



# Evoluții ale standardizării contabile: șocul financiarizării și globalizării

*Profesor emerit Alain BURLAUD,  
Conservatoire National des Arts et Métiers (CNAM)  
Paris, Laboratoire interdisciplinaire de recherche en  
sciences de l'action (LIRSA),  
e-mail: alain.burlaud@lecnam.net*

## Rezumat

*Contabilitatea este o oglindă a societății și, prin urmare, reflectă șocul financiarizării și globalizării economiei. Din 1970 și până în anul 2000, standardizarea contabilă internațională s-a bazat pe trei referențiale contabile: cel american, care, la fel ca dolarul, ar putea deveni în fapt hegemonic, cel european și cel global, dar de origine privată, IASC. În anii 2000, IASB, organismul care succede IASC, și-a afirmat puterea, în special odată cu adoptarea standardelor sale, IFRS, de către Uniunea Europeană. După această victorie, IASB se confruntă acum cu două noi provocări: cum să dezvolte standarde contabile globale pentru IMM-uri cu toate că acestea nu au acces la piața de capital; și cum să țină cont de dimensiunile nefinanciare ale performanței corporative atunci când toate dimensiunile performanței sunt interdependente și, în afară de investitori, au relevanță pentru toate părțile interesate în funcționarea întreprinderii.*

**Cuvinte-cheie:** contabilitate; financiarizare; globalizare; standardizare

**Clasificare JEL:** M41

### Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Burlaud, A., (2020), Evolutions of Accounting Standardization: The Shock of Financialization and Globalization, Audit Financiar, vol. XVIII, no. 2(158)/2020, pp. 323-338, DOI: 10.20869/AUDITF/2020/158/008

### Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2020/158/008>  
Data primirii articolului: 18.09.2019  
Data revizuirii: 27.10.2019  
Data acceptării: 26.03.2020

## Introducere

Așa cum arată istoria sa, contabilitatea este o oglindă a societății. Iată câteva repere din trecut, înainte de a aborda istoria contemporană a contabilității.

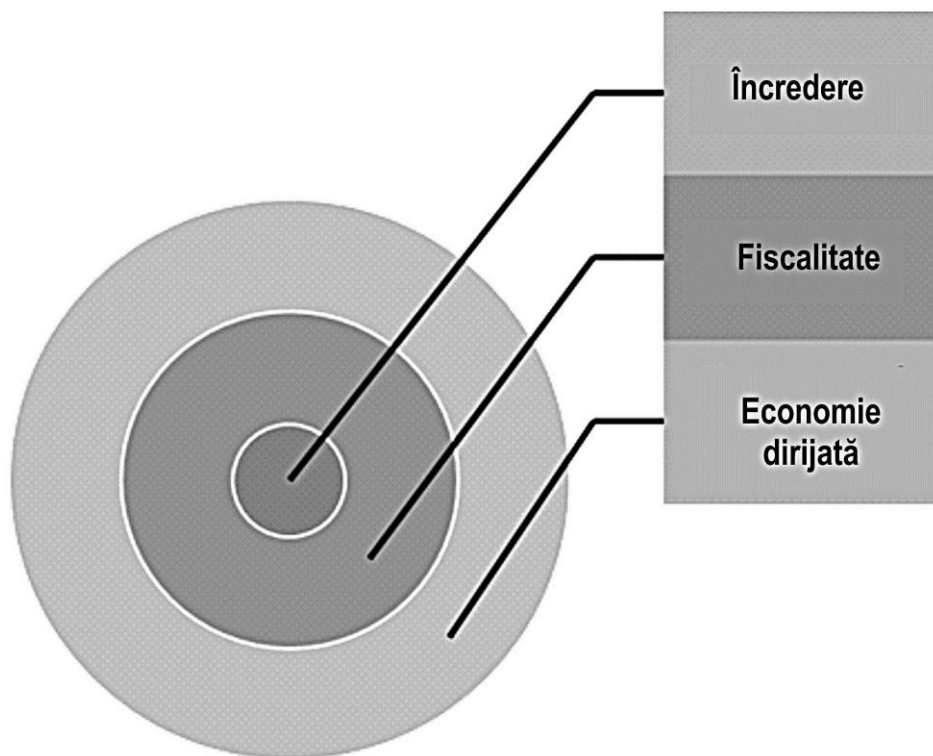
Ordonanța lui Colbert din 1673, preluată în mare parte de Codul comercial francez din 1807, a avut ca scop dezvoltarea comerțului prin instituirea unui climat de încredere: o justiție adaptată nevoilor comercianților și o contabilitate ca instrument de probă în caz de litigiu. Contabilitatea a rămas o problemă privată.

Fiscalitatea s-a conectat la contabilitate prin crearea impozitului pe profiturile industriale și comerciale în 1917, în Franța, pentru a finanța efortul de război. Contabilitatea devine o problemă care îi privește pe toți cetățenii.

Planul contabil<sup>1</sup> (*le plan comptable*, fr.) și planul de conturi (*le plan de comptes*, fr.) au fost introduse în 1943, cu scopul de a adapta contabilitatea privată și cea națională la necesitățile unei economii dirijate. Această concepție multi-partenerială sub autoritatea puterilor publice a fost reluată în planurile contabile din 1947, 1957 și 1982. Elaborarea acestui plan contabil (cel din 1943) a implicat toate părțile interesate într-o Comisie de normalizare contabilă, înființată în 1941, care există și astăzi sub numele de Autoritatea normelor contabile (*Autorité des normes comptables* : ANC, fr.).

Normele contabile, la fiecare evoluție, nu le șterg pe cele anterioare, ci le completează. Domeniul contabilității se extinde astfel către noi segmente de public prin cercuri concentrice, așa cum se arată în **Figura nr. 1**.

**Figura nr. 1. Extinderea domeniului contabilității**



Sursa: Proiecție proprie

Din anii 1970, peisajul global bazat în mare măsură pe revoluția industrială s-a schimbat considerabil în

favorează globalizării comerțului, așa cum se arată în **Tabelul nr. 1**, adăugând noi cercuri la schema din **Figura nr. 1**.

<sup>1</sup> Planul contabil francez include standardele contabile și un plan de conturi.

Tabelul nr. 1. Evoluția comparativă a exporturilor mondiale de mărfuri și a PIB-ului global

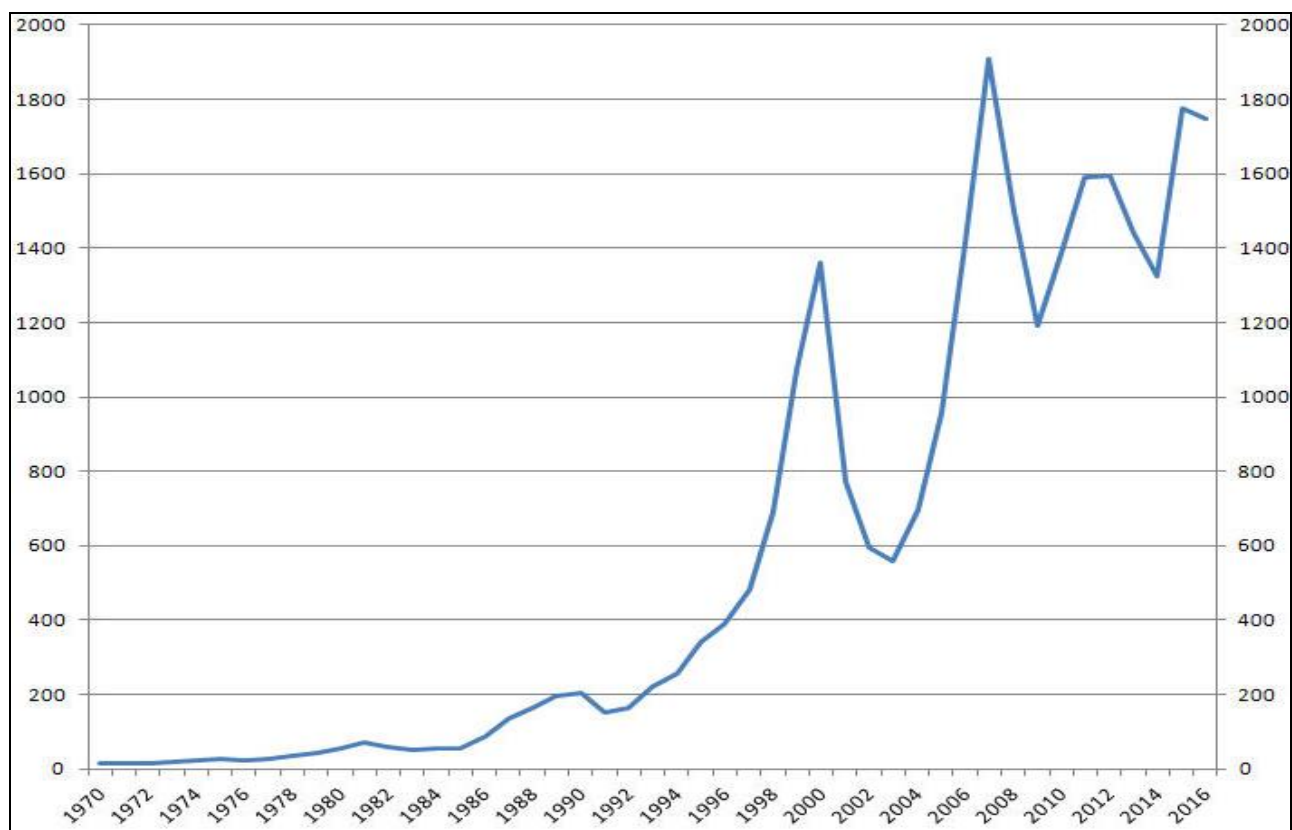
	Valoarea exporturilor mondiale de mărfuri		PIB-ul global	
	Indice 100 în 2005 %	Rata anuală de creștere %	Indice 100 în 2005 %	Rata anuală de creștere %
1970	3		34	
1980	20	21,0	51	4,0
1990	34	5,5	70	3,0
2000	62	6,0	88	2,0
2010	146	9,0%	111	2,5
2014	180	2,0%	121	1,0

Sursa: OMC

Deoarece rata de creștere a exporturilor este mult mai mare decât cea a PIB-ului, nu este vorba de o creștere omotetică, ci de o schimbare reală de model. Mai mult,

globalizarea include și o dimensiune financiară. Fluxul global de investiții străine directe (ISD) evoluează după modelul prezentat în *Figura nr. 2*.

