
Importanța raționamentului ui profesional în contextul aplicării Standardelor Internaționale de Raportare Financiară

Ionela IVAN,
Academia de Studii Economice din București,
E-mail: ivan_v_ionela@yahoo.com

Rezumat

Întotdeauna a fost nevoie de îndrumare în ceea ce privește aplicarea raționamentului profesional în cazul standardelor de contabilitate bazate pe principii – Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Acest fapt este consecința existenței a numeroase situații complexe, care pot da naștere unor dificultăți în ceea ce privește selectarea politicilor și metodelor contabile (amortizare, evaluarea stocurilor la ieșire, recunoașterea veniturilor și a costurilor contractelor de construcții, reflectarea contractelor de leasing prin clasificarea realizată la începutul contractului în leasing financiar sau leasing operațional), respectiv verificarea îndeplinirii criteriilor prevăzute de standarde, prin respectarea principiilor contabile care stau la baza acestora. Această „libertate” de alegere și prezentare poate crea probleme în ceea ce privește calitatea informațiilor financiare. Posibilitatea de a alege dintre metodele prevăzute de anumite standarde are rolul de a conduce către o imagine fidelă a poziției și a performanței financiare a companiei respective. În astfel de situații se recomandă aplicarea raționamentului profesional pentru a ajunge la un rezultat în conformitate cu principiile contabile, nu la unul impus de anumite reguli contabile, deoarece exercitarea raționamentului profesional individual este de preferat față de „pura” respectare a unor cerințe normative prescriptive.

Cuvinte-cheie: Raționament profesional, contabilitate bazată pe principii, prezentare fidelă, raportare financiară, situații financiare, contabilitatea contractelor de leasing.

Clasificare JEL: M41.

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Ivan, I. (2016), The importance of professional judgement applied in the context of the International Financial Reporting Standards, Audit Financiar, vol. XIV, no. 10(142)/2016, pp. 1127-1135, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/142/1127

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/142/1127>

Introducere

Raționamentul profesional constă în aplicarea cunoștințelor și a experienței dobândite în urma unei pregătiri relevante în domeniul contabilității sau auditului, prin respectarea standardelor etice, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză, în legătură cu procedura adecvată în cadrul unei misiuni de audit și/sau a modului de reflectare în contabilitate a tranzacțiilor economice, cu respectarea principiilor contabile.

Prezenta lucrare are ca obiectiv analiza impactului raționamentului profesional și rolul acestuia la întocmirea situațiilor financiare. Ne propunem și descrierea dificultăților exercitării raționamentului profesional în contextul aplicării Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IAS/IFRS).

Managerii își doresc să prezinte prin intermediul situațiilor financiare o imagine favorabilă asupra realității economice a entității, urmărind să respecte în același timp principiile prevăzute de standardele contabile (Belkaoui, 2004). O etapă fundamentală în realizarea acestui obiectiv este includerea în proces a profesioniștilor care implementează cunoștințele dobândite și pot identifica alternativele rezonabile (Berheci, 2010; Gîrbină și Bunea, 2008). Se impune o analiză detaliată a informațiilor, care de cele mai multe ori sunt contradictorii și pot conduce către o soluție eronată, dacă nu se exercită raționamentul profesional într-un mod consecvent (Feleagă și Feleagă, 2007).

Metodologia de cercetare utilizată este cea de tip fundamental, de analiză a datelor și a cercetărilor anterioare din literatura de specialitate. Prin intermediul acesteia se dorește verificarea ipotezei conform căreia cea mai mare parte a informațiilor financiare este procesată cu ajutorul raționamentului profesional. De asemenea, a fost utilizată și cercetarea pe bază de chestionar pentru analiza percepției auditorilor asupra exercitării raționamentului profesional în cadrul activităților curente.

Un alt scop al cercetării este identificarea dificultăților utilizării raționamentului profesional în aplicarea IAS/IFRS. Rezultatul dorit ca urmare a exercitării raționamentului profesional este reflectarea operațiunilor financiare cu respectarea principiilor contabile, prin alegerea opțiunilor contabile care conduc la prezentarea substanței economice a elementelor, evenimentelor și tranzacțiilor.

