

Calitate și cantitate în contabilitate

Prof. univ. dr. Horia CRISTEA

Universitatea de Vest din Timișoara

Abstract

The present paper is a synthesis of the scopes of accounting in understanding the economic processes and transactions from a quantitative and qualitative point of view. The economic cycle is a continuous set of choices and decisions (of maintaining, developing, correcting) based on the information supplied through accounting. The input information that is processed can be incorrect, then processed with correct models, and the outputs can be correct, incorrectly processed and with incorrect results.

Key terms: inputs, outputs, the accountancy-handling-operation triplet, distortion, moral, ethics

Termeni-cheie: mărimi de intrare, mărimi de ieșire, tripleta contabilitate-manipulare-manevrare, distorsiune, moral, etică

Clasificare JEL: M41, M49

To cite this article: Horia Cristea, *Calitate și cantitate în contabilitate*, *CECCAR Business Review*, N° 4/2021, pp. 3-8, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2021.04.01>

➔ Introducere

Contabilitatea a apărut din nevoia de ordine, dându-i-se o mulțime de definiții. Una dintre ele o întâlnim la Theodor Ștefănescu (1881): „*Ordinea este lumină; unde se administrează fonduri fără contabilitate, care nu este decât știința ordinii, acolo nu este decât întuneric*”.

Prin urmare, contabilitatea aduce lumina, transparența, vizibilitatea faptelor și fenomenelor măsurabile. Putem adăuga că prin contabilitate se înțelege și știința definițiilor prin simboluri, respectiv a comunicării prin simboluri și a descifrării acestora pentru înțelegerea de către cei interesați. Contabilitatea este o știință și o artă în evidențierea mișcării capitalurilor și a utilizării acestora, a stabilirii rezultatelor activității și a plasării lor. Ea este definită ca o știință și o artă a afacerilor. Prin contabilitate se realizează exprimarea cantitativă și calitativă a gestionării patrimoniului întreprinderii. Scopul contabilității îl reprezintă mărimile de ieșire obținute prin aplicarea modelului de prelucrare asupra mărimilor de intrare, reprezentând poziția financiară, performanțele financiare, modificarea capitalului propriu, fluxurile de numerar (trezoreria). Modelul folosit este cel matematic (formulat inițial de Luca Pacioli și îmbunătățit de-a lungul vremii). Dacă ne referim la caracterul subiectiv al contabilității prin care se realizează evaluarea intrărilor și ieșirilor din sistem, putem adăuga despre contabilitate că este geometrie, adică arta de a măsura orice lucru.

Cunoașterea oferită de contabilitate se bazează pe funcțiile sale: de înregistrare și prelucrare a datelor, de informare, de control, de suport/sprijin, previzională. Trecerea de la trecut (istorie) la viitor (previziune) se bazează pe cont, un instrument care permite valorificarea informației, estimarea unor indicatori, construcția tabloului rapoartelor ce dă posibilitatea evaluării performanței sub felurite mărimi, fundamentarea deciziei, mai bine spus, oferă sprijin în formarea unei opinii și luarea unei decizii. Pentru a realiza mărimile de ieșire din

sistem, contabilitatea efectuează un veritabil proces de prelucrare a mărimilor de intrare în plan cantitativ și calitativ.

➤ Lumea interioară și cea exterioară ale profesionistului contabil

„Mulți confundă informația cu educația și educația cu înțelepciunea”, spunea McCollum (1974, p. 187). Sunt cuvinte pline de înțelepciune ce privesc și aspectul binar al profesionistului, prestigiul și caracterul acestuia, învelișul și conținutul, lumina și lipsa luminii (întunericul), binele și răul, armonia și conflictul, și enumerarea ar putea continua.

Profesionistul contabil este protectorul informațiilor, dar și manipulatorul lor, selectorul și falsificatorul acestora. Toate ipostazele sunt menținute de rezultanta raționamentului profesionistului, bazat pe gradul de cunoaștere a fenomenelor și proceselor și pe nivelul moralității lui.

