

audit FINANCIAR

4/2010

- Aspecte practice privind elaborarea și aplicarea politicilor contabile

- **Managementul riscurilor** în perioada de criză. Implicații pentru guvernanta corporativă, management și auditul financiar
- **Codul etic al profesioniștilor contabili.** Onorarii și alte tipuri de remunerații, cotizații variabile
- Exercițarea **raționamentului profesional** privind corectarea erorilor contabile
- **Auditul intern** - o provocare pentru entitățile economice



Din activitatea CAFR

Acord de cooperare între CAFR și ACAP RM

În perioada 9-11 martie 2010, la invitația **Asociației Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova (ACAPRM)**, s-a aflat la Chișinău o delegație a **Camerei Auditorilor Financiari din România** formată din prof. univ. dr. **Ion Mihăilescu**, președinte, **Emil Culda**, vicepreședinte, dr. **Marius Burdușel**, director executiv, dr. **Corneliu Cârlan**, director editorial, și **Adriana Coșa**, șef departament relații internaționale.



Prof. univ. dr. **Ion Mihăilescu**, președintele CAFR, și **Veaceslav Ciobanu**, președintele ACAPRM, au semnat un Acord de colaborare între cele două organizații profesionale, al cărui obiectiv îl reprezintă cooperarea în procesul de asigurare a conformității Republicii Moldova cu Standardele Internaționale de Audit. Concret, se prevăd acțiuni în plan profesional, prin schimb de experiență, de manuale și publicații, de pregătire profesională în audit ș.a.

În acest sens, Veaceslav Ciobanu a declarat: „Suntem extraordinar de impulsionați de posibilitatea de a colabora cu colegii noștri de la CAFR. Asistența dumnealor va fi deosebit de importantă în procesul realizării unui program ambițios în care este implicată ACAP RM și, în special, în implementarea standardelor internaționale.”

La rândul său, Ion Mihăilescu a precizat că: „Semnarea acordului de cooperare dintre CAFR și ACAP își propune să promoveze schimbul permanent de cunoștințe și schimb de experiență. Așa cum fenomenul de globalizare avansează, organizațiile profesionale din domeniul auditului și contabilității trebuie să coopereze dincolo de granițe, învățând unii de la alții și venind, astfel, în sprijinul membrilor noștri.”

După semnarea Acordului de cooperare s-a desfășurat o scurtă conferință de presă. Programul vizitei a mai inclus: o întâlnire cu **Victor Barbăneagră**, viceministrul finanțelor al Republicii Moldova, în cadrul căreia s-au discutat probleme specifice, legate de profesia contabilă și de audit, în contextul aspirațiilor de integrare europeană; o masă rotundă cu auditorii, cu tema: „**Bunele practici în dezvoltarea profesiei de audit. Experiența CAFR**”, moderată de Veaceslav Ciobanu, Ion Mihăilescu și Emil Culda; o întâlnire vizând concretizarea colaborării inclusiv în plan editorial și al împărtășirii experienței CAFR în acest domeniu, la care au participat dr. Marius Burdușel, dr. Corneliu Cârlan, din partea CAFR, Tatiana Prisăcar și Marina Șelaru, din partea ACAP RM.
[Adriana Coșa]

Contents

Evaluări

Prof. univ. dr. ing. **Sorin DIMITRIU**

- Managementul riscurilor în perioada de criză. Implicații pentru guvernanta corporativă, management și auditul financiar**3
- *Risk Management during Crisis. Implications for Corporate Governance, Management and Financial Auditing*

Cercetări în audit și raportări financiare

Lect. univ. dr. **Alina Teodora CIUHUREANU** & prof. univ. dr. **Nicolae BALTEȘ**

- Auditul intern - o provocare pentru entitățile economice**8
- *Internal Audit - a Challenge for the Economic Entities*

Conf. univ. dr. **Daniel BOTEZ**

- Exercitarea raționamentului profesional privind corectarea erorilor contabile**16
- *Exercise of Professional Judgment on Correcting Accounting Errors*

Auditul și raportările financiare de la teorie la practică

Dr. **Georgeta PETRE**, dr. **Alexandra LAZĂR**, drd. **Monica AVRAM** & drd. **Elisabeta DUINEA**

- Aspecte practice privind elaborarea și aplicarea politicilor contabile**22
- *Practical Aspects of Developing and Applying Accounting Policies*

Urania MOLDOVANU

- Codul etic al profesioniștilor contabili. Onorarii și alte tipuri de remunerații, cotizații variabile**37
- *The Ethic Code of the Professional Accountants. Emoluments and other Means of Remuneration, Variable Dues*

Martyn JONES

- Auditorii și fraudă - sfârșitul „câinilor de pază” și al „copoilor” din domeniul financiar**46
- *Auditors and Fraud - and the end of Watchdogs and Bloodhounds*

Din viața organismelor profesionale internaționale

Alexandra JORA

- Federația Internațională a Contabililor (IFAC) - în avanposturile luptei pentru depășirea efectelor crizei economice globale**50
- *International Federation of Accountants (IFAC)- In the Outposts of the Fight for Exceeding the Effects of the Financial Economical Crises*



Revistă recunoscută de CNCSIS, categoria B+
B.D.I.: <http://www.ulrichsweb.com>; <http://www.proquest.com>
Editor: *Camera Auditorilor Financiari din România*
Str. Sirenelor, nr. 67-69, sector 5, București

Consiliul științific

<i>Academician</i>	Constantin IONETE	<i>Academia Română</i>
<i>Academician</i>	Iulian VĂCĂREL	<i>Academia Română</i>
<i>Prof. univ. dr.</i>	Dinu AIRINEI	<i>Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași</i>
<i>Prof. univ. dr.</i>	Veronel AVRAM	<i>auditor financiar, Universitatea din Craiova</i>
<i>Prof. univ. dr.</i>	Sorin BRICIU	<i>Universitatea „1 Decembrie 1918”, Alba Iulia</i>
<i>Prof. univ. dr.</i>	Alain BURLAUD	<i>Institut National des Techniques Economiques et Comptables, Paris</i>
<i>Prof. univ. dr.</i>	Tatiana DĂNESCU	<i>auditor financiar, Universitatea „Petru Maior”, Târgu Mureș</i>
<i>Prof. univ. dr.</i>	David HILLIER	<i>Leeds University Business School, Marea Britanie</i>
<i>Prof. univ. dr.</i>	Allan HODGSON	<i>Amsterdam Business School, Olanda</i>
<i>Prof. univ. dr.</i>	Ion IONAȘCU	<i>auditor financiar, Academia de Studii Economice, București</i>
<i>Prof. univ. dr.</i>	Dumitru MATIȘ	<i>auditor financiar, Universitatea „Babeș-Bolyai”, Cluj-Napoca</i>
<i>Prof. univ. dr.</i>	Marilen PIRTEA	<i>Universitatea de Vest, Timișoara</i>
<i>Prof. univ. dr.</i>	Vasile RĂILEANU	<i>auditor financiar, Academia de Studii Economice, București</i>
<i>Prof. univ. dr.</i>	Victoria STANCIU	<i>auditor financiar, Academia de Studii Economice, București</i>
<i>Prof. univ. dr.</i>	Ioan TALPOȘ	<i>auditor financiar, Universitatea de Vest din Timișoara</i>
	Mircea BOZGA	<i>auditor financiar, ACCA, PricewaterhouseCoopers, București</i>
<i>Dr.</i>	Alexandra LAZĂR	<i>auditor financiar, director adjunct în Ministerul Finanțelor Publice</i>
	Andreia MANEA	<i>director ACCA Europa de Sud-Est</i>
	Monica ȘTEFAN	<i>auditor financiar, ACCA, București</i>

Director științific: *Prof.univ.dr.* **Pavel NĂSTASE**, ASE București

Director editorial: *Dr.* **Corneliu CÂRLAN**

Redactor șef: **Cristiana RUS**

Colectiv redacțional: *Marina ANTOFIE, Adriana COȘA, Cristina DOBRE, Alexandra JORA, Alice PETCU, Daniela ȘTEFĂNUȚ, Angela TUDOR*

Secretar de redacție: *Cristina RADU*; Marketing - publicitate: *Stancu LICĂ*

Prezentare grafică și tehnoredactare: *Nicolae LOGIN*

Consiliul științific și colectioul redacțional nu își asumă responsabilitatea pentru conținutul articolelor publicate în revistă.

Telefon: (021) 410.74.43 interior 120; Fax: (021) 410.03.48; E-mail: revista@cafr.ro; <http://revista.cafr.ro>

Tipar: Universal Color S.A., str.Victoriei, bl. A2-A3, Pitești, tel.: +40 (248) 215788

ISSN 1844 - 8801

Managementul riscurilor în perioada de criză.

Implicații pentru guvernanta corporativă, management și auditul financiar

Sorin DIMITRIU*

Introducere

Abstract

Risk Management during Crisis. Implications for Corporate Governance, Management and Financial Auditing

As economy is under way of recovery, this article approaches several government and parliamentary decisions that, on the backdrop of already existing macroeconomic imbalances, may delay the upturn of the Romanian economy. Thus, the steps made and actions taken by the chamber system are presented and illustrated, with reference to the problems confronting the business community and the risks that the management of economic facilities must consider.

The second part of the article highlights business people's expectations from financial auditors, stressing that an accurate audit report, made according to international standards in the field, can be essential in the decision-making process for both business management, and other users of accounting information, such as banks, insurers, clients.

The author states that audit services represent an investment in business health, and the proper communication between auditors on the one hand, and business management and the other users of the information in the audit reports on the other hand is likely to brace the efforts made to overcome the current economic situation.

Key words: risk management, recovery, corporate governance, chamber system, financial auditing mission

Cuvinte cheie: managementul riscurilor, reșezare, guvernanta corporativă, sistemul cameral, misiune de audit financiar

Managementul riscului reprezintă un subiect de maximă actualitate în actualul context macroeconomic. În ultimul an și jumătate, pe plan mondial au avut loc transformări profunde atât pe plan economic, cât și pe plan social.

Procesul de reșezare a structurilor economice pe care îl traversăm acum oferă, însă, și numeroase oportunități, de a căror valorificare depinde poziționarea economiei naționale în ierarhia mondială.

„Economiile așezate” au suportat mai bine această perioadă de mutații profunde, însă în multe economii emergente – printre care și cea românească – dificultățile au fost amplificate de o serie de dezechilibre macroeconomice pre-existente. Țara noastră are o structură economică extrem de vulnerabilă în condiții de criză: producția industrială este dependentă de export, îndeosebi de piețele occidentale, iar consumul alimentară este dependent de import, în condițiile practicării unei agriculturi de subzistență.

* Prof. univ. dr. ing., Universitatea Politehnica-București, vicepreședinte al Camerei de Comerț și Industrie a României, președintele Camerei de Comerț și Industrie a Municipiului București, e-mail: sorin.dimitriu@ccib.ro.

Potrivit prognozelor Fondului Monetar Internațional, economia mondială ar urma să înregistreze în 2010 o creștere de 3,9%, însă pentru țara noastră estimările nu sunt la fel de optimiste, organismul financiar internațional apreciind că în România creșterea economică va fi anul acesta de 1,3%.

Decizii ale Executivului și Legislativului care nu încurajează sistemul privat

România nu a fost afectată de turbulențele manifestate pe piețele financiare internaționale datorită politicii coerente și consecvente a Băncii Naționale a României (BNR), măsurilor – catalogate uneori drept dure – luate de aceasta, precum și gradului redus de expunere la investiții cu grad înalt de risc. Deși în țara noastră nu au fost înregistrate falimente răsunătoare ale unor instituții financiare, oamenii de afaceri s-au confruntat și se confruntă încă, cu dificultăți în finanțarea afacerilor, pe fondul scumpirii accelerate a creditelor și pierderii unor piețe de desfacere. De asemenea, nu trebuie neglijate riscurile legate de evoluția cursului de schimb leu-euro și leu-dolar, precum și cele legate de volatilitatea pieței bursiere.

În această perioadă, mediul de afaceri nu a beneficiat din partea Executivului și a Legislativului de la București de măsuri realmente eficiente pentru a stimula dezvoltarea și, pe cale de consecință, depășirea acestei etape dificile. Din păcate, în ceea ce privește politica economică, Guvernul a dovedit incoerență și lipsă de priorități. Deciziile luate de Executiv ar trebui adaptate la resursa reală a economiei și nu la dorințe și promisiuni.

Împrumutul de la Fondul Monetar Internațional nu s-a dovedit a fi o „centură de siguranță”, ci un împrumut de urgență, o parte din bani fiind folosită pentru a plăti salariile și pensiile, iar altă parte fiind direcționată către BNR pentru a evita o devalorizare masivă a cursului de schimb. De asemenea, evitarea realizării unei reforme structurale a sistemului public în cursul anului electoral 2009 a condus la o adâncire a deficitului bugetar al țării noastre.

În acest context, anul 2010 va fi extrem de dificil întrucât instituțiile financiare internaționale vor fi mult mai rigide în ceea ce privește respectarea de către România a angajamentelor asumate în cadrul Acordului *stand-by*.

De exemplu, pentru a limita deficitul bugetar la 5,9% din PIB, Guvernul va fi obligat să gândească și să acționeze ca orice alt manager din România – în termeni de eficiență a activității – și să ia măsuri nepopulare, dar care vor conduce la un sistem public flexibil, funcțional și conectat la cerințele momentului. De asemenea, trebuie redus numărul de asistați social și mărit numărul de contribuabili.

Deciziile luate de Executivul de la București la începutul acestui an, precum și construcția bugetului de stat pe anul 2010 nu sunt de natură să încurajeze sistemul privat. Este adevărat că măsurile vizând reducerea fiscalității și direcționarea banilor de la FMI, Banca Mondială și Uniunea Europeană către investiții în economie ar constitui un sprijin real pentru oamenii de afaceri.

Însă, în lipsa acestor demersuri, depinde doar de aceștia să se înscrie în categoria învingătorilor care, printr-o atitudine proactivă, dau replica pieței.

Demersuri și acțiuni ale sistemului cameral, în sprijinul mediului de afaceri

Fără îndoială, sistemul cameral face parte din această categorie – a învingătorilor – strategia sa fiind construită pornind de la problemele cu care se confruntă mediul de afaceri și de la tipurile de riscuri pe care orice manager trebuie să le aibă în vedere.

Pentru a contracara accesul dificil și costisitor al oamenilor de afaceri la surse de finanțare, sistemul cameral le pune la dispoziție experiența pe care a dobândit-o în atragerea de fonduri europene.

Luând drept exemplu Camera bucureșteană, aceasta a pregătit până acum circa 500 de persoane care au acumulat – în cadrul cursurilor organizate de CCIB împreună cu Politehnica bucureșteană, dar și cu alte instituții de top – abilități în ceea ce privește managementul unui proiect finanțat cu fonduri europene.

Mai mult, camerele de comerț derulează ele însele proiecte de anvergură, finanțate prin diverse programe naționale și internaționale, a căror implementare contribuie la schimbarea mentalității oamenilor de afaceri și a viitorilor oameni de afaceri (studenti). De asemenea, datorită unor astfel de proiecte, diverse categorii de personal angajat în cadrul firmelor beneficiază de cursuri de pregătire gratuite.

După cum se cunoaște, soluționarea litigiilor în instanță se întinde pe parcursul multor luni și, în cazurile complexe, chiar ani, ceea ce generează pierderi oamenilor de afaceri, aceștia putând ajunge – în cazurile extreme – până la faliment.

Și în acest caz sistemul cameral vine în sprijinul oamenilor de afaceri, care își pot rezolva aceste probleme prin intermediul Curții de Arbitraj Comercial Internațional de pe lângă CCIR și al curților de arbitraj de pe lângă camerele județene.

Mai mult, neînțelegerile în derularea contractelor de natură civilă și comercială, diferendele apărute în relațiile de muncă din interiorul firmelor, disputele ce se înregistrează între companii și administrația publică, precum și litigiile în domeniul mediului se pot soluționa rapid și cu costuri reduse și în cadrul Centrului de mediere, înființat recent de Camera bucureșteană.

O altă problemă cu care se confruntă mediul de afaceri și la care sistemul cameral vine cu soluții este căderea piețelor tradiționale de desfacere, cu efecte directe asupra încasărilor și, pe cale de consecință, asupra nivelului lichidităților companiilor.

În acest context, trebuie subliniată preocuparea camerelor de comerț pentru dezvoltarea relațiilor economice cu țările din Balcani, spațiul ex-sovietic, Orientul Mijlociu, Asia Centrală și de Sud-Est și chiar Africa de Nord, piețe mai puțin afectate de criză, cu un nivel de exigență mai redus decât cel manifestat de clienții vest-europeni și unde produsele românești au, încă, un bun renume.

Astfel, în ultima perioadă sistemul cameral a derulat numeroase misiuni economice și forumuri de afaceri cu parteneri din spațiile amintite.

Unul dintre cele mai mari evenimente de acest gen, co-organizat de Camera Națională, a fost Forumul de afaceri româno-chinez ce a avut loc în a doua parte a anului trecut cu prilejul vizitei în România a vicepreședintelui Xi Jinping. De asemenea, sistemul cameral promovează în continuare în

spațiul european oferta românească atât prin mijloace tradiționale, cât și prin intermediul reprezentanței Camerei Naționale de la Bruxelles.

Camera bucureșteană are în vedere deschiderea unor reprezentanțe atât în zone cu potențial ridicat, precum și în centre economice importante din Uniunea Europeană. Într-o primă etapă, CCIB va înființa astfel de reprezentanțe în Emiratele Arabe Unite, la Sharjah, cu sprijinul camerei de comerț din acest emirat, și în Spania, la Barcelona, cu ajutorul unui puternic cabinet de avocatură local. În a doua etapă, CCIB va începe să lucreze, pentru aceeași formulă, și în spațiul ex-sovietic (Turkmenistan) și Asia de Sud-Est.

În actualul context macroeconomic, o problemă cu care se confruntă companiile românești este productivitatea relativ redusă.

În acest context, un obiectiv strategic al Camerei bucureștene este apropierea mediului economic de mediul academic, astfel încât din ce în ce mai multe firme românești, prin utilizarea rezultatelor cercetării, să își îmbunătățească productivitatea muncii și, pe cale de consecință, să beneficieze de avantaje comparative și de o mai bună poziționare pe piață. Pe lângă faptul că în cadrul CCIB funcționează un Centru de Transfer Tehnologic, Camera bucureșteană derulează un program coerent de forumuri, conferințe, seminarii și mese rotunde și implementează, în colaborare cu institute de cercetare de prestigiu și cu universități de renume, o serie de proiecte finanțate din fonduri europene.

De asemenea, unul dintre cele mai active grupuri de lucru constituite la nivelul CCIB este cel de cercetare-dezvoltare-inovare, condus de prof. univ. dr. ing. Gheorghe I. Gheorghe, directorul general al Institutului Na-

țional de Cercetare Dezvoltare pentru Mecatronică și Tehnica Măsurii București. Mai mult, ponderea ridicată a reprezentanților mediului academic în Colegiul de Conducere al Camerei bucureștene, precum și faptul că personalități precum acad. Ionel Haiduc, președintele Academiei Române, sau acad. Dan Dascălu, directorul general al Institutului Național de Cercetare Dezvoltare pentru Microtehnologii (IMT București), sunt membri onorifici ai CCIB arată atenția care se acordă apropierii mediului academic de cel economic, cu beneficii pentru ambele părți.

În această etapă de transformări profunde, din ce în ce mai multe firme aleg să-și regândească structura afacerii, astfel încât să reducă dependența față de principalii clienți și/sau furnizori, să relanseze vânzările pe anumite segmente sau chiar să schimbe domeniul de activitate. În acest context, o preocupare constantă a camerelor de comerț este aceea de a promova domeniile cheie, precum industria de prelucrare a produselor agroalimentare și turismul, astfel încât firmele să aibă șansa de a se reorienta către sectoare cu potențial.

Operatorii economici ar trebui să nu neglijeze încă două tipuri de riscuri: de mediu și energetic. În contextul avertismentelor extrem de serioase ale Agenției Internaționale a Energiei care estimează că în 2030 Europa va importa energie în proporție de 70%, sistemul cameral acordă o atenție deosebită promovării resurselor regenerabile de energie, precum și tehnologiilor de mediu.

De menționat seria de conferințe-dezbateri organizate în colaborare cu ambasade precum cele ale Marii Britanii, Franței, Spaniei, Austriei și în cadrul cărora au fost prezentate oamenilor de afaceri români, dar și

reprezentanților administrației publice, cele mai importante tehnologii în domeniu.

Acestea sunt doar câteva direcții în care sistemul cameral acționează pentru a veni în sprijinul comunității de afaceri în această perioadă dificilă. Faptul că eforturilor noastre li se asociază – după cum se poate remarca – cele ale auditorilor financiari, a căror activitate este reglementată de Camera Auditorilor Financiari din România, este benefic pentru operatorii economici.

Ce solicită oamenii de afaceri de la auditorii financiari?

Prin această prismă, așteptările mediului de afaceri vizavi de auditorii financiari sunt legate în principal de realizarea unor misiuni de audit de calitate, de natură să ofere asigurări pertinente cu privire la realitatea, la corectitudinea informațiilor cuprinse în situațiile financiare și astfel se poate da un mesaj important cu privire la starea sănătății entităților auditate. De altfel, în lumea afacerilor pe plan mondial numele unor firme de audit a fost coroborat uneori cu eșecul sau fraudă în scandaluri de proporții. Din fericire, asemenea situații nu s-au ivit în țara noastră, auditorii financiari români bucurându-se de o bună reputație.

Având în vedere prudența tot mai mare manifestată în piață pentru lansarea și relansarea afacerilor, un raport de audit bine întocmit, realizat potrivit standardelor internaționale în domeniu, poate constitui un element esențial în deciziile care se iau atât de către guvernarea entității, cât și de către alți utilizatori ai informațiilor contabile, precum băncile, asiguratorii, clienții.

În fond și despre auditul financiar extern, independent prin statutul său, se poate vorbi ca despre o formă de bună guvernare. Prin opiniile pe care le exprimă, auditul financiar, transmite guvernării un mesaj privind modul în care consiliile de administrație și, implicit, managerii își fac datoria.

La rândul său, auditorul financiar intern transmite către comitetul de audit și, apoi, către guvernare mesaje importante privind modul în care se respectă regulile interne de funcționare și despre măsura în care resursele financiare angajate de investitori sunt folosite eficient, în scopul stabilit.

Prin opinii prudente, obiective auditul financiar transmite, de asemenea, semnalul necesar spre a tempera elanul unor manageri de a raporta situații financiare exagerat de înfloritoare, profituri cât mai mari, escamotând adevărata față a lucrurilor și distorsionând realitatea. Deci board-ul entității este înarmat cu informațiile necesare pentru a lua măsuri.

Am reamintit aceste lucruri pentru că, așa cum afirmam la început, acum mai mult ca oricând este în actualitate managementul riscurilor. Iar un risc major este cel legat de asigurarea continuității activității și, în acest sens, este clar că măsurile ce se impun vor fi bine fundamentate, în măsura în care și rapoartele de audit sunt realizate cu obiectivitate, desprinse de practicile manageriale curente ale entităților.

Cu alte cuvinte, serviciile de audit financiar trebuie tratate ca o investiție în sănătatea afacerilor, iar pentru a se obține efectul scontat este necesar ca atât auditorul extern, cât și auditorul intern să se bucure de independență în desfășurarea activității sale.

Ce solicită oamenii de afaceri de la auditorii financiari? Nimic altceva decât un raport de audit corect întocmit, care să țină seama întotdeauna de rigorile standardelor profesiei atât cele tehnice, cât și cele etice.

În consecință, este necesar ca privirea auditorilor – atât cei externi, dar mai ales cei interni – să fie ațintită nu numai asupra datelor contabile, ci și spre informații conexe. Interesul este să se afle cum stau în realitate lucrurile în entitatea economică respectivă, astfel încât nu numai să se îndrepte eventualele erori, ci mai ales să se ofere argumente, elemente pentru dezvoltarea afacerii pe termen lung.

În esență, așadar, chiar dacă auditorii financiari sunt priviți uneori ca un rău necesar, realitatea demonstrează că această activitate poate adăuga valoare afacerii, iar investiția în costul misiunilor de audit este în folosul afacerii.

O bună înțelegere a rolului „terapeutic” al auditorului poate fi un element major care să reprezinte „busola” pentru orientarea managementului.

Considerăm că buna comunicare a auditorilor cu guvernarea entității și cu ceilalți utilizatori ai informațiilor din rapoartele de audit poate ajuta la efortul de depășire a actualei situații economice.

Întâlniri între auditori și oameni de afaceri, precum este cea organizată de CAFR împreună cu CCIR și CCIB la 23 ianuarie a.c. la complexul expozițional Romexpo, pot mijloci un dialog direct de natură să asigure o înțelegere mai bună a sensului misiunilor de audit, activitate specifică economiei concurențiale, în care oamenii de afaceri, întreprinzătorii pot găsi sprijin calificat, pertinent și obiectiv.

Câteva concluzii

Cert este că în climatul economic actual oamenii de afaceri, managerii se confruntă cu numeroase provocări și riscuri.

Ei trebuie să se asigure că afacerile pe care le conduc vor supraviețui scăderii activității economice, să identifice soluții pentru traversarea perioadei, dar sunt obligați să aibă în vedere și modalități prin care să se asigure că se vor situa pe o poziție avantajoasă pe piață în momentul reluării creșterii economice.

Entitățile care depășesc dificultățile actuale prin soluții inovatoare vor fi liderii economiei de mâine. Pentru a atinge creșterea mult așteptată, acum este momentul pentru regândirea afacerii și pentru re proiectarea strategiilor și structurilor organizaționale.

Auditul devine o prioritate pentru cei care vor să se salveze. Fără îndoială, succesul va depinde într-o măsură hotărâtoare de managementul capabil să stabilizeze afacerea, să valorifice oportunitățile și să încorporeze inovația în deciziile pe care le adoptă.

După cum aprecia liderul unei importante firme din piața auditului din România (Șerban Toader, Senior Partner KPMG România) la un recent Congres al auditorilor, provocările cu care se confruntă mediul de afaceri se reflectă în mod direct și în eforturile pe care auditorii financiari trebuie să le depună pentru a evalua impactul asupra situației și performanței financiare ale entităților auditate.

Astfel, înțelegerea riscurilor la care este expusă entitatea ca urmare a conjuncturii economice și a modului în care se administrează aceste

riscuri devine o parte importantă a misiunii de audit, contribuind la furnizarea unor servicii de audit de calitate și la întărirea relației de afaceri cu clienții, pe fondul unei încrederi reciproce.

Întâlnirea dintre auditori și oamenii de afaceri are tocmai această semnificație. Iar sistemul cameral este decis să acționeze în deplină conlu-

crare cu Camera Auditorilor Financiari din România pentru a determina asigurarea condițiilor necesare pentru ca inițiativele și eforturile conjugate ale oamenilor de afaceri, ale profesioniștilor, ale auditorilor financiari să poată avea succesul așteptat în depășirea actualei etape pe care o traversează economia.

Bibliografie

- Burlaud, Alain: „Auditorul și problema continuității în perioada crizei economice”, revista „Audit Financiar” nr. 7/2009, pag. 3.
- Dimitriu, Sorin; Popescu, N.: „Analiza deciziilor”, ediția a II-a, Editura Printech, 2008, 231 pg., ISBN 978-606-521-152-0
- Dimitriu, Sorin; Popescu, N.: „Analiza deciziilor”, Editura MatrixRom, 2004; ISBN:973-685-761-1
- Dimitriu, Sorin: „Criza economică în România”, ziarul Capital (ediția online), 27 ianuarie 2009.
- Dimitriu, Sorin: „Abia în 2012 vom înregistra din nou o creștere pozitivă”, ziarul Bursa, 11 mai 2009, pag. 1, pag.11.
- Dimitriu, Sorin: „Topul bucureștean, în condiții de stres economic mondial”, Agenția de presă Agerpres, 27 octombrie 2009.
- Dimitriu, Sorin: „Strategia Camerei bucureștene este gândită pornind de la problemele pe care le au oamenii de afaceri în această perioadă de criză”, Revista Business Adviser nr. 45, 15 noiembrie -15decembrie 2009, pag. 7.
- Isărescu, Mugur: „Nouă lecții din actuala criză financiară”, revista „Audit Financiar” nr.6/2009, pag. 3.
- Manolescu, Maria; Mocanu, Mihaela; Roman, Aureliana Geta; Roman, Constantin: „Comunicarea auditorului cu persoanele însărcinate cu guvernanta”, revista „Audit Financiar” nr.1/2010, pag. 18.
- Toader, Șerban: „Managementul în condiții de declin economic: cum să supraviețuiești și să crești în perioade dificile; impactul contextului economic actual asupra misiunii de audit financiar”, în lucrarea „Național și internațional în activitatea de audit financiar. Auditorii și criza economică globală”, coeditare CAFR - ELFI, 2009, pag. 60.
- Văcărel, Iulian: „Globalizarea – percepții diferite și efecte contradictorii”, revista „Audit Financiar” nr.2/2009, pag. 3.
- Vlasov, Mihail M.: „Mesajul președintelui Camerei de Comerț și Industrie a României, la al doilea Congres al Auditorilor Financiari din România”, în lucrarea „Național și internațional în activitatea de audit financiar. Auditorii și criza economică globală”, coeditare CAFR - ELFI, 2009, pag. 60.

Auditul intern - o provocare pentru entitățile economice

Alina Teodora CIUHUREANU* & Nicolae BALTEȘ**

Abstract

Internal Auditing - a Challenge for the Economic Entities

Starting from some well-known specialists' opinions in the auditing and financial-accounting field, the paper outlines beforehand the concept of internal auditing, then it focuses on this activity's objectives and characteristics. The theoretical support is based on an investigation-type scientific research, on a sample of 110 organisations. The most important objectives of this research consist of knowing the level in which the economic entities accomplish the activity of internal auditing; the pursued and possible objectives had in view for this activity and also the real or possible problems it faces.

However these things are regarded, with all the problems and shortcomings that came out from the selective research, the internal auditing remains an essential offer of the economic entities' management, since, through the feed-back, the formulated recommendations often have a decisive impact in the managerial process.

Key words: internal auditing, activity, risk, problems, management

Cuvinte cheie:

audit intern, activitate, risc, probleme, management

Introducere

„Fiindcă nimeni nu poate stăpâni elementele ca focul, lemnul, forma sobei, curentul de aer, nu-ți rămâne altceva de făcut decât să supraveghezi totul cu atenție. În principiu, te orientezi după o rețetă cunoscută, dar mai adaugi pe ici pe acolo câte ceva

suplimentar. Nu cântărești fiecare adaos în parte, ci presari pe ici pe acolo câte ceva, lași conținutul să fiarbă, dar supraveghezi oala tot timpul. Te uiți la ea, miroși puțin, guști din conținut și poate mai pui încă niște mirodenii. Orice ai face, cel mai important lucru este să nu pierzi oala din ochi...” (Geneen)

Într-un mediu în care consolidarea conturilor, acuratețea și transparența raportărilor financiare, practicile eticii financiar-contabile, și nu numai, devin tot mai importante, entitățile economice vor trebui să acționeze mai mult ca niciodată în direcția eficiențării controlului intern, a managementului riscului, a respectării principiilor guvernantei corporative. În acest context, entitatea economică va fi constrânsă să își întărească sau să creeze activitate de audit intern. În perioada contemporană, auditul intern dobândește o însemnătate deosebită, fiind organizat în virtutea dreptului inalienabil al societății de a-și apăra interesele sale generale, fundamentale. Prin intermediul auditului intern, entitatea economică își manifestă exigențele ei, omologând numai acele activități și practici financiare, economice sau de altă natură care sunt în concordanță cu normele generale de comportament social, cu obiectivele și programele sale prioritare și numai acele rezultate care îndreptățesc eforturile depuse. Elementele auditului sunt cele care îl ajută pe manager să urmărească situația existentă și să-și pregătească acțiunile de cercetare a deviațiilor apărute¹.

Retrospectivă privind conceptul de audit intern

Auditul intern se constituie într-o practică obișnuită în țările dezvoltate. Implică înființarea unui departament special în cadrul unei entități, separat de structura managerială obișnuită, al cărui obiectiv este acela de a asigura respectarea standardelor de eficiență (proceduri și controale) și de etică la toate nivelele, precum și fap-

* Lect.univ.dr., Universitatea Româno-Germană din Sibiu, e-mail: alinaciuhureanu@yahoo.com

** Prof.univ.dr., Universitatea "Lucian Blaga" din Sibiu, e-mail: baltes_n@yahoo.com

1 Ciuhureanu, Alina Teodora, *Management financiar*, Ed. Universității „Lucian Blaga” din Sibiu, Sibiu, 2009, pp. 291-296

tul că entitatea se comportă cu responsabilitate în relațiile sale cu comunitatea.

În literatura de specialitate se prezintă o detaliere a noțiunii de **audit**, astfel:

- „o *analiză profesionistă* a unor informații economice, financiare, contabile și fiscale, în vederea expunerii unei opinii responsabile și independente, prin raportarea la un criteriu sau standard de calitate”²;
- „*procesul* desfășurat de persoane fizice sau juridice legal abilitate, denumite auditori, prin care se analizează și evaluează, în mod profesional, informații legate de o anumită entitate, utilizând tehnici și procedee specifice, în scopul obținerii de dovezi, numite probe de audit, pe baza cărora auditorii emit într-un document, numit raport de audit, o opinie responsabilă și independentă, prin apelarea la criteriile care rezultă din reglementările legale sau din buna practică recunoscută unanim în domeniul în care își desfășoară activitatea entitatea auditată”³;
- „o *activitate* independentă, de asigurare obiectivă și consultanță

derulată pentru a adăuga valoare și a îmbunătăți activitatea organizațiilor printr-o abordare disciplinată a gestionării riscurilor, a controlului și proceselor de guvernare”⁴;

- „o *funcție de asistență a managementului*, pentru a-i permite să-și administreze mai bine activitățile”⁵;
- „*auditul intern vizează întreaga organizație, nu se referă doar la o examinare simplă a documentelor contabile; putem vorbi despre auditul de calitate, auditul în tehnologia informației, auditul de marketing etc.*”⁶

Conform normelor legale în vigoare, **auditul intern este o activitate independentă și obiectivă, care dă unei entități o asigurare în ceea ce privește gradul de control asupra operațiunilor, o îndrumă pentru a-i îmbunătăți operațiunile și contribuie la adăugarea unui plus de valoare**⁷.

Institutul Francez al Auditorilor Consultanți Interni⁸ consideră că **auditul intern** reprezintă, în interiorul unei firme, o *activitate independentă de apreciere a controlului operațiilor*.

În concepția Institutului Auditorilor Interni, auditul intern *este o funcție*

*de evaluare independentă a organizației. Ea furnizează un serviciu de examinare și evaluare a activităților acesteia*⁹.

Conceptul tradițional privind auditul intern poate fi comparat cu o formă de asigurare. Obiectivul principal era acela de a descoperi fraudă mai rapid decât ar fi fost descoperită de către un profesionist financiar-contabil. Conceptul modern al auditului intern este acela de „*braț al managementului*”¹⁰. Auditorul intern nu mai reprezintă strict un „*organ de poliție*”, ci el este o legătură integrală în procesul de management.

„Auditul intern este ca mirosul de gaz: este rareori agreabil, dar poate, de regulă, să evite explozia”¹¹. Această definiție atrage atenția asupra caracterului său preventiv. Altfel spus, auditul intern trebuie să fie folosit mai mult pentru prevenire decât pentru „tratare”.

Obiectivele și caracteristicile activității de audit intern

Pentru instituțiile publice, activitatea de audit intern este expres reglemen-

2 Boulescu, Mircea; Ghiță, Marcel; Mareș, Valerică, *Controlul fiscal și auditul financiar-fiscal*, Ed. CECCAR, București, 2003, pp. 320-321

3 Tabără, Neculai, *Cadrul conceptual al auditului contabil-financiar*, Revista „Finanțe publice, contabilitate”, nr. 3/2002, p. 67

4 Simmons, R. Mark, *What is Internal Auditing. About the Profession*, <http://www.facilitatedcontrols.com/internal-auditing/ia-is.shtml>, accesat ianuarie 2009

5 Ghiță, Marcel, *Auditul intern*, ediția a doua, Ed. Economică, București, 2009, p. 50

6 Dura, Codruța; Drigă, Imola, *Audit Coordinates in Financial-Banking Marketing - Evidence from Romania*, Munich Personal RePEc Archive, Paper No. 3221, 14 apr.2007, University Library of Munich, Germany, http://mpra.ub.uni-muenchen.de/3221/1/MPRA_paper_3221.pdf, accesat ianuarie 2009, p. 1

7 Hotărârea Camerei Auditorilor Financieri din România (C.A.F.R.) nr. 88/19.04.2007 pentru aprobarea Normelor de audit intern, M. Of. nr. 416/21.06.2007, modificată prin Hotărârea C.A.F.R. nr. 108/2008, M. Of. nr. 136/21.02.2008.

8 Afloarei, Nadia; Albu, Cătălin, *Delimitări teoretice privind auditul și controlul intern*, Revista „Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 6/2002

9 Citat de Munteanu Adrian, *Auditul intern și obiectivele sale – aspecte internaționale*, Revista „Finanțe publice, contabilitate”, nr. 2/2002, p. 62

10 Ciuhoreanu, Alina Teodora, *Considerente privind organizarea auditului intern*, Caietul științific „Reformele administrative și judiciare în perspectiva integrării europene – Secțiunea pentru științe economice și administrative” nr. 6/2004, Institutul de Științe Administrative „Paul Negulescu”, Ed. BURG, Sibiu, pp. 258-269

11 Renard, Jacques, citat de Barbu, Mihaela Elena, *Prevenirea fraudei: o provocare pentru auditorii interni*, Revista „Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 7/2002, p. 37

tată prin prevederi legislative¹². *Societățile comerciale ale căror situații financiare anuale sunt supuse auditului financiar, potrivit legii, sau opțiunii acționarilor, organizează activitatea de audit intern potrivit normelor elaborate de Camera Auditorilor Financiar din România în acest scop*¹³.

Sintetizând opiniile unor specialiști în domeniu^{14, 15, 16}, putem spune că activitatea de audit intern are drept **obiective** următoarele:

- *verificarea conformității activităților* cu politicile, programele și managementul acestuia, în conformitate cu prevederile legale;
- *monitorizarea și evaluarea eficacității sistemului de management al riscurilor*;
- *evaluarea gradului de adecvare și eficacitate a controalelor privind guvernarea entității, operațiunile și sistemele de informare*;
- *evaluarea gradului de eficiență și economicitate în utilizarea resurselor*;
- *monitorizarea întregului sistem de management în scopul identificării ariilor de ineficiență și îmbunătățirii performanțelor etc.*

Prin activitatea de audit intern se verifică operațiunile sau acțiunile care se efectuează, se execută sau se desfășoară în cadrul firmei, avându-

se în vedere cel puțin următoarele **caracteristici**¹⁷:

- conformitatea operațiunilor, activităților sau acțiunilor;
- economicitatea operațiunilor, activităților sau a acțiunilor;
- eficacitatea operațiunilor, activităților sau a acțiunilor;
- eficiența operațiunilor, activităților sau a acțiunilor;
- oportunitatea temporală a realizării obiectului auditat;
- oportunitatea structurală a realizării obiectului auditat;
- acoperirea riscului intern asociat operațiunii, activității sau acțiunii auditate;
- acoperirea riscului de firmă asociat realizării operațiunii, activității sau acțiunii auditate;
- conectarea firmei, prin realizarea obiectului auditat, la viitor;
- gradul de coeziune și de convergență a sistemului;
- starea de comunicare interpersonală;
- nodurile de disfuncționalitate structurală;
- balanța puncte tari-puncte slabe.

Îmbunătățirea modului de gestionare a resurselor materiale, financiare și umane de către echipa managerială

nu se poate realiza decât printr-un audit intern de calitate în scopul de a se obține informații privind măsurarea performanței prin prisma celor trei termeni consacrați: economicitate, eficiență și eficacitate, concepte definite astfel:

a. Economicitatea presupune minimizarea costului resurselor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate ale unei activități, cu menținerea calității corespunzătoare a acestor rezultate. Atunci când rezultatul obținut este superior resurselor consumate situația poate fi considerată corespunzătoare. Se poate determina conform relației:

$$Ec = \frac{Rc}{\frac{RZo}{Rp}}$$

unde: Ec = economicitate;
 Rp = resurse programate;
 Rc = resurse consumate;
 RZp = rezultatul programat.
 RZo = rezultate obținute;

b. Eficiența în concepția unor reputați specialiști presupune „a procura resursele necesare la cel mai mic cost posibil”, „fie a maximiza rezultatele obținute, pornind de la o cantitate dată de resurse, fie a minimiza cantitatea de resurse, pentru un rezultat prestabilit”¹⁸,

12 Legea nr. 672 din 19 decembrie 2002 privind auditul public intern, M.Of nr. 953/24.12.2002, cu modificările și completările ulterioare

13 Hotărârea Camerei Auditorilor Financiar din România (C.A.F.R.) nr. 88/19.04.2007 pentru aprobarea Normelor de audit intern, M. Of. nr. 416/21.06.2007, modificată prin Hotărârea C.A.F.R. nr. 108/2008, M. Of. nr. 136/21.02.2008.

14 Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 75 din 1 iunie 1999 privind activitatea de audit financiar, republicată, M.Of. nr. 598/22.08.2003, cu modificările și completările ulterioare

15 Spraakman, Gary, *Internal audit at the historical Hudson's bay company: A challenge to accepted history*, Accounting Historians Journal, iunie 2001, http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3657/is_200106/ai_n8962777/ print, accesat martie 2005

16 Craiu, Nicolae, *Auditul performanței manageriale – evaluarea*, Revista “Finanțe, credit, contabilitate”, nr. 4/2001, p. 60

17 Suci, Ecaterina; Savlovschi, Ion – *Modalități concrete de evaluare a performanței de management*, Revista “Finanțe publice, contabilitate”, nr. 2/2003, pp. 54-55

18 Jianu, Iulia – *Prezent și viitor privind abordarea performanței întreprinderii*, partea I, Revista “Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 7/2003, p. 56

Date de intrare și ieșire

„măsura în care au fost realizate obiectivele, scopurile”, „maximizarea rezultatelor unei activități în relație cu resursele utilizate”¹⁹. Poate fi calculată ca raport între rezultatele obținute (ieșiri) și resursele consumate (intrări). Se consideră că activitatea desfășurată este eficientă dacă rezultatul raportului este supraunitar.

c. Eficacitatea poate fi definită ca „precizie în atingerea scopului” sau „gradul de îndeplinire a obiectivelor programate pentru fiecare dintre activități”. Se poate determina ca raport între rezultatul programat (dorit) și rezultatul efectiv al activității respective. Se apreciază că activitatea este eficace dacă rezultatul este cel puțin egal cu 1.

Metodologia cercetării

Studiul de față își propune să aducă în atenție percepția managerilor entităților economice privind organizarea auditului intern.

Investigarea realizată a cuprins două cercetări succesive²⁰: o cercetare calitativă de tip exploratoriu și o cercetare cantitativă de tip descriptiv.

Prin cercetarea calitativă de tip exploratoriu s-a urmărit *elaborarea unor ipoteze care au făcut obiectul cercetării ulterioare cantitative de tip descriptiv, stabilirea priorităților ulterioare de cercetare*. Metodele utilizate în această cercetare preliminară au fost următoarele: *analiza datelor*

secundare, care a presupus valorificarea datelor disponibile din diferite surse urmărind descoperirea unor probleme, idei, soluții privind costurile și politica de preț; *interviurile efectuate în rândul specialiștilor*, care au avut ca obiectiv obținerea de informații suplimentare de la specialiști în domeniul financiar-contabil; *reuniunile de grup sau focus grup*, care au permis desfășurarea unor discuții pe această temă.

Prin cercetarea cantitativă de tip descriptiv, ale cărei rezultate sunt prezentate în această lucrare, am urmărit să cunoaștem gradul în care entitățile economice organizează activitate de audit intern, precum și care sunt sau ar fi obiectivele și problemele în cadrul acestei activități.

În funcție de locul de desfășurare, cercetarea întreprinsă a fost una de *teren*, culegerea datelor fiind făcută la sediul firmelor incluse în eșantion. În funcție de frecvența desfășurării, cercetarea întreprinsă a fost *ocazională*.

Pentru stabilirea eșantionului s-a utilizat *metoda eșantionării aleatoare* ce a avut la bază un *eșantion fix* (ținând cont de restricțiile organizatorice, s-a stabilit un eșantion de 110 respondenți – societăți din județul Sibiu, marjă de eroare de 9,4% pentru un nivel de încredere de 95%) *cu restricții*.

Putem spune că metoda de eșantionare constă în combinarea *metodei eșantionării multistadiale cu metoda eșantionării stratificată aleatoare neproporțională*. Pentru prelucrarea datelor s-a utilizat programul informatic SPSS for Windows.

a. Date de intrare

În ce privește **domeniul de activitate** firmele care formează eșantionul cercetării sunt repartizate astfel: 45 firme din 110, respectiv 40,9%, se încadrează în domeniul comerț, 37 (33,6%) aparțin domeniului industrie iar 28 (25,5%) activează în domeniul serviciilor. Referitor la **dimensiune** se constată că, din totalul de 110 firme, 17 (15,5%) sunt microîntreprinderi, 52 (47,3%) sunt firme mici, 29 (26,4%) sunt mijlocii, iar 12 (10,8%) sunt firme mari. Am observat dependența categoriei firmelor de domeniul de activitate. În ce privește microîntreprinderile, acestea sunt repartizate astfel: în domeniul comerț - 47,1% și servicii - 52,9%. Nicio astfel de firmă nu activează în domeniul industriei. Pentru firmele mici, repartizarea este următoarea: 61,5% au ca domeniu de activitate comerțul, 13,5% industrie, 25,0% servicii. Firmele mijlocii activează în mare parte în industrie (75,9%), fiind aproximativ egal repartizate în celelalte două domenii: comerț (10,3%) și servicii (13,8%). În ce privește firmele mari, acestea activează în mare majoritate în industrie (66,6%), restul în comerț (16,7%) și servicii (16,7%).

În funcție de **forma de proprietate**, 3 firme (2,7%) din totalul de 110 au capital integral de stat, 106 (96,4%) capital privat și doar una (0,9%) are capital mixt. Se constată că marea majoritate a firmelor analizate au capital integral privat, aceasta fiind de altfel și caracteristica generală a firmelor din județul Sibiu, dar și din

¹⁹ Legea nr. 672 din 19 decembrie 2002 privind auditul public intern, publicată în M. Of. nr. 953 din 24 decembrie 2002, cu modificările ulterioare

²⁰ Această prezentare este componentă a unui studiu mult mai amplu privind conceptul, rolul, metodologia și modul de operaționalizare a managementului activității financiar-contabile a firmei, având la bază 29 de obiective susținute de un număr de 60 de ipoteze. Cercetarea realizată este de tip anchetă și a fost operaționalizată prin intermediul unui chestionar ce cuprinde 70 de întrebări.

țară, în ceea ce privește modul de formare a capitalului.

În funcție de **tipul firmei** informațiile obținute arată că 89 dintre firmele analizate, respectiv 80,9% sunt organizate ca societăți cu răspundere limitată (S.R.L.), iar 21 (19,1%) sunt societăți pe acțiuni (S.A.).

b. Date de ieșire

Majoritatea respondenților (43,6%) au **funcția** de director general, fiind urmați de cei care dețin funcția de director al departamentului financiar-contabil (27,3%); șef compartiment financiar-contabil (11,8%); profesionist contabil pe bază de contract prestări-servicii (16,4%). În concluzie, se evidențiază că majoritatea respondenților au funcția de director general în cadrul firmelor care au format eșantionul cercetării, remarcându-se astfel interesul acestora față de cercetarea efectuată.

Un alt aspect urmărit se referă la **nivelul de pregătire** al respondenților. Din datele prezentate se remarcă faptul că ponderea cea mai ridicată o constituie pregătirea universitară, în această categorie fiind incluși 96 de respondenți din totalul de 110, adică 87,3%, urmați de cei cu pregătire medie (9, respectiv 8,2%) și de cei cu pregătire postuniversitară (5, respectiv 4,5%).

De asemenea, cercetarea a avut în vedere și **cunoașterea formei/specializării absolvite**, a respondenților. Din datele obținute se observă că în cea mai mare parte respondenții

au pregătire universitară economică (66,4%), fiind urmați, la o distanță mare, de cei care au studii superioare în alte domenii: inginerie (13,6%); informatică-calculatoare (1,8%); filologie (1,8%); juridică (2,7%); medicină (0,9%). Respondenții cu pregătire medie sunt absolvenți de liceu (2,7%) și școală postliceală economică (5,5%). Cei cu pregătire postuniversitară au absolvit un program de masterat (2,7%) sau doctorat (1,8%) în domeniul economic.

În concluzie, se poate constata că majoritatea respondenților au pregătire economică universitară, ceea ce presupune că aceștia cunosc, sau ar trebui să cunoască, limbajul economic.

Concluzii desprinse în urma cercetării

Un prim obiectiv al studiului întreprins a constat în cunoașterea **gradului în care entitățile economice au organizat activitate de audit intern**. Răspunsurile obținute sunt prelucrate în tabelul 1.

În concluzie, doar 16,4% dintre firmele cuprinse în eșantion declară că au organizat auditul intern. Majoritatea firmelor (peste 72%) declară că nu organizează activitate de audit intern, iar 10,9% nu au, dar intenționează să organizeze. Astfel, ipoteza avansată înaintea cercetării (**I₁ - Majoritatea firmelor nu organizează activitate de audit intern**) este confir-

mată.

Această situație poate fi considerată oarecum normală dacă avem în vedere că activitatea de audit intern este o noutate pentru firmele românești și implică o serie de schimbări majore, precum: calificarea personalului, stabilirea unor proceduri coerente și adecvate, implementarea noilor sisteme informaționale etc., toate necesitând cheltuieli suplimentare care, de regulă, nu constituie o prioritate.

Motivele pentru care firmele declară că nu organizează activitate de audit intern sunt următoarele: costuri ridicate, lipsa de pregătire a personalului, nu există obligativitate legală, se consideră că nu este necesară o asemenea activitate, tehnologiile informaționale sunt inadecvate, volumul de activitate este redus etc.

Respondenții *au motivat organizarea activității de audit intern* în cadrul firmei lor astfel: ajută la o mai bună cunoaștere a situației, acționarii au încredere mai mare în firmă, potențialii investitori sunt mai ușor de atras, obligativitate legală etc.

Motivele pentru care se intenționează organizarea activității de audit intern au fost: integrarea în Uniunea Europeană a României și consecințele financiar-contabile; perspective mai bune pentru atragerea investitorilor; verificarea conformității activităților din entitatea economică auditată cu politicile, programele și managementul acesteia, în conformitate

Tabel 1 - Opțiuni privind organizarea activității de audit intern

		Frecvență	Procent	Procent valid
Valid	da	18	14,4	14,4
	nu, dar intenționează	12	10,9	10,9
	nu	80	72,7	72,7
Total		110	100,0	100,0

Tabel 2 - Analiza combinată „audit intern” / „categoria firmei”

Audit intern	Categorie				Total %
	microîntreprindere	firmă mică	firmă mijlocie	firmă mare	
da	1	5	6	6	18
%	5,9%	9,6%	20,7%	50,0%	16,4%
nu, dar intenționează /	1	5	4	2	12
%	5,9%	9,6%	13,8%	16,7%	10,9%
nu	15	42	19	4	80
%	88,2%	80,8%	65,5%	33,3%	72,7%
Total	17	52	29	12	110
%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

cu prevederile legale; evaluarea gradului de adecvare și aplicare a controalelor financiare și nefinanciare (a controlului intern) dispuse și efectuate de către conducerea firmei în scopul creșterii eficienței activității economice desfășurate; evaluarea gradului de adecvare a datelor/informațiilor financiare și nefinanciare destinate conducerii în scopul cunoașterii realității din entitatea economică, protejarea elementelor bilanțiere și extrabilanțiere; identificarea metodelor de prevenire a fraudelor și pierderilor de orice fel.

Pentru detalieri, am realizat o analiză combinată „*activitate de audit intern*” / „*categoria firmei*”, informațiile obținute fiind prezentate în tabelul 2.

Pe baza analizei combinate „*activitate de audit intern*” / „*categoria firmei*” se poate concluziona: cea mai mare pondere a firmelor care organizează activitate de audit intern o dețin cele mari (50,0%) – acestea sunt dispuse într-o măsură mai mare să suporte costurile suplimentare, considerând că beneficiile sunt evidente –, fiind urmate la mare distanță de firmele mijlocii (20,7%). Aceeași situație se remarcă și pentru cele care inten-

ționează să organizeze activitate de audit intern.

Obiectivele și problemele activității de control financiar propriu

Un alt scop al cercetării a constat în cunoașterea **obiectivelor urmărite sau care ar putea fi urmărite de firme prin activitatea de audit intern, dar și a problemelor apărute sau preconizate în cadrul acestei activități**. Răspunsurile colectate sunt prezentate în tabelele 3 și 4²¹.

Din prelucrarea răspunsurilor obținute, putem concluziona că obiectivele urmărite sau posibil de urmărit în cadrul activității de audit intern sunt distribuite astfel: cunoașterea și evaluarea situației (64,8%), educarea și stimularea personalului (19,4%), eliminarea factorilor perturbatori (21,3%), creșterea valorii firmei și averii acționarilor (13,0%), recuperarea pagubelor și sancționarea vinovaților (30,6%), documentarea și fundamentarea deciziilor economico-financiare (36,1%), pre-

venirea fraudelor (50,0%)²². Se constată că obiectivul primordial urmărit de firme este cunoașterea și evaluarea situației, iar, în consecință, ipoteza formulată înaintea cercetării (*I₂ – Obiectivul principal urmărit prin organizarea activității de audit intern este prevenirea fraudelor*) se infirmă.

În urma prelucrării răspunsurilor se pot concluziona următoarele: costul ridicat privind implementarea controlului financiar propriu reprezintă o problemă pentru 12% dintre firme; abuzul de autoritate se întâlnește la 5,6% dintre acestea; lipsa de profesionalism este menționată de 16,7%; lipsa de perspectivă a concluziilor și soluțiilor constituie o problemă pentru 24,1% dintre ele; riscul de eroare umană apare la 52,8% dintre firme; 19,4% susțin că procedurile utilizate sunt neadecvate, iar 15,7% menționează că există riscul de nedescoperire a fraudelor/erorilor²³. Putem constata că principala problemă cu care se confruntă sau de care se tem managerii în organizarea auditului intern o constituie riscul de eroare umană. Acesta poate apărea din cauza neglijenței, neatenției, erorilor de raționament sau interpretării greșite a normelor legale și a dispozițiilor permise.

²¹ Menționăm că doi dintre respondenții care au declarat că nu organizează activitate de audit intern nu au completat nimic în cadrul acestor întrebări, motiv pentru care chestionarele nu au fost incluse în prelucrare pentru acest obiectiv al cercetării.

²² Totalul ponderilor este mai mare de 100% deoarece întrebarea a avut răspunsuri multiple.

²³ Totalul ponderilor este mai mare de 100% deoarece întrebarea v50 a avut răspunsuri multiple

Tabel 3 - Obiective în cadrul activității de audit intern

		Frecvență	Procent	Procent valid
a. Cunoașterea și evaluarea situației				
	nemenționat	38	35,2	35,2
	menționat	70	64,8	64,8
b. Educarea și stimularea personalului				
	nemenționat	87	79,1	80,6
	menționat	21	19,1	19,4
c. Eliminarea factorilor perturbatori				
	nemenționat	85	77,3	78,7
	menționat	23	20,9	21,3
d. Creșterea valorii firmei și averii acționarilor				
	nemenționat	94	85,5	87,0
	menționat	14	12,7	13,0
e. Recuperarea pagubelor și sancționarea vinovaților				
	nemenționat	75	68,2	69,4
	menționat	33	30,0	30,6
f. Documentarea și fundamentarea deciziilor economico-financiare				
	nemenționat	69	62,7	63,9
	menționat	39	35,5	36,1
g. Prevenirea fraudelor				
	nemenționat	54	49,1	50,0
	menționat	54	49,1	50,0
Valid	Total	108	98,2	100,0
Missing	System	2	1,8	
Total		110	100,0	

Tabel 4 - Probleme în auditul intern

		Frecvență	Procent	Procent valid
a. Costul				
	nemenționat	95	86,4	88,0
	menționat	3	11,8	12,0
b. Abuzul de autoritate				
	nemenționat	102	92,7	94,4
	menționat	6	5,5	5,6
c. Lipsa de profesionalism				
	nemenționat	90	81,8	83,3
	menționat	18	16,4	16,7
d. Lipsa de perspectivă a concluziilor și soluțiilor				
	nemenționat	82	74,5	75,9
	menționat	26	23,7	24,1
e. Riscul de eroare umană				
	nemenționat	51	46,4	47,2
	menționat	57	51,8	52,8
f. Proceduri neadecvate				
	nemenționat	87	79,1	80,6
	menționat	21	19,1	19,4
g. Riscul de nedescoperire a fraudelor / erorilor				
	nemenționat	91	82,7	84,3
	menționat	17	15,5	15,7
Valid	Total	108	98,2	100,0
Missing	System	2	1,8	
Total		110	100,0	

Așadar, ipoteza formulată înaintea cercetării (**I₃** – *Principala problemă cu care se confruntă firmele în organizarea auditului intern o constituie riscul de eroare umană*) se confirmă.

În concluzie, subliniem încă odată că, prin calitatea organizării și exercitării auditului, entitatea economică își poate duce la îndeplinire obiectivele stabilite. Astfel, prin audit,

se *poate stabili în ce măsură activitatea financiar-contabilă și managementul general au dat dovadă de eficiență* prin modul în care acesta a reflectat realitatea, a contribuit la previzionarea obiectivelor, a asigurat resursele necesare în condiții optime (capitaluri maxime la costuri minime), a încadrat personal corespunzător, a asigurat pregătirea și dezvoltarea profesională a acestuia, a implemen-

tat tehnologii informaționale care să descongese personalul de anumite responsabilități, a redus volumul fraudelor (fie ele de gestiune, financiar-contabile, cu toate că, acestea din urmă, de regulă, se realizează tocmai la „cererea” managerilor în scopul de a oferi o imagine deformată a realității, dar care să îi pună într-o lumină favorabilă în fața acționarilor sau a investitorilor) etc.

Bibliografie

- Afloarei, Nadia; Albu Cătălin, *Delimitări teoretice privind auditul și controlul intern*, Revista “Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 6/2002
- Barbu, Mihaela Elena, *Prevenirea fraudei: o provocare pentru auditorii interni*, p. 37, Revista “Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 7/2002
- Boulescu, Mircea; Ghiță, Marcel; Mareș, Valerică, *Controlul fiscal și auditul financiar-fiscal*, pp. 320-321, Ed. CECCAR, București, 2003
- Ciuhureanu, Alina Teodora, *Management financiar*, pp. 291-296, Ed. Universității „Lucian Blaga” din Sibiu, Sibiu, 2009
- Ciuhureanu, Alina Teodora, *Considerente privind organizarea auditului intern*, pp. 258-269, Caietul științific “Reformele administrative și judiciare în perspectiva integrării europene – Secțiunea pentru științe economice și administrative” nr. 6/2004, Institutul de Științe Administrative “Paul Negulescu”, Ed. BURG, Sibiu
- Craiu, Nicolae, *Auditul performanței manageriale – evaluarea*, p. 60, Revista “Finanțe, credit, contabilitate”, nr. 4/2001
- Dura, Codruța; Drigă, Imola, „*Audit Coordinates in Financial-Banking Marketing - Evidence from Romania*”, Munich Personal RePEc Archive, Paper No. 3221, 14 apr.2007, University Library of Munich, Germany, http://mpa.ub.uni-muenchen.de/3221/1/MPRA_paper_3221.pdf, accesat ianuarie 2009
- Ghiță, Marcel, *Auditul intern*, ediția a doua, Ed. Economică, București, 2009
- Jianu, Iulia, *Prezent și viitor privind abordarea performanței întreprinderii*, partea I, p. 56, Revista “Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 7/2003
- Munteanu, Adrian, *Auditul intern și obiectivele sale – aspecte internaționale* – , p. 62, Revista “Finanțe publice, contabilitate”, nr. 2/2002
- Simmons, R. Mark, *What is Internal Auditing. About the Profession*, <http://www.facilitatedcontrols.com/internal-auditing/ia-is.shtml>, accesat ianuarie 2009
- Spraakman, Gary, *Internal audit at the historical Hudson’s bay company: A challenge to accepted history*, Accounting Historians Journal, iunie 2001, http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3657/is_200106/ai_n8962777/ print, accesat martie 2005
- Suciu, Ecaterina; Savlovschi, Ion, *Modalități concrete de evaluare a performanței de management*, pp. 54-55, Revista “Finanțe publice, contabilitate”, nr. 2/2003
- Tabără, Neculai, *Cadrul conceptual al auditului contabil-financiar*, p. 67, Revista “Finanțe publice, contabilitate”, nr. 3/2002
- *** – *SSPC Position Statement on Internal Auditing Requirements for QP-5 Certified Inspection of Coating and Lining Firma*, aprilie 2004 <http://www.sspc.org/pdfs/qp/qp5internalaudit404.pdf>, accesat martie 2005
- Hotărârea Camerei Auditorilor Financiari din România (C.A.F.R.) nr. 88/19.04.2007 pentru aprobarea Normelor de audit intern, M. Of. nr. 416/21.06.2007, modificată prin Hotărârea C.A.F.R. nr. 108/2008, M. Of. nr. 136/21.02.2008
- Legea nr. 672 din 19 decembrie 2002 privind auditul public intern, M.Of nr. 953/24.12.2002, cu modificările și completările ulterioare
- Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 75 din 1 iunie 1999 privind activitatea de audit financiar, republicată, M.Of. nr. 598/22.08.2003, cu modificările și completările ulterioare

Exercitarea raționamentului profesional privind corectarea erorilor contabile

Daniel BOTEZ*

Abstract

Exercise of Professional Judgment on Correcting Accounting Errors

For several years, professional accountants in Romania apply successive accounting rules, arising from the reform process of Romanian accounting system. Accession to the European Union emphasized the process, leading to accounting regulations consistent with European directives. In their accounting treatment is also normalized the correction of errors. International referential on error correction is IAS 8 "Accounting Policies, Changes in accounting estimates and errors". The treatment provided by this standard is in contradiction with the provisions of referential Regional EU 4th Directive.

Romanian accounting regulations seek a solution for the conciliation of the two standards, with manifest accent in favor of the treatment prescribed by IAS 8.

Thus, in Romania, error correction of the previous periods is carried out on behalf of retained earnings. Only minor errors are allowed to be corrected on behalf of the current account result. Delineation errors as significant or insignificant by applying the principle of materiality is a right and an obligation for accounting professionals.

Errors may be caused by many circumstances, of which this paper remember those related to errors in transactions recording, due to their repetitive nature and to use of computer software, to mathematical calculation errors, to disregard of existing situations on the closing date of the financial year or to the resolution of fraud cases. A specific situation is correcting errors as tax differences and their related tax debts, established by the control acts of tax inspections.

The nature of these errors involve the use of professional judgments, both for financial reporting and for determining, in some cases, the amount of correction, leading to a permanent casuistry open to professional values application.

Key words: IAS 8, errors, 4th Directive of EEC, the principle of inviolability of balance open, retrospective restatement

Cuvinte cheie:

IAS 8, erori, Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, principiul intangibilității bilanțului de deschidere, aplicare retroactivă

Introducere

În contabilitate se pot produce erori. *Errare humanum est*, spune o veche zicală, asociind cu eroarea o greșeală involuntară, fără intenție. În vocabularul profesional există definit termenul de eroare contabilă¹: „*Eroare atribuită unui calcul eronat, interpretării greșite a unor informații, fără a lua în considerare faptele cunos-*

cute cu ocazia întocmirii situațiilor financiare sau datorată adoptării unei practici contabile inacceptabile”. Unele dintre ele pot fi corectate operativ, prin operațiune inversă sau prin stornare, în cadrul aceleiași perioade contabile în care au apărut. Chiar dacă erorile sunt constatate după data de închidere a exercițiului financiar, majoritatea dintre ele pot fi corectate înainte de data întocmirii situațiilor financiare, deoarece este normal ca

* Conf. univ. dr., auditor financiar, Universitatea "Vasile Alecsandri" Bacău, e-mail: daniel63331@yahoo.com

¹ Menard, Louis FCA et collaborateurs, *Dictionnaire de la comptabilité et de gestion financière anglais-français*, Institut Canadien des Comptable Agrees, Toronto, 2004, p. 12

acestea să fie constatate cu ocazia lucrărilor de închidere a exercițiului financiar, mai ales în cadrul operațiunii de inventariere.

Cu toate acestea, este posibil ca unele erori apărute în cursul unui exercițiu financiar să fie constatate în exercițiul financiar următor, după aprobarea situațiilor financiare. Există situații în care trec chiar mai multe exerciții financiare până când erorile sunt constatate. În astfel de cazuri, profesioniștii contabili trebuie să se raporteze la normele contabile aplicabile și să facă apel la raționamentul lor profesional pentru a le corecta. De cele mai multe ori, corectarea presupune retratarea retroactivă a informațiilor prezentate anterior.

Metodologia de cercetare

Scopul acestei lucrări este de a stabili, în primul rând, printr-o abordare conceptuală, care sunt referințele normative la care trebuie să facă apel profesioniștii contabili din România, urmată de prezentarea câtorva raționamente pe care aceștia trebuie să le formuleze atunci când vor să corecteze erorile constatate în situațiile financiare.

Pentru a-și atinge scopul, prezentul studiu a făcut apel, în primul rând, la standardele care configurează conceptul de eroare contabilă și prevăd tratamentele contabile ale acesteia la nivel internațional, regional și național. Unul dintre punctele cheie ale studiului privește diferențele de fond care există între aceste tratamente.

De asemenea, a fost consultată literatura de specialitate, pentru a constata modul în care doctrina contabilă a așezat și interpretat conceptele, dar și pentru a cunoaște care este stadiul proceselor de armonizare și convergență privind referențialul contabil internațional, în mod particular privind armonizarea în cadrul Uniunii Europene și tranziția în Estul Europei.

Pentru prezentarea unei minime cazuistici, autorul a stabilit câteva exemple bazate pe date ipotetice, dar al căror fond rezultă din practicile profesionale și din experiența personală.

Prezentarea acestor exemple se bazează și pe premisa că, atunci când corectează erori, profesioniștii contabili își pun în valoare raționamentul profesional, ca element definitoriu al profesionalismului și independenței lor.

Delimitări conceptuale

Referința de normalizare la nivel internațional privind corectarea erorilor este IAS 8 „Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori”. Acesta stabilește conceptul de eroare, prin referire la perioadele anterioare, astfel²:

„Erorile perioadei anterioare reprezintă omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare, rezultând din neutilizarea sau utilizarea greșită a informațiilor fiabile care:

- (a) erau disponibile la momentul în care s-a autorizat publicarea situațiilor financiare pentru acele perioade; și*
- (b) ar fi putut fi obținute și luate în considerare, în mod rezonabil, la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare.*

Astfel de erori includ efecte ale erorilor matematice, greșeli în aplicarea politicilor contabile, neglijarea sau interpretarea greșită a faptelor și fraude”.

Erorile constatate pot fi semnificative sau nesemnificative. În general, atunci când se discută despre politicile contabile specifice IFRS, se discută despre aplicarea lor atunci când efectul aplicării este semnificativ. Altfel spus, se consideră că situațiile financiare nu sunt conforme cu IFRS dacă acestea conțin erori semnificative. IAS 8 solicită aplicarea principiului pragului de semnificație în aplicarea politicilor contabile și corectarea erorilor.

Totuși, acest standard introduce o nuanță a aplicării pragului de semnificație. Astfel, situațiile financiare sunt neconforme cu IFRS și în situația în care conțin erori nesemnificative, făcute intenționat pentru a se obține o anumită prezentare a poziției financiare, a performanței financiare sau a fluxurilor de trezorerie.

În aceste condiții, este nevoie de apelul la raționamente profesionale pentru a stabili semnificația fiecărui element prezentat în situațiile financiare, în funcție de natura și valoarea sa, dar și în funcție de modul în care contribuie la conturarea poziției financiare sau a performanței financiare a entității.

Tratamentul contabil stabilit de IAS 8 presupune o procedură de retratare a soldurilor de deschidere ale activelor, datoriilor și capitalurilor proprii pentru cea mai îndepărtată perioadă anterioară prezentată.

² *Standardele internaționale de raportare financiară. IFRS*, norme oficiale emise la 1 ianuarie 2009, Editura CECCAR, București, 2009, p. 1065

După ultima revizuire a Standardului, aplicabilă începând cu 1 ianuarie 2005, nu mai este posibil tratamentul alternativ prevăzut anterior acestei date, în conformitate cu care corecția erorilor perioadelor anterioare putea fi aplicată prospectiv, ceea ce presupunea afectarea rezultatului perioadei curente.

S-a eliminat, astfel, posibilitatea de conciliere între acest tratament și practicile contabile continental-europene, în care principiul intangibilității bilanțului de deschidere este unul dintre principiile specifice. Acesta figurează în conținutul Directivei a IV-a a Comunităților Economice Europene privind conturile anuale ale diferitelor tipuri de companii. Un punct de referință semnificativ îl constituie normele juridice franceze, unde acest principiu este conținut atât de Codul de comerț, cât și de Planul contabil general. Un alt punct de referință îl constituie doctrina contabilă franceză, care prevede și incidențele de tratament contabil rezultate din aplicarea acestuia. Formularea acestui punct este simplă și fără echivoc³: „Bilanțul de deschidere al unui exercițiu trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului precedent”.

Aceasta presupune că orice corecție care se referă la veniturile sau cheltuielile exercițiilor precedente nu se pot imputa direct asupra capitalurilor proprii, ci trebuie să afecteze rezultatul exercițiului în care erorile sunt constatate.

Acest principiu vizează verificarea integrității patrimoniale a entității, cu conotații în zona de interes patrimonial-juridică, concretizată în egalitatea între avera proprietarilor la închiderea exercițiului anterior cu cea de la începutul exercițiului curent.

Având în vedere cele expuse mai sus, constatăm o contradicție vădită între prevederile IAS 8 și cele ale Directivei a IV-a a Comunităților Economice Europene. Această contradicție este atenuată de obligativitatea societăților de grup europene, cotate pe piețele internaționale de capital, de a întocmi, începând cu 1 ianuarie 2005, situații financiare consolidate în conformitate cu standardele IAS/IFRS. Chiar în cazul acestora, un studiu publicat în decembrie 2008 având ca referință

anul 2006, care a folosit un eșantion format din 250 de companii europene cotate, a stabilit că cel puțin într-un caz a fost exprimată o opinie de audit cu rezerve, având drept motivație tratamentul necorespunzător al corecției erorilor.⁴ Dar la nivelul celorlalte entități europene, care nu sunt obligate astfel, contradicția se păstrează și se manifestă în funcție de prevederile normelor contabile naționale.

În România, Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 3055/2009, stabilesc un tratament care se dorește o conciliere între prevederile normelor descrise mai sus.

Astfel, în primul rând, în secțiunea 7 „Principii contabile generale”, principiul intangibilității este formulat în acord cu prevederile Directivei a IV-a a Comunităților Economice Europene. Se face, însă, într-un alineat al acestei secțiuni, o referire directă la corectarea erorilor⁵: „(4) Corectarea pe seama rezultatului reportat a erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente nu se consideră încălcare a principiului intangibilității”.

Prin această formulare, reglementările contabile românești lasă poarta deschisă pentru aplicarea prevederilor IAS 8. Mai mult, definiția erorilor, prevăzută la pct. 63, urmărește fidel și conceptual cadrul stabilit de standardul internațional.

De asemenea, din punct de vedere al tratamentului contabil, normele românești includ spiritul IAS 86:

„(4) Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.

(5) Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat.

(6) Erorile nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere erorile nesemnificative”.

3 Directiva a 4-a, art. 31, pct. 1, lit f) din <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1978L0660:20070101:EN:PDF>

4 Ineum consulting, Evaluation of the Application of IFRS in the 2006 Financial Statements of EU Companies Report to the European Commission, December 2008, http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ifrs/eu_ifrs_2006_presentation_en.pdf

5 Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, parte componentă a Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 766bis din 10/11/2009, pct. 44, alin (4)

6 Idem, pct. 63

De altfel, profesioniștii contabili din România au la dispoziție un cont specific pentru înregistrarea acestor tratamente, 1174 „Rezultat reportat provenit din corectarea erorilor contabile”. Nu este o noutate pentru aceștia. Au făcut cunoștință cu această structură încă din 1999, atunci când au aplicat Reglementările contabile armonizate cu Standardele Internaționale de Contabilitate și cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

Soluții practice

Pentru profesioniștii contabili din România, modificările reglementărilor contabile au însemnat tot atâtea provocări. Practica ne arată că unii dintre ei s-au adaptat mai ușor, alții mai greu. Corectarea erorilor contabile rămâne un aspect care se pretează la discuții profesionale.

În cele ce urmează, am încercat să identificăm câteva dintre situațiile, des întâlnite în practică, în care constatarea erorilor contabile necesită raționamente profesionale.

O primă situație se referă la corectarea erorilor aferente operațiunilor de exploatare, care apar mai ales atunci când se contabilizează operațiuni repetitive, cu ajutorul programelor informatice, în condițiile inexistenței unui control intern riguros.

Exemplul 1

O întreprindere cu activitate de comerț cu amănuntul constată, după aprobarea situațiilor financiare, că a înregistrat, din eroare, în exercițiul precedent, o factură de vânzare în valoare de 3.000 lei fără TVA, de două ori. Valoarea este considerată semnificativă și se dispune corectarea erorii. Entitatea este plătitoare de TVA și impozit pe profit. De asemenea, entitatea a înregistrat și raportat profit la sfârșitul exercițiului precedent.

1. Corectarea dublei înregistrări a facturii

%	=	4111	<u>3.570</u>
		Clienți	
1174			3.000
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile			
4427			570
TVA colectată			

2. Deoarece pentru mărfurile vândute, la momentul vânzării s-a procedat la descărcarea gestiunii, corectăm această operațiune, făcând apel la raționament profesional.

Entitatea utilizează pentru gestionarea mărfurilor metoda de evidență global-valorică, ceea ce presupune că nu se poate stabili în mod direct costul asociat mărfurilor vândute în factura respectivă.

Pentru a calcula valoarea cu care se corectează contul de mărfuri vom lua ca referință procentul mediu de adaos comercial al mărfurilor vândute (sub formă de coeficient) care a fost utilizat pentru descărcarea gestiunii de mărfuri la sfârșitul exercițiului. Presupunem că acesta a fost de 0,15.

Astfel: $3.000 \times 0,15 = 450$ lei și $3.000 - 450 = 2.550$ lei

Corectarea operațiunii de descărcare a gestiunii se prezintă astfel:

371	=	%	<u>3.570</u>
Mărfuri			
		1174	2.550
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile			
		378	450
Diferențe de preț la mărfuri			
		4428	570
TVA neexigibilă			

3. Înregistrarea incidenței fiscale privind impozitul pe profit. Întrucât entitatea a înregistrat de două ori același venit, a calculat și înregistrat impozit pe profit nedatorat. Pentru a stabili valoarea acestei incidențe apelăm din nou la raționament profesional. Calculul impozitului a avut drept bază profitul impozabil, stabilit pe baza conversiei rezultatului contabil în rezultat fiscal. Care ar fi cea mai corectă rată pentru a stabili cât din adaosul comercial de 450 lei reprezintă profit?

Am putea să calculăm o rată a rezultatului din exploatare, considerând că eroarea provine dintr-o operațiune de exploatare. Sau am putea să calculăm o rată a rezultatului exercițiului, pentru a lua în calcul întreaga activitate a entității.

Având în vedere scopul raționamentului, acela de a stabili o incidență fiscală directă a erorii, se poate calcula o rată a rezultatului fiscal, raportând profitul impozabil la veniturile impozabile.

- Presupunem că această rată este de 18 %.
- Profit impozabil aferent erorii = $450 \times 0,18 = 81$ lei
- Impozit pe profit aferent operațiunii eronate = $81 \times 0,16 = 12,96$ lei

4411	=	1174	12,96
Impozitul pe profit		Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	

O altă categorie de erori poate să aibă la bază greșeli matematice sau o aplicarea greșită a politicilor contabile.

Exemplul 2

O entitate constată în exercițiul anului N+1, după aprobarea situațiilor financiare, că, din cauza unei greșeli matematice, a calculat și înregistrat eronat în exercițiul N amortizare aferentă echipamentelor tehnologice, în sensul că nu a înregistrat cheltuieli cu amortizarea în valoare de 2.000 lei. Împreună cu corectarea erorii va înregistra și incidența fiscală.

%	=	2813	<u>2.000</u>
		Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	
1174			1.680
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile			
4411			320
Impozitul pe profit			

O situație des întâlnită se referă la înregistrarea actelor de control întocmite ca urmare a inspecției fiscale, atunci când se constată diferențe de impozite și se calculează majorări de întârziere. De regulă, perioada verificată cuprinde câțiva ani anteriori și înregistrarea incidentelor contabile și fiscale devine cu atât mai importantă în cazurile în care există încheiate contracte de management sau perioadele contabile și fiscale au fost gestionate de administratori diferiți.

Exemplul 3

O entitate este supusă inspecției fiscale pentru perioada cuprinsă între exercițiul anului N-3 și 30 iunie anul N, obiectivul inspecției fiind modul de calcul, înregistrare, declarare și plată a impozitului pe profit.

În urma controlului s-au constatat următoarele :

- Pentru exercițiul anului N-3: impozit pe profit calculat suplimentar 1.200 lei; majorări de întârziere pentru neplata la termen 800 lei, din care calculate pentru anul N-3, 400 lei, pentru N-2, 200 lei, pentru N-1, 150 lei și pentru N, 50 lei;
- Pentru exercițiul anului N-2: impozit pe profit calculat și înregistrat în plus 200 lei; majorări de întârziere

500 lei, din care pentru N-2, 300 lei, pentru N-1, 150 lei și pentru N, 50 lei;

- Pentru exercițiul anului N-1: impozit pe profit calculat suplimentar 800 lei, majorări de întârziere 200 lei, din care pentru N-1, 175 lei și pentru N, 25 lei;
- Pentru exercițiul N: impozit pe profit calculat suplimentar 100 lei, majorări de întârziere 20 lei.

În acest caz erorile sunt reprezentate atât de greșelile privind calculul profitului impozabil, ceea ce a condus la impozit pe profit suplimentar sau calculat în plus, cât și de necalculul și neînregistrarea majorărilor de întârziere, care ar fi trebuit calculate și înregistrate în exercițiile financiare corespondente, aceasta fiind o obligație a entității, nu a organelor fiscale.

Pentru corectarea erorilor se au în vedere efectele cumulate ale acestora pentru exercițiile financiare N-3, N-2, N-1, care se vor imputa asupra rezultatului reportat, în timp ce erorile constatate pentru exercițiul financiar N vor fi decontate asupra rezultatului curent.

1. Corectarea erorilor exercițiilor N-3, N-2, N-1

1174	=	%	<u>2.875</u>
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile			
		4411	1.800
		Impozitul pe profit	
		4481	1.075
		Alte datorii față de bugetul statului	

2. Corectarea erorilor exercițiului N

691	=	4411	100
Cheltuieli cu impozitul pe profit		Impozitul pe profit	
		6581	
Despăgubiri, amenzi și penalități		=	4481
			145
		Alte datorii față de bugetul statului	

Pot exista cazuri în care situații semnificative existente la data închiderii exercițiului au fost scăpate din vedere, nefiind înregistrată incidența lor asupra situațiilor financiare.

Exemplul 4

O entitate a ignorat (nu a avut în vedere) constituirea unui provizion pentru litigii la 31 decembrie anul N, în

Raționamentul profesional privind corectarea erorilor contabile

condițiile în care suma solicitată drept despăgubire este semnificativă, respectiv 3.500 lei.

În exercițiul N+1 litigiul își continuă cursul. Provizionul, stabilit la o valoare egală cu 50 % din despăgubirea solicitată, nu este deductibil fiscal.

1174	=	1511	1.750
Rezultat reportat provenit din corectarea erorilor contabile		Provizioane pentru litigii	

Erorile pot fi constatate și ca urmare a producerii fraudelor, ceea ce le face mai greu de depistat și de corectat.

Exemplul 5

În cursul exercițiului N+1 se finalizează o cauză penală care stabilește o fraudă produsă în exercițiul N, constând într-o delapidare la gestiunea de produse finite în valoare de 5.000 lei.

1. Constatarea lipsei în gestiune cu ocazia inventarierii la 31 decembrie anul N

711	=	345	5.000
Venituri aferente costurilor stocurilor de produse		Produse finite	

2. Înregistrarea creanței asupra gestionarului după soluționarea cauzei penale, la valoarea de imputare de 6.000 lei

4282	=	%	7.140
Alte creanțe în legătură cu personalul			
		1174	6.000
		Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	
		4427	1.140
		TVA colectată	

3. Înregistrarea incidenței fiscale

1174	=	4411	160
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile		Impozitul pe profit	

Concluzii

Reglementările contabile românești prevăd pentru corectarea erorilor, tratamente puse de acord cu prevederile referențialului internațional.

Retratarea retroactivă a erorilor exercițiilor precedente presupune afectarea rezultatului reportat.

Exemplele prezentate mai sus nu epuizează, nici pe de parte, provocările pe care le oferă deschiderea practicii profesionale, din acest punct de vedere, către referințele internaționale.

Acestea, însă, trebuie asimilate și aplicate în contextul specific al prevederilor normelor naționale și al problemelor particulare ale mediului economic românesc.

Diferitele situații care solicită aplicarea acestor tratamente pun în fața profesioniștilor contabili o cazuistică interesantă, care necesită apelul la raționamente profesionale.

Practica profesională ne demonstrează, însă, că nu toți profesioniștii sunt pregătiți pentru exercitarea raționamentelor profesionale în asemenea cazuri.

Sperăm ca studiul de față să constituie o bază minimă de referință pentru provocarea unor dezbateri pe această temă.

Bibliografie

Colasse, Bernard, *Comptabilite Generale*, Economica, Paris, 2005

Feleagă, Nicolae, *Dincolo de frontierele vagabondajului contabil*, Editura Economică, București, 1997

Menard, Louis FCA et collaborateurs, *Dictionnaire de la comptabilite et de gestion financiere anglais-francais*, Institut Canadien des Comptable Agrees, Publ. en collab. avec Ordre des experts comptable – France, Compagnie nationale des commissaires aux comptes – France, Institut des reviseurs d'entreprise – Belgique, Toronto, 2004

Nobes, Christopher; Parker, Robert, *Comparative international accounting*, Ninth edition, Prentice Hall, London, 2006

***, *Standarde Internaționale de Raportare Financiară IFRS 2009*, Editura CECCAR, București, 2009

***, Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 766bis din 10/11/2009

www.europa-int.eu

Aspecte practice privind elaborarea și aplicarea politicilor contabile

Georgeta PETRE*, Alexandra LAZĂR**, Monica AVRAM*** & Elisabeta DUINEA****

Abstract

Practical Aspects of Developing and Applying Accounting Policies

Both the accounting regulations complying with the Fourth Directive of the European Economic Community approved by the Order of the Minister of Public Finance No. 1752/2005, with related modifications and updates applied later on and accounting regulations complying with the Fourth Directive of the European Economic Community approved by the Order of the Minister of Public Finance No. 3055/2010, in many cases, let the choice of accounting treatment or assessment rules contained in several regulatory alternatives. Approval of some accounting treatment, respectively an assessment rule or another one is an accounting policy item.

As regards the actual accounting policies, the literature does not exemplify, whilst leaving their developments to the entities, according to their requirements. The purpose of the present article is the illustration of some practical aspects of developing and applying accounting policies.

To be complete, accounting policies must provide both the accounting treatment and documents upon which the records are made in the accounting.

Key words: accounting policies, accounting procedures, fixed assets, accounting treatment, documents

Cuvinte cheie:

politici contabile, proceduri contabile, imobilizări corporale, tratament contabil, documente

Introducere

În revista "Audit financiar" nr. 1/2010¹ au fost prezentate unele aspecte teoretice privind politicile contabile prevăzute de *Reglementările contabile conforme cu directivele europene*, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009.

Așa cum s-a arătat în articolul menționat, politicile contabile se elaborează de către specialiști în domeniul economic și tehnic, cunoscători ai domeniului de activitate al

entității, se aprobă de către administratori, potrivit legii, și se aplică de către personalul cu atribuții executive în domeniul financiar-contabil din entitate.

Reglementările contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009², denumite pe tot parcursul articolului *reglementări contabile*, definesc politicile contabile ca fiind „principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice apli-

* Dr., director, Direcția de Legislație și Reglementări Contabile, Ministerul Finanțelor Publice, e-mail: geta.petre@mfinante.ro

** Dr., director adjunct, Direcția de Legislație și Reglementări Contabile, MFP, e-mail: alexandra.lazar@mfinante.ro

*** Drd., consilier superior, Direcția de Legislație și Reglementări Contabile, MFP, e-mail: monica.avram@mfinante.ro

**** Drd., expert asistent, Direcția de Legislație și Reglementări Contabile, MFP, e-mail: eli.duinea@mfinante.ro

1 Petre, Georgeta; Avram, Monica; Duinea, Elisabeta, *Politici contabile – între necesitate și obligație legală*, Revista "Audit financiar" nr. 1/2010, pag. 36

2 Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, M. O. nr. 766 din 10 noiembrie 2009

cate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare” (pct. 267 alin. (1)). Aceeași reglementare specifică la pct. 267 alin. (2) că „administratorii entității trebuie să aprobe politici contabile pentru operațiunile derulate, inclusiv proceduri proprii pentru situațiile prezentate de legislație”.

Constatăm că atât *Reglementările contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene* aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005³, cu modificările și completările ulterioare, cât și *Reglementările contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene* aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009, oferă în multe cazuri, posibilitatea alegerii unui tratament contabil sau a unor reguli de evaluare din mai multe alternative cuprinse în reglementare. Aprobarea unui tratament contabil, respectiv a unei reguli de evaluare sau a altuia/alteia constituie un element de politică contabilă.

Scopul articolului de față îl constituie prezentarea unor aspecte practice privind elaborarea și aplicarea politicilor contabile și a procedurilor obligatorii prevăzute de lege.

Metodologia de cercetare a avut în vedere prevederile Reglementărilor contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005, cu modificările și completările ulterioare, cât și cele ale Reglementărilor contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009, referitoare la importanța elaborării politicilor contabile la nivelul fiecărei entități, în condițiile în care acestea determină valoarea informațiilor cuprinse în situațiile financiare anuale. Chiar dacă specificul activității entității este factorul determinant în alegerea politicilor contabile, toate entitățile pleacă în elaborarea acestora de la prevederile generale cuprinse în reglementările contabile în vigoare.

Care sunt procedurile obligatorii, prevăzute de lege, în domeniul contabilității?

Procedurile interne au rolul de a stabili modul în care se desfășoară în entitate operațiunile economico-financiar-

re, comerciale și de altă natură. Distingem, în funcție de modul de reglementare, două categorii de proceduri interne și anume:

- proceduri obligatorii, prevăzute de lege;
- proceduri specifice (entității), neprevăzute de lege.

Legislația în domeniul contabilității impune entităților să aibă aprobate **trei proceduri**, astfel:

1) Proceduri privind inventarierea, prevăzute de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2861/2009⁴ care aprobă *Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii*.

Conform articolului 1 din ordinul menționat, persoanele juridice prevăzute la art. 1 din *Legea contabilității* nr. 82/19915, republicată, trebuie **să emită proceduri proprii** privind inventarierea, în baza normelor menționate.

Răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității. În vederea efectuării inventarierii, aceste persoane aprobă **proceduri scrise, adaptate specificului activității**, pe care le transmit comisiilor de inventariere (pct. 5 din *Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii*, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2861/2009).

2) Proceduri privind utilizarea formularelor financiar-contabile, prevăzute de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2226/2006 *privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității* nr. 82/1991⁶, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit acestui ordin, persoanele juridice prevăzute la art. 1 din *Legea contabilității* nr. 82/1991, republicată, trebuie să asigure un regim intern de numerotare a facturii, precum și a altor formulare financiar-contabile care stau la baza înregistrării de venituri (monetar, chitanță și altele, după caz, precum și avizului de însoțire a mărfii)⁷.

3 Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, M.O. nr. 1080 din 30 noiembrie 2005, cu modificările și completările ulterioare

4 Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2861/2009 pentru aprobarea *Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii*, M. O. nr. 704 din 20 octombrie 2009

5 *Legea contabilității* nr. 82/1991, republicată, M.O. nr. 454 din 18 iunie 2008

6 Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2226/2006 *privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității* nr. 82/1991, M.O. nr. 1056 din 30 decembrie 2006

7 Art. 5. din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2226/2006

În acest sens, fiecare entitate emite proceduri proprii de stabilire și/sau alocare de numere.

3) Proceduri privind regimul intern de numerotare a formularelor financiar-contabile prevăzute de Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008⁸ *privind documentele financiar-contabile*.

Elementele cerute de legislație pentru formularele financiar-contabile sunt comune în cazul celor două proceduri și se referă la faptul că persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității vor desemna, prin decizie internă scrisă, o persoană sau mai multe, după caz, care să aibă atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente. De asemenea, fiecare entitate va emite proceduri proprii de stabilire și/sau alocare de numere ori serii, după caz, prin care se va menționa, pentru fiecare exercițiu financiar, care este numărul sau seria de la care se emite primul document.

Elaborarea politicilor contabile propriu-zise

În ceea ce privește politicile contabile propriu-zise, literatura de specialitate nu le exemplifică, lăsând la latitudinea entităților dezvoltarea acestora, în funcție de necesități.

Pornind de la definiție și prevederile legale, sunt prezentate în continuare principalele elemente care, în opinia autorilor, ar trebui cuprinse în politicile contabile.

I. Prevederi cu caracter general

1. Elaborarea politicilor contabile începe cu identificarea societății comerciale căreia îi sunt aplicabile politicile contabile, respectiv denumirea societății, adresa, numărul din registrul comerțului, codul unic de înregistrare.

Având în vedere că politicile contabile sunt adaptate specificului activității (industrie, construcții, comerț, agricultură etc.), fapt care va determina dezvoltarea anumitor reguli privind evaluarea și contabilizarea operațiilor, este necesară prezentarea pe scurt a activității entității.

Necesitatea prezentării este dată de faptul că, deși politicile contabile reprezintă un document intern, acestea sunt analizate/consultate de către auditorii financiari/

statutari, auditorii interni, organele cu atribuții de control în domeniul financiar-contabil, personalul din departamentele financiar-contabile.

2. Politicile contabile trebuie să fie, potrivit legii, aprobate de administratori.
3. Trebuie precizat cadrul de reglementare în baza căruia au fost elaborate politicile contabile. De exemplu: prezentele politici contabile sunt elaborate în baza *Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene*, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 sau în baza IAS/IFRS.

Pentru ca politicile contabile să fie credibile și fundamentate în baza reglementărilor contabile aplicabile, considerăm necesară precizarea punctului din reglementarea contabilă care se referă la problema respectivă.

4. Chiar dacă în legislația națională este prevăzută obligativitatea conducerii contabilității în limba română, politicile contabile trebuie să cuprindă o precizare în acest sens.

Pot fi înregistrate în contabilitate facturi și alte documente într-o altă limbă și altă monedă, dacă acest fapt este prezentat expres printr-un act normativ (de exemplu, Codul fiscal, referitor la factură).

5. Este necesară menționarea monedei în care este ținută contabilitatea, respectiv leu sau leu și valută (pct. 2 alin. (1) din reglementările contabile), în cazul tranzacțiilor în valută.
6. Prezentarea obiectivului politicilor contabile.

De exemplu: prezentele politici contabile cuprind reguli de recunoaștere, evaluare și prezentare în situațiile financiare a elementelor de bilanț și cont de profit și pierdere, precum și reguli pentru conducerea contabilității în societatea X.

7. Precizarea modului în care se procedează atunci când entitatea derulează operațiuni pentru care nu are prevăzute tratamente contabile în politicile contabile aprobate.

De exemplu: prezentele politici contabile sunt elaborate în baza Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009. În cazul efectuării unor operațiuni pentru care nu există prevedere expresă în prezentele politici contabile, conducerea compartimentului financiar-con-

⁸ Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008 *privind documentele financiar-contabile*, M.O. nr. 870 bis din 23 decembrie 2008

tabil va efectua înregistrările contabile în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, **cu completarea și aprobarea ulterioară a politicilor contabile aplicate în aceste cazuri, dar nu mai târziu de întocmirea situațiilor financiare anuale.**

8. Precizarea faptului că regulile și tratamentele contabile cuprinse în politicile contabile trebuie să respecte legislația națională în ansamblul său.

De exemplu: prezentele politici contabile trebuie aplicate cu respectarea legislației în general și a celei care reglementează aspecte financiar-contabile (ordine ale ministrului finanțelor publice etc.) în mod special. Considerăm că este necesară o astfel de prevedere deoarece nu este suficientă respectarea numai a reglementării contabile.

Pot fi prevederi în legislație care reglementează unele domenii de activitate și care pot conduce la înregistrări în contabilitate. De asemenea, legislația care reglementează aspectele fiscale poate determina anumite înregistrări sau restricționarea efectuării unor înregistrări.

Se poate menționa, cu titlu de exemplificare, prevederea din Codul fiscal care restricționează utilizarea rezervelor aferente facilităților fiscale.

9. Stabilirea modului de corectare a erorilor contabile.

Corectarea erorilor contabile⁹ se efectuează astfel:

- erorile aferente exercițiului curent se corectează pe seama contului de profit și pierdere, prin stornarea operațiunilor eronate și înregistrarea corectă a operațiunilor. În funcție de posibilitățile oferite de programul informatic utilizat, se poate preciza dacă stornarea se efectuează prin înregistrarea operațiunilor inițiale în roșu sau prin înregistrarea inversă (pct. 63 alin. (9));
- erorile aferente exercițiului precedent se corectează pe seama rezultatului reportat sau a contului de profit și pierdere, în funcție de semnificația erorii contabile. În acest caz se va stabili ce înseamnă eroare semnificativă. Se poate preciza că pentru erorile aferente exercițiilor anterioare conducerea compartimentului financiar-contabil informează consiliul de administrație cu privire la natura erorii, valoare, cauze etc.

10. Precizarea faptului că politicile contabile aprobate respectă conceptele și principiile cuprinse în reglementările contabile aplicabile. Fără a fi necesară enumerarea tuturor conceptelor și principiilor prevăzute de reglementările contabile aplicabile, precizarea că politicile contabile se bazează pe acestea este suficientă pentru cei care le analizează.

În măsura în care se dorește prezentarea tuturor conceptelor și principiilor contabile, entitatea poate proceda în acest sens.

Aspectele cu caracter general menționate mai sus sunt câteva din cele care ar trebui cuprinse în politicile contabile. În funcție de cerințele administratorilor, pot fi incluse și alte prevederi care să reglementeze activitatea financiar-contabilă în entitate.

II. Politici contabile privind imobilizările corporale

Întrucât imobilizările corporale reprezintă elemente bilanțiere întâlnite la cea mai mare parte dintre entități, prezentăm în continuare principalele probleme identificate, care ar trebui cuprinse în politicile contabile referitoare la acest post de bilanț.

Definire

Imobilizările corporale reprezintă active (pct. 92 din reglementările contabile) care:

- a) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;
- b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

Imobilizările corporale cuprind următoarele categorii:

- Terenuri și construcții;
- Instalații tehnice și mașini;
- Alte instalații, utilaje și mobilier;
- Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție.

Terenurile și clădirile sunt contabilizate separat, în baza documentelor justificative.

⁹ Pct. 63 din *Reglementările contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene*, parte componentă a *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009

Recunoașterea imobilizărilor corporale

Activele sunt recunoscute ca imobilizări corporale dacă îndeplinesc următoarele condiții:

- a) sunt generatoare de beneficii economice viitoare, constând în potențialul de a contribui direct sau indirect la fluxul de numerar sau echivalente de numerar către entitate (pct. 64 din reglementările contabile);
- b) scopul căruiia îi sunt destinate - este acela de a fi utilizate pentru producție, prestări servicii sau scopuri administrative într-o perioadă mai mare de un an;
- c) **au o valoare de intrare mai mare sau egală decât limita stabilită de societate pentru scopuri contabile.** O entitate poate decide pentru imobilizările corporale limite valorice mai mari sau mai mici decât plafonul de 1800 lei, stabilit prin Hotărârea Guvernului nr. 105/2007 *privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe*. De exemplu, în cazul unei societăți comerciale care deține un hotel nou, acesta poate fi dotat cu mobilier sau aparatură a cărui valoare individuală este sub 1800 lei, dar a cărui/cărei durată de utilizare este mai mare de un an. Trecerea pe cheltuieli la darea în folosință a acestor active ar afecta valoarea activului (hotel) prezentat în bilanț, în sensul diminuării excesive a valorii acestuia și ar conduce la înregistrarea unor cheltuieli majorate în primul an, urmând ca în perioadele următoare entitatea să înregistreze venituri din exploatarea hotelului cu cheltuieli reduse. Situații similare pot fi întâlnite în anumite domenii de activitate în care societățile comerciale utilizează active pe o perioadă mai mare de un an, dar valoarea de intrare este mai mică decât plafonul de 1800 lei. Deoarece sunt frecvente aceste cazuri și pentru a nu influența amortizarea din contabilitate, în *Codul Fiscal* aprobat prin Legea nr. 571/2003¹⁰, cu modificările și completările ulterioare, au fost prevăzute reguli distincte privind amortizarea imobilizărilor corporale în cazul în care societățile comerciale stabilesc un plafon valoric pentru imobilizările corporale diferit de 1800 lei.

Ca urmare, este necesar ca, prin politicile contabile, entitățile să își stabilească:

- a) criterii interne privind recunoașterea imobilizărilor corporale în funcție de specificul activității (ex. societăți de investiții imobiliare, societăți care comercializează mijloace de transport auto etc.);

- b) plafonul valoric, în scopuri contabile, de la care un activ este încadrat în categoria imobilizărilor corporale. Deși Hotărârea Guvernului nr. 105/2007 *privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe* și Hotărârea Guvernului nr. 2139/2004 *pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe*¹¹, cu modificările ulterioare, cuprind prevederi pentru scopuri fiscale, societățile comerciale pot opta pentru stabilirea unor durate de viață economică, care să se încadreze în limitele prevăzute de aceste acte normative;
- c) posibilitatea identificării componentelor unui activ complex (imobilizare corporală), astfel încât la înlocuirea unor componente să poată fi scoasă din evidență componenta înlocuită (pct. 114 din reglementările contabile);
- d) identificarea costurilor atribuibile în cazul imobilizărilor corporale produse intern. Prevederile referitoare la costul producției unei imobilizări corporale produse intern trebuie corelate cu modul în care este organizată contabilitatea de gestiune. În acest sens, trebuie identificate cheltuielile ce pot fi alocate producției imobilizărilor corporale;
- e) includerea sau nu a costurilor legate de creditare în valoarea imobilizărilor corporale pe perioada de producție (dobânzi, comisioane).

Evaluarea inițială a imobilizărilor corporale

Potrivit pct. 105 din reglementările contabile, o imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său, determinat potrivit regulilor de evaluare, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.

În funcție de sursa de intrare, imobilizările corporale se evaluează astfel:

- a) **la cost de achiziție** - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
- b) **la cost de producție** - pentru bunurile produse în entitate;
- c) **la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării** - pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;
- d) **la valoarea justă** - pentru bunurile obținute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere.

10 Legea nr. 571/2003 *privind Codul fiscal*, M.O. nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare

11 Hotărârea Guvernului 2139/2004 *pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe*, M.O. nr. 46 din 13 ianuarie 2005, cu modificările ulterioare

- **Costul de achiziție** al imobilizărilor corporale cuprinde:

- prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor care pot fi recuperate de la autoritățile fiscale);
- cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective. Cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziție și atunci când aprovizionarea este realizată de terți, în baza facturilor emise de aceștia;
- comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuite direct bunurilor respective.

Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează, în sensul reducerii, costul de achiziție al bunurilor. În astfel de situații se recalculează costul de achiziție prin împărțirea valorii facturii, după scăderea reducerilor comerciale, la numărul de unități aprovizionate.

- **Costul de producție pentru bunurile produse în entitate** cuprinde:

- cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție;
- costul proiectării produselor;
- cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

În cazul producției de imobilizări, exemple de cheltuieli încadrate la alte cheltuieli direct atribuite sunt următoarele (pct. 52 alin. (2) din reglementările contabile):

- a) costurile de amenajare a amplasamentului;
- b) costurile inițiale de livrare și manipulare;
- c) costurile de instalare și asamblare;
- d) costurile de testare a funcționării corecte a activului;
- e) onorarii profesionale și comisioane achitate în legătură cu activul etc.

Costurile îndatorării care sunt direct atribuite achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de

fabricație pot fi incluse în costul aceluși activ. Prin activ cu ciclu lung de fabricație se înțelege un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare. Deoarece reglementarea contabilă prevede „o perioadă substanțială de timp”, conducerea entităților trebuie să stabilească dacă produce active cu ciclu lung de fabricație.

De exemplu, dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație, precum și comisioanele aferente acestor împrumuturi contractate pot fi incluse, în măsura în care sunt legate de perioada de producție.

Nu sunt incluse în costul unui activ imobilizat profiturile interne, pierderile materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație.

Costul unei imobilizări corporale mai poate cuprinde și costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea acesteia la scoaterea din funcțiune, precum și cu restaurarea amplasamentului pe care este poziționată imobilizarea, cu condiția ca aceste sume să poată fi estimate credibil și entitatea să aibă o obligație legată de demontare, mutare a imobilizării corporale și de refacere a amplasamentului¹².

Exemple de tratamente contabile privind recunoașterea imobilizărilor corporale

Conform art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Considerăm că, pentru a fi complete, politicile contabile trebuie să prezinte atât tratamentul contabil, cât și documentele justificative pe baza cărora se efectuează înregistrările în contabilitate.

În ceea ce privește documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate, trebuie respectate pre-

12 Pct. 105 alin. (4) din *Reglementările contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene*, parte componentă a *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009

vederile Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008 *privind documentele financiar-contabile*, precum și ale Codului fiscal (pentru factură și alte documente reglementate de acesta).

Formularele financiar-contabile prevăzute de Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008 *privind documentele financiar-contabile* cuprind conținutul minimal de informații, însă, în funcție de necesități, entitățile pot adapta conținutul de informații, prin adăugarea de noi informații, cu respectarea cerințelor minimale (art. 2 alin. (2) din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008).

Exemplificăm, în continuare, înregistrarea în contabilitate a imobilizărilor corporale în funcție de sursa de intrare:

a) imobilizări corporale achiziționate de la furnizori înregistrate la cost de achiziție

Documente: factură, proces-verbal de recepție, proces-verbal de punere în funcțiune, semnate de persoanele autorizate, potrivit procedurilor interne.

Înregistrarea în contabilitate:

21X	=	404
„Conturi de imobilizări corporale”		„Furnizori de imobilizări”

b) imobilizări corporale produse în regie proprie înregistrate la cost de producție

Documente: proces-verbal de recepție, proces-verbal de punere în funcțiune, semnate de persoanele autorizate

Înregistrările care se efectuează pe parcursul realizării imobilizărilor corporale sunt:

1. înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor efectuate pentru realizarea imobilizărilor corporale, după natura lor, în baza bonurilor de consum materiale, state de salarii, facturi și alte documente justificative de cheltuieli

6xx	=	%
„Conturi de cheltuieli”		30X
		„Stocuri de materii prime și materiale”
		4xx
		„Conturi de terți”

2. înregistrarea la sfârșitul perioadei de raportare (lună) a valorii imobilizărilor corporale în curs, în baza cal-

culației și a documentelor care atestă stadiul de execuție, potrivit procedurilor interne

231	=	722
„Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Venituri din producția de imobilizări corporale”

3. înregistrarea imobilizărilor corporale recepționate în baza procesului-verbal de recepție sau a procesului-verbal de punere în funcțiune

21X	=	231
„Imobilizări corporale”		„Imobilizări corporale în curs de execuție”

c) imobilizări primite cu titlu gratuit înregistrate la valoare justă

Documente: proces-verbal de recepție, proces-verbal de predare-primire, raport de evaluare întocmit de un evaluator independent

Înregistrare în contabilitate:

21X	=	4753
„Conturi de imobilizări corporale”		„Donații pentru investiții”

d) imobilizări corporale achiziționate cu finanțare din fonduri nerambursabile

Document: facturi, procese-verbale de recepție

21X	=	404
„Conturi de imobilizări corporale”		„Furnizori de imobilizări”

și

445	=	475
„Subvenții”		„Subvenții pentru investiții”

e) imobilizări corporale constatate plus la inventariere, înregistrate la valoarea stabilită de un evaluator sau o comisie tehnică internă¹³

Documente: liste de inventar, proces-verbal de inventariere, documentație privind evaluarea

21X	=	4754
„Conturi de imobilizări corporale”		„Plusuri de inventar de natura imobilizărilor”

În situațiile prezentate la lit. c), d) și e), ulterior intrării imobilizărilor corporale, entitățile trebuie să efectueze următoarele înregistrări:

13 Pct. 40 alin. (1) din *Reglementările contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene*, parte componentă a *Reglementărilor contabile* aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009

- 1) Înregistrarea amortizării lunare aferente imobilizărilor corporale

6811	=	281	
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizări privind imobilizările corporale”	

- 2) Recunoașterea venitului aferent subvenției, donației, plusului de inventar proporțional cu procentul de finanțare a imobilizării corporale din sume asimilate subvențiilor

475	=	7584	
„Subvenții pentru investiții”		„Venituri din subvenții pentru investiții”	

f) imobilizări corporale primite ca aport la capitalul social înregistrate la valoare de aport, determinată de evaluatori independenți

Documente: proces-verbal de recepție, documentația evaluatorului independent, documentație majorare capital social conform Legii nr. 31/1990 *privind societățile comerciale*, republicată, cu modificările și completările ulterioare

21X	=	456	
„Conturi de imobilizări corporale”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	

g) imobilizări corporale achiziționate în baza contractelor de leasing financiar, conform procedurilor interne

Documente: contract de leasing, proces-verbal de recepție, proces-verbal de predare-primire

21X	=	167	
„Conturi de imobilizări corporale”		„Alte împrumuturi și datorii asimilate”	

h) înregistrarea imobilizărilor corporale primite prin transfer între subunități sau transferate între societate și subunitățile sale

1. în cazul transferului între societate și o subunitate
- la subunitatea care primește imobilizările corporale

21X	=	%	
„Conturi de imobilizări corporale”		481	
		„Decontări între unitate și subunități”	
		281	
		„Amortizări privind imobilizările corporale”	

- la societatea care predă imobilizarea corporală

%	=	21X	
481		„Conturi de imobilizări corporale”	
„Decontări între unitate și subunități”		281	
		„Amortizări privind imobilizările corporale”	

2. în cazul transferului între două subunități aparținând aceleiași societăți

- la subunitatea care primește

21X	=	%	
„Conturi de imobilizări corporale”		482	
		„Decontări între subunități”	
		281	
		„Amortizări privind imobilizările corporale”	

- la subunitatea care predă imobilizarea corporală

%	=	21X	
482		„Conturi de imobilizări corporale”	
„Decontări între subunități”		281	
		„Amortizări privind imobilizările corporale”	

Documentele ce se întocmesc cu ocazia mișcărilor imobilizărilor corporale în cadrul entității sunt stabilite prin proceduri interne, de exemplu: bon de mișcare a mijloacelor fixe

i) înregistrarea imobilizărilor corporale aparținând patrimoniului public, primite în concesiune sau în administrare

Debit 8038	
„Bunuri publice primite în administrare, concesiune și cu chirie”	- cu valoarea de înregistrare a imobilizării corporale primite în concesiune sau în administrare

- cu valoarea de înregistrare a imobilizării corporale primite în concesiune sau în administrare

Imobilizări corporale în curs de aprovizionare

În cadrul imobilizărilor corporale trebuie evidențiate în mod distinct imobilizările corporale pentru care s-au

transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare¹⁴.

Este necesară stabilirea condițiilor în care se pot înregistra imobilizări în contul de imobilizări corporale în curs de aprovizionare, respectiv documentele ce trebuie prezentate în scopul contabilizării (contracte privind achiziția, facturi, avize de însoțire sau alte documente care atestă preluarea de către societatea comercială a riscurilor și beneficiilor aferente activului).

Înregistrarea în contabilitate:

22X	=	404
„Imobilizări corporale în curs de aprovizionare”		„Furnizori de imobilizări”

Cheltuieli ulterioare

Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate dacă acestea au fost realizate în scopul asigurării utilizării continue a imobilizărilor.

Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale care au ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

În acest sens, la elaborarea politicilor contabile sunt necesare:

- stabilirea criteriilor în funcție de care cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale sunt înregistrate în contul de profit și pierdere sau în costul (valoarea) imobilizărilor corporale, adaptat specificului activității;
- stabilirea cheltuielilor care asigură utilizarea continuă, precum și a cheltuielilor care duc la îmbunătățirea parametrilor tehnici, siguranța în exploatare etc.;
- identificarea tipurilor de beneficii economice viitoare în legătură cu imobilizările corporale (reduceri de costuri, creșteri de venituri, reducerea unor

riscuri, beneficii legate de mediu), în funcție de specificul activității.

Tratamentul contabil al cheltuielilor ulterioare:

a) cheltuieli recunoscute în contul de profit și pierdere

1. lucrări de reparații și întreținere facturate de terți

Documente: factură, situații de lucrări, procese-verbale de recepție a lucrărilor executate

Înregistrarea în contabilitate

611	=	401
„Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”		„Furnizori”

2. lucrări de reparații și întreținere executate cu personalul propriu

Documente: bon de consum materiale, state de salarii, deconturi de cheltuieli, alte documente care atestă efectuarea cheltuielilor

- înregistrarea cheltuielilor efectuate, după natura lor

6xx	=	%
„Conturi de cheltuieli”		30X
		„Stocuri de materii prime și materiale”
		4xx
		„Conturi de terți”

b) cheltuieli care majorează valoarea imobilizărilor corporale

1. lucrări facturate de terți

Documente: factură, situații de lucrări, procese-verbale de recepție

- înregistrarea lucrărilor care majorează valoarea investiției

231	=	404
„Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Furnizori”

2. lucrări executate cu personalul propriu

Documente: bonuri de consum materiale, state de salarii, deconturi de cheltuieli, alte documente care atestă efectuarea cheltuielilor

14 pct. 104 din *Reglementările contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene*, parte componentă a *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009

- înregistrarea cheltuielilor efectuate, după natura lor

$$\begin{array}{l} 6xx \\ \text{„Conturi de} \\ \text{cheltuieli”} \end{array} = \begin{array}{l} \% \\ 30X \\ \text{„Stocuri de materii prime și} \\ \text{materiale”} \\ 4xx \\ \text{„Conturi de terți”} \end{array}$$

și

- înregistrarea la sfârșitul lunii a valorii imobilizărilor corporale în curs

$$\begin{array}{l} 231 \\ \text{„Imobilizări} \\ \text{corporale în curs de} \\ \text{execuție”} \end{array} = \begin{array}{l} 722 \\ \text{„Venituri din producția de} \\ \text{imobilizări corporale”} \end{array}$$

3. Înregistrarea majorării valorii imobilizărilor corporale, la recepția finală

Documente: proces-verbal de recepție

$$\begin{array}{l} 21X \\ \text{„Imobilizări} \\ \text{corporale”} \end{array} = \begin{array}{l} 231 \\ \text{„Imobilizări corporale} \\ \text{în curs de execuție”} \end{array}$$

Amortizarea imobilizărilor corporale

Amortizarea imobilizărilor corporale se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a acestora, de la data punerii în funcțiune până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare, conform duratelor de utilizare economică aprobate prin politicile contabile.

Entitatea trebuie să prevadă în politicile contabile regimul de amortizare al imobilizărilor corporale utilizând una din metodele de amortizare prezentate de reglementările contabile, respectiv:

- amortizarea liniară;
- amortizarea degresivă;
- amortizarea accelerată;
- amortizarea calculată pe unitate de produs sau serviciu.

La stabilirea metodelor de amortizare, conducerea entității trebuie să țină seama de următoarele:

- metoda aleasă pentru amortizare trebuie să reflecte modul în care beneficiile economice viitoare ale imo-

bilizării corporale se așteaptă să fie consumate în entitate (pct. 112 alin. (2) din reglementările contabile);

- metoda de amortizare se poate modifica doar atunci când s-a ajuns la concluzia că modul de generare a beneficiilor economice către entitate estimat inițial este eronat (pct. 112 alin. (4) din reglementările contabile). De exemplu, entitatea a procedat la amortizarea accelerată a unor imobilizări corporale, dar, după primul an de amortizare, s-a constatat că utilizarea acestei metode conduce la o diminuare excesivă a valorii activului, mai mult decât uzura efectivă înregistrată a acestuia;
- duratele stabilite pentru utilizarea economică se aplică de o manieră consecventă pentru toate activele de aceeași natură și având condiții de utilizare identice (pct. 112 alin. (3) din reglementările contabile);
- pentru perioada de conservare a imobilizărilor corporale (dacă este cazul), se înregistrează amortizare sau depreciere (pct. 110 alin. (3) din reglementările contabile);
- în cazuri excepționale, durata de amortizare inițială poate fi modificată (pct. 110 alin. (5) din reglementările contabile);
- investițiile efectuate la imobilizările corporale luate cu chirie se amortizează, urmând a fi transferate către proprietarii imobilizării corporale (pct. 111 alin. (2) din reglementările contabile);
- dacă există imobilizări complet amortizate, care încă sunt folosite de entitate, cu ocazia reevaluării li se stabilește o nouă valoare (pct. 121 alin. (3) din reglementările contabile).

Deciziile privind amortizarea calculată și înregistrată în contabilitate nu trebuie să fie influențate de raționamente de natură fiscală, întrucât, din punct de vedere fiscal, amortizarea este reglementată de Codul fiscal, aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Tratamentul contabil al amortizării:

Amortizarea imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială.

Documente: Planul de amortizare, note de calcul al amortizării sau situații întocmite în acest scop

Înregistrare în contabilitate

681	=	281
„Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere”		„Amortizări privind imobilizările corporale”

Amortizarea investițiilor efectuate la imobilizările corporale luate cu chirie, pe durata contractului de închiriere:

1. Înregistrarea în contabilitatea chiriașului a amortizării aferente investiției

Documente: plan de amortizare, note de calcul

681	=	281
„Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere”		„Amortizări privind imobilizările corporale”

2. transferul investiției către proprietar

Documente: factură, proces-verbal de predare-primire, alte documente întocmite în acest scop, în funcție de modul în care are loc transferul

- În cazul investițiilor amortizate integral:

281	=	21X
„Amortizări privind imobilizările corporale”		„Imobilizări corporale”

În contabilitatea proprietarului, valoarea investiției preluate majorează valoarea de înregistrare a imobilizărilor corporale chiar și în cazul în care aceasta este integral amortizată

21X	=	281
„Imobilizări corporale”		„Amortizări privind imobilizările corporale”

- În cazul investițiilor neamortizate integral, a căror valoare se recuperează, înregistrările sunt similare vânzării imobilizărilor corporale.

Deprecierea imobilizărilor corporale (cu ocazia evaluării la inventar)

În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitățile procedează la inventarierea imobilizărilor corporale. Re-

flectarea în contabilitate a deprecierei aferente imobilizărilor corporale se realizează diferit, în funcție de modalitatea de evaluare a acestora, astfel:

- a) **Pentru imobilizările corporale înregistrate la cost**, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă se evidențiază distinct în contabilitate, în conturi de ajustări.

Valoarea de inventar este stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței sau în funcție de alte criterii, cum ar fi fluxurile de numerar.

Corectarea valorii contabile a imobilizărilor corporale și aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de depreciere existentă, fie prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă (definitivă), fie prin constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere, în cazul în care se constată o depreciere reversibilă a acestora.

- b) **Pentru imobilizările corporale reevaluate**, dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete, aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau ca o scădere a rezervei din reevaluare, cu minimumul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala depreciere rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

Observație: Aspectele privind deprecierea imobilizărilor corporale prevăzute în politicile contabile trebuie corelate cu procedura internă a entității privind inventarierea și evaluarea imobilizărilor corporale.

Tratamentul contabil al deprecierei constatate la data bilanțului:

- a) pentru imobilizările corporale înregistrate la cost, în cazul deprecierei reversibile

Documente: proces-verbal de inventariere, liste de inventariere, raport de evaluare (dacă este cazul)

6813	=	29X
„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”		„Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor”

b) pentru imobilizări corporale reevaluate

Documente: raportul de reevaluare întocmit de evaluatori autorizați sau personal cu pregătire tehnică din entitate

105	=	21X
„Rezerve din reevaluare”		„Imobilizări corporale”

sau, atunci când în contul 105 „Rezerve din reevaluare” nu există o rezervă la nivelul deprecierei sau rezerva existentă nu acoperă deprecierea constatată:

6813	=	21X
„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”		„Imobilizări corporale”

Reevaluarea imobilizărilor corporale

Reevaluarea reprezintă tratamentul contabil alternativ permis pentru determinarea valorii imobilizărilor corporale la data bilanțului¹⁵.

Evaluările efectuate cu ocazia reorganizărilor de întreprinderi (fuziuni, divizări) nu constituie reevaluare, aceste evaluări efectuându-se în scopul stabilirii raportului de schimb, pentru toate elementele de bilanț.

Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de profesioniști calificați în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut național și internațional.

Valoarea justă a imobilizărilor corporale stabilită în urma reevaluării devine valoare amortizabilă a activelor respective de la începutul exercițiului financiar pentru care s-a efectuat reevaluarea.

La data reevaluării, amortizarea cumulată poate fi tratată în unul din următoarele moduri:

a) este recalculată proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu

valoarea sa reevaluată (în cazul în care activul este reevaluat prin aplicarea unui indice) - metoda bazată pe indici; sau

b) este eliminată din valoarea contabilă brută a activului și valoarea netă, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare, este recalculată la valoarea reevaluată a activului (în cazul imobilizărilor corporale reevaluate la valoarea lor de piață) - metoda bazată pe valori nete.

Observație: Prin politicile contabile, entitățile trebuie să opteze pentru păstrarea costului istoric al imobilizărilor corporale sau pentru reevaluarea acestora.

În situația în care entitatea a optat pentru reevaluarea imobilizărilor corporale, trebuie să se precizeze în politicile contabile care dintre metode este utilizată.

Referitor la rezervele existente în contul 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”, reglementările contabile prevăd la pct. 124 alin. (3) că surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezerve, atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat.

Câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din câștig poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculată la costul activului.

Utilizarea uneia sau alteia din cele două posibilități conduce la o anumită structură a capitalurilor proprii în situațiile financiare anuale.

Ca urmare, entitățile trebuie să stabilească prin politicile contabile dacă transferul din contul 105 „Rezerve din reevaluare” în contul 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” se efectuează la casare/cedare sau pe măsura amortizării.

În cazul terenurilor reevaluate, deoarece acestea nu se amortizează, întreaga rezervă din reevaluare, evidențiată în contul 105 „Rezerve din reevaluare”, va fi transferată în contul 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”, la cedare, respectiv scoatere din evidență.

¹⁵ Secțiunea 8.2.5.1 din *Reglementările contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene*, parte componentă a *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009

Tratamentul contabil în cazul reevaluării immobilizărilor corporale

Documentele în baza cărora se efectuează înregistrarea în contabilitate pot fi rapoartele de reevaluare semnate de evaluatori autorizați sau de personalul cu pregătire tehnică din cadrul societăților comerciale.

Înregistrări ce pot fi efectuate în cazul reevaluării:

a) creștere de valoare a immobilizărilor corporale

$$\begin{array}{rcl} 21X & = & 105 \\ \text{„Imobilizări corporale”} & & \text{„Rezerve din reevaluare”} \end{array}$$

sau, în cazul în care la o reevaluare anterioară a existat o cheltuială cu deprecierea:

$$\begin{array}{rcl} 21X & = & 7813 \\ \text{„Imobilizări corporale”} & & \text{„Venituri din ajustări pentru deprecierea immobilizărilor”} \end{array}$$

b) descreștere de valoare a immobilizărilor corporale

- situația în care există sold creditor la contul 105 “Rezerve din reevaluare” la nivelul deprecierei constatate:

$$\begin{array}{rcl} 105 & = & 21X \\ \text{„Rezerve din reevaluare”} & & \text{„Imobilizări corporale”} \end{array}$$

sau, dacă deprecierea este mai mare decât rezerva existentă sau nu există sold creditor la contul 105 “Rezerve din reevaluare” aferent acelei immobilizări corporale:

$$\begin{array}{rcl} 6813 & = & 21X \\ \text{„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea immobilizărilor”} & & \text{„Imobilizări corporale”} \end{array}$$

Cedarea și casarea immobilizărilor corporale

O immobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau casare, atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară (pct. 114 alin. (1) din reglementările contabile).

În situația în care entitatea recunoaște în valoarea contabilă a unei immobilizări corporale costul unei înlocuiri parțiale (înlocuirea unei componente), atunci ea scoate din evidență valoarea contabilă a părții înlocuite, cu amortizarea aferentă, dacă dispune de informațiile necesare (pct. 114 alin. (2) din reglementările contabile).

Tratamente contabile

a) înlocuirea unei componente a unei immobilizări corporale

- 1) scăderea din valoarea immobilizării corporale a componentei înlocuite

Documente: proces-verbal de casare parțială sau de scoatere din funcțiune parțială, aprobările legale potrivit procedurilor interne

$$\begin{array}{rcl} \% & = & 21X / \text{componenta X} \\ 281 & & \text{Conturi de immobilizări corporale} \\ \text{„Amortizări privind immobilizările corporale”} & & \\ 6583 & & \\ \text{„Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”} & & \end{array}$$

- 2) majorarea valorii immobilizării corporale cu valoarea componentei noi

- a) în cazul în care înlocuirea componentei presupune o succesiune de operațiuni efectuate de terți

Documente: situații de lucrări, procese verbale de recepție lucrări

$$\begin{array}{rcl} 231 & = & 404 \\ \text{„Imobilizări corporale în curs de execuție”} & & \text{„Furnizori de immobilizări”} \end{array}$$

și

$$\begin{array}{rcl} 212 & = & 231 \\ \text{„Construcții”} & & \text{„Imobilizări corporale în curs de execuție”} \end{array}$$

- b) lucrări efectuate cu personal propriu

Documente: documente privind cheltuielile efectuate (bonuri de consum, state de salarii, facturi de la furnizori)

- înregistrarea consumurilor ocazionate de realizarea lucrărilor:

$$\begin{array}{rcl} 6XX & = & \% \\ \text{„Conturi de cheltuieli”} & & 30X \\ & & \text{„Stocuri de materii prime și materiale”} \\ & & 4XX \\ & & \text{„Conturi de terți”} \end{array}$$

- înregistrarea, la sfârșitul lunii, a immobilizărilor corporale în curs de execuție și a veniturilor din producția de immobilizări:

231	=	722	
„Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Venituri din producția de imobilizări corporale”	

- înregistrarea imobilizărilor recepționate în urma lucrărilor efectuate:

212	=	231	
„Construcții”		„Imobilizări corporale în curs de execuție”	

b) scăderea din evidență a imobilizărilor corporale

Documente:

- procese-verbale de casare/dezmembrare – în cazul casării;
- liste de inventariere, procese-verbale de inventariere – în cazul lipsei din gestiune;
- procese-verbale de predare-primire, aprobări legale – în cazul imobilizărilor corporale predate cu titlu gratuit;
- facturi, procese-verbale de predare-primire – în cazul imobilizărilor corporale vândute.

Evidențierea scăderii din contabilitate a imobilizărilor corporale neamortizate:

%	=	21X	
		„Imobilizări corporale”	
281			
„Amortizări privind imobilizările corporale”			
6583			
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”			

și, dacă există sold în contul 105 „Rezerve din reevaluare”:

105	=	1065	
„Rezerve din reevaluare”		“Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”	

Observație: În cazul în care imobilizările corporale au fost finanțate din surse asimilate subvențiilor, la scoaterea din evidență a imobilizărilor corporale se transferă soldul contului 475 „Subvenții pentru investiții” în contul 758 „Alte venituri din exploatare” integral.

Evidențierea în contabilitate a cheltuielilor ocazionate de casarea imobilizărilor corporale

- în cazul operațiunilor efectuate de terți în baza facturilor emise de aceștia:

628	=	401	
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori”	

- în cazul în care operațiunea de casare se efectuează cu personal propriu:

Documente: stat de salarii, bonuri de consum

6XX	=	%	
„Conturi de cheltuieli”		30X	
		„Stocuri de materii prime și materiale”	
		4XX	
		„Conturi de terți”	

Înregistrarea valorii materialelor recuperate în urma casării sau dezmembrării

Documente: proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale

30X	=	7588	
„Stocuri de materii prime și materiale”		„Alte venituri din exploatare”	

Evidențierea operațiunii de vânzare a imobilizărilor corporale

Documente: factură sau factură + contract

Înregistrarea venitului din vânzare

461	=	7583	
„Debitori diverși”		„Venituri din vânzarea activelor și alte operații de vânzare	

Notă: Regimul TVA este cel prevăzut de legislația în vigoare.

Compensații la terți

Cuprind:

- a) rambursările efectuate de societățile de asigurări pentru o pierdere sau o depreciere, datorată unor accidente, furtului sau utilizării greșite;

- b) compensații primite de la guvern pentru elementele de natura imobilizărilor corporale expropriate, cum ar fi terenurile achiziționate forțat pentru scopuri publice;
- c) compensații pentru conversie involuntară sau relocare, cum ar fi relocarea obligatorie din intravilan în extravilan;
- d) înlocuirea fizică integrală sau parțială a unui activ depreciat sau pierdut.

Potrivit pct. 116 alin (1) din reglementările contabile, dreptul de a încasa compensațiile se evidențiază pe seama veniturilor, conform contabilității de angajamente, la data stabilirii acestui drept.

Tratament contabil

- despăgubiri de încasat de la firmele de asigurări

Documente: documentația aprobată pentru despăgubiri aferente imobilizărilor corporale distruse, avariate.

461	=	758
„Debitori diverși”		„Alte venituri din exploatare”

Notă:

Documentele menționate sunt cele prevăzute de Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008 *privind documentele financiar-contabile*. În continuare sunt enumerate documentele cuprinse în acest material, precum și codurile aferente acestora.

Proces-verbal de recepție	cod 14-2-5
Proces-verbal de punere în funcțiune	cod 14-2-5/b
Listă de inventariere	cod 14-3-12
Listă de inventariere	cod 14-3-12/b
Bon de consum	cod 14-3-4A
State de salarii	cod 14-5-1/a, cod 14-5-1/b, cod 14-5-1/c și cod 14-5-1/k
Decont de cheltuieli	cod 14-5-5
Proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declarare a unor bunuri materiale	cod 14-2-3/aA

Concluzii

Așa cum rezultă din aspectele prezentate, politicile contabile au rolul de a transpune în contabilitate operațiunile pe care entitățile le efectuează.

Entitățile trebuie să cuprindă în politicile contabile prevederi referitoare la toate elementele de bilanț, respectiv cont de profit și pierdere.

Pentru ca politicile contabile să-și atingă scopul prevăzut de lege, acestea trebuie elaborate de personal cu pregătire tehnică și economică, cunoscător al domeniului de activitate.

Simpla enumerare a unor reguli contabile sau copierea unor politici aplicabile altor entități va face ca politicile contabile să aibă caracter formal, cu riscul de a conduce la rezultate în contabilitate care nu corespund realității.

Bibliografie

Petre, Georgeta; Avram, Monica; Duinea, Elisabeta, *Politici contabile – între necesitate și obligație legală*, Revista “Audit financiar” nr. 1/2010

Legea contabilității nr. 82/1991, republicată;

Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009;

Reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005, cu modificările și completările ulterioare;

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii;

Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;

Hotărârea Guvernului nr. 105/2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe;

Hotărârea Guvernului nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, cu modificările ulterioare;

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Codul etic al profesioniștilor contabili. Onorarii și alte tipuri de remunerații, cotizații variabile

Urania MOLDOVANU*

Abstract

The Ethic Code of the Professional Accountants. Emoluments and other Means of Remuneration, Variable Dues

The article presents the regulations of the Ethic Code issued by IFAC and adopted by the Chamber of Financial Auditors of Romania, regulations that address the establishment methods regarding the emoluments and other means of remuneration for the services performed by financial auditors.

The text addresses different issues regarding the threats to compliance with the fundamental principles, threats generated by the level of the emoluments received and the services offered according to the charged fees - IAS 210 "The audit engagements terms", the fundament of the calculation of the fees and of other agreements regarding the payment and the allocation of the necessary time budget and of the qualified personnel for accomplishment of the engagement, as well as the Council Decision no. 44/03.03.2005 regarding the approval of the minimum medium number of hours for accomplishing a financial audit engagement.

There are also taken into discussion a number of problems related to the emoluments, respectively, the public interest entities that are audit clients, the debt fee and the tariffs. Some comments are made regarding the contingent fees: the contingent fee concept and contingent fee types: the contingent fee charged for an assurance engagement and the contingent fee charged by an audit entity for a non assurance engagement and there is also a case study presented. Commissions and related fees are addressed in the last part of the article.

Key words: Ethic Code, audit engagement, fee, contingent fees, commissions, related fees

Cuvinte cheie: Codul Etic, misiune de audit, onorariu, onorarii contingente, comisioane, onorarii conexe

Introducere

La fel ca în oricare altă profesie liberală onorariile aferente prestațiilor pentru diferite servicii pe care le efectuează un auditor financiar se stabilesc în „piață”, prin raportul cerere și ofertă. Dar nu la întâmplare. Există, după cum se va vedea în acest articol, condiționalități, reguli specifice de ordin etic, dar și profesional care obligă la o anumită conduită, ce ține seama de prestigiul profesiei și de calitatea serviciilor respective, de care auditorii financiari trebuie să țină seama, rezistând tentațiilor de a presta servicii la prețuri de nimic, chiar în condiții de criză economică, în care și piața auditului se contractă.

Referindu-se la această chestiune, intens dezbătută în rândul auditorilor financiari la Conferința anuală a Camerei Auditorilor Financiari din România, desfășurată la 27 iunie 2009, la Cluj-Napoca, prof. univ. dr. Ion Mihailescu, președintele CAFR, aprecia: „Am observat în ultimul timp tarife extrem de mici pe care unii dintre colegii noștri le practică la servicii de auditare pe proceduri convenite, respectiv pe fonduri europene, pe granturi etc. În acest sens, cred că De-

* Șeful Departamentului de Monitorizare și Competență Profesională - CAFR, auditor financiar, e-mail: monitorizare@cafr.ro

partamentul de monitorizare și control va avea un rol important. Cred că misiunile de acest tip presupun un consum suficient de timp, deci și un tarif pe măsură pentru a realiza o lucrare profesională, cu răspundere”.¹

Acesta este și sensul demersului nostru prin articolul de față, de a pune în atenția auditorilor financiari mecanismele de proiectare a onorariilor recunoscute și utilizate în practică și în normele internaționale la care am aderat.

Nivelul venitului mediu al onorariului orar realizat de membrii CAFR

Potrivit art. 3, pct. 5 din Hotărârea nr. 140 din 14 aprilie 2009, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, privind aprobarea cotizațiilor și tarifelor pentru membrii Camerei Auditorilor Financiari din România și pentru stagiarilor în activitatea de audit financiar, „Până la data de 15 februarie a fiecărui an, CAFR va publica pe site-ul propriu nivelul venitului mediu al onorariului orar realizat, rezultat din inspecțiile de calitate efectuate în exercițiul anterior, care să fie avut în vedere de către auditori la calcularea cotizațiilor variabile datorate CAFR”.

În urma inspecțiilor de calitate efectuate de Departamentul de Monitorizare și Competență Profesională, în exercițiul 2009, asupra auditurilor efectuate de membrii CAFR pe baza situațiilor financiare la 31.12.2008, a rezultat un nivel al venitului mediu al onorariului orar realizat în valoare de **91,81 lei/oră echivalent cu 23 euro/oră**.

- La echivalarea valorii în euro s-a luat în considerare cursul de încheiere a exercițiului la 31 decembrie 2008 de 3.9852 lei/euro, publicat de BNR.
- Modul de calcul al cotizațiilor variabile este cel prezentat în art. 3, punctele 3 și 4 din Hotărârea nr. 140/2009.

I. Onorariile și alte tipuri de remunerații - secțiunea 240

Codul etic al profesioniștilor contabili a fost emis în iunie 2005 și revizuit în iulie 2006, dată când a intrat în vigoare, stabilind cerințe de etică pentru toate organismele profesionale membre IFAC.

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică (IESBA) al IFAC a publicat în iulie 2009 Codul Etic revizuit pentru profesioniștii contabili, care clarifică cerințele pentru toți profesioniștii contabili și care consolidează cerințele de independență ale auditorilor².

Codul revizuit intră în vigoare de la 1 ianuarie 2011, organismele membre fiind încurajate să-l adopte și mai devreme. Codul revizuit include următoarele modificări care întăresc cerințele de independență:

- Extinderea cerințelor de independență pentru auditurile entităților cotate la toate entitățile de interes public;
- Solicitarea unei perioade de pauză înainte ca anumiți membri ai firmei să poată face parte din clienții de audit de interes public, în anumite poziții specificate;

- Extinderea cerințelor de rotație a partenerului pentru toți partenerii cheie ai auditului;
- Consolidarea unora dintre prevederile referitoare la furnizarea serviciilor de ne-asigurare pentru clienții de audit;
- Prevederea unei revizuirii anterioare sau ulterioare dacă totalul onorariilor din partea unui client de audit de interes public depășește 15% din totalul onorariilor firmei pentru doi ani consecutivi; și
- Interzicerea ca partenerii cheie de audit să fie evaluați cu privire la sau compensați pentru vânzarea de servicii de ne-asigurare clienților lor de audit.

Codul etic revizuit păstrează abordarea bazată pe principii, suplimentată de cerințe detaliate, după caz, generând un cod robust, dar și suficient de flexibil pentru a aborda seria largă de circumstanțe întâlnite de profesioniștii contabili.

Ne propunem să prezentăm, în continuare, câteva din cerințele specifice ale Codului etic în ceea ce privește onorariile și alte tipuri de remunerații.

1. Onorarii adecvate pentru serviciile prestate

Potrivit Codului etic al profesioniștilor contabili - secțiunea 240 „Onorarii și alte tipