



Munich Personal RePEc Archive

**CORPORATE GOVERNANCE AND
ACCOUNTING PROFESSION:
RESPONSIBILITY AND
PROFESSIONAL COMPETENCE**

Paşcu, Ana-Maria

“Alexandru Ioan Cuza” University of Iasi, Faculty of Economics and
Business Administration, Doctoral School of Economics, Iaşi,
Romania

2012

Online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/43263/>

MPRA Paper No. 43263, posted 10 Feb 2013 18:42 UTC

CORPORATE GOVERNANCE AND ACCOUNTING PROFESSION: RESPONSIBILITY AND PROFESSIONAL COMPETENCE

ANA-MARIA PAȘCU,

“ALEXANDRU IOAN CUZA” UNIVERSITY OF IASI,

Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, B-dul Carol I, nr. 22, CP 700505

pascuanamaria26@yahoo.com

ABSTRACT:

The globalization of business and the development of the new information technologies have created circumstances for the economic development worldwide. So, professional accountants and managers must adapt and work to solve situations increasingly complex. Therefore, the development, about we spoke above, requires a new vision of the company and a new approach for the management and accounting profession, in terms of ethics and accountability. Implementation and development of corporate governance, among many others, also provides accounting information transparency, enhance credibility of published financial statements and trust in universe organization. Nowadays, we can feel ever more the need for the auditors to take on responsibility in order to express a motivated opinion on the clear and complete true and fair view, of the financial position of the patrimony of the financial situation and of the results obtained by the audited entity. If errors are found in the financial statements, the auditor is responsible both in front of the users of the information that was made public and of the managers of the company that hired them. The purpose of this study is to analyze the manner in which corporate governance is influenced by the responsibility, or by the professional competence.

Keywords: accounting profession, corporate governance, professional competence and responsibility.

JEL Classification: M41, M42.

1. INTRODUCERE

În mediul profesiei contabile, cât și în cel academic, se vorbește tot mai mult despre guvernanta corporativă în sensul de căutare a unor reguli de gestiune a firmelor care să prevină și să detecteze practicile de gestiune frauduloasă a întreprinderii inclusiv acordarea unor privilegii. Importanța contabilității în guvernanta întreprinderilor este pusă în evidență, în mod special, de studiile de specialitate realizate pe plan internațional. Argumentele menționate demonstrează creșterea rolului profesionistului contabil, a responsabilității sale în guvernanta corporativă precum și sporirea rolului informațiilor financiare pregătite de acesta. Guvernanta corporativă nu presupune numai supravegherea și stimularea în scopul obținerii de performanțe economico-financiare, factorul esențial al acesteia fiind încurajarea experimentelor și difuziunea practicilor avansate. Prin urmare, ea trebuie să aducă un aport considerabil atât în apărarea intereselor investitorilor și în asigurarea stabilității sociale, în încurajarea mobilității și în creșterea calității capitalului uman.

Mai mult, profesionistul contabil trebuie să își desfășoare activitatea în condiții de maximă competență profesională și prudență. Date fiind aceste aspecte, el trebuie să își mențină cunoștințele și aptitudinile profesionale la nivelul solicitat pentru a se asigura că un client, sau un angajator, va primi servicii profesionale competente bazate pe ultimele progrese în practică, legislație, tehnici și să acționeze cu grijă și în concordanță cu standardele tehnice și profesionale în vigoare.

Buna funcționare a piețelor de capital necesită o capacitate de audit suficientă pe termen lung și o piață concurențială pentru serviciile de audit, în cadrul căreia să existe un număr suficient de societăți de audit care, să fie dispuse, să efectueze misiuni de audit legal pentru societățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată dintr-un stat membru. Cu toate acestea, instabilitatea crescândă a capitalizării de piață a societăților a avut drept rezultat riscuri privind răspunderea mult mai ridicată, în timp ce accesul la asigurări împotriva riscurilor asociate cu auditurile de acest tip a devenit din ce în ce mai limitat (Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, iunie 2008).

2. RAȚIONAMENTUL PROFESIONAL ÎN CONTABILITATE ȘI AUDIT

Conform Dicționarului Explicativ al Limbii Române, **rațiunea** semnifică: “*facultatea omului de a cunoaște, de a gândi logic, de a înțelege sensul și legătura fenomenelor*”. **Raționamentul** reprezintă “*înlănțuirea logică a judecăților care duc la o concluzie*” sau “*un șir de argumente de care se servește cineva în judecata unui aspect*”.

