

Propunerea legislativă B398/2023, o „bombă cu ceas” pentru securitatea economică a României

MOTIVE

pentru păstrarea actualului cadru de reglementare a modului de exercitare a profesiei de expert contabil și pentru respingerea modificărilor din propunerea legislativă **B398/2023**, înregistrată la Senatul României de către parlamentari USR

Referitor la propunerea legislativă **B398/2023**, CECCAR prezintă următoarele argumente care vin să clarifice faptul că este **imperios** necesar **să se păstreze reglementările actuale** în materia modului de prestare a serviciilor contabile, acestea având rol esențial în asigurarea calității și **NU** sunt de natură a constitui o barieră care să afecteze concurența, respectiv să restricționeze accesul operatorilor economici pe această piață.

1. În fapt, propunerea legislativă **B398/2023**

- a. dereglementează profesia de expert contabil ca **profesie liberală** prin pierderea controlului asupra activității profesionale desfășurate prin intermediul societăților și
- b. creează o situație de **concurență neloială** pentru liber-profesioniștii din România pe piața globală, prin lipsirea de efecte juridice doar pe teritoriul național a prevederilor Directivei 2005/36/CE privind recunoașterea calificărilor profesionale - **legislația specială** în materia profesiilor reglementate, respectiv cea de **expert contabil** -, invocându-se, în mod eronat, doar prevederile **legislației generale** - Directiva 2006/123/CE privind serviciile în cadrul pieței interne.

2. Referitor la pierderea controlului asupra activității profesionale desfășurate prin intermediul societăților, conform propunerii legislative **B398/2023**, aceasta se realizează pe cele două paliere:

- a. Controlul real al societății - eliminarea condiției ca acțiunile sau părțile sociale să fie deținute de experți contabili;
- b. Controlul asupra administrării activității - eliminarea condiției ca majoritatea în structura de administrare să fie deținută de către experții contabili;

Pentru a „consolida” pierderea controlului de către experții contabili, se prevede, de asemenea, eliminarea:

- obligației obținerii avizului de principiu de la organismul profesional care să verifice îndeplinirea condițiilor de constituire a societății;
 - obligației ca distribuirea beneficiilor și a pierderilor conform aportului la capitalul social (beneficiarul real).
3. Activitatea **financiar-contabilă** este o activitate de **utilitate publică**, fiind reglementată de Legea nr. 82/1991. Totodată, activitatea desfășurată de către un expert contabil este de **interes public**. Pentru a înțelege corect modul de interpretare a prevederilor legale ale OG nr. 65/1994 referitoare la structura capitalului și la administrarea societății, trebuie clarificată **natura răspunderii expertului contabil** pentru activitatea desfășurată. Astfel, expertul contabil răspunde:
- a. față de clientul său, conform prevederilor contractului de prestări servicii;
 - b. față de organismul profesional CECCAR pentru respectarea normelor cu caracter profesional emise de acesta, precum și a prevederilor Codului etic al profesionistului contabil (OG nr. 65/1994);
 - c. față de autoritățile statului pentru conformarea la legislația incidentă în domeniul financiar-contabil (Legea nr. 82/1991).
4. Strategia ANAF de creștere a gradului de **conformare fiscală voluntară** pune accent pe **datele din sistemele de contabilitate**. În acest sens, în România a fost implementat **Fișierul Standard de Control Fiscal (SAF-T)**, un standard internațional pentru **schimbul electronic de date contabile între societăți/organizații și autoritățile fiscale**. Acest standard a fost conceput de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică în 2005, iar de atunci a suferit o serie de perfecționări. Fișierul SAF-T poate aduce numeroase **beneficii contribuabililor**, dar acestea sunt **condiționate de calitatea datelor din sistemele contabile**, iar această calitate, la rândul ei, depinde de **profesionalismul, etica și independența** celor care generează datele, respectiv **liber-profioniștii contabili**. Fișierul SAF-T reprezintă o structură standardizată a informațiilor relevante pentru controalele fiscale, are ca scop reducerea costului conformării pentru societăți și va contribui la asigurarea echității în derularea activităților economice, precum și la îmbunătățirea conformării fiscale voluntare prin reducerea efortului ambelor părți în ceea ce privește alocarea resurselor umane și materiale pentru verificările fiscale.
5. Legea nr. 82/1991 prevede două posibilități pentru conformarea privind modul de conducere și ținere a contabilității:
- a. Printr-o **structură proprie**, în care este angajat un economist care se supune rigorilor Codului muncii - în această situație, controlul activității financiar-contabile este asigurat de administratori. Dependența ca angajat este la un nivel ridicat, impusă de prevederile Codului muncii – evaluarea activității în funcție de standardele de performanță stabilite de acționari prin intermediul administratorilor pe care îi numește, fișa de post, regulament intern etc. Practic, angajatul nu are libertatea organizării activității sale profesionale. În aceste condiții, **administratorul** preia **răspunderea** pentru conformarea societății la legislația incidentă;

