
Este posibil ca standardele contabile să servească interesul public?

Alain BURLAUD,
Profesor Emeritus,
Conservatorul Național de Arte și Meserii, Franța,
E-mail: alain.burlaud@orange.fr

Rezumat

Consecvent preocupărilor sale de conceptualizare a principiilor și practicilor contabile, autorul își dezvoltă tema propusă în titlu plecând de la premisa că faptele, evoluțiile din timpul crizei economice arată că nu se pot concepe standarde contabile ținând seama doar de coerența lor internă, adesea dezvăluită a posteriori de cadrul lor conceptual, ci trebuie să se ia în considerare și impactul lor economic și social, precum și consecințele acestora. De unde și pretenția normalizatorilor că lucrează pentru interesul general.

În consecință, autorul studiază spre a defini conceptul de interes general în lumina literaturii de specialitate și a dreptului contabil, examinează răspunsurile procedurate furnizate de normalizatori pentru confirmarea luării în considerare a conceptului spre a constata în final dacă este posibil un răspuns substanțial fundamentat.

În analiza sa autorul dezbate și chestiunea de mare actualitate a reprezentării părților interesate în organismele de reglementare și a intervenției acestora în elaborarea standardelor.

În demersul său, autorul propune și o abordare substanțială a interesului general prin prisma consecințialismului, etica teleologică potrivit căreia o acțiune trebuie judecată din punct de vedere moral cu privire la consecințele pe care aceasta le implică. Firește, conceptul este aplicat informațiilor financiare și non-financiare. O concluzie interesantă la care se ajunge este aceea că interesul general nu numai că legitimează normalizatorii care o revendică, ci și autoritățile publice care determină, de asemenea, conținutul situațiilor financiare și non-financiare ale companiilor. Această intervenție se face în numele consecințelor standardelor, al impactului acestora asupra societății. Deci nu ar trebui luat de bun faptul că normalizatorii internaționali de standarde se proclamă reprezentanți ai interesului general.

Cuvinte-cheie: Standarde contabile, normalizatori, organisme de reglementare, interes general.

Clasificare JEL: M 41, M 48

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Burlaud, A., (2018), Can accounting standardization serve the public interest?, *Audit Financiar*, vol. XVI, no. 3(151)/2018, pp. 365-372, DOI: 10.20869/AUDITF/2018/151/016

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2018/151/016>

Data primirii articolului: 05.09.2017

Data revizuirii: 15.11.2017

Data acceptării: 12.01.2018

Introducere

Criza financiară care a izbucnit în august 2007 a ridicat gradul de conștientizare: standardele contabile nu sunt folosite numai pentru a produce o imagine fidelă și neutră a patrimoniului, a rezultatelor și a situației financiare a unei entități juridice (persoană fizică sau juridică) sau economice (grup), ci ele creează o realitate. Dacă un astru sau un corp chimic este insensibil la opinia pe care observatorul o poate avea despre el sau despre ceea ce se spune despre el, o organizație umană nu este. De exemplu, zvonul despre riscul falimentului unei bănci este suficient pentru a provoca falimentul. În domeniul economic, informația este performativă (Burlaud și Niculescu, 2015), iar previziunile pot fi auto-îndeplinite.

Mai exact, standardele IFRS au fost acuzate că au un efect pro-ciclic (Baert și Gaël Yanno, 2009). Cu mult înainte de criza din 2007/2008, dar după publicarea Regulamentului European nr. 1606/2002 privind adoptarea IAS/IFRS, președintele Republicii Franceze, Jacques Chirac, într-o scrisoare din 4 iulie 2003 adresată președintelui Comisiei Europene, Romano Prodi, a avertizat împotriva riscului creșterii volatilității pe piețele financiare ca urmare a adoptării acestor standarde, care sunt totuși aplicabile doar conturilor consolidate.