În urma studiului “*Collectivization of Judgement*”, apărut în *The Arthur Andersen Chronicle* în 1974, autorul, Herb Miller afirma că: “**raționamentul profesional este nucleul profesiei contabile, aserțiunea fiind justificată prin faptul că recunoașterea, măsurarea și evaluarea în contabilitate, pot fi supuse unor proceduri obiective** (Ketz J. E., 2001). În aceste condiții, **profioniștii contabili trebuie să apeleze la raționamentul profesional în vederea îndeplinirii misiunii lor, indiferent dacă sunt angajați într-o societate de audit sau sunt auditori independenți**”. Tot el susținea că: “*raționamentul profesional se dezvoltă prin interacțiunea educației cu experiența dobândită*”.

Auditul mărește valoarea informațiilor furnizate de contabilitate și este de dorit ca opinia auditorului să se reflecte asupra tuturor informațiilor financiare. Din acest motiv, este foarte important pentru auditor să încorporeze în raportul său de activitate o “*poză a întreprinderii auditate*”. *Raționamentul profesional al auditorului este un atribut substanțial al calității activității întreprinse* deoarece mărește semnificativ valoarea informațională a activității întreprinse de către acesta. Auditorilor le este impus, prin natura meseriei, să își exercite în mod independent raționamentul profesional.

Autorul Krishnan apreciază că o modificare a opiniei auditorului este posibilă atunci când acesta își exprimă opinia favorabilă cu privire la situațiile financiare folosind, în mod aparent, criterii conservative (Krishnan J., 1994). Rezultatele unui alt studiu (Krishnan J., Stephens R. G., 1995), sunt în concordanță cu următoarea explicație: în situația în care un prim auditor are acces la informații private și un al doilea are acces la aceleași informații confidentiale, nici unul dintre cei doi nu au dreptul să-și modifice opinia formulată comparând-o cu a celuilalt. Având în vedere lipsa cunoștințelor sale despre client, este evident că nu poate să emită o opinie necalificată.

Rolul deciziilor auditorului este, prin urmare, înțeles în contextul în care utilizatorii informațiilor auditate, fac uz de acestea cu eficiență. Să ne imaginăm, de exemplu, că un auditor este de acord să-și exprime o opinie cu rezerve asupra unor situații financiare care nu sunt tocmai

conforme cu imaginea fidelă incluzând o exprimare ambiguă referitoare la unele nereguli constatate. Este greu de crezut că pentru cineva în afara situației, explicația formulată de auditor, în condițiile utilizării termenilor de specialitate, ar fi suficientă pentru a presupune ce e mai rău în legătură informațiile financiare la care au avut acces. Totuși, destinatarul informațiilor contabile va aprecia pozitiv faptul că auditorul nu a detaliat prea mult opinia sa, percepând-o drept semnal de confidențialitate. Utilizatorul știe că auditorul trebuie să își asume anumite riscuri în vederea desfășurării activității sale și presupune că acesta face toate demersurile necesare pentru a nu fi pus în situații delicate, contestații sau chiar pierderea reputației (Benito Arruñada, 2000).

Să considerăm un caz extrem, în care legea nu oferă nici un sistem de sancțiuni împotriva auditorilor care fac abuz de funcție, neexistând un cadru legislaiv în care să fie specificate explicit sancțiunile prevăzute pentru fiecare faptă comisă. Este previzibil faptul că într-o astfel de situație ar trebui să existe măsuri suplimentare de constrângerea privată și instrumente sancționare. Cele mai bune metode de stopare a acestor tipuri de comportamente, s-ar baza pe pierderea reputației auditorului și pe sancționarea performanțelor negative datorate exprimării unei opinii favorabile în condițiile existenței unor erori semnificative asupra situațiilor financiare auditate. Există deci, o asimetrie substanțială între consecințele aplicabile în cazurile anterior specificate. Riscul în privința nepăsării poate fi cel puțin corectat de către piață și, mai mult decât atât, nu ridică obstacole în folosirea tuturor tipurilor de informații. Pe de altă parte, riscul legat de o strictețe legislativă excesivă nu poate fi corectat: toți auditorii, indiferent de reputația lor, sunt obligați să se supună normelor și principiilor în vederea desfășurării activității în condițiile aplicării raționamentului profesional (Centre for European Policy Studies, 1995).

De asemenea, trebuie avut în vedere faptul că există o serie de probleme specifice ale auditului financiar într-un mediu informatic, care pun într-o lumină pozitivă importanța raționamentului profesional al auditorilor. Prin intermediul *sistemelor expert* s-a încercat ca, prin utilizarea calculatoarelor, să se ajungă la aceleași rezultate ca și în cazul raționamentului uman.