- b. Prin **externalizare** către un expert contabil care poate să-și desfășoare activitatea profesională individual sau prin societate - în această situație, controlul activității financiar-contabile este asigurat de **expertul contabil/societatea de expertiză contabilă reprezentată prin expertul contabil**, care preia și **răspunderea** pentru conformarea la legislația incidentă.

După cum se poate observa, antreprenorul poate decide între cele două forme de organizare a ținerii și conducerii contabilității, fapt care asigură o concurență pe această piață.

6. OG nr. 65/1994 reglementează profesiile de expert contabil și de contabil autorizat. Acestea, prin modul de reglementare, fac parte din cadrul **profesiilor liberale**. OG nr. 65/1994 oferă posibilitatea ca cele două categorii de liber-profioniști să-și desfășoare activitatea atât **individual**, cât și prin intermediul unor **societăți**. În fapt, se observă că **elementul esențial care acordă dreptul de exercitare a profesiei** îl constituie deținerea calității de expert contabil de către profesionist, persoană fizică. Deci, în mod evident, societatea este doar un vehicul prin intermediul căruia se desfășoară activitatea, forma juridică de organizare a acesteia însă nu trebuie să afecteze **independența profesionistului**. În caz contrar, oricine deține un capital ar putea desfășura o activitate reglementată, fără a **obține calificarea necesară** care să garanteze gradul de profesionalism, calitatea serviciilor și confidențialitatea relațiilor cu clientul, fapt care ar goli de conținut calificarea în sine și care ar conduce, în esență, la **dereglementarea profesiei**.

Afectarea independenței expertului contabil prin pierderea controlului asupra activității profesionale

7. Având în vedere cele menționate *ante*, în mod evident se impune existența unei **independențe a prestatorului față de client**, chiar dacă aceasta este una relativă, dar și față de **deținătorii capitalului și administratori**. Lipsa controlului real asupra sistemului decizional în cazul în care profesionistul decide să-și exercite activitatea prin intermediul unei societăți ar afecta în mod evident independența expertului contabil. Astfel, prin pârghiile legale oferite de prevederile Legii nr. 31/1990, deținătorii capitalului pot influența independența expertului contabil, având în vedere că se introduce un nou nivel al subordonării și răspunderii, respectiv față de deținătorii capitalului și față de administratorii societății. Or, afectarea independenței ar atrage în mod evident o încălcare a prevederilor Codului etic al profesioniștilor contabili, bazat pe Codul etic IFAC. Pe de altă parte, răspunderea profesională față de organismul profesional nu poate fi atrasă decât față de expertul contabil, membru CECCAR. În aceste condiții, eliminarea controlului societății exercitat de către experții contabili ar distorsiona piața, întrucât unii ar avea de îndeplinit obligația respectării normelor profesionale elaborate de organismul profesional, a Codului etic și dezvoltării profesionale continue menite să asigure calitatea serviciilor profesionale prestate, în timp ce alții nu ar avea astfel de obligații. În aceste condiții, nu se mai poate vorbi despre o piață concurențială, având în vedere că pentru actorii din piață nu se aplică aceleași condiții, o anumită categorie fiind „avantajată”.

