

Etica expertului contabil în contextul misiunii de examinare a contabilității, întocmirii și certificării situațiilor financiare anuale

Dr. ec. Ludovica BREBAN

Sălaj

Abstract

The present paper addresses the topic of expert accountants' ethics in the context of accountancy profession's objectives – meeting the highest levels of professionalism and performance and fulfilling the requirements of financial information users. In order to respond to the needs of the financial information users, by means of the annual financial statements, the accountant must achieve four basic requirements: credibility, professionalism, quality and reliability.

Key terms: ethics, financial statements, professional norm, independence, competence

Termeni-cheie: etică, situații financiare, normă profesională, independență, competență

Clasificare JEL: M41

To cite this article: Ludovica Breban, *Etica expertului contabil în contextul misiunii de examinare a contabilității, întocmirii și certificării situațiilor financiare anuale*, *CECCAR Business Review*, N° 1/2022, pp. 3-8, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2022.01.01>

➔ Misiunea de întocmire și certificare a situațiilor financiare

După cunoașterea globală a activității entității, care i-a permis să își orienteze misiunea și să sesizeze domeniile și conturile semnificative, expertul contabil întocmește și certifică prin semnătură situațiile financiare anuale, ceea ce conform *Standardului profesional nr. 22 – Misiunea de examinare a contabilității, întocmirea, semnarea și prezentarea situațiilor financiare. Ghid de aplicare* (CECCAR, 2011b, p. 10) presupune următoarele:

- **examinarea contabilității** pentru asigurarea cantității și calității informațiilor financiar-contabile necesare elaborării situațiilor financiare;
- **întocmirea situațiilor financiare** pe componentele și în condițiile prevăzute de referențialul contabil adoptat;
- **semnarea situațiilor și certificarea prin semnătură**, semnificând asumarea responsabilității pentru cantitatea și calitatea informațiilor conținute în acestea;
- **prezentarea situațiilor financiare**.

Prin toate acestea, etica îl obligă pe profesionistul contabil să dea dovadă de onestitate și probitate în exercitarea misiunii sale, oferind o valoare sigură, pentru ca, încrezătoare în calitățile profesionale și în independența profesionistului contabil, entitatea să beneficieze de o înaltă valoare morală. Etica profesională va garanta companiei nu numai un serviciu profesional, ci și implicarea unei persoane care acționează în baza unor principii morale ridicate.

Misiunea de întocmire și certificare presupune realizarea de către expertul contabil a două activități care nu pot fi dissociate: cea de întocmire și cea de semnare a situațiilor financiare.

Activitatea de întocmire a situațiilor financiare potrivit Standardului profesional nr. 22 constă în preluarea datelor din conturile analitice în cele sintetice, din conturi în balanțe și de acolo în situațiile financiare pe componentele prevăzute în referențialul contabil adoptat de entitate.

Expertul contabil trebuie să procedeze în prealabil la o examinare – totală în ce privește forma și prin sondaj legat de fond – a documentelor puse la dispoziție de client: conturi, balanțe, situații centralizatoare și alte lucrări.

Expertul contabil stabilește înregistrările contabile privind închiderea situațiilor financiare pe baza informațiilor furnizate de client și concluziile care rezultă din faza de colectare a elementelor probante. Ulterior le înregistrează în contabilitatea entității sau se încredințează că ele sunt corect contabilizate.

Activitatea de semnare presupune aplicarea pe toate componentele situațiilor financiare a semnăturii expertului contabil, care poate fi profesională, însoțită de numărul matricol al organismului profesional, sau personală și socială (parafa ori ștampila cabinetului), însoțite de numărul de autorizație al cabinetului obținut de la organismul profesional.

Situațiile financiare întocmite și semnate de expertul contabil se prezintă conducerii executive a entității împreună cu o notă de prezentare în care este explicată situația economico-financiară desprinsă din conturi, fiind destinată exclusiv conducătorului executiv al companiei, care decide în legătură cu modul de valorificare și cu destinația acesteia.

În cadrul misiunii de examinare a contabilității, de întocmire, semnare și prezentare a situațiilor financiare, expertul contabil își realizează diligențele profesionale pe baza documentelor justificative și a informațiilor comunicate de entitate.

De asemenea, acesta întocmește și actualizează pentru fiecare dintre clienții săi:

- un dosar permanent, care cuprinde toate informațiile utile despre entitate pentru misiunea în curs sau pentru cele ulterioare;
- un dosar al exercițiului, care centralizează toate documentele de lucru privind situațiile financiare ale exercițiului în curs.

