



Raportarea corporatistă în societatea (post)modernă: considerații privind contextul românesc

Prof. univ. dr. Ion IONAȘCU,
Academia de Studii Economice din București,
e-mail: ionascui@gmail.com

Conf. univ. dr. Mihaela IONAȘCU,
Academia de Studii Economice din București

Rezumat

Prezentul studiu își propune să arate care este rolul raportării corporatiste în cadrul societății contemporane, marcată de fenomene ca dematerializarea și digitalizarea, creșterea importanței aspectelor ecologice și sociale în afaceri, (re)legitimarea actorilor participanți la producerea, auditarea și publicarea informațiilor privind corporațiile în condițiile multiplicării formelor de risc și incertitudine și de globalizare. De asemenea, autorii și-au propus să discute măsura în care modelul actual de raportare corporatistă satisface nevoile părților interesate și asigură o mai bună funcționare a piețelor și societății.

Cuvinte-cheie: profesia contabilă; tehnologii informaționale emergente; contabilitate pentru sustenabilitate; raportare corporativă; cercetare contabilă

Clasificare JEL: M14, M41, M42, Q56

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Ionașcu, I., Ionașcu, M., (2020), Corporate Reporting in the (Post)Modern Society: Reflections on Romania, *Audit Financiar*, vol. XVIII, no. 1(157)/2020, pp.196-208, DOI: 10.20869/AUDITF/2020/157/006

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2020/157/006>

Data primirii articolului: 29.09.2019

Data revizuirii: 2.10.2019

Data acceptării: 17.01.2020

1. Introducere: contabilitatea ca practică profesională

Prezentul studiu își propune să prezinte mutațiile suferite în domeniul contabilității în ultimele decenii, dar și o interogație privind viitorul contabilității și al profesiei contabile, definite în sens larg. Deși termenul de „contabilitate” are în lumea contemporană mai multe accepțiuni – limbaj al afacerilor, tehnică de gestiune, disciplină științifică, sistem informațional etc., în studiul de față înțelegem *contabilitatea ca o practică organizațională și profesională* (Volmer, 2019) bazată pe tehnici calculative, care furnizează informații financiare și nefinanciare pentru luarea deciziilor și asigurarea funcționării organizațiilor – companii, administrații publice și organizații non-profit – cât și a societății în ansamblul ei.

Ca practică socială, contabilitatea a apărut odată cu capacitatea omului de a raționa, fiind după unele opinii precursora a socotitului abstract și a scrierii din antichitate (Mattessich, 1989). Deși contabilitatea este o practică socială multimilenară, profesionalizarea ei s-a realizat doar în perioada modernă, odată cu Revoluția Industrială, începând cu mijlocul secolului al XIX-lea. Noua paradigmă economică a industrializării și finanțarea companiilor pe piețele de capitaluri a fost asociată cu noi nevoi informaționale ale investitorilor și creditorilor satisfăcute de profesioniștii contabili, iar contabilitatea financiară – având ca scop raportarea către furnizorii de fonduri – a fost „o creație a perioadei industriale” (Elliott și Jacobson, 2002: 72-73).

Începând cu această perioadă au apărut primele organisme legale ale profesiei contabile, cele mai vechi fiind cele din Scoția (1854) și Anglia (1870) (Perks, 1993: 45). Cu toate acestea, până acum nu avem o definire universală a *profesionistului contabil*. Într-un sens strict, profesionistul contabil este definit ca o persoană care este membru al unui organism ce face parte din Federația Internațională a Contabililor (*The International Federation of Accountants: IFAC, engl.*) (IESBA, 2018: 243). Însă, această definiție este una reduționistă. În alți termeni (IESBA, 2011: 7), profesionistul contabil este definit ca o persoană cu expertiză în domeniul contabilității, obținută prin educație formală și experiență practică și care: *i)* demonstrează și menține competența; *ii)* respectă un cod de etică; *iii)* se menține la un standard profesional ridicat; și *iv)* se supune constrângerilor (reglementărilor) unei organizații

contabile profesionale sau unui alt mecanism de reglementare”. Dificultatea definirii profesiei contabile a fost discutată și recunoscută la nivel internațional (IFAC, IAESB, 2014:8-10). Totuși, după dezbateri publice, Consiliul de Standarde Internaționale de Educație Contabilă (*International Accounting Education Standards Board: IAESB*) din cadrul IFAC a definit profesionistul contabil ca persoana care realizează, demonstrează și își dezvoltă continuu competența profesională pentru a îndeplini un rol în profesia contabilă (*accountancy profession, engl.*) și care trebuie să se conformeze unui cod etic indicat de o organizație a profesiei contabile sau de o autoritate de acreditare (IAESB, 2015: 5).

Plecând de la această definiție și de la terminologia Codului internațional de etică al profesioniștilor contabili (IESBA, 2018) se pot realiza câteva clarificări privind diferite ipostaze în care se poate regăsi un profesionist contabil. Astfel, termenul de profesionist contabil se poate referi atât la un profesionist contabil *angajat* (*individual professional accountants in business, engl.*), cât și la un *profesionist contabil în practică publică* (*professional accountant in public practice, engl.*) atunci când desfășoară activități profesionale într-o firmă care oferă servicii profesionale (de exemplu, servicii de contabilitate, audit, fiscalitate sau consultanță), în calitate de contractant, angajat sau proprietar. Deci, termenul de profesionist contabil acoperă o mare varietate de roluri – ca angajat, contractant, partener, director (executiv sau neexecutiv), proprietar-manager sau voluntar, în organizații diferite – companii, administrație publică, educație și entități non-profit. Activitățile profesionistului contabil includ servicii de contabilitate, audit, fiscalitate, consultanță managerială și management financiar (IESBA, 2018: 243). De aceea, în practică, profesionistul contabil se va regăsi sub diverse denumiri, fiecare acoperind o anumită specializare funcțională: contabil, auditor (intern sau extern), consultant fiscal, consultant de gestiune etc. La nivelul unei jurisdicții locale poate exista un singur organism al profesioniștilor contabili, care regroupează diferite specializări contabile sau mai multe organisme profesionale, delimitate pe specializări ale profesiei contabile. Organizațiile locale ale profesiei contabile din diverse jurisdicții sunt reprezentate la nivel internațional de Federația Internațională a Contabililor (IFAC). Profesioniștii contabili satisfac nevoile specifice de informații financiare și nefinanciare pentru luarea deciziilor ale unei game largi de utilizatori: managementul organizațiilor, investitori și alți furnizori de

resurse financiare, administrația publică, publicul etc., contribuind la funcționarea eficientă a piețelor și a societății (IAESB, 2015: 4).