Să revenim la criza financiară. Confruntată cu riscul de eșec în lanț al instituțiilor financiare, Comisia Europeană a atras atenția Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB) asupra riscului sistemic reprezentat de metoda de evaluare a valorilor mobiliare deținute în special de bănci. „Astfel, au devenit evidente consecințele nocive ale IAS 39 și, în cadrul reuniunii Consiliului ECOFIN din 7 octombrie 2008, s-a pus presiune pe IASB pentru ca acesta să permită companiilor să își reclasifice instrumentele financiare într-o categorie în care nu mai sunt evaluate la «valoarea justă». Acest lucru a fost făcut începând cu data de 13 octombrie 2008, ceea ce a permis unor bănci să reducă valoarea amortizărilor și să își păstreze (doar din punct de vedere contabil) profitul obținut (Burlaud și Colasse, 2010). Reacția IASB a fost rapidă în fața pericolului!

Aceste fapte arată că nu se pot concepe standarde contabile, ținând cont doar de coerența lor internă, adesea dezvăluită *a posteriori* de cadrul lor conceptual, ci trebuie să se ia în considerare și impactul lor

economic și social, precum și consecințele acestora (Burlaud și Baker, 2015). Prin urmare, normalizatorii pretind că lucrează pentru interesul general sau binele comun.

În cele ce urmează (1) vom studia și vom defini conceptul de interes general în lumina literaturii de specialitate și a dreptului contabil, (2) vom prezenta răspunsurile procedurale furnizate de normalizatori pentru confirmarea luării în considerare a conceptului și (3) vom constata dacă este posibil un răspuns substanțial fundamentat.

1. Reflecții asupra conceptului de interes general

Conceptul de interes general a fost abordat mai exact în științele politice și în drept.

1.1. Științele politice și conceptul de interes general

Orice reglementare, ale cărei standarde contabile nu reprezintă decât un caz particular, constituie o încălcare a libertăților individuale care trebuie justificată, legitimată printr-un avantaj superior, denumit în general „interes general”, „interes public” sau „bine comun”, (Lalande, 1983).

Noțiunea de interes general a apărut în secolul al XVIII-lea, cu două curente de gândire:

- o concepție utilitaristă (am spune astăzi „liberală” în sens economic al termenului) inspirată de lucrările lui Adam Smith și Bernard Mandeville;
- o concepție intervenționistă și holistică inspirată de lucrările lui Jean-Jacques Rousseau.

Curentul utilitarist definește interesul general ca fiind suma intereselor particulare. Nu este vorba despre o sumă a tuturor dorințelor, ci numai a celor care se pot exprima într-o relație de schimb. Principiul armoniei naturale a intereselor grație mâinii invizibile a pieței se bazează pe următoarele două postulate (Aroux, 1998):

- reducerea interesului pentru avantajul economic și, în consecință,
- identificarea binelui public datorită prosperității economice.

Homo oeconomicus ocupă deci un loc fruntaș. Conform acestei concepții privind interesul general, domeniul de

aplicare al reglementării trebuie să fie cât mai limitat posibil.

Curentul intervenționist, pe de altă parte, afirmă că întregul nu este suma părților. Există o finalitate de ordin superior față de interesele individuale, un interes specific comunității care depășește nivelul membrilor săi. Acesta este conceptul exprimat de Jean-Jacques Rousseau cu noțiunea de „contract social”. Mai deschis spre o limitare a drepturilor individuale, acest curent poartă în el germele colectivismului. Dar curentul utilitarist aduce cu el un alt germen: cel al inegalităților în creștere și al supunerii planetei doar considerentelor economice.

În mod evident realitatea nu este redusă la o alegere binară: utilitarismul pur față de intervenționismul pur. Ambele sunt asociate în proporții diferite. Tradiția engleză este mai utilitaristă, în timp ce tradiția franceză este mai intervenționistă.

Utilitarismul are un avantaj important: asigurarea unei funcționări mai bune a pieței cu o reglementare redusă la nivel minim este mai facilă decât încercarea de a înlocui piața. Prăbușirea URSS și a economiilor planificate la nivel general a demonstrat acest lucru din plin. Dar nicio colectivitate nu ar putea funcționa fără reguli și fără intervenția unei forțe publice. A fost într-adevăr necesar a se invoca interesul general pentru a legitima aceste acțiuni. Ne lovim apoi de incapacitatea de a defini interesul general care rămâne un concept vag și contingent, variind cu jurisprudența. Totuși, se constată că incapacitatea statului de a-și asuma rolul de normalizator și de arbitru duce, de obicei, la dezastre. De exemplu, lipsa reglementării financiare a condus la criza din 2008, exploatată de unii în favoarea unui interes privat: cel al speculatorului.

