

# Federația Europeană a Contabililor (FEE)

Document de informare – iunie 2011

## Pașaportul european pentru auditori și firme de audit

Crearea unei piețe europene, unice și reale, a serviciilor de audit este crucială întrucât una dintre pietrele de temelie ale pieței unice este reprezentată prin drepturile cetățenilor europeni de a vinde și cumpăra servicii oriunde, pe teritoriul Uniunii Europene.

Directiva privind Auditul Statutar din 2006 asigură o abordare mai europeană serviciilor de audit, permițând managementul transfrontalier al firmelor de audit. Mai mult, în Cartea Verde privind Politica de Audit, Comisia Europeană subliniază necesitatea unei "maxime" armonizări și a înființării unui "pașaport european pentru auditori". Acest fapt ar implica crearea unei modalități de înregistrare introdusă în întreaga Uniune Europeană, care să prevadă cerințe comune privind calificarea profesională și guvernanta, dreptul de proprietate și independența, aplicabile în întreaga Uniune."

Pașaportul European ar însemna ca unui auditor înregistrat într-un stat membru să-i fie permis să furnizeze servicii de audit într-un alt stat membru fără o altă autorizare suplimentară. Astfel li s-ar permite firmelor de audit mai mici să se dezvolte și ar crește posibilitatea diferitelor companii de pe piețele naționale de audit, de a opta între auditori.

***FEE consideră optimă ideea unui pașaport european pentru auditori și firme de audit. Eficiența unui pașaport european va depinde în cea mai mare măsură de armonizarea ulterioară a cerințelor privind educația, inclusiv a testelor de competențe, de adoptarea standardelor internaționale de audit, de standardele internaționale de contabilitate deja adoptate, dar și de o autoritate generală de supraveghere a auditului, la nivelul Uniunii. Mai mult, va fi nevoie de o armonizare integrală a legislației și taxelor. O armonizare completă și un pașaport european pentru auditori constituie un obiectiv de îndeplinit pe termen lung, care poate fi realizat numai prin armonizarea graduală, pas cu pas, în toate domeniile relevante.***

Pașaportul european ar fi relevant pentru auditori și pentru firmele de audit. În ambele situații intensificarea mobilității transfrontaliere ar contribui la realizarea unei piețe unice europene. Prin urmare, va crește necesitatea transferului partenerilor și a personalului angajat dincolo de granițele naționale.

În plus, anumite cerințe specifice, neaplicabile altor profesii reglementate prin lege, împiedică încă realizarea oportunităților privind mobilitatea transfrontalieră a auditului statutar.

