

Introducere

De mai mulți ani, profesioniștii contabili sunt supuși mai multor provocări. Este un fenomen care devine obișnuit. Peisajul economic se schimbă constant și continuu. Coordonatele care configurează mediul economic, mai diverse și mai complexe, stabilesc și zona de acțiune a profesioniștilor contabili. Rolurile se schimbă și evoluează în mod constant pentru a satisface cerințele legate de reglementare, schimbările în legislația fiscală și așteptările clienților, care așteaptă la mult mai mult decât serviciile tradiționale de contabilitate, declarații fiscale și salarizare. Majoritatea doresc dezvoltarea serviciilor de consultanță și diversificarea și creșterea rapidă a serviciilor.

Clienții apelează la serviciile profesionale așteptând sfaturi despre cum să păstreze poziția pe piață și să facă față tendințelor economice și cum să-și gestioneze veniturile și cheltuielile pentru ca afacerile lor să supraviețuiască și să prospere.

Provocările recente din mediul de afaceri așază profesioniștii contabili la răscruce de drumuri, iar calea corectă presupune primirea și înțelegerea prezentului și pregătirea pentru viitor. În condițiile timpului limitat și a resurselor umane limitate, succesul viitor se bazează pe identificarea și implementarea instrumentelor potrivite.

Profesioniștii trebuie să decidă dacă sunt pregătiți să accepte aceste schimbări și să adopte noi servicii profesionale bazate pe valoare pentru a satisface nevoile clienților lor și a rămâne în fruntea concurenței.

Aceste realități solicită existența unei doctrine profesionale coerentă și stabilă, bazată pe conceptele esențiale și pe o abordare unitară cu referință la coordonatele internaționale ale profesiei.

Doctrina profesiei contabile se referă la ansamblul de principii, norme și valori care ghidează activitatea contabililor în exercitarea profesiei lor. Aceasta este bazată pe standarde etice, principii și reglementări legale și profesionale, asigurând transparența, corectitudinea și responsabilitatea în exercitarea profesiei.

Principalele componente ale doctrinei profesiei contabile includ:

1. Reglementările legale și profesionale privind accesul la profesia contabilă și dobândirea calificărilor profesionale.
2. Standardele internaționale privind controlul de calitate, Standardele internaționale privind misiunile de audit, revizuire, alte misiuni

asigurare și servicii conexe, care sunt utilizate pentru a asigura o practică profesională unitară la nivel global.

3. Standardele internaționale de educație
4. Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili, care stabilește că profesionistul contabil trebuie să respecte principiile etice stricte, cum ar fi integritatea, obiectivitatea, confidențialitatea, profesionalismul și comportament profesional. Codul Etic este elaborat și publicat la nivel internațional de Federația Internațională a Profesioniștilor Contabili (IFAC).
5. Standardele, normele, regulamentele și alte documente de reglementare emise de organismele profesionale naționale.

Lucrarea de față este destinată să răspundă tematicii de studiu pentru disciplinele din aria curriculară universitară, care au în conținut aspecte privind doctrina și deontologia profesiei contabile.

De asemenea, lucrarea se adresează și profesioniștilor contabili, care găsesc într-o formă încheată, toate elementele doctrinei profesionale din România.

Elaborarea unei lucrări cu acest subiect este destul de dificilă din cauza deselor și multiplelor modificări de legislație, atât ca urmare a obligației de a transpune prevederile directivelor europene, cât și ca urmare a măsurilor de reformă pe care organismele profesionale le decid.

Ultima modificare semnificativă este cea adusă Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar, prin O.U.G. nr. 137/2024, în care au fost transpuse prevederile Directivei (UE) 2022/2.464 a Parlamentului European și a Consiliului din 14 decembrie 2022 în ce privește raportarea de durabilitate de către întreprinderi. Această directivă a modificat prevederile directivelor de referință privind raportarea financiară și auditul statutar.

O.U.G. nr. 137/2024 pentru modificarea și completarea Legii nr. 162/2024 a fost publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, Nr. 1215 din 3.XII.2024.

