptual IFRS definește neutralitatea astfel: „O reprezentare neutră implică absența prejudecăților în alegerea sau prezentarea informațiilor financiare. O prezentare neutră nu este denaturată, ponderată, pusă în evidență, minimizată sau în alt fel manipulată pentru a crește probabilitatea ca informația financiară să fie percepută în mod favorabil sau nefavorabil de către utilizatori. O informație neutră nu înseamnă o informație fără scop sau fără nicio influență asupra comportamentului. Dimpotrivă, informația financiară relevantă este, prin definiție, capabilă să influențeze

deciziile utilizatorilor” (Cadrul conceptual al raportării financiare, ES/2015/3, 2.17).

Această definiție a neutralității implică două observații. Dacă neutralitatea implică lipsa prejudecăților în selectarea sau prezentarea informațiilor financiare, atunci ea trebuie să satisfacă toți utilizatorii și, prin urmare, trebuie să producă o informație financiară cu valoare universală. Dar în aceeași definiție, Cadrul conceptual precizează că informația financiară trebuie să aibă capacitatea să influențeze deciziile utilizatorilor. Natura deciziilor ce trebuie luate fiind diferită de la o categorie de utilizatori la alta, nu înțelegem cum poate avea această informație financiară o valoare universală. Această caracteristică calitativă este, prin urmare, definită într-o manieră contradictorie.

1.5. Transparența

Una dintre caracteristicile principale ale contabilității este aceea de a asigura trasabilitatea fluxurilor financiare și, prin urmare, de a contribui la transparența¹ fără de care nu putem avea încredere, încredere care reprezintă legătura cu societatea, precum și cu lumea afacerilor.

În mod curios, nici Actul constitutiv IASB, nici Cadrul conceptual IFRS, nici Directiva Europeană din 2013 cu privire la situațiile financiare, nici Planul Contabil General (PCG – Standardele contabile din Franța) din 2014, nu utilizează în niciun moment cuvântul „transparență”. Acest termen nu mai este menționat în Actul constitutiv al IFAC. Acest lucru este cu atât mai surprinzător cu cât transparența implică necesitatea unui limbaj comun pentru a asigura producerea corectă a informației și interpretarea acesteia de către diferiții utilizatori. De asemenea, nu se menționează acest termen de către codurile de etică ale IFAC, Camerei Auditorilor din Franța și Institutului Francez al Experților Contabili.

În opoziție cu opacitatea, transparența este una dintre condițiile existenței statului de drept. Acest lucru nu înseamnă că totul trebuie să fie cunoscut de toată lumea. Există, desigur, „drepturi de acces”, cum spun informaticienii, deoarece altfel nu ar exista viață privată sau secret al afacerilor, secret care poate fi necesar dar care nu acoperă comportamentul corupt.

¹ Pe tema transparenței, a se vedea și: Burlaud și Colasse (2010a) și Burlaud (2017).

Transparența poate fi „intermediată”. Prin urmare, auditorul are acces la toate documentele clientului său care sunt utile în exercitarea misiunii sale și, prin intermediul său, terții știu că documentele nu conțin elemente constitutive sau revelatoare de acte ilegale. Trebuie să adăugăm că drepturile de acces nu sunt transmissibile. Astfel, anumiți destinatari ai informațiilor trebuie să respecte obligativitatea discreției (de exemplu, membrii aleși în consiliul de administrație) sau secretul profesional (de exemplu, auditorul sau expertul contabil).

Dacă cerința transparenței este universală, modul în care aceasta este îndeplinită depinde de gradul de deschidere al drepturilor de acces (secretul nu este protejat peste tot în același fel, de exemplu, în cazul secretului bancar) sau de echilibrul contingent dintre transparența care permite exercitarea unui control social și secretul comercial care permite neutralizarea posibilelor acțiuni ostile.

1.6. Urmărirea interesului public

Urmărirea interesului public, care poate fi opus apărării interesului personal, pledează pentru universalitate. Acesta este principalul argument pentru legitimarea legiitorului sau normalizatorului care este, într-un sens, un legiitor prin delegare. Acest concept are o forță evocativă mare. Actul constitutiv al IFRS utilizează termenul de „interes public” de opt ori în 19 pagini, iar cel al IFAC de 28 de ori în 17 pagini.

Niciun normalizator nu definește interesul public; aceștia se mulțumesc să aducă un răspuns instituțional din punct de vedere al guvernanței.

Pentru IFRS, cei 22 de administratori se angajează să acționeze în interes public (Act Constitutiv, articol 6). Se prevede că:

- „Mixul de administratori va reflecta, în mare, piețele de capital la nivel mondial și diversitatea contextului geografic și profesional.” (art. 6)
- „Administratorii vor fi indivizi care, ca grup, oferă un echilibru corespunzător al contextului profesional, inclusiv auditori, normalizatori, utilizatori, teoreticieni și oficiali care deservește interesul public. În mod normal, doi dintre administratori trebuie să fie parteneri seniori ai firmelor internaționale de contabilitate. Pentru a obține acest echilibru administratorii trebuie aleși după consultarea cu organizațiile naționale și internaționale de auditori (inclusiv

Federația Internațională a Contabililor), normalizatori, utilizatori și teoreticieni.” (art. 7)

Acest lucru demonstrează că, pentru IASB, interesul public se rezumă mai ales la interesul piețelor financiare, iar administratorii sunt profesioniști numiți de către profesioniști.

Pentru IFAC, Actul Constitutiv prevede o Comisie de Supraveghere a Interesului Public (en. Public Interest Oversight Board), fără alte detalii.

Aceste răspunsuri instituționale ilustrează dificultatea definirii interesului public. Constituirea unui ansamblu de persoane competente din punct de vedere tehnic a căror integritate este dincolo de orice îndoială, nu este suficientă pentru garantarea unei bune reprezentări a interesului public¹.

Interesul public este prin natura sa o noțiune neclară și contingentă. Acesta are în principal caracter politic. În lipsa unei definiții exacte, acest concept este inclus în cadrul de reglementare? Cadrul conceptual IFRS nu îl menționează nici măcar o dată. Același lucru este valabil pentru Directiva Contabilă din 2013 și standardele franțuzești. În niciunul dintre aceste documente interesul public nu și-a găsit o traducere operațională și nu a putut contribui la universalitatea standardului.

În concluzie, observăm că piața financiară mondială cere în mod logic standarde universale de contabilitate pentru a compara performanța financiară a entităților, considerate simple oportunități investiționale. Prin urmare, raportarea financiară trebuie să fie neutră și să contribuie la transparența tranzacțiilor care asigură încrederea fără de care piața nu poate funcționa.

În mod clar, standardele IFRS sunt produse de o instituție profesională și de drept privat pretinzând a fi de interes public. Evident este un paradox ca un normalizator de standarde a cărui principală grijă este să îmbunătățească funcționarea pieței financiare să se poată baza pe asta. Se admite că satisfacerea investitorilor înseamnă satisfacerea tuturor acționarilor, lucru care rămâne a fi verificat. Vom vedea că factorii de contingență pot infirma această ipoteză.

2. Contingența

Contingența se bazează pe luarea în considerare a impactului standardelor (consecințialismul), a mediului

¹ Vedeți și Burlaud și Colasse, 2011.

economic și social, a nevoilor particulare ale utilizatorilor (relevanța informațiilor), precum și conformarea cu regulile de drept aplicabile. În plus, aceasta lasă loc judecății profesionale și luării în considerare a modelului de afaceri al diferitelor entități.

2.1. Consecința

Setul de principii contabile constituie baza „sistemului contabil”. Conform teoriei contingenței, este necesar să se integreze consecințele economice și sociale ce rezultă din aplicarea acestor principii, adică, dincolo de cadrul de reglementare. Contabilitatea nu este doar o tehnică; aplicarea sa are consecințe pentru acționari. Luând în considerare că sistemul contabil poate contribui la instaurarea unei societăți mai juste, se poate vorbi despre etica contabilității.

„Nu mai este vorba de favorizarea căutării unui adevăr care ar fi bun de spus, ci de căutarea de informații care nu au efecte nocive” (Burlaud și Baker, 2015, p. 57). Prin urmare, este loc pentru judecata contabililor profesioniști.

Conformarea cu regulile nu este suficientă, contabilitatea are funcție de reglementare care poate fi asigurată doar prin implementarea dispozitivelor care acționează asupra comportamentului. Instituțiile profesionale specifică sarcinile membrilor lor în cadrul codului de etică profesională.

2.2. Relevanța raportării financiare

Scopul raportării financiare este acela de a furniza utilizatorului date relevante la momentul oportun pentru a lua decizii edificatoare. Problema este că utilizatorii sunt numeroși și, prin urmare, deciziile de luat nu sunt asemănătoare. Utilizatorii sunt mai mult sau mai puțin numeroși în funcție de hotărârea de a se adopta abordarea parteneriatului sau abordarea acționariatului.

Conform abordării parteneriatului, lista acționarilor este bogată. Se obișnuiește să se facă distincția între acționari: utilizatori interni, manageri, angajați, utilizatori externi, creditori, furnizori și alți creditori, administratori fiscali și chiar societatea în general. Fiecare dintre acționari are nevoi diferite. Astfel, dacă angajatorul vrea să judece durabilitatea companiei, creditorii sunt mai interesați de solvabilitate. Firește, fiecare categorie nu face obiectul unei atenții speciale în cadrul reglementării. Informațiile sunt cât mai multe destinate publicului general.