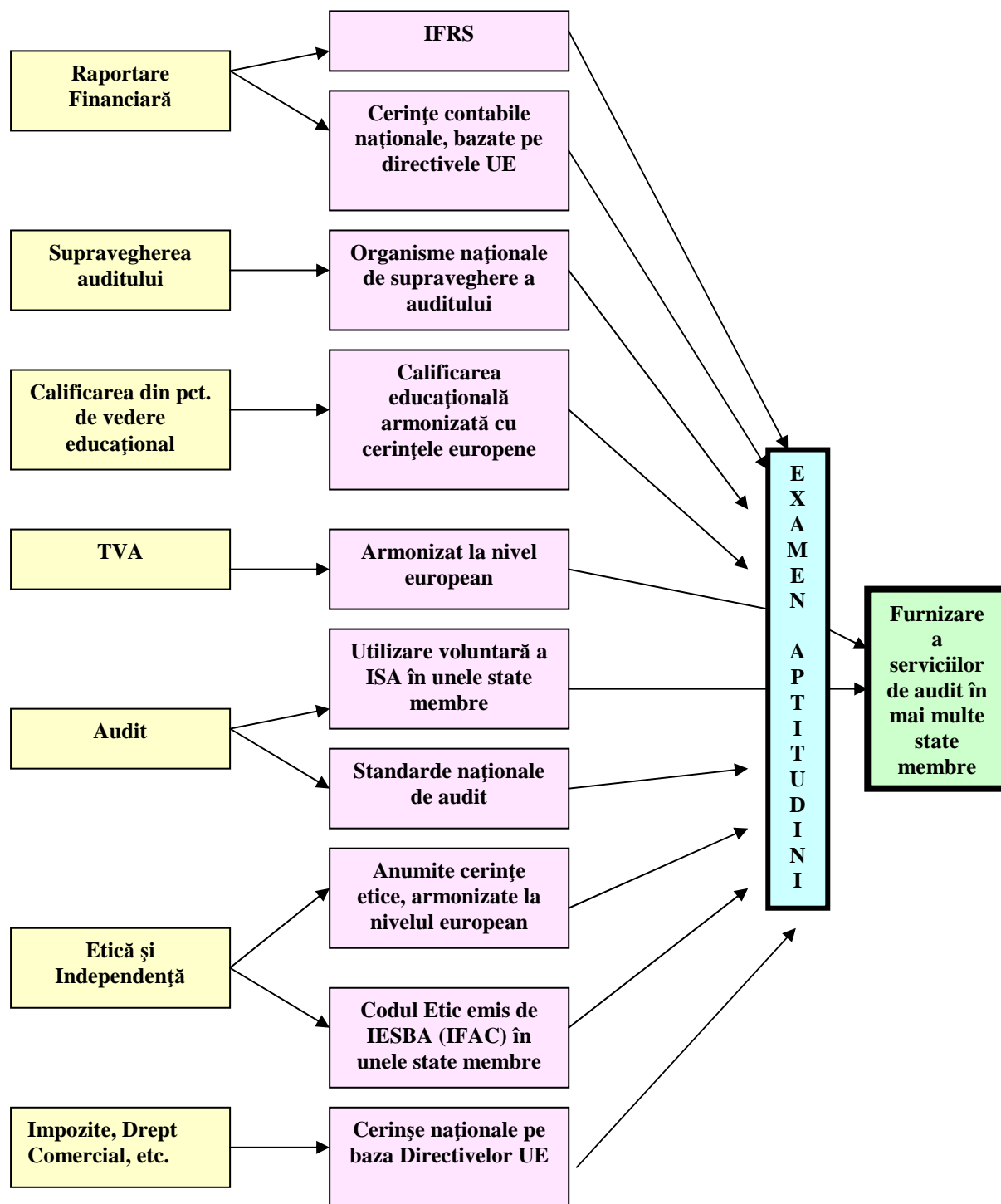
În prezent, un auditor poate oferi servicii de audit în mai multe state membre, dacă este calificat, autorizat și înregistrat de un stat membru (de origine) și dacă a trecut un test de aptitudini în alt stat membru (gazdă), în conformitate cu Directiva privind Auditul Statutar.

Acest proces are scopul de a oferi asigurarea că auditorul a obținut cunoștințe suficiente

Traducere în limba română efectuată de către CAFR, Camera Auditorilor Financiari din România, a documentului original publicat în limba engleză de către FEE, Federația Europeană a Contabililor. Documentul în limba engleză este disponibil pe site-ul FEE, la adresa: [http://www.fee.be/publications/default.asp?library\\_ref=4&content\\_ref=1406](http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=1406)

privind aspectele locale ale auditului din statul membru gazdă. Întrucât auditul situațiilor financiare necesită cunoștințe în domenii diferite, precum raportarea financiară, audit, fiscalitate și drept comercial, examenele susținute de auditori în fiecare stat membru sunt astfel organizate pentru a testa nivelul cunoștințelor din toate aceste domenii, din perspectiva națională.

Cunoștințele din diferitele domenii, solicitate unui auditor pentru a efectua servicii în mai multe state membre sunt ilustrate în Figura 1.



Traducere în limba română efectuată de către CAFR, Camera Auditorilor Financiari din România, a documentului original publicat în limba engleză de către FEE, Federația Europeană a Contabililor. Documentul în limba engleză este disponibil pe site-ul FEE, la adresa: [http://www.fee.be/publications/default.asp?library\\_ref=4&content\\_ref=1406](http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=1406)

Figura nr. 1.

În vederea introducerii unui pașaport european pentru auditori, ar trebui armonizate mai multe domenii decât cele indicate mai sus. Acestea sunt ilustrate în Figura 2:

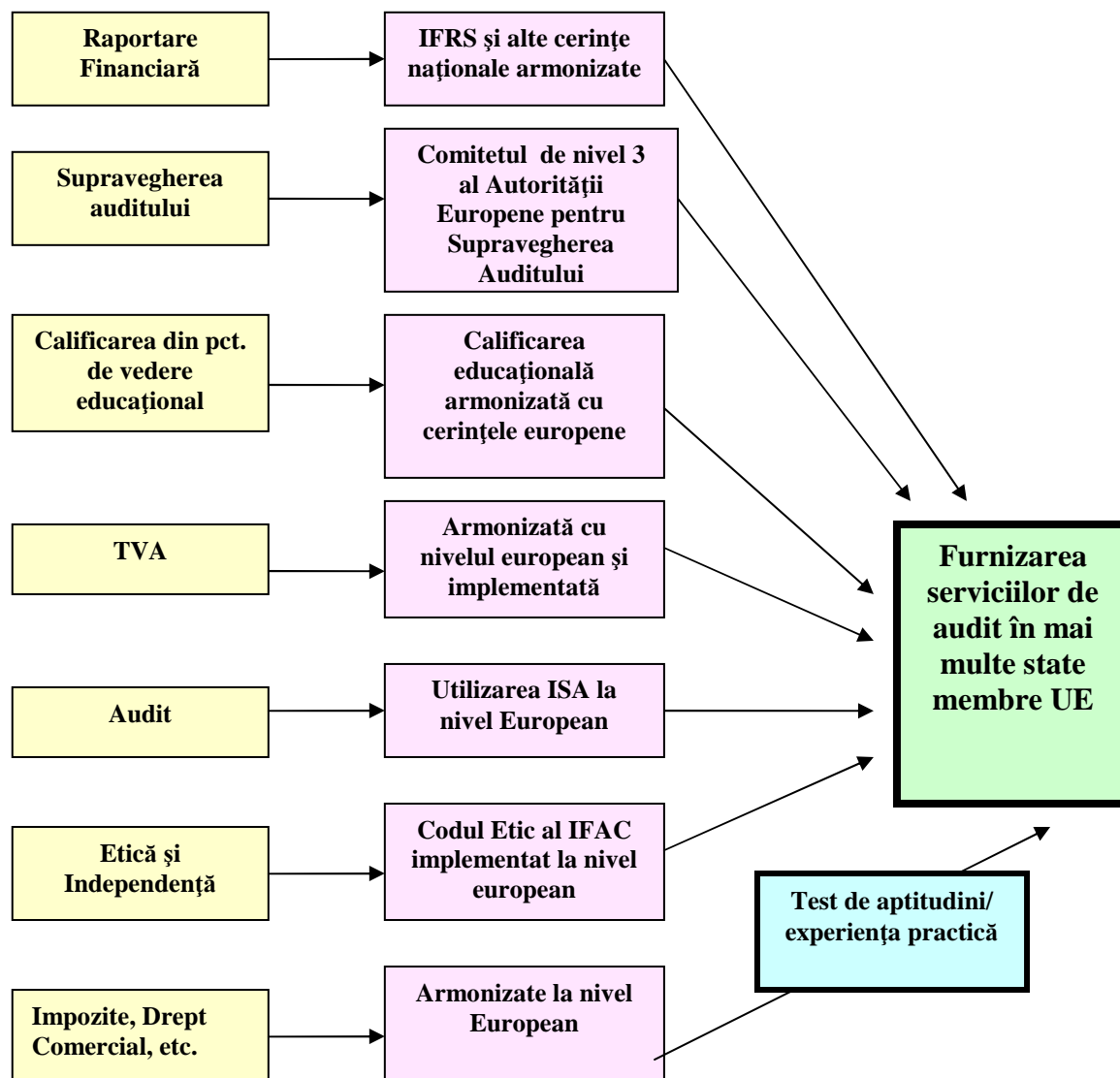


Figura nr. 2.

După cum demonstrează și cele două diagrame, conformitatea s-a realizat deja în anumite domenii, dar este necesară în continuare a eforturilor depuse în acest sens. Armonizarea printr-un set unic (european sau internațional) de cerințe pentru misiunile audit, ar putea îndepărta barierele inutile privind complexitatea, în vederea furnizării unor audituri de calitate superioară, menite să restabilească încrederea în piețele financiare, fapt condiționat de

uniformitate. Aceasta ar trebui să fie situația indiferent de tipul entității auditate, de dimensiuni mici sau mari, de interes public sau privată.

Deși armonizarea nu se va realiza uniform ca durată și în unele zone va fi nevoie de mai mult timp decât în altele, autoritățile europene de decizie vor putea înregistra progrese semnificative în mai multe domenii într-un cadru de timp dat.

## **Raportarea financiară**

În ceea ce privește raportarea financiară, s-au înregistrat progrese semnificative prin adoptarea reglementărilor Standardelor Internaționale de Contabilitate (IAS) de către Comisia Europeană în 2002. Aceste reglementări solicită companiilor listate să-și întocmească situațiile financiare consolidate ale grupului, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Companiile europene, precum și întreaga piață internă europeană, au beneficiat în mod evident prin punerea în practică a acestei inițiative.

Cu toate acestea, a rămas la latitudinea statelor membre să decidă aplicarea IFRS-urilor și pentru alte companii. În prezent, aplicarea standardelor naționale, a căror cunoaștere este solicitată auditorilor, este încă larg răspândită. Inițiativa Comisiei Europene de a revizui Directivele a 4-a și a 7-a privind situațiile financiare constituie un pas înainte spre uniformizare.

## **Supravegherea auditului**

Cu cât o piață devine mai integrată, cu atât supravegherea trebuie să fie mai integrată. Supravegherea independentă a auditului este esențială pentru interesul public, iar cooperarea între organismele naționale de supraveghere devine necesară în acest sens și ar putea fi realizată prin înființarea unui Comitet de nivel 3 sau a unei autorități europene pentru supravegherea auditului. Am prezentat opinia noastră cu privire la supravegherea auditului în cadrul Uniunii Europene, mai în detaliu, în Documentul de informare privind Supravegherea Auditului care poate fi accesat la adresa:

<http://www.fee.be/fileupload/upload/Briefing%20Paper%2001%20Future%20Supervision%20of%20the%20Audit%20Profession%20110630620117226.pdf>

## **Calificările educaționale**

Prin Directiva privind Auditul Statutar s-a realizat o oarecare uniformizare a calificărilor educaționale prin condițiile impuse auditorilor care doresc să furnizeze servicii de audit în mai multe state membre:

- Obținerea certificării și a înregistrării într-un stat membru, în urma promovării unui examen;
- Promovarea unui examen de aptitudini în oricare alt stat membru, care să demonstreze competențele și cunoștințele suficiente necesare mediului de reglementare local.

## **Calificarea într-un stat membru**

În prezent, cerințele privind calificarea educațională din Directiva privind Auditul Statutar sunt astfel proiectate încât lasă suficient loc diferențelor în procesul de implementare la nivel național.

Ar fi mai util ca aceste cerințe să fie fundamentate pe competențele pe care trebuie să le dețină auditorii pentru a oferi servicii de audit de calitate superioară. O contribuție relevantă în acest

Traducere în limba română efectuată de către CAFR, Camera Auditorilor Financiari din România, a documentului original publicat în limba engleză de către FEE, Federația Europeană a Contabililor. Documentul în limba engleză este disponibil pe site-ul FEE, la adresa: [http://www.fee.be/publications/default.asp?library\\_ref=4&content\\_ref=1406](http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=1406)

sens ar fi adusă prin aplicarea uniformă a Standardelor Internaționale de Educație, emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Educație (IAESB) care oferă îndrumări foarte eficiente în susținerea unei abordări uniformizate a acestui domeniu. În plus, sprijinul în vederea uniformizării este oferit și prin Proiectul privind Conținutul Comun, derulat de unele organisme profesionale europene în domeniul contabilității, al cărui scop este tocmai uniformizarea educației profesioniștilor contabili<sup>1</sup>.

### **Calificarea într-un un alt stat membru**

Procedurile, structura și rigurozitatea testului de aptitudini care permit unui auditor dintr-un stat membru să presteze servicii de audit într-un alt stat membru, diferă semnificativ de la un stat la altul. Testul de aptitudini fiind de cele mai multe ori dificil și necesitând o perioadă de pregătire, operează ca o barieră ce îi împiedică pe auditori să furnizeze servicii de audit dincolo de granițe, precum și mobilitatea acestora în interiorul Uniunii Europene. Acest fapt constituie o problemă gravă, mai ales pentru practicienii mici și mijlocii, deoarece în mod proporțional, este mult mai dificil pentru asemenea firme să se extindă peste granițe.

În unele țări, testul de aptitudini este scris, în alte țări, se susține oral sau în ambele variante, iar subiectele testate variază, cu toate că principiul de bază ar trebui să fie constituit din faptul că acele cunoștințe fundamentale din domeniul contabilității și auditului, testate într-un stat membru, nu trebuie testate din nou într-un alt stat membru. Cu toate acestea, deoarece reglementările la nivel național, din domeniul dreptului fiscal și al dreptului comercial, variază în cadrul UE, nu trebuie implementat un mecanism pe termen scurt sau mediu, care să asigure cunoașterea corespunzătoare a cadrului național. Acest lucru este valabil și pentru competențele lingvistice, care ar trebui să fie abordate în legătură cu cerințele etice generale de a deține suficiente cunoștințe și competențe, după cum este prezentat, mai jos, în secțiunea privind Etica și Independența.

În viitorul apropiat, activitatea privind uniformizarea testului de aptitudini trebuie continuată, în vederea obținerii unei abordări mai coerente a structurii sale, a conținutului și gradului de rigurozitate, asigurându-se că testul de aptitudini este proporțional obiectivului său de testare a cunoștințelor, în domenii care sunt nu au fost deja testate în statul membru de origine.

### **Experiența practică**

O altă modalitate de a atinge obiectivul de furnizare a serviciilor de audit transfrontalier în Uniunea Europeană prin intermediul pașaportului european, ar consta în continuarea încurajării statelor membre să permită auditorilor să ofere servicii de audit luând în considerare experiența practică îndelungată în urma promovării examenului statele membre de origine.

Această opțiune ar permite unui auditor care deține calificarea într-un stat membru și care are suficientă experiență în furnizarea de servicii de audit în alt stat membru, să devină auditor calificat al aceluși stat membru (gazdă) fără a mai fi nevoie să susțină alte examene și teste. Pe termen scurt, este necesară, totuși, menținerea unui test de aptitudini care să verifice competențele lingvistice în acel Stat Membru, dar și legislația locală în domeniul dreptului companiilor și fiscalității.

---

<sup>1</sup> <http://www.commoncontent.com/index.php>

Traducere în limba română efectuată de către CAFR, Camera Auditorilor Financiari din România, a documentului original publicat în limba engleză de către FEE, Federația Europeană a Contabililor. Documentul în limba engleză este disponibil pe site-ul FEE, la adresa: [http://www.fee.be/publications/default.asp?library\\_ref=4&content\\_ref=1406](http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=1406)

## Auditul

În conformitate cu Directiva privind Auditul Statutar, statele membre aplică în prezent standarde naționale de audit, întrucât Comisia nu a adoptat încă standardele internaționale de audit, care în general se consideră că vor fi cele emise de Consiliul IFAC pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB), respectiv Standardele Internaționale de Audit (ISA).

Un număr semnificativ de state membre ale Uniunii Europene, aplică deja ISA-urile. Cu toate acestea, pentru implementarea unor condiții egale din punct de vedere competitiv, care să permită mobilitatea transfrontalieră a auditorilor, sunt necesare măsuri obligatorii care să aibă drept obiectiv uniformizarea completă a aplicării acestor standarde.