1. Aplicarea raționamentului profesional

Raționamentele profesioniștilor contabili pot fi contestate urmare a naturii responsabilităților profesionale ale acestora și a flexibilității cadrului de reglementare existent. Se poate ajunge la concluzii diferite în aplicarea IAS/IFRS, chiar și în circumstanțe similare, ceea ce nu înseamnă în mod necesar că o anumită concluzie este corectă sau greșită. În situația în care raționamentul profesional aplicat este pus la îndoială, se impune o documentare suficient de amplă a procedurilor aplicate, care prezintă analiza detaliată a faptelor, circumstanțelor și a alternativelor luate în considerare ca bază pentru concluzii (Ionescu, 2011).

Dacă raționamentul profesional este aplicat corespunzător și există o documentare adecvată, concluziile sunt susținute mai ușor. Cu cât complexitatea unei probleme este mai ridicată, cu atât gradul de documentare este necesar să fie mai mare.

Concluziile care nu sunt susținute prin documente-suport nu pot fi validate. Un raționament profesional care este bine documentat este întotdeauna apreciat în cadrul practicilor interne de revizuire sau în cazul unor inspecții externe, deoarece evidențiază efortul constructiv în reflectarea corespunzătoare a realității economice a entității.

O metodă de evitare a distorsiunilor apărute ca urmare a reflectării realității economice în contabilitate este satisfacerea nevoii de unitate. Aceasta poate fi realizată prin înțelegerea conceptului referitor la obiectivul fundamental al oricărei entități economice: maximizarea propriilor beneficii. Există numeroase soluții menite să elimine barierele, mai ales în cazul reglementărilor contabile stricte.

Tendința preocupărilor actuale privind reglementarea în domeniul contabilității este de a evita subiectivismul, de a realiza și de a oferi informații relevante și transparente, prin aplicarea corespunzătoare a raționamentului profesional.

Normalizarea contribuie la fundamentarea teoriei contabile, arătând ceea ce „trebuie să fie” contabilitatea (Feleagă, 1996). Normalizarea contabilă are ca obiective:

- să asigure reglementarea politicilor contabile și astfel să determine ameliorarea contabilității;

- să permită utilizatorilor să ia decizii raționale pe baza informațiilor contabile;
- să creeze un climat de încredere între proprietarii de capital și administratorii afacerilor;
- să servească ca arbitru între diferitele părți care participă la activitatea economică și, în special, între producătorii de informații contabile și auditorii care îi certifică acesteia calitatea, asigurând astfel credibilitatea informației.

În acest context, considerăm necesară o analiză detaliată a principiilor și politicilor contabile adoptate de o entitate, precum și recunoașterea avantajelor trecerii de la o contabilitate bazată pe reguli la o contabilitate bazată pe principii, de la concepția maximului de informații la concepția minimului de informații (fără a reglementa o formă standard pentru elementele situațiilor financiare) stabilite prin aplicarea raționamentului profesional.

1.1. Modul de documentare

Este foarte importantă argumentarea unei concluzii, printr-o analiză a problemei identificate, a standardelor contabile aplicabile, a dovezilor-suport aferente, respectiv a alternativelor existente în cadrul principiilor contabile.

Întrebările care sunt aplicabile sunt următoarele:

- Am argumentat modul de selectare a alternativei, inclusiv faptul că celelalte opțiuni nu reflectă corespunzător substanța economică și contabilă?
- Efortul depus și modul de argumentare sunt conforme cu importanța și complexitatea concluziei la care s-a ajuns în urma aplicării consecvente a raționamentului profesional?

1.2. Identificarea problemei

În această etapă se impune folosirea raționamentului profesional și se recomandă analizarea următoarelor aspecte:

- Am identificat și am enunțat problema cum se cuvine? O identificare corespunzătoare evită o performanță slabă.
- Sunt și alți factori care trebuie să fie luați în considerare în acest proces? Toate posibilele probleme pot avea un impact asupra rezultatului și pot influența modul în care este aplicat raționamentul profesional.

