

OBIECTIVITATE ȘI SUBIECTIVITATE ÎN CONTABILITATE

Maria Mirela DOBRE

Academia de Studii Economice, București

The theme of objectivity and subjectivity in accounting makes us think primarily of the concern and professional competence of accounting to wealth and financial results. Secondly, we consider the use of judgment or accounting professional trial after years of application of accounting rules. This presents a number of questions (1) When, how and why topics in accounting? (2) Who, how and why we impose rules, accounting standards? (3) The need for convergence between different accounts of subjectivity is not just manifested in every national standard due to cultural differences, tradition, behavior, and training? This paper has led to exemplify objectivity and subjectivity in accounting. Examples of objective treatment operations: application of accounting principles is how to align the objective, for example, in terms of time factor (principle-based accounting). Examples of subjective treatment operations: accounting estimates or accounting assessment. Our research results in at least two conclusions: (1) Objectivity in accounting is represented and materialized by the effect / impact chronological record of operations in the result or financial position. (2) Subjectivity in accounting is represented and materialized by the effect / impact of accounting policies and accounting choices result or financial position.

Introducere

Tema obiectivității și subiectivității în contabilitate ne duce cu gândul în primul rând la preocuparea și competența profesionistului contabil față de patrimoniu și rezultatele financiare. Toate acestea se transpun în politici și opțiuni contabile prin voința managementului. Acestea pot fi percepute ca subiective în lipsa unor standarde omogene și cu aplicabilitate generală. În al doilea rând, ne gândim la utilizarea *raționamentului profesional* sau a *judecății profesionale* în contabilitate după mulți ani de aplicare a normelor contabile. Și acestea din urmă pot fi percepute ca subiective dacă normele nu permit folosirea alternativă a raționamentului profesional. Apar, astfel, o serie de întrebări subsecvente:

- ✓ Când, cum și de ce suntem subiectivi în contabilitate?
- ✓ Cine, cum și de ce ne impune reguli, standarde de contabilitate?
- ✓ Necesitatea standardelor internaționale nu cumva exprimă nevoia de a elimina diferența dintre diferite abordări subiective, creându-se o bază relativ obiectivă, o convenție?
- ✓ Nevoia de convergență între diferitele sisteme contabile nu este dată tocmai de subiectivismul manifestat în normele naționale datorită diferențelor culturale, de tradiție, de comportament, de pregătire?

Rezultă că în mod natural suntem înclinați să dăm interpretări diferite modului de atingere a obiectivului contabilității, dar normele naționale și internaționale impun convenții de lucru obiective.

Contabilitatea ca instrument de cunoaștere, gestiune și control

Pornind de la definiția contabilității și de la obiectivele acesteia, putem pune în evidență tendințe subiective, precum și soluții obiective-convenționale de a înregistra contabil diferite operațiuni. Contabilitatea este prin definiție *un instrument principal de cunoaștere, gestiune și control al patrimoniului și al rezultatelor obținute*. În mod natural, *cunoașterea* este subiectivă, adică în domeniul contabilității depinde de nivelul de pregătire. De aici și gestiunea și controlul, deși în mod *obiectiv* organizate, pot fi eficiente și eficiente în mod diferit de la o organizație la alta. Subiectivismul și riscurile inerente pot apărea în aplicarea practică a convențiilor de lucru obiective.

Contabilitatea, ca orice altă activitate organizațională, trebuie să asigure atingerea anumitor obiective, și anume:

- a) *înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la situația patrimonială și rezultatele obținute atât pentru **necesitățile proprii** ale persoanelor fizice (comercianți) sau juridice (regii autonome, societăți comerciale, instituții publice, unități cooperatiste, asociații), cât și în relațiile acestora cu asociații sau acționarii, clienții, furnizorii, băncile, organele fiscale și alte persoane juridice și fizice;*
- b) *controlul operațiunilor patrimoniale efectuate și al procedurilor de prelucrare utilizate, precum și exactitatea datelor contabile furnizate;*

c) furnizarea informațiilor necesare stabilirii patrimoniului național, execuției bugetului public național, precum și întocmirii bilanțelor financiare și a bilanțului pe ansamblul economiei naționale.

