

Un drept contabil care face apel la raționamentul profesional: o amenințare sau o oportunitate pentru profesia contabilă?

Alain BURLAUD

Conservatoire national des arts et métiers (CNAM), Paris

E-mail: alain.burlaud@orange.fr

Maria NICULESCU

Ecole Supérieure de la Francophonie pour l'Administration et le Management (ESFAM), Sofia

E-mail: maria.niculescu@auf.org

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Burlaud, A. and Niculescu, M. (2016), Accounting standards that appeal to the professional judgment: a threat or an opportunity for the accounting profession?, *Audit Financiar*, vol. XIV, nr. 12(144)/2016, pp. ..., DOI: 10.20869/AUDITF/2016/144/....

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/144/....>

REZUMAT: *Dreptul contabil internațional (standardele IFRS și ISA) face din ce în ce mai mult apel la „raționamentul profesional”. Care este situația în Franța și în România? După realizarea unor clarificări conceptuale, articolul poziționează raționamentul profesional în contextul evoluției generale a dreptului, care trece de la „modernism” la „postmodernism”, pentru a deveni un drept al specialiștilor în măsură să emită o opinie avizată cu privire la subiecte cu un caracter tehnic accentuat.*

Pentru a observa din punct de vedere științific această modificare în dreptul contabil, am realizat o analiză de conținut a principalelor texte legislative contabile, la nivel internațional și național (Franța și România), completată printr-o analiză lexicometrică. Aceste analize ne-au permis să formulăm concluzii referitoare la importanța mai redusă a raționamentului profesional în dreptul contabil național, față de dreptul contabil internațional. Cu toate acestea, am remarcat o serie de riscuri pe care le implică utilizarea sporită a raționamentului profesional: reducerea comparabilității și transparenței, riscuri sporite pentru profesioniștii contabili, inclusiv pentru auditori, precum și discrepanțe semnificative în utilizarea raționamentului profesional în cazul situațiilor financiare individuale sau consolidate.

CUVINTE-CHEIE: *raționament profesional, normalizare contabilă, drept contabil, modernism juridic, postmodernism juridic.*

CLASIFICARE JEL: M41

INTRODUCERE

Să comparăm două enunțuri:

„Orice persoană fizică sau juridică având calitatea de comerciant **trebuie** să efectueze înregistrarea mișcărilor care afectează patrimoniul întreprinderii sale” (Code de commerce, art. 123-12).

și

„Obiectivul raportării financiare cu scop general este acela de a furniza (...) informații **utile** investitorilor, furnizorilor de capital și altor creditori actuali și potențiali pentru luarea deciziilor (...)” (Cadrul conceptual IFRS, 2015, 1.2).

Constatăm că ne aflăm în două lumi diferite, care vehiculează două concepții opuse ale dreptului. Prima, a cărei putere provine din legitimitatea pe care i-o conferă sursa sa, votul Parlamentului, nu trebuie să justifice alegerile efectuate. A doua, a cărei legitimitate poate fi contestată (Burlaud și Colasse, 2010) este justificată prin indicarea utilității sale. Aceasta din urmă fiind perfect subiectivă, va trebui să desemneze o autoritate al cărei **raționament profesional** va permite să tranșeze alegerile efectuate. Desigur, în ecosistemul normalizării contabile internaționale, această autoritate va fi profesionistul contabil (en. „*professional accountant*”). Intervenția lui va fi cu atât mai determinantă în contextul în care IASC/IASB a optat în mod clar pentru o normalizare bazată pe principii contabile, care trebuie să facă obiectul unei interpretări, spre deosebire de normalizarea prin reguli contabile.

Franța se află acum într-o situație de mijloc. Pe de o parte, ea are o lungă tradiție de normalizare bazată pe reguli, cu planurile sale contabile generale succesive și cu multiplele lor adaptări profesionale. Pe de altă parte, Franța integrează referențialul IFRS la nivelul conturilor consolidate. Între aceste două abordări, există directivele europene. Acest drept contabil „hibrid” face apel mai mult ca niciodată la profesioniștii contabili pentru ca aceștia să își exercite raționamentul profesional, ceea ce îi pune în valoare, pe de o parte, dar poate fi și un factor de risc, pe de altă parte.

În România, Parlamentul a adoptat Legea contabilității în data de 24 decembrie 1991. Această lege (art. 4) desemnează Ministerul Finanțelor ca principal normalizator al Planului contabil general și al modelelor de documente de sinteză. Această lege este în mare parte inspirată din legislația franceză. „Începând cu anul 2000, România a introdus obligația de a aplica standardele internaționale de contabilitate ale IASB pentru a atrage investitorii străini și, promovând astfel deschiderea și tranziția către economia de piață; sfera de aplicare obligatorie a standardelor IAS-IFRS s-a extins în fiecare an, până în 2005.” (Khouatra, 2004, p. 29)

În cele ce urmează, ne propunem ca pe baza standardelor de contabilitate și a standardelor de audit, să realizăm următoarele obiective:

- clarificarea conceptului de raționament profesional;
- situarea „tensiunii” existente între cele două concepții ale dreptului contabil într-un context juridic mai cuprinzător;
- demonstrarea faptului că alegerea cuvintelor în diferite texte de drept contabil și analiza lexicală ilustrează conflictul dintre cele două logici.