1.2. Dreptul și conceptul de interes general

Legea contabilă are numeroase referiri la interesul general.

Statutul Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) afirmă încă din introducere că: „Misiunea (...) este de a servi interesului public (...), (IFAC, 2014). Articolul 4.1 privind misiunile prevede că: „IFAC acționează în interes public și nu are ca scop producerea profitului.” Dacă statutul nu definește ceea ce se înțelege prin interes public, el enumeră mijloacele prin care acesta este deservit. Astfel, articolul 4.2 prevede că „IFAC servește interesul public prin: contribuția și sprijinirea standardelor internaționale de înaltă calitate, ajutând la

construirea și încurajarea organizațiilor profesionale de contabilitate puternice, a firmelor de contabilitate, precum și a practicilor de înaltă calitate de către contabilii profesioniști; și vorbind despre problemele de interes public”. Politica IFAC Poziția 5 dă următoarea definiție a interesului public, expresie pe care noi o presupunem sinonimă cu cea a interesului general: „IFAC definește interesul public ca fiind beneficiile nete derivate pentru întreaga societate și rigoarea procedurală în numele întregii societăți în legătură cu orice acțiune, decizie sau politică.” Mai precis, beneficiile acordate societății includ: „seriozitatea raportării financiare și non-financiare, comparabilitatea informațiilor financiare și non-financiare dincolo de bariere, prudența fiscală în cadrul cheltuielilor publice și contribuția adusă de contabilii guvernantei corporatiste, gestionarea eficientă a resurselor și performanța organizațională.” Publicul include următoarele părți interesate: „investitorii, consumatorii, furnizorii, cetățenii și contribuabilii, precum și pe cei care caută un standard de viață durabil și un mediu de calitate pentru ei și pentru generațiile viitoare.” (IFAC, 2012).

Statutul Fundației IFRS (IFRS-F) subliniază, de asemenea, importanța acțiunii sale în apărarea interesului public. Astfel, articolul 2 prevede că: „Obiectivele Fundației IFRS sunt: (a) să se dezvolte, în interesul public, un singur set de standarde de raportare financiară de înaltă calitate, ușor de înțeles, standarde aplicabile și acceptate la nivel global bazate pe principii clar articulate. Aceste standarde ar trebui să fie de înaltă calitate, transparente și cu informații comparabile în cadrul situațiilor financiare și a altor rapoarte financiare pentru a ajuta investitorii, alți participanți la piețele de capital din lume și alți utilizatori de informații financiare să ia decizii economice.” În plus, administratorii, adică membrii IFRS-F și membrii IASB se angajează în scris să acționeze în interesul public (articolele 6 și 17 din statut) și să fie strict independenți. Cu toate acestea, interesul public nu este definit.

Vedem că în ambele cazuri, referința la interesul general se regăsește în statutul normalizatorului de standarde, care definește obiectivele pe care le stabilește pentru sine și nu normele însele.

Dreptul contabil european nu se referă la interesul general al Directivei 2013/34 „privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele aferente”, care definește standardele contabile aplicabile în Uniunea Europeană, dar îl menționează în Directiva

1606/2002 „privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate”, așa cum vom vedea mai jos în §3.

Dreptul contabil francez nu menționează deloc interesul general. Dar legea votată de Parlament trebuie să se refere la acesta? Nu este această lege conformă cu urmărirea acestui obiectiv doar pentru că vine din reprezentarea națională?

Cu toate acestea, invocarea interesului general nu este o simplă figură de stil. Aceasta a generat răspunsuri procedurale și răspunsuri substanțiale, după cum vom vedea în cele ce urmează.

2. Răspunsurile procedurale privind interesul general

Tocmai am văzut că, dacă referința la interesul general este un element indispensabil pentru legitimizarea normalizatorului și a standardelor, ne confruntăm cu problema practică a definirii acestui interes general. Procedura poate fi o modalitate consensuală de a rezolva problema. În acest caz numim „procedură” două lucruri diferite:

- modul de desemnare a oamenilor care produc această normă;
- modalitatea de consultare a părților interesate, *due process*.