Aceste obiective nu pot fi atinse decât pe baze obiective, deși creativitatea subiectivă poate aduce avantaje în unele cazuri.

Orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ. Operațiunile patrimoniale sunt rezultatul tranzacțiilor care sunt *two-sided*, adică presupun partidă și contrapartidă (livrare și decontare), iar consemnarea separată a partidei și contrapartidei este un semn de *obiectivitate* ce protejează în mod egal ambele părți.

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, ori înregistrat în contabilitate, după caz.

Contabilitatea și responsabilitatea (*accounting and accountability*) este o temă ce ține tot de obiectivitatea personalului contabil. Contabilitatea face trunchi comun cu gestiunea și controlul intern pe 2 planuri: *bilanțier* și *extrabilanțier* (*off sheet balance*) prin afectarea patrimoniului și rezultatelor sau a situației financiare (active-datorii=capitaluri proprii). Tipurile de modificări patrimoniale denotă că *partida dublă* este elementul care dă *obiectivitate formală* înregistrărilor contabile. Este necesară, dar nu suficientă. Dincolo de înregistrarea concomitentă în contul corespondent putem fi subiectivi, fapt ce poate conduce la riscuri de *fraudă* și *eroare*. Să exemplificăm:

Pentru a înregistra contabil o operațiune trebuie să ne punem mai multe probleme ce țin de *cunoașterea obiectivă* a operațiunii:

- 1) folosirea adecvată (obiectivă) a conturilor corespondente și respectarea funcțiunii lor obiective (factorul convențional de afectare patrimonială);
- 2) calculul corect (obiectiv) al sumelor de modificare a patrimoniului pe conturi corespondente (măsurarea partidei sau contrapartidei, după caz);
- 3) dacă operațiunea (partidă sau contrapartidă) privește organizația/ întreprinderea;
- 4) dacă operațiunea privește o perioadă adecvată (obiectivă) de înregistrare (factorul timp);
- 5) operațiunea este reală prin posibilitatea tehnică, tehnologică, financiară, monetară de realizare.

Exemple de tratare obiectivă a operațiunilor: Aplicarea **principiilor contabile** reprezintă modul de aliniere obiectivă, de exemplu, din punctul de vedere al factorului timp (principiul independenței exercițiilor).

Exemple de tratare subiectivă a operațiunilor: estimările contabile sau evaluarea contabilă (diferită de evaluarea practică de membrii ANEVAR).

Evaluarea la valoarea justă folosește mai multe baze de evaluare: valoarea de piață, valoarea actualizată netă (bazată pe valoarea timp a banilor) sau valoarea calculată prin alte tehnici (modele) de evaluare.

În concluzie, deși contabilitatea se află între normalizare ca cerință de obiectivitate și creativitate ca raționament profesional-subiectiv, dar aplicat conform normalizării, informațiile contabile furnizate/raportate prin publicarea către terții interesați a situațiilor financiare trebuie să fie utile și de calitate prin fidelitate, relevanță, comparabilitate, inteligibilitate.

Rezultă că aplicarea creativă a standardelor contabile este dovada supremației flexibilității subiective în lupta cu încorsetarea obiectivă a principiilor și regulilor contabile. Deci, să fim subiectivi și creativi ca probă a libertății date de buna pregătire, dar să nu riscăm fraudă sau eroarea care aduc atingere patrimonială pentru acționariat sau pentru terții parteneri comerciali sau de altă natură. Creativitatea poate fi practică în limitele normalizării contabile, dar ea trebuie urmată de *transparența obiectivă* a întocmirii situațiilor financiare, care să pună în cunoștință de cauză pe toți utilizatorii de informație contabilă. Față de aceste aspecte importanța standardelor de raportare financiară a devenit din ce în ce mai mare.