Lucrarea cuprinde modificările aduse prin O.U.G. nr. 137/2024. Aceste modificări și completări vor determina modificarea și completarea unor norme emise de Autoritatea de Supraveghere Publică a Activității de Audit Statutar, pe care le vom avea în vedere într-o ediție viitoare a acestei lucrări.

Capitolul 1

COORDONATELE DE IDENTIFICARE A PROFESIEI CONTABILE

Profesiunile liberale (sau libere) sunt înțelese ca profesii independente, non-comerciale, străine de orice spirit speculativ, constituite în ordine, corpuri, companii sau camere, cu competențe de auto reglementare și disciplinare, recunoscute social prin promovarea unor norme proprii de executare a misiunilor ce le sunt date în responsabilitate, dar și a unor norme de etică și deontologie profesională. Obiectul de activitate al profesiilor liberale, atât în forme individuale cât și asociative, indiferent de notele specifice care le diferențiază unele de altele, este civil, remunerarea activității (onorariul) îndeplinind scopul de a satisface nevoile obișnuite de trai ale acestor profesioniști. Profesia liberală este prin definiție, pentru și în folosul publicului larg. Interesul public al serviciilor profesionale contabile este recunoscut atât de către organismele profesionale cât și de utilizatorii acestor servicii.

International Federation of Accountants (IFAC), definește interesul public ca fiind beneficiile nete generate pentru întreaga societate și rigorile procedurale angajate în numele acesteia, în relație cu orice acțiune, decizie sau politică.

La nivelul celei mai generale, IFAC consideră că publicul include cea mai amplă sferă de aplicare posibilă a termenului de societate: de exemplu, persoane fizice și grupuri care împart o piață de bunuri și servicii (inclusiv cele furnizate de guvern), precum și toți cei care urmăresc asigurarea unor standarde de viață sustenabile și a calității mediului, pentru ei înșiși și pentru generațiile viitoare. Acesta include:

- ✓ Investitorii, părțile interesate și proprietarii instituțiilor publice și private – sunt cuprinse aici toate părțile ale căror resurse și a căror bunăstare depind de performanța acestor instituții. Aceste părți se bazează pe informații financiare sănătoase pentru a lua decizii privind alocarea resurselor lor. Acest lucru nu include doar investitorii, ci și angajații și persoanele care au pensii sau alte interese irevocabile legate de performanța acestor instituții.
- ✓ Consumatorii și furnizorii – sunt cuprinse aici toate părțile care sunt afectate de costurile, calitatea și disponibilitatea bunurilor și serviciilor.

Consumatorii și furnizorii suportă, în final, efectele deciziilor financiare luate de factorii decizionali (și de cei care îi consiliază). Calitatea informațiilor financiare și a procesului decizional afectează eficiența gestionării resurselor, care afectează, la rândul său, bunurile și serviciile produse.

- ✓ Contribuabilii, electoralele și cetățenii – sunt cuprinse aici toate părțile afectate de activitatea profesioniștilor contabili din sectorul public, care facilitează informațiile financiare, iau decizii financiare și consiliază factorii politici și oficialii aleși. Sunt incluse aici efectele imediate pe termen scurt, precum și considerentele pe termen mediu sau lung și aspectele legate de sustenabilitate.

Gestionarea eficientă a resurselor publice (de exemplu, veniturile din impozite, proprietățile publice, organizațiile guvernamentale, infrastructura și alte resurse) afectează costurile, calitatea și disponibilitatea lor și, prin intermediul acestora, societatea ca întreg.

Deși impactul activității profesiei contabile diferă între aceste grupuri, există o obligație fundamentală pentru profesie să acționeze în interesul public, indiferent de proximitatea sa față de aceste grupuri diferite.