Raționamentul profesional este aplicabil într-un anumit context, odată ce datele problemei au fost corect identificate și este demonstrat faptul că nivelul de performanță crește odată cu nivelul de cunoștințe acumulate. Se impune selecția acelor politici contabile și tehnici de estimare recomandate pentru a ajunge la reflectarea informațiilor utile celor care analizează situațiile financiare, care corespund specificului entității. IAS/IFRS subliniază nevoia de a lua în considerare caracteristicile calitative ale informațiilor financiare și de a utiliza raționamentul profesional în procesul de întocmire a situațiilor financiare.

IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* solicită companiilor care întocmesc situațiile financiare în conformitate cu IAS/IFRS să prezinte în notele la situațiile financiare politicile contabile selectate într-o manieră organizată și sistematică, precum și argumentele abaterilor de la anumite prevederi din politici, printr-o reflectare concretă a rezultatelor alegerii unei anumite metode, în detrimentul celorlalte metode. De asemenea, dacă are loc o schimbare de politică contabilă, este necesar să fie furnizată o informare comparativă. Se pune problema modului în care trebuie selectate aceste politici contabile, existând cerința de a prezenta o descriere detaliată a naturii, a motivelor și a impactului pe care îl au posibilele abateri de la standardele contabile menționate.

De asemenea, modificarea politicilor contabile este permisă numai dacă este solicitată de standardele IAS/IFRS sau dacă are ca rezultat informații mai credibile sau mai relevante, caz în care este necesară prezentarea de informații comparative cu situația în care modificarea de politică nu ar fi avut loc.

1.3. Exemple privind aplicarea raționamentului profesional

Amortizarea contabilă și amortizarea fiscală

Raționamentul profesional este exercitat, de exemplu, în ceea ce privește stabilirea metodei de amortizare, respectiv a duratei utile de funcționare a activelor imobilizate.

În cazul unui complex de creștere și îngrășare a porcilor, se urmărește creșterea performanțelor productive și reproductive. Prin urmare, se recomandă să se calculeze amortizarea contabilă folosind durata de viață utilă a scroafelor (de regulă doi ani și jumătate, maxim trei ani). Această durată

diferă de cea fiscală și este determinată pe baza nomenclatorului mijloacelor fixe (patru ani), care se ia în calcul la determinarea impozitului pe profit.

Limitele de deductibilitate impuse de codul fiscal nu sunt întotdeauna identice cu alocarea valorii activelor pe măsura utilizării lor. Dacă entitatea a stabilit o durată de amortizare conform nomenclatorului mijloacelor fixe, aceasta nu corespunde modului de utilizare al imobilizărilor corporale în cauză (scroafele), deoarece proprietarul le folosește pentru câteva cicluri de reproducere, după care le vinde la abator. De aceea, se recomandă a se face distincție între amortizarea contabilă și amortizarea fiscală.

Uneori, valoarea realizabilă netă (prețul de vânzare mai puțin costurile cu vânzarea) este mai mică decât valoarea netă contabilă (rezultată prin deducerea amortizării calculată folosind durata de amortizare fiscală). Astfel, în urma vânzării rezultă o pierdere, deoarece valoarea netă contabilă este calculată eronat, ca urmare a utilizării unei durate de viață care nu reflectă în mod fidel modul de utilizare al activelor în cauză.

Contractele de construcții

Un alt caz în care se impune utilizarea raționamentului profesional este reprezentat de contabilizarea contractelor de construcții, standardul aplicabil fiind IAS 11 *Contractele de construcții*. Întrebarea care se pune este dacă se așteaptă terminarea contractului pentru a se contabiliza integral rezultatul ansamblului de operații, sau rezultatul trebuie repartizat pe exercițiile în timpul cărora se derulează procesele de construcție, în funcție de gradul de avansare a lucrărilor.

Răspunsul presupune alegerea între aplicarea principiului prudenței (scepticism în privința modului de obținere a profitului dintr-o lucrare, ceea ce înseamnă că profitul poate fi evaluat la finalizarea lucrărilor) și aplicarea principiului conectării cheltuielilor la venituri.