2.1. Reprezentarea părților interesate în organismele de reglementare

Practica normalizatorilor de standarde internaționale, IFAC și IASB, inspirată de practicile americane, constă în încredințarea producerii de standarde profesioniștilor (autoreglementarea). Dar aceștia o fac sub controlul unui organism de supraveghere menit să reprezinte interesele unei game largi de părți interesate (supravegherea publică). Scopul mecanismului este acela de a combina expertiza tehnică a profesioniștilor cu perspectiva politică a acestui organism de supraveghere.

Cazul IFAC. Această organizație reglementează, prin Comisia de Stabilire a Standardelor (en. Standards Setting Boards (SSB), Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS), Standardele Internaționale privind Auditul (International Standards on Auditing – ISAs) și Codul Etic pentru Contabilii Profesioniști (*Code of Ethics for Professional*

Accountants). Arhitectura organizației este foarte complexă; prin urmare, ne vom limita la Comisia de Supraveghere a Interesului Public (Public Interest Oversight Board (PIOB), (IFAC, 2015), care este una dintre componentele mecanismului de monitorizare externă al IFAC. Aceasta este un comitet tehnic al Fundației PIOB, creat în 2005 ca urmare a mai multor „cazuri”, inclusiv Enron în Statele Unite, prin trei organizații internaționale:

- Organizația Internațională a Comisiilor de Valori Mobiliare (en. International Organization of Securities Commissions (IOSCO) care grupează burse de valori;
- Banca pentru Reglementări Internaționale (en. Bank for International Settlements (BIS), care reglementează băncile;
- Asociația Internațională a Autorităților de Supraveghere a Asigurărilor (International Association of Insurance Supervisors (IAIS), care este autoritatea de reglementare a societăților de asigurări.

Cei zece membri ai PIOB sunt numiți de către Fundație. Aceștia provin din lumea finanțelor (bănci, autorități ale piețelor financiare), din cea a auditului sau a reglementărilor contabile.

PIOB are o misiune triplă:

- controlul aplicării corecte a *due process* SSB al IFAC;
- monitorizarea realizării obiectivelor SSB;
- monitorizarea numirii membrilor SSB.

Acest mod de organizare al PIOB duce la o dublă observație:

- în ceea ce privește alcătuirea sa, este vorba de asigurarea funcționării corespunzătoare a piețelor financiare și nu de reprezentarea „interesului general” care nu poate fi limitat la finanțare;
- nu intervine în conținutul standardelor, ci numai asupra chestiunilor de procedură. În timp ce acestea sunt în mod evident importante, ele nu sunt totul.

Cazul IASB. Normalizatorul de standarde pentru contabilitatea financiară, Fundația IFRS, are trei componente:

- consiliul de monitorizare, care reprezintă autoritățile piețelor financiare și asigură legătura cu autoritățile publice;
- administratorii care sunt responsabili de guvernare (statutul fundației și *due process*) și asigură monitorizarea IASB;

- IASB în sine, care asigură în mod independent elaborarea standardelor și interpretarea lor propusă de Comitetul de Interpretare IFRS (IFRIC). Acesta este compus din experți independenți din diverse medii geografice cu experiență în reglementarea standardelor de raportare financiară, de practică contabilă, audit, analiză financiară și formare profesională.

Ca precedent:

- alcătuirea organismelor de supraveghere reprezintă, în esență, interesele piețelor financiare și nu un „interes general”;
- sub rezerva respectării procedurii, IASB este independentă.

Din punctul nostru de vedere, nu este necesar ca Europa și Franța să stabilească organisme de supraveghere reprezentând interesul general, deoarece Parlamentul joacă deja acest rol. Cu toate acestea, în ambele cazuri, normalizatorul de standarde se bazează pe competențele tehnice ale lumii profesionale: Grupul European Consultativ pentru Raportarea Financiară (EFRAG) și Autoritatea Națională pentru Standarde Contabile (fr. Autorité des normes comptables – ANC).