Ca practică socială, contabilitatea este o parte din societatea contemporană care traversează o nouă etapă a devenirii ei: *postmodernitatea*. Aceasta nouă perspectivă asupra lumii este o ruptură față de perioada modernă, fiind caracterizată prin stări de tranziție, fragmentare și schimbări radicale, fără legi universale, iar istoria apare ca o multitudine de sensuri (interpretări) în continuă schimbare aplicate evenimentelor (Montagna, 1997: 125). Postmodernismul nu este doar un curent filosofic, ci influențează diverse părți constitutive ale societății actuale: arhitectura, artele, literatura, științele sociale, organizațiile și practicile manageriale etc. Din punct de vedere economic, postmodernismul este legat de perioada postindustrială, cu schimbări induse în organizații și științele de gestiune (management sciences, engl.): schimbarea accepțiunii conceptului de muncă, impactul tehnologiei informației asupra realității sociale, schimbarea modelelor de muncă în industrie, dezvoltarea de forme alternative de organizare etc. (Berg, 1989: 202). După Ghomshei (2009: 103) începutul perioadei postmoderne este marcat de câteva evenimente istorice cum sunt: introducerea internetului ca un nou instrument de comunicare la nivel global; accentuarea mișcărilor ecologice declanșată de încălzirea globală și sustenabilitatea resurselor; revoluția nanotehnologiilor; globalizarea tendințelor sociale și economice, dar și căderea zidului Berlinului, ca început al mișcării de democratizare la nivel global.

Sub impactul tendințelor postmoderniste, organizațiile clasice, fundamentate pe o structură piramidală a ierarhiei, supraspecializarea prin diviziunea excesivă a muncii și rolurile impersonale ale angajaților, suferă mutații în modul lor de organizare și funcționare. În epoca postmodernă, bazată pe tehnologia informației, organizațiile devin entități virtuale, caracterizate prin apariția fișierelor electronice și flexibile care descriu activitatea lor (Montagna, 1997: 130-131), iar instrumentele clasice de gestiune, cum este și contabilitatea, sunt privite drept construcții sociale folosite pentru a legitima raporturile de putere din cadrul organizațiilor și din societate. Drept urmare, în societatea actuală, caracterizată printr-un dinamism fără precedent datorat științei și tehnologiei, contabilitatea trebuie să se „reinventeze” deoarece suferă anumite

mutații generate de fenomenele caracteristice societății postmoderne, iar, la rândul ei, contabilitatea influențează funcționarea postmodernității.

În acest context, întrebarea studiului nostru urmărește să surprindă *care sunt principalele mutații care vor afecta contabilitatea ca practică socială în perioada imediat previzibilă*. În opinia noastră, dintre determinantele care ar putea provoca mutații în exercitarea contabilității ca practică socială în lumea postmodernă mai importante ar fi *tehnologia informației și cunoașterea științifică*, rezultată din cercetare. Cunoașterea științifică acționează atât ca un element exogen contabilității – fiind furnizată de alte domenii ale cercetării științifice, cât și ca un proces intern, rezultat al cercetărilor științifice din „interiorul” domeniului. Tehnologia informației și cercetarea științifică pot determina mutații în funcționarea modelului contabil al organizațiilor, situație care impune noi *reglementări – norme tehnice profesionale, cât și norme etice și asimilarea de bune practici* care să legitimeze *contabilitatea ca o practică socială bazată pe cunoaștere* în societatea postmodernă.

2. Contabilitatea în fața provocărilor societății postmoderne

2.1. Metodologia cercetării

Pentru a formula un posibil răspuns la întrebările studiului nostru, am utilizat o cercetare bazată pe o metodologie calitativă constând din analiza reacțiilor diverselor părți implicate în tehnologia socială a contabilității – organisme profesionale și cele de reglementare contabilă, mediul academic etc. – care încearcă să anticipeze posibilele mutații asupra contabilității ca urmare a schimbărilor din societatea postmodernă și soluțiile de adaptare și de gestionare a riscurilor asociate acestora.

2.2. Contabilitatea în fața noilor tehnologii ale informației

Cea mai mare bulversare și provocare pe care ar putea să o suporte contabilitatea ca practică socială, definită în sens larg, cu toate diferențierile profesionale – ținerea contabilității, raportarea financiară și nefinanciară, contabilitatea managerială, contabilitatea fiscală, auditul

etc. – pare să vină din exterior, dintr-un domeniu care a dus la reconfigurarea modului de funcționare a societății contemporane, bazată tot mai mult pe producerea și consumul de informații și care tinde să devină o societate informațională: *știința informației* cu partea ei aplicată – tehnologia informației.

Noile tehnologii informaționale – cum ar fi *inteligenta artificială*, tehnologia *blockchain* (blockchain technology, engl.) etc. sunt rezultatul cercetării și inovării care vin din afara perimetrului contabilității și al științelor de gestiune, dar care vor afecta în viitor exercitarea contabilității ca practică organizațională. Cu toate acestea, este greu de estimat care va fi impactul acestor inovații științifice asupra pieței muncii din domeniul contabilității și a modului de a face raportarea financiară și nefinanciară a diverselor entități, cât și auditul acestora. Totuși, există unele estimări în acest sens: unii dintre cei mai radicali interpreți ai acestor schimbări cred că, în viitorul apropiat, profesiile legate de contabilitate vor fi afectate dramatic ca urmare a robotizării profesiei, cu consecințe asupra pieței muncii, pe când alții cred că profesia contabilă va fi supusă doar unor schimbări tehnologice, dar va rezista schimbărilor, se va transforma și chiar va crește ca efective.

Frey și Osborne (2013) de la Universitatea din Oxford au cercetat impactul computerizării asupra pieței muncii pe 702 de domenii ocupaționale și au estimat că 47% din totalul locurilor de muncă din SUA au un risc ridicat de a fi afectate de automatizare în viitorul apropiat, respectiv în următorii 10-20 de ani. Potrivit rezultatelor obținute de Frey și Osborne (2013: 71), profesioniștii având ca ocupație „înregistrări contabile, contabilitate și audit” (Bookkeeping, Accounting, and Auditing Clerk, engl.) se află la vârful riscului de potențial de automatizare cu o probabilitate de 98%. Cercetarea lor a stârnit interesul și a ridicat mai multe controverse, îndeosebi legate de faptul că profesiile considerate cu risc înalt de automatizare – cum sunt contabilitatea și auditul – includ și o parte importantă de lucrări care sunt greu de informatizat.

Arntz *et al.* (2016) au efectuat o cercetare similară pentru 21 de țări membre ale OECD, folosind o abordare bazată pe sarcinile lucrătorilor, având în vedere eterogenitatea sarcinilor în cadrul ocupațiilor, și au ajuns la concluzia că, în medie, doar 9% din locurile de muncă sunt automatizabile, în această abordare „riscul informatizării” ocupaționale fiind mult mai slab în comparație cu abordarea bazată pe profesii. În ce

privește profesia de contabilitate și audit, cercetarea efectuată de Arntz *et al.* (2016: 14) arată că 76% din totalul angajaților din această profesie nu își pot îndeplini sarcinile profesionale fără munca în echipă și o interacțiune față în față. Cu toate acestea, indiferent de metodologia utilizată pentru a măsura riscul de computerizare susceptibil să afecteze contabilitatea în viitorul apropiat, un lucru este cert: trendul de automatizare a lucrărilor profesioniștilor contabili există și acesta trebuie gestionat.

