

SECȚIA IV. PROFESIA CONTABILĂ ȘI PROVOCĂRILE ACESTEIA

VALORILE ȘI PROVOCĂRILE PROFESIEI CONTBAILE

*Conf. univ. dr. Lilia Grigori, ASEM
Director executiv Marina Șelaru, ACAP RM*

This article studies and examines the challenges that the accounting profession is facing. As part of his job, an accountant should respect the three commandments of his profession: education, ethics and high quality.

O profesie, în general, este definită și judecată prin cunoștințele, aptitudinile, atitudinea și etica celor implicați în această profesie. Trebuie să reținem că profesiile nu se „formează prin lege”, nu „se nasc”, pur și simplu. Este nevoie de o gândire minuțioasă, planificare și o muncă grea a multor oameni pentru dezvoltarea concepțiilor, deprinderilor tehnice, modului de acțiune, efectuării cercetărilor, acumulării informației necesare despre scopul și munca profesioniștilor.

Profesia contabilă cuprinde totalitatea activităților cu caracter economic, care presupun cunoștințe în domeniul contabilității, comunitatea specialiștilor care efectuează activitățile în cauză (contabilii și auditorii), precum și organizațiile lor profesionale. Prin urmare, ca **obiective ale profesiei contabile**, putem cataloga desfășurarea activității în corespundere cu standardele de profesionalism, atingerea unui nivel înalt de performanță a serviciilor prestate și respectarea cerințelor înaintate de către consumatori.

Orice profesie, și cu atât mai mult profesia contabilă prin natura problematicilor ei și în contextul globalizării economiei mondiale, este necesară așezarea acesteia pe principii fundamentale, menite să asigure standarde înalte de profesionalism și calitate. În exercitarea profesiei sale, contabilul trebuie să-și conducă activitatea apelând și respectând cele trei comandamente ale profesiei contabile, pe care le-am defini ca valori ale profesiei: educația, etica și calitatea serviciilor prestate.

Dacă ne gândim la viitor, trebuie să aspirăm la schimbări, care, inevitabil, vor influența și profesia contabilă.

Contabilitatea trebuie să răspundă schimbărilor. Trebuie să anticipăm schimbările prin scoaterea în evidență a provocărilor profesiei contabile și să ajutăm mediul de afaceri să se adapteze cerințele economiei moderne.

Din punctul nostru de vedere, provocările actuale ale profesiei contabile sunt determinate de următorii factori:

- Factorul uman;
- Relația dintre contabilitate și fiscalitate;
- Precondiții în implementarea și aplicarea IFRS și SNC;
- Calitatea serviciilor prestate.

Primul și cel mai important aspect prin care se caracterizează și se manifestă profesia contabilă este factorul uman caracterizat prin educație, etică și raționament profesional.

Dominiul educațional din sfera profesiei contabile este cuprins în procesul globalizării, pornind de la nivelul universitar economic până la dezvoltarea și formarea profesională continuă a contabililor. În acest sens, am menționa preocupările IFAC, care au avut ca reper întregirea seturilor IES pentru profesia contabilă. Este incontestabil faptul că tradițiile naționale ale procesului educațional de pregătire a contabililor vor persista încă mulți ani și realizarea unei unificări absolute, în acest context, este puțin probabilă. Soluția propusă de experții IFAC constă în includerea, în conținutul IES, doar a cerințelor generale față de

nivelul educațional și profesional al specialiștilor și al recomandărilor referitoare la volumul de cunoștințe de care trebuie să dispună un contabil profesionist. Aceste cerințe și recomandări se regăsesc în opt Standarde Internaționale de Educație (IES): IES 1 – cerințe de intrare; IES 2 – conținutul educației profesionale; IES 3 – abilități profesionale; IES 4 – valori, etică și aptitudini; IES 5 – experiență practică; IES 6 – evaluarea competenței profesionale; IES 7 – perfecționarea profesională continuă (CPD); IES 8 – cerințele de competență pentru auditori.

Obiectivul general al Standardelor Internaționale de Educație îl constituie identificarea cerințelor minime de calificare în trei domenii: cunoștințe educaționale și profesionale; experiența practică; actualizarea permanentă și continuă a cunoștințelor și abilităților.

Astfel, IES actuale cuprind trei strategii educaționale. Prima se referă la precalificarea unui profesionist contabil (IES 1-6), pornind din faza universitară și continuând cu stagiul necesar obținerii calității de expert contabil sau contabil certificat. A doua este concentrată pe dezvoltarea profesională continuă a profesioniștilor contabili (IES 7) și a treia stabilește elementele esențiale și îndrumările necesare unei bune practici educaționale a auditorilor (IES 8).