O arhitectură organizațională poate introduce, cu rezervele importante pe care le-am punctat, posibilitatea ca unele părți interesate să-și facă auzite vocile. Dar folosesc acestea cu adevărat această posibilitate? Intervin ei în producerea de standarde? Cum rămâne cu părțile interesate excluse din organismele de monitorizare?

2.2. Intervenția părților interesate în elaborarea standardelor

Având în vedere că organismele de supraveghere nu sunt validate printr-un proces electoral și reprezintă doar un număr limitat de părți interesate, în special profesioniști în domeniul contabilității și finanțelor, producția de standarde trebuie să utilizeze o astfel de procedură de consultare cât mai largă posibil: *due process*, constând în publicarea fiecărui proiect de standard, însoțit de un apel pentru comentarii. Prin urmare, oricine poate oferi normalizatorului de standarde o părere asupra acestui proiect de standard înainte de adoptarea lui finală. Opiniile și răspunsurile sunt făcute publice pentru a asigura cel puțin formal transparența procesului.

Dar, din nou practica nu urmează intențiile. Deciziile luate cu privire la unele probleme de mare complexitate tehnică necesită resurse în ceea ce privește competențele și timpul, iar pentru nevorbitorii de limba engleză, abilități lingvistice, deoarece comentariile ar trebui, în general, să fie scrise în limba engleză. Prin urmare, multe părți interesate sunt excluse din proces și cele mai multe comentarii vin de la firme internaționale mari, Big Four și alte câteva, departamentele financiare ale marilor corporații, miniștrii de finanțe din unele țări sau normalizatorii lor naționali de standarde și organizațiile lor profesionale. Prin urmare, situația este departe de o reprezentare echilibrată a părților interesate. În special, întreprinderile mici, reprezentanții angajaților și țările în curs de dezvoltare nu sunt bine percepute. Nu sunt luate în considerare necesitatea capitalismului familial bazat pe o logică patrimonială pe termen lung și nicio logică a nomadismului de pe piața de capital în legătură cu valoarea acționarilor. Răspunsul oferit de IFRS – IMM nu este satisfăcător.

Mai mult, așa cum a arătat Anne Le Manh (2009), în teza de doctorat despre IASB, chiar dacă comentariile fac obiectul unui răspuns, acestea nu sunt luate în considerare. Putem înțelege acest lucru; normalizatorul de standarde este constrâns de necesitatea de a garanta coerența internă a standardelor care este construită de-a lungul anilor și se cristalizează *a posteriori* într-un cadru conceptual.

Am văzut în §1.1 de mai sus că au existat două concepte privind interesul general: o viziune liberală și o viziune intervenționistă. Răspunsurile procedurale cu privire la interesul public sunt doar mijloace pentru a scoate în evidență expresia unor interese particulare diferite sau, cel puțin, a unor interese speciale, pentru a găsi un punct de echilibru, centrul de greutate al diferitelor poziții. Ne regăsim în cadrul unei viziuni liberale a societății: interesul general este suma intereselor diferitelor categorii de utilizatori. O viziune intervenționistă, bazată pe un proiect superior, presupune luarea în considerare a consecințelor adoptării standardelor și a impactului acestora asupra societății.

3. O abordare substanțială a interesului general: consecințialismul

Consecințialismul „este etica teleologică potrivit căreia o acțiune trebuie judecată din punct de vedere moral, cu privire la consecințele pe care aceasta le implică.” Caracterul bun al consecințelor, în legătură cu care se stabilește ceea ce este corect, ceea ce este bun într-un sens impersonal și neutru față de agent, (Canto-Sperber, 1997). Consecințialismul se opune eticii deontologice conform căreia binele rezultă din respectarea regulilor.” (Burlaud și Baker, op. cit).

Consecințialismul poate fi aplicat în două domenii diferite, dar interdependente: informații financiare și informații non-financiare.