Conform abordării acționariatului, relația agenției se limitează la relația dintre acționari și management. Publicarea informațiilor contabile și financiare este relevantă atâta vreme cât oferă o soluție pentru asimetria informațională dintre agent (managerul) și mandant (acționarul). Urmărește să promoveze decizii optime în funcție de alocarea resurselor.

Trebuie notat faptul că, în cazul unei companii cotate la bursă, informația este relevantă pentru investitori atunci când ajută la efectuarea de previziuni. Multe studii arată modificările de curs bursier conform anunțului referitor la rezultatele contabile și financiare.

Așteptările fiecărui actor depind, prin urmare, de poziția deținută în companie, în general, de contractul care îl leagă de companie. De asemenea, așteptările depind și de alți factori, precum statutul juridic, contextul economic și social.

Astfel, în Franța, al cărei mediu economic este în principal alcătuit din companii mici, obiectivul comparabilității informațiilor cu o companie străină nu este primordial. În plus, din motive diverse, aceste companii nu folosesc finanțare externă. În consecință, dacă bancherul are nevoie de informații atunci când i se cere să acopere un deficit de bani, el poate întotdeauna să ceară managerilor aceste informații, precum și informații despre patrimoniul lor personal. Acesta nu este și cazul fondurilor de investiții naționale sau internaționale, care nu sunt interesate de acest tip de companii.

În ceea ce privește nevoia de informații, este important în special contextul economic și social în țările în curs de dezvoltare deoarece „sistemele contabile sunt implicate activ în dezvoltarea economică și socială a țărilor. Acestea nu doar permit managementul entităților care le utilizează, companii și alte organizații [cooperative, ONG-uri etc.], dar sunt, de asemenea, instrumente care ajută planificarea economică națională.” (Causse, 2009, p.702). Date fiind obiectivele specifice ale țărilor în curs de dezvoltare și mijloacele aflate la dispoziția acestora, se poate pune întrebarea dacă standardele internaționale, elaborate într-un context foarte diferit, nu reprezintă o barieră în dezvoltarea acestora¹. Ele răspund în mare măsură nevoilor care nu există în țările în discuție. În concluzie, utilizatorii nu formează o categorie omogenă și nevoile nu sunt universale.

¹ A se vedea și Causse și Ebondo (2015, p. 39)

2.3. Legătura cu dreptul

În Franța, reglementările contabile, așa cum au fost elaborate în secolul al XIX-lea, au generat un *corpus* omogen, denumit sistemul juridico-contabil. „Prin urmare, în ceea ce privește întreprinderea și, în general, sectorul privat, *Lex mercatoria* din Evul Mediu, ordonanțele regale, precum cele ale lui Colbert din anul 1673 sub vechiul regim, atestă perceperea domeniului contabil prin intermediul legilor, indiferent de forma acestuia. După Revoluție, codificarea practicilor contabile ale întreprinderilor într-un cod comercial în 1807 reninnoit în 1867 certifică această dorință a puterii publice de a governa contabilitatea privată prin intermediul unui set de norme juridice restrictive și identificabile” (Kott, 2014, p. 40). După cum subliniază autorul, Legea din 1866 privind companiile franceze conține reglementări legate de contabilitatea comercianților, de situațiile financiare și de auditorii statutare.

Acest sistem include principiile din cadrul codului comercial (definiția capitalurilor proprii, permanența metodelor, principiul prudenței), stabilește sarcinile contabilului și definește practicile contabile (înregistrarea cronologică, păstrarea documentelor). Principiul patrimoniului, conform căruia conturile anuale trebuie să ofere o imagine adevărată și corectă a situației financiare și a contului de profit și pierderi al companiei, este inclus în codul comercial francez (articolul 9).

După cum au observat mulți autori (Burlaud, Poitral și Salustro, 1998; Raybaud și Teller, 2009), există legături puternice între contabilitate și drept, iar contabilitatea chiar a fost descrisă ca „algebra dreptului” (Garnier, 1947). Caracteristicile dreptului contabil în comparație cu dreptul comercial îi dau acestuia o anumită autonomie. Astfel, în contabilitate, „entitatea” este considerată un subiect contabil. În mod similar, în contabilitate, bunurile sunt percepute în conformitate cu scopul lor economic, adică, conform intenției de a le deține sau nu în manieră durabilă. Titlurile, de exemplu, pot fi considerate fie ca active fixe, fie ca active curente. În ciuda faptului că se ia în considerare această dimensiune economică, ea nu poate fi descrisă ca drept economic.

Ministerul Finanțelor este responsabil de elaborarea standardelor juridice, care se aplică sectorului privat și sectorului public. Acestea constituie un sistem omogen¹.