Cele de mai sus reprezintă numai încercări – intuitive și limitate la experiența unui tânăr economist absolvent al unei facultăți de contabilitate și al unui colegiu economic – de identificare a instrumentelor obiective și subiective folosite în contabilitate. Tot intuiția mi-a indicat o lucrare privind politici contabile, opțiuni contabile și contabilitate creativă. Am constatat că răspunsul la toate întrebările mele poate fi dat prin parcurgerea acestei lucrări, care constituie cu adevărat literatură de specialitate, cunoștințele fiind furnizate în mod fluent, uneori cu umor, alteori în mod metaforic, dar, sigur, pe înțeles. Asemenea lucrări sunt menite să formeze și să consolideze raționamente și convingeri profesionale.

Contabilitatea ca tehnostiință sau artă, tehnică, știință și limbaj operează în proporții aproape egale cu instrumente obiective și instrumente subiective, tocmai pentru că informațiile de înregistrat provin din surse

diferite din punct de vedere calitativ. Informațiile ce provin din tranzacții economice (*two-sided transactions*) generează în mod obiectiv și cronologic în contabilitate un echilibru între active și datorii sau modificări echilibrate de active sau de pasive. Acestea devin în contabilitate și în situațiile financiare informații contabile obiective. În mod paradoxal, acestea sunt limitate și perimate la un moment dat. Astfel, informațiile privind costul istoric nu mai au utilitate în timp și se practică ajustarea la valoarea justă, prin estimări ce reflectă politicile contabile de întreprindere și, implicit, strategia subiectivă a managementului.

Dacă informațiile contabile sunt ajustate prin voința subiectivă a conducerii, procedurile de ajustare sunt obiective, pentru că ele sunt cerute, de regulă, de data de referință pentru informarea financiară (finele exercițiului financiar). Deși alegerea formei, valoarea și conținutul ajustărilor este subiectivă, procedurile de ajustare, metodele și politicile contabile de întreprindere sunt dezvoltate permanent de practica și teoria contabilă în mod obiectiv, pentru că ele reflectă adaptarea contabilității la nevoia de informații contabile fiabile. La rândul ei, și nevoia de informații contabile se modifică, așa încât calitatea informațiilor cerute evoluează.

Rezultă că informațiile contabile de sinteză (rezultat și poziție financiară) sunt ajustate permanent prin estimări și alegeri subiective de metode pentru a crea o imagine fidelă a operațiunilor întreprinderii. Nevoia de transparență și informare financiară reclamată de investitori și alți utilizatori impune, însă, divulgarea de către administratori a tuturor acestor alegeri subiective și creative. Aici, linia de demarcație între reflectarea unei imagini fidele ca o cerință obiectivă a utilizatorilor de informații contabile și creativitatea, cu care se realizează această imagine fidelă prin politici și opțiuni contabile, poate deveni inexistentă, adică manipularea deciziilor utilizatorilor prin conturi cosmetizate. Altfel spus, se poate produce o dezinformare cu efecte decizionale negative în economie, prin creativitatea practică în contabilitate, pornind de la dreptul la politici contabile proprii și la opțiuni contabile.

În acest context, cunoașterea teoretică și aplicarea celor mai bune practici privind politicile și opțiunile contabile devine o problemă de competență și conștiință profesională (*competence & due-professional care*) a profesioniștilor contabili.