3.1. O abordare substanțială a interesului general: consecințialismul aplicat informațiilor financiare

În cadrul negocierilor privind a IV-a Directivă din 1978, o parte importantă a discuțiilor s-a axat pe conceptul de imagine fidelă și corectă. Acesta este un principiu superior (en. *overriding principle*). Într-adevăr, Articolul 4 din Directiva 2013/34 prevede:

- §3: „Situatiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a activelor, a pasivului, a poziției financiare și a contului de profit sau pierderi. În cazul în care aplicarea prezentei Directive nu este suficientă pentru a oferi o imagine fidelă asupra activelor, pasivului, poziției financiare și a contului de profit sau pierderi, informațiile suplimentare necesare pentru a se conforma acestei cerințe sunt prevăzute în anexele la situațiile financiare.”
- §4 prevede: „În cazul în care, în cazuri excepționale, aplicarea unei prevederi din prezenta Directivă este incompatibilă cu obligația prevăzută la alineatul (3), prevederea respectivă nu se aplică pentru a oferi o imagine fidelă și corectă a activelor, pasivului, poziției financiare și a contului de profit sau pierderi (...).”

Cu alte cuvinte, trebuie spus adevărul și numai adevărul, cu posibilitatea de a se îndepărta de reguli.

Acest lucru ridică totuși două întrebări:

- Există una sau mai multe imagini fidele și corecte cu privire la activele, pasivul, poziția financiară și contul de profit sau pierderi?

- Întregul adevăr este în concordanță cu interesul general?

Simpla referință la principiul prudenței (Articolul 6, §1c din Directivă) implică faptul că legiuitorul european admite implicit existența mai multor imagini fidele și corecte ale aceleiași realități: una prudentă și cealaltă nu, fără a număra reprezentările intermediare. În cazul în care se alege prudența, trebuie evitate consecințele dăunătoare ale lipsei anticipării riscurilor. Prudența și interesul general ar putea, prin urmare, să tindă spre același scop. În cazul în care interesele investitorilor pot fi servite, acelea ale creditorilor și angajaților, de exemplu, pot fi servite de asemenea. Din mai multe imagini fidele și corecte posibile, o alegem pe cea care va avea cele mai favorabile consecințe.

Putem spune că este „bine” să spunem tot adevărul? Desigur, ascunderea realității riscă să submineze încrederea părților interesate, amenințând astfel comerțul și investițiile, adică, dezvoltarea economică. Dar lucrurile nu sunt atât de simple: în domeniul nostru, există o interacțiune între realitate și informațiile despre aceasta. Acesta nu este și cazul lumii fizice: legile sunt independente de cunoașterea pe care o putem avea și sunt predictive. De exemplu, astrele își urmează calea fără să își facă griji de astronomie și, odată descoperite și validate științific, aceste legi sunt universale și permit precizarea traiectoriei unui corp ceresc. Nimic nu este așa în științele umaniste și sociale (SHS) cărora le aparțin informațiile financiare. Entitățile sunt afectate de informațiile care le privesc. Astfel, așa cum am văzut în introducere, răspândirea unui zvon care pune la îndoială situația financiară a unei bănci este cea mai bună cale de a o pune într-adevăr în dificultate, fapt demonstrat de istorie deja de mai multe ori. În termeni teoretici, vom spune că:

- informația este performativă (Burlaud și Niculescu) și că
- previziunile sunt auto-îndeplinite.

Informațiile financiare se bazează pe ambiguitate: căutarea unei imagini fidele și corecte, dar în același timp, luarea în considerare a consecințelor anticipate ale diseminării acestor informații. Acest lucru nu apare în Directiva 2013/34 sau în Planul Contabil General din Franța. Pe de altă parte, Reglementarea 1606/2002, care a adoptat IAS/IFRS pentru conturile consolidate, a introdus rezerva interesului public. Astfel, articolul 3 §2 prevede că: „*standardele internaționale de contabilitate*

pot fi adoptate (...) doar dacă îndeplinesc interesul public european." Dar cel din urmă nu este definit. Mai multe documente de lucru oferă un început de interpretare. Este vorba despre păstrarea stabilității financiare, neîmpiedicarea dezvoltării economice a Uniunii Europene, ținând seama de impactul noilor standarde asupra competitivității companiilor europene etc. Astfel, consecințialismul poate fi în conflict cu căutarea imaginii fidele și corecte, cu o viziune neutră și obiectivă a informațiilor financiare.

O perspectivă intervenționistă asupra interesului general conduce în mod natural la extinderea domeniului informațiilor. Timp de câțiva ani, am văzut dezvoltarea și standardizarea rapoartelor de mediu, sociale și de guvernanță (ESG).

