Audit Financiar, XX, Nr. 2(166)/**2022**, *187-193*
ISSN: 1583-5812; ISSN on-line: 1844-8801

Reflecții asupra conceptului de autoritate: cazul regulilor contabile

Alain BURLAUD,
profesor universitar emerit, Franța

Maria NICULESCU,
profesor universitar, România

Rezumat

Problema autorității poate lua diferite forme şi poate avea diverse finalități. Exercitarea sa influențează comportamentele, produce modificări la nivelul practicii, influențează evoluția realității, evită haosul, aduce confort intelectual celor care i se supun, lăsând celor care o dețin sarcina de a-şi pune întrebări şi uneori de a găsi răspunsuri satisfăcătoare. Lucrarea evidențiază multiplele perspective ale unei definiții a conceptului de autoritate, pentru a reflecta apoi asupra autorității şi legitimității regulilor contabile. Aceasta deoarece în măsura în care încrederea este esențială în comerț, este la fel de esențială în ceea ce priveşte contabilitatea. În acest sens autorii consideră util să se analizeze fondul problemei şi să se abordeze ipotezele subiacente sau implicite care au făcut posibilă producerea informațiilor contabile. Astfel, contabilitatea poate fi percepută drept o autoritate legitimă şi eficace, care contribuie la un climat de încredere.

Cuvinte cheie: *contabilitate; autoritate; legitimitate; standarde contabile;*

Clasificare JEL*: M42*

Vă rugăm să citați acest articol astfel:
Burlaud, A., Niculescu, M. (2022), Reflections on the Concept of Authority: The Case of Accounting Standards and Standards Setting, *Audit Financiar*, vol. XX, no. 2(166)/2022, pp. 275-281, DOI: 10.20869/AUDITF/2022/166/007

Link permanent pentru acest document:
http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2022/166/007
Data primirii articolului: 2.08.2021
Data revizuirii: 12.12.2021
Data acceptării: 2.03.2022

Introducere

Toate societățile, inclusiv în regnul animal, se confruntă cu problema autorității. Aceasta poate lua diferite forme şi poate avea diferite finalități. Exercitarea sa influențează comportamentele, produce modificări la nivelul practicii, influențează evoluția realității, evită haosul, aduce confort intelectual celor care i se supun, lăsând celor care o dețin sarcina de a-şi pune întrebări şi uneori de a găsi răspunsuri satisfăcătoare. Când vorbim despre autoritate, ne gândim imediat la o persoană, să-i spunem un fel de Erou, capabilă să dea dovadă de autoritate, având puterea de a impune obediență. Această putere ar fi, deci, a unei persoane fizice, despre care se spune că este o autoritate, sau a unor autorități, cu sensul de persoane care dețin o funcție oficială.

În ce măsură marile organizații sunt conduse de eroi precum Louis Renault, André Citroën, Marcel Boussac, Marcel Dassault, Nicolae Malaxa şi mulți alții din industrie sau generalul de Gaulle, Winston Churchill, Helmut Kohl şi mulți alți oameni de stat ori sunt emanația bunului plac al unor forțe colective care-l depăşesc pe Erou, aşa cum arăta deja Tolstoi în 1869 în „Război şi Pace"?

Prima viziune, care personifică autoritatea, este cea mai populară pentru că este cea mai spectaculoasă, cea mai mediatică; a doua, care face ca autoritatea să fie rezultatul unor forțe obscure, este mai rar descrisă, deoarece este mai dificil de pus în scenă. Întrebarea este însă esențială pentru noi, deoarece, în funcție de natura puterii 'reale', modelul de control şi în special al contabilității, în cazul de față, nu va fi acelaşi.

Tolstoi descrie o autoritate, personificată în figura lui Bagration, general-locotenent al Armatei Imperiale Ruse, dar cufundată într-o realitate organizațională. Cu alte cuvinte, este autoritatea apanajul unui om sau al unor forțe multiple şi anonime? Tolstoi are inteligența de a nu răspunde la această întrebare într-un mod simplist şi afirmativ. Realitatea este mai subtilă, după cum se arată în citatul următor: *„Prințul Andrei urmărea cu atenție discuțiile dintre Bagration şi diferiți şefi, ca şi ordinele pe care li le dădea, şi băgă de seamă cu uimire că nici un ordin nu era dat în realitate şi că Bagration îşi dădea doar osteneala să facă să se creadă că tot ceea ce se producea din necesitate, din întâmplare sau din inițiativa comandanților subalterni, era, dacă nu sub ordinele sale, cel puțin conform intențiilor sale. Prințul Andrei îşi dădu seama că în ciuda importanței hazardului în derularea evenimentelor care nu depindeau de voința generalului-şef, grație tactului lui Bagration, prezența sa avea o importanță considerabilă. Cei care veneau lângă el cu figura bulversată se linişteau, soldații şi ofițerii îl salutau cu voioşie şi țineau, în mod evident, să-şi arate în fața lui curajul, înflăcărarea."*[1]

Manifestarea, exercitarea autorității în această realitate complexă se face prin interacțiuni, care pot fi consensuale sau conflictuale. Exprimarea sa în acest al doilea caz poate fi privită dintr-un anumit unghi: şi anume, capacitatea sa de a rezolva conflictele. Contabilitatea este, printre altele, un instrument pentru soluționarea conflictelor, un instrument pe cât se poate de paşnic de guvernare pe bază de cifre (*governing by numbers*, engl.). Această dublă observație ridică următoarea întrebare: care este autoritatea unui sistem contabil?

1. Definiția autorității. Autoritatea regulilor

Aceste reflecții ridică problema definiției autorității. Din punct de vedere etimologic, cuvântul 'autoritate' provine din latinescul *auctoritas,* derivat din verbul *augere,* care înseamnă a da naştere, a augmenta. Potrivit lui Benveniste, *augere* constă mai ales în realizarea unui act creativ, fondator, chiar mitic, care face ca ceva să apară pentru prima dată. El descrie sensul primitiv al cuvântului asfel: „Fiecare cuvânt rostit cu autoritate determină o schimbare în lume, creează ceva; această calitate misterioasă este ceea ce exprimă *augeo,* puterea care face ca plantele să răsară, care dă existență unei legi.[2]"

Pornind de la acest sens original, perspectivele unei definiții a conceptului de autoritate sunt multiple. Astfel, autoritatea poate fi văzută ca o formă particulară de exercitare a puterii: „autoritatea este puterea de a obține un anumit comportament din partea celor care sunt supuşi acesteia, fără a recurge la constrângere fizică. (...) Acolo unde autoritatea nu este exercitată de un om, societatea o înlocuieşte cu o presiune colectivă anonimă care, cunoscută sociologilor drept control social, îi obligă pe membrii grupului la anumite atitudini impuse de conformismul ambiant. (...) Autoritatea este atât de indispensabilă pentru realizarea oricărei lucrări colective, în orice întreprindere care impune convergența eforturilor unei pluralități de indivizi, încât relațiile de comandă şi obediență sunt (...) create artificial prin intermediul unei

[1] Tolstoi, p. 251.
[2] Benveniste, volumul II, pp. 148-151.

ierarhii organice prin care se asigură coeziunea întregului.[1]" Autoritatea poate fi, de asemenea, definită ca expresia încrederii pe care o persoană o are în alta, aflată într-o poziţie ierarhică sau nu, şi al cărui ordin sau sfat îl urmează. 'Cineva are autoritate' înseamnă că aptitudinile sau competenţa sa generează o acţiune în conformitate cu dorinţa sa, fără constrângeri şi cu încredere.

În limbajul de zi cu zi, vorbim despre autoritatea unei persoane, a unei instituţii, a unui mesaj, pentru a semnifica faptul că este de încredere, că opinia, sugestia sau ordinul lor este primit cu încredere sau cel puţin fără ostilitate sau rezistenţă.

Potrivit acestor definiţii, 'deţinătorii autorităţii' şi, respectiv, cei care o exercită sunt persoane fizice sau juridice. Cazul unor 'tehnologii invizibile', pentru a folosi expresia lui Michel Berry (1983), cum sunt şi diferitele forme de contabilitate, nu este avut în vedere în definiţiile autorităţii pe care tocmai le-am prezentat. În această situaţie, ar trebui să ne întrebăm dacă un instrument, corporal sau imaterial, cum ar fi reglementările contabile, poate avea sau poate fi o autoritate atunci când în aparenţă el este lipsit de intenţie?

Cuvintele regulă/reglementare provin din latinescul *regula*, care desemnează, în sensul său primar, instrumentul care serveşte la ghidarea mâinii pentru a trage o linie. Figurativ vorbind, trimite la principii, norme de comportament într-un grup sau în societate, într-un context dat. Regulile, inclusiv regulile şi reglementările contabile, sunt construcţii sociale care câştigă autoritate printr-un proces complex de interacţiune şi negociere între 'producătorii' de reguli, cei care asigură aplicarea acestora şi destinatarii finali. Autoritatea reglementărilor contabile este conferită atât de cei care le produc, cât şi de cei care le aplică.

Aceasta înseamnă că, deşi 'tehnologiile invizibile' nu sunt menţionate ca atare în definiţiile autorităţii, ele îndeplinesc criteriile stabilite în cadrul acestor definiţii: absenţa constrângerii fizice, controlul comportamentului, supunerea celor ale căror acţiuni, sau consecinţe ale acţiunilor lor, devin vizibile prin contabilitate. Prin urmare, este vorba de o autoritate invizibilă sau anonimă care induce comportamente interiorizate de către persoane fizice a căror acţiune este dezvăluită, pusă în centrul atenţiei, în dimensiunile sale esenţial financiare. Performativitatea (performativité[2], fr.) contabilităţii este cea care îi pune pe actori în acţiune (*mise sous tension*[3], fr.). Pentru ca această cuplare între cunoaştere şi acţiune să funcţioneze în absenţa constrângerii fizice, această autoritate invizibilă trebuie percepută ca legitimă de către cei care sunt supuşi ei şi care trebuie să aibă încredere în veridicitatea numerelor produse. Această supunere voluntară, sau cel puţin consimţită, în faţa unui artefact derivă din recunoaşterea calităţii regulilor/standardelor contabile, a competenţei autorităţii de reglementare, a neutralităţii producătorului informaţiilor şi a independenţei auditorului.

2. Autoritatea şi legitimitatea regulilor contabile

Aceste reflecţii arată cât de puternică este legătura dintre putere, autoritate şi legitimitate. Puterea performativă a contabilităţii constă în autoritatea sa legitimă. „Este legitim, în general, ceea ce este conform, nu numai legilor, ci şi moralei, raţiunii" (Auroux, p. 1459). „Din punct de vedere etimologic, legitimitatea este caracterul a ceea ce este fondat în drept şi/sau justiţie. Ea nu priveşte decât lucrurile care pot fi dezbătute din punctul de vedere al dreptului sau al justiţiei, adică, în esenţă, al acţiunilor umane, deoarece acestea au loc într-un context social care defineşte normele a ceea ce este acceptabil şi inacceptabil, conform şi neconform, adecvat şi inadecvat." (Laufer şi Burlaud, 1997, p. 1754).

Care sunt fundamentele autorităţii numerelor atunci când vine vorba de contabilitate?

Potrivit lui Hans Kelsen, autoritatea normelor, a regulilor, poate fi 'o autoritate intrinsecă', dată de mesajul pe care îl poartă, care corespunde principiilor de viaţă universal recunoscute şi acceptate în societate (de exemplu: interzicerea uciderii) sau unei autorităţi care rezultă din 'legalitate', bazată pe enunţarea normei de către o instituţie recunoscută şi respectarea unui contract social[4].