¹ Rezultatul fiind LOLF (Organic Law on Finance Laws) din 2001.

Statul este un acționar cu mai mult de o dimensiune. „Fiscalitatea are dublă influență asupra contabilității, o influență directă prin regulile care privesc intrările contabile, o influență indirectă care influențează deciziile de management și, prin urmare, înregistrările contabile” (Rossignol, 1999, p. 6).

Statul intenționează să joace și rol de normalizator: „Uniunea sacră dintre drept și contabilitate pentru protecția capitalismului ia astfel forma delictelor contabile și, doar la începutul secolului al XX-lea începe procesul standardizării contabile. Tranziția către o așa zisă economie *planificată* este însoțită de un obiectiv politic al controlului de stat asupra conturilor atât din motive economice, cât și fiscale” (Muller, 2014, p.36).

Totuși, în anii '70-80, a apărut procesul standardizării internaționale, care are drept caracteristică lipsa conexiunii cu dreptul. Începutul capitalismului financiar a bulversat sistemul pe de o parte, prin sciziunea sistemului contabil controlat de stat care continua să se impună pentru conturile sociale (PCG în Franța) și, pe de altă parte, standardizarea internațională prin intermediul unei instituții private, care se aplică situațiilor financiare consolidate. Principiul patrimoniului juridic, care este dominant în contabilitatea franceză, se întâlnește cu proeminența realității economice asupra substanței juridice din cadrul IFRS. Contabilitatea nu mai este o reflectare a situației juridice a companiei, ci a situației ei economice. Contabilitatea internațională s-a eliberat de drept.

Evaluarea situației economice poate fi realizată doar prin utilizarea metodelor mai mult sau mai puțin sofisticate. Economistul contabil a înlocuit avocatul. „Înainte conturile erau false și toată lumea știa acest lucru, problema cu standardele internaționale este că sunt întotdeauna false, dar toți cred că sunt adevărate”².

Obiectivul normalizatorilor, acela de a elabora și aplica reguli universale recunoscute, nu este totuși atins. Pentru multe țări, logica rămâne cea care adăpostește respectul contingenței.

2.4. Locul oferit judecății profesionale

„Contabilul profesionist este critic pe durata întregii sale misiuni: el își exercită judecata profesională”³ mai ales

² Această remarcă, atribuită lui W. Nahum, este raportată de J. Haas (2014, p. 21).

³ Pentru conceptul de judecată profesională a se vedea Burlaud și Niculescu (2016).

pentru a decide cu privire la natura, calendarul și scopul procedurilor ce trebuie implementate pe baza informațiilor adunate” (Normă contabilă profesională, abrogată pe 20 iunie 2011). Exercițarea judecății sale, care aduce un grad de libertate în legătură cu reglementarea, este justificată prin câteva motive:

- în primul rând, deoarece normalizatorul de standarde nu poate prevedea toate situațiile;
- apoi, deoarece în anumite situații este necesar să se utilizeze cunoștințele pe care un expert le poate avea despre companie și mediul acesteia pentru a evalua coerența și verosimilitudinea conturilor;
- în cele din urmă, textele apelează uneori la judecată, de exemplu, atunci când principiul importanței trebuie aplicat.

În mod natural, în exercițarea judecății profesionale, principiile fundamentale destinate să asigure calitatea informațiilor trebuie respectate. Așa cum se arată într-un document emis de Institutul Canadian al Experților Contabili (CICA) din februarie 2013, intitulat „Exercițarea Judecății Profesionale”, „Judecata profesională nu permite unui contabil să aleagă o metodă doar pentru că nimic nu interzice acest lucru”. Atunci când libertatea este dată deoparte pentru a alege o metodă contabilă, trebuie oferită o justificare a acestei alegeri.

Locul oferit judecății profesionale ocupă un spațiu mai important în cadrul auditului. De fapt, exercițarea misiunii de audit, mai ales identificarea riscurilor și planificarea intervențiilor implică conectarea faptelor, abilitatea de a detecta anomalii și abilitatea de a judeca. „Un audit de mare calitate depinde de abilitatea auditorilor de a exercita o judecată profesională corespunzătoare și relevantă pe durata misiunii lor de audit” (IAASB, 2016, p. 6).

Ca urmare a scandalurilor financiare, în special falimentul Fraților Lehman, care a adus acuzații auditorilor mai mult pentru lipsa detectării riscurilor decât pentru nerespectarea procesului de audit, s-a dat o mai mare importanță judecății profesionale.

2.5. Considerarea modelului comercial

Modelul comercial este un instrument pentru descrierea și înțelegerea modului în care o organizație crează valoare prin implementarea unui set de activități, procese, rețele, resurse și utilizarea competențelor

cheie. Acesta se bazează pe o viziune sistemică a companiei.