Contabilitatea este un sistem moral exprimat prin simboluri. Depinde de contabil dacă îi slujește cu fidelitate pe cei din jur sau pune mai presus individualismul său, uitând de îndemnul *Să nu faci rău celor din jur!*

Contabilitatea s-a creat pe principii de moralitate, egalitate și dreptate. În articolul *Contabilitatea și sistemul financiar*, Cristea (2011) arată însă limitele contabilității, ce țin de moralitatea profesionistului contabil. El este cel care se pronunță asupra caracteristicilor informațiilor pe care le prelucrează, asupra modelelor folosite pentru a obține mărimile de ieșire pe care le oferă utilizatorilor.

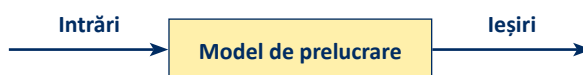


Figura 1. Schema controlată de profesionistul contabil

Sursa: Prelucrare proprie.

Este palierul în care se combină caracteristicile externe ale informațiilor cu cele ale contabilului ce țin de etica profesională. Depinde de gradul în care acesta a asimilat valorile eticii și de maniera în care le respectă și le aplică. Efectele antrenate de mărimile de ieșire din prelucrarea contabilă necontrolate și netestate pot fi dintre cele mai păguboase.

Comportamentul profesionistului se răsfârâge asupra recunoașterii și evaluării elementelor de intrare, asupra modelului de prelucrare, care poate fi adecvat sau neadecvat cerințelor celor care folosesc mărimile de ieșire.

Pentru a atenua sau a elimina stările ce nu corespund din punct de vedere cantitativ sau calitativ, în sistem se intercalează scuturi, dispozitive de protecție precum controlul conturilor, controlul intern, auditul intern și cel statutar (extern).

Toate acestea contribuie la eliminarea sau la diminuarea dezacordurilor privind principiile contabile, estimările și atașarea subiectivă a valorilor elementelor de active, de venituri și cheltuieli. În lucrarea *Valențe financiare ale contului*, Cristea și Dumitrescu (2015) dezvoltă furnizarea de către contabilitate a informațiilor, prelucrările informațiilor contabile, manipularea informațiilor financiare, utilizarea informațiilor contabile.

Figura 2 reprezintă o exemplificare a celor de mai sus:

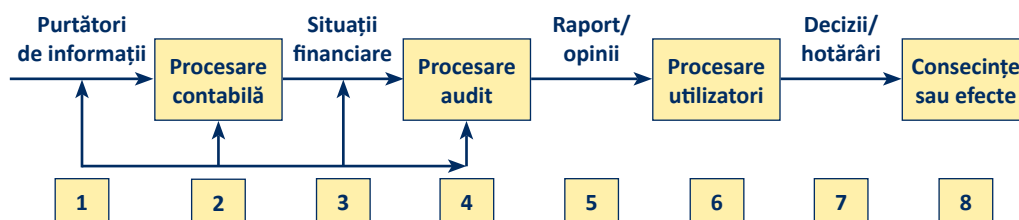


Figura 2. Fluxul filtrării și decodării informațiilor contabile

Sursa: Cristea et al., 2016.

Explicații:

- 1 – documente false ori falsificate pentru a induce în eroare auditorii externi;
- 2 – supraevaluări de active și prin aceasta denaturarea forței companiei;
- 3 – situații financiare falsificate prin documente fictive, prin care, pe baza unor acte de corupție, firmele de audit extern consideră ca legale operațiuni financiare și contabile false (4, 5);
- 6 – pe baza opiniei auditorului extern, luarea de decizii/hotărâri de către utilizatorii informațiilor financiare în scopul obținerii de beneficii pe seama investițiilor pe care le fac (7);
- 8 – consecința este clară: în loc de câștig, se ajunge la pierderi nedorite, care în unele situații nu pot fi acoperite.

Cele redate în figura anterioară pot fi dezvoltate. Supradimensionările pot fi acompaniate de subdimensionări ale elementelor ce intră în tranzacții și procese cărora contabilitatea le asociază valori în baza raționamentului profesional care operează în recunoașterea și evaluarea ca principii ce se externalizează pe baza reputației și a caracterului profesionistului contabil.

➔ Aspecte cantitative ale prelucrărilor contabile

Contabilitatea, ca știință a ordinii și comunicării prin simboluri, și-a creat instrumentele și mijloacele care asigură stocarea, păstrarea și prelucrarea datelor și informațiilor. După anumiți cercetători, contabilitatea este știința și arta ținerii conturilor, respectiv o știință, iar tehnica contabilă este o artă, ca o creație a spiritului uman. Ea este o combinație a elementelor naturale, fizice și tehnice cu cel uman. Și unde este omul, este și greșală, eroare sau, la nivel mai înalt, fraudă.