De aceea, pentru a face față viitorului imediat previzibil, noile tehnologii informaționale – denumite *tehnologii emergente* – trebuie să fie însușite atât de cei care se pregătesc să acceadă în profesia contabilă, cât și de profesioniștii din domeniul contabilității. În revistele internaționale din domeniul sistemelor informaționale contabile (*accounting information systems: AIS*, engl.) cele mai frecvent studiate *tehnologii emergente* sunt: XBRL, continuous/online/digital/e-reporting; inteligența artificială; auditul continuu și monitorizarea continuă; big data, data analytics/mining; internet technologies (various); informatics, textual analysis, text mining; cloud computing etc. (Chiu *et al.*, 2019: 34).

Pentru formarea de profesioniști contabili cu aptitudini și cunoștințe în tehnologia informației, Standardul de acreditare contabilă A5 al AACSB (2018: 27) (The Association to Advance Collegiate Schools of Business, engl.) – o instituție non-guvernamentală de acreditare internațională a școlilor universitare de afaceri și contabilitate care activează pentru crearea noii generații de lideri în afaceri – cere integrarea tehnologiei informației în programele universitare de contabilitate și afaceri ca profesorii și studenții să aibă deprinderi și cunoștințe pentru „a se adapta la tehnologii emergente, precum și stăpânirea tehnologiei actuale”. Chiu *et al.* (2019: 39) arată că în revistele din domeniul sistemelor informaționale de contabilitate, cele mai multe articole privesc aplicarea tehnologiilor emergente la audit și contabilitate financiară, fiscalitatea fiind aproape ignorată. Dintre aceste tehnologii emergente, aducem în atenție impactul *tehnologiei blockchain* asupra contabilității și auditului, alegerea acesteia datorându-se atât noutății acestui subiect, cât și frecvenței lui în temele de cercetare din literatura actuală privind sistemele informaționale contabile (EU, 2018; Chiu *et al.*, 2019; Grover *et al.*, 2019, Schmitz și Leoni, 2019).

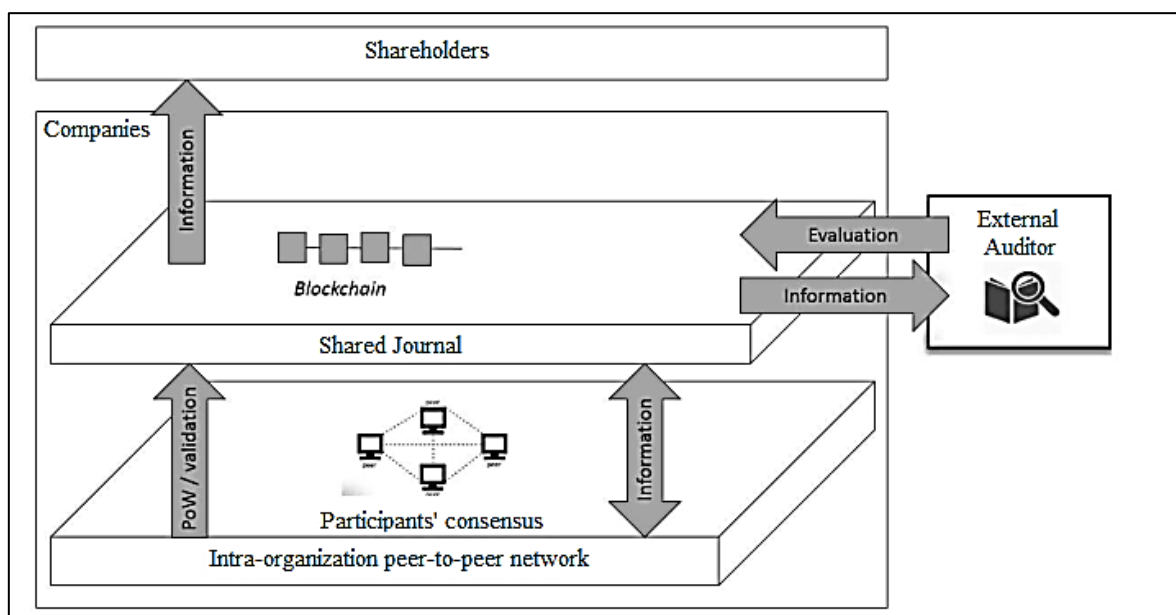
Tehnologia *blockchain* – „lanțul de blocuri” virtuale (*la chaîne de blocs*, fr.; *blockchain*, engl.), este un nou

domeniu al tehnologiei informaționale, definită oficial ca „o tehnologie a registrelor private distribuite cu permisiune (*distributed ledger technology: DLT*, engl.), care cuprinde o bază de date constituită din blocuri secvențiale de date care sunt adăugate prin consensul operatorilor de rețea” (EU, 2018: 4). Tehnologia *blockchain* a fost introdusă în 2008 de programatorul Satoshi Nakamoto odată cu moneda virtuală Bitcoin, ca un program informatic pentru transferul de numerar digital fără intermediari financiari, fiind acum aplicată îndeosebi în industria financiară și bănci (Grover *et al.*, 2019; Desplebin *et al.*, 2019). Apreciată de Dai și Vasarhelyi (2017) ca o tehnologie generatoare de transformări revoluționare comparabile cu internetul, tehnologia *blockchain* a devenit un domeniu important de interes pentru cercetarea academică din contabilitate și audit pentru a pune în evidență mutațiile posibile asupra funcționării sistemului de informații contabile al entităților, raportării corporatiste și auditului. În acest sens, studiul realizat de Grover *et al.* (2019: 739) privind tehnologia *blockchain* în literatura științifică arată că dintre toate domeniile de activitate, cel de afaceri, management și contabilitate au ocupat poziția a treia ca interes față de acest subiect. Schmitz și Leoni (2019) arată că în literatura academică și sursele profesionale privind tehnologia *blockchain* din domeniul contabilității

și auditului s-au discutat patru teme privind efectele acesteia asupra profesiei contabile și de audit: guvernanta, transparența și încrederea în ecosistemul *blockchain*; auditul continuu; contractele inteligente și schimbarea rolurilor contabililor și auditorilor.

Aplicarea tehnologiei *blockchain* în contabilitate permite ținerea unui registru public (o bază de date publică), organizat în ordine cronologică și care poate fi accesat de o rețea descentralizată de utilizatori, cum ar fi Internetul, având câteva caracteristici specifice față de bazele de date tradiționale (Desplebin *et al.*, 2019): orice modificare a unei înregistrări anterioare va necesita o retratare a tuturor blocurilor din lanț, ceea ce exclude manipularea datelor, fiind o soluție pentru *securizarea datelor*. Această bază de date contabilă permite un *grad de transparență controlat*, prin definirea accesului pentru fiecare categorie de utilizatori, tehnologia *blockchain* fiind un suport pentru registrele contabile – Registrul Jurnal și Cartea mare – accesibile și partajabile intraorganizațional, cât și terților autorizați, cum ar fi acționarii și auditorii financiari. Tehnologia *blockchain* permite utilizatorilor autorizați – manageri, acționari, contabili, auditori, autoritatea fiscală etc. – un acces partajat și în timp real la informațiile contabile privind o entitate (*Real-Time Accounting*, engl.), ca în *Figura nr. 1*.