Întrebarea-cheie pentru reprezentanții mediului economic este: care vor fi beneficiile pentru societate din cunoașterea și aplicarea practică a IES? Vom enumera următoarele: oferirea unui cadru global și uniform pentru educația contabilă; promovarea uniformității și convergenței proceselor de educație în contabilitate; sprijinirea mobilității contabililor; contribuirea la cooperarea între organismele profesionale din diferite țări-membre IFAC.

În R. Moldova, de implementarea Standardelor Internaționale de Educație sunt preocupate mai multe organizații, în funcție de structura sistemului educațional, și anume: instituțiile de învățământ superior; Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști (ACAP) ca membru al IFAC; Ministerul Finanțelor.

Pregătirea contabililor diferă de la țară la țară și se realizează în mod diferit: în procesul dat sunt implicate atât instituțiile de învățământ, cât și organismele profesionale contabile, iar în marea majoritate a țărilor, în special în cele cu economii dezvoltate, calificarea de contabil certificat se acordă, în discordanță cu practica autohtonă, de organismele profesionale contabile.

După cum am menționat, în Republica Moldova, asigurarea educației contabile și de audit se face de către instituțiile de învățământ superior, organizații profesionale și Ministerul Finanțelor. La etape diferite de studiere, se urmăresc anumite aspecte de învățare și/sau dezvoltare profesională continuă, iar instituțiile sau organizațiile, implicate în acest proces educațional, trebuie să asigure, în general, aceleași abilități și cunoștințe. Rolul central în educația contabilă îi revine instituțiilor de învățământ superior. Acestea au început să-și afirme vocația europeană prin dezvoltări convergente în cadrul spațiului european al învățământului superior odată cu semnarea în mai 2005 a Declarației de la Bologna. Între timp a fost elaborat Cadrul Național al calificărilor contabile pentru învățământul superior, care, în linii mari, conține toate prevederile IES 2 „Conținutul programelor de educație contabilă profesionistă”, precum și unele prevederi ale IES 5 „Cerințe de experiență practică”. Totuși, unele aspecte privind nivelul cunoștințelor în domeniul finanțelor necesită aprofundare, precum și realizarea unei conexiuni mai adecvate și reale între contabilitate, finanțe, management, aplicații IT. Or, provocarea majoră cu care se confruntă, la moment, mediul academic din domeniul economic constă în găsirea răspunsului adecvat la următoarele chestiuni: *Pe ce criterii explicăm studenților contabilitatea la hotarul dintre reforme? Asupra căror standarde trebuie să focalizăm atenția absolventului licențiat: naționale sau internaționale? Care sunt cursurile ce trebuie predate la Ciclul I Licență și Ciclul II Masterat? Etc.* Și răspunsul la aceste chestiuni trebuie corelat cu procesul de elaborare a noilor standarde naționale de contabilitate care este în plină derulare fără, însă, a cunoaște conținutul și finalitatea lui. Totodată, abilitățile absolvenților, care sunt direct influențate de răspunsul la întrebările de mai sus, trebuie să corespundă realității dictate de practica contabilă la nivel de entitate.

Prevederile IES 7 „Educația Profesională Continuă” în R. Moldova nu sunt transpuse în norme naționale armonizate, dar sunt foarte intens promovate de către ACAP, ca membru al IFAC. Succesul ACAP constă în organizarea cursurilor de instruire și perfecționare continuă și a examenelor de calificare pentru certificări în contabilitate (CAP, CIPA, DipIFR). Totodată, conform legislației în vigoare, instruirea profesională continuă a contabililor nu este obligatorie. În consecință, se îngreunează promovarea, cunoașterea, implementarea și aplicarea acestor calificări la nivel național.

Însă, pentru un contabil modern, nu mai sunt suficiente doar cunoștințele academice, ci, pentru a-i fi recunoscute abilitățile, trebuie să fie permanent inițiat în toate modificările standardelor internaționale și naționale de raportare financiară, dar și, nu în ultimul rând, să respecte cu strictețe normele de etică profesională.