Figura nr. 2. Fluxul global de investiții străine directe (în miliarde de dolari)



Sursa: UNCTAD

Procesul de financiarizare și globalizare a lanțurilor de valoare este însoțit de o dezvoltare teoretică<sup>1</sup> și/sau ideologică<sup>2</sup>, esențială pentru legitimarea politicilor care însoțesc acest fenomen: neoliberalismul. Drept urmare, echilibrul dintre părțile interesate în normalizarea contabilă este în schimbare: retragerea statelor, peste tot în Europa continentală în favoarea investitorilor internaționali și diferențierea normelor aplicabile IMM-urilor de cele aplicabile entităților de interes public (EIP). Vom dezvolta această istorie, detaliind rezistențele la această evoluție.

## 1. Perioada de gestație a normalizării contabile internaționale: 1970-2000

Ca urmare a financiarizării și globalizării economiei, nevoia de standarde de contabilitate recunoscute la nivel internațional a devenit mai presantă. Această sarcină a fost preluată de Uniunea Europeană (Comunitatea Europeană la momentul respectiv), de diferite țări, în principal de Statele Unite, și de un organism constituit *ad-hoc*, Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (International Accounting Standards Committee: IASC, engl.).

### 1.1. Directivele contabile europene

Elaborarea de norme contabile este unul dintre atribuțiile suveranității, contabilitatea fiind un bun comun<sup>3</sup>. Așa se explică faptul că marile puteri economice au adoptat astfel de norme, replicând

abordarea lor în alte domenii, cum ar fi standardizarea sistemelor de măsurare (de exemplu, în Franța, adoptarea metruului în 1795 de către guvern<sup>4</sup>) sau a dispozitivelor tehnice (de exemplu, normele de siguranță electrică etc.) sau a dispozitivelor de control (de exemplu, în Franța, Serviciul de greutate și măsuri al Ministerului Finanțelor sau, în domeniul nostru, standardele de audit și organismele de supraveghere). Construcția europeană a implicat transferuri de suveranitate de la statele membre în favoarea Uniunii Europene. Normalizarea contabilă s-a aflat printre astfel de transferuri.

**Directiva a IV-a europeană** a definit normele contabile aplicabile situațiilor financiare anuale (i.e. individuale) ale societăților de capital. Elaborarea sa a început în jurul anului 1967 atunci când, la cererea Comisiei Europene, au fost inițiate activități preliminare de către Grupul de studiu privind dreptul societăților comerciale din cadrul Grupului de studiu al experților contabili din Uniunea Economică Europeană (CEE), înființat în 1961<sup>5</sup>. La finalul acestor discuții, la 10 octombrie 1971, Comisia Europeană a prezentat Consiliului European de Miniștri prima propunere pentru Directiva a IV-a. Aceasta a fost apoi înaintată spre avizare Parlamentului European la 16 noiembrie 1972 și apoi Consiliului Economic și Social European la 22 februarie 1973. În urma acestui prim parcurs, Comisia Europeană a prezentat la 28 februarie 1974 o propunere modificată a Directivei a IV-a, care va fi în final adoptată de Consiliul European de Miniștri la 25 iulie 1978. A trebuit apoi ca Directiva să fie transpusă în diferitele reglementări naționale, ceea ce Franța a făcut în 1983, dar Italia numai în 1991.

A fost nevoie de mai mult de 20 de ani pentru a produce și implementa un sistem contabil în toate țările europene. Această întârziere poate părea nerezonabilă, dar vom vedea că este frecventă în acest domeniu. A fost necesară găsirea unui compromis care să permită combinarea flexibilității conceptului de imagine fidelă cu avantajele securității juridice și simplitatea codificării, cu

<sup>1</sup> Teorie: „Reprezentare rațională sau ideală, ceea ce presupune (...) că faptele (sau practica) nu corespund exact cu aceasta”, Paul FOULQUIE: *Dictionnaire de la langue philosophique [Dicționar de termeni filozofici]*, PUF, 1982, p. 726).

<sup>2</sup> Ideologie: „un sistem mai mult sau mai puțin coerent de idei, opinii sau dogme, pe care un grup social sau un partid îl prezintă ca un raționament, dar al cărui rol efectiv constă în necesitatea de a justifica acțiunile menite să satisfacă aspirații interesate și care este în mare parte exploatat de propagandă (Foulquié, *Ibidem*. 337).

<sup>3</sup> A se vedea pentru acest subiect: Alain BURLAUD & Roland PEREZ: „La comptabilité est-elle un ‘bien commun’?” în *Comptabilité, société, politique. Mélanges en l’honneur du professeur Bernard COLASSE* [„Este contabilitatea un bun comun?” în *Contabilitate, societate, politică. Eseuri în onoarea profesorului Bernard COLASSE*], Economica, 2012, p. 216-233.

<sup>4</sup> A se vedea pentru acest subiect: Franck JEDRCZEJEWSKI: *Histoire universelle de la mesure [Istoria universală a măsurii]*. Ellipses, 2002, p. 156 & s.

<sup>5</sup> A se vedea pentru acest subiect: Didier BENSADON *et al.* (sous la direction de): *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises. [Dicționar istoric de contabilitate corporativă]* Presses universitaires du Septentrion, 2016, p. 329 & s.

prețul unei multitudini de opțiuni, care sunt și limite în aplicarea Directivei.

Deși diversitatea normelor contabile naționale a împiedicat comparabilitatea situațiilor financiare individuale ale societăților<sup>1</sup> în cadrul CEE, problema a fost și mai gravă în ce privește situațiile financiare consolidate<sup>2</sup>. În Regatul Unit, companiile au publicat situații financiare de grup încă din 1910! În Germania, legea a introdus obligația de a publica situații financiare consolidate în 1965. În Franța, a trebuit să se aștepte publicarea celei de-a VII-a Directive privind situațiile financiare consolidate la 13 iunie 1983 și apoi transpunerea ei în legislația națională franceză prin legea din 31 ianuarie 1985 și prin decretul din 17 februarie 1986. Ordinul de aplicare ce integrează Regulamentul CRC 99-02 a fost semnat la 22 iunie 1999.

La nivel european, a fost, de asemenea, un proces îndelungat. În 1974, Comisia s-a adresat Grupului de lucru al experților contabili, așa cum o făcuse deja pentru situațiile financiare anuale. Acesta din urmă a propus un proiect de directivă trimis spre avizare către Consiliul de Miniștri și Consiliul Economic și Social European în 1977 și apoi Parlamentului în 1978. Amendamentele solicitate au deschis noi negocieri, Directiva nefiind semnată de Consiliu decât la 13 iunie 1983. Procesul a durat aproximativ zece ani, în special din cauza faptului că nicio țară europeană, cu excepția Germaniei, nu avea la acel moment o definiție juridică a conceptului de grup.

Dispozitivul normativ va fi completat la 10 aprilie 1985 de Directiva a VIII-a, privind acreditarea persoanelor responsabile de controlul legal al situațiilor financiare de interes general, respectiv, în Franța, auditorii statutari (*commissaires aux comptes, fr.*).

Vom reține trei puncte esențiale din această prezentare a modului de formare a unui drept contabil european:

- dificultatea negocierilor din cauza importanței aspectelor economice și, ca urmare, durata procesului, care s-a desfășurat de-a lungul unui deceniu;
- faptul că autoritatea publică se bazează pe competențele tehnice ale profesioniștilor cu riscul de

a-și pierde o parte din independența, imparțialitatea și vocația sa de a reprezenta în mod legitim un interes superior; și,

- în final, faptul că nu a fost elaborat niciun cadru conceptual sau teoretic.

## 1.2. Normalizarea contabilă în Statele Unite

După ce am urmărit gestația normalizării contabile în Europa, este interesant să o comparăm cu progresele realizate într-un stat-continent, ale cărui practici în acest domeniu influențează întreaga lume: Statele Unite.