Este un concept recent și, prin urmare, realmente absent din reglementare. Totuși, pe baza principiului că, contabilitatea trebuie să fie responsabilă de tranzacțiile ce au legătură cu afacerile companiei din ultima perioadă și trebuie să furnizeze informații relevante deciziei acționarilor majoritari, conceptul unui model de afaceri este important.

Contabilitatea poate fi considerată „un instrument pentru modelarea companiei” (Colasse, 2008, p. 185), ceea ce o face un instrument obligatoriu pentru construirea încrederii între actorii economici și sociali.

Luarea în considerare a modelului de afaceri se poate traduce prin furnizarea de informații nefinanciare, precum și informații despre activele necorporale sau alegerile contabile, care sunt deseori caracteristice profilului entităților.

Totuși, „în afara standardului IFRS 9, nu există nicio referință explicită a modelului comercial în cadrul IFRS, reflectând astfel prudența IASB cu privire la acest concept. Motivele care pot explica această prudență au legătură cu riscul de a accentua utilizarea contabilității de intenție (en. Management Intent) în detrimentul principiului neutralității și cel al comparabilității situațiilor financiare” (Barneto, Degos și Ouvrard, 2015, p. 14). Aceasta explică probabil de ce puținele studii asupra subiectului (Disle ș.a., 2016) indică faptul că, dacă conceptul este prezent în literatura de specialitate, este mai puțin integrat în standardele naționale și internaționale.

În concluzie, dimensiunea etică a contabilității, neomogenitatea utilizatorilor și a nevoilor acestora, necesitatea de a lăsa spațiu exercitării judecății profesionale și luării în considerare a modelului comercial au drept consecință faptul că putem admite că, contabilitatea este în mod logic contingentă contextului economic, juridic și social al țărilor.

3. Echilibrul dintre universalitate și contingentă

Universalitatea încearcă să se impună ca o constrângere în fața globalizării și financiarizării economiei. Nu îi lipsesc avantajele după cum a arătat fundamentarea pe care se bazează. Dar, pe de altă parte, am considerat că, contabilitatea este în mod logic contingentă. Prin

urmare, nu este această soluție un echilibru între cele două extreme?

Pentru a încerca să răspundem la întrebarea de mai sus, mai întâi efectuăm o observație cu privire la adoptarea standardelor internaționale la nivel global în prezent și analizăm cerințele adoptării unui standard global.

3.1. Actualitatea adoptării standardelor IFRS

Dacă e să credem Actul constitutiv al IFRS, *ite missa est*, standardele IFRS au cucerit lumea. Se poate deci citi pe site-ul oficial (<http://www.ifrs.org/Features/Pages/Global-reach-of-IFRS-is-expanding.aspx>): „Aproape toate (93%) jurisdicțiile și-au exprimat public susținerea pentru un singur set de standarde de contabilitate globale de înaltă calitate. Iar autoritatea relevantă în aproximativ toate (94%) jurisdicțiile a făcut o declarație publică de susținere a standardelor IFRS ca un singur set de standarde de contabilitate globale. Chiar și în acele câteva țări care nu au susținut public IFRS, cadrul IFRS este utilizat în mod normal de către entitățile contabile publice în jumătate dintre jurisdicții. „Dar la o privire mai atentă, dincolo de lipsa de modestie a textului, imaginea nu este prea glorioasă. Procentele date mai sus sunt corecte dacă luăm în considerare, de exemplu, că Insulele Fiji sau Macedonia au o pondere la fel de mare ca și Statele Unite sau China! Printre țările care nu au adoptat IFRS, există încă aceste două țări uriașe. Alte țări mari nu le autorizează sau nu le solicită decât pentru cel puțin câteva entități de interes public (EIP): India, Japonia și Elveția. Franța este clasată în rândul celor 116 țări care cer aplicarea IFRS pentru toate sau majoritatea entităților de interes public. Dar IASB nu menționează că în ultimul caz, aceasta nu privește decât situațiile financiare consolidate. Prezentarea ar fi total diferită dacă am măsura adoptarea zonelor IFRS luând în calcul răspunsurile diferitelor țări, de exemplu, prin intermediul PIB. În cele din urmă, aceste statistici se bazează pe situații, nu pe observații. Deci, în unele țări în curs de dezvoltare care au adoptat formal IFRS, știm că profesia contabilă este aproape inexistentă și standardele nu sunt de fapt aplicate.