Prin urmare, este de așteptat ca în cadrul propunerilor sale, Comisia Europeană să solicite sprijinul Parlamentului European pentru adoptarea ISA-urilor, adoptându-le deci pentru toate auditurile din Uniunea Europeană, aducându-se astfel o contribuție semnificativă la calitatea auditului și o abordare mai consistentă între diferitele jurisdicții. Avantajele utilizării ISA-urilor în cadrul auditurilor entităților de dimensiuni mai reduse sunt enumerate mai jos.

### Avantajele aplicării uniforme a ISA-urilor

Avantajele adoptării Standardelor Internaționale de Audit și aplicării acestora pentru toate auditurile efectuate în cadrul Uniunii Europene, ar consta în:

- Obținerea asigurării că toți auditorii din UE cunosc același set de standarde de înaltă calitate care, de asemenea,
  - sporesc opțiunile pe care piața de audit le oferă companiilor, prin evitarea divizării profesiei de audit (între cei cu competență internațională și cei doar cu competență națională);
  - conferă consistență calității auditului în cadrul UE, prin intensificarea gradului de acceptare al rapoartelor de audit transfrontalier și, prin urmare, a încrederii în raportarea financiară europeană;
  - reduc costurile și dificultățile desfășurării de misiuni transnaționale de audit, în care se aplică standarde diferite în funcție de filiale, căci nu va mai fi nevoie de două sesiuni de formare, de metodologii și instrumente diferite, etc.;
  - întăresc scepticismul profesional în desfășurarea auditului.
- Acoperirea tuturor aspectelor ce privesc auditul de grup, așa cum a dorit Comisia Europeană prin întărirea cerințelor conținute în ISA-ul privind auditurile situațiilor financiare ale grupului<sup>2</sup> ;
- Facilitează mobilitatea transfrontalieră a partenerilor și personalului de a se muta la diferite firme de audit în cadrul profesiei, atât la nivel național, cât și european;
- Consolidarea comunicării dintre auditor și cei însărcinați cu governanța, așa cum solicită ISA-urile ca auditorul să raporteze comitetului de supraveghere (sau comitetului de

---

<sup>2</sup> ISA 600 Considerente speciale, Auditul situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)

Traducere în limba română efectuată de către CAFR, Camera Auditorilor Financiari din România, a documentului original publicat în limba engleză de către FEE, Federația Europeană a Contabililor. Documentul în limba engleză este disponibil pe site-ul FEE, la adresa: [http://www.fee.be/publications/default.asp?library\\_ref=4&content\\_ref=1406](http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=1406)

audit), privind aspectele importante care au reieșit pe parcursul auditului<sup>3</sup>, acest fapt fiind specificat și de Comisia Europeană în cadrul Cărții Verzi privind Politica de audit.

- Ar constitui o condiție esențială privind cooperarea mai strânsă și integrarea organismelor de supraveghere publică la nivelul UE, dar și la nivel internațional, fapt care va duce, de asemenea, la reducerea costurilor de reglementare, nemaifiind necesare două seturi de cerințe și metode privind supravegherea și reglementarea pentru firmele de audit.

### **Proporționalitatea ISA-urilor**

Unii s-au întrebat dacă ISA-urile și Standardul Internațional privind Controlul Calității 1 (ISQC 1) funcționează la fel de eficient atât pentru auditurile entităților de interes public, cât și pentru auditurile entităților mici și mijlocii.

O paralelă între cele două este trasată uneori prin intermediul IFRS-urilor despre care s-a conchis că sunt prea complexe pentru multe cabinete mici. Cu toate acestea, o comparație între ISA-uri și IFRS-uri nu este adecvată.

ISA-urile constituie *obiective sau principii* și au rolul de a fi aplicate de către entitățile de toate dimensiunile, în sensul că toate auditurile urmăresc același obiectiv, iar cerințele pentru a îndeplini acest obiectiv sunt identice. Cu toate acestea, nu există nici o cerință prin care să se solicite aplicarea unui ISA sau a anumitor cerințe ale unui ISA care nu sunt relevante unui tip de audit, dar care sunt relevante în cadrul unei entități mai mici.