1. CONCEPTUL DE RAȚIONAMENT PROFESIONAL

Deși facem raționamente în fiecare zi, acest concept este greu de definit. El este folosit în diferite discipline, precum: filosofia, dreptul, psihologia, psihanaliza, teologia etc. Acesta poate face obiectul mai multor calificative: judecată de valoare, judecată de gust, raționament profesional,

raționament etic etc. În contextul acestei lucrări, vom reține următoarea definiție: „operațiune ce constă în formarea unei opinii, în cazul în care nu se poate ajunge la o cunoaștere certă” (Lalande, 1983, p. 548).

Mai exact, „raționamentul profesional” poate fi definit după cum urmează: „Capacitatea unui membru al unei profesii de a judeca o situație fără a cunoaște cu certitudine toate elementele necesare și de a alege o linie de conduită acceptabilă în cazul în care standardele profesionale îi dau o astfel de latitudine. (...) Exercițierea raționamentului profesional impune membrului profesiei o analiză obiectivă și prudentă, bazată pe experiența și cunoștințele sale (inclusiv cunoașterea propriilor sale limite) și conștiința responsabilității față de cei care suportă consecințele.” (Ménard ș.a., 2004, p. 931)

În centrul acestor două definiții există o incertitudine. De fapt, un profesionist contabil trebuie să facă previziuni (de exemplu, să calculeze valoarea actuală a fluxurilor de numerar viitoare), să traducă o serie de intenții (de exemplu, să clasifice titlurile de participare sau de plasament) și să evalueze riscuri (de exemplu, calculul unui provizion), adică să ofere o imagine simplificată și totuși „fidelă” a unei realități pe care o cunoaște doar într-o formă incompletă și incertă.

În cazul în care incertitudinea se referă la contextul acțiunii, atunci aceasta vizează și rezultatul raționamentului făcut de decident. Astfel, în sistemul judiciar deciziile nu sunt niciodată perfect previzibile, ele comportă, în general, o procedură de apel. Dar, în cazul în care există o componentă personală a raționamentului, atunci raționamentul personal nu trebuie confundat cu raționamentul profesional. Primul este mai liber decât al doilea, care se bazează pe un set de reguli și standarde adoptate de către o profesie (McHone, n.d., p. 3). Incertitudinea este redusă, în egală măsură, de presiunea socială. „Noi ne dăm seama că nu suntem stăpânii evaluărilor noastre; că suntem legați și constrânși. Conștiința publică este cea care ne leagă.” (Durkheim, 1911, p. 6)

Evoluția normelor contabile corelată cu o evoluție mai generală a dreptului, conduce la definirea mai mult a principiilor care vor face obiectul raționamentului deductiv, în defavoarea regulilor detaliate¹. Normele contabile fac din ce în ce mai mult apel la raționamentul profesioniștilor². Aceasta este una dintre caracteristicile dreptului postmodern.

2. CĂTRE UN STAT POSTMODERN : NORMA DEVANSEAZĂ LEGEA

O reflecție istorică ridică două probleme majore:

- definirea perioadelor istorice prin data începerii lor și data finalizării acestora, care amintește de împărțirea timpului în exerciții contabile;
- clasificarea evenimentelor prin definirea caracteristicilor pe care le au, ceea ce trebuie să facă, de asemenea, normalizatorul contabil.

Evoluția recentă a dreptului în toate ramurile sale, inclusiv în dreptul contabil, după revoluția industrială prezintă, după Chevallier (2014), două mari perioade:

- statul și dreptul „moderne” din secolul al XIX-lea și până în anii 1970-80;
- statul și dreptul „postmoderne” din anii 1970-80 și până în prezent.

¹ A se vedea: Lakovic și Puglister (2013, p. 28-42).

² Sir David TWEEDIE, atunci președinte al IASB, declara la 24 octombrie 2007 în cadrul Subcomitetului pentru titluri de valoare, asigurări și investiții al Senatului Statelor Unite ale Americii: „Un standard bazat pe principii impune realizarea de raționamente.”

2.1. „Modernismul”

Modernismul sau modernitatea sunt caracterizate de elemente tehnice (dezvoltarea științelor și tehnicilor), economice (concentrarea mijloacelor de producție) și administrative (dezvoltarea „tehnologiilor invizibile” cu întărirea birocrăției) (Chevallier, 2014, p. 12). Cultul Rațiunii înlocuiește supunerea față de zei (laicizare). Numai statul este în măsură să „facă un compromis subtil între întâietatea acordată individului și necesitatea de a crea o ordine colectivă” (Chevallier, 2014, p. 12). El „se bazează pe o logică aristotelică (soluții aplicabile în cazuri particulare, deduse din regulile generale)” (Chevallier, 2014, p. 101). Datorită unicității sursei de drept – statul – se poate vorbi, de asemenea, de „drept jupiterian” sau de concepția monistă a dreptului.