Figura nr. 1. Reprezentarea unui sistem contabil intra-organizațional bazat pe tehnologia blockchain



Sursa: Prelucrarea autorilor pe baza Rückeshäuser, 2017, citat de Desplebin *et al.*, 2019: 10

Contractele inteligente (*smart contracts*, engl.) bazate pe tehnologia *blockchain* sunt programe informatice „inteligente” care funcționează autonom pentru a verifica condițiile de realizare și de a se auto-declanșa, dacă este cazul (Desplebin *et al.*, 2019; Rozario și Vasarhelyi, 2018). Acestea pot schimba modul cum sunt efectuate înregistrările în contabilitate prin automatizarea operațiilor contabile și a procedurilor de control, transformând-o în „contabilitate inteligentă” (*smart accounting*, engl.), cât și modul în care sunt efectuate și livrate auditurile situațiilor financiare prin „proceduri inteligente de audit” (*smart audit procedures*, engl.), prin executarea automatizată a procedurilor de audit și raportarea în timp cvasi-real a rezultatelor auditului.

Noile tehnologii informaționale nu vor elimina profesia contabilă – cu diversele ei specializări funcționale (contabili, auditori, consultanți etc.), dar vor produce transformări importante asupra acesteia (vezi **Tabelul nr. 1**). De pildă, tehnologia Blockchain care garantează inalterabilitatea datelor va modifica modul de realizare a auditului situațiilor financiare prin automatizarea unor proceduri de audit și transformarea lui într-un *audit continuu* (Desplebin *et al.*, 2019: 16). Și modul de a face contabilitatea în interiorul unei organizații se va schimba: automatizarea unor operații contabile va permite o executare în cascadă a unor „contracte inteligente” după

o validare informatică a unei tranzacții și eliminarea erorilor, ceea ce va reduce timpii de realizare a lucrărilor contabile. În ultimii ani, aplicarea tehnologiei *blockchain* a început să crească în afacerile din diferite industrii – servicii financiare, în special tehnologie financiară (Fintech), telecomunicații, servicii medicale, media etc., cât și în instituții guvernamentale din diferite țări (Deloitte, 2019). De asemenea, această tehnologie a intrat în grupurile Big Four de servicii de consultanță și audit. De exemplu, Deloitte are o divizie de cercetare și dezvoltare „Deloitte US Blockchain Lab”, cu scopul de a furniza clienților suportul în utilizarea tehnologiei *blockchain*. Comunitatea *blockchain* aparținând Deloitte numără peste 800 de profesioniști din 20 țări. EY a dezvoltat începând cu aprilie 2018 „EY Blockchain Analyzer”, utilizat în activitatea de audit și care permite auditarea companiilor care folosesc criptomonede ca BitCoin, Ether, LiteCoin, BitCoin Cash și la testarea altor active criptografice (*crypto-assets*, engl.) (Kruskopf *et al.*, 2019: 5-6). De asemenea, tehnologia *blockchain* a intrat în atenția organismelor profesiei contabile din diverse țări preocupate de formarea abilităților necesare contabililor în utilizarea acestei noi tehnologii informaționale. De exemplu, ICAEW a inclus-o în programa de pregătire a contabililor autorizați (ICAEW, 2018: 12).

Tabelul nr. 1. Incidența noilor tehnologii informaționale asupra calificărilor din profesia contabilă

Tehnologii informaționale emergente	Sistemul informațional contabil al entităților	Calificări contabile noi
<ul style="list-style-type: none"> • XBRL, continuous/online/digital/e-reporting • Inteligența artificială (artificial intelligence, engl.) • Auditarea/monitorizare continuă (Continuous auditing/monitoring, engl.) • Big data, data analytics/mining, etc. • Tehnologiile Internet (Internet technologies, engl.) • Informatică pentru analiză textuală, extragere text (Informatics, textual analysis, text mining, engl.) • Cloud computing • Blockchain and smart contracts • Alte tehnologii emergente 	Mutații 	<ul style="list-style-type: none"> • Blockchain Accountant (contabil în mediul blockchain) • Cybercrime Accountant (contabil specializat în criminalitate informatică) • Data Security Accountant (contabil specializat în securitatea datelor) • Fintech Accountant (contabil specializat în tehnologia financiară) • Historical Accounting Analyst (analist pentru date contabile istorice) • Strategic Accounting Analyst (analist pentru date contabilitate privind strategia) • Cloud Accounting specialist (specialist în contabilitatea Cloud) • Blockchain Auditor (auditor în mediul Blockchain) • etc.

Sursa: Prelucrat pe baza Chiu *et al.* (2019: 34) și Kruskopf *et al.* (2019: 9).

Tot în privința efectelor tehnologiei *blockchain* în domeniul contabilității și auditului, McCallig *et al.* (2019) susțin că această tehnologie va duce la creșterea reprezentării fidele a informațiilor din raportarea financiară a companiilor deoarece permite utilizarea de date partajate de la entități independente, a unui sistem transparent și un spațiu de stocare imuabil cu acces deschis. De asemenea, aceiași autori consideră că tehnologia *blockchain* permite accesul auditorilor la informațiile din sistem pentru formularea opiniei de audit, cât și accesul părților interesate (*stakeholders, engl.*) care au nevoie de informații credibile despre entitate.

2.3. Spre un nou model contabil al firmei: contabilitatea pentru performanță sustenabilă

Paradigma economică clasică a postulat că singura responsabilitate socială a companiilor este aceea de a-și crește profitul (Friedman, 1970). Însă, în optica postmodernă, procesul de creare a bogăției în societate este conectat la coordonate ca diversitatea, diferența, incluziunea, sustenabilitatea etc., iar discuția postmodernă despre natura responsabilității sociale a companiilor este privită ca o pluralitate de discursuri concurente care reflectă interpretări subiective ale naturii și activităților corporațiilor și efectele lor asupra ființelor umane și asupra mediului înconjurător (Roseberry, 2007: 2). Drept urmare, într-o viziune postmodernă, crearea valorii de către companii trebuie conectată cu responsabilitatea lor față de societate și față de mediul natural, pentru o dezvoltare sustenabilă. De altfel, în ultimele decenii s-a conturat „știința sustenabilității” (*sustainability science, engl.*), ca un domeniu științific emergent privind dezvoltarea sustenabilă (Bettencourt și Kaur, 2011; Kates, 2017) și considerată de unii ca „prima disciplină postmodernă” (Brinkman, 2014).

Raportarea corporatistă a fost și este centrată pe raportarea financiară (*financial reporting, engl.*), destinată în primul rând nevoilor de informații financiare ale furnizorilor de capitaluri – investitori, creditori și alți furnizori de fonduri (IASB, 2018, par. 1.2). Pentru a reflecta modul cum companiile obțin performanța financiară și incidența acesteia în societate și asupra mediului natural, rapoartele financiare trebuie completate cu informații privind responsabilitatea socială corporatistă (*corporate social responsibility: CSR, engl.*). De aceea, în epoca postmodernă, raportarea corporatistă, în special a marilor companii, tinde să se

transforme într-o raportare a performanței sustenabile (*sustainability performance, engl.*) care integrează performanța financiară (*financial performance, engl.*) cu aspectele sociale și de mediu natural. Drept urmare, practica raportării corporatiste include raportarea financiară (*financial reporting, engl.*) și raportarea sustenabilității (*sustainability reporting, engl.*) numită și contabilitatea sustenabilității (*sustainability accounting, engl.*) sau raportarea nefinanciară (*non-financial reporting, engl.*).