Am văzut că auditul financiar/statutar are ca finalitate exprimarea opiniei auditorului, având ca suport raționamentele pe care le face. În aceste condiții, auditul a fost primul candidat la sistemele expert. Un asemenea sistem poate fi utilizat în *planificarea auditului, în studierea și evaluarea controlului intern, precum și în interpretarea semnificației rezultatului acestui proces*. În formularea opiniei de audit trebuie respectate două cerințe esențiale: una fiind legată de

comportamentul profesional și cea de-a doua de comportamentul etic, însă *pentru un sistem expert etica nu va reprezenta niciodată nimic.*

Mai mult decât atât, una dintre caracteristicile auditului financiar se referă la faptul că auditorii aflați în aceeași situație trebuie să ajungă la aceleași concluzii. Pentru asigurarea acestei omogenități, firmele de audit și organizațiile profesionale au luat măsuri care s-au concretizat în adoptarea de metode unitare și a unui demers comun. Normele internaționale de audit constituie un ansamblu de practici de referință de natură să amelioreze *calitatea informațiilor financiare* pe piețele internaționale.

Nu pretendem că vom răspunde la toate întrebările și controversele pe care acest subiect le impune, acest lucru fiind, în opinia noastră, imposibil, date fiind complexitatea și noutatea temei abordate. Auditul se caracterizează prin opoziție cu eficacitatea întrucât acesta este o *obligație de mijloace și nu de rezultat.* Acest lucru presupune că procedurile de audit, oricât de sofisticate și costisitoare ar fi, trebuie aplicate indiferent de opinia pe care o va formula auditorul cu privire la situațiile financiare, evident în condiții de raționament profesional.

3. RESPONSABILITATEA ÎN PROFESIA CONTABILĂ

Conform Dicționarului Explicativ al Limbii Române, **responsabilitatea** semnifică: “*obligația de a efectua un lucru, de a răspunde, de a da socoteală pentru ceva, de a accepta și suporta consecințele, răspundere, simț de răspundere, atitudine responsabilă față de obligațiile proprii*”.

Auditorul, conform SAS 1, poartă **răspunderea de a planifica și a efectua auditul astfel încât să obțină o asigurare rezonabilă privind prezența sau absența unor prezentări eronate semnificative în situațiile financiare**, indiferent dacă aceste prezentări sunt cauzate de greșeli sau fraude. Însă, auditorul nu poartă răspunderea privind planificarea și efectuarea auditului astfel încât să obțină o asigurare rezonabilă în ceea ce privește detectarea prezentărilor eronate care sunt ne semnificative în raport cu ansamblul situațiilor financiare.

Auditorii statutar sau firmele de audit răspund pentru orice daune provocate, ca urmare a neglijenței, prin efectuarea misiunii lor. Mai mult, o firmă de audit este răspunzătoare împreună cu auditorul statutar care a efectuat o misiune în numele acesteia, pentru daunele provocate.

Faptul că misiunile specifice acestui tip de audit sunt însoțite cvasipermanent de riscuri a făcut ca legiuitorul să prevadă și să reglementeze unele aspecte privind răspunderea juridică a

auditorului, regimul sancționatoriu aplicabil, precum și limitarea răspunderii auditorului în legătură cu apariția prejudiciilor cauzate (Costuleanu, Horomnea, ș.a., 2011). Dacă în urma îndeplinirii misiunii de audit, se constată că situațiile financiare sunt incorecte, auditorul este responsabil, atât față de utilizatorii informațiilor făcute publice, cât și față de managerii entității care l-au angajat. Fără îndoială, auditorii poartă răspunderea privind impactul psihologic produs în rândul utilizatorilor informațiilor verificate de către aceștia. De aceea, este important pentru auditor să cunoască foarte bine obiectivele și strategiile entității pentru că ele generează riscuri de afaceri care pot da naștere la denaturări semnificative ale situațiilor financiare. Cu toate acestea, auditorul nu are responsabilitatea de a identifica sau evalua toate riscurile de afaceri deoarece nu toate riscurile de acest gen dau naștere la riscuri de denaturare semnificativă a situațiilor financiare.

