

## FUNDAMENTELE EVOLUȚIEI PROFESIEI CONTABILE

*Aliona BÎRCĂ, dr., conf. univ., ASEM*

*The modern conception presents accounting as a service activity or as a provider of economic information. In parallel with accounting diversification, on theoretical and practical respect, the science of accounting takes into account the diversification of services provided by professional accountants. In this context the audit means the peak of the accounting profession. The product of financial accounting is represented by information and its objective is to obtain an accurate annual financial statement which comprises: the balance sheet, profit and loss statement, statement of changes in equity, cash flow statement, notes to the financial statements. Ensuring quality of information presented in the financial statements is performed by audit activity. In other words services provided by professional accountants can be following: accounting, internal audit, external audit, internal control services, accounting and financial management activity etc.*

Concepția modernă prezintă contabilitatea ca o activitate prestatoare de servicii sau furnizoare de informații economice. Ea face legătura dintre activitatea economică și utilizatorii informației economice sau beneficiarii serviciilor prestate de către contabilitate. Cu alte cuvinte informația furnizată de contabilitate stă la baza numeroaselor procese decizionale atât în interiorul entității, cât și în exteriorul ei. Însă, contabilitatea nu este știința care se ocupă numai cu studiul conturilor și a diverselor metode de prezentare a dărilor de seamă – ea reprezintă un domeniu complex cu o structură și aspecte particulare în continua schimbare.

Paralel cu diversificarea contabilității, pe plan teoretic și practic, știința contabilității ține cont și de diversificarea serviciilor prestate de profesioniștii contabili. În acest sens auditul semnifică domeniul de vârf al profesiei contabile. Produsul contabilității financiare îl reprezintă informația, iar obiectivul său este obținerea unei imagini fidele a situației financiare anuale care cuprinde: bilanțul, situația de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de numerar, notele la situațiile financiare. Asigurarea calității informației prezentate în situațiile financiare este realizată de către activitatea de audit.

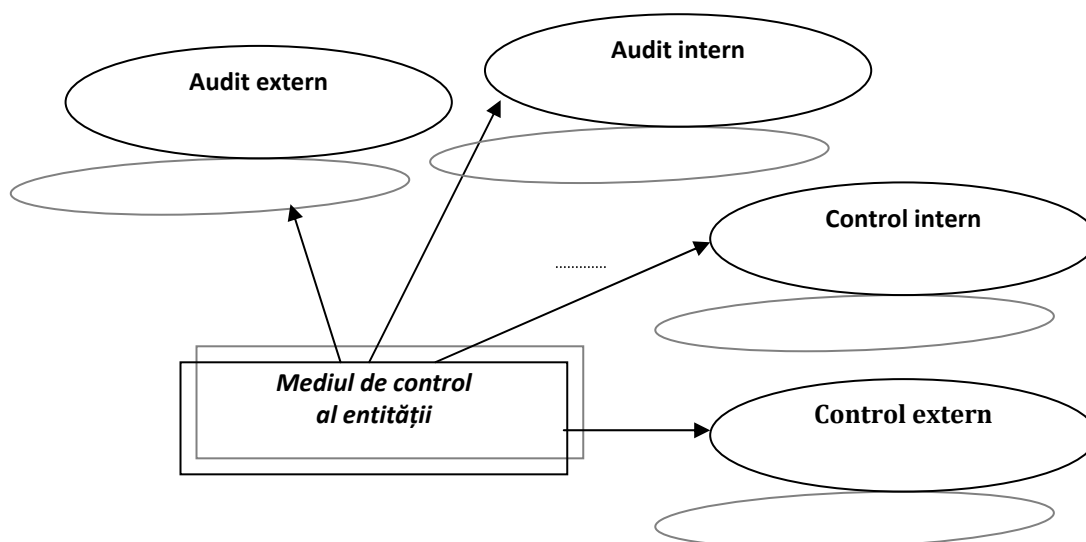
Auditul a apărut cu scopul de a crea o încredere că datele din situațiile financiare reflectă obiectiv realitatea economică și sunt întocmite în conformitate cu standardele de contabilitate. Istoria auditului este mult mai recentă decât cea a contabilității și desemnează toate formele de **control** foarte variate exercitate în cadrul întreprinderii. Auditul a fost utilizat pentru prima dată de către țările anglofone, însă provine de cuvântul latinesc "*audire*" care înseamnă a asculta și "*auditor*" persoană care ascultă. Deși marea majoritate a savanților moderni se orientează spre audit, totuși nu trebuie neglijat faptul că auditul este un element ce ține de control, iar etimologia cuvântului control provine de la expresia latinească "*contra rolus*" ceea ce semnifică "*verificarea unui act duplicat după original*".