8. De altfel, o **caracteristică esențială a serviciilor profesionale** constă în faptul că beneficiarii și clienții pot avea încredere că serviciile sunt prestate prin **asumarea răspunderii proprii, pe baza competențelor profesionale și independent de interese externe**. În cadrul *Avizului Comitetului Economic și Social European* pe tema „Rolul și viitorul profesiilor liberale în societatea civilă europeană a anului 2020” (aviz din proprie inițiativă) se precizează că *„prestarea de servicii din sfera profesiilor liberale se caracterizează printr-o asimetrie a informațiilor de care dispun, pe de o parte, cei care prestează serviciile, și, pe de altă parte, beneficiarii acestora. Serviciile abordează aspecte existențiale, de sănătate, juridice sau probleme economice vitale. Prestatorul de servicii trebuie, prin urmare, să corespundă unor cerințe profesionale și etice de cel mai înalt nivel”*. De asemenea, se precizează că *„prestarea de servicii din sfera profesiilor liberale implică adesea un risc deosebit pentru interesele juridice personale ale beneficiarului. Acest potențial de riscuri impune necesitatea de a reglementa accesul la profesiile liberale și de a impune cerințe stricte pentru autorizarea practicării lor. Reglementarea se referă la formare, dar și la alte caracteristici personale precum reputația, controlul de sănătate și angajamentul de a nu desfășura simultan alte activități incompatibile. La nivelul UE, această cerință este acoperită în mod corespunzător prin Directiva 2005/36/CE privind recunoașterea calificărilor profesionale și prin acte legislative specifice, cum ar fi directiva privind auditul statutar. Directiva 2014/56/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 aprilie 2014 de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate stabilește condiții similare privind deținerea în majoritate a capitalului social și structurii de administrare de către profesioniști”*. În mod evident, logica acestei directive s-a bazat și pe prevederile **Codului etic al profesionistului contabil**, emis de IFAC, aplicabil și pentru serviciile de audit statutar.
9. Potrivit **Manifestului de la Roma, profesiile liberale** prestează servicii intelectuale pe baza unor calificări și competențe profesionale speciale. Aceste servicii se caracterizează printr-un element personal și sunt prestate în baza unei relații de încredere. Liber-profesioniștii își desfășoară activitatea **autonom, pe proprie răspundere și în mod independent**. Se remarcă prin **etica profesională** și servesc atât **intereselor specifice ale beneficiarilor serviciilor lor**, cât și **interesului general**, intrând sub incidența unui **sistem de organizare profesională și de control**.
10. Nu întâmplător, reglementări similare cu cele existente în legislația actuală din România se pot întâlni la nivel global, în state ca **Franța, Italia, Belgia, Germania, SUA, Canada, Australia, Japonia** etc. De altfel, coincidență sau nu, toate aceste state care au reglementat profesia contabilă fac parte dintre statele cu cele mai puternice economii la nivel mondial.
11. Spre exemplu, modul în care este reglementată exercitarea profesiei echivalente celei de expert contabil, în SUA, poate fi consultat prin accesarea link-ului https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/advocacy/state/statecontactinfo/uaa/downloadabledocuments/non-cpa_ownership.pdf#:~:text=STATE%20NON-CPA%20OWNERSHIP%20PROVISIONS%20The%20Uniform%20Accountancy%20Act,have%20the%20UAA%20simple%20majority%20provision%20in%20place