În Republica Moldova, etica profesională a contabililor este determinată de Codul privind conduita profesională a auditorilor și contabililor din Republica Moldova¹, conform căruia sunt determinate caracteristicile profesiei de contabil și anume: posedarea unor cunoștințe relevante, dobândite în procesul de studii și instruire continuă profesională; respectarea de către contabili a Codului privind conduita profesională, inclusiv menținerea la un nivel curent a modului unic de abordare obiectivă a îndeplinirii obligațiilor sale; acceptarea unor obligații față de societate în ansamblu (prin introducerea unor restricții la atribuirea unei calificări sau la utilizarea unui titlu). Codul menționat stabilește norme de conduită profesională unice în scopul asigurării celei mai înalte performanțe a activității desfășurate și menținerii încrederii publicului în profesia de contabil. Codul a fost elaborat ținând cont de interesele publice și așteptările utilizatorilor în ceea ce privește normele de conduită profesională a auditorilor și contabililor.

Cât de etic este contabilul, care se lasă influențat în aplicarea raționamentului său de interesele grupurilor de presiune? Ce relevanță mai are respectarea unui cod de etică profesională, în condițiile în care un bun profesionist este cel care, la întrebarea cât fac 1+1, răspunde cu un zâmbet subtil în colțul gurii: cât vrei să faci ? Noi vindem sau cumpărăm?

Sub aparenta obiectivitate a cifrelor și presupusa neutralitate a instrumentului utilizat, contabilitatea poate să mintă, iar denaturările contabile sunt foarte rar gratuite și, de regulă, generează câștigători și perdanți nemeritați. Trebuie să admitem că contabilitatea constituie un instrument bivalent, care poate, succesiv și simultan, să informeze și să dezinformeze, să dezvăluie și să ascundă.

Codul eticii profesionale în corespundere cu necesitățile sociale, cu includerea mecanismului de acțiuni disciplinare, poate modifica rolul contabilului profesional și ca consecință creșterea încrederii societății în contabili și auditori și a statutului lor profesional. Deci, etica reprezintă un element esențial pentru asigurarea dezvoltării profesiei contabile.

Posibilitățile viitoare ale profesiei contabile depind, într-o măsură mare, de păstrarea încrederii din partea societății. Profesia a atins un moment critic și se află în atenția societății. Atmosfera critică trebuie să fie primită de către contabili și trebuie să conducă la aducerea în corespundere cu cerințele societății.

Contabilitatea nu poate modifica definitiv etica timpului nostru. Etica poate contribui la creșterea responsabilității pentru rezultatele acțiunilor.

În opinia noastră, este de durată ca entitățile să înțeleagă că dezvoltarea lor este strâns legată de costul capitalului, iar costul capitalului este de neperceput fără încrederea în situațiile financiare elaborate de contabili, ori contabilul va fi considerat axul central în jurul căruia gravitează toate deciziile managementului unei întreprinderi.

În acest context, am aduce în prim-plan raționamentul profesional al contabilului, care, însă în Republica Moldova este total deficitar. Subordonarea totală a contabilității de către

¹ Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 29-30 din 15.03.2001

fiscalitate l-a împiedicat pe contabil să-și dezvolte raționamentul profesional în aspect contabil și, dacă cineva îi ia din mână planul de conturi și Codul fiscal, e un om terminat, nu mai știe nimic. Deci, aici avem foarte multe lucruri de făcut și ne întrebăm dacă noi putem să facem față noilor cerințe. Raționamentul profesional al contabililor trebuie să aibă ca finalitate oferirea utilizatorilor de informații contabile a unor date de calitate, veridice și conectate la piață – pentru ca aceștia, la rândul lor, să ia decizii economice fundamentate. Misiunea contabilului solicită un grad înalt de profesionalism, vigilență, experiență și raționament profesional.

Puțin s-a scris și vorbit despre provocarea profesiei contabile în R. Moldova, despre rolul contabililor în economia de piață concurențială, despre obligațiile și drepturile, povara și greutățile contabilului, sau dilemele și contradicțiile contabilului în raportul de forță creat între contabilitate și fiscalitate.

Veți spune că este o profesie ca oricare alta și nu trebuie cantonată în reguli excesive, dar față de celelalte, profesia contabilă se caracterizează prin libertate și flexibilitate în raționament. Cine cunoaște povara contabilului este conștient de mizele care sunt în joc atunci când se pregătesc situațiile financiare ale unei întreprinderi și ce reprezintă imaginea fidelă sau cum trebuie respectat și aplicat Codul etc.

Problema-cheie a mediului de afaceri în Republica Moldova și principala provocare a profesiei contabile este relația contabilitate-fiscalitate, și anume:

- Instabilitatea fiscală produsă de modificări frecvente de ordin legislativ. Pot fi identificate două cauze ale deselor modificări în legislația fiscală: necesitatea alinierii la legislația europeană, dar și lipsa unor strategii privind planificarea pe termen mediu și lung.
- Prevalarea fiscalității în fața contabilității. Din păcate, numărul enorm de rapoarte, declarații și tot soiul de situații solicitate de către diverse instituții ale statului consumă cea mai mare parte a timpului unui contabil, în defavoarea timpului afectat pentru analiza economică și obținerea informațiilor financiare necesare bunului mers al afacerii.
- Atitudine neechivocă a organelor de control față de diferite entități. Fără comentarii.

Dinamica modificărilor de ordin legislativ are repercusiuni asupra creșterii consumului de resurse pentru asimilarea acestora, dar și a costurilor legate de transpunerea lor în practică de către entitate. În consecință, contabilul alocă mult din timpul muncii sale asimilării modificărilor legislației fiscale și elaborării declarațiilor fiscale. Uneori, costurile prelucrărilor fiscale ale informației contabile sunt semnificative (mai ales la nivelul IMM) și de aici tentația de a le evita. Chiar un contabil profesionist poate fi determinat de această situație să facă rabat de la principiile contabile în speranța obținerii unei economii de costuri administrative.

Contabilitatea are mult mai mulți utilizatori, nu doar bugetul. Ultimele zeci de ani au evidențiat cerințe noi pentru domeniul contabil. În prezent, contabilul trebuie să răspundă unor exigențe legate de globalizare, mondializare, internaționalizare etc. a economiilor. În consecință, se caută utilizarea unui limbaj unic al afacerilor la nivel internațional, în timp ce fiscalitatea rămâne un apanaj al guvernelor, al fiecărei țări, ceea ce marchează o separare între contabilitate și fiscalitate. Domeniul contabil trebuie să se desfășoare conform standardelor profesionale de contabilitate, iar fiscalitatea conform legislației naționale.

Prevalența fiscalității în fața contabilității se explică, probabil, prin faptul că, în R. Moldova, reglementările contabile și fiscale sunt generate de aceleași instituții, existând un risc major: de a determina contabilitatea să satisfacă un singur interes – interesul bugetului. Disocierea contabilității de fiscalitate este o soluție a rezolvării acestui conflict, desprindere care trebuie să urmărească două aspecte: metodologic și instituțional. Disocierea metodologică propune o contabilitate bazată pe standarde de contabilitate, lăsând fiscalitatea să fie ordonată potrivit legilor fiscale. Este, însă, absolut necesară și o disociere din punct de vedere instituțional. Acest fapt însemnând că o instituție (poate chiar neguvernamentală) să se ocupe de standardele contabile și alta de legislația fiscală.

Contabilul trebuie să ofere servicii de înaltă calitate prin aplicarea cunoștințelor cu judecată profesională, atitudine obiectivă și comportament etic. Totuși, există situații în care se alunecă ușor de la conceptele și principiile contabile la cele fiscale și invers. Nouă, formatorilor de contabili, atunci când prezentăm o soluție contabilă conformă reglementării contabile, ni se spune, uneori, că așa ceva nu este posibil, deoarece este interzis de fiscalitate. Formatorii în materie de fiscalitate când prezintă prelucrări fiscale, sunt întrebați, uneori, cum se înregistrează acele prelucrări în conturi. Ei, însă, nu-și propun scopul reflectării operațiunilor în contabilitate, scopul lor fiind colectarea de surse bugetare cu orice preț prin orice mijloace, inclusiv amenzi.

O altă provocare ține de dificultățile privind **precondițiile de aplicare a IFRS sau SNC (noi)**. În toate cazurile, trebuie să existe niște condiții create atât la nivel instituțional, cât și metodologic privind aplicarea fie IFRS, fie SNC (noi). Aș vrea să menționez aici două momente importante legate de condiții: În primul rând condițiile create de autoritățile statului în implementarea Hotărârii nr. 238 din 29.02.2008 privind aplicarea IFRS de către entitățile publice. Meritul lor constă doar în publicarea pe pagina WEB a standardelor internaționale, dar incomplete, deoarece nici la momentul actual nu este publicat Cadrul conceptual de întocmire și prezentare a situațiilor financiare. Documentul în cauză nu are statut de standard internațional și nu se bucură de prioritate nici asupra unui standard concret și în cazul unor neconcordanțe între Cadrul conceptual și IFRS prioritatea rămâne a standardului. Cadrul conceptual este, însă, parte componentă a IFRS. Motivele principale pentru punerea la dispoziție a Cadrului sunt: Identificarea conceptelor esențiale ce stau la baza elaborării și prezentării rapoartelor financiare; Asistarea preparatorilor, auditorilor și a utilizatorilor în interpretarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și Furnizarea unor principii, având în vedere că nu toate aspectele sunt acoperite de IFRS.