Pentru o entitate, *auditul* reprezintă și o *vedere critică* de ansamblu pentru evaluarea unei situații financiar-contabile determinate. Evaluarea critică a situației financiare se face de un profesionist independent, care trebuie să-și îndeplinească misiunea fără a ține seama de posibile conflicte de interese existente între utilizatorii externi de informație și unitatea auditată. Cu toate acestea precizările de mai sus se referă numai la auditul financiar, însă noile abordări ale științei ne propun următoarea structură (fig. 1):

**Auditul extern** în Republica Moldova este reglementat de *Legea privind activitatea de audit nr. 61 din 16.03.2007* și este considerat ca o examinare independentă a situațiilor financiare anuale, pentru exprimarea unei opinii profesionale asupra corespunderii lor, sub toate aspectele cu prevederile actelor legislative în vigoare. Prin urmare, definiția respectivă se referă la auditul financiar care este obligatoriu pentru entitățile de interes public, precum și la alte entități după caz. Aceste abordări marchează o nouă atitudine a auditului extern orientat spre noi politici și strategii în sectorul public, iar în sectorul privat spre o guvernare corporativă.

**Guvernanța corporativă** întruchipează sistemul prin care o companie este dirijată și controlată. Rezultatele guvernantei corporative se materializează în distribuția drepturilor și responsabilităților dintre diferitele categorii de persoane implicate în companie cum ar fi: consiliul de administrație, directorii, acționarii și alte categorii, și stabilirea regulilor și procedeele de luare a deciziilor.

Totodată, guvernanta corporativă aspiră spre promovarea corectitudinii, transparenței și responsabilității la nivel de entitate.



**Figura 1. Interdependența dintre control și audit în cadrul unei entități**

În activitatea practică mulți confundă guvernanta corporativă cu controlul intern. Dorim să precizăm faptul că guvernanta corporativă se referă la conducerea de ansamblu a întregii companii prin acceptarea tuturor componentelor interne și implementarea managementului riscurilor, sistemului de management financiar și de control intern. Prin urmare, controlul intern este un atribut al guvernantei corporative și ambele provin din sistemul anglo-saxon. În acest sens, Sir Cadbury a definit guvernanta corporativă ca: "*sistemul prin care companiile sunt îndrumate și controlate*".

Controlul ca termen are o interpretare foarte largă, însă examinarea lui din punct de vedere al exercitării acestuia generează următoarele componente:

- controlul intern;
- controlul extern.

În Republica Moldova, reieșind din prevederile *Legii contabilității* nr. 113-XVI din 27.04.2007, *controlul intern* este obligatoriu pentru toate entitățile fiind definit ca totalitatea politicilor și procedurilor adoptate de conducerea entității pentru a asigura desfășurarea organizată și eficientă a activității economice, inclusiv respectarea strictă a integrității activelor, prevenirea și descoperirea cauzelor de fraudă și eroare, exactitatea și plenitudinea înregistrărilor contabile, precum și pregătirea oportună a unor informații financiare credibile. Astfel, controlul intern are niște atribuții mult mai vaste decât cele de la origini și este aplicat atât în sectorul public, cât și în cel privat incluzând următoarele componente, și anume:

### **Control Intern = Audit Intern + Management Financiar și Control**

Auditul intern este o parte componentă a controlului intern în calitate de instrument de evaluare a sistemului de management financiar și control. Având funcție de raportare directă managerului entității și are rolul determinant în examinarea și raportarea eficacității sistemului de management financiar și control. Profesia de auditor intern se bazează pe o serie de cunoștințe acumulate pe parcursul studiilor și a activității practice, dar nu numai în domeniul contabilității ci și a celorlalte domenii ale economiei cum ar fi: managementul, finanțele, resursele umane, evaluare etc.

Cu alte cuvinte serviciile furnizate de profesioniștii contabili pot fi:

- contabilitate;
- audit intern;
- audit extern;
- servicii de control intern;
- activitate de management financiar-contabil etc.

Profesioniștii contabili mai pot presta și o serie de servicii partajate cu alte profesii, cum ar fi:

- Evaluarea activelor și întreprinderilor;
- Consultanță managerială;
- Servicii fiscale și consultanță fiscală;
- Resurse umane și administrative: întocmirea statelor de calcul și de plată a salariilor, proceduri control intern, relații cu instituții de securitate socială, asistență în litigii legate de resurse umane etc.

În activitatea sa, profesioniștii contabili se îndrumază de *Codul Etic al Profesioniștilor contabili* elaborat de Consiliul pentru Standarde de Etică pentru Contabili al IFAC. O caracteristică distinctă a profesiei contabile o constituie asumarea responsabilității de a acționa în interes public. Așadar, responsabilitatea unui profesionist contabil nu constă exclusiv în satisfacerea nevoilor unui client sau ale unui angajator individual.

Un profesionist contabil trebuie să respecte următoarele principii fundamentale:

**1. Integritate** – trebuie să fie sincer și onest în toate relațiile profesionale și de afaceri.

Principiul integrității impune tuturor profesioniștilor contabili obligația de a fi sinceri și onești în toate relațiile profesionale și de afaceri. Integritatea implică, de asemenea, tranzacții corecte și juste. Un profesionist contabil nu trebuie să fie asociat, în mod conștient, cu rapoarte, declarații, comunicate sau alte informații atunci când acesta apreciază că informațiile:

- Conțin o declarație în mod semnificativ falsă sau care induce în eroare;
- Conțin declarații sau informații întocmite neglijent; sau
- Omit sau ascund informații necesare a fi incluse în cazul în care o astfel de omisiune sau ascundere ar induce în eroare.

**2. Obiectivitate** – trebuie să fie imparțial, să nu se afle în conflict de interese sau sub influențe nedorite ale altor părți, care să prevaleze asupra raționamentului profesional sau de afaceri.

Principiul obiectivității impune tuturor profesioniștilor contabili obligația de a nu-și compromite raționamentul profesional sau de afaceri din cauza subiectivismului, conflictelor de interese sau influenței nejustificate a altor persoane. Un profesionist contabil poate fi pus în situații în care obiectivitatea îi este afectată. Este imposibil ca toate aceste situații să fie definite și descrise. Un profesionist contabil nu trebuie să deruleze un angajament dacă o circumstanță sau o relație poate genera subiectivism sau poate influența într-un mod injust raționamentul său profesional referitor la acel serviciu.

**3. Competența profesională și atenția cuvenită** – trebuie să-și mențină cunoștințele și aptitudinile profesionale la nivelul necesar pentru a se asigura că un client sau un angajator primește servicii profesionale competente, bazate pe ultimele evoluții din practică, legislație și tehnică și acționează în mod responsabil și în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile. Confidențialitate – trebuie să respecte confidențialitatea informațiilor dobândite ca urmare a relațiilor profesionale și de afaceri și nu trebuie să divulge astfel de informații către terțe părți fără o autorizare specifică adecvată, cu excepția cazului în care există un drept sau o obligație legală sau profesională de a dezvălui aceste informații, și nici să folosească aceste informații pentru avantajul său personal sau al altor părți terțe.