12. În consecință, **independența exercitării activității profesionale și asumarea responsabilității** constituie o bază importantă pentru o relație de încredere între client, liber-profesionist și autorități. Iar aceste **două principii sunt respectate de forma actuală a legislației**.
13. Modificările propuse introduc un nou prestator de servicii financiar-contabile: **societățile care NU sunt controlate de experții contabili** și care, în consecință, **NU au răspundere profesională**. Deși se poate admite că, în lipsa unor astfel de prevederi care impun controlul societăților și al activității de către experții contabili, numărul prestatorilor de servicii ar putea crește, cu efecte asupra concurenței, trebuie avute în vedere **riscurile asupra securității afacerilor, dar și asupra conformării fiscale voluntare** pe care le implică eliminarea prevederii analizate, așa cum au fost detaliate anterior. În mod evident, aceste societăți vor pune accentul pe **maximizarea rezultatelor comerciale**, în detrimentul celor profesionale. Totodată, această dereglementare induce un risc major pentru securitatea afacerilor, dar și a economiei, având în vedere că prin efectul Legii nr. 82/1991 s-ar acorda **răspunderea pentru conformarea la legislația financiar-contabilă** unor **societăți pentru care nu există nicio formă de control profesional**, nefiind controlate de experți contabili. Toate acestea creează premisele apariției unor **scheme de fraudă financiară și evaziune fiscală** care vor pune la adăpost inițiatorii infracțiunilor prin transmiterea responsabilității către terțe societăți, care nu au răspundere profesională.

Crearea unei situații de concurență neloială pentru liber-profioniștii din România pe piața europeană

14. Pentru a motiva discriminarea experților contabili din România pe piața globală, sunt invocate în mod eronat prevederile **legislației generale** – Directiva 2006/123/CE privind serviciile în cadrul pieței interne, deși în speță sunt aplicate prevederile Directivei 2005/36/CE privind recunoașterea calificărilor profesionale –, **legislația specială** în materia profesiilor reglementate, respectiv cea de **expert contabil**. Directiva 2006/123/CE privind serviciile în cadrul pieței interne prevede în mod expres, la art. 17, că art. 16 (Libertatea de a presta servicii) **NU SE APLICĂ** în cazul prevăzut la alin. 6 – „**domeniilor reglementate prin titlul II din Directiva 2005/36/CE și nici cerințelor din statul membru unde se prestează serviciul care rezervă o activitate unei anumite profesii**”. Profesia de expert contabil/contabil autorizat se încadrează în prevederile alin. 6. În fapt, prin modificările propuse, se elimină obligativitatea recunoașterii în România a calificării de expert contabil obținute în alt stat membru, sau într-un stat terț pentru a putea desfășura servicii financiar-contabile, în timp ce **liber-profioniștii din România au accesul restricționat pe piețele în care profesia este reglementată, sub condiția recunoașterii calificării**. În mod evident, propunerea legislativă **NU** are menirea de a favoriza libera concurență și nici de a dezvolta profesia contabilă în România, atât timp cât se impun condiții inegale între actorii din piață, dat fiind că azi piața este una globală.
15. Legislația actuală **NU împiedică investitorii terți** să investească în astfel de societăți de expertiză contabilă și să fie implicați în managementul acestor societăți, așa cum se reține în mod eronat în motivarea propunerii legislative, ci **împiedică deținerea controlului** asupra acestor activități desfășurate de aceste structuri, dat fiind că acestea desfășoară activități cu caracter profesional

specifice unei profesii liberale – care prin natura lor presupun deținerea unor calificări profesionale. Mai mult decât atât, legislația actuală **NU obstrucționează** accesul pe piața serviciilor niciunei persoane, impunând doar condiția obținerii calificării de expert contabil, necesară garantării ca prestatorul de servicii să corespundă unor **cerințe profesionale și etice de cel mai înalt nivel**. Orice persoană care demonstrează, pe parcursul programului de stagiu și prin promovarea examenului de aptitudini, că răspunde cerințelor profesionale și etice poate exercita profesia de expert contabil. Programul de stagiu, precum și examenul de aptitudini sunt organizate în conformitate cu standardele internaționale de educație emise de IFAC, aplicabile la nivel global în certificarea liber-profesioniștilor contabili.

16. Mai mult, motivarea modificărilor propuse se bazează pe o ipoteză eronată. În fapt, se bazează pe comparația cu legislația în domeniul medical. Or, într-un cabinet medical, actul medical nu poate fi prestat decât de către un medic, înscris în Colegiul medicilor, în timp ce pentru o societate autorizată de expertiză contabilă legea **NU** impune ca angajații care prestează servicii contabile să dețină calificarea de expert contabil, ci activitatea ca angajat poate fi prestată de orice absolvent de studii superioare în domeniul economic, **răspunderea profesională revenind experților contabili care controlează societatea**. Mai mult, sectorul medical este intensiv în tehnologie hard și software – investiții mari, în sectorul contabil, investițiile sunt cu precădere în soft și **NU** sunt de mare valoare. De altfel, această realitate este recunoscută chiar de către inițiatorii propunerii legislative, care afirmă în cadrul Secțiunii a 2-a – Motivul emiterii actului normativ – 2. Schimbări preconizate: „**Având în vedere că în cadrul societăților de servicii profesionale contribuția în muncă a asociaților este mai importantă decât participarea la capital (...)**”. Așadar, comparația celor două situații **nu are relevanță** raportat atât la legislația națională, cât și la cea europeană, concluziile analizei fiind, în consecință, viciate.
17. În realitate, în România piața serviciilor contabile este o piață concurențială, fapt relevat chiar de studiul realizat de Consiliul Concurenței și demonstrat de CECCAR pe baza datelor statistice.
18. În susținerea celor menționate anterior, se poate invoca analiza pieței de servicii contabile atât la nivel național, cât și la nivel județean. Această analiză reliefează faptul că:
- nu există o concentrare a pieței serviciilor financiar-contabile, aceasta fiind o piață concurențială, cu mulți actori implicați;
 - nu există o restrângere a concurenței pe piață, ci doar impunerea condiției deținerii unei calificări profesionale pentru a putea desfășura aceste activități. În fapt, legislația europeană acordă statelor membre UE dreptul de a reglementa anumite activități. Totodată, legislația europeană asigură și cadrul legal care permite libera prestație a serviciilor furnizate de profesioniști în cadrul UE prin mecanismul recunoașterii calificărilor impus de Directiva 2005/36/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 7 septembrie 2005 privind recunoașterea calificărilor profesionale;
 - nu există nicio limitare a numărului de profesioniști care pot obține calificarea de expert contabil/contabil autorizat, singura condiție fiind de ordin profesional, respectiv parcurgerea stagiului profesional și promovarea examenului de aptitudini;

- d. nu există nicio reglementare care să afecteze nivelul prețurilor practicate. Mai mult decât atât, prețurile practicate în domeniul serviciilor financiar-contabile sunt unele dintre cele mai mici în comparație cu alte profesii reglementate din România (audit, avocat, notar etc.).

Concluzii

19. În concluzie, considerăm că problematica supusă modificării prin propunerea legislativă, contraargumentată *ante*, **NU** este una care **să rezolve așa-zise disfuncționalități ale pieței** și nici **NU** creează premisele creșterii calității serviciilor prestate și eficientizării costurilor, așa cum pretind inițiatorii. Propunerea legislativă nu face altceva decât să ofere o eventuală justificare a unor demersuri de **pierdere a independenței profesiei**, cu consecința directă a **eliminării acestei profesii din categoria profesiilor liberale**.
20. În viziunea **Patronatului Serviciilor Private din România**, menționată în cadrul studiului *Profesioniștii liberali în România de mâine*, **NU** este de dorit impunerea unei forme legale de reglementare a sectorului profesiilor liberale de natură să constrângă profesionistul liberal să accepte compromisuri, încalcându-se, astfel, deontologia profesiei.
21. Totodată, **Jurisprudența UE** stabilește că impunerea de către statul membru a unor restricții în privința deținerii și administrării unei entități economice de către liber-profesioniști **NU contravine art. 43 și 48 din TFUE**, în măsura în care o asemenea legislație este justificată de obiectivul care vizează garantarea respectării interesului public în activitățile reglementate și impactul major economic și social (Cauzele conexe C-171/07 și C-172/07 - „Articolele 43 CE și 48 CE nu se opun unei reglementări naționale, precum cea în cauză în acțiunea principală, care împiedică persoane care nu au calitatea de farmaciști să dețină și să administreze farmacii.”)
22. Având în vedere marja de apreciere lăsată statelor membre, considerăm că există premisele ca statul român să poată aprecia că ar exista riscul ca normele legale, având ca obiect asigurarea independenței experților contabili, să nu fie respectate în practică, dat fiind că interesul de a obține profit din partea unui neprofesionist ce controlează și administrează o societate care prestează servicii financiar-contabile nu ar fi moderat într-un mod echivalent celui al experților contabili independenți, iar subordonarea unor experți contabili, ca salariați, față de un administrator ar putea să facă dificilă opunerea acestora la instrucțiunile date de respectivul administrator.
23. Caracterul special al activității expertului contabil este dat de importanța acurateței datelor și informațiilor financiare raportate de acesta, atât intern, pentru deciziile manageriale menite să asigure creșterea sustenabilă a afacerilor, cât și extern, pentru toate părțile interesate (investitori, autoritățile fiscale etc). Aceste raportări trebuie să reflecte fidel poziția și performanța financiară ale societății. În plus, implementarea SAF-T conferă un rol esențial datelor contabile în conformarea fiscală voluntară.

24. Or, cu excepția unor **considerații generale**, inițiatorii propunerii legislative nu au prezentat niciun element de natură să demonstreze care ar fi sistemul concret care să poată garanta – cu aceeași eficacitate precum norma de a impune controlul societății și activității de către experții contabili – că normele legale nu vor fi încălcate în practică, în sensul considerațiilor prezentate *ante*. În plus, fără a exista **a priori** prestării serviciilor o garantare a profesionalismului și eticii profesionale precum obținerea calității de expert contabil, orice măsură care intervine **a posteriori** ar fi mai puțin eficientă decât norma respectivă, chiar dacă ar permite clientului să obțină o despăgubire financiară pentru prejudiciul eventual suferit.
25. În aceste condiții, propunerea legislativă nu demonstrează că o măsură care restrânge mai puțin libertatea garantată la articolul 43 CE, - în fapt, nepropunând niciuna -, **alta decât norma de a impune controlul societății și activității de către expertul contabil**, ar permite să se asigure într-un mod la fel de eficient nivelul de siguranță și de calitate a conformării contabile și fiscale a contribuabililor, nivel care rezultă din aplicarea acestei norme.
26. În consecință, reglementarea națională în cauză este de natură să garanteze realizarea obiectivului urmărit de aceasta și nu depășește ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv. Prin urmare, trebuie să se admită că restricțiile care decurg din reglementarea menționată - **impune controlul societății și activității de către expertul contabil** - pot fi justificate de acest obiectiv.
27. În aceste condiții, CECCAR consideră că **prevederile actuale ale OG nr. 65/1994** au un rol esențial în asigurarea calității serviciilor în domeniul contabilității. Totodată, considerăm că acestea **NU** sunt de natură a constitui o barieră care să afecteze concurența. În fapt, **piețele libere sunt cu adevărat libere doar atunci când există siguranță și toată lumea respectă reguli care nu sunt discriminatorii și care sunt aplicabile tuturor**. Această siguranță este garantată de persoanele care înțeleg pe deplin un anumit domeniu și care protejează interesele celor care nu dețin aceleași informații. Aici intervine profesionistul calificat – ex. expertul contabil. Cu alte cuvinte: O persoană poate fi „liberă” dacă face o plimbare într-un cartier necunoscut și periculos, dar nimeni nu ar sfătui persoana respectivă să procedeze astfel și nici nu ar considera că este un exemplu de libertate. Acest tip de pericol – caracterizat prin lipsa de încredere, a monitorizării, a siguranței și a securității, precum și de predispoziția de a accepta sfaturi nefiabibile în căutarea celui mai bun demers – ilustrează efectele dereglementării profesionale în viața reală.

Cu stimă,
Președintele Consiliului Superior al CECCAR,
Elena-Ecaterina Chivu