În privința IMM-urilor, rezultatele sunt chiar și mai puțin în favoarea standardelor IFRS. Astfel, Nobes (2011, p. 43) enumeră 65 de țări care interzic utilizarea standardelor IFRS pentru IMM-uri, 57 de țări care le permit și șase țări în care au devenit obligatorii. În plus,

analizând în detaliu lista de țări, vedem că în cadrul grupului de țări care interzic IFRS pentru IMM, sunt practic toate țările mari ale planetei: Germania, Canada, China, Spania, Statele Unite, Franța, India, Italia, Japonia, Regatul Unit al Marii Britanii, Rusia etc. Doar trei mari țări permit utilizarea IFRS pentru IMM: Africa de Sud, Brazilia și Turcia. Cele șase țări care le-au introdus obligatoriu sunt Chile, Fiji, Macedonia, Rwanda, Serbia și Venezuela.

Aceste cifre arată că realitatea se află undeva între universalitate și contingență, adică, între standardele locale și relevanța din punct de vedere al nevoilor exprimate pe plan local. Este clar că situațiile financiare publicate de către EIP care operează pe piețele internaționale trebuie să fie standardizate conform standardelor internaționale, dar chiar și asta nu se acceptă peste tot, în funcție de raportul de forțe. Astfel, China și Statele Unite își au propriile standarde. Pe de altă parte, pentru companiile cu activitate națională și care nu sunt EIP, situațiile elaborate în conformitate cu standardele locale reprezintă regula.

3.2. Este fezabil un standard global?

Căutarea unui echilibru între standardele locale și cele internaționale este dificilă deoarece ne găsim între două lumi ale căror caracteristici esențiale sunt în opoziție:

- o contabilitate juridică în opoziție cu o contabilitate economică;
- o contabilitate pentru publicul general în opoziție cu o contabilitate pentru investitorii financiari;
- o contabilitate ale cărei standarde sunt fixate de către o entitate publică în opoziție cu o contabilitate ale cărei reguli sunt generate de o entitate privată.

Proiectul de a crea un standard de contabilitate global unic a făcut obiectul reflecțiilor organismelor profesionale cele mai înalte din Franța. Facem referire la scrierile și discursurile lui Jérôme Haas, președintele Comisiei de Standarde Contabile din Franța¹, ale cărui idei principale sunt prezentate în cele ce urmează.

¹ Astfel: discursul din 6 aprilie 2011 de la întâlnirea French Association of Corporate Treasurers (AFTE), intitulată „Minutul proiect de creare a unui standard contabil unic la nivel mondial” și interviul publicat în Small Posters No. 44, pe 3 martie 2011, p. 5, intitulat „Trebuie să găsim balanța

Conform acestuia, există mai întâi o problemă obișnuită de terminologie. Pentru a fi convinși de acest lucru, trebuie să ne referim la punctul de vedere adevărat și corect. În cultura franceză aceasta înseamnă „cifre sigure, certificate, ancorate în drept”, în cultura engleză acestea sunt „cifre pentru investitori mai ales, variind din punct de vedere al conjuncturii, neancorate în drept”.

Apoi, conform lui Haas, metoda financiară duce la considerarea de orizonturi variate. Atunci când companiile sunt finanțate în principal din capitaluri proprii, ca în cazul Franței, ele au o viziune pe termen mai lung în comparație cu companiile care se bazează în special pe piețele financiare, ca în cazul Statelor Unite.

În ultimul rând, modelul comercial dominant, precum și gradul de sofisticare al economiei sunt foarte diferite în funcție de țări sau de zone geografice. Prin urmare, în țările în curs de dezvoltare, mare parte din entitățile economice sunt foarte mici, aparținând mai ales sectorului agriculturii și meșteșugurilor. Acestea nu pot fi supuse standardelor complexe care nu sunt conforme cu nevoile lor.

Pe baza acestor constatări și a manierei în care standardele internaționale au fost elaborate și aplicate, Haas stabilește condițiile pentru introducerea unui standard de contabilitate internațional unic.

Următoarele condiții de bază trebuie respectate:

- alegerea „între valoarea corectă și costul istoric, între relevanță și transparență, între reprezentarea trecutului sau considerarea ipotezelor cu privire la viitor”, o separare clară trebuie făcută și trebuie să apară între ceea ce este sigur și ceea ce este calculat;
- „evaluarea standardelor de către o autoritate publică conform procedurilor controlate de sine și de egalii săi”.

De asemenea, este necesar:

- să se prevadă relevanța unui sistem de opțiuni susținut de existența diferitelor contexte;
- să se testeze impactul introducerii unui standard;
- să se păstreze „un dialog continuu cu grupul de acționari la un nivel global”.

potrivită între standardele locale și standardele internaționale”. Ce se repetă este prezentat între ghilimele.

La aceste condiții el a adăugat că trebuie:

- „să se termine politica de convergență”, deoarece în prezent aceasta este în derulare și conduce la rezultate contrare obiectivelor urmărite, de exemplu, cel al comparabilității;
- să admitem că un „standard unic elaborat pentru piețele financiare nu poate fi punct de referință pentru țările în care utilizarea piețelor financiare este practic inexistentă, nici pentru IMM-uri”.

În consecință, fără a renunța la posibilitatea de a crea un standard de contabilitate global unic, pentru moment, acest proiect ține de domeniul „aventura lui Babel”, el pare utopic.

Concluzii

În această lucrare am vrut să căutăm relevanța unei contabilități universale în opoziție cu o contabilitate contingentă în conexiune cu caracteristicile economice, juridice și fiscale ale companiilor.

Este clar că standardele contabile sunt esențiale. Ele fac parte din atributele unui stat de drept deoarece permit fiscalitatea respectând tratamentul egal al contribuabililor, persoane fizice sau juridice. Ele asigură trasabilitatea fluxurilor financiare pentru a lupta împotriva corupției și evaziunii fiscale.

Trebuie ca aceste standarde să fie globale? Am văzut că, în prezent, dacă sunt adoptate în mod formal de o mare majoritate a țărilor, cele mai mari dintre acestea, inclusiv Statele Unite și China, consideră că nu trebuie. Alte țări mari își exprimă rezervele sau, ca majoritatea țărilor europene, limitează utilizarea acestor standarde la situațiile financiare consolidate ale entităților de interes public (EIP). Aceasta înseamnă două lucruri:

- grupurile multinaționale, firmele mari (*the Big Fours*) și analiștii au nevoie de reguli recunoscute la nivel global pentru a nu trebui să respecte câteva referențiale de reglementare;
- celelalte companii și utilizatorii situațiilor lor financiare anuale au nevoie de standarde adaptate la situațiile locale.

Observăm că aria sistemelor locale de reglementare aproape întotdeauna corespunde granițelor statelor deoarece legătura dintre contabilitate, drept și fiscalitate

rămâne una foarte puternică. În absența unui drept fiscal european, nu există standarde europene obligatorii, deoarece directiva contabilă nu este foarte detaliată și lasă loc pentru 27 sau 28 de standarde naționale. Pe de altă parte, cele 17 țări ale Organizației pentru Armonizarea Dreptului Comercial din Africa (en. Organization for the Harmonization of Business Law in Africa - OHADA) au avansat și au adoptat un cadru de contabilitate comun: Sistemul de Contabilitate OHADA (SYSCOHADA) (Causse, Gouadain și Mifetou, 2011). Acesta se bazează pe dreptul comercial comun. În plus, regulile fiscale ale țărilor membre, chiar dacă nu sunt identice, sunt de inspirație comună deoarece își au originea în codul fiscal francez general. În cele din urmă, nivelul dezvoltării acestor țări este relativ comparabil.

Dar un sistem de reglementare nu poate prevedea toate scenariile prezente și, *a fortiori*, viitoare. Este necesar deci să se lase loc exercitării judecății profesionale a celor ce elaborează situațiile financiare și auditorilor acestora¹. Căutarea relevanței informațiilor financiare implică, de asemenea, posibilitatea integrării caracteristicilor fiecărei entități, modelului lor comercial, mediului lor etc.

În final, observăm că elaborarea standardelor de contabilitate este eminentemente un act politic², prin urmare, o artă a compromisului, un compromis între principiul regulii universale, în aparență simplă, dar nu în mod necesar și relevantă, și regulile naționale sau regionale mai bine adaptate la contextele particulare.