Dreptul contabil se supune acestei logici, în special în Franța, prin diferitele planuri contabile generale care s-au succedat din 1947 până în prezent. Aceeași situație s-a înregistrat și în România odată cu adoptarea legii contabilității din 1991. Statul este singurul arbitru al conflictelor dintre interesele particulare exprimate în cadrul instituției responsabile cu normalizarea³ singurul garant al interesului general. Normalizarea contabilă, în această concepție, trebuie să lase foarte puțin loc raționamentului profesional, plecând de la supoziția că acesta poate perturba echilibrul în mod ilegitim, privilegiind una sau alta dintre părțile interesate.

2.2. „Postmodernismul”

Postmodernismul s-a născut din procesul de globalizare a anilor 1970-1980, care nu a reprezentat o simplă dezvoltare a comerțului internațional, ci o transformare profundă a echilibrului moștenit de la Revoluția Industrială. Postmodernismul se caracterizează prin faptul că statul a trebuit să țină seama de creșterea complexității, a dezordinii, a nedeterminării și a incertitudinii (Chevallier, 2014, p. 15). Individualismul cedează locul unui „hiper-individualism” odată cu apariția rețelelor sociale și a declinului organismelor intermediare: sindicate, partide politice etc. O societate civilă mondială, o „comunitate internațională” cu contururi definite vag a cucerit spațiul mediatic dincolo de state. Globalizarea a limitat în mare măsură suveranitatea statală. De exemplu, „o treime din legile adoptate de Parlamentul francez sunt legi de transpunere și marea majoritate a acestora autorizează ratificarea tratatelor internaționale” (Chevallier, 2014, p. 110).

Dreptul nu este în afara acestei tendințe. Complexitatea și gradul crescut de tehnicitate al textelor fac deliciul lobby-urilor și al rețelelor sau al comunităților de experți. Acest lucru are în vedere mai mult reglementarea decât legiferarea. Statul este un simplu arbitru al unui joc asupra căruia a pierdut controlul în mare măsură. Rezultatul conduce către drept „slab”, adică suplu, pragmatic, flexibil. Ne îndepărtăm de un drept natural, deci universal. Un drept oportunist și contingent devine tipul ideal, legitimat de ideea că va fi mai reușit din punct de vedere tehnic, deoarece vine din partea profesioniștilor, și mai democratic, deoarece vine „de la origini”. De altfel, dezvoltarea arbitrajului în soluționarea conflictelor limitează rolul statului în executarea hotărârilor arbitrale în măsura în care statele au (încă?) monopolul constrângerii. În plus, arbitrajul se instituționalizează prin crearea, de exemplu, a Curții Permanente de Arbitraj. Dar, „tribunalul opiniei publice”, la rândul său, ar putea concura cu puterea de sancționare a statelor, făcând să planeze asupra companiilor un risc de reputație, uneori chiar mai redutabil, chiar dacă nu este bine încadrat. Exemplul recent al Volkswagen ne amintește de acest risc, iar în profesia contabilă sunt încă resimțite efectele cazului Arthur Andersen. Puterea de opinie se bazează pe mass-media, cu excepția situațiilor în care chiar mass-media se bazează pe o opinie, ca în cazul *Panama Papers*. Dar opinia se bazează și pe rețelele sociale, pe expertiza instituțiilor, cum ar fi agențiile de rating,

³ A se vedea: Colasse (ed.) (2009, p. 113).

certificare, calificare etc. și pe organizațiile societății civile, cum ar fi Greenpeace sau, în domeniul nostru, Transparency International, Finance Watch etc.

Dreptul contabil este un bun exemplu al acestei nou „drept al globalizării”, construit la inițiativa operatorilor economici (Chevallier, 2014, p. 125), IASB în acest caz, care a avut totuși nevoie de un Regulament european⁴ pentru a avea „forța legii”. Globalizarea dreptului nu este, de altfel, doar o chestiune teritorială, ci și o chestiune de conținut. Astfel, dreptul contabil la nivel mondial, normele IFRS, nu se poate referi la concepte care provin din dreptul național (noțiunea de „patrimoniu” provine din codul civil, de exemplu) sau din dreptul fiscal. Prin globalizare, dreptul contabil devine autonom.

Produs pe scară largă de către profesioniștii din domeniu, aplicat de profesioniști, inaccesibil publicului larg din cauza naturii tehnice a subiectelor abordate, autonom, este logic ca acest nou tip de drept să permită utilizarea raționamentului profesional în procesul de punere în aplicare și de interpretare. Trecem, astfel, de la un drept prescriptiv provenit dintr-o lungă tradiție („să nu ucizi”), către un drept interpretativ (căutarea de către profesionist a unei soluții „pertinente”, „utile” sau „adaptate”). În plus, raționamentul profesional permite dreptului mondial să se adapteze la situațiile locale, pentru a forma o „glocalizare” necesară (globalizare + localizare).

Vedem, așadar, că se dezvoltă o formă de „autogestiune juridică,” de auto-reglementare, de autoreglare, de autodisciplinare sub îndrumarea organizațiilor profesionale care cooperează cu statele, dar care le domină în privința aspectelor tehnice. Suveranitatea este partajată, „ceea ce implică o contradicție în termeni” (Frydman, 2000, p. 71).