Înainte de criza din 1929 nu au existat reglementări contabile în Statele Unite, ci doar practici dominante<sup>3</sup>. Profesia contabilă, reprezentată de Institutul American al Contabililor Publici Autorizați (American Institute of Certified Public Accountants: AICPA, engl.), creat în 1887, a înființat în 1938 Comitetul pentru Proceduri Contabile (Committee on Accounting Procedures: CAP, engl.), care a publicat "Buletine de Cercetare Contabilă" (Accounting Research Bulletins: ARBs, engl.) ce propuneau soluții la probleme tehnice. Comitetul a fost înlocuit în 1959 de către Consiliul Principiilor Contabile (Accounting Principles Board: APB, engl.), care a publicat „Opinii” (Opinions, engl.), cele mai multe dintre acestea fiind încă în vigoare în prezent și constituind un adevărat referențial normativ. „Opiniile” au fost completate de „Enunțuri” (Statements, engl.), care au constituit linii directoare, dar insuficiente pentru a asigura coerența normelor și a constitui un adevărat cadru conceptual. Până în 1973, normalizarea contabilă americană a fost în atribuțiile practicienilor fără arbitrajul unei autorități care să dispună de legitimitatea puterii publice.

Consiliul Standardelor de Contabilitate Financiară (Financial Accounting Standards Board: FASB, engl.) a fost înființat în 1973 și plasat sub autoritatea Fundației de Contabilitate Financiară (Financial Accounting Foundation, engl.). FASB a avut inițial 7 membri, reprezentând în special Asociația Americană de Contabilitate (American Accounting Association: AAA, universitarii), AICPA (profesioniștii contabili) și Institutul Analizților Financiarilor Autorizați (Chartered Financial Analysts Institute: CFAI, profesioniștii din domeniul finanțelor).

<sup>1</sup> CEE nu a devenit Uniunea Europeană (UE) decât la 1 noiembrie 1993.

<sup>2</sup> A se vedea BENSADON, *Op. cit.*, 333 & s.

<sup>3</sup> Vezi Bernard COLASSE (sous la direction de): *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*. [Enciclopedia de contabilitate, control de gestiune și audit]. Economica, 2009, p. 173 și urm.

Aceste schimbări sunt semnificative. La termenul "contabilitate" (*accounting*, engl.), desemnând o disciplină care se vrea neutră și în serviciul unei pluralități de părți interesate, codificată ca urmare a unei crize majore, se adaugă de aici înainte cuvântul "financiară" (*financial*, engl.) care desemnează un obiectiv sau o perspectivă bine definită.

Puterea publică, respectiv Congresul Statelor Unite, a preluat atribuțiile în domeniul normalizării contabile prin intermediul agenției sale, Comisia Valorilor Mobiliare (Securities and Exchange Commission: SEC, engl.), care dă putere juridică normelor produse de FASB, respectiv Enunțuri de Norme de Contabilitate Financiară (Statements of Financial Accounting Standards: SFAS, engl.). În plus, din 2003, SEC a solicitat ca finanțarea FASB să fie pe deplin publică, asigurată de o redevență plătită de societățile cotate la bursă.

FASB este primul normalizator care a explicat cadrul său conceptual, compus în prezent din șapte Enunțuri ale Conceptelor Contabilității Financiare (Statements of Financial Accounting Concepts: SFAC, engl.). Cadrul conceptual american precizează că informațiile financiare de uz general sunt produse în primul rând pentru a satisface nevoile investitorilor.

Această evoluție arată că normalizarea contabilă, considerată inițial ca un domeniu rezervat profesioniștilor și pentru nevoile profesioniștilor, a devenit un bun public, o componentă a unei politici publice aflată în responsabilitatea Statului. Totuși, acesta din urmă se limitează aici la un rol de cenzor, deoarece el a „sub-contractat” producția de norme profesioniștilor. Dar aceste norme nu se aplică decât companiilor cotate, care fac apel la economiile publicului, și filialelor lor. IMM-urile nu sunt obligate să respecte SFAS; ele țin o „contabilitate fiscală”, spre deosebire de UE, care normalizează contabilitatea tuturor societăților comerciale.

### 1.3. Nașterea unei normalizări contabile internaționale

Importanța pieței financiare americane a asigurat normelor americane un teritoriu de aplicare mult mai mare decât Statele Unite. Cu toate acestea, "Opiniile" emise de APB și SFAS-urile nu puteau deveni, în mod oficial, norme globale, deoarece aceasta ar fi presupus ca toate celelalte țări să renunțe la o parte a suveranității lor în favoarea unei terțe țări, chiar dacă aceasta era prima putere mondială.

În 1973<sup>1</sup>, zece organizații profesionale, inclusiv Ordinul Experților Contabili Francezi (*Ordre des experts-comptables, fr.*), reprezentați de Robert Mazars, au creat o asociație, Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (International Accounting Standards Committee: IASC, engl.), cu sediul la Londra. Scopul său a fost de a publica norme contabile, Standardele Internaționale de Contabilitate (International Accounting Standards: IAS, engl.). Dar o organizație privată nu putea pretinde decât o putere de influență în lipsa oricărei autorități. Primele standarde, publicate începând cu 1975, au fost mai mult colecții de bune practici, permițând multe opțiuni și stabilind unele interdicții, fiecare țară străduindu-se să-și mențină practicile naționale. Membrii IASC nu și-au asumat decât angajamentul de a depune "cele mai bune eforturi cu putință" pentru a aplica IAS în țările lor. Dar, în cele mai multe dintre aceste țări, cu excepția Regatului Unit la momentul respectiv, profesia contabilă încetase să mai fie, sau nu fusese niciodată, normalizatorul contabil.

Această situație era departe de obiectivul de transparență, comparabilitate și eficiență a piețelor financiare din întreaga lume. În 1998, președintele IASC, Georges Barthès de Ruyter, un francez care va deveni mai târziu președinte al Consiliului Național de Contabilitate (Conseil National de la Comptabilité: CNC, fr.) și membru al juriului concursului de titularizare în științele de gestiune, a lansat proiectul „Comparabilitate” (Comparability, engl.) tocmai pentru a reduce opțiunile din standarde. Acest proiect a fost cu atât mai necesar cu cât Organizația Internațională a Comisiilor de Valori Mobiliare (International Organization of Securities Commissions: IOSCO, engl.) a impus această condiție pentru acceptarea IAS-urilor în locul normelor naționale. Acest sprijin a făcut obiectul unui acord semnat în octombrie 1997 la Congresul mondial al Federației Internaționale a Contabililor (International Federation of Accountants: IFAC) de la Paris<sup>2</sup>. IOSCO s-a angajat să recomande membrilor săi<sup>3</sup> recunoașterea IAS-urilor cu

<sup>1</sup> Celelalte nouă țări sunt: Germania, Australia, Canada, SUA, Irlanda, Japonia, Mexic, Țările de Jos și Regatul Unit.

<sup>2</sup> Congresul mondial al profesiei contabile a fost organizat inițial la fiecare cinci ani. Periodicitatea este acum de patru ani. René RICOL a fost desemnat la acest Congres "Președinte ales" și a devenit președinte al IFAC în 2002 pentru un mandat care se încheie în 2006.

<sup>3</sup> Pentru Franța, Comisia pentru Valori Mobiliare și Schimburi (BOC), care va deveni autoritatea piețelor financiare (*l'Autorité des marchés financiers: AMF, Fr.*).

condiția ca acestea să fie ajustate conform cerințelor ei într-un termen de maximum doi ani. Aceste cerințe au fost îndeplinite în 1998, cu un an înainte de termenul limită. Pentru a nu rămâne un organism privat fără putere reală, trebuia ca IASC să aibă această recunoaștere.

În plus față de acordul cu IOSCO, IASC, care a fost în pericol de a fi absorbit de IFAC, o organizație globală înființată în 1977 la Congresul Mondial de la München, a ajuns în sfârșit la un acord conform căruia toți membrii IFAC, aproximativ 100 de organizații profesionale la acel moment, au devenit, de asemenea, membri ai IASC. Această decizie a fost luată în cadrul unei reuniuni comune IFAC/IASC în 1987 la Congresul Mondial de la Tokyo, fiind solicitat un raport pentru investigarea formelor acestei relații de către o Comisie prezidată de John Bishop (Australia). "Raportul grupului de lucru Bishop" a fost adoptat de ambele organizații în 1989, stabilind în mod clar împărțirea rolurilor: IASC-ului îi este recunoscut monopolul asupra standardizării contabile, iar IFAC va deține monopolul asupra tuturor celorlalte activități relevante, respectiv standardizarea auditului, etica, educația inițială și continuă și standardizarea contabilizării publice... care se bazează foarte mult pe IAS!

Cu toate acestea, normalizarea de către profesie (și pentru profesie?) ridică o problemă de legitimitate<sup>1</sup> și venea în contradicție cu puterea normalizatorilor contabili naționali, care își câștigaseră independența în fața profesiei contabile. Din acest motiv, în 1992, a fost creat grupul "G4+1", care reunea normalizatorii contabili naționali din Australia, Canada, Statele Unite, Marea Britanie și Noua Zeelandă. În afară de faptul că toți membrii erau vorbitori de limba engleză și similari din punct de vedere politic, ei au avut în comun și ideea de a promova un cadru contabil conceptual, contrar tradiției continental-europene sau japoneze. Acest lucru a ridicat problema reprezentativității grupului G4+1.

În perioada 1992-2001, G4+1 a produs rapoarte de cercetare considerate a fi de înaltă calitate și utilizate de către IASC pentru a-și produce propriile standarde. Un Grup Comun de Lucru a combinat cele două organizații pentru a pregăti IAS 39 privind instrumentele financiare.

<sup>1</sup> Vezi BURLAUD A. & COLASSE B.: "Standardizarea contabilă internațională: reîntoarcerea politicului?" în *Audit Financiar*, București, vol. 8, nr. 1 (61) / 2010, p. 3-11 și vol. 8 nr. 2 (62) / 2010, p. 10-15.