Deoarece puţine reglementări au autoritate intrinsecă, autoritatea acestora se sprijină adesea pe elemente externe şi, în primul rând, pe circumstanţele producţiei şi garanţiei sale.

În contabilitate, se vorbeşte despre o legitimitate substanţială a anumitor standarde (de exemplu, în cazul IFRS sau

[1] *Encyclopaedia Universalis*, volumul 2, p. 901.

[2] Pentru conceptul 'performativité', a se vedea Burlaud şi Niculescu (2015).

[3] Pentru conceptul 'mise sous tension' a se vedea Burlaud şi Simon (2003), pp. 7 şi urm., precum şi Burlaud *et al.* (2004), p. 57 şi urm.

[4] Kelsen, citat de Bur C. (2012), *Normes et autorité, une introduction.* Paris, Editions de la Sorbonne, p. 169.

IPSAS), deoarece acestea se bazează pe principii şi algoritmi recunoscuţi la nivel global. În mod similar, sistemul contabil al SUA, *principiile contabile general acceptate* (*Generally accepted accounting principles*: US-GAAP, engl.), se bazează, după cum sugerează şi numele, pe principii 'general acceptate'. Prin urmare, ne referim la *legea majorităţii* pentru a le stabili legitimitatea lor.

Legitimitatea reglementărilor se bazează şi pe cea a normalizatorului. De exemplu, în cazul IASB şi IFAC, aceştia îşi proclamă ataşamentul faţă de *interesul general (public interest,* engl.*)* şi introduc în guvernanţa lor pentru a-l materializa (întrucât nu pot defini conceptul de interes general) *Comisiile de supraveghere a interesului public* (*Public interest oversight boards,* engl.*),* garantând realitatea acestui ataşament. Desigur, acest tip de organizaţie poate fi contestată în măsura în care nu toate părţile interesate sunt reprezentate. Prin urmare, legitimitatea politică lipseşte (Burlaud & Colasse, 2010, p. 155). Dincolo de reglementări şi normalizatori, există legitimitatea celor care produc informaţia contabilă. Aceasta rezultă din competenţa lor tehnică, atestată prin diplome profesionale în conformitate cu standardele internaţionale, *Standardele Internaţionale de Educaţie Contabilă* emise de IFAC (*International Accounting Education Standards)* sau standarde interguvernamentale, cum ar fi Directiva europeană 2014/56 privind auditul statutar. Profesionalismul permite contabililor să se ascundă în spatele standardelor pentru a prezerva realitatea sau aspectul neutralităţii lor. În sfârşit, există legitimitatea auditorului, care se întemeiază şi pe competenţa sa, dar şi pe independenţa sa, garantată de un cod de etică, în Franţa – codul *Institutului Naţional al Auditorilor (Compagnie des Commissaires aux Comptes,* fr.*),*care este conform cu *Codul internaţional de etică* (*International Code of Ethics*, engl.) al IFAC, dar şi cu Directiva 2014/56 în Europa. În plus, auditorii trebuie să respecte reglementările în domeniul practicii profesionale, *Standardele Internaţionale de Audit (International Standards on Auditing,* engl.*)* ale IFAC transpuse în Franţa în *Standardele de practică profesională* (*Normes d'exercice professionnel: NEP,* fr.). În România, standardele IFAC au fost adoptate în 2013 de Camera Auditorilor Financiari din România, în *Codul etic al auditorilor financiari.* Acest ansamblu relativ complex provine din legitimitatea raţional-juridică (raţionalitatea statului de drept) descrisă de sociologul german Max Weber (p. 223 şi urm.). În contabilitate, putem vorbi şi de o legitimitate bazată pe tradiţie a standardelor, în sensul descris de Weber. Acestea sunt reguli bazate pe principii ancestrale şi garantate de încrederea într-o instituţie a cărei legitimitate este evidentă pentru că a fost mult timp de necontestat.