Dreptul postmodern este, de asemenea, un drept fragmentat, după cum se poate observa din multitudinea de coduri emise. În Franța, se pot număra astăzi mai mult de cincizeci de coduri (Chevallier, 2014, p. 152): codul de urbanism, educație, drumuri, sănătate, mediu, silvic, rural etc. Acesta este un drept al specialiștilor, conceput pentru specialiștii capabili să aibă o opinie cu privire la subiecte cu un caracter tehnic pronunțat.

3. CĂTRE UN DREPT CONTABIL CARE FACE APEL LA RAȚIONAMENTUL PROFESIONAL?

Dacă dreptul contabil internațional sau național nu utilizează aproape niciodată termenul de „raționament profesional”, vom vedea că acest concept este totuși foarte prezent prin intermediul expresiilor care sunt deja de notorietate. Acest recurs la o soluție ocolitoare justifică unele precizări metodologice.

3.1. Metodologie

Nu este posibilă realizarea unei cercetări lexicale asupra „întregului” drept contabil. Astfel, autorii au restrâns câmpul de investigare la cinci texte, cu scopul realizării acestui demers de tip explorator:

- trei texte care tratează contabilitatea sau raportarea financiară:
 - cadrul conceptual IFRS (lansat în dezbatere publică în 2015);
 - directiva „contabilă” din 2013;
 - planul contabil general francez din 2014;

⁴ Regulamentul nr 99-02 din 29 aprilie 1999 cu privire la conturile consolidate ale societăților comerciale și ale companiilor de interes public.

- ordinul 1802/2014 din România și
- două texte care tratează auditul legal al conturilor anuale:
 - cadrul conceptual al ISA;
 - directiva de „audit” din 2014.

Autorii nu au utilizat în cercetare totalitatea normelor IFRS sau ISA, din lipsa unui singur fișier complet cu aceste standarde în format MSWord. Prin urmare, pentru atingerea scopului studiului au fost reținute doar cadrele conceptuale, pornind de la ipoteza că acestea ar fi reprezentative pentru totalitatea standardelor. Din acest motiv, **nu** a fost realizată compararea unor texte de natură similară.

A fost aleasă versiunea în limba engleză a directivelor, iar pentru planul contabil general francez a fost realizată o căutare folosind traducerea cuvintelor-cheie, propusă de Ménard ș.a. (2004). Pentru ordinul 1802/2014 din România, traducerile au fost realizate de autorii acestui articol.

O primă lectură a acestor documente a permis identificarea a 40 de cuvinte care exprimă faptul că profesionistul contabil a recurs la utilizarea raționamentului profesional. Acest ultim termen nu a fost utilizat niciodată. Dar nevoia de utilizare a raționamentului profesional derivă din alte formulări. De exemplu, cuvântul „relevant” (pertinent) presupune o intervenție umană pentru a determina relevanța unei soluții, pentru a realiza o alegere. Astfel, articolul nr. 2.4 din Cadrul conceptual IFRS prevede: „Pentru a fi utilă, informația financiară trebuie să fie relevantă și să ofere o imagine reală a ceea ce pretinde că reprezintă.” Prin urmare, expertul este cel care trebuie să decidă ce este relevant, pentru cine și din ce punct de vedere.

Pentru fiecare dintre cele 40 de cuvinte sau derivatele ale acestora (de exemplu, *relevant* sau *relevanță* sunt tratate ca un singur „cuvânt”), a fost măsurată frecvența utilizării acestora în diferite documente. Astfel, cuvântul *relevant* și derivatele sale sunt folosite de 95 de ori în Cadrul conceptual IFRS.

De asemenea, a fost calculată frecvența în raport cu numărul total de cuvinte ale documentului, cu scopul de a compara probabilitatea de apariție în texte de dimensiuni diferite. Astfel, *relevant* este utilizat de 3,6 ori la fiecare 1.000 de cuvinte din cadrul conceptual, spre deosebire de 0,6 ori la 1.000 de cuvinte în cadrul directivei contabile.

În mod evident, importanța unui cuvânt nu poate fi proporțională cu frecvența sa. Cu toate acestea, este greu de contestat faptul că un cuvânt cu incidență ridicată este important. Acest fapt nu poate fi doar o simplă coincidență.

3.2. Statistici privind indicatorii care vizează utilizarea raționamentului profesional

Pentru fiecare din aceste texte, printre cele 40 de cuvinte, au fost izolate cel mai frecvent utilizate 10 cuvinte, cu scopul de a reduce volumul de date prezentate în Tabelul 1 și Tabelul 2. A fost realizată și separarea normelor contabile de normele de audit, pentru a compara a texte de natură asemănătoare, pe cât posibil.