Tripleta contabilității artă-tehnică-știință ne dă dubla valență a acesteia prin valorile pe care le degajă:

- claritatea, corectitudinea imaginilor construite prin informațiile obținute și furnizate în urma prelucrărilor contabile, bazate pe rigoare și adevăr;
- manipularea, distorsionarea imaginii prin abdicarea de la adevăr și rigoare.

Prin instrumentele sale, contabilitatea înregistrează și prelucrează sub aspect cantitativ-valoric elemente, procese, fenomene și tranzacții ce se petrec la nivelul entităților economice.

În cadrul sistemului, un rol major îl are conexiunea inversă de reglare atunci când funcția de informare este alterată, viciată de modalitatea neadecvată de aplicare a evaluării mișcărilor și modificărilor cantitative intervenite în structura patrimonială, a veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor.

Contabilitatea în sine este plină de rigoare, exactitate și claritate, dar principiile, regulile, modalitățile sunt puse în aplicare de omul profesionist. Dacă acesta renunță la etica profesională, atunci contabilitatea poate deveni un mijloc de acoperire a fraudelor contabile de orice fel. Aceasta induce o realitate falsă ca fiind corectă, exactă, dar hotărârile care se iau sunt dezastruoase. La fel și mărimile de ordin calitativ care se obțin din prelucrarea mărimilor cantitative falsificate.

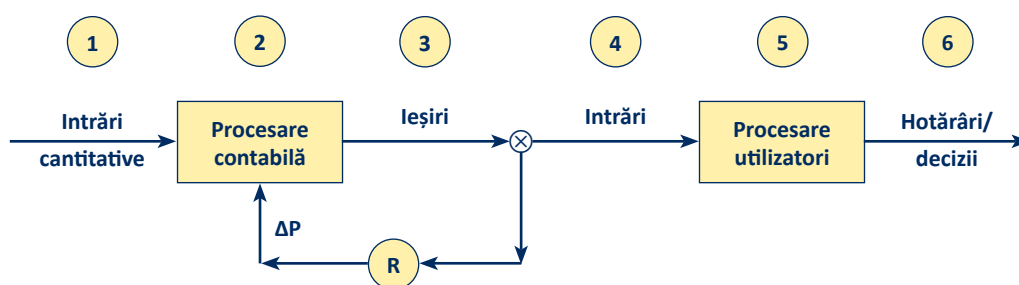


Figura 3. Reglajul informațiilor prin corecție

Sursa: Prelucrare proprie.

Explicații:

- 1 – intrări;
- 2 – modele de prelucrare contabilă incorecte;
- 3 – ieșiri incorecte; control, buclă de reglaj, de corecție;
- 4 – intrări în alt sistem de procesare;
- 5 – procesarea fără control de către utilizatori;
- 6 – hotărâri, decizii, cu urmările aferente.

Dacă intrările sunt corecte (cantitativ-valoric), corectitudinea îi aparține profesionistului care operează pe fluxul informațional. Supra sau subdimensionarea cantitativă a resurselor și a elementelor conduce la situații nereale, incorecte, viciate. Această situație este rezultatul alternativelor permise de principiile și standardele de contabilitate și de caracterul profesionistului. Este aplicarea relativității și în etică, nu numai în fizică.

Înregistrările eronate în instrumentele contabile – registre, conturi – conduc la construirea de tablouri de sinteză care nu redau realitatea cantitativă, iar derivatele lor nu sunt corecte. Cei care le folosesc vor lua hotărâri neadecvate, cu efecte negative (a se vedea cazul Enron și investițiile în titlurile sale).



Figura 4. Puncte de control declanșator de corecții

Sursa: Prelucrare proprie.

Explicații:

- ⊗ – puncte de control;
- Δ – abateri, variații;
- Δi – variații de intrare;
- Δp – variații de prelucrare.

➤ Calitatea, ca element al prelucrării contabile a informațiilor de intrare

Informația contabilă este rezultatul prelucrării contabilității, ca activitate de atașare a valorii fiecărui element de activ, de datorii, de venituri, de cheltuieli și de rezultate. Atunci când principiile contabile și politicile contabile sunt respectate și aplicate cu responsabilitate de către profesioniștii contabili, ne găsim în perimetrul stărilor de calitate.

Stările sunt dependente de nivelurile de pregătire, înțelegere, comportament profesional, obiectivitate, integritate și independență ale profesionistului.

Calitatea informației contabile își are rădăcina în cantitatea ei. Sistemul conturilor, prin structura sa, exprimă mărimile cantitative ale mișcărilor și existenței activelor, datoriilor, rezultatelor. Pe baza aspectelor cantitative, prin aplicarea unor modele de prelucrare, se obțin informații calitative ce caracterizează o stare, o tendință în structura financiară a întreprinderii. Expresia calitativă dată de valorile mărimii rezultative depinde de calitatea variabilelor furnizate, a modelului aplicat prin adecvarea acestuia la scopul urmărit, dar și de atitudinea profesionistului contabil. Contabilitatea este un sistem ilustrat prin simboluri și bazat pe politici contabile de recunoaștere, evaluare, prezentare a informațiilor contabile în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate și de raportare financiară.

Calitatea informațiilor poate fi afectată de schimbarea politicilor contabile, dar și de raționamentul profesional în alegerea tratamentelor contabile prin soluția de bază sau soluția alternativă permisă, acolo unde există coridoare de manipulare informațională.

Atitudinea ține de etică. Codul etic al profesioniștilor contabili este un veritabil filtru protector al utilizatorilor de informații. Încălcarea regulilor și principiilor conduce la înșelăciune și neadevăr al conținuturilor informaționale contabile.

Teza că acolo unde este ordine este lumină poate fi negată de caracterul inadecvat al contabilului care formulează opinii incorecte prin argumentele și sintezele sale. Sunt puse la îndoială poziția, opoziția și compoziția profesionistului contabil. La fel de îndoielnice sunt și realitatea și corectitudinea informațiilor furnizate de contabilitate, care prelucrate și interpretate la fel de îndoielnic duc la hotărâri pe măsură.

Or scopul contabilității este acela de *a da răspunsuri convingătoare și demne de încredere*, pe baza principiilor și regulilor care o guvernează. Urmarea lor este o dovadă a respectului de sine, a respectului față de ceilalți, fără părtinirea vreunui grup de interese. Dar nu toată lumea prețuiește cinstea; unii acceptă sau practică necinstea. Peste tot și în toate se manifestă diferite forme de necinste: minciuna, hoția, corupția, evaziunea, furtul.

Dacă ne referim la evaziune, întâlnim două tabere: cea care reclamă evaziunea legală, admisă, și cea nelegală, nepermisă, și a doua, care vede în evaziune ceva nelegal. Normal, evaziunea este evaziune, adică o susținere, o ascundere, o fugă de impozitarea legală, firească, a statului.

La fel putem exemplifica în cazul evaluărilor și estimărilor utilizate în contabilitate. De exemplu, determinarea valorii întreprinderii este dependentă de scopul acesteia.

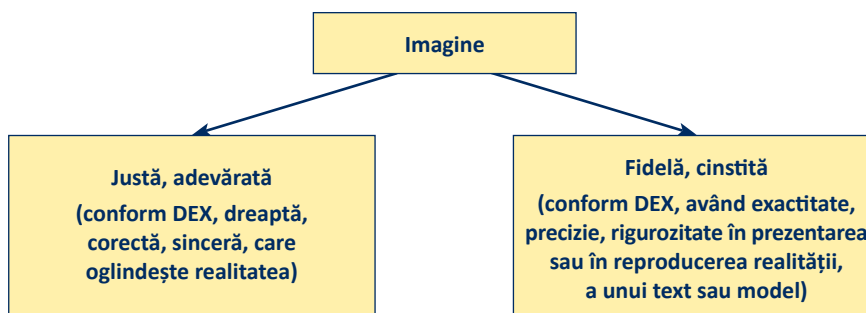
Subiectivitatea evaluării

Scopul	Alegerea metodei de evaluare
Lichidarea întreprinderii	Rata de capitalizare, de actualizare; durata
Lichidativ	Estimarea profiturilor viitoare
De continuare	Coeficienți de ponderare pentru valoarea medie

Sursa: Prelucrare proprie.