Principiul competenței profesionale și al atenției cuvenite impune tuturor profesioniștilor contabili următoarele obligații:

- ✚ Menținerea cunoștințelor și a aptitudinilor profesionale la nivelul necesar care să asigure clienții sau angajatorii de primirea unor servicii profesionale competente; și
- ✚ Să acționeze cu conștiinciozitate în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile, atunci când oferă servicii profesionale.

Serviciile profesionale competente presupun exercitarea unui raționament solid în aplicarea cunoștințelor și aptitudinilor profesionale în furnizarea acestor servicii. Competența profesională poate fi împărțită în două faze separate:

- ✚ Obținerea unui nivel de competență profesională; și
- ✚ Menținerea unui nivel de competență profesională.

Menținerea competenței profesionale presupune o permanentă monitorizare și înțelegere a evoluțiilor relevante pe plan profesional, tehnic și din mediul de afaceri. Pregătirea profesională continuă permite profesionistului contabil să-și dezvolte și să-și mențină capacitățile în vederea desfășurării unei activități competente în mediul profesional.

Conștiinciozitatea include responsabilitatea de a acționa în conformitate cu cerințele unei misiuni, cu atenție, meticulozitate și oportunitate. Un profesionist contabil trebuie să întreprindă acțiunile necesare pentru a se asigura că cei care își desfășoară activitatea profesională sub autoritatea profesionistului contabil beneficiază de instruire și supraveghere adecvată. Acolo unde este cazul, un profesionist contabil trebuie să îi atenționeze pe clienții, angajatorii sau alți utilizatori ai serviciilor profesionale, de limitele inerente ale serviciilor furnizate.

### **Confidențialitate**

Principiul confidențialității impune tuturor profesioniștilor contabili obligația de a se abține de la:

- ✚ Dezvăluirea de informații confidențiale în afara firmei sau organizației angajatoare ca urmare a unei relații profesionale sau de afaceri, în lipsa unei autorități adecvate și specifice sau cu excepția cazului în care există o obligație sau o sarcină legală sau profesională de a face publice acele informații; și
- ✚ Folosirea, în avantajul lor personal sau în avantajul unor terțe părți, a informațiilor confidențiale dobândite în urma relațiilor profesionale sau de afaceri.

Un profesionist contabil trebuie să respecte confidențialitatea, chiar și într-un mediu social, fiind atent în ceea ce privește posibilitatea furnizării de informații necugetate, în special unui asociat apropiat de afaceri sau unui membru din familie. Un profesionist contabil trebuie să păstreze confidențialitatea informațiilor prezentate de către un posibil client sau angajator. Un profesionist contabil trebuie să păstreze confidențialitatea informațiilor din cadrul firmei sau organizației angajatoare. Un profesionist contabil trebuie să întreprindă toate acțiunile rezonabile pentru a se asigura că angajații aflați sub controlul său și persoanele care îi furnizează consultanță și asistență respectă obligația profesionistului contabil de a păstra confidențialitatea. Necesitatea de a se conforma principiului confidențialității se menține și după încheierea relației dintre un profesionist contabil și un client sau angajator. Când profesionistul contabil își schimbă locul de muncă sau obține un nou client, profesionistul contabil are dreptul de a utiliza experiența anterioară. Profesionistul contabil nu trebuie, totuși, să folosească sau să prezinte informațiile confidențiale fie dobândite, fie obținute dintr-o relație profesională sau de afaceri.

Următoarele circumstanțe constituie cazurile în care profesioniștilor contabili le este sau le poate fi solicitată prezentarea de informații confidențiale sau în care prezentarea acestora poate fi adecvată:

- Pentru a furniza documente sau alte probe în cursul unor proceduri judiciare; sau
- Pentru a prezenta autorităților publice adecvate eventualele încălcări ale legii care au apărut; și

În cazul în care există o obligație profesională sau un drept de a le prezenta și nu este interzisă prin lege:

- Conformitatea cu controlul de calitate al unei organizații membre sau unui organism profesional.
- Furnizarea unui răspuns la o anchetă sau investigație efectuată de o organizație membră sau de un organism de reglementare.
- Protejarea intereselor profesionale ale unui profesionist contabil în cursul procedurilor judiciare; și Conformitatea cu standardele tehnice și cerințele de etică.