3.2. O abordare substanțială a interesului general: consecințialismul aplicat informațiilor non-financiare

Viziunea intervenționistă a interesului general, absentă din metodele operaționale ale normalizatorilor internaționali, apare în dreptul contabil european prin intermediul Directivei 2014/95 privind „publicarea informațiilor non-financiare și a celor referitoare la diversitate” și prin intermediul dreptului contabil francez.

În ceea ce privește Europa, articolul 1 §1 al. 1 din Directiva 2014/95 prevede că: „Întreprinderile mari care sunt entități de interes public (...) trebuie să includă în raportul de management o declarație non-financiară care conține informațiile necesare în măsura în care se înțelege evoluția întreprinderii, performanța, poziția și impactul activității sale, ca un minim de informații, în legătură cu aspectele de mediu, sociale și de personal, respect față de drepturile omului și probleme privind lupta împotriva corupției și a mitei (...)” Dar, până în prezent (Capron și Quairel-Lanoizelee, 2007), nu a fost publicat niciun „ghid”, iar acest lucru trebuia să se întâmple până la data de 6 decembrie 2016 conform art.2. Această întârziere se datorează probabil dificultăților tehnice ale subiectului.

Franța a fost un pionier în domeniul comunicării non-financiare. Legea din 15 mai 2001 privind noile reglementări economice (articolul 116) impunea societăților cotate să includă informații sociale, de mediu și societale în rapoartele anuale ale consiliului de administrație sau ale consiliului executiv. Legea din 12 iulie 2010 privind angajamentul național pentru mediu

(cunoscut sub numele de Grenelle 2) extinde această obligație la anumite societăți necotate. Decretul său de punere în aplicare a fost votat la 24 aprilie 2012. Astăzi, articolul R225-105-1 din Codul comercial francez prezintă o listă detaliată a rubricilor clasificate în trei mari categorii: sociale, de mediu și societale. Articolul R225-105-2 se referă la controlul acestor informații într-o manieră apropiată de auditul statutar. „Terțul independent chemat pentru a verifica (...) informațiile ce vor fi incluse (...) în raportul prezentat de către consiliul de administrație sau conducerea societății este numit, după caz, de către directorul general sau președintele consiliului pentru o perioadă de cel mult șase ani, între organizațiile acreditate în acest scop de către Comitetul de Acreditare Francez (COFRAC) sau de către orice alt organism de acreditare semnat al acordului de recunoaștere multilaterală stabilit prin coordonarea europeană a organismelor de acreditare. (...) Verificarea informațiilor care trebuie incluse (...) în raportul de management dă naștere unui raport al terțului independent (...), (Guivarc'h și Thauvron, 2016).

Responsabilitatea Socială Corporatistă (CSR), (Capron și Quairel-Lanoizelee, 2007) este o abordare intervenționistă.

Concluzii

Interesul general este un concept care, în diversele texte pe care le-am prezentat, nu este clar definit și care, prin urmare, lasă diferitelor părți interesate și, în special autorităților publice, o libertate largă de apreciere, în perioadele de criză.

Obiectivul, care este acela de a servi interesul public, este de obicei limitat la ceea ce este de fapt un interes particular: "buna" funcționare a pieței financiare. Într-adevăr, dacă s-ar verifica ipoteza privind eficiența pieței, acestea ar asigura o alocare optimă din punct de vedere economic a resurselor. Dar această ipoteză este contestată de un număr tot mai mare de economiști care analizează himerile financiare incompatibile cu teoriile financiare sau explică încăpățânarea pieței de a nu reacționa conform teoriei clasice care pornește din noile paradigme, cum ar fi cele derivate din finanțarea comportamentală, (Guivarc'h și Thauvron, 2016).

Dar, pentru că funcționarea piețelor nu este lipsită de legături cu stabilitatea și / sau creșterea economică, deci și cu ocuparea forței de muncă, consumul și resursele comunităților publice, deoarece autoritățile

sunt responsabile de bilanțul macro-economic și reprezintă adesea ultima soluție într-o criză (a se vedea salvarea băncilor în 2008), interesul general nu numai că legitimizează normalizatorul care o revendică, ci și autoritățile publice care determină, de asemenea, conținutul situațiilor financiare și non-financiare ale companiilor. Această intervenție se face în numele consecințelor standardelor, a impactului acestora asupra societății. Nu putem să luăm de bun faptul că normalizatorii internaționali de standarde se proclamă reprezentanți ai interesului general.

Am văzut că luând în considerare consecințele economice și sociale ale standardelor, consecințialismul

poate reprezenta o problemă de compatibilitate cu obiectivul imaginii fidele și corecte, bazat pe ipoteza neutralității standardelor.

Așa cum a spus cinicul Cardinalul Retz: „Doar ieșiți din ambiguitate pe cheltuiala voastră”. Prin urmare, nu există politică lipsită de ambiguitate și, pe cale de consecință, nu există politică contabilă lipsită de ambiguitate.

Recunoaștere

Mulțumesc colegului și prietenului meu, profesorul Christian Hoarau, pentru observațiile sale și analiza acestui articol.

BIBLIOGRAFIE

1. Aroux, S. (sub coordonarea, 1998), Enciclopedie filozofică universală, PUF, p. 1353.
2. Baert și Gaël Yanno: *Raport de informare privind problemele noilor standarde contabile*, Cadrul național, 10 martie 2009, p. 68 & s.
3. Burlaud, A. și Baker, R. (2015), Epistemologia contabilității: doctrina consecințialismului, *Revista franceză de contabilitate*, nr. 487, p. 57 și 58.
4. Burlaud, A. și Baker, R. op. cit. p. 57.
5. Burlaud, A. și Colasse, B. (2010), Standardizarea internațională de contabilitate: revenirea politicii?, *Cotabilitate, control, audit*, vol. 16, nr. 3, p. 168.
6. Burlaud, A. și Niculescu, M. (2015), Informația non financiară: o perspectivă europeană, revista *Audit Financiar* vol. 13, nr. 126, pp. 43 – 53.
7. Burlaud, A. și Niculescu, M. (2016), Informațiile non-financiare în slujba unei creșteri responsabile, *Revista franceză de contabilitate*, nr. 495, p. 64.
8. Canto-Sperber, M. (sub coordonarea, 1997), Dicționar de etică și filozofie morală, PUF, p. 313.
9. Capron, M. și Quairel-Lanoizelee, F. (2007), Responsabilitatea socială a întreprinderii, *La Découverte*, p. 122.
10. Comisia de Supraveghere a Interesului Public (2015), Standardizarea în cadrul interesului public: o descriere a modelului, IFAC, p. 13.
11. Direcția Generală pentru Stabilitate Financiară, Servicii Financiare și Uniunea Piețelor de Capital (DG FISMA), 24 mai 2016, p. 2.
12. Federația Internațională a Contabililor (2012), O definiție a interesului public, poziția 5 a politicii IFAC, disponibil online la [http://www.ifac.org/system/files/publications/files/PPP%20%20\(2\).pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/PPP%20%20(2).pdf)
13. Guivarc'h, A. și Thauvron, A. (2016), *Finanțe*, Foucher, p. 29 & s.
14. Lalande, A. (1983), *Vocabularul tehnic și critica filosofiei*, PUF, p. 531.
15. Le Manh, A. (2009), Procesul de standardizare contabilă al IASB: cazul rezultatului, Teză de doctorat în știința gestiunii, Cnam, p. 437.
16. Maystadt, P. (2013), Să fie Standardele IFRS mai „europene”?, Misiune de consolidare a contribuției UE pentru Dezvoltarea Standardelor Internaționale de Contabilitate, Comisia Europeană.
17. Raportul Comisiei Parlamentului European și al Consiliului cu privire la evaluarea Regulamentului 1606/2002 privind aplicarea standardelor contabile internaționale, (2015), p. 7.
18. Raportul Comisiei Parlamentului European și al Consiliului privind activitățile Fundației IFRS, EFRAG și PIOB (2014), p. 5.
19. Richard, J. și Plot, E. (2014), *Managementul mediului*, La Découverte, p.126.
20. <https://www.ifac.org/system/files/uploads/Gov/IFAC-Constitution-Feb-2014.pdf>