Metoda procentului de avansare permite repartizarea veniturilor și costurilor contractului în funcție de proporția din lucrări realizate în cursul fiecărui exercițiu. Aplicarea raționamentului profesional are ca efect, în acest caz, determinarea în același mod a beneficiului prevăzut, utilizând fie procentul cheltuielilor suportate, raportate la costul total estimat; fie o măsurare fizică a lucrărilor realizate.

Metoda terminării lucrărilor limitează evaluarea veniturilor realizate la nivelul cheltuielilor suportate și susceptibile a fi recuperate de la beneficiar. Deoarece până la finalizarea contractului niciun profit nu va fi recunoscut, se poate spune că, în acest caz, raționamentul profesional are un rol mediator între prudență și optimism contabil, dacă rezultatul contractului nu poate fi estimat cu suficientă credibilitate.

Contractele de leasing

Un alt caz care impune utilizarea raționamentului profesional este reflectarea în contabilitate a contractelor de leasing, reglementate de IAS 17 *Contracte de leasing* și care pun în discuție aspecte etice legate de exercitarea opțiunilor în raportarea financiară.

În vederea aplicării tratamentului contabil corespunzător, un contract de leasing trebuie să fie încadrat într-una din cele două categorii: leasing operațional sau leasing financiar. În cazul contractului de leasing financiar, locatarul, care beneficiază de majoritatea avantajelor economice furnizate de activ și suportă cea mai mare parte a riscurilor, controlează activul și trebuie să-l reflecte în situațiile sale financiare, deși nu este proprietarul acestuia. Pentru contractele de leasing operațional, plățile efectuate de locatar sunt reflectate ca o diminuare a rezultatului în fiecare perioadă.

Încadrarea eronată a unui contract de leasing financiar ca leasing operațional determină subevaluarea activului și a datoriilor locatarului, cu efecte asupra indicatorilor de analiză financiară. Prezentarea cheltuielilor de exploatare și a celor financiare este denaturată. O astfel de clasificare greșită afectează și situațiile financiare ale locatarului, dar nu în aceeași măsură ca pe cele ale locatarului (structura activelor, rezultatul de exploatare și rezultatul financiar).

În vederea determinării a ceea ce înseamnă majoritatea riscurilor și beneficiilor, este necesară exercitarea raționamentului profesional, ceea ce implică o analiză detaliată a prevederilor contractului și a realității economice a părților implicate.

Evaluarea în contabilitate

Raționamentul profesional este exercitat și în contextul definirii sau determinării unei valori. Termenul de valoare în contabilitate poate avea

multiple semnificații: valoare de înlocuire, valoare realizabilă netă, valoare recuperabilă, valoare justă etc., în funcție de natura tranzacției și de elementul care se dorește a fi evaluat; valoare de intrare, valoare de ieșire, valoare de inventar, în funcție de momentul la care se efectuează evaluarea etc.

Una din cele mai complicate probleme asociate cu evaluarea în contabilitate este cea legată de stabilirea bazei de evaluare pentru elementele componente ale situațiilor financiare, astfel încât să se asigure credibilitate și relevanță pentru informațiile oferite. În teoria și practica contabilă au fost propuse mai multe baze de evaluare (costul istoric, costul curent, valoarea realizabilă, valoarea actualizată, valoarea justă). Pentru a stabili metoda de evaluare potrivită pentru fiecare element al situațiilor financiare, este necesară o analiză a avantajelor și a dezavantajelor fiecăreia dintre alternativele posibile, prin utilizarea raționamentului profesional.

Pe de o parte, normalizatorii contabili au ajuns la concluzia că cel mai potrivit ar fi costul istoric, datorită avantajului dat de fiabilitatea sa, de claritatea definirii, de caracterul verificabil. Totuși, contabilitatea în costuri istorice nu anticipează toate profiturile entității, deoarece prin respectarea principiului prudenței nu se permite recunoașterea câștigurilor potențiale pentru elementele de activ, ci doar a pierderilor potențiale. Pe de altă parte, evaluarea la cost istoric prezintă dezavantaje, deoarece într-o economie de piață, în care există fluctuații ale prețurilor, este imposibil ca printr-o evaluare în costuri istorice să se obțină un rezultat corect în contabilitate.

În multe situații, intenția este cea care determină modul în care sunt evaluate, recunoscute sau prezentate elementele în situațiile financiare. Intenția este un element care impune utilizarea raționamentului profesional în situații ca de exemplu: stabilirea metodei de amortizare sau a duratei de utilizare a imobilizărilor corporale sau necorporale în funcție de intenția entității privind utilizarea activului; alegerea metodelor de evaluare a stocurilor la ieșire prin metoda primul intrat – primul ieșit (FIFO) sau a costului mediu ponderat (CMP) în funcție de intenția

entității privind ordinea de ieșire a stocurilor din entitate; calculul valorii actualizate pentru stabilirea valorii recuperabile în funcție de intenția entității privind folosirea activului etc. De asemenea, stabilirea valorii de intrare a unui activ luând în calcul prețul de pe factura de achiziție, la care se adaugă cheltuielile accesorii se bazează pe raționamentul profesional, deoarece acestea din urmă trebuie să se justifice prin respectarea criteriilor de capitalizare (au ca rezultat aducerea bunului respectiv în starea de funcționare sau de utilizare).

Exercitarea raționamentului profesional este asociată cu libertatea de alegere a conceptelor și cu aplicarea opțiunilor legate de politicile contabile. Regula limitează, iar principiul încurajează exercitarea raționamentului profesional. Obiectivul principal este obținerea informațiilor credibile dar, întrucât la nivel economic avem în față realitatea erei noi a globalizării, limitele normelor naționale sunt divulgate de contrastul cu conceptele promovate și susținute de standardele internaționale. Acestea din urmă ies în evidență prin libertățile pe care le oferă, prin recursul la principii și nu la reguli, prin promovarea exercitării raționamentului profesional și prin credibilitatea de care se bucură organismul care le reglementează.

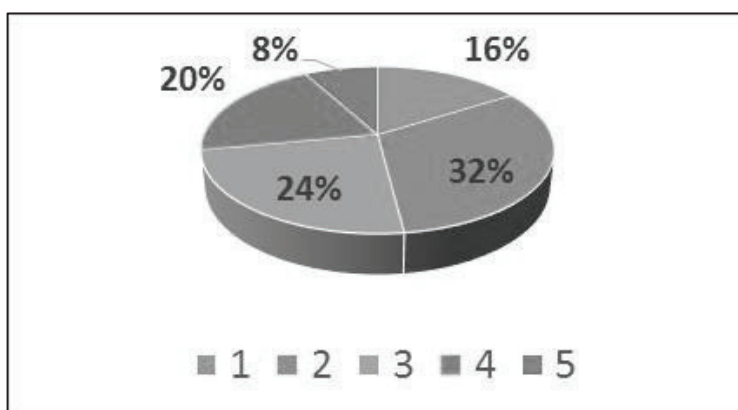
2. Importanța raționamentului profesional

Pentru a demonstra importanța raționamentului profesional, am administrat un chestionar la nivelul auditorilor, care stabilește orientarea acestora spre aplicarea raționamentului profesional. Am efectuat o analiză a rezultatelor obținute în urma chestionării unui eșantion format din 25 de auditori, folosind o scală de la 1-5 (1 – dezacord total, 2 – dezacord, 3 – nici acord nici dezacord, 4 – de acord și 5 – cu totul de acord). Principalul scop al studiului a fost de a determina nivelul de importanță atribuit raționamentului profesional.

Întrebările care au format chestionarul, rezultatele obținute și analiza rezultatelor sunt prezentate în continuare.

Q1. Participarea la cursuri de dezvoltare profesională contribuie la dezvoltarea raționamentului profesional?