În luarea deciziei cu privire la prezentarea de informații confidențiale, profesionistul contabil trebuie să ia în considerare următorii factori relevanți:

- ✓ Dacă interesele tuturor părților, inclusiv ale părților terțe ale căror interese ar putea fi afectate, ar fi prejudiciate în cazul în care clientul sau angajatorul consimt prezentarea informațiilor de către profesionistul contabil;
- ✓ Dacă toate informațiile relevante sunt cunoscute și fundamentate, în măsura în care este posibil; în cazul în care situația implică fapte nefundamentate, informații incomplete sau concluzii nefondate, trebuie să se recurgă la raționamentul profesional pentru a se determina tipul de prezentare care trebuie făcută, dacă este cazul;
- ✓ Ce tip de comunicare este preconizat și cui i se adresează; și
- ✓ Dacă părțile cărora li se adresează comunicarea sunt destinatarii adecvați.

**4. Comportament profesional** - trebuie să respecte legile și reglementările și să evite orice acțiune care discreditează profesia.

Principiul comportamentului profesional impune tuturor profesioniștilor contabili obligația de a se conforma legilor și reglementărilor relevante și de a evita orice acțiuni, de care profesionistul contabil are, sau ar trebui să aibă, cunoștință, care pot discredita profesia. Acestea includ acțiuni pe baza cărora o terță parte rezonabilă și informată, evaluând faptele specifice și circumstanțele disponibile profesionistului contabil la data respectivă, ar putea concluziona că este afectată în mod negativ buna reputație a profesiei. În cadrul strategiei de promovare și mediatizare a lor și a activității pe care o efectuează, profesioniștii contabili nu trebuie să furnizeze informații care să compromită profesia. Profesioniștii contabili trebuie să fie cinstiți și loiali și nu trebuie:

- ✓ Să facă revendicări exagerate referitoare la serviciile pe care le pot oferi, la calificările pe care le posedă și la experiența pe care au acumulat-o; sau
- ✓ Să ofere referințe compromițătoare sau comparații lipsite de fundament privind munca desfășurată de alții.

Un profesionist contabil în practica publică nu trebuie să se angajeze, cu voia sa, în nici o afacere, ocupație sau activitate care îi afectează sau care ar putea afecta integritatea, obiectivitatea sau buna reputație a profesiei și care ar rezulta în incompatibilitatea cu principiile fundamentale. Conformitatea cu principiile fundamentale poate fi amenințată printr-o gamă largă de situații și relații. Natura și importanța amenințărilor pot varia în funcție de măsura în care ele sunt generate în legătură cu prestarea serviciilor unui client de audit și dacă clientul de audit constituie o entitate de interes public, unui client de asigurare care nu este client de audit sau unui client de nonasigurare.

#### **Bibliografie:**

1. Legea contabilității nr.113-XVI din 27 aprilie 2007. Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 90-93 / 399 din 29.06.2007
2. Standardele Naționale de Contabilitate în vigoare cu ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 06.08.2013. Monitorul Oficial 233-237/1534, 22.10.2013.
3. Manualul de Standarde Internaționale de audit și Control de calitate (ediția 2009), Ordinului nr. 64 al Ministerului Finanțelor din 14 iunie 2012.
4. Ghiță M., Iațco C., Brezuianu C., Vornicescu M., Guvernanța Corporativă și auditul intern, Iași: Editura Tipo Moldova, 2009, 832 p.
5. Tabără N., Horomnea E., Mircea M., Contabilitate internațională, Iași: Editura Tipo Moldova, 2009, 579 p.