Adoptarea IFRS, în Republica Moldova, întâlnește serioase dificultăți:

- ✓ întreprinderile și firmele de contabilitate sunt confruntate cu o provocare enormă: formarea și educarea;
- ✓ standardele se bazează pe principii și nu pe reguli. Acceptarea primordialității principiilor trebuie să substituie regulile detaliate devenite tradiționale în Republica Moldova. Modul de abordare bazat pe principii cere contabililor și auditorilor exercitarea discernământului profesional. O astfel de abordare bazată pe raționament profesional trebuie să fie corelată cu sistemul legislativ național. Standardele internaționale au fost întotdeauna caracterizate prin lipsa de detalii desfășurate. Chiar și prevederile importante în standarde sunt, deseori, formulate ambiguu, fără a fi explicate prin exemple.
- ✓ cea mai mare parte a întreprinderilor sunt întreprinderi mici și mijlocii pentru care aplicarea IFRS este costisitoare.

Al doilea moment provocator pentru profesia contabilă ține de viitorul apropiat, de condițiile privind punerea în aplicare de la 1 ianuarie 2014 a SNC (noi). De regulă, la elaborarea unui standard internațional, există perioada de analiză și comentarii de cel puțin 9 luni și perioada de studiu de cel puțin 6 luni de la publicare până la punerea lor în aplicare. Ne întrebăm care vor fi perioadele de studiu ale noilor standarde pentru publicul larg sau vom repeta greșelile reformei din anul 1998 – 24 ore pentru studierea și aplicarea SNC.

O provocare actuală pentru profesie reprezintă și calitatea serviciilor acordate. Auzim deseori replici la adresa contabilului, fie că este **ridicat în slăvi**, fie că este **total ponegrit**. Unii văd în contabil un panaceu care poate rezolva toate problemele contabile, fiscale și financiare, alții o frână în calea dezvoltării afacerii. Să-i lăsăm pe primii în pace și să le spunem mulțumim pentru apreciere, dar să-i avertizăm că pot fi până la urmă dezamăgiți, deoarece contabilul, în condițiile, actuale doar reflectă situația entității, fără a fi parte componentă a managementului entității.

Să ne referim la situația când contabilul, implicit contabilitatea, este aclamată considerat un impediment în calea dezvoltării afacerii. Cred că, de fapt, unii susțin că contabilitatea este o frână atunci când ea este practică de unele persoane mai puțin pregătite în domeniu.

Pentru noi, cea mai importantă doleanță o constituie ***deschiderea drumului afirmării profesiei contabile la adevărata sa valoare***. Mediul de afaceri, utilizatorii informațiilor furnizate de rapoartele financiare devin din ce în ce mai conștienți de rolul contabilului pentru întreprindere și economie. Contabilitatea nu trebuie confundată doar cu întocmirea și clasarea de documente și ținerea evidenței acestora. Contabilului îi sunt încredințate spre dirijare și armonizare cifrele privind mișcarea bunurilor economice și surselor unei întreprinderi, care, ordonate pe anumite categorii, după o schemă bine stabilită, pot descifra în orice moment situația reală a unei întreprinderi, oricât de complexă ar fi ea.

Din responsabilitatea pe care o are profesia contabilă pentru protejarea interesului public rezultă necesitatea unui organism profesional puternic la nivel național, ale cărui comandamente principale să fie: *educația, etica și controlul de calitate*.

Este important:

- să fim uniți și să asigurăm împreună unitatea valorilor în profesia contabilă,
- să găsim soluții pentru depășirea dificultăților actuale și, nu în ultimul rând,
- să dăm dovadă de înțelepciune, etică și moralitate în acțiunile pe care le întreprindem.

Bibliografie:

1. Codul etic național al specialiștilor contabili. Ediția a V-a, revizuită și adăugită în conformitate cu Codul Etic Internațional al Profesioniștilor Contabili elaborat de IFAC, revizuit în iulie 2009, Editura CECCAR, București, 2011. ISBN 978-606-580-006-9.
2. Codul privind conduita profesională a auditorilor și contabililor din Republica Moldova, www.minfin.md
3. Congresul Profesiei Contabile din România. Profesia contabilă între reglementare și interesul public. Editura CECCAR, București, 2008. ISSN: 1844-7767.