Tabelul nr. 1. Frecvența de apariție a cuvintelor care presupun utilizarea raționamentului profesional în dreptul contabil

Cadrul conceptual IFRS 2015		Directiva contabilă europeană din 2013		Planul contabil general (PCG) francez din 2014		Ordinul românesc 1802 din 29/12/2014	
Cuvinte	Frecvența la 1.000 de cuvinte	Cuvinte	Frecvența la 1.000 cuvinte	Cuvinte	Frecvența la 1.000 de cuvinte	Cuvinte	Frecvența la 1.000 de cuvinte
Relevant (pertinent)	3,557	Fair (fidel)	1,274	Assessment (evaluare) ⁵	3,103	Assessment (a evalua) ⁶	3,841
Estimate (estimare)	3,033	Material (semnificativ)	0,849	Necessary (necesar)	0,703	Material (semnificativ)	0,812
Useful (util)	2,621	Necessary (necesar)	0,751	Probability (probabilitate)	0,524	Necessary (necesar)	0,569
Faithful (fidel)	2,546	Appropriate (adecvat)	0,718	Decision (decizie)	0,345	Estimate (a estima)	0,377
Certainty (certitudine)	1,797	Relevant (pertinent)	0,621	Reliable (credibil)	0,290	Public interest (interes public)	0,192
Fair (just)	1,610	Consistent (consecvent)	0,457	Error (eroare)	0,234	Comparable (comparabil)	0,117
Assessment (evaluare)	1,573	Significant (semnificativ)	0,392	Significant (semnificativ)	0,221	Faithful (exact)	0,109
Necessary (necesar)	1,348	Comparable (comparabil)	0,327	Appropriate (adecvat)	0,179	Accurate (exact)	0,100
Comparable (comparabil)	1,123	Assessment (evaluare)	0,294	Sufficient (suficient)	0,152	Useful (util)	0,100
Decision (decizie)	1,123	Substantial (important)	0,261	Comparable (comparabil)	0,138	Appropriate (adecvat) ⁷	0,092

Sursa: prelucrările autorilor.

„Modernismul” juridic, așa cum este definit anterior, este rezultatul tradiției dreptului roman, prin care legitimitatea legii se bazează pe sursa de proveniență a acesteia. Astfel, legea franceză a contabilității⁸ a fost adoptată de Parlament, adică de Reprezentarea națională. Interpretarea legii este de competența instanței, care decide „în numele poporului.” Prin urmare, legea franceză lasă puțin loc pentru utilizarea raționamentului profesional al contabilului. Este logic că pot fi găsite cu dificultate în PCG cuvinte cum ar fi: relevant, util, a estima etc., care necesită o serie de precizări de tipul în raport cu cine sau ce. Ordinul românesc din 2014, a cărui sursă de proveniență o constituie tradiția influențată de legea franceză a contabilității din anii ‘90, nu mai folosește nici el unele cuvinte care lipsesc din PCG, cum ar fi „just” sau „transparent”. Cuvântul „relevant” este utilizat doar o singură dată. Există deci elemente comune între aceste două referențiale contabile naționale. Dar, spre deosebire de PCG, ordinul românesc folosește des cuvântul „estimare” (de 45 de ori). Acest lucru se datorează poziției contabilității în cultura românească de gestiune; aceasta joacă un rol-cheie ca sursă de informare.

⁵ În PCG, faptul că expresia „evaluare” este citată atât de des provine din faptul că aceasta are o dublă semnificație: evaluare cu sensul de a stabili o valoare (spre exemplu, evaluarea unui activ; în engleză: *appraisal* sau *valuation* sau *measurement*) și a evalua cu sensul de a utiliza un raționament critic asupra unei situații (spre exemplu, a evalua posibilitatea de continuitate a activității; în engleză: *evaluation*). Pentru PCG, numărul de apariții al cuvântului „evaluare” nu este neapărat unul semnificativ.

⁶ Aceeași remarcă ce se aplică în limba franceză este valabilă și pentru limba română.

⁷ În coloana asociată ordinului românesc, se regăsesc două cuvinte poziționate pe locul 10 *ex aequo* cu 11 apariții: „adecvat” și „suficient”. În mod arbitrar, a fost reținut doar primul, din cauza limitei de 10 cuvinte.

⁸ Legea din 30 aprilie 1983 integrată în Codul comercial.

„Postmodernismul” juridic, dimpotrivă, a rezervat un loc important raționamentului profesional, sau raționamentului experților. Astfel, cadrul conceptual IFRS utilizează termenul „relevant” de 3,6 ori la 1000 de cuvinte. Directiva europeană, care a introdus în dreptul contabil continental conceptul de imagine fidelă, se bazează în mare măsură pe principii generale (en. *principles based*) și folosește de asemenea cuvinte cum ar fi: just, semnificativ, necesar, adecvat, relevant.

Utilizarea acestor cuvinte are, fără îndoială, și o funcție retorică. Este într-adevăr necesar să se precizeze că informațiile produse ar trebui să fie relevante sau utile? Am putea să ne imaginăm un obiectiv contrar? Desigur, cadrul conceptual precizează că „Obiectivul raportării financiare cu scop general este acela de a furniza (...) informații **utile** investitorilor, furnizorilor de capital și altor creditori actuali și potențiali în procesul de luare a deciziilor (...)” (Cadrul conceptual IFRS, 2015, 1.2). Bineînțeles, IASB precizează în mod implicit ce este „util” prin producerea unei serii de standarde. Cu toate acestea, ideea exprimată aici nu este aceeași cu a afirma că situațiile financiare trebuie să fie „reglementate”, adică în conformitate cu reguli scrise.

De asemenea, este interesant de observat ce cuvinte nu sunt utilizate niciodată. Astfel, în timp ce una dintre proprietățile majore ale contabilității este aceea de a asigura trasabilitatea fluxurilor financiare și, prin urmare, de a contribui la **transparența** în lipsa căreia nu poate exista nicio încredere (încredere care este liantul dintre companie și lumea afacerilor), cuvântul în sine, „transparență” nu este folosit niciodată⁹. Într-adevăr, în mod curios, niciunul din documente („Constituția” Fundației IFRS, Cadrul conceptual IFRS, directiva europeană din 2013 cu privire la situațiile financiare anuale, PCG din 2014 sau ordinul românesc din 2014) nu utilizează acest cuvânt. Nici în „Constituția” IFAC nu se face nicio referință la transparență. Acest lucru este cu atât mai surprinzător cu cât transparența conduce la nevoia existenței unui limbaj comun pentru ca informația să fie corect produsă și apoi interpretată de diferiți utilizatori. Nu mai este menționată nici de codurile de deontologie sau de etică ale IFAC, Corpul auditorilor sau de Ordinul experților contabili. Opusă opacității, transparența este totuși una dintre condițiile de existență a unui stat de drept. Acest lucru nu înseamnă că totul trebuie să fie cunoscut tuturor. Există, desigur, „drepturi de acces”, cum ar spune informaticienii, variabile fără de care nu ar exista viață privată sau secretul afacerilor, secret care poate fi necesar și care nu acoperă neapărat deturnările de fonduri. Transparența poate fi „intermediată”. Astfel, auditorul are acces la toate documentele clientului său, utile pentru îndeplinirea misiunii sale și prin intermediul său terții știu că acestea nu conțin elemente care să constituie sau să releve fapte penale. Trebuie să adăugăm faptul că drepturile de acces nu sunt transferabile. Astfel, unii beneficiari ai informațiilor trebuie, de asemenea, să fie discreți (de exemplu, membrii aleși ai consiliului administrativ) sau să respecte secretul profesional (de exemplu, auditorul sau expertul contabil). În timp ce nevoia de transparență este universală, modul în care se răspunde acestei nevoi depinde de drepturile acces la informații (secretul nu este protejat peste tot în același mod așa cum arată, de exemplu, cazul secretului bancar) sau de echilibrul stabilit între transparența capabilă să exercite controlul social, pe de o parte, și secretul comercial, care permite neutralizarea eventualelor acțiuni ostile, pe de altă parte. Acest echilibru reflectă în bună măsură utilizarea raționamentului profesional.

Interesul public/general este argumentul central al legitimării legiuitorului sau normalizatorului, care este într-un fel legiuitor prin delegare. Acest concept are o mare putere evocatoare. Astfel, „Constituția” Fundației IFRS utilizează expresia „interes public” de opt ori în 19 pagini, iar cea a IFAC de 28 de ori în 17 pagini.

⁹ Referitor la transparență, a se vedea Burlaud și Colasse (2010, p. 10-11).

Niciunul dintre cei doi normalizatori nu oferă o definiție a interesului public; aceștia oferă doar un răspuns instituțional în ceea ce privește guvernanta.

Pentru Fundația IFRS, cei 22 de reprezentanți (en. *Trustees*) se angajează să acționeze în interesul public (Constituția IFAC, art. 6). Se precizează că:

- Grupul de reprezentanți trebuie să reflecte piețele de capital internaționale și diversitatea mediilor geografice și profesionale (art. 6).
- Reprezentanții trebuie să includă indivizi care, ca grup, să asigure un echilibru din punct de vedere al pregătirii profesionale, incluzând auditori, persoane care întocmesc rapoartă financiară, reprezentanți din mediul academic și persoane care servesc interesul public. În mod normal, doi dintre reprezentanți trebuie să fie *parteneri seniori* ai unor importante firme internaționale de contabilitate. Pentru a realiza un astfel de echilibru, reprezentanții ar trebui selectați după o consultare cu organizațiile naționale și internaționale de auditori (inclusiv IFAC), entitățile care raportează, utilizatori și reprezentanți ai mediului academic (art. 7).

Acest lucru evidențiază că, pentru IASB, interesul public se rezumă mai degrabă la interesul piețelor financiare și că reprezentanții sunt în mare măsură profesioniști numiți de profesioniști.

Pentru IFAC, „Constituția” prevede o „Autoritate de Supraveghere de Interes Public”, fără alte precizări.

Aceste răspunsuri instituționale ilustrează dificultatea de a defini interesul public. Constituirea unui grup de persoane competente din punct de vedere tehnic și a căror probitate nu este pusă la îndoială, nu este suficientă pentru a garanta o bună reprezentare a interesului public¹⁰.

Prin natura sa, interesul public este o noțiune neclară și contingentă. Acesta are un caracter eminent politic. Dacă nu poate fi definit cu precizie, este acest concept preluat în dispozitivul normativ? Cadrul conceptual IFRS nu îl menționează nici măcar o dată. Același lucru se înregistrează și în cazul Directivei contabile din 2013 și al PCG francez. Nici ordinul românesc din 2014 nu evocă interesul public. Acesta recunoaște un interes public prin referire la entitățile de interes public, adică entitățile care prezintă interes pentru public, dar este irelevant în raport cu interesul public sau interesul general. În niciunul dintre aceste documente interesul public nu a găsit o traducere care să fie funcțională și care să contribuie la universalitatea normei.

Alegerea cuvintelor și frecvența de utilizare a lor sunt indicatori ai unei anumite concepții de drept, în general și de drept contabil, în special: un drept făcut de și pentru experți. În continuare vor fi analizate sursele de drept privind auditul financiar.

Tabelul nr. 2. Frecvența de apariție a cuvintelor care presupun utilizarea raționamentului profesional în reglementările referitoare la auditul financiar

¹⁰ Cu referire la acest subiect, a se vedea: Burlaud și Colasse (2011, p. 119).

Cadrul conceptual al IAASB 2005		Directiva de audit 2014	
Cuvinte	Frecvența la 1.000 de cuvinte	Cuvinte	Frecvența la 1.000 de cuvinte
Appropriate (adecvat)	5,852	Appropriate (adecvat)	2,264
Material (semnificativ)	4,835	Relevant (relevant)	1,932
Reasonable (rezonabil)	4,326	Decision (decizie)	1,049
Sufficient (suficient)	2,926	Effective (eficace)	0,939
Relevant (relevant)	2,672	Assessment (evaluare)	0,939
Reliable (credibil)	2,163	Necessary (necesar)	0,883
Effective (eficace)	2,036	Sufficient (suficient)	0,552
Assessment (evaluare)	1,399	Transparent	0,442
Judgement, judgment (judecată)	0,891	Significant (semnificativ)	0,331
Consistent (consecvent)	0,891	Fair (just)	0,331
Significant (semnificativ)	0,763	Material (semnificativ)	0,276

Sursa: prelucrările autorilor.

Comparația dintre textele care reglementează practicile profesionale ale auditorilor este mai complicată, deoarece textele nu sunt de aceeași natură. Ar fi trebuit comparate toate Standardele Internaționale de Audit (ISA) cu Standardele profesionale (NEP) ale Experților Auditori din Franța, fapt care ar fi fost destul de dificil, având în vedere volumul de informații de prelucrat.

În ciuda acestor limite, este revelator a vedea cum folosesc standardele ISA următoarele cuvinte: adecvat, semnificativ, rezonabil, suficient, relevant etc. Aceste cuvinte implică utilizarea raționamentului profesional. Directiva europeană folosește aceleași cuvinte, dar cu o frecvență relativă sistematic mai redusă. Influența anglo-saxonă a fost, fără îndoială, temperată de tradiția juridică a altor țări europene.

CONCLUZII

În avangarda unei normalizări contabile postmoderne, IASB promovează, pe de o parte, transparența și comparabilitatea și, pe de altă parte, relevanța pentru sprijinirea deciziilor luate de către investitori (Cadrul conceptual IFRS, 2015, 2.a). Între aceste obiective poate exista un conflict.

Utilizarea raționamentului profesional nu contribuie la asigurarea transparenței. De fapt, alegerile făcute de către cei care pregătesc situațiile financiare și de către auditori sunt prezentate succint în anexă sau în raportul de audit, de multe ori folosind formule standard, care relevă o retorică de tipul: „soluții adecvate”, „în conformitate cu practicile profesiei”, „asigurare rezonabilă” etc. În plus, raționamentul profesional, subiectiv prin definiție, poate conduce la oferirea de răspunsuri diferite la aceeași întrebare. Ce se întâmplă atunci cu comparabilitatea? Ar trebui să se reducă spațiile pentru interpretare și să se revină la o normalizare prin norme detaliate (en. *rules based*).

De altfel, evocarea interesului public și a relevanței informațiilor financiare pentru investitori, afirmarea supremației realității asupra aparenței și normalizarea prin enunțarea de principii generale (en. *principles based*) conduc la extinderea câmpului raționamentului profesional dincolo de ceea ce

este necesar pentru punerea în aplicare a vechii reguli a prudenței¹¹. Se poate observa paradoxul utilizării raționamentului profesional, pe care l-am demonstrat cu ajutorul analizei lexicometrice, utilizare care penalizează transparența și comparabilitatea în favoarea relevanței, un termen dificil de definit.

Această evoluție fundamentală în dreptul contabil, care trece de la stadiul de „jupiterian” sau regal la un drept realizat în „coproducție” cu profesioniștii, de și pentru experți, în afara reprezentării naționale, reprezintă o amenințare sau o oportunitate?

Aceasta este, fără îndoială, o amenințare la adresa interesului public, reprezentat în procesul de producție a normelor contabile doar de grupurile de presiune care nu au nimic „general”, cât timp alte părți interesate sunt absente. Existența unor contra-puteri este deci absolut necesară. EFRAG se va situa la înălțimea așteptărilor?

Din punctul de vedere al profesiei contabile, utilizarea într-o mai mare măsură a raționamentului profesional în producerea și controlul informației financiare este extrem de benefică. Aceasta este o oportunitate. Expertiza profesionistului devine un element-cheie. Dar, în virtutea principiului conform căruia rentabilitatea crește odată cu riscul asumat, responsabilitatea profesionistului evoluează de la o responsabilitate de „mijloace” la o responsabilitate de „rezultate”. Regularitatea (conformitatea cu regula) este un mijloc, în timp ce relevanța este un rezultat¹². Aceasta este o amenințare.