Această cooperare a pus capăt existenței G4+1, dar a fost un stimul care a determinat IASC să se reformeze. Calitatea tehnică nu a fost suficientă întrucât a existat și o problemă de legitimitate.

Conferința Organizației Națiunilor Unite pentru Comerț și Dezvoltare (United Nations Conference on Trade and Development: UNCTAD) a înființat Grupul de Lucru Interguvernamental de Experți privind Standardele Internaționale de Contabilitate și Raportare (1982) (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting: ISAR), cu sediul la Geneva, pentru a elabora standarde globale de contabilitate. Acest grup extrem de mare se bucură de o reprezentativitate geografică excelentă (lumea a treia este foarte bine reprezentată), precum și de legitimitatea unei organizații interguvernamentale, guvernele fiind presupuse a reprezenta interesul general al țării lor. ISAR publică un raport anual intitulat "*Aspecte Internaționale de Contabilitate și Raportare*" (*International Accounting and Reporting Issues, engl*), *ghiduri [Guidances, engl.] de bune practici și formare, Rapoarte de Cercetare și alte documente privind CSR, raportarea de mediu, socială și guvernanta corporativă, dezvoltarea durabilă etc.* Dar dispersarea intereselor, dimensiunea adunării generale care se întrunește o dată pe an la Geneva, rotația rapidă a delegațiilor și lipsa lor de profesionalism și competențe tehnice nu au permis ISAR să concureze cu adevărat cu IASC.

La sfârșitul anilor 1990, normele IAS existente au câștigat o anumită notorietate în cercurile profesionale. Rămâne de văzut modul în care ele vor triumfa.

## 2. Normalizarea contabilă internațională în încercarea de a dobândi putere în anii 2000

Perioada de gestație, care a durat 30 de ani, din 1970 până în 2000, a fost darwiniană: au existat multe încercări de normalizare internațională, dar puține au supraviețuit. Cucerirea puterii de către IASC, care a aspirat să devină un "normalizator" global, a trebuit să fie realizată printr-o strategie de legitimizare orientată în patru direcții:

1. legitimitate politică bazată pe independența normalizatorului;

2. legitimitate politică bazată pe recunoașterea normelor IAS de către autoritatea publică, singura deținătoare a puterii de constrângere;
3. legitimitate procedurală bazată pe un *proces just/reglementat (due process, engl.)*
4. legitimitate substanțială/de fond (*substantive legitimacy, engl.*) realizată prin cadrul conceptual. Legitimitatea substanțială, bazată pe calitatea standardelor, a fost deja dobândită, printre altele datorită sprijinului tehnic extins furnizat informal de către marile companii de audit de la acel moment, Big5<sup>1</sup>. Dar coerența globală dată de un cadru contabil conceptual lipsea.

## 2.1. De la IASC la IASB: afirmarea puterii independent de interesele speciale

Pentru a face mai vizibilă independența IASC a fost nevoie de o structură mai modernă și mai profesionistă, similară cu cea a FASB.

Potrivit unui martor al momentului respectiv, Gilbert Gélard, care a fost membru în consiliul IASC și apoi în cel al IASB între anii 1988 și 2005, unii au criticat IASC, la sfârșitul anilor 1990, pe motivul că ar fi fost dificil de gestionat: erau prea multe persoane implicate în discuții și intrau în conflict două concepții opuse privind modul de a normaliza<sup>2</sup>. Pe de o parte, au existat susținătorii unei perspective politico-reprezentative, care presupunea ca reprezentanții diverselor părți interesate să dezbată pentru a găsi un consens sau, cel puțin, un compromis, chiar dacă acesta însemna sacrificarea într-o anumită măsură a calității și coerenței tehnice a standardelor. Această opinie, susținută de Comisia Europeană, presupunea un Consiliu de mari dimensiuni, pentru că trebuia să fie reprezentativ pentru toate interesele speciale. Dar întrucât suma intereselor speciale nu reprezintă interesul public, a fost propusă o altă viziune, inclusiv de către FASB și membrii grupului G4+1, care favoriza expertiza tehnică cu un Consiliu alcătuit din membri angajați exclusiv și cu normă

întreagă, independenți și fără nicio responsabilitate față de normalizatorul contabil al țării lor de origine.

Pentru a informa dezbaterile, IASC a creat un Grup de Lucru Strategic în 1997, prezidat de Ed Waitzer (Canada). În final, organizarea actuală bazată pe modelul experților independenți a fost adoptată în unanimitate de membrii Consiliului IASC în Veneția, la 9 septembrie 1999. Rezultatul a fost o structură destul de complexă, care trebuia să garanteze independența prin dispoziții statutare referitoare la membrii Consiliului și printr-o multitudine de organisme care combină competențele și atributele de control. Membrii IASB nu pot avea nicio legătură financiară cu nicio parte interesată în virtutea interzicerii oricărei remunerații cumulative. În ceea ce privește organigrama IASB, inspirată în mare parte de cea a FASB, aceasta a inclus în esență următoarele patru organisme majore:

- Fundația IASC, o fundație de drept privat cu sediul în Delaware, SUA, un grup de 22 de membri (administratori, *trustees, engl.*), care finanțează IASB și numește membrii următoarelor trei comitete;
- IASB, un organism independent din punct de vedere tehnic, alcătuit din 14 membri salariați, care produce normele IAS și apoi Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) pe baza unei echipe de profesioniști (*the Staff, engl.*), la rândul lor salariați;
- Comitetul pentru Interpretări privind Raportarea Financiară (Financial Reporting Interpretations Committee: IFRIC, engl.), compus din 15 membri, care publică interpretări ale standardelor pentru a facilita înțelegerea lor, pe baza problemelor ridicate în punerea lor în aplicare; aceste interpretări trebuie aprobate de IASB și au aceeași autoritate ca standardele IAS/IFRS;
- Consiliul consultativ al IFRS (IFRS Advisory Council: IFRSAC, engl.), care este responsabil de consilierea IASB în pregătirea programului său de lucru. Este compusă din 50 de membri reprezentând întreaga comunitate contabilă: analiști financiari, preparatori de conturi (companii), cadre universitare, auditori, normalizatori contabili și organizații profesionale (ale contabililor și auditorilor). Pe lângă IFRSAC, există aproximativ 20 de alte organisme consultative care reprezintă diferite părți interesate: piețele financiare, economiile emergente, finanțele islamice, IMM-urile, industria asigurărilor etc.

<sup>1</sup> La începutul anilor 2000, Arthur Andersen exista alături de Deloitte, Ernst și Young, KPMG și PWC.

<sup>2</sup> A se vedea: Gilbert GELARD: „De l'IASC à l'IASB : un témoignage sur l'évolution structurelle de la normalisation comptable internationale.” [“De la IASC la IASB: o mărturie asupra evoluției structurale a normalizării contabile internaționale”]. *Revue française de comptabilité*, n° 380, septembrie 2005.

Întrucât FASB nu este deocamdată convins de independența IASB, s-a decis ca în ianuarie 2009 să se creeze o structură suplimentară, Comitetul de Monitorizare (Monitoring Board: MB, engl.), care să asigure legătura dintre *administratorii* (*trustees*, engl.) Fundației IFRS și autoritățile publice, care sunt, în esență, "jandarmii" Burselor de valori, și să crească responsabilitatea Fundației. MB monitorizează conformitatea cu statutele fundației și validează numirea *administratorilor*.

Din păcate, această reorganizare nu rezolvă toate problemele. Independența membrilor Consiliului este reală doar din punct de vedere formal. Însă, membrii Consiliului sunt strâns legați de o viziune comună a rolului contabilității sau mai precis a informațiilor financiare în societate: satisfacerea nevoilor (și intereselor?) investitorilor, celelalte părți interesate fiind considerate de rangul doi<sup>1</sup>. Acest lucru se traduce într-o evoluție a vocabularului folosit. Astfel, normele IAS sunt redenumite IFRS, cuvântul 'contabilitate' dispărând complet pentru a fi înlocuit cu 'raportarea financiară'. Suntem în serviciul finanțelor.

Cu toate acestea, ar trebui să fim mai specifici: lumea finanțelor nu este omogenă. Ce au în comun capitalismul de familie, cu o viziune pe termen lung asupra averii companiei, și nomadismul de pe Bursa de Valori al managerilor de portofolii, cu obiective financiare strict pe termen scurt? Desigur, alte părți interesate au, de asemenea, preocupări financiare. Dar aceștia nu împărtășesc aceleași perspective: solvabilitatea pe termen lung pentru creditori, continuitatea exploatării pe termen lung și menținerea capitalului pentru angajați și autoritățile locale etc.

În sfârșit, IASB a moștenit acquis-ul IASC prin preluarea tuturor normelor IAS; numai noile standarde vor fi numite IFRS.

Noua structură, datorită complexității sale și a dispozitivelor sale subtile de control și echilibru, poate demonstra, cel puțin formal, independența normalizatorului.