Dacă raportarea financiară are deja o istorie de standardizare la nivel național și internațional prin acceptarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (International Financial Reporting Standards: IFRS, engl.) ca standarde unice globale, reglementarea raportării sustenabilității companiilor este încă într-o fază emergentă. Până acum nu există un organism specializat care să producă standarde de raportare a sustenabilității corporative care să fie acceptate la nivel global, ca în cazul IFRS. Astăzi, procesul de standardizare a contabilității sustenabilității la nivel global este fragmentat între mai multe organisme internaționale implicate în raportarea sustenabilității companiilor, existând mai multe cadre de raportare a sustenabilității, definite la nivel național, ale UE și internaționale. Dintre cele mai influente organisme de normalizare a contabilității sustenabilității este *Inițiativa de Raportare Globală* (Global Reporting Initiative: GRI, engl.), o organizație independentă neguvernamentală fondată în 1997, care a elaborat un nou cadru de raportare a performanței sustenabile a companiilor – Standardele de raportare a sustenabilității (*GRI Sustainability Reporting Standards: GRI Standards, engl.*). GRI Standards au înlocuit vechiul cadru de raportare GRI G4 Guidelines, fiind aplicabile pentru rapoartele de sustenabilitate corporativă întocmite începând cu 1 iulie și sunt considerate ca fiind cea mai bună practică la nivel global de raportare a sustenabilității corporatiste (GRI, 2019). Deși aplicarea cadrului GRI de raportare a sustenabilității este facultativă, acesta a fost cea mai utilizată referință de raportare a sustenabilității de către cele mai mari 250 de companii la nivel mondial (KPMG, 2017: 28).

În 2010 s-a înființat Consiliul Internațional de Raportare Integrată (*International Integrated Reporting Council: IIRC, engl.*), ca o organizație globală non-profit formată prin asocierea diverselor părți interesate – autorități de reglementare, investitori, companii, organisme de standardizare, universitari, profesia contabilă și ONG-uri

– cu scopul de a avansa raportarea integrată corporatistă pentru o dezvoltare sustenabilă la nivel global (IASPlus, 2019).

În viziunea IIRC, raportarea integrată este în beneficiul tuturor părților interesate de abilitatea organizației de a crea valoare în timp, inclusiv angajații, partenerii comerciali, comunitățile locale, factorii de reglementare și legiuitorii (IIRC, 2013: 4). În 2013 IIRC a publicat Cadru general internațional de raportare integrată (*The International Integrated Reporting Framework: IR Framework*, engl.) care definește raportarea integrată, scopul și utilizatorii ei, menționează concepția de reglementare bazată pe principii, definește conceptele fundamentale și principiile care ghidează raportarea integrată și definește elementele constituente ale unui raport integrat. Deși unul dintre cele trei concepte fundamentale ale Cadru general de raportare integrată al IIRC (2013) este „valoarea creată pentru organizație și pentru alții”, acesta a fost criticat de Flower (2015) pe considerentul că ar fi orientat pe crearea de „valoare pentru investitori” în detrimentul „valorii pentru societate”. Cadru general al IIRC (2013) are o influență în practica raportării integrate la nivel global, deoarece circa două treimi dintre cele mai mari 250 de companii la nivel mondial au făcut referință și la acesta (IR Framework) în întocmirea rapoartelor integrate (KPMG, 2017: 24).

De asemenea, Organizația Internațională de Standardizare (*International Organization for Standardization: ISO*, engl.) a publicat în 2010 standardul internațional ISO 26000 – „Ghid privind responsabilitatea socială” (*ISO 26000, Guidance on social responsibility*, engl.), un ghid aplicabil voluntar pentru diferite tipuri de organizații, indiferent de mărime sau domeniu de activitate. Abordarea ISO 26000 este pentru o „gândire integrată” în raportarea responsabilității sociale corporatiste, motiv pentru care acest standard este considerat ca fiind complementar cu cadrul internațional (IR Framework) elaborat de IIRC pentru raportarea integrată (ISO, 2015: 9).

Într-o analiză comparativă a celor trei cadre internaționale de raportare privind responsabilitatea socială/sustenabilitatea corporativă – ISO 26000, GRI și IR Framework, Idowu *et al.* (2016) arătau că acestea au multe elemente comune, iar majoritatea principiilor și definițiilor din ISO 26000 și GRI G4 se găsesc în cadrul internațional de raportare integrată (IR), concluzionând că raportarea integrată este o evoluție în raportarea

corporativă care s-a dezvoltat pe baza standardului privind responsabilitatea socială (ISO 26000) și a cadrului GRI privind sustenabilitatea.

Însă, poate cel mai important demers în standardizarea contabilității sustenabilității la nivel internațional este cel al Uniunii Europene (UE), care a aprobat Directiva 2014/95/UE (EU, 2014), numită și „Directiva raportării nefinanciare” (*“The Non-Financial Reporting Directive”*, engl.), deoarece introduce o formă de *raportare obligatorie* a sustenabilității marilor companii pentru țările membre. Conform Directivei 2014/95/UE, companiile de interes public cu peste 500 de angajați sunt obligate să includă situații nefinanciare în rapoartele lor anuale începând din 2018 pentru informațiile privind exercițiul financiar 2017, prin care să prezinte politicile pe care le implementează în legătură cu protecția mediului natural, responsabilitatea socială și tratamentul angajaților, respectarea drepturilor omului, combaterea corupției și a dării de mită, diversitatea în consiliile de administrație (din punct de vedere al vârstei, genului, educației și formării profesionale). Directiva a fost completată în 2017 cu un Ghid privind raportarea informațiilor nefinanciare (metodologia de raportare a informațiilor nefinanciare), cu caracter facultativ (CE, 2017/C 215/01), iar în 2019 Comisia Europeană a publicat un ghid cu liniile directoare privind raportarea informațiilor referitoare la climă. Țările membre ale UE trebuie să integreze prevederile Directivei privind raportarea nefinanciară în dreptul național, dar și alte guverne, factori de reglementare și bursele de valori au un rol important în producerea de reglementări și impunerea de cerințe de raportare privind responsabilitatea socială corporatistă (KPMG, 2017: 15-20).

Existența mai multor cadre de raportare a sustenabilității corporatiste la nivel internațional și național determină și practici variate de raportare a acestora: sunt companii care integrează informațiile privind sustenabilitatea în raportul anual de gestiune, practică ce conturează conceptul de *raportare corporatistă integrată* (financiară și nefinanciară), asimilată și în cerințele directivei UE privind raportarea nefinanciară (par. 1, Directiva 2014/95/UE). Alte companii publică un raport anual privind responsabilitatea socială a companiei, separat de raportarea financiară, practică ce susține conceptul de *raportarea sustenabilității corporatiste*. Un studiu efectuat de KPMG (2017: 6-7) arată că în practica raportării marilor companii există tendința de integrare a

informațiilor nefinanciare privind dezvoltarea sustenabilă în raportarea financiară anuală, deoarece companiile privesc aspectele sociale și cele legate de mediul natural din prisma efectelor acestora asupra creării de valoare – respectiv cum acestea le afectează performanța financiară, atât pe termen scurt, cât și pe termen lung.