Cu toate acestea, legitimitatea raţional-juridică sau procedurală a contabilităţii şi, mai precis, a contabilităţii financiare şi a auditului este principala formă de autoritate, incontestabilă şi extrem de robustă. A rezistat multor scandaluri în ultimele secole, de la Panama la Wirecard prin Enron, Parmalat, Crédit Lyonnais şi multe altele. În România, seria scandalurilor financiare din ultimele decenii (Bancorex, FNI, Loteria etc.) arată totuşi limitele unei astfel de raţionalităţi într-un context perturbat de ritmul şi complexitatea schimbărilor, precum şi în prezenţa unei capacităţi administrative insuficiente. De fiecare dată, câteva capete cad, simbolic, iar reglementările sunt adaptate, asigurând continuitatea funcţiei contabile şi o anumită formă de guvernare bazată pe cifre până la următorul scandal.

Desigur, orice autoritate trebuie să se confrunte cu mişcări de contestare. Acestea pot consta în încălcarea regulilor: ceea ce constituie fraudă. Dar se pot specula şi lacunele din reglementările existente, ceea ce juriştii numesc un 'abuz de drept': ceea ce reprezintă contabilitate creativă[1]. În ambele cazuri, este vorba despre o guvernare bazată pe cifre falsificate sau manipulate pentru a obţine rezultatul dorit în luarea unei decizii.

Dezvoltările de mai sus par să se aplice în principal contabilităţii financiare. În realitate, mecanismele sunt similare şi în ceea ce priveşte contabilitatea de gestiune. Releul reglementărilor internaţionale şi naţionale, mai puţin restrictive în acest domeniu, este preluat de doctrină care oferă definiţii 'general acceptate' ale diferitelor concepte utilizate: costuri, marje, abateri etc. Normele contabile de *raportare financiară* şi de gestiune ale societăţii-mamă au forţa de 'lege' în cadrul grupului. Legătura dintre contabilitatea financiară şi cea de gestiune (determinarea preţurilor de transfer, evaluarea stocurilor etc.) fac ca cele două sisteme să nu poată fi complet independente, ambele fiind supuse controlului auditorilor şi al autorităţilor fiscale sau al Curţii de Conturi, în funcţie de statutul juridic al entităţii.

Am văzut că autoritatea, fie cea a unei persoane, fie cea a limbajului, în general a unui artefact, îşi poate exercita puterea numai dacă este legitimă, adică recunoscută, acceptată, de către cei care sunt supuşi acestei autorităţi, care exclude utilizarea constrângerii fizice. În realitate, lucrurile sunt mai complexe. Puterea nu este în întregime verticală; ea este partajată. Într-o anumită măsură, noi, individual sau colectiv, suntem 'liberi să ne supunem' (*libres d'obéir,* fr.), pentru a folosi oximoronul pe care

[1] Potrivit lui Stolowy H. *în* Colasse (2009), pp. 187-196.

Johann Chapoutot l-a dat ca titlu cărții sale publicate în 2020[1]. În unele situații, este dificil de spus cine comandă pe cine. Oricine se presupune că ar trebui să fie subiect al autorității poate dezvolta strategii de rezistență pasivă, de zel pentru a paraliza, simula sau ascunde etc. Fluxul de informații, necesar pentru exercitarea puterii, nu este niciodată complet şi poate fi parazitat, transparența fiind în mod necesar limitată, chiar dacă reprezintă un obiectiv proclamat. Transparența este limitată, fie şi numai din cauza volumului de informații furnizate. Astfel, rapoartele financiare ale grupurilor mari cuprind adesea câteva sute de pagini. Potrivit expresiei 'prea multă informație ucide informația' (complexitatea abundenței), obiectivul transparenței nu poate fi atins. Controlul complet este imposibil, deci este necesar un minim de încredere.