## 2.2. Uniunea Europeană adoptă IFRS: căutarea legitimității politice

Chiar dacă IASB este un organism de experți cooptați, aceștia trebuie să fie în continuare în serviciul publicului,

<sup>1</sup> Vezi: Burlaud Colasse, *Op. cit.*

așa cum o cer statutele sale. Însă, IASB nu avea legitimitate politică fără a trece printr-un sistem electoral. Soluția a venit din partea UE, care, prin Regulamentul 1606/2002 din 19 iulie 2002 privind aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate, a solicitat companiilor europene să publice conturile consolidate conforme cu IFRS începând cu anul 2005. Trebuie amintit faptul că un regulament european este impus direct statelor membre fără a fi necesară transpunerea în legislația națională. Experiența întârzierilor în transpunerea directivelor contabile a servit ca o lecție în acest sens. Pentru situațiile financiare consolidate ale societăților necotate, statele membre ale UE rămân libere să autorizeze sau să impună IFRS. Astfel, Europa devine primul 'client' al IASB.

Articolul 1 din Regulament justifică adoptarea Standardelor Internaționale de Contabilitate (cuvântul IFRS nu este utilizat niciodată) prin "garantarea unui grad ridicat de transparență și comparabilitate a situațiilor financiare și, prin urmare, a funcționării eficiente a Pieței Comunitare de Capital și a Pieței Interne". Contabilitatea nu mai este un bun comun, ci un instrument pentru o categorie de părți interesate, cu excepția faptului că piața financiară servește interesului public.

Articolul 2 introduce restricții care par a fi un mod de a afirma o remanență de suveranitate: Standardele Internaționale de Contabilitate pot fi adoptate numai dacă nu sunt contrare următoarelor principii enunțate de:

1. Directiva a IV-a din 25 iulie 1978, articolul 2(3): "Conturile anuale oferă o imagine fidelă a patrimoniului, a situației financiare, precum și a rezultatelor societății.";
2. Directiva a 7-a din 13 iunie 1983, articolul 16(3): "Conturile consolidate oferă o imagine fidelă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor grupurilor de întreprinderi incluse în consolidare."; și
3. "corespund interesului public european".

Este important de reținut că articolul 2 din regulament, care este aparent esențial, nu a avut niciun efect.

În primul rând, noțiunea de 'patrimoniu' este total ignorată de normele IFRS, deoarece acestea constituie un sistem de drept contabil (*droit comptable*, fr.) independent și complet autonom. Însă, definiția patrimoniului aparține unui alt sistem de drept, de exemplu, dreptul civil din Franța. Directiva 2013/34 din 26 iunie 2013, care abrogă Directivele a IV-a și a VII-a,

include, la articolul 3, referința la patrimoniu, dar numai pentru conturile individuale, ceea ce pune în consens dreptul european contabil cu normele IFRS, dacă acestea se vor aplica doar în conturile consolidate.

Referința la interesul public european rămâne în textul regulamentului. Niciun text european nu îl definește. Este oare suma intereselor speciale? În orice caz, conceptul este suficient de larg pentru a se putea invoca pentru respingerea oricărui standard. Cu toate acestea, lucrările pregătitoare pentru această directivă subliniază două componente ale acestui interes public european: să nu fie afectată competitivitatea companiilor europene și stabilitatea piețelor financiare.

Statutul IASB, de asemenea, proclamă că normalizatorul acționează în numele interesului public, dar acesta ar trebui să fie un interes public global! Aflată în imposibilitatea de a oferi un conținut concret conceptului de interes public european, UE a oferit un răspuns instituțional prin recunoașterea Grupului Consultativ European de Raportare Financiară (European Financial Reporting Advisory Group: EFRAG, engl.)<sup>1</sup>.

EFRAG, un organism privat, a fost înființat în 2001 de către profesia contabilă, preparatori de conturi, utilizatori și normalizatori contabili din Europa, și recunoscut oficial de către Comisia Europeană în 2006. Acesta oferă asistență tehnică Comisiei, care se bazează, de asemenea, pe un organism politic, Comitetul de Reglementare Contabilă (Accounting Regulatory Committee: ARC, engl.). EFRAG a exprimat rezerve pe două teme: contabilizarea instrumentelor financiare (IAS 39 și IFRS 9) care au ridicat problema valorii juste și a macro-acoperirii.<sup>2</sup>

După raportul Maystadt din 2013<sup>3</sup>, EFRAG a fost reformat radical în octombrie 2014. Acesta a avut un Consiliu de Supraveghere cu 16 membri și un Grup de Experți Tehnici de 12 membri. Astăzi, în funcție de nevoile de control și echilibru, EFRAG este organizat după urmează:

- Adunarea Generală: alcătuită din diverse organisme profesionale europene și normalizatori contabili

<sup>1</sup> Christopher HOSSFELD, Yvonne MULLER-LAGARDE: *L'intérêt public européen [Interesul public european]. Autorité des normes comptables [Autoritatea pentru standarde contabile]*, 2018.

<sup>2</sup> HOSSFELD-MULLER-LAGARDE, *Op. cit.*, 42 s.

<sup>3</sup> Philippe Maystadt, *Should IFRS standards be more European? [Standardele IFRS ar trebui să fie mai europene?]*, 2013

(ANC pentru Franța); aceasta numește membrii și președintele Consiliului și votează bugetul;

- Consiliul: compus din 17 membri (8 organizații profesionale europene, 8 organisme naționale de normalizare și un președinte); Consiliul ia decizii cu privire la pozițiile IFRS;
- Grupul de Experți Tehnici: compus din 16 membri (4 numiți de către autoritățile naționale de normalizare și 12 personalități calificate); acesta oferă consultanță Consiliului. Membrii grupului își oferă voluntar 15-20% din timpul lor pentru această activitate și sunt numiți pe timp de un an;
- Forumul Consultativ al Normalizatorilor Contabili: reunește toți normalizatorii contabili naționali din UE și se asigură că punctul de vedere exprimat de Consiliu este unul european.

Această reorganizare, care a profesionalizat expresia unui punct de vedere European, ilustrează două lucruri:

1. standardizarea contabilă este o chestiune prea serioasă pentru a-i oferi *mână liberă* unui normalizator "subcontractant", și anume IASB;
2. dar nu există nicio cale de ieșire dintr-o dezbatere limitată la experți în lumea finanțelor.

În concluzie, adoptarea IFRS de către UE a permis IASB să joace în ligile mari și să obțină legitimitate politică.

### 2.3. Căutarea legitimității procedurale: *due process*

*Due process* este metoda formală de consultare a diverselor părți interesate instituită de către normalizator pentru a se asigura respectarea constrângerilor democratice în luarea deciziilor.<sup>4</sup> Punerea în aplicare a unui astfel de proces își are originea în Carta Magna a secolului al XIII-lea, în Anglia. Conceptul a fost preluat în Constituția americană și transpus la standardizarea contabilă de către organismele relevante din Statele Unite, Canada și Regatul Unit între anii 1960 și 1970 și apoi de către IASC. Dar, inițial, în acest din urmă caz, procedura a fost destul de neriguroasă. Apelurile la comentarii s-au limitat la părțile interesate din cadrul

<sup>4</sup> A se vedea: BENSADON, *Op. cit.*, 337-338; BURLAUD-COLASSE, *Op. cit.*; Anne LE MANH-BENA: *Le processus de normalisation comptable par l'IASB : la cas du résultat [Procesul de standardizare contabilă al IASB: cazul rezultatului]*. Doctorat în științe de gestiune, CNAM, 2009.

IASC și la organismele naționale de normalizare, răspunsurile nu au fost făcute publice și deliberările au avut loc în spatele ușilor închise. IOSCO a semnalat IASC problemele legate de proces în 1987, iar acestea au fost remediate prin crearea IASB și publicarea *Manualului de Due Process (Due Process Handbook, engl.)* de 58 de pagini în 2006.

Acești se bazează pe trei principii principale:

- **Transparență:** reuniunile IASB și IFRIC sunt publice și înregistrate;
- **Consultarea deplină și echitabilă** a tuturor părților interesate ale căror răspunsuri sunt publicate pe site-ul IASB;
- **Responsabilitate:** IASB trebuie să evalueze, fără a cuantifica în mod necesar, impactul noilor standarde sau modificării standardelor existente pe baza anumitor criterii, inclusiv îmbunătățirea comparabilității situațiilor financiare, și să motiveze deciziile sale.

Trebuie avute în vedere două scenarii: adoptarea unui nou standard și ajustarea anuală a standardelor existente.

Adoptarea unui nou standard implică:

- pregătirea programului de lucru al IASB (*Agenda*) pe baza subiectelor propuse de membrii săi sau de terți (normalizatori contabili naționali, autorități de reglementare a piețelor financiare, organizații profesionale etc.) și apoi prezentarea acestui program pentru consiliere Consiliului Consultativ al IFRS;
- IASB cu echipa sa tehnică și, dacă este necesar, cu sprijinul altor organisme de normalizare contabilă pregătește un document de discuții (*discussion paper, engl.*) care nu are caracter obligatoriu și proiectul de standard (*exposure draft, engl.*), însoțite de o scrisoare care solicită comentarii (*comment letter, engl.*); Oricine este interesat este rugat să răspundă.
- observațiile cu privire la proiectul de normă, care sunt obligatoriu redactate în limba engleză, provin în principal de la normalizatori contabili naționali, autorități de supraveghere a burselor de valori, organizații profesionale, firme mari de contabilitate și audit (Big 4), directori financiari ai unor mari grupuri internaționale și unii reprezentanți ai mediului academic. Acestea sunt publicate pe site-ul IASB,

sunt recenzate, în unele cazuri formulându-se și un răspuns, și sunt sintetizate în Raportul și Declarația de Feedback (*Report and the Feedback Statement, engl.*);

- în funcție de rezultatele consultării, IASB poate fie să pregătească un nou proiect de standard, în cazul unor modificări semnificative, fie să adopte standardul cu sau fără modificări minore;
- la doi ani de la data intrării în aplicare a standardului, IASB trebuie să efectueze o evaluare a impactului (revizuire ulterioară punerii în aplicare: *Post-implementation Review, engl.*) prin interviuarea 'publicului' (*Request for information, engl.*) și ținând seama de propriile observații.