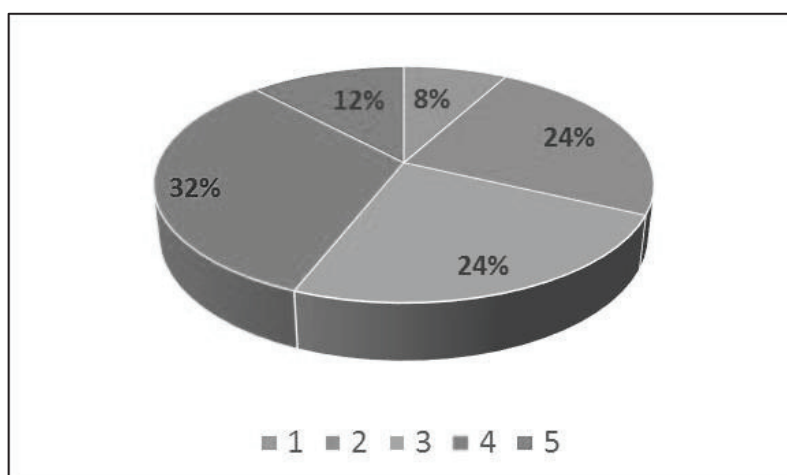
Figura 1. Măsura în care cursurile de dezvoltare profesională influențează dezvoltarea raționamentului profesional



Sursa: Prelucrările autorului pe baza răspunsurilor din chestionare

Q2. Aplicarea corespunzătoare a raționamentului profesional contribuie la reflectarea unei imagini fidele a poziției financiare și performanțelor entității?

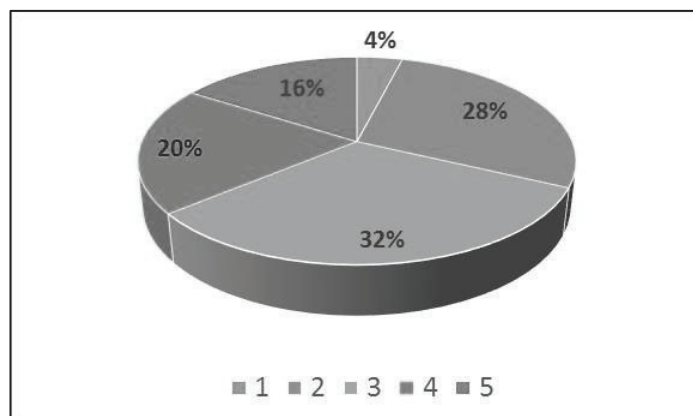
Figura 2. Legătura dintre raționamentul profesional și imaginea fidelă



Sursa: Prelucrările autorului pe baza răspunsurilor din chestionare

Q3. Aplicarea raționamentului profesional conduce la dezvoltarea tehnicilor și practicilor contabilității creative?

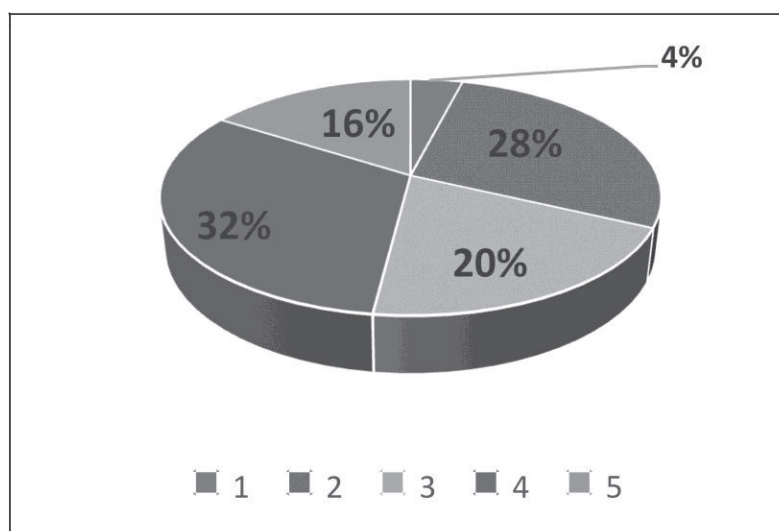
Figura 3. Legătura dintre raționamentul profesional și contabilitatea creativă



Sursa: Prelucrările autorului pe baza răspunsurilor din chestionare

Q4. Situațiile financiare întocmite în conformitate cu IAS/IFRS îndeplinesc mai bine cerințele informaționale ale utilizatorilor în comparație cu regulile stabilite de reglementările naționale?