Care sunt „interesele” publicului? În sensul cel mai general, „interesele” reprezintă toate lucrurile care au o valoare pentru indivizi și societate. Acestea includ drepturile și beneficiile (inclusiv drepturile de proprietate), accesul la guvernare, libertățile economice și puterea politică. Interesele sunt lucrurile pe care încercăm să le dobândim și să le controlăm; ele pot fi idealuri la care aspirăm sau protejarea de lucrurile care ne sunt dăunătoare sau ne dezavantajează. Profesia contabilă ajută la realizarea anumitor interese ale societății, multe dintre acestea având natură economică și fiind legate de gestionarea eficientă a resurselor. Aceste interese includ:

- certitudine economică sporită pe piață și în cadrul infrastructurii financiare (de exemplu, sectorul bancar, asigurări, firme de investiții etc.);
- raportare financiară și nefinanciară sănătoasă și utilă în procesul decizional pentru părțile interesate, investitori și toate părțile de pe piață afectate (direct sau indirect) de această raportare;
- un nivel ridicat de comparabilitate a raportării financiare și nefinanciare și a auditului între diferite jurisdicții;
- un proces decizional și informații financiare și nefinanciare transparente și sănătoase din partea guvernelor și organizațiilor din sectorul public către părțile lor interesate;

- guvernare corporativă și o gestiune financiară sănătoasă în organizațiile din sectoarele public și privat; și
- eficiență sporită (adică, mai puțin costisitoare) și/sau reducerea diminuării resurselor naturale în producția de bunuri și servicii, sporind astfel bunăstarea societății printr-o disponibilitate și accesibilitate mai mare a resurselor.

Contabilii și profesia contabilă joacă un rol central în realizarea intereselor publice enumerate mai sus. Profesioniștii contabili individuali (de exemplu, practicieni, contabili angajați și contabili din sectorul public) trebuie:

- să furnizeze o raportare financiară, nefinanciară și guvernamentală sănătoasă părților interesate, investitorilor, contribuabililor și tuturor părților de pe piață care sunt afectate direct sau indirect de raportarea financiară de la toate organizațiile, din toate sectoarele și de toate dimensiunile, inclusiv instituțiile din sectorul public; și
- să asigure o comunicare onestă și eficientă cu părțile (de exemplu, consilii, părți interesate, conducere și alte persoane) care au o legătură directă sau indirectă cu procesele de guvernare corporativă pentru care răspund.

Ca profesie consacrată, profesia contabilă trebuie:

- să impună profesioniștilor contabili să aplice standarde înalte de conduită etică și raționament profesional;
- să coopereze cu comunitatea reglementatorilor și guvernele pentru a elabora și implementa standarde profesionale de înaltă calitate pentru raportare financiară, audit și certificare, etică, raportare financiară pentru sectorul public și educație contabilă;
- să promoveze standarde internaționale de înaltă calitate pentru a facilita comparabilitatea raportării financiare și auditului (între diferite jurisdicții);
- să specifice cerințele corespunzătoare de educație și calificările pentru profesioniștii contabili;
- să mențină un dialog constructiv cu guvernele, reglementatorii, universitățile și alte sectoare financiare (de exemplu, bancar, asigurări, evaluare, actuarial);
- să permită o analiză continuă a formelor noi de raportare, cum ar fi XBRL, raportarea integrată și formatele de raportare nefinanciară; și
- să se asigure că există proceduri disciplinare (de exemplu, comitetul, mecanismul de reglementare sau grupul de supraveghere responsabil

pentru impunerea sancțiunilor sau măsurilor disciplinare) pentru a trata aspectele neetice, încălcările legii sau neconformitatea cu reglementările profesionale.

Pentru a determina dacă o acțiune, decizie sau politică a fost adoptată în interesul public, se poate face o evaluare în funcție de criteriile de interes public, luând în considerare atât dimensiunea rezultatului (beneficiile nete), cât și dimensiunea procesului. Cu alte cuvinte, IFAC consideră că există două tipuri de evaluări generale:

- ✓ Evaluarea costurilor/beneficiilor – măsura în care pentru societate, per ansamblu, beneficiile generate de acțiunea, decizia sau politica respectivă depășesc costurile; și
- ✓ Evaluarea procesului – măsura în care maniera în care a fost analizată acțiunea, decizia sau politica s-a desfășurat ținând cost de calitățile de transparență, răspundere publică, independență, respectare a procedurii stabilite și o participare care să includă o gamă amplă de grupuri din cadrul societății¹.

Organismele profesiei contabile, de la toate nivelurile, promovează, dezvoltă și susțin activitatea profesioniștilor contabili oriunde în lume. Rolul lor este esențial în protejarea calității și integrității profesioniștilor contabili, asigurând aplicarea riguroasă a standardelor profesionale.

În general, profesiile presupun un nivel ridicat al studiilor, de nivel intelectual superior, care au ca punct de plecare de bază studiile superioare. Este ceea ce diferențiază profesiile de meserii, care, chiar dacă nu presupun studii superioare, sunt o necesitate evidentă în societate.

O profesie se individualizează pe baza unor caracteristici specifice:

- stăpânirea unor aptitudini intelectuale, dobândite prin pregătire și învățământ profesional;
- aderarea de către membrii săi la un cod comun de valori și conduită, stabilit de către organul profesional și care include menținerea unei imagini, obiectivă în esență;
- acceptarea existenței unei îndatoriri către întreaga societate.

În cazul profesiei contabile, persoanele care candidează pentru a fi acceptate în profesie, dovedesc, la intrare, că dețin studii superioare (în unele cazuri se solicită studii superioare de specialitate), urmează un parcurs unitar de examinare

¹ IFAC, O definiție a interesului public, Document de poziție politică, <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2018/06/PPP-5-doc-de-pozitie-IFAC.pdf>

și pregătire, de regulă un examen de acces la stagiul, efectuarea stagiului și un examen final care, în cazul promovării, oferă calitatea profesională. După dobândirea acesteia, profesioniștii contabili urmează, anual, diferite forme de învățământ profesional.

Orice profesie garantează conduita morală a membrilor săi printr-un cod de valori, la care trebuie să facă apel fiecare membru. Profesioniștii contabili trebuie să respecte prevederile Codului Etic al Profesioniștilor Contabili.

Profesia contabilă servește interesul public, dar nu este întotdeauna evident ce înseamnă acest lucru și cum pot determina contabilii dacă îndeplinesc această așteptare.

Abordarea liberală a profesiunii contabile prezintă o importanță deosebită pentru organizarea sistemelor naționale de contabilitate, deoarece aceasta este supusă unor prevederi specifice de etică și deontologie profesională prestabilite, emise atât de organisme internaționale cât și de cele zonale și naționale.

Obiectivele profesiei contabile sunt reprezentate de desfășurarea activității la cele mai înalte standarde de profesionalism, pentru a atinge cel mai înalt nivel de performanță și pentru a îndeplini cerințele interesului public. Realizarea acestor obiective presupune îndeplinirea a patru cerințe de bază:

- *Credibilitate*, în sensul că în întreaga societate se manifestă nevoia de informații și sisteme de informații cu un grad ridicat de asigurare
- *Profesionalism*, în sensul că beneficiarii serviciilor și alte persoane interesate au nevoie de persoane care să poată fi identificate cu claritate ca profesioniști ai domeniului contabil
- *Calitatea serviciilor* presupune asigurarea că toate serviciile obținute din partea profesioniștilor contabili sunt executate la cel mai înalt nivel de performanță
- *Încrederea* presupune ca utilizatorii serviciilor să se poată simți încredințați că există un cadru al eticii profesionale care guvernează prestarea acestor servicii

La nivel internațional, profesioniștii contabili sunt reprezentați de International Federation of Accountants – IFAC² (Federația Internațională a Profesioniștilor Contabili), organism privat, creat în anul 1977, la Munchen, Germania, la al 11-lea Congres Internațional al Profesioniștilor Contabili. Membrii fondatori au fost 63 de organisme profesionale din 51 de țări.

² www.ifac.org