Diferența constă în aplicarea cerințelor, căci cerințele specifice pot varia în auditul unei entități simple, de dimensiuni mici, luată în comparație cu o entitate complexă. Această abordare proporțională are la bază raționamentul profesional al auditorului.

Abordarea proporțională este relevantă și în cazul documentației de audit. ISA-urile nu solicită documentarea oricărui aspect sau a fiecărui raționament profesional. Testul constă în măsura în care un auditor cu experiență poate înțelege ce este de făcut, nu dacă o persoană fără cunoștințe de audit poate înțelege ceva.

### **Etică și independență**

În ceea ce privește independența și etica, aprofundarea armonizării ar prezenta avantaje ca și în cazul standardelor de audit. Cu toate că Directiva privind Auditul Statutar a permis statelor membre să introducă modificări relevante necesare îmbunătățirii cerințelor de independență a auditorilor, continuă să existe diferențe majore. Continuarea procesului de uniformizare prin implementarea părților relevante din Codul Etic emis de IESBA, ar aduce avantaje semnificative profesiei.

O astfel de inițiativă ar presupune ca auditorii să dețină suficiente cunoștințe și competențe pentru a desfășura orice misiune de audit într-un stat membru de origine și de asemenea, în

---

<sup>3</sup> Comunicarea privește și punctele slabe semnificative, identificate în cadrul controlului intern, în legătură cu procesul de raportare financiară, independența auditorului, aspecte calitative semnificative privind practicile și politicile contabile practicate de entitate, estimările contabile, informațiile privind situațiile contabile, dificultățile semnificative întâmpinate pe parcursul auditului și/sau alte aspecte semnificative care au reieșit din raționamentul logic aplicat de auditor.

Traducere în limba română efectuată de către CAFR, Camera Auditorilor Financiari din România, a documentului original publicat în limba engleză de către FEE, Federația Europeană a Contabililor. Documentul în limba engleză este disponibil pe site-ul FEE, la adresa: [http://www.fee.be/publications/default.asp?library\\_ref=4&content\\_ref=1406](http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=1406)



afara acestuia. Aceasta ar constitui o altă contribuție la înființarea unui pașaport european pentru auditori.

## **Fiscalitate și dreptul companiilor**

Obstacolele semnificative privind realizarea pașaportului european pentru auditori au fost puse pe seama dificultăților referitoare la gradul de uniformizare în alte domenii, precum impozitarea directă și indirectă și dreptul companiilor.

Cu toate acestea, referitor la TVA, deși s-ar putea aprofunda procesul de uniformizare, spre exemplu prin utilizarea unei reglementări în locul Directivei, sunt luate în considerare alte inițiative, precum reducerea complexității, modernizarea, uniformizarea cadrului legislativ European în domeniul fiscalității.

În ceea ce privește dreptul companiilor, inițiativele recente ale Comisiei Europene de dezbatere a etapelor viitoare au furnizat o analiză a problemelor actuale.

## **Drumul de urmat**

În vederea introducerii unui pașaport european astfel încât auditorii să-și poată exercita pe deplin profesia, trebuie realizată o uniformizare maximă. Odată îndeplinit acest obiectiv, o adevărată piață europeană pentru serviciile de audit va fi benefică competitivității, opțiunilor multiple și auditurilor financiare de calitate.

Pașaportul european pentru toți auditorii și toate firmele de audit ar trebui să fie disponibil pentru a le permite acelor care au ambiții transfrontaliere să își desfășoare activitatea în alte state membre, fără a mai întâmpina alte bariere. Cu toate acestea, este posibil să existe firme care să nu aibă asemenea intenții.

Pentru cei care au ambiția să își extindă firmele de audit, depășind frontierele naționale, cadrul de reglementare ar trebui să le ofere această posibilitate, să îi încurajeze, nu să instituie reguli care să împiedice mobilitatea transfrontalieră.