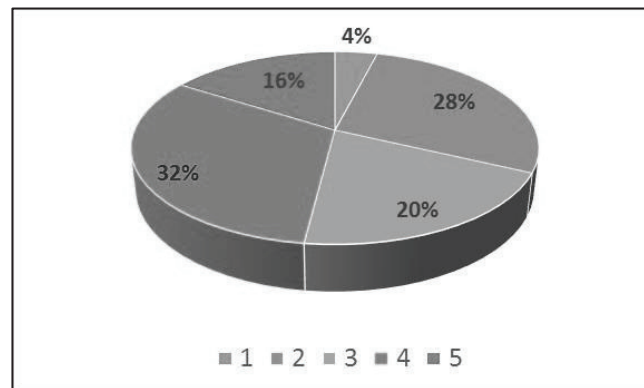
Figura 4. Măsura în care situațiile financiare conforme cu IAS-IFRS îndeplinesc mai bine cerințele informaționale ale utilizatorilor față de situațiile financiare întocmite conform reglementărilor naționale



Sursa: Prelucrările autorului pe baza răspunsurilor din chestionare

Q5. Cu cât experiența profesională este mai mare, cu atât raționamentul profesional este aplicat mai des și mai bine?

Figura 5. Legătura dintre experiența profesională și aplicarea raționamentului profesiona



Sursa: Prelucrările autorului pe baza răspunsurilor din chestionare

Din răspunsurile formulate de auditorii chestionați constatăm că majoritatea acestora consideră că este importantă aplicarea consecventă a raționamentului profesional în vederea reflectării unei imagini fidele a poziției financiare și a performanțelor entității.

52% dintre auditorii chestionați consideră că participarea la cursuri de dezvoltare profesională continuă contribuie la dezvoltarea raționamentului profesional, în timp ce restul de 48% susțin că valoarea adăugată provine din rezolvarea cazurilor reale cu care se confruntă. Totuși, conform altor studii (Salter și Niswander, 1995; Frecka, 2008), cunoștințele dobândite pe parcursul pregătirii universitare și postuniversitare, precum și cursurile de formare profesională continuă organizate de companii, contribuie la dezvoltarea raționamentului profesional.

44% dintre auditorii chestionați consideră că aplicarea corespunzătoare a raționamentului profesional contribuie la reflectarea unei imagini fidele a poziției financiare și a performanțelor entității într-o măsură considerabilă, iar 24% sunt de părere că acesta implică prea multă subiectivitate și posibilitatea de a greși este foarte mare.

46% dintre respondenți sunt de acord cu ideea că aplicarea raționamentului profesional conduce la dezvoltarea tehnicilor și practicilor contabilității creative. Această dezvoltare are un impact pozitiv, deoarece poate construi modalități de gestiune a resurselor pentru obținerea performanței.

48% dintre auditorii chestionați au fost de acord cu faptul că situațiile financiare întocmite în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară îndeplinesc mai bine cerințele informaționale ale utilizatorilor, în comparație cu regulile stabilite de reglementările naționale.

De asemenea, majoritatea respondenților confirmă importanța experienței profesionale în aplicarea corespunzătoare a raționamentului profesional.

În exercitarea raționamentului profesional, se recomandă apelul la tratamentele și politicile contabile prevăzute de referențialele contabile naționale și internaționale, care să reflecte consecvență în aplicarea opțiunilor contabile.

Concluzii

Perspectiva unei realități specifice entității economice se construiește pe baza raționamentului profesional aplicat atât în contabilitate, pentru evaluarea modului în care se întocmesc raportările financiare, dar și pe parcursul unei misiuni de audit, deoarece raționamentul profesional al auditorului este un element vital, ajutându-l să evalueze probele de audit colectate pentru a-și putea argumenta și susține opinia cu privire la situațiile financiare auditate.

Clasificarea și raportarea anumitor tranzacții, evenimente sau sume în situațiile financiare ce rezultă din situații complexe, dinamice și slab definite, în special

acolo unde standardele sunt incomplete, necesită „o aplicare sănătoasă” a raționamentului profesional, care își dovedește cel mai bine utilitatea și valoarea în astfel de situații.