Cu toate acestea, *contabilitatea pentru sustenabilitate* este departe de a fi o reflectare fidelă a realității complexe – economice, sociale și de mediu natural – în care activează companiile și un instrument util în comparații și luarea deciziilor. Albu *et al.* (2013) au constatat o lipsă de comparabilitate între rapoartele de responsabilitate socială pentru companii din același sector, generată în principal de pluralitatea standardelor de raportare. Cercetarea realizată de Boiral și Henri (2017) privind raportarea performanței sustenabile, care analizează 92 de indicatori definiți de cadrul Global Reporting Initiative (GRI) pentru companii similare, arată imposibilitatea evaluării riguroase, cât și a comparării performanței sustenabile a firmelor din același sector, care urmează strict aceeași bază de raportare, din diferite cauze (aspecte calitative ale sustenabilității, nerespectarea protocoalelor GRI, informații ambigue sau incomplete, eterogenitatea datelor etc.).

De asemenea, Diouf și Boiral (2017) arată că principiile GRI sunt aplicate de o manieră elastică și incertă în raportarea sustenabilității de către entități, iar percepția părților interesate (stakeholders, engl.) este că aceste rapoarte reflectă strategiile de *managementul impresiei* (*the impression management strategies*, engl.) utilizate de companii pentru a evidenția aspectele pozitive ale performanței sustenabile și a camufla rezultatele negative. Aceasta arată că lipsa unei concertări la nivel global a standardizării raportării sustenabilității companiilor generează inconsistențe teoretice și impedimente practice ale raportării corporatiste în epoca postmodernă. În acest sens, Barker și Kasim (2016) au arătat că raportarea integrată împarte aceeași paradigmă cu raportarea financiară, dar nu și cu raportarea sustenabilității, situație care nu conduce la o schimbare de paradigmă, ci la existența a două paradigme concurente în materie de raportare corporatistă.

Contabilitatea privind responsabilitatea socială corporativă – cu diversele ei denumiri – s-a constituit în ultimele decenii ca un domeniu vast, aflat într-o fază emergentă din punct de vedere al reglementării și

practicii de raportare corporativă, fiind un posibil răspuns la discuțiile postmoderne despre rolul companiilor în societate. În același timp, contabilitatea pentru sustenabilitate tinde să se impună ca o nouă paradigmă și ca o arie de cercetare complexă și presant de importantă (Unerman și Chapman, 2014: 392).

2.4. Cercetarea contabilă ca sursă de ameliorare a practicilor contabile

Contabilitatea este un model de reprezentare a realității bazat pe concepte și convenții evolutive care stau la baza elaborării de norme și raționamente profesionale utilizate pentru întocmirea rapoartelor financiare și nefinanciare destinate luării deciziilor. Rapoartele financiare furnizează informații despre fenomene economice (IASB, 2018, par. 2.2). Însă, actualul model contabil de reprezentare a realității este unul limitat, deoarece nu reflectă decât parțial realitatea fenomenelor economice, sociale și naturale, iar această limitare rezultă din modul cum sunt definite conceptele și convențiile contabile. De exemplu, conceptul de *activ*, definit de IASB (2018, par. 4.2) ca o resursă economică constând dintr-un „drept care are potențial de a produce beneficii economice”, satisface în mod limitat noțiunea de resurse economice deoarece nu surprinde decât parțial capitalul uman și capitalul natural antrenat în activitatea economică, din cauza dificultăților legate de evaluarea acestora. Dezvoltarea conceptului de contabilitate sustenabilă (*sustainability accounting*, engl.) sau raportare nefinanciară (*non-financial reporting*, engl.), care furnizează informații despre impactul ecologic, social și economic al unei entități pentru a asigura o creștere sustenabilă reprezintă un posibil răspuns parțial la această limită, dar atât practicile, cât și cercetările privind contabilitatea sustenabilă sunt încă într-o fază emergentă. De aceea, considerăm că ameliorarea modelului contabil actual folosit la reprezentarea realității sub un aspect multidimensional – economic, social și al mediului natural – poate fi realizată prin cercetarea științifică, ale cărei rezultate să servească pentru reglementare și bunele practici contabile.

Mediul universitar este principalul furnizor de educație superioară în domeniul contabilității, dar și de cunoștințe științifice pentru practica organizațională a contabilității. Există numeroase exemple de bune practici din contabilitate, audit, fiscalitate și sisteme informaționale contabile etc., care s-au dezvoltat plecând de la

cercetarea academică (Moehrle *et al.*, 2009). Însă, impactul cercetării academice asupra practicii din domeniul contabilității, privită în sens larg, cu toate diferențierile profesionale, rămâne încă puțin recunoscut. În ultimele două-trei decenii, curentul de cercetare dominant (*mainstream*, engl.) în contabilitate a devenit pozitivismul contabil, potrivit căruia validarea adevărului științific trebuie să se bazeze pe observarea faptelor. Această abordare bazată pe metodologiile cantitative de verificare a ipotezelor duce la creșterea științificității cunoașterii din domeniul contabilității și o apropiere de criteriile de validare practicate în științele naturii.

Însă, există și un risc: cercetarea pozitivistă din domeniul contabilității tinde să se transforme într-o teorie sociologică cantitativă legată de comportamentele actorilor implicați în jocul social al contabilității, abordare care se dezvoltă fără a urmări o anumită finalitate. În unele cazuri se semnaleză că dependența cercetătorilor contabili de tehnicile cantitative a produs o decuplare a cercetării universitare de nevoile reglementatorilor și de practica din domeniul contabilității (Tort, 2014: 22). De aceea, se pune întrebarea: care este finalitatea cercetării din contabilitate și cui trebuie să servească aceasta? O primă abordare ar fi aceea că cercetarea din contabilitate, ca orice tip de cercetare științifică, trebuie să aibă drept obiectiv cunoașterea științifică, independent de finalitatea acesteia, fiind bazată pe libertatea academică. Însă, această perspectivă trebuie acomodată la statutul contabilității, de practică organizațională. Drept urmare, cercetarea din domeniul contabilității trebuie să aibă ca ultimă finalitate *ameliorarea practicilor contabile* care să permită o funcționare mai bună a piețelor și societății. De aceea, între cercetarea din contabilitate și contabilitatea ca practică socială trebuie să existe o relație biunivocă. În acest sens, prin cercetarea contabilă ar trebui să se furnizeze o bază de reflecție și de acțiune privind evoluția practicii contabile în viitor. Apoi, la rândul său, mediul profesional trebuie să fie receptiv și permisiv față de cercetarea contabilă prin facilitarea accesului la materialul empiric necesar pentru a identifica noi cunoștințe care să crească științificitatea contabilității și să permită ameliorarea calității practicilor contabile și de audit.