Pe tot parcursul misiunii lor, experții contabili vor respecta prevederile Codului etic fără să fie nevoie de constrângeri sau sancțiuni. În pofida acestui fapt, pot apărea situații în care cerințele sunt ignorate vădit sau în care ei nu le respectă din eroare, omisiune ori din lipsă de înțelegere a lor. De aceea, profesionistul contabil trebuie să fie pregătit să justifice orice abatere de la cerințele etice, să fie conștient că nerespectarea lor sau incapacitatea de a justifica încălcarea acestora poate avea consecințe grave, printre nereguli numărându-se:

- nerespectarea normelor generale de bază și specifice aplicabile tuturor misiunilor profesioniștilor contabili;
- încălcarea regulilor de etică;
- conduita discreditabilă sau dezonorantă.

Misiunea de examinare a contabilității, de întocmire și certificare a situațiilor financiare necesită participarea mai multor persoane, deoarece implică frecvent efectuarea mai multor lucrări de control. Pentru realizarea anumitor operațiuni, expertul contabil delegă în general sarcini colaboratorilor săi. Aceasta necesită o informare corectă a colaboratorilor privind lucrările pe care le vor executa și modalitatea de constatare și de comunicare a informațiilor semnificative evidențiate. Pentru siguranța lucrărilor realizate de colaboratorii săi, expertul contabil

este cel care vizează îndeplinirea programului de lucru și procedează la examinarea finală a dosarului și la semnarea raportului de misiune, fiind personal răspunzător de conținutul său.

Clienții unui cabinet de expertiză contabilă sunt administratori de entități economice fără cunoștințe punctuale în materie de finanțe, gestiune sau contabilitate. De aceea, redactarea unei analize care să îi permită să înțeleagă situația economico-financiară a societății sale este un lucru extrem de important pentru client. El așteaptă de la expertul contabil o interpretare a cifrelor contabile și semnificația acestora pentru starea de sănătate a afacerii lui. Comentariile asupra gestiunii trebuie să fie clare, pertinente și practice, obiectivul nefiind de a face din client un expert contabil, ci de a-l ajuta să înțeleagă mai bine ce se află în spatele cifrelor, adică realitatea din compania sa. În concluzie, redactarea și prezentarea unei analize de gestiune a entității este benefică atât pentru client, care va fi ajutat să gestioneze bine și să ia cele mai potrivite decizii, cât și pentru cabinet, care își consolidează relațiile cu clientul, cel din urmă fiind convins de valoarea adăugată pe care o obține prin informațiile primite.

La sfârșitul misiunii, expertul contabil întocmește, datează și semnează un document prin care reamintește modalitatea de îndeplinire a misiunii și constatările făcute, respectiv Raportul de misiune, în care menționează că misiunea sa nu este una de certificare, iar dacă are observații, le va prezenta explicit în acest document. Raportul de misiune cuprinde trei părți:

- prima, referitoare la prezentarea misiunii și la identificarea situațiilor financiare întocmite și semnate;
- a doua, privind diligențele întreprinse, întinderea și cuprinderea, cu precizarea că misiunea a fost realizată conform Standardului profesional nr. 22;
- a treia, incluzând formularea concluziilor.

Pentru apărarea onoarei și independenței CECCAR, profesioniștii contabili trebuie să aibă calități esențiale:

- știință, competență și conștiință;
- independență de spirit;
- moralitate, probitate și demnitate.

Totuși, în cazul în care întâmpină dificultăți într-o anumită situație în exercitarea misiunii lor, profesioniștii contabili trebuie să țină cont de următoarele principii de bun-simț:

- să nu facă nimic din ce știu sau consideră că este ilegal ori împotriva eticii;
- să nu folosească vreunul dintre bunurile entității în beneficiul propriu;
- să nu se angajeze în nicio tranzacție care nu are un scop de afaceri real și legitim;
- să se întrebe dacă vreuna dintre tranzacțiile sau conduitele de afaceri pe care le preconizează ar suporta verificarea publică dacă ar fi dezvăluită;
- să nu facă nimic care ar impune să fie necinstiți;
- să caute consiliere atunci când au dubii.

Schimbarea mediului, globalizarea economiei și digitalizarea presupun o etică ce tinde să evolueze mereu. Din acest punct de vedere, profesioniștii contabili trebuie să adere la cele mai înalte standarde de etică ce privesc:

- funcția lor referitoare la interesul public;
- integritatea și obiectivitatea;
- competența profesională și atenția cuvenită;
- interiorul mediului în care lucrează.

Următoarele tendințe majore au impact asupra comportamentului etic:

- cercetarea și consultarea;
- dezbateră transparentă;
- expunerea pentru comentarii publice;
- luarea în considerare a comentariilor primite pe marginea proiectului expus;
- aprobarea.

✓ **Cercetarea și consultarea**, având ca sinonim conducerea etică, înseamnă responsabilitatea de a elabora un proiect de standarde în baza unei cercetări și a unei consultări adecvate, expertul contabil susținându-și poziția.