BIBLIOGRAFIE

1. Barneto, P., Degos, J-G. și Ouvrard, S. (2015), Normes financières et modèle économique : Comment concilier neutralité, comparabilité et pertinence de l'information publiée ? *La Revue des Sciences de Gestion*, vol. 273-274, issue 3, pp. 13-20, DOI 10.3917/rsg.273.0013.
2. Becuve, S. (coord.) (2007), *Economie*, Nathan.
3. Burlaud, A. și Baker, C.R. (2015), The Historical Evolution from Accounting Theory to Conceptual Framework in Financial Standards Setting, *The CPA Journal*, August, pp. 54-60.
4. Burlaud, A. și Colasse, B. (2010), Normalisation comptable internationale : le retour du politique ?, *Comptabilité, contrôle, audit*, vol. 16, no. 3, pp. 153, DOI 10.3917/cca.163.0153.
5. Burlaud, A. și Colasse, B. (2010b), Standardizarea contabilă internațională: reîntoarcerea politicului? (I), *Audit Financiar*, vol. 8, nr. 61.
6. Burlaud, A. și Colasse, B. (2010c), Standardizarea contabilă internațională: reîntoarcerea politicului? (II), *Audit Financiar*, vol. 8, nr. 62.
7. Burlaud, A. și Colasse, B. (2011), Reponse aux commentaires sur "Normalisation comptable internationale : le retour du politique ?", *Comptabilité-contrôle-audit*, vol. 17, no. 3, pp. 115-119, DOI 10.3917/cca.173.0115.
8. Burlaud, A. și Niculescu, M. (2016), Un drept contabil care face appel la raționamentul profesional: o amenințare sau o oportunitate pentru profesia contabilă? *Audit Financiar*, vol. 14, nr. 144, pp. 1267-1276, DOI 10.20869/auditf/2016/144/1325.
9. Burlaud, A. (2017), La transparence peut-elle devenir un principe comptable ? *Actuel Experts-comptables*, Editions Législatives, 13 juin.
10. Burlaud, A., Poitral, F.D. și Salustro, E. (1998), *Comptabilité et droit comptable – L'intelligence des comptes et leur cadre legal*, Gualino.
11. Capron, M. (1993), *La comptabilité en perspective*, La Découverte, 128 p.
12. Causse, G. (2009), Développement et comptabilité, *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, (coord. Colasse, B.), Economica, p. 689-703.
13. Causse, G., Gouadain, D. și Mifetou, R. (2011), Le SYSCOHADA à l'heure des interrogations, *Comptabilité, contrôle et société*, Foucher, pp. 129-144.
14. Causse, G. și Ebondo Wa Mandzila, E. (2015), Les normes comptables dans les pays de l'UEMOA : apport ou frein au développement ?, in *Dynamique normative – Arbitrer et négocier la place de la*

¹ A se vedea și Burlaud și Niculescu (2016)

² A se vedea și Burlaud și Colasse (2010b,c)

- norme dans l'organisation, coord. Cappelletti et al., Éditions EMS, pp. 39-49.
15. CNUCED (2009), *Manuel de statistiques*, p. 9.
 16. Colasse, B. (2008), La comptabilité comme instrument de modélisation, in *Le management – Fondements et renouvellements*, Schmidt (coord.) Éditions des sciences humaines, pp. 185-193.
 17. Degos, J.-G. (1998), *Histoire de la comptabilité*, PUF, Que sais-je ?.
 18. Disle, C., Perier, S., Bertrand, F., Gonthier-Besacier, N. și Protin, P. (2016), Business Model et normalisation comptable : quelle intégration du modèle économique pour les IFRS ?, *Comptabilité, contrôle, audit*, vol. 22, issue 1, pp. 85-119, DOI 10.3917/cca.221.0085.
 19. Fourastié, J. (1976), *La comptabilité*, Collection Que sais-je ? PUF, 128 p.
 20. Garnier, P. (1947), *La comptabilité, algèbre du droit et méthode d'observation des sciences économiques*, Dunod.
 21. Haas, J. (2014), Derrière le désordre normatif mondial, l'ignorance du droit, in *Normalisation comptable – Actualités et enjeux*, L'Académie des sciences techniques comptables financières, pp. 20-22.
 22. Haas, J. (2011a), Discours prononcé le 6 avril 2011 à la réunion de l'Association française des trésoriers d'entreprise (AFTE), intitulé « Le merveilleux projet de création d'une norme comptable mondiale unique ».
 23. Haas, J. (2011b), Entretien publié dans les *Petites Affiches* n° 44, du 3 mars 2011, p. 5, intitulé « Il faut trouver un juste équilibre entre normes locales et normes internationales ».
 24. IASB (2010), The Conceptual Framework for Financial Reporting, available online at <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IAS.aspx>, accessed October 2012.
 25. Kott, S. (2014), Le concept de système juridico-comptable à l'épreuve de la normalisation internationale, in *Normalisation comptable – Actualités et enjeux*, L'Académie des sciences techniques comptables financières, p. 39-46.
 26. Marx, K.H. (1868), *Le capital*. Livre II, tome 2, Collection La Pléiade, Gallimard, 2112 p.
 27. Muller, Y. (2014), L'évolution des relations de la comptabilité à l'économie et au droit, in *Normalisation comptable – Actualités et enjeux*, L'Académie des sciences techniques comptables financières, pp. 34-38.
 28. Nobes, C. (2011), *International Variations in IFRS Adoption and Practice*, ACCA, Research Report 124, 44 p.
 29. Plihon, D. (coord.) (2013), *Oral d'économie*, Foucher.
 30. Raybaud-Turrillo, B. și Teller, R. (2009), *Droit et Comptabilité*, Encyclopedie de comptabilite, controle de gestion et audit (coord. Colasse, B.), pp. 705-717.
 31. Rossignol, J-L. (1999), Comptabilité et fiscalité: chronique d'une relation « impérieuse », *Comptabilité, contrôle, audit*, vol. 5, no. 2, pp. 5-24, DOI 10.3917/cca.052.0005.
 32. Wikipedia (2017), *Investissement direct a l'étranger*.