Comisia americană de educație contabilă superioară (US, *The Commission on Accounting Higher Education: Pathways to a Profession*), un organism comun al AAA

și profesiei contabile americane (AICPA) recomandă integrarea cercetării contabile în pregătirea teoretică și practică a studenților, profesioniștilor contabili și educatorilor (Behn *et al.*, 2012: 597). În unele jurisdicții, organismele de normalizare contabilă ale profesiei contabile și mediul de afaceri sunt implicate în stimularea cercetării din domeniul contabilității. De exemplu, în Franța, *Autorité des normes comptables* (ANC) – organismul care realizează normalizarea contabilității are ca misiune principală stimularea activității de cercetare în contabilitate, implicându-se prin formularea unor teme de cercetare și finanțarea lor, încă din 2010, de la înființarea instituției (ANC, 2019). Tot în Franța, organismul profesiei auditorilor legali – *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes* (CNCC), este implicat în cercetarea științifică, prin facilitarea accesului la cercetările de tren, furnizarea de subiecte de cercetare privind auditul și acordarea de finanțare pentru cercetătorii universitari și susținerea unei reviste de cercetare aplicată (Bouquot, 2019: 64). În România, CAFR – organismul profesional al auditorilor financiari – editează revista „Audit Financiar”, cu profil științific.

Putem concludiona că, deși cercetarea științifică în domeniul contabilității este un apanaj al universitarilor, este de dorit ca aceasta să fie susținută de toți actorii sociali interesați – organisme de stat, normalizatori contabili, mediul de afaceri și profesioniști, aceasta fiind o resursă esențială pentru ameliorarea practicii contabile și o mai bună funcționare a societății.

3. Concluzii: direcții de urmat pentru mediul universitar, normalizatorii contabili și profesia contabilă din România în viitorul previzibil

În România, formarea de bază în profesia contabilă, cu toate diferențierile de competență profesională, este una de tip universitar, cu filiere de licență, masterat și studii doctorale în domeniul contabilității. Organismele profesionale în domeniul contabilității, auditului și fiscalității din România – CECCAR, CAFR, CCF și Asociația Auditorilor Interni din România (AAIR) – asigură doar formarea continuă a membrilor săi. Universitatea, prin filierele academice aferente, este

unicul furnizor de cercetare în domeniul contabilității, auditului și fiscalității din România. Având în vedere specificul mediului universitar românesc din domeniul administrării afacerilor și contabilității, al normalizării contabilității, cât și modul de structurare și reglementare a profesiei contabile din România, pentru a face față noilor provocări care vor afecta profesia contabilă în viitorul apropiat, cu toate diferențierile ei, induse de tehnologiile informaționale emergente și de modelul creșterii sustenabile, pot fi formulate câteva mari direcții de evoluție, desprinse din literatura științifică și practicile internaționale:

- reconfigurarea *curriculei de formare universitară* pentru a furniza o educație contabilă superioară care să includă (*noile*) *tehnologiile informaționale emergente* pentru a forma competențele profesionale cerute de evoluția societății informaționale;
- integrarea tendințelor din cercetare privind *contabilitatea pentru sustenabilitate* în *curricula universitară* din domeniul contabilității și administrării afacerilor;
- introducerea de module privind *tehnologiile informaționale emergente* și de *contabilitate pentru sustenabilitate* în cursurile de *formare continuă* pentru *profioniștii contabili* din diverse specialități (experți contabili, auditori financiari, auditori interni, consultanți fiscali);
- asigurarea unei *integrări* între *mediul universitar* și cel al *organismelor profesionale* care să susțină cercetarea academică din domeniul contabilității și, în special, a *cercetării aplicate*;
- includerea în procesul de *normalizare* a contabilității românești de către instituțiile care au acest atribut (Ministerul Finanțelor Publice, Banca Națională a României și Autoritatea de Supraveghere Financiară, cât și în cel de *elaborare a reglementărilor* de către

organismele profesiei contabile, cu diferitele specializări – CECCAR, CAFR, CCFR, AAIR) a unei etape de *cercetare*, care să studieze aspectele doctrinare și de impact ale noilor reglementări, inclusiv prin valorificarea cercetării academice, pentru a asigura o reglementare de calitate, coerentă și stabilă a mediului de afaceri, administrației publice și a profesiei contabile românești;

- elaborarea unui cadru normativ local sub formă de ghid, normă etc. privind *contabilitatea pentru sustenabilitate*, pe baza cerințelor directivei europene, a celor mai bune practici internaționale și a rezultatelor cercetării, prin implicarea normalizatorilor contabili, a profesiei și a mediului de cercetare academică;
- implicarea *mediului de afaceri* și a organismelor profesionale în *cercetarea aplicată* din contabilitate, audit și fiscalitate prin formularea unor teme de cercetare doctorală și finanțarea lor.

Actualmente, tendințele din societatea postmodernă occidentală încep să se regăsească, mai mult sau mai puțin, și în mediul românesc. Chiar dacă cercetarea locală în domeniul contabilității este într-o fază emergentă prin raportare la cele mai înalte standarde internaționale, tehnologiile informaționale – internetul și accesul la unele baze de date – permit cercetătorului local contactul cu rezultatele unor cercetări dintre cele mai avansate pe plan internațional. Trecerea în revistă a câtorva mutații posibile asupra profesiei contabile și a raportării corporatiste induse de evoluțiile actuale din societatea postmodernă impun în mediul românesc o regândire a tehnologiei sociale a contabilității prin instituțiile care îi asigură funcționarea: universitatea, ca principal furnizor de educație și cercetare în domeniul contabilității, mediul de afaceri ca beneficiar și profesia contabilă, ca deținătoare a cunoașterii profesionale, toate conlucrând pentru susținerea cercetării științifice.

BIBLIOGRAFIE

1. Albu, N., Albu, C.N., Dumitru, M., Dumitru, V.F. (2013), Plurality or convergence in sustainability reporting standards?, *Amfiteatru Economic*, Vol. 15, No. 7, pp. 729-742.
2. Arntz, M., Gregory, T. and Zierahn, U. (2016), The Risk of Automation for Jobs in OECD Countries: A Comparative Analysis, *OECD Social, Employment and Migration Working Papers*, No. 189, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/5jlz9h56dvq7-en>
3. Barker, R., Kasim, T. (2016), Integrated Reporting: Precursor of a Paradigm Shift in Corporate Reporting? in Mio C. (eds.) *Integrated Reporting*. Palgrave Macmillan, London.