O altă caracteristică a naturii raționamentului profesional este legată de consecințele financiare ce rezultă dintr-o aplicare necorespunzătoare, cum ar fi cazul în care nu se ține cont de fondul economic al tranzacțiilor sau al operațiunilor raportate, ci doar de forma juridică a acestora, cum este cazul contractelor de leasing.

Raționamentul profesional este strâns legat de încrederea oferită utilizatorilor de situații financiare, deoarece deciziile acestora se bazează pe valorile raportate de către cei care au întocmit situațiile financiare. Se urmăresc rezultatele obținute în urma unei analize corespunzătoare prin aplicarea metodelor și tehnicilor de evaluare și clasificare potrivite entității în cauză.

Raționamentul profesional este o abilitate-cheie pentru furnizorii de informații financiare, atât pentru auditori, cât și pentru contabili, mai ales în cazul unui sistem contabil bazat pe principii. Totuși, realizarea unui raționament poate fi dificilă și nu există neapărat un singur răspuns corect. Folosirea raționamentului profesional este esența

unei profesii în general. În cazul profesiei de contabil, valoarea este asociată cu raportarea financiară de calitate, prin reflectarea în situațiile financiare a rezultatelor reale ale activității entităților economice.

Raționamentul profesional aplicat în audit aduce valoare prin identificarea corespunzătoare a riscurilor de audit și proiectarea procedurilor de testare, precum și prin determinarea volumului și formatului documentației necesare pentru formarea opiniei de audit.

Atât scepticismul profesional, cât și obiectivitatea sunt necesare pentru a ajunge la un rezultat corect.

Raționamentul profesional nu presupune decizii arbitrare, nu înlocuiește scepticismul profesional și nici nu este o metodă de justificare a unui anumit rezultat. Realizarea „formală” a acestui proces fără acordarea atenției cuvenite substanței nu reprezintă raționament profesional.

Este important de subliniat rolul încrederii într-un sistem contabil bazat pe principii. Calitatea și integritatea raționamentelor realizate conduc la reflectarea de cifre corecte în situațiile financiare și, prin urmare, la creșterea încrederii în standardele contabile bazate pe principii pe măsură ce metodele de evaluare și clasificare sunt aplicate consecvent.

BIBLIOGRAFIE

1. Belkaoui, A.R. (2004), *Accounting Theory*, 5th Edition, Londra: Tomson Learning.
2. Berheci, M. (2010), *Valorificarea raportărilor financiare*, București: Editura CECCAR.
3. Feleagă, N. și Feleagă, L. (2007), *Contabilitate Financiară. O abordare europeană și internațională*, vol. II, București: Ed. Economică.
4. Feleagă, N. (1996), *Îmblânzirea junglei contabilității – concept și normalizare în contabilitate*, București: Editura Economică.
5. Frecka, T.J. (2008), Ethical Issues in Financial Reporting: Is Intentional Structuring of Lease Contracts to Avoid Capitalization Unethical?, *Journal of Business Ethics*, vol. 80, nr. 1, pp. 45-59.
6. Gîrbină, M.M. și Bunea, Ș. (2008), *Sinteze, Studii de caz și teste grilă privind aplicarea IAS - IFRS (revizuite)*, vol. II, București: Editura CECCAR.
7. Ionescu, I.O. (2011), *Raționament profesional și risc: analiza factorilor personali ce influențează raționamentul profesional și atitudinea față de risc a auditorului financiar*, București: Editura ASE.
8. Salter, S.B. și Niswander, F. (1995), Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's [1988] Theory, *Journal of International Business Studies*, vol. 26, nr. 2, pp. 379-397.
9. <http://www.accaglobal.com/pk/en/discover/cpd-articles/corporate-reporting/prof-judge.html>
10. [https://www.ifac.org/system/files/uploads/PAOD C/A-Professional-Judgement-Framework-for-Financial-Reporting.pdf](https://www.ifac.org/system/files/uploads/PAOD_C/A-Professional-Judgement-Framework-for-Financial-Reporting.pdf)
11. <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias17>
12. <http://www.iasplus.com/en/meeting-notes/ifrs-ic/not-added/2010/ias-1-financial-statement-presentation>