

## CONTABILITATEA – ARTĂ SAU ȘTIINȚĂ? REFLECȚII ASUPRA JUDECĂȚII PROFESIONALE ÎN CONTEXTUL APLICĂRII IFRS

Olesea GHEDROVICI, dr., conf. univ., ASEM

*Abstract. A question about the nature of accounting persists in scientific and professional society during a long period of time. One may argue that it is a science as some of the accounting rules and principles, such as double entry or the basic accounting equation are universal. Other opinion is based on a fact that some accounting approaches vary from country to country, or, in some circumstance, depend on personal perceptions. We propose to discuss these issues.*

- **Ce este contabilitatea, artă sau știință?**
- **Depinde de universitatea în care se predă. În unele, e o artă...<sup>1</sup>**

Totul în lumea noastră este schimbător. Mai mult ca atât, totul se dezvoltă și trece prin etape de evoluție, ori, în caz contrar, stagnează. Contabilitatea ca domeniu de aplicare a cunoștințelor umane nu face excepție din această tendință globală.

În mediul academic există titluri științifice și grade științifico-didactice în contabilitate, ceea ce presupune că contabilitatea este, totuși, o știință. Scopul acestei comunicări nu este de a nega acest lucru, nici de a îl pune la îndoială. Scopul este de a atrage atenția asupra caracterului multidimensional al contabilității care este, după părerea noastră, atât misterios, cât și provocator.

Pentru a introduce o claritate în demersul nostru, vom consulta definiția științei, care prevede că aceasta este, conform Dictionarului explicativ al limbii române, „un ansamblu sistematic de cunoștințe despre natură, societate și gândire; ansamblu de cunoștințe dintr-un anumit domeniu al cunoașterii”. Același dicționar spune că arta este o ”activitate a omului care are drept scop producerea unor valori estetice și care folosește mijloace de exprimare cu caracter specific”, astfel punându-se accentul pe aspectul estetic al valorilor produse. Cuvântul estetic presupune că acesta ”privește frumosul”. Evident este faptul că este foarte greu de afirmat că contabilitatea nu face acest lucru, fiind cert că afirmațiile referitor la acest subiect sunt dotate cu o doză enormă de subiectivism. Unii într-adevăr consideră că cifrele, situațiile financiare, conturile sunt frumoase. NODEX-ul definește arta ca o ”totalitate de cunoștințe și de priceperi, necesare pentru activitatea într-un anumit domeniu”. Observăm, că în cazul dat nu poate fi vorba de estetică.

O abordare absolut specifică a existat în anii '60. Cu referire la perioada respectivă, Institutul American al Experților Contabili Autorizați (AICPA) definește contabilitatea ca ”artă de înregistrare, clasificare, sintetizare în termenii bănești a operațiilor și evenimentelor cu caracter financiar”<sup>2</sup>. Consiliul Principiilor Contabile (APB) concludă că contabilitatea este ”o activitate de serviciu. Funcția acesteia este de a furniza informații...”<sup>3</sup>. Putem admite că în decursul ultimilor decenii contabilitatea s-a format ca știință. Dar, cât de relevantă este o astfel de abordare?

În percepția răspândită, arta se manifestă în funcție de idealurile, aspirațiile și dispoziția autorului, în timp ce știința este obiectivă și nu depinde de influențele umane. În această ordine de idei, poate fi omul sau conștiința definitiv excluse din procesele contabile fără ca rezultatul să fie afectat? În opinia noastră, excluderea gândirii umane din această ecuație ar fi cauzat o creștere enormă a erorilor financiare. Contabilitate destul de puternic depinde de interpretări, înțelegeri, context și alți factori de natură deloc obiectivă.

Nu considerăm că această afirmație poate fi negată. Dimpotrivă, existența mai multor publicații recente despre cadrul așa-numitei ”judecăți profesionale” (professional judgement) susține caracterul subiectiv al contabilității (ICAS, 2012; Ranzilla ș.a., 2013). Asume răspândirea acestei abordări care prezumă nu altceva decât o manifestare, influențată de percepțiile autorului, asemeni unui indicator rutier arată direcția dezvoltării contabilității moderne.

În unele cazuri, studiind contabilitatea, puteți observa răspunsurile profesorului de genul

<sup>1</sup> Dialog preluat de pe forumul HOMEWORK Hero, [www.chacha.com](http://www.chacha.com) (03.03.2014)

<sup>2</sup> The Committee on Terminology of the AICPA, 1953, par.5

<sup>3</sup> Statement of the Accounting Principles Board nr. 4, p.8.

”Depinde...” sau ”Acest subiect este în funcție de raționamentul profesional”<sup>1</sup>. Astfel, contabilul nu poate fi niciodată obiectiv, fiind impactat de o serie de înțelegeri personale, practici cunoscute și alte subiectivități de natură culturală, politică (Harrison, McKinnon, 2002). Contabilitatea, chiar dacă nu este o artă pură actualmente, se mișcă treptat spre această înclinație. Răspândirea IFRS la nivel global, necesitatea determinării valorii juste dictează importanța judecății profesionale. Totodată, aceasta inevitabil va reduce credibilitatea datelor contabile, dar și aspectul științific al acesteia. Totul ce este interpretabil va fi interpretat și, în unele cazuri, contestat.

Prezența opiniilor în contabilitate presupune existența mai multor politici, convenții, metode, reguli și tehnici de estimare pentru rezolvarea unei situații. În același timp, alegerea unei politici din cele acceptate, determinarea volumului și genului de informații furnizat presupune stabilirea opțiunii care oferă cea mai bună informare în concordanță cu cea mai fidelă imagine privind pozițiile financiare sau evoluția acestora.

Însă, și conceptul imaginii fidele este impactat de o influență umană specifică unor circumstanțe, condiții etc. În sistemul contabil anglo-saxon, de exemplu, prioritatea este oferită reflectării realităților economice, deconectând contabilitatea de fiscalitate. În sistemul continental, contabilitatea este un pilon al scopurilor de natură fiscală. Deci, nu realitatea economică, ci cea fiscală stă pe primul loc, în cazul în care aceste realități diferă.

Concluzionând cele expuse, nicidecum nu putem exclude unele trăsături științifice ale contabilității care, fără îndoială, există și trebuie analizate și cercetate. Totodată, aspectul de artă al contabilității, în sensul influențelor subiective, umane, la fel, nu poate fi ignorat. Doar o privire amplă, asamblată asupra contabilității are șanse la înțelegeri adecvate și balansate.

#### **Bibliografie:**

1. A Professional Judgement Framework for Financial Reporting, ICAS, UK, 2012.
2. Harrison G., McKinnon J. Cultural influences on judgments of professional accountants in auditor-client conflict resolution, *Journal of international financial management and accounting*, Vol. 13, Issue 1, p.1-31, 2002.
3. Ranzilla S., Chevalier R., Herrmann G., Glover S., Prawitt D. ” Elevating Professional Judgment in Auditing and Accounting: The KPMG Professional Judgment Framework”, KPMG, 2013.

---

<sup>1</sup> ”Professional Judgment Module” din KPMG Elevating Professional Judgment in Auditing and Accounting monograph