În ceea ce privește **responsabilitatea de a preveni și detecta fraudea**, conform ISA 240 “*Responsabilitatea auditorului privind fraudea în cadrul unui audit al situațiilor financiare*”, aceasta revine atât persoanei însărcinate cu guvernarea entității, cât și conducerii. La rândul ei, conducerea, sub supravegherea persoanelor însărcinate cu guvernarea, să pună accentul atât pe prevenirea fraudei, care ar putea conduce la reducerea oportunităților de producere a fraudei, cât și pe combaterea acesteia, care ar putea convinge indivizii să nu comită fraude, datorită probabilității de a fi descoperiți și pedepsiți. Însă, acest lucru presupune un angajament pentru crearea unei culturi caracterizate de onestitate și comportament etic.

Mai mult decât atât, **auditorul este responsabil pentru menținerea unei atitudini de scepticism profesional** pe întreg parcursul activității întreprinse. Scepticismul profesional reprezintă o atitudine care include o gândire rezervată, fiind atent la condițiile care ar putea indica o posibilă denaturare datorată fraudei sau erorii și o evaluare critică a probelor de audit (Glosar de termeni, 2010).

Obținerea unor schimbări de substanță în viața financiar-economică, implică o angajare responsabilă în luarea deciziilor majore. O conducere performantă precum și o gestionare eficientă a perioadei de criză presupune fundamentarea deciziilor pe baza unui sistem de informații reale, pertinente, relevante și actuale. Apreciem că într-o asemenea conjunctură misiunea contabilității devine esențială.

De problemele economice sunt legate constant cele mai importante aspirații ale societății individului. Cu argumente suficiente și fără a exagera apreciem că “*știința conturilor*” se află

realmente în centrul universului economic. Acest lucru este evident din ideea emisă de Alvin Toffler, care afirma că *“fără contabilitate lumea ar fi mult mai săracă. În primul rând material și prin extensie, chiar și spiritual!”* (Horomnea E., 2012).

Responsabilitatea adoptării unor politici contabile corespunzătoare, a menținerii unui control intern adecvat și a efectuării unor prezentări corecte în situațiile financiare îi revine managementului și nu auditorului (Pașcu A.-M., Istrate A.-M., 2012). Este de reținut atât de către auditor, cât și de către destinatarii informațiilor examinate că responsabilitatea pentru prevenirea și detectarea fraudelor și erorilor aparține conducerii, prin intermediul implementării și exploatării continue a unor sisteme adecvate de control intern. Aceste sisteme reduc, dar nu elimină, posibilitatea apariției fraudelor. Auditorul nu este și nu poate fi ținut responsabil pentru prevenirea fraudelor și erorilor, însă prin activitatea desfășurată de către aceștia se poate ajunge la detectarea, prevenirea și descurajarea acestora.

Din punctul de vedere al lui Arthur Andersen, susținător constant al standardelor de înaltă calitate în profesia contabilă, *responsabilitatea asupra ținerii contabilității revine investitorilor*, întru-cât ei ar trebui să fie direct interesați de acest aspect. Credem că a avut o părere întemeiată având în vedere că a luptat să se autodepășească și să reușească pe plan profesional. Mai mult decât atât, a deprins o serie de principii pe care le-a respectat cu strictețe în conducerea companiei sale, fiind constant în susținerea standardelor de înaltă calitate în profesia contabilă. Încă din primii săi ani de activitate, acesta și-a creat o reputație ireproșabilă. Andersen a refuzat fără ezitare atunci când un director al unei întreprinderi i-a solicitat să certifice situațiile financiare care conțineau erori, oferind o replică ironică: *“Întregul oraș Chicago nu dispune de suficienți bani pentru a mă convinge să accept”* (Horomnea E., 2011).

Mai mult, Deloitte and Touche a lansat o publicație ghid numită “Under Control” este precizată importanța desemnării clare a responsabilităților și a separării sarcinilor, pe lângă, prevederi privind necesitatea implementării unor sisteme de control mai riguroase la nivelul firmelor.

Așadar, observăm frecvența preocupare a marilor companii de audit în implicarea responsabilității, în calitate de element esențial în buna desfășurarea a activității economice. Acceptarea responsabilității față de public este o caracteristică a profesiei de auditor financiar. Mai mult decât atât, îndeplinirea celor mai înalte standarde de profesionalism și satisfacerea

exigențelor interesului public reprezintă obiectivele fundamentale ale profesionistului contabil, din care face parte integrantă auditorul financiar.