✓ **Dezbateră transparentă și expunerea pentru comentarii publice** implică o acțiune etică sau un raționament etic deschis(ă) publicului larg pentru comentarii și sugestii, ca rezultat al expunerii.

✓ **Luarea în considerare a comentariilor primite pe marginea proiectului expus** implică deja conștiință etică, în sensul că profesioniștii contabili sunt conștienți că respectarea eticii în profesie presupune în primul rând conștiință și știință, urmate de moralitate și independență.

✓ **Aprobarea** face parte tot din sfera conștiinței etice a profesioniștilor, deoarece aprobarea prevederilor standardelor etice se face prin exprimarea votului de către membrii comitetului.

Considerăm că pentru evaluarea comportamentului etic al profesionistului contabil trebuie analizate:

- educația și certificarea profesională care atestă competența sa;
- reputația și recunoașterea de care se bucură acesta în ochii colegilor și ai publicului avizat;
- experiența lui pentru tipul de lucrare executată;
- cunoștințele sale profesionale și abilitatea de a „manevra” conceptele și noțiunile contabile, precum și cerințele raportării financiare și legislația aplicabilă;
- nivelul său de înțelegere privind entitatea-client;
- atitudinea altruistă față de profesie și valențele ei;
- respectul față de producătorul informațiilor financiar-contabile, dar și față de utilizatorul acestora.

➤ **Relația dintre informația contabilă și misiunea expertului contabil – cheia comportamentului etic în profesia contabilă**

Managerii au nevoie și de informații contabile, dar, mai important, au nevoie să știe cum să le folosească pentru a fi performanți în rolul lor de planificare, control și luare a deciziilor. Pe de altă parte, profesioniștii contabili trebuie să fie sensibili la nevoia de performanță a managerilor, ceea ce presupune și o delimitare între lideri și manageri.

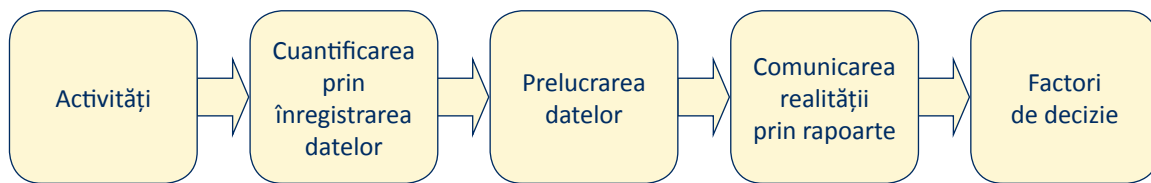
Preferabil pentru profesionistul contabil este managerul profesionist care se folosește de produsul celui dintâi. Esențial este ca managerul să reprezinte un exemplu de conduită, să modeleze comportamentul angajaților, inclusiv pe cel al profesionistului contabil, cu alte cuvinte, să fie el însuși etic, și nu doar lider. Managerul profesionist este cel care confirmă gestionarea eficientă și eficace a resurselor entității.

Contabilitatea, în calitate de disciplină socială și științifică, este în general responsabilă cu identificarea, colectarea, măsurarea, analiza, prelucrarea, interpretarea și comunicarea informațiilor utilizate de departamentul managerial pentru atingerea obiectivelor de bază ale companiei. Contabilitatea îi ajută pe manageri în efortul lor de a îmbunătăți performanțele economice ale societății.

Din păcate, unii manageri exagerează dimensiunea economică și se angajează în acțiuni ilegale și lipsite de etică, bazându-se pe sistemul informațiilor contabile pentru susținerea unui astfel de comportament. În acest sens trebuie subliniată importanța unei monitorizări permanente privind comportamentul etic prin:

- crearea unui sistem util de informații contabile;
- conștientizarea avantajelor unui sistem informatic competitiv;
- recunoașterea ramificațiilor comportamentale ale profesionalismului;
- respectul față de creatorul de informații contabile.

Informațiile sunt comunicate prin intermediul rapoartelor (situații financiare) managerilor pentru luarea deciziilor. S-ar putea spune că sistemul informatic al activităților unei entități trebuie să furnizeze conducerii informații referitoare la starea sistemului, structura acestuia și câmpul de manifestare a posibilelor decizii care trebuie luate la un moment dat, astfel:



Sursa: Proiecția autoarei.

Având în vedere necesitatea unei conduceri eficiente a entităților economice nu numai economic, ci și etic, managerii acestora împreună cu profesioniștii contabili angajați trebuie să asigure o fundamentare științifică a deciziilor, iar acest lucru se poate face printr-o nouă optică pornind de la următoarele elemente:

- fondul sau sistemul de informare;
- suporturile materiale ale informațiilor;
- mijloacele de prelucrare a datelor;
- metodele de prelucrare a datelor;
- circuitele informaționale;
- costul obținerii acestor informații.

