

UDC: 657:174

**SOME ASPECTS RELATED TO ETHICS LEGISLATIVE REGULATION IN  
ACCOUNTING PROFESSION**

**UNELE ASPECTE PRIVIND REGLEMENTAREA LEGISLATIVĂ A ETICII ÎN  
PROFESIA CONTABILĂ**

*SEVCIUC Tatiana, PhD,  
State Agrarian University of Moldova, Chisinau  
BULGARU Veronica, PhD,  
State Agrarian University of Moldova, Chisinau*

*ȘEVCIUC Tatiana, doctor în științe economice,  
Universitatea Agrară de Stat din Moldova, Chișinău  
BULGARU Veronica, doctor în științe economice,  
Universitatea Agrară de Stat din Moldova, Chișinău*

**Annotation:** *Ethics is a system of moral principles and methods for their application. Thus, ethics provides tools to develop moral judgments. It includes language, concepts and methods that endow the individual with the ability to take moral decisions. A distinctive sign of the accounting profession is the assumption of responsibility to act in the public interest. Therefore, the responsibility of a professional accountant is not solely to meet the needs of a client or of an individual employer but to act within the legal spectrum with strict compliance with ethical and deontological norms to achieve predetermined goals.*

**Adnotare:** *Etica reprezintă un sistem de principii morale și de metode pentru aplicarea acestora. Astfel, etica furnizează instrumente pentru a elabora judecăți morale. Ea cuprinde limbajul, concepțiile și metodele care dau capacitatea individului de a efectua decizii morale. Un semn distinctiv al profesiei contabile îl constituie asumarea responsabilității de a acționa în interes public. Așadar, responsabilitatea unui profesionist contabil nu constă exclusiv în a satisface nevoile unui client sau unui angajator individual, ci de acționa în limitele spectrului legal cu respectarea strictă a normelor de etică și deontologie pentru atingerea obiectivelor prestabilite.*

**Cuvinte-cheie:** *etică, reglementare legislativă, profesionist contabil, principii, autoreglementare.*

**Keywords:** *ethics, legislative regulation, professional accountant, principles, self-regulation.*

**Introducere**

Necesitatea de a asigura apărarea onoarei și independenței profesionistului contabil și de a conferi lucrărilor membrilor săi autoritate impune acestor profesioniști contabili să aibă calități esențiale, cum sunt: știință, competența și conștiința; independența de spirit și dezinteres material; moralitate, probitate și demnitate. Pornind de la aceste considerente, se poate evidenția importanța și actualitatea temei prezentului articol. Scopul fundamental constă în reflectarea conceptului general aferent reglementării legislative a eticii în profesia contabilă.

### Material și metodă

Lucrarea ține cont de viziunea literaturii de specialitate privind reglementarea legislativă a eticii în profesia contabilă. Metodele de investigare utilizate: studiul monografic, analiza, sinteza, generalizarea, concretizarea etc.

### Rezultate și discuții

Creșterea complexității domeniului contabilității, supraîncărcarea cu informații ce nu mai pot fi gestionate eficient și la timp, schimbările frecvente ale legislației, toate acestea reprezintă probleme de natură etică pentru contabilitate. Profesioniștii contabili joacă un rol social important. Atitudinea și comportamentul acestora în legătura cu serviciile prestate au repercusiuni asupra proprietății economice a colectivității și a întregii țări.

Reglementarea unei profesii e impusă de nevoia de standarde profesionale, etice, de educație, care să fie îndeplinite de membrii acelei profesii. Necesitatea și natura reglementării depind de următorii factori:

- 1) capacitatea profesiei respective de a răspunde necesităților economiei și ale societății;
- 2) condițiile de piață în care activează profesia;
- 3) calitatea serviciilor furnizate de membrii profesiei, ce implică:
  - adoptarea de standarde profesionale, tehnice;
  - adoptarea de reguli etice;
  - nevoia de reprezentare a utilizatorilor necontractați ai serviciilor contabile precum investitorii, creditorii.