Această evoluție a legislației contabile ne lasă astăzi la mijloc de drum, cu un drept „hibrid”: acesta are încă forța trecutului, mai ales la nivelul situațiilor financiare individuale, și un viitor posibil, dar incert, mai ales la nivelul situațiile financiare consolidate. Dar schimbarea nu trebuie confundată cu progresul. Jocurile nu sunt încă făcute.

BIBLIOGRAFIE

1. Autorite des Normes Comptables, Règlement no. 2014-03 du 5 juin 2014 Relatif au plan comptable general, [online] Disponibil la: https://www.google.ro/url?Sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=10&cad=rja&uact=8&ved=0ahukewj5wrxq6kpqahxcliwkhejftoqfgg7mak&url=http%3A%2F%2Fwww.focuspcg.com%2Fcontent%2Fdownload%2F2495%2F12296%2Fversion%2F1%2Ffile%2Freglt%2B2014-03_Plan%2Bcomptable%2Bgeneral.pdf&usg=afqjcnfqwtzkriaup9kfva0egqumnb6kbq&sig2=esxjk-jpugn7xqw8w18lda, [Accesat pe 12 noiembrie 2016].
2. Burlaud, A. și Colasse, B. (2011), Réponse aux commentaires sur Normalisation comptable internationale: le retour du politique, *Comptabilité-contrôle-audit*, vol. 17, nr. 3, pp. 115-128, DOI: 10.3917/cca.173.0115.
3. Chevallier, J. (2014), L’Etat postmoderne, LGDJ.
4. Code de Commerce, Version consolidée au 6 novembre 2016, [online] Disponibil la: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000005634379>, [Accesat pe 12 noiembrie 2016].
5. Colasse, B și Lesage, C. (2007), *Introduction à la comptabilité*, Economica.
6. Colasse, B. (ed.) (2009), *Encyclopédie de la comptabilité, contrôle de gestion, audit*, Paris: Economica.

¹¹ Această regulă, care aproape a dispărut din cadrul conceptual al IFRS, este evocată doar la art 2.18, dar este asociată cu neutralitatea pentru a nu subevalua în mod sistematic situația netă.

¹² Putem evoca de asemenea cererea din partea societății civile de implicare a profesiei, cu regulile și metodele sale specifice, în favoarea securizării informației nefinanciare. Cu referire la acest subiect, a se vedea Burlaud și Colasse (2015, pp. 43-53).

7. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului, Jurnalul Oficial al Uniunii Europene din 29.06.2013.
8. Directiva 2014/56/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 aprilie 2014 de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate, Jurnalul Oficial al Uniunii Europene din 27.05.2014.
9. Durkheim, E. (1911), *Jugement de valeur et jugement de réalité*, [pdf] Disponibil la: <http://kieranhealy.org/files/misc/durkheim-jugements-text.pdf>, [Accesat pe 23 octombrie 2016].
10. Frydman, B. (2000), Le droit, de la modernité à la postmodernité, *Réseaux*, nr. 88-90, pp. 67-76, [online] Disponibil la: http://www.philodroit.be/IMG/pdf/modernite_postmodernite.pdf, [Accesat pe 12 noiembrie 2016].
11. IAASB (2014), A Framework for Audit Quality, IFAC.
12. IASB (2015), Conceptual Framework Exposure Draft and comment letters, [online] Disponibil la: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Conceptual-Framework-Exposure-Draft-and-Comment-letters.aspx>, [Accesat pe 12 noiembrie 2016].
13. Khouatra, D. (2004), *La normalisation comptable entre modèle anglo-saxon et modèle continental: le cas de la Roumanie, pays en transition vers l'économie de marché*, [online] Disponibil la: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00593994/document>, [Accesat pe 23 octombrie 2016].
14. Lakovic, T. și Puglister, J. (2013), The International Accounting Standards Board's Progress in Promoting Judgement through Objective-oriented Accounting Standards, *International Journal of Business and Social Research*, vol. 3, nr. 7, pp. 28-42.
15. Lalande, A. (1983), *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, Paris: Presses universitaires de France - PUF.
16. Legea nr. 82/1991, *Legea contabilității – republicată și actualizată*, [online] Disponibil la: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Legea_contabilitatii.htm, [Accesat pe 12 noiembrie 2016].
17. McHone, S.P: (n.d.), *Personal versus professional judgment*, Liberty University, [pdf] Disponibil la: <http://cpaphd.com/professional-v-personal-judgment.pdf>, [Accesat pe 23 octombrie 2016].
18. Ménard, L. et collaborateurs (2004), *Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière*, 3^{eme} Edition, Institut Canadien des Comptables Agréés - ICCA.
19. Ministerul Finanțelor Publice (2014), Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014.
20. Order of 22 June 1999 approving French Accounting Regulation Committee Regulation 99-02 of 29 April 1999 on the consolidated financial statements of commercial companies and public enterprises.