Modificarea standardelor existente se face ca parte a unui proces *anual de ameliorare*. Un singur proiect de normă care conține toate amendamentele propuse este publicat de IASB și face obiectul unui apel la comentarii.

Însă, această construcție ideală poate fi doar o fațadă. "Redactarea comentariilor cu privire la un document preliminar de discuții sau un proiect de normă implică resurse considerabile în ce privește expertiza tehnică și de timp datorită complexității standardelor, dar, pentru mulți, și din cauza barierei lingvistice, deoarece răspunsurile trebuie redactate în limba engleză. În absența unor astfel de resurse, multe părți implicate în standardizarea contabilă internațională, în special țările din lumea a treia, sunt subreprezentate. Prin urmare, *due process* poate fi comparat cu votul asupra unor chestiuni extrem de tehnice, cu participare plătită la vot și fără ca rezultatul votului să aibă o valoare obligatorie pentru cei care îl organizează. *Due process* este mijlocul de susținere a guvernării prin experți. În aceste circumstanțe, este surprinzător faptul că 'rata abținerii' este mare și chiar aproape de 100% pentru cei care de altfel nu au nici un alt mod în care ar putea exercita o presiune puternică asupra IASB?"<sup>1</sup>

#### 2.4. Legitimitatea substanțială este consolidată: cadrul conceptual

Pentru a se asigura că standardizarea contabilă nu are loc pe baza unor raționamente circumstanțiale, atunci când apar anumite probleme, erau necesare principii generale coerente, stabile și explicite. Pragmatismul are limitele sale; era nevoie de teorie, raționament deductiv

<sup>1</sup> BURLAUD-COLASSE, *Op. cit.*

și nu de standardizarea practicilor conform unei abordări inductive. FASB a fost deschizător de drum în acest sens prin publicarea a șase SFAC între 1978 și 1985, care au satisfăcut nevoia unui cadru conceptual. Dar acest cadru conceptual este în mare parte rezultatul lucrărilor academice publicate încă din anii 1930.<sup>1</sup> Acesta a fost preluat pe scară largă de către IASB în 1989.

În unele privințe, publicarea unui cadru conceptual, care a fost anterior implicit, este un pas curajos. Cardinalul de Retz ar fi afirmat în 1717 că: "din ambiguitate se iese doar pe cheltuială proprie." Explicând raționamentele și opțiunile care au stăut la baza unei decizii, marja de manevră oferită de ambiguitate se micșorează și critica devine posibilă. Dezbaterile tehnice pe probleme punctuale necesită apoi o dimensiune politică.

Pe 18 septembrie 2002, în Norwalk, Statele Unite, a fost semnat un acord între FASB și IASB pentru a alinia cele două sisteme contabile și pentru a-și coordona activitățile viitoare pentru a îmbunătăți comparabilitatea situațiilor financiare. Un memorandum, semnat în februarie 2006, prevedea publicarea unui cadru conceptual comun.

Faza A a proiectului de elaborare a acestui cadru conceptual comun, concentrându-se pe obiectivele și caracteristicile calitative ale raportării financiare, a fost finalizată în septembrie 2010. Dar fazele B-G au rămas neterminate. În prezent, în urma unei serii de dezacorduri, cooperarea dintre cele două organisme de normalizare se află în impas și IASB a publicat la 29 martie 2018 noul său cadru conceptual complet. Ceea ce a făcut, de asemenea, "divorțul" mai ușor sau mai tentant a fost decizia SEC din 16 noiembrie 2007 de a elimina obligativitatea pentru companiile cotate în SUA, care au optat pentru IFRS, de a publica o declarație de reconciliere între US-GAAP și IFRS, restaurând astfel autonomia normelor americane. Această obligație de reconciliere a fost considerată prea costisitoare de către societățile în cauză.

S-ar putea concluziona astăzi că, având un cadru conceptual cuprinzător, un set de standarde care evoluează în timp, o structură organizatorică complexă care reflectă complexitatea standardizării contabile globale ce deservește piețele financiare, ne aflăm la sfârșitul poveștii. În realitate, există și alte provocări viitoare.

<sup>1</sup> Vezi BENSADON, *Op. cit.*, 412-413.

### 3. De la istorie la previziune: noi provocări pentru IASB

Două provocări majore amenință dezvoltarea sferei de influență a IASB:

- nu răspunde nevoilor tuturor companiilor, în special întreprinderilor mici și mijlocii care nu sunt gestionate din perspectiva pieței bursiere;
- este limitată la o viziune pur financiară a informațiilor într-un moment în care investitorii au nevoie din ce în ce mai mult de o viziune mai amplă asupra performanței companiilor.

#### 3.1. Examinarea dificilă a nevoilor IMM-urilor

Ambiția IASB este de a deveni organismul **global** de normalizare contabilă. Aceasta presupune eliminarea unui obstacol: complexitatea IFRS. De exemplu, *Manualul IFRS (Handbook, engl.)* este compus din două volume cu ghiduri de aplicare de aproximativ 4.500 de pagini! Complexitatea dată de semnificație și de abundența informației este acceptabilă strict pentru marile grupuri multinaționale cu competențe interne suficiente, resurse financiare și de IT și care pot justifica aceste eforturi prin complexitatea modelelor lor de afaceri și a aranjamentelor juridice. Auditorii companiilor cotate, în principal Big 4, pot, de asemenea, să asigure conformitatea, mai ales deoarece aceștia au inspirat în mare măsură IFRS. Dar toate acestea depășesc resursele și nevoile IMM-urilor, care reprezintă 95% din întreprinderi.<sup>2</sup>

Conștient de aceste dificultăți, IASB a inițiat un proiect privind IFRS pentru IMM-uri în 2003. În iunie 2004, el a publicat un document de discuții (*discussion paper, engl.*) însoțit de opt întrebări, dintre care prima a fost: "Ar trebui elaborate standarde de raportare financiară specifice IMM-urilor?" Toate răspunsurile pe care le-am văzut răspund afirmativ la această întrebare și susțin oportunitatea proiectului.<sup>3</sup> Acest început încurajator a

<sup>2</sup> Pascale DELVAILLE *et al.*: "Enjeux et limites de l'application des IFRS aux PME [Probleme și limite ale aplicării IFRS pentru IMM-uri]" în *La comptabilité en action. Mélanges en l'honneur du professeur Geneviève Causse [Contabilitatea în acțiune. Eseuri în onoarea profesorului Geneviève Causse]*. Hamattan, 2016, p. 184

<sup>3</sup> Alain BURLAUD: "Faut-il un droit comptable pour les PME ? [Ar trebui să existe un drept contabil pentru IMM-uri?]" *La Revue du Financier* No.168, November-December 2007, p. 127.

condus la publicarea unui proiect de normă (*exposure draft, engl.*) în februarie 2007. Răspunsurile și observațiile primite au determinat IASB să modifice substanțial proiectul prin eliminarea referințelor încrucișate la versiunea completă a IFRS, a celor mai complexe opțiuni, sau consolidarea proporțională etc. Standardul final a fost publicat în 2009.

Acesta a fost salutat de creditori, inclusiv de către Banca Mondială<sup>1</sup>, care a vrut să-l impună în toate țările emergente pe care le finanțează pentru a avea o bază coerentă și comparabilă de informații financiare. În rapoartele privind respectarea standardelor și a codurilor (ROSC), ea compară sistematic standardele naționale cu IFRS văzute ca o bază de referință și pledează pentru convergență. Presiunea a fost extrem de mare, în special asupra Organizației pentru Armonizarea Dreptului Societăților Comerciale în Africa (*l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires: OHADA, fr.*), astfel încât sistemul contabil OHADA revizuit (Revised SYSCOAHADA)<sup>2</sup> a încorporat această cerință de convergență. OHADA și firmele pe care le angajează au fost plătite pentru aceasta.

În pofida acestei vești bune pentru IASB, succesul IFRS-urilor pentru IMM-uri a fost extrem de limitat în practică din mai multe motive. Acest standard a rămas complex, neadaptat nevoilor și realității țărilor emergente, costisitor de implementat și, mai presus de toate, incompatibil cu necesitățile autorităților fiscale din diferite țări. Fără a fi explicit, standardul nu satisfăcea nevoile investitorilor inexistenți, ci pe cele ale Băncii Mondiale. În cazul în care ar putea influența opțiunile organismelor de normalizare contabilă naționale sau regionale, cum a fost cazul OHADA, aceasta nu ar putea influența cu adevărat practicile firmelor locale sau pe cele ale firmelor de audit și contabilitate. În cele mai avansate țări, standardul nu a avut succes, deoarece nu a fost adoptat de către statele UE, Australia, Canada, să nu mai vorbim de Statele Unite, acestea neadoptând nici IFRS.<sup>3</sup>

IMM-urile produc rareori raportări financiare de înaltă acuratețe, cu excepția celor destinate autorităților fiscale și de securitate socială. Pentru nevoi interne, principala

<sup>1</sup> A se vedea în acest sens Pascale DELVAILLE, *Op. cit.*, 186&s.