4. Behn, B.K.(chair), Ezzell, W.F, Murphy, L.A., Rayburn, J.D., Stith, M.T., and Strawser, J.R. (2012), The Pathways Commission on Accounting Higher Education: Charting a National Strategy for the Next Generation of Accountants, *Issues in Accounting Education*, Vol. 27, No. 3, pp. 595-600.
5. Berg, P.O. (1989), Postmodern Management? From Facts to Fiction in Theory and Practice, *Scandinavian Journal of Management*, 5(3), pp. 201-217.
6. Bettencourt, L.M.A., and Kaur, J. (2011), Evolution and Structure of Sustainability Science, *Proceedings of the National Academy of Sciences USA (PNAS)*, vol. 108, no. 49, pp. 19540-19545.
7. Bouquot, J. (2019), La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et la recherche en audit, *Audit Comptabilité Contrôle : Recherches Appliquées – ACCRA*, No. 5, pp. 61-64, DOI : 10.3917/accra.005.0061
8. Brinkman, B. (2014), Sustainability: The First Postmodern Discipline, *Huffpost*, 16 November 2014, at https://www.huffpost.com/entry/sustainability-the-first_b_5831654
9. Chiu, V., Liu, Q., Muehlmann, B., Baldwin, A.A. (2019), A bibliometric analysis of accounting information systems journals and their emerging technologies contributions, *International Journal of Accounting Information Systems*, 32: 24-43.
10. Dai, J. and Vasarhelyi, M.A. (2017), Toward Blockchain-Based Accounting and Assurance, *Journal of Information Systems*, Vol. 31, No. 3, pp. 5-21.
11. Desplebin, O., Lux, G., Petit, N. (2019), Comprendre la blockchain : quels impacts pour la comptabilité et ses métiers, *Audit Comptabilité Contrôle : Recherches Appliquées*, No. 5, pp. 5-23.
12. Diouf, D. and Boiral, O. (2017), The quality of sustainability reports and impression management: A stakeholder perspective, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30, No. 3, pp. 643-667.
13. Elliott, R.K., Jacobson, P.D. (2002), The evolution of the knowledge professional, *Accounting Horizons* 16 (1), 69-80.
14. Flower, J. (2015), The international integrated reporting council: a story of failure, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 27 No. 2, pp. 1-17.
15. Frey, C.B. and Osborne, M.A. (2013), The Future of Employment: How Susceptible are Jobs to Computerization?, *University of Oxford*.
16. Friedman, M. (1970), The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits, *The New York Times Magazine*, September 13, at <http://www.umich.edu/~thecore/doc/Friedman.pdf>
17. Ghomshei, M. (2009), Postmodern sustainability, *International Journal of Engineering and Interdisciplinary Mathematics*, pp. 103-106.
18. Grover, P., Kar, A.K. and Janssen, M. (2019), Diffusion of blockchain technology: insights from academic literature and social media analytics, *Journal of Enterprise Information Management*, Vol. 32, No. 5, pp. 735-757.
19. Idowu, S.O., Dragu, I., Tiron-Tudor, A., Fracas, T.V. (2016), From CSR and Sustainability to Integrated Reporting, *International Journal of Entrepreneurship and Innovation*, vol. 4, no. 2, pp. 143-151.
20. Kates, R.W. (2017), Sustainability science, in *The International Encyclopedia of Geography*, Edited by Richardson D., Castree N., Goodchild M.F., Kobayashi A., Liu W., and Marston R.A., Published by *John Wiley & Sons*.
21. Kruskopf, S., Lobbas, C., Meinander, H., Söderling, K., Eds. Martikainen, M. and Lehner, OM. (2019). Digital Accounting: Opportunities, Threats and the Human Factor. *ACRN Oxford Journal of Finance and Risk Perspectives*, No. 8, Special Issue Digital Accounting, 1-15.
22. Mattessich, R. (1989), Accounting and the input-output principle in the ancient and prehistoric world, *Abacus*, 25(2):74-84.
23. McCallig, J., Robb, A., Rohde, F. (2019), Establishing the representational faithfulness of financial accounting information using multiparty security, network analysis and a blockchain, *International Journal of Accounting Information Systems* 33 (2019) 47–58.
24. Moehrle, S.R., Anderson, K.L., Ayres, F.L., Bolt-lee, C.E., Debreceny, R.S., Dugan, M.T., Hogan, C.E., Maher, M.W. and Plummer E. (2009), The Impact of Academic Accounting Research on Professional Practice: An Analysis by the AAA Research Impact Task Force, *Accounting Horizons*, Vol. 23, No. 4, pp. 411-456.

25. Montagna, P. (1997), Modernism vs. postmodernism in management accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 8, Issues 1–2, pp. 125-145.
26. Roseberry, L., (2007), Towards a Discourse Analysis of the Corporate Social Responsibility/Accountability Debate, *Copenhagen Business School, Center for Corporate Social Responsibility, Working paper no. 02.*
27. Rozario A.M., and Vasarhelyi M.A. (2018), Auditing with Smart Contracts, *The International Journal of Digital Accounting Research*, Vol. 18, pp. 1-27.
28. Schmitz J., Leoni G. (2019), Accounting and auditing at the time of blockchain technology: a research agenda, *Australian Accounting Review*, doi: epdf/10.1111/auar.12286
29. Tort E, (2014), Quelques éléments concernant la recherche comptable en France, *Revue Française de Comptabilité*, No. 472, pp. 18-22.
30. Unerman, J., Chapman, C. (2014), Academic contributions to enhancing accounting for sustainable development, *Accounting, Organizations and Society*, 39, 385-394.
31. Vollmer, H. (2019), Accounting for tacit coordination: The passing of accounts and the broader case for accounting theory, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 73, pp. 15-34.
32. AACSB International (2018), *Eligibility Procedures and Accreditation Standards for Accounting Accreditation*, at <https://www.aacsb.edu/-/media/aacsb/docs/accreditation/accounting/standards-and-tables/2018-accounting-standards.ashx?la=en>
33. ANC (Autorité des normes comptables), 2019, *Recherche*, <http://www.anc.gouv.fr/cms/sites/anc/accueil/recherche.html>
34. Deloitte, (2019), Deloitte's 2019 Global Blockchain Survey, at https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/se/Documents/risk/DI_2019-global-blockchain-survey.pdf
35. EU, (2014), Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups, *Official Journal L 330*, 15.11.2014, p. 1–9.
36. EU, (2018), European Parliament, Report on Blockchain: a forward-looking trade policy (2018/2085(INI)), A8-0407/2018, at http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0407_EN.pdf
37. GRI (2019), GRI Standards, <https://www.globalreporting.org/standards>
38. IAESB, (2014), Exposure Draft – Proposed framework for international education standards, at <http://www.ifac.org/publications-resources/proposed-framework-international-education-standards-2014>
39. IAESB (2015), Framework for International Education Standards for Professional Accountants and Aspiring Professional Accountants at https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-Framework-for_IES-for-Professional-Accountants-and-Aspiring-Professional-Accountants.pdf
40. IASB (2018), Conceptual Framework for Financial Reporting, *IFRS Foundation*.
41. IASPlus (2019), International Integrated Reporting Council (IIRC), <https://www.iasplus.com/en/resources/sustainability/iirc#formation>
42. ICAEW, (2018), Blockchain and the future of accountancy, at <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/information-technology/technology/blockchain-and-the-future-of-accountancy.ashx>
43. IESBA (2011), A proposed definition of 'professional accountant' – a staff paper prepared for consultation, https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/5890_0.pdf
44. IESBA (2018), International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards), at <https://www.iasb.org/system/files/publications/files/IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf>
45. IIRC (International Integrated Reporting Council) (2013), *The International <IR> Framework*, at <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>
46. ISO (International Organization for Standardization) (2015), ISO 26000 and the International Integrated Reporting Framework <IR> Framework briefing summary, <https://www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/store/en/PUB100402.pdf>
47. KPMG (2017), The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017, *KPMG International Cooperative*.