3. Autoritatea şi încrederea în ecosistemul contabil

„Încrederea reprezintă un anumit nivel de probabilitate subiectivă datorită căruia niciun agent nu crede că un alt agent sau grup de agenți va efectua o acțiune particulară înainte ca el să nu poată controla acea acțiune (sau fără a o putea controla vreodată) şi într-un context în care aceasta afectează propria acțiune." (Canto-Sperber, p. 287). În plus, încrederea reduce complexitatea prin eliberarea persoanei care are încredere în deciziile practice şi punctuale. Cu toate acestea, oricine acordă încredere are datoria de a fi vigilent, iar depozitarul încrederii trebuie să fie demn de încrederea care i-a fost acordată. Prin urmare, este un angajament reciproc care reduce costul controlului sau, potrivit expresiei lui Ronald Coase, reduce 'costurile de tranzacție' în beneficiul tuturor.

Încrederea pe care o inspiră o persoană fizică sau juridică ori, mai precis, care se câştigă gradual, este o componentă importantă a capitalului său relațional din care se pot obține beneficii. În cadrul unei organizații, aceasta poate înlocui, cel puțin parțial, controlul ierarhic pentru a lăsa spațiu discreționar subordonatului în schimbul unui angajament de loialitate. În relațiile dintre organizații, acesta poate înlocui, cel puțin parțial, formalismul contractual cu acorduri implicite de gestionare a situațiilor neprevăzute într-un spirit de echitate şi în contextul unei relații de durată. „Speranța binelui prevalează asupra fricii de un posibil rău" (Canto-Sperber, p. 284).

Dacă încrederea este esențială în comerț, fie şi doar încrederea în bani, aceasta este la fel de esențială în ceea ce priveşte contabilitatea. Căderea companiei Arthur Andersen (AA) în 2002 arată pe larg acest lucru. AA a fost numărul unu mondial în audit şi era pe punctul de a-şi sărbători centenarul. Dar AA şi-a văzut capitalul de încredere prăbuşit atunci când a fost implicată în falimentul unuia dintre clienții săi, Enron, o multinațională din sectorul energiei şi telecomunicațiilor, care s-a clasat pe locul şase în ceea ce priveşte capitalizarea bursieră în Statele Unite şi care a fost acuzată că şi-a falsificat conturile cu complicitatea auditorului său. Foarte repede, firma şi-a pierdut multe dintre contractele sale şi a fost lichidată. Acest caz arată măsura în care contabilitatea financiară, un instrument de responsabilitate executivă şi de măsurare a performanței financiare, depinde de încrederea pe care o inspiră. Pentru a o consolida, aceasta este supusă controlului extern din partea unui auditor, profesionist independent care a depus un jurământ, membru al unei profesii liberale reglementate sub supravegherea unei autorități publice[2] şi care are răspundere civilă şi penală. Pentru majoritatea organizațiilor publice, acest rol este jucat de Curtea de Conturi sau Curțile de Conturi Regionale, fie că este vorba de Franța sau România. Pe plan intern, în organizații publice sau private de o anumită dimensiune, există un auditor intern care are posibilitatea de a se baza pe standarde profesionale şi care poate, fără ca acest lucru să i se impună, să fie membru al unei asociații: Institutul Auditorilor Interni (*Institute of Internal Auditors: IIA*, engl.) la nivel global şi echivalentul său francez, Institutul Francez de Audit şi Control Intern (*Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne: IFACI,* fr.) sau român, Institutul Național de Control Intern din România (INCIR).

Existența unui întreg sistem normativ, apartenența la o organizație profesională care garantează competența şi respectarea principilor etice, supravegherea unei autorități guvernamentale, politica de brand a marilor firme de audit şi organizații profesionale, toate contribuie la alimentarea încrederii publicului în veridicitatea situațiilor financiare.

Această încredere, esențială pentru funcționarea 'ecosistemului contabil' şi care constituie chiar unul dintre motivele pentru existența sa, se află în centrul multor situații de asimetrie informațională. Medicii, medicii veterinari, arhitecții, avocații etc. au oferit răspunsuri comparabile pentru

[1] La Boétie vorbea de o 'servitute voluntară' în *Discours de la servitude volontaire*. Flammarion, 1983 (apărută inițial în 1574).