Exemplu: în ultimii ani, eșecurile etice din partea anumitor membri ai profesiei, au avut ca rezultat lipsa de încredere în raportarea financiară, și au impus modificări esențiale ale reglementării profesiei (Legea Sarbanes-Oxley din SUA și Legea securității financiare în Franța).

4) reglementarea poate fi un mijloc eficace de asigurare a calității și de abordare a unor aspecte ale pieței serviciilor contabile datorită:

- existenței unui dezechilibru în ce privește cunoștințele între clientul care primește serviciile respective și furnizorul acestor servicii, profesionist contabil care deține experiența necesară (sa nu se agreseze unul pe celălalt);

- exista și terțe părți care pot cumula beneficii sau costuri semnificative de pe urma furnizării de servicii contabile (situațiile financiare ai căror utilizatori sunt investitorii, creditorii, etc.).

Reglementarea profesiei acoperă următoarele domenii:

- cerințele de acces și certificare sau autorizare; (examen acces, stagiul, aptitudini)
- cerințe referitoare la educația continuă, dezvoltarea profesională continuă;
- monitorizarea comportamentului profesioniștilor contabili;
- standardele profesionale și etice pe care profesioniștii contabili trebuie să le respecte; să le aplice;
- sistemele și procedurile disciplinare în cazul în care profesioniștii contabili nu îndeplinesc cerințele de mai sus.

Sunt trei modalități de implementare a reglementării:

1. Autoreglementarea (specifica profesiilor liberale) – consta în aceea că organismul profesional este recunoscut de autoritatea publică care îi delegă responsabilitatea de a reglementa profesia.
2. Reglementarea externă – constă în aceea că profesia este reglementată direct sau în fapt de guvern prin intermediul unei agenții independente căruia guvernul i-a delegat sarcini de reglementare; (dar un organism profesional nu este independent atâta timp cât are relații guvernamentale)

3. Coreglementarea – o combinare între primele doua, o reglementare partajată între o instituție guvernamentală și organismul profesional.
4. Profesia contabilă e reglementată la nivel european printr-o directivă generală 89/48/CEE a Comisiei Europene care se referă la profesia contabilă, înlocuită cu directiva 2005/36/CEE. [6] Potrivit reglementării europene, profesionistul contabil este definit ca fiind specialistul care a obținut cel mai înalt nivel de pregătire prin studii universitare, un stagiu de minim 3 ani și un examen de aptitudini, și care are acces fără restricții la toate serviciile și activitățile ce formează profesia contabilă.
5. Dată fiind importanța activității de audit statutar ca ultima activitate care filtrează fluxurile către utilizatorii informațiilor conținute în situațiile financiare ale unei entități, condițiile de autorizare a persoanelor fizice și juridice care doresc să presteze servicii de audit, sunt reglementate distinct prin Directiva 84/253/CEE, cunoscută sub numele de 8-a Directivă, înlocuită prin Directiva 2006/43/CE a Comisiei Europene. Principalele prevederi se referă la:
  - condiții de autorizare sau retragere a autorizării unui profesionist contabil de a efectua audit statutar:
    - să aibă studii universitare relevante;
    - să fi susținut examen de acces la calitatea de profesionist contabil;
    - să fi efectuat un stagiu de pregătire practică de cel puțin 3 ani;
    - să fi promovat un examen de competență profesională.
  - condiții speciale privind independența auditorului, calitatea prestațiilor și standardele aplicate
  - crearea unui sistem de supraveghere publică asupra activității de audit statutar și a auditorilor statutari [1].

În Republica Moldova una dintre funcțiile de bază a Ministerului Finanțelor este și reglementarea domeniului contabilității și auditului în sectorul corporativ. În acest sens, Ministerul Finanțelor este responsabil de elaborarea politicilor în domeniile respective, în vederea stabilirii unui cadru juridic al cerințelor unice și a mecanismului de reglementare a contabilității și raportării financiare, și a cadrului juridic privind organizarea activității de audit de către societățile de audit și auditorii întreprinzători individuali, reglementarea exercitării profesiei de auditor.