Politicile contabile sunt definite în mod diferit de autori și de către normalizatorii contabili. Unii autori le definesc drept *baze contabile specifice și utilizate în permanență de către o organizație în întocmirea situației financiare* [1]: aceste baze sunt considerate și determinate de organizație ca fiind cele mai adecvate pentru prezentarea cu fidelitate a rezultatelor și operațiilor sale financiare; politicile sunt focalizate pe subiecte specifice, precum: „regimurile de pensii”, „goodwill-ul”, „costurile de cercetare și de dezvoltare”, „operațiile exprimate în monede străine” etc. Alți autori consideră politicile contabile drept *modele detaliate de evaluare, măsurare și recunoaștere (constatare)* [2], *pe care o întreprindere le-a ales dintre cele general acceptate de lege, standardele contabile sau practicile comerciale. Aceste politici trebuie să fie utilizate în mod permanent și trebuie să fie publicate.* Normalizatorii contabili consideră politicile contabile *principii, baze (fundamente), convenții, reguli și practici specifice, aplicate de o întreprindere, pentru întocmirea și prezentarea situațiilor sale financiare* [3]. Conducerea întreprinderii trebuie să aleagă și să aplice politicile contabile, astfel încât situațiile financiare să fie conforme cu toate dispozițiile fiecărei norme internaționale (IAS) aplicabile și cu fiecare interpretare (SIC) aplicabilă. În absența unei dispoziții specifice pentru problema dată, conducerea trebuie să elaboreze politici pentru ca situațiile financiare să furnizeze informații pertinente și fiabile (imagine fidelă, realitate – substanța economică, neutre, prudente, complete).

IAS 8 face distincție între politici contabile și *estimări*. Estimările se fac atunci când evaluarea cu precizie nu este posibilă (de ex., estimarea creanțelor dubioase, a degradării stocurilor, a duratei de utilitate a activelor imobilizate).

Opțiunea contabilă este o alegere a unei politici contabile (în sensul de bază, convenție, metodă, regulă, sau practică) și/sau tehnici de estimare pentru rezolvarea unei probleme.

Alegerea unei politici contabile sau tehnici de estimare dintre cele acceptate presupune stabilirea, dintre opțiunile posibile, a celei care asigură *cea mai bună informare*, în acord cu *cea mai fidelă imagine*, adică opțiunea *cea mai utilă* pentru luarea deciziilor. Criteriul esențial al opțiunilor contabile este *utilitatea* pentru luarea deciziilor.

Concluzii

Obiectivitatea în contabilitate este reprezentată și materializată prin efectul/impactul înregistrării cronologice a operațiunilor în rezultat sau în poziția financiară.

Subiectivitatea în contabilitate este reprezentată și materializată prin efectul/impactul politicilor contabile și al opțiunilor contabile în rezultat sau în poziția financiară.

Din punctul de vedere al utilității informațiilor contabile pentru funcția de audit intern și contribuția acesteia la creșterea credibilității financiare, considerăm că:

- Auditorii interni trebuie să cunoască practica și teoria contabilă pentru a distinge obiectivitatea de subiectivitate în contabilitate;
- Cunoașterea politicilor contabile și a opțiunilor contabile ca expresie a subiectivismului în contabilitate servește aprecierii creativității în contabilitate ca măsură a credibilității informațiilor difuzate prin situații financiare;
- Auditul intern evaluează calitatea datelor contabile, calitatea proceselor de control intern și de conducere și, implicit, calitatea managementului, informațiile financiare și nonfinanciare difuzate devenind mai credibile.
- Auditul intern aduce plusvaloare organizației. Problema rezidă în modul de comensurare a acestui plus de valoare.

Referințe:

1. Dictionary of Accounting. Edited by R.Hussey. - Oxford University Press, Second Edition, 1999, citat de Niculae Feleagă și Liliana Malciu în: Politici și opțiuni contabile – Fair Accounting versus Bad Accounting. - București: Editura Economică, 2002, p.13.
2. Christopher Nobes, Pocket Accounting. The Economist Books, 1999, citat de Niculae Feleagă și Liliana Malciu în: Politici și opțiuni contabile – Fair Accounting versus Bad Accounting. - București: Editura Economică, 2002, p.13.
3. Organismul internațional de normalizare contabilă IASC – International Accounting Standards Committee, citat de Niculae Feleagă și Liliana Malciu în: Politici și opțiuni contabile – Fair Accounting versus Bad Accounting. - București: Editura Economică, 2002, p.17.

Prezentat la 29.03.1010