[2] În Franța, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes şi în România, Camera Auditorilor Financiari din România.

situații similare. Acest ecosistem contabil este format din organisme de normalizare, producători de situații financiare, auditori şi utilizatori de informații financiare care nu se limitează la contabilitatea financiară. Pentru a gestiona relațiile dintre aceste persoane, care nu se pot descurca una fără celelalte, este nevoie de o autoritate capabilă să coordoneze activitățile şi să soluționeze disputele. În absența unui lider suprem, autoritatea este aceea a unei tehnologii invizibile (*technologie invisible,* fr.), a unei tehno-ştiințe sau a unei valorificări a cunoştințelor practice (*savoirs d'action,* fr.) pentru a folosi termenii vehiculați în literatura academică în ştiințele managementului[1]. Cu toate acestea, tehnicile şi practicile contabile nu sunt neutre; ele introduc o prejudecată cognitivă. Cu toate acestea, acest lucru este acceptat, chiar dacă este imperfect cunoscut, datorită autorității pe care actorii o recunosc acestor tehnici şi a încrederii pe care o inspiră.

4. Autoritatea şi proba contabilă

Autoritatea conturilor, legitimitatea acestei autorități, încrederea pe care o inspiră oferă o formă de dovadă/probă a concluziilor pe care le induc. Acestea trebuie să conducă la un acord imediat şi la sentimentul că nu există o altă soluție posibilă în mod rezonabil. *Nu există alternativă* (*There is no alternative*: TINA, engl.). Să luăm câteva situații în care datele contabile vor fi utilizate pentru a lua o decizie importantă.

Indiferent dacă este necesar să se dezvolte, să se investească, să se finanțeze sau să se declare o societate în administrare judiciară sau în lichidare, conturile anuale, care oferă o imagine fidelă a activelor, a rezultatului şi a situației financiare, precum şi conturile previzionale sunt cele care vor juca un rol decisiv în luarea decizie. Ele vor arăta posibilul şi imposibilul.

Fie că este vorba de a deschide sau închide o unitate de producție sau un punct de vânzare, de a lansa sau de a opri producția unui bun sau serviciu, de a cuceri sau abandona o piață, de a accepta sau refuza o comandă, de a relocaliza sau delocaliza, de a subcontracta sau nu, în toate aceste situații, contabilitatea de gestiune va oferi informații relevante pentru decizie arătând rentabilitatea pozitivă sau negativă şi fezabilitatea financiară şi oportunitatea operațiunii.

În toate aceste cazuri, soluția adoptată în cele din urmă, în măsura în care produce victime, nu va fi niciodată acceptată în unanimitate de părțile interesate. De exemplu, decizia de a închide o fabrică, cu tragediile umane pe care le implică acest lucru, nu va fi niciodată evidentă pentru angajații concediați sau subcontractanții aflați în dificultate, în sensul că nu se va bucura neapărat de acordul lor. Dar această decizie este rezultatul unei dovezi contabile pentru directorii, bancherii, angajații celorlalte fabrici ale grupului dacă aceştia beneficiază de un transfer al activității sau pentru angajații fabricii în cauză care vor beneficia de o redistribuire avantajoasă.

Oricine nu vrea să recunoască dovezile/evidențele va fi considerat a avea un punct de vedere partizan sau a fi de rea-credință. În aceste condiții, există un singur recurs: retorica. Argumentul clasic este atunci: 'Ai o viziune contabilă a lucrurilor.' Mulți politicieni îl folosesc. Ar fi mai inteligent şi mai util să analizăm fondul problemei şi să abordăm ipotezele subiacente sau implicite care au făcut posibilă producerea informațiilor contabile. Dar pentru aceasta, trebuie să cunoaştem mecanismele. Contrar a ceea ce mulți cred, pot exista mai multe imagini fidele foarte diferite ale realității economice.