CONCLUZII

În activitatea lor, experții contabili și contabilii autorizați sunt supuși riscului profesional, riscului ca unele lucrări să nu corespundă calitativ și să aducă prejudicii clienților lor. De aceea, profesioniștii contabili, inclusiv auditorii trebuie să garanteze răspunderea civilă privind activitatea desfășurată, prin subscrierea unei polițe de asigurare sau prin vărsarea unei contribuții la fondul de garanție. Încă, nu s-a găsit modalitatea de determinare exactă a gradului de rigurozitate sau competență cu care profesioniștii contabili trebuie să își exercite misiunea, ca urmare a complexității activității pe care aleg să o desfășoare. Un auditor nu poate obține o certificare absolută cu privire la faptul că denaturările semnificative din situațiile financiare vor fi detectate. Datorită limitărilor inerente ale unui angajament de audit, există un risc inevitabil ca unele denaturări semnificative ale situațiilor financiare să nu fie detectate, deși auditul este planificat și desfășurat corespunzător, în conformitate cu ISA. Din altă perspectivă, incapacitatea unui auditor de a-și desfășura activitatea de audit, poate duce la un anumit grad de răspundere și implicit la solicitarea de despăgubiri firmei de audit sau auditorului independent. De aceea, atât firmele de audit cât și auditorii independenți trebuie să dețină asigurări de acoperire a riscurilor profesionale.

În ultimii ani, numeroase companii au fost implicate în diferite scandaluri financiare, iar printre principalele motive, se pot enumera: *repartizarea defectuoasă a sarcinilor și responsabilităților, nerespectarea procedurilor de control intern* sau, chiar, lipsa acestora, *ignorarea managementului riscurilor, neglijarea recomandărilor auditorilor interni, ineficacitatea auditului extern*, încununate toate de *lipsa moralității* sau, de ce nu, *incompetența sistemului de guvernare* al companiei, în general. Așadar se constată tot mai acut nevoia asumării responsabilității de către auditori în vederea exprimării unei opinii motivate cu privire la imaginea fidelă, clară și completă a poziției financiare a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor obținute de entitatea auditată, în condiții de competență profesională.

Aknowledgements:

“Cercetarile au fost finantate din Fodul Social European de catre Autoritatea de Management pentru Programul Operational Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane 2007-2013 [proiect POSDRU/CPP 107/DMI 1.5/S/78342]”

BIBLIOGRAFIE:

1. Benito Arruñada, *Audit Quality: Attributes, Private Safeguards and the Role of Regulation*, The European Accounting Review, Barcelona, January 2000, Volume 9, Issue 2, pp. 205-224, accesat în noiembrie 2011, disponibil on-line la adresa <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09638180050129873>
2. Costuleanu C., Bostan I., Horomnea E., Costuleanu M., Codreanu C., *Limitarea răspunderii civile în sfera auditării afacerilor*, Economie teoretică și aplicată, Vol. XVIII, 2011, No. 9(562), pp.41-50
3. Horomnea E., *Audit financiar. Concepte. Standarde. Norme*, Ediția a II-a revăzută și actualizată, Editura TipoMoldova, Iași, 2011, p. 291
4. Horomnea E., *Dimensiuni științifice, sociale și spirituale în contabilitate. Geneză. Doctrină. Normalizare. Decizii*, Ediția a III-a, Editura TipoMoldova, Iași, 2012
5. Ketz J. E., Miller’s Collectivization of Judgement, *The Accounting Cycle: Wash, Rinse and Spin*, 2001, disponibil la adresa <http://accounting.smartpros.com/x29029.xml>, accesat la 22 februarie 2012
6. Krishnan J., *Auditor Switching and Conservatism*, The Accounting Review, 69 (1), 1994, pp. 200-215
7. Krishnan J., Stephens R. G., *Evidence on Opinion Shopping From Audit Opinion Conservatism*, Journal of Accounting and Public Policy, 14 (3), 1995, pp. 179-201
8. Pașcu A.-M., Istrate A.-M., *Civil Responsibility in Audit. An Objective Necessity of Economic Reality*”, Analele Seria Științe Economice, Timișoara, Vol. XVIII/2012, pp. 643-648
9. ***, CEPS, Centre for European Policy Studies (1995), *Corporate Governance in Europe*, Report of a CEPS Working Party, Brussels, June
10. ***, Dictionarul Explicativ al Limbii Române, Ediția a II-a, București, 1996, p. 886

11. ***, *Glosar de termeni*, Ghid privind auditul calității, Tradus de echipa de traducători ai CAFR, Tipărit la IRECSON, București, 2010, p. 124
12. ***, *Regulamentul privind auditul de calitate în domeniul serviciilor contabile*, Aprobat prin Hotărârea nr. 08/91 din 14 mai 2008 a Consiliului superior al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, cu modificările și completările ulterioare.