Alegerile pe care le face profesionistul pot fi împărțite în două planuri: cel al certitudinii și cel al incertitudinii (evaluare/estimare).

Contabilitatea permite cunoașterea unor stări de ordin calitativ referitoare la o afacere, la o întreprindere prin imaginea pe care o reflectă în mentalul utilizatorilor, și anume:



Sursa: Prelucrare proprie.

Imaginea pe care o redă contabilitatea este rezultatul trinomului poziție-opoziție-compoziție (teză, antiteză și sinteză) aplicat de profesionistul contabil.

➔ Concluzii

Contabilitatea este prezentul, raportările financiare sunt trecutul, deciziile sunt viitorul. Dacă numărul de erori este limitat, informația este credibilă. Dacă primează binele, respectiv conținutul economic asupra formei juridice, încrederea este în creștere. Educația în profesie are o importanță majoră pentru atingerea de către contabilitate a scopurilor sale. Un rol însemnat în acest sens îl joacă Standardele Internaționale de Educație (IES), cu cele trei domenii ale lor: cunoștințele educaționale și profesionale, experiența practică și actualizarea permanentă și continuă a cunoștințelor și abilităților.

Există utilizatori diferiți și forme diverse de informații: marje, solduri interne de gestiune, rapoarte de exploatare, de finanțare, cash flow-uri disponibile din exploatare, din finanțare sau din investiții, valoarea actualizată netă, gradul de îndatorare, câștigul pe acțiune, rata preț-câștig, pragul de rentabilitate, rate legate de proiecte de investiții, și enumerarea poate continua.

Contabilitatea, prin capacitățile sale informative, este privită ca știință, artă, tehnică, limbaj de comunicare, sistem de informare, joc social. Incluziunea artei ca reprezentarea abstractă a realității și „joc social” în care producătorul de informații contabile se adresează utilizatorilor acestora ne duce cu gândul la manipulările posibile în circumstanțe de corupție, de necinste, de abdicare de la etica profesiei, pe care le întâlnim și în contabilitatea creativă.

Dacă mediul este unul moral, al cinstei, sunt apreciate ca fiind corecte și mărimile oferite de contabilitate pentru formularea de decizii orientate spre realizarea unor obiective clar formulate.

Bibliografie

1. Angheluță, G. (2016), *Practicum Vitae (un mod de a trăi și acționa)*, Print ATN, Buftea.
2. Călin, O., Ristea, M. (2002), *Bazele contabilității*, Editura Genicod, București.
3. Cristea, H. (2009), *Vulnerabilitatea informației financiare*, Finanțe – Provocările Viitorului, nr. 9.
4. Cristea, H. (2011), *Contabilitatea și sistemul financiar*, Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, nr. 3, pp. 11-12.
5. Cristea, H., Bunget, O., Dumitrescu, A. (2016), *Rolul atitudinii auditorului financiar în realizarea misiunilor*, Practici de Audit, nr. 1, pp. 28-36.
6. Cristea, H., Costi, B. (2013), *Puterea informațională a contului*, în *Provocări actuale pentru profesia contabilă din România. Problemele economice și situațiile financiare anuale*, Simpozionul „Pavel Ciuce”, ediția a XI-a, Moneasa, Editura Mirton, Timișoara, pp. 155-166.
7. Cristea, H., Dumitrescu, A. (2015), *Valențe financiare ale contului*, în *Profesia contabilă în contextul noilor reglementări fiscale*, Simpozionul „Pavel Ciuce”, ediția a XIII-a, Moneasa, Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, pp. 157-175.
8. Cristea, H., Farcane, N., Pop, A. (2012), *Utilitatea situației fluxurilor de numerar pentru întreprinderile mici și mijlocii din România*, Finanțe – Provocările Viitorului, nr. 14.
9. Mățiș, D. (coordonator), Pop, A., Mureșan, M.L. (2005), *Bazele contabilității: aspecte teoretice și practice*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca.
10. McCollum, E.V. (1974), *Din băiat la fermă, om de știință*, traducere de I. Nițulescu, Editura Junimea, Iași.
11. Ștefănescu, T. (1881), *Curs de contabilitate în partidă dublă*.