Concluzie

Contabilitatea este, în concluzie, o autoritate legitimă şi eficace în măsura în care contribuie la un climat de încredere. Numerele pe care le produce sunt considerate 'adevărate'. Cuantofrenia (*quantophrénie,* fr.) şi aparenta ştiințificitate a producțiilor contabile contribuie la acest lucru. Cu toate acestea, există o prejudecată cognitivă, un punct mort. Contabilitatea se bazează, în esență, pe observarea şi înregistrarea tranzacțiilor. Consumul de capital uman şi natural este invizibil, ceea ce determină o mişcare favorabilă raportărilor nefinanciare[2]. Chiar dacă este nevoie de o formă de autoritate, să nu uităm să ne exercităm gândirea critică. Aceasta este, de asemenea, o regulă generală de conduită în fața diferitelor forme de autoritate, după cum ne aminteşte Étienne Klein (p. 5): „Autoritatea pe care o acordăm lui X sau Y ne determină să considerăm ca fiind valabile toate propunerile pe care ni le fac, scutindu-ne de exercitarea gândirii noastre critice. Dan Sperber descrie această sensibilitate la argumentele autoritare ca un *efect de guru*[3]. În forma sa degradată, acest viciu ne face să credem că ceva este adevărat pentru singurul motiv că l-am citit sau auzit."

[1] Termenul de 'technologie invisible' a fost folosit de M. Berry (potrivit *Op. Cit.*) iar cel de 'savoir d'action' – de către B. Colasse (în J.-M. Barbier), p. 73 şi urm.

[2] Vezi pe această temă: Burlaud & Niculescu (2015)

[3] Sperber D. (2010), The Guru Effect, *Review of Philosophy and Psychology*, vol. 1, no. 4, p. 583-592.

BIBLIOGRAFIE

1. Auroux, S. [sub conducerea lui] (1998), Les notions philosophiques, Paris, PUF
2. Barbier, J.-M. [sub conducerea lui] (2004), Savoirs théoriques et savoirs d'action. Paris, PUF
3. Benveniste, É. (1969), *Le Vocabulaire des institutions indo-européennes*, Paris, Les éditions de Minuit
4. Berry, M. (1983), Une technologie invisible – L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains, https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00263141/document
5. Bur, C. (2012), Normes et autorité, une introduction. Paris, Editions de la Sorbonne
6. Burlaud, A. & Simon, C. (2003), Comptabilité de gestion. Coûts/contrôle. Paris, Vuibert (https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00616600v2/document)
7. Burlaud, A., Teller, R., Chatelain-Ponroy, S., Mignon, S. & Walliser, E. (2004), Contrôle de gestion. Paris, Vuibert
8. Burlaud, A. & Colasse, B. (2010), Normalisation comptable internationale: le retour du politique ?, Comptabilité, contrôle, audit, Paris, decembrie, p. 153 à 175
9. Burlaud, A. & Niculescu, M. (2015), Informația non-financiară: o perspectivă europeană. Audit Financiar, Bucureşti, iunie, p. 102-112
10. Canto-Sperber, M. [sub conducerea lui] (1997), Dictionnaire d'éthique et de philosophie morale. Paris, PUF
11. Chapoutot, J. (2020), Libres d'obéir. Le management du nazisme à aujourd'hui, Paris, Gallimard
12. Colasse, B. [sub conducerea lui] (2009), Dictionnaire de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Paris, Economica
13. Kelsen, H. (1945), General Theory of Law and State, Harvard University Press, Cambridge Ma
14. Klein, E. (2020), Le goût du vrai. Paris, Gallimard
15. Laufer, R. & Burlaud, A. (1980), Management public. Gestion et légitimité, Paris, Dalloz
16. Tolstoi, L. (1985, prima ediție: 1865-1869), Război şi pace, Bucureşti, Editura Univers, traducere: Ion Frunzetti, N. Parocescu
17. Weber, M. (1971), Economie et société. Paris, Plon
18. V. A. (1980), Encyclopaedia Universalis, Paris, Encyclopaedia Universalis France