<sup>2</sup> Regulamentul 01/2017/CM/OHADA din 09 iunie 2017 privind armonizarea practicilor profesioniștilor în materie de contabilitate și audit din Statele membre ale OHADA.

<sup>3</sup> A se vedea în acest sens Pascale DELVAILLE, *Op. cit.*, 187.

problemă este monitorizarea conturilor de numerar și de terți. În ceea ce privește *raportarea externă*, aceasta se poate realiza pe baza reglementărilor fiscale, datorită lipsei de mobilitate a acționarilor și absenței analiștilor financiari. Băncile sunt mai interesate de garanțiile reale pe care le pot oferi directorii financiari. În sfârșit, în absența unui auditor în majoritatea IMM-urilor, nu există nicio sancțiune pentru adaptarea 'locală' a standardelor contabile, în condițiile respectării normelor fiscale. În ceea ce privește experții contabili și contabilii, ei nu sunt responsabili pentru sancționarea clienților lor.

În concluzie, standardul IFRS pentru IMM-uri este mai mult un instrument de lobby al normalizatorilor contabili naționali pentru convergență decât un standard utilizat efectiv de societăți pentru a-și elabora situațiile financiare.

### 3.2. Atunci când contabilitatea financiară nu este suficientă pentru a reprezenta cu acuratețe performanța

O companie nu este numai o mașină de făcut bani, nici măcar pentru investitori! Ea are o responsabilitate socială și de mediu mult ignorată, care este de interes pentru toate părțile interesate. Astfel, în 1776, Adam Smith a afirmat: "Nu ne așteptam să primim cina din bunăvoința măcelarului, berarului sau brutarului, ci din preocuparea lor pentru propriul interes." Într-o altă formă, Milton Friedman a preluat aceeași idee, declarând că responsabilitatea exclusivă a companiei era de a face profit respectând "regulile jocului, adică cele ale concurenței deschise și libere, fără înșelăciune sau fraudă".<sup>4</sup> IFRS este complet compatibil cu această viziune a lumii, cea a unui *homo oeconomicus*.

Dar, în paralel cu capitalismul financiar, care consideră investitorul decidentul final, destinatarul privilegiat de informații financiare, precum și cel care evaluează răspunderea liderilor, a fost dezvoltată o perspectivă mai largă asupra companiei. O companie este o instituție care trăiește lângă și pentru o comunitate de oameni a căror ambiție nu se limitează la acumularea de profit. În plus, pentru a furniza informații relevante investitorilor, nu se pot produce pur și simplu informații financiare, indiferent de context. Scandalurile declanșate de poluarea industrială sau încălcările drepturilor omului pot avea consecințe financiare care pun compania în

<sup>4</sup> Milton FRIEDMAN, *New York Times Magazine*, 19/9/1970.

pericol. Aceste lucruri sunt mai importante pentru investitori decât, de exemplu, contabilitatea angajamentelor față de clienți ca urmare a unui program de loialitate, cum ar fi milele aeriene.

Ca răspuns la aceste limitări ale contabilității financiare și, în general, ale unei concepții pur economice asupra rolului unei companii în societate, ideea de contabilitate de mediu<sup>1</sup> a fost dezvoltată la începutul anilor 1970, dar, de asemenea, și alte forme de contabilitate, cum ar fi 'bilanțul social' (*bilan social*, fr.) devenit obligatoriu prin Legea din 12 iulie 1977 pentru societățile cu mai mult de 300 de persoane. Vom vedea că această largire a domeniului de aplicare a contabilității ridică probleme conceptuale, dar și că standardizarea și practicile continuă să progreseze. Experimentele preced cadrul conceptual, așa cum a fost și cazul contabilității financiare.

Responsabilitatea socială și de mediu (CSR) necesită definirea conceptului de "responsabilitate". Codul civil francez îl definește prin consecințele sale: "Orice faptă a unei persoane, care cauzează prejudicii altora, îl obligă pe cel din vina căruia s-au produs la repararea acelor prejudicii."<sup>2</sup> Contabilitatea se ocupa în mod tradițional de răspunderea civilă (de exemplu, provizioane pentru despăgubiri) sau de răspunderea penală atunci când pedeapsa este monetară (plata unei amenzi, de exemplu). Dar conceptul de responsabilitate a fost extins și cuprinde și o dimensiune morală care poate fi pedepsită fără o judecată formală. De exemplu, încredințarea fabricării de produse unui subcontractant într-o țară din lumea a treia care angajează copii în condiții nedemne nu este o infracțiune pentru contractantul care nu este angajatorul. Dar contractantul poate avea o responsabilitate morală în cazul în care el este conștient de acest fapt și poate fi condamnat de către opinia publică, poate pierde capitalul său de simpatie și, în cele din urmă, își poate pierde clienții<sup>3</sup>.

CSR se extinde dincolo de părțile terțe cu care compania are relații contractuale. Astfel, poluarea poate crea prejudicii altora fără ca victimele să fie identificabile. Emisiile de gaze cu efect de seră dăunează, probabil, întregii umanități, dar fără a se

putea asocia anumite victime cu un poluator. Umanitatea nu este o entitate legală. Încă din 1810, legiuitorul a luat măsuri pentru a pedepsi încălcări ale regulilor legate de securitate și de mediu prin intermediul controalelor administrative preventive<sup>4</sup>. Dar există, de asemenea, pentru a sancționa această responsabilitate sau asumarea de riscuri iresponsabile, *expunerea publică* (*name and shame*, engl.), sancțiunea morală care are un cost.

Având caracter performativ (*performative*, engl.)<sup>5</sup>, informațiile au fost menite să promoveze conștientizarea, în paralel cu fenomenele de financiarizare și globalizare, a existenței unor bunuri comune a căror conservare nu poate fi asigurată prin mecanismele de piață. Rezultatul a fost o cerere de informații nefinanciare care trebuie să fie produse de către marile companii. În mod concret, este vorba despre introducerea printre criteriile de decizie ale clienților sau investitorilor a unor considerente extra-financiare prin intermediul unor sancțiuni financiare impuse indirect asupra companiilor mai puțin "virtuoase".

Dezvoltarea de informații nefinanciare, pe lângă bilanțul social, a fost în primul rând rezultatul inițiativelor individuale. Au fost elaborate diverse modele de "contabilitate ecologică", iar companiile au început să intre în joc. Trecerea de la un sistem voluntar la o abordare obligatorie a necesitat timp. Problema a fost adresată în 2011 de OECD în "Linii directoare pentru întreprinderile multinaționale" (*Guidelines for Multinational Enterprises*, engl.). Dar OECD nu are o putere suverană. La 22 octombrie 2014, Parlamentul European și Consiliul au adoptat Directiva 2014/95 „privind raportarea de informații nefinanciare și privind diversitatea de către anumite societăți și grupuri mari”. „Raportarea de informații non-financiare este (...) esențială pentru tranziția către o economie globală sustenabilă prin combinarea rentabilității pe termen lung cu justiția socială și protecția mediului”. „Parlamentul European a recunoscut importanța raportării de către companii a unor informații privind sustenabilitatea, cum ar fi factorii sociali și de mediu, în vederea identificării riscurilor de sustenabilitate și a creșterii încrederii

<sup>1</sup> Vezi: COLASSE, *Op. cit.* 489.

<sup>2</sup> Articolul 1382. Acesta datează din Codul civil din 1804 și nu a fost niciodată modificat.

<sup>3</sup> Aceasta se referă la cazul Nike în 1997, care a angajat copii la subcontractanții săi din Asia.

<sup>4</sup> A se vedea Bernard CHRISTOPHE: *La comptabilité verte. De la politique environnementale à l'écobilan* [Contabilitate verde. De la Politica de mediu la eco-bilanț]. De Boeck, 1995, 26.

<sup>5</sup> A se vedea: Alain BURLAUD, Maria NICULESCU: Informația non-financiară: o perspectivă europeană, *Audit Financiar*, București, iunie 2015, p. 102-112.

investitorilor și a consumatorilor. Într-adevăr, raportarea informațiilor nefinanciare este vitală pentru gestionarea evoluției către o economie globală durabilă prin combinarea rentabilității pe termen lung cu justiția socială și protecția mediului<sup>1</sup>. Cu toate acestea, Directiva nu propune un cadru standardizat de indicatori și se bazează pe inițiative private pentru operaționalizarea obiectivului, la fel cum Regulamentul emis în 2002 se baza, de fapt, pe IASB. Și au existat o multitudine de inițiative. Pentru a ne mărgini la cele principale, au existat, la nivel internațional, ISO 26000 *Linii Directoare privind Responsabilitatea Socială* (*Guidelines on Social Responsibility*, engl.) și *Inițiativa de Raportare Globală* (*Global Reporting Initiative: GRI*, engl.). Ambele inițiative implică definirea unui set de indicatori standard. În Franța, un reprezentant al mediului academic, profesorul Jacques Richard, a proiectat modelul CARE<sup>2</sup>, ce presupune aplicarea mecanismului de amortizare, utilizat pentru măsurarea consumului de capital fix și finanțarea reînnoirii acestuia, la capitalul uman și cel natural.