În reglementarea contabilității, raportării financiare și auditului se utilizează un set de acte legislative și normative, pentru domeniul contabilității și pentru domeniul auditului, normele de bază fiind Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007 [3] și Legea privind activitatea de audit nr.61-XVI din 16.03.2007 [4].

În conformitate cu Acordul de Asociere între Republica Moldova, pe de o parte, și Uniunea Europeană și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și statele membre ale acestora, pe de altă parte, care a fost ratificat prin Legea nr. 112 din 02.07.2014 și Planul național de acțiuni pentru implementarea Acordului de Asociere Republica Moldova – Uniunea Europeană, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 808 din 07.10.2014. Ministerul Finanțelor are obligația de a transpune în legislația națională Directivele Uniunii Europene în domeniile menționate. Transpunerea Directivei privind contabilitatea și Directivei privind auditul oferă oportunitatea perfecționării cadrului de reglementare, asigură un nivel mai mare de transparență și simplifică cerințele de raportare financiară pentru entitățile mici, implementând astfel prevederile Acordului de Asociere MD-UE. În acest sens, Ministerul Finanțelor a elaborat Conceptul privind transpunerea Directivei privind contabilitatea și Directivei privind auditul în legislația națională. Proiectul Legii contabilității și Legii privind auditul au fost prezentate pentru discuții părților interesate în luna mai

a.c., în cadrul unor dezbateri publice organizate de către Ministerul Finanțelor și Centrul pentru Reforma Raportării Financiare (CFRR) al Băncii Mondiale [2].

În cadrul Ministerului Finanțelor responsabil de elaborarea, promovarea și realizarea obiectivelor actelor normative în domeniul contabilității și auditului în conformitate cu prevederile standardelor internaționale din domeniu, asigurarea reformării și dezvoltării continue a contabilității și auditului rapoartelor financiare în sectorul corporativ conform Directivelor Uniunii Europene este Direcția reglementarea contabilității și auditului în sectorul corporativ. Autoritatea administrativă în cadrul extinderii sistemului de supraveghere a activității de audit la nivel de țară, avînd drept scop îmbunătățirea calității activității de audit este Consiliul de supraveghere a activității de audit. Activitatea Consiliului este reglementată de Hotărîrea Guvernului nr. 1450 din 24.12.2007 cu privire la unele măsuri de executare a Legii nr. 61-XVI din 16 martie 2007 privind activitatea de audit.

Potrivit art.3 din Legea privind activitatea de audit, activitatea de audit se bazează pe următoarele principii:

a) independență; b) integritate; c) obiectivitate; d) competență profesională și prudență; e) confidențialitate; f) comportament profesional [4].

Asigurarea conformității proiectului legii cu prevederile Directivei privind auditul conține cerințe extinse privind etica profesională și scepticismul profesional. Întru evitarea situațiilor ce ar duce la conflict de interese, art. 20 din proiect reglementează principiile fundamentale ale activității de audit – independența, precum și garantarea acesteia. În exercitarea profesiei sale, auditorul trebuie să respecte principiul independenței. În exercitarea profesiei sale, auditorul trebuie să respecte principiul independenței. Principiul independenței auditorului se consideră încălcat în cazurile deținerii funcțiilor în cadrul entității auditate pe parcursul perioadei auditate sau în ultimii trei ani pînă la efectuarea auditului.

IFAC - Federația internațională a contabililor, înființată în 1977, 63 membri fondatori din 51 țări, actual cuprinde 155 organisme membre din 118 state, reprezentând peste 2,5 milioane contabili - este organizația globală pentru profesia contabilă care acoperă toate sectoarele și toate specializările: contabilitate, consultanță, audit, tehnologia informației, insolvență.

Misiunea IFAC: întărirea profesiei contabile capabile să contribuie la dezvoltarea economiilor internaționale prin promovarea aderării la standarde internaționale de înaltă calitate.

IFAC colaborează cu alte organizații și normalizatori internaționali precum: Organizația Internațională a Comisiilor Titlurilor de Valori, Forumul de stabilitate Financiară, Asociația internațională de supraveghere a asigurărilor, Banca Mondială [2].