✓ **Fondul sau sistemul de informare** reprezintă relațiile economice, tehnice și sociale caracteristice, alcătuite din informații de natură economică și juridico-financiară.

✓ **Suporturile materiale ale informațiilor** au rolul de a stoca, de a conserva și de a restitui datele.

✓ **Mijloacele de prelucrare a datelor** sunt echipamentele electronice (computere) care culeg, prelucrează, stochează și transmit datele.

✓ **Metodele de prelucrare a datelor** au la bază principiile și regulile contabilității și reprezintă partea logică a prelucrării datelor în vederea obținerii informațiilor de natură economico-financiară.

✓ **Circuitele informaționale** constau în transmiterea documentelor justificative ale entității spre prelucrare prin sistemul financiar, fiind folosite de utilizatorii de informații.

✓ **Costul obținerii informațiilor financiar-contabile**, ca de altfel al oricăror informații, nu poate fi tratat în afara efortului pentru obținerea acestora.

Un management eficient într-o entitate economică înseamnă planificarea, crearea de oportunități, promovarea, adică gestionarea în mod permanent, lucru pe care numai resursa umană îl poate realiza prin respectarea regulilor de conduită și un comportament etic. Tocmai de aceea găsim importantă motivarea angajaților și nu în ultimul rând a profesioniștilor contabili, datorită produsului lor putându-se face referiri la etica profesională.

Pentru asigurarea utilizării eficiente a rezultatelor activității oamenilor de concepție economică, managerii companiilor pot lua în considerare următoarele reguli:

- menținerea unui contact permanent între manager și profesioniștii contabili;
- recunoașterea și încurajarea celor mai creativi profesioniști contabili în contextul unei contabilități creative, dar cu respectarea eticii profesionale;
- evaluarea și punerea în practică a ideilor noi, însoțite de motivație;
- menținerea încrederii în sine a persoanelor creative;
- toleranță fără eșecuri;
- asigurarea condițiilor de muncă de care au nevoie profesioniștii contabili;
- trecerea cu vederea a unor comportamente nonconformiste;
- recompensarea în funcție de rezultatele obținute și efectele acestora.

Formarea unor profesioniști în domeniul financiar-contabil la nivelul exigențelor europene constituie un deziderat esențial pentru Corp în sine, dar și pentru profesioniștii contabili. Dar ca să devii cu adevărat manager trebuie să fii un bun profesionist, iar pentru a deveni un profesionist considerăm că este necesară o preocupare permanentă pentru îmbunătățirea cunoștințelor în domeniul economic și dezvoltarea experienței profesionale, menținerea unui contact cu un număr cât mai mare de specialiști care lucrează în acest domeniu și, nu în ultimul rând, înfrângerea fricii de greșeli și eșecuri.

Ca o concluzie finală, suntem de părere că profesionalismul în cadrul serviciilor contabile se manifestă numai dacă profesionistul contabil:

- acționează cu entuziasm pentru îndeplinirea tuturor obligațiilor funcției sau cerințelor profesiei, conform principiului „ce poți face azi nu lăsa pe mâine”;
- este pregătit să preia sarcinile cele mai grele, chiar pe acelea pe care alții le evită ori le refuză;
- face eforturi mai mari decât alții sau decât i se cere;
- apreciază corect oamenii cu care lucrează, împărțind cu ei bucuria succesului și recompensele;
- știe să își folosească eficient timpul;
- întocmește două liste: una denumită Priorități, care cuprinde activitățile ce se impun a fi rezolvate, și alta intitulată Dorințe, care să includă toate celelalte lucruri pe care ar dori să le rezolve dacă ar avea timp.

Dacă reușește să se conformeze acestor reguli, cu siguranță va obține statutul de profesionist contabil și implicit va fi apreciat pentru respectarea cu strictețe a Codului etic.

Bibliografie

1. Toma, M., Potdevin, J. (2008), *Elemente de doctrină și deontologie a profesiei contabile*, Editura CECCAR, București.
2. CECCAR (2011a), *Standardul profesional nr. 21 – Misiunea de ținere a contabilității, întocmirea și prezentarea situațiilor financiare. Ghid de aplicare*, ediția a IV-a, Editura CECCAR, București.
3. CECCAR (2011b), *Standardul profesional nr. 22 – Misiunea de examinare a contabilității, întocmirea, semnarea și prezentarea situațiilor financiare. Ghid de aplicare*, ediția a IV-a, Editura CECCAR, București.
4. www.ceccar.ro
5. www.iasb.org