Dar vagabondajul normativ (*standard shopping*, engl.) nu asigură neutralitatea, completitudinea și comparabilitatea informațiilor și nu permite sancționarea manipulărilor. În vederea implementării Directivei Europene, la 19 iulie 2017, președintele Republicii Franceze a semnat Ordonanța nr. 2017-1180 referitoare la raportarea de informații nefinanciare și privind diversitatea de către anumite societăți și grupuri mari. Aceste companii mari sunt obligate să publice o "declarație de performanță extra-financiară" inclusă în raportul de management. Aceasta tratează consecințele sociale și de mediu ale activităților lor, respectarea drepturilor omului, lupta împotriva corupției, schimbările climatice, dezvoltarea durabilă, economia circulară, lupta împotriva risipirii alimentelor, condițiile de muncă, lupta împotriva discriminării și promovarea diversității. Aceste informații trebuie verificate de către o terță parte independentă al cărei raport este transmis acționarilor, similar cu ceea ce face auditorul. Decretul nr. 2017-1265 din 9 august 2017 stabilește condițiile de aplicare a Ordinului. Acesta precizează pragurile de la care informațiile trebuie publicate și, dacă este relevant, furnizează o listă detaliată a articolelor care conțin ceea

ce solicită ordinul. Logica este mai mult cea a bilanțului social (*bilan social*, fr.) decât a unui sistem contabil care necesită o singură unitate de măsură, cum ar fi banii.

În concluzie, contabilitatea a evoluat în raportare financiară, care, ulterior, este însoțită de informații nefinanciare. Dar pașii urmați în normalizarea acesteia din urmă sunt similari cu cei ce constituie punct de plecare în standardizarea contabilă internațională:

- practici și standarde derivate din inițiative private;
- preluarea ștafetei de către autoritățile publice pentru a da forță de drept unui model;
- un mecanism de certificare a informațiilor produse de către o terță parte independentă.

## 4. Concluzie

Istoria, fie că este vorba despre un om, o instituție sau un obiect, nu este o simplă colecție de anecdote, chiar dacă se hrănește din aceasta. Din aceste anecdote, trebuie să învățăm lecții pentru a explica, pentru a înțelege lanțul evenimentelor, pentru a identifica legăturile de cauzalitate.

Să începem cu propoziția introductivă a acestei lucrări: "contabilitatea este o oglindă a societății." Trebuie să se înțeleagă că oglinda, chiar în cazul în care oferă o imagine a realității de o manieră obiectivă, este, de asemenea, un instrument pentru transformarea realității, deoarece suntem în prezența unei oglinzi care denaturează prin imperfecțiunile sale sau pentru că a fost manipulată cu bună știință. În plus, nu poate reprezenta întreaga realitate. Aceasta se adresează doar unui singur simț: vederea (fără relief), dar ignoră aspectele care activează mirosul, simțul tactil, auzul și gustul. Această oglindă imperfectă produce o imagine imperfectă pe care se bazează întrebările pe care ni le punem pentru a acționa.

Istoria contabilității este un răspuns la următoarele trei întrebări fundamentale care structurează contabilitatea:

- Pentru cine este informația produsă?
- La ce servește aceasta?
- Cum este produsă?

Pentru cine? Am văzut că "publicul" informațiilor contabile s-a extins în timp. Scopul inițial a fost de a servi nevoilor antreprenorului (gestionarea conturilor comerciantului, utilizând partida dublă), apoi cele ale

<sup>1</sup> Directiva Europeană 2014/95 nr. 3.

<sup>2</sup> Comptabilité Adaptée Renouvellement de l'Environnement: CARE [Contabilitate adaptată reînnoirii mediului]. Marca înregistrată.

comunității antreprenorilor (un instrument de probă în cazul litigiilor dintre comercianți), apoi cele ale autorităților fiscale și, mai general, ale guvernelor, angajaților, investitorilor și, din ce în ce mai mult, ale societății în ansamblul său.

Pentru ce? Pentru ce decizii? Desigur, fiecare actor are propriile sale nevoi de informare. Dar standardizarea contabilă le reduce la nevoi simple. Realitatea nu este, însă, simplă. Astfel, nevoile și obiectivele antreprenorului nu sunt aceleași atunci când vine vorba de o afacere individuală, partenerul într-un IMM de familie sau managerul unei companii mari. În mod similar, nevoile și obiectivele investitorilor nu sunt aceleași dacă este vorba de un mic investitor, un investitor instituțional sau acționari salariați.

Cum? Standardizarea, fie în contabilitate sau în alte domenii, este o prerogativă suverană în același mod ca dreptul de a bate monedă. Este produsă de instituții publice sau private într-o formă de tutelă publică, ce

permite combinarea competențelor tehnice ale profesioniștilor cu imperativele politice sau de putere. Aceste standarde sunt performative (*performative*, engl.), adică formează realitatea. Cei care produc bunuri sau servicii care ar trebui să îndeplinească standardele sunt controlați de experți independenți, cum ar fi auditorii sau de departamente guvernamentale, cum ar fi Fiscul sau Serviciul de măsuri și greutate.

Istoria contemporană a standardizării contabile se caracterizează prin efectele financiarizării și globalizării, care au condus la o autonomizare a dreptului contabil și la o putere sporită a profesiei. În același timp, însă, au apărut tendințele de echilibrare pentru a preveni înclinația către autoreglementare: autoritățile pieței de valori, puterea politică ce a introdus, de exemplu în Europa, noțiunea de interes public european, societatea în ansamblul său, care solicită o mai mare transparență și o extindere a câmpului informațional către domeniul nefinanciar în condiții comparabile.

## BIBLIOGRAFIE

1. Bensadon, D. *et al.*, Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises. [Dicționar istoric de contabilitate corporativă], *Presses Universitaires du Septentrion*, 2016.
2. Burlaud A., Colasse, B., Standardizarea contabilă internațională: reînțoarcerea politicului?, *Audit Financiar*, București, vol. 8, nr. 1 (61) / 2010, p. 3-11 și vol. 8, nr. 2 (62) / 2010, p. 10-15.
3. Burlaud, A., Conturile trebuie să spună adevărul sau să fie relevante? Un comentariu referitor la cadrul conceptual al IASC/IASB, *Audit Financiar*, București, vol. 11, nr. 4 (100) / 2013, p. 30 – 47.
4. Burlaud, A., Faut-il un droit comptable pour les PME ? [Ar trebui să existe un drept contabil pentru IMM-uri?], *La Revue du Financier*, nr. 168, noiembrie – decembrie 2007, p. 121-137.
5. Burlaud, A., Hoarau, C., IFRS-PME contre directive européenne n° 34. Entre pertinence et mimétisme [IFRS pentru IMM-uri vs. Directiva Europeană nr. 34. Între relevanță și mimetism], în „L'entreprise revisitée. Méditations comptables et stratégiques” (sub conducerea lui Pierre Gensse, Eric Severin și Nadine Tournois), *Presses Universitaires de Provence*, 2015, p. 29 – 41.
6. Burlaud, A., Niculescu, M., Informația non-financiară: o perspectivă europeană, *Audit Financiar*, București, vol. 13, nr. 6 (126) / 2015, p. 102 – 112.
7. Burlaud, A., Perez, R., La comptabilité est-elle un “bien commun ?” [Este contabilitatea un bun comun?], în „Comptabilité, société, politique. Mélanges en l'honneur du professeur Bernard COLASSE”, *Economica*, 2012, p. 216 – 233.
8. Capron, M. (ed.), Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier. [Normele contabile internaționale, instrumente al capitalismului financiar], *La Découverte*, 2005.
9. Christophe, B., La comptabilité verte. De la politique environnementale à l'écobilan. [Contabilitate verde. De la politica de mediu la eco-bilan], *De Boeck*, 1995.
10. Colasse, B. (ed.): Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit. [Enciclopedie de contabilitate, control de gestiune și audit], *Economica*, 2009.
11. Colasse, B. (ed.): Les grands auteurs en comptabilité. [Mari autori în contabilitate], *EMS*, 2005.

12. Delville, P., Manh, A., Maillet, C., Enjeux et limites de l'application des IFRS aux PME [Probleme și limite ale aplicării IFRS pentru IMM-uri], în „La comptabilité en action. Mélanges en l'honneur du professeur Geneviève Causse.”; *L'Harmattan*, 2016, p. 183 – 193.
13. Gelard, G., De l'IASC à l'IASB : un témoignage sur l'évolution structurelle de la normalisation comptable internationale [De la IASC la IASB: o mărturie asupra evoluției structurale a normalizării contabile internaționale], *Revue française de comptabilité*, nr. 380, septembrie 2005.
14. Hossfeld, C. și Muller-Lagarde, Y., L'intérêt public européen [Interesul public european]. *Autorité des normes comptables*, 2018.
15. Jedrzelewski, F., Histoire universelle de la mesure. [Istoria universală a măsurii], *Ellipses*, 2002.
16. Le Manh-Bena, A., Le processus de normalisation comptable par l'IASB : la cas du résultat. [Procesul de standardizare contabilă al IASB: cazul rezultatului], Doctorat en science de gestion, *CNAM*, 2009.
17. Richard, J. și Plot, E., La gestion environnementale. [Managementul de mediu], *La Découverte*, 2014.
18. Touchelay, B.: A l'origine du plan comptable français des années 30 aux années 60, la volonté de contrôle d'un État dirigiste [La originile planului contabil francez între anii 30-60, dorința statului dirijist de a controla (economia)], *Comptabilité, contrôle, audit*, nr. 3/2005, p. 61-88.