Practic, elaborează standardele cu aplicabilitate la nivel global în domeniile educație, etică, calitatea serviciilor, audit, contabilitate publică.

Organismele regionale: scopul - facilitarea dezvoltării relațiilor economice în regiunile respective.

Principalele organizații regionale din Europa:

1. FEE – Federația Experților Contabili Europeni – organizația care gestionează profesia la nivelul UE. Cuprinde organisme din cele 27 țări membre UE.

Obiectiv: întărirea profesiei contabile la nivelul Uniunii Europene și aplicarea standardelor internaționale în domeniul contabilității și auditului.

2. FIDEF – Federația Experților Contabili Francofoni.
3. FCM – Federația Experților Contabili Mediteraneeni.
4. CILEA - Comitetul de Integrare Latina Europa America.
5. SEEPAD – Parteneriatul Sud Est European pentru Dezvoltarea Contabilității.

În toate statele membre UE, în pofida diferențelor istorice, economice, juridice și culturale, poate fi regăsit un cumul de activități care sunt legate mai mult sau mai puțin de procesul de elaborare și validare a informațiilor financiare, contabile sau fiscale.

Sfera de activitate a profesionistului contabil acoperă auditul statutar, auditul în sectorul public, contabilitatea, auditul fuziunilor și achizițiilor, auditul elementelor nemonetare, lichidări, insolvabilitate, expertiza contabilă, consultant, consiliere și reprezentanța fiscală, consiliere în investiții etc. Numai motive întemeiate de competență, integritate, independență și obiectivitate pot limita aria de practică profesională a profesioniștilor contabili. Activitățile componente ale profesiei contabile se pot organiza și exercita prin compartimente proprii sau prin externalizare.

În timp ce membrii individuali ai unei profesii contabile au obligația de a servi interesului public, organismele profesionale au o responsabilitate specifică și un rol esențial care se regăsesc în cele 3 obiective fundamentale ale organismelor profesionale, și anume:

- educația: asigurarea unei dezvoltări profesionale continue a membrilor lor;
- etica: comportamentul deontologic al membrilor lor;
- calitatea: certificarea serviciilor oferite de membrii lor.

Pentru a susține aceste obiective organismele profesionale trebuie să susțină și să promoveze practicile profesionale la nivel înalt, inclusiv prin intermediul reglementării, membrilor lor. Necesitatea reglementării și natura acestei reglementări depind de: a) profesia însăși, capacitatea ei de a răspunde efectiv și eficient cererilor economiei și societății; b) condițiile de piață în care activează profesia; c) calitatea serviciilor furnizate de membrii săi; reglementarea este necesară pentru a certifica faptul că serviciile contabile de pe piață sunt de calitate adecvată, ceea ce implică: - adoptarea de standarde profesionale, tehnice; - adoptarea de reguli etice; - nevoia de reprezentare a utilizatorilor necontractați ai serviciilor contabile, precum investitorii, creditorii etc. [2].

### Concluzii

Profesia contabilă se distinge față de celelalte profesii prin asumarea responsabilității față de interesul public. Profesioniștii contabili trebuie să furnizeze servicii de înaltă calitate în interes public. În acest scop relațiile dintre profesioniștii contabili și clienții sau angajatorii acestora, dar și relațiile dintre profesioniștii contabili trebuie să respecte unele principii și reguli de comportament profesional. Un lucru binevenit este că în Republica Moldova reglementarea legislativă a eticii în profesia de audit este impusă de necesitatea utilizării standardelor profesionale, etice, de educație, care trebuie să fie îndeplinite de membrii acelei profesii.

### Bibliografie

1. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la aprobarea Planului de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2014 nr. 1507 din 31.12.2008. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 23.01.2009, nr. 10-11/31.
2. International Federation of Accountants-IFAC. Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate audit financiar 2009. București: Irecson, 2009. 876 p.
3. Legea contabilității: nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. nr. 233-237 din 22.10.2013 (cu completările și modificările ulterioare).
4. Legea privind activitatea de audit nr. 61 din 16.03.2007. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 29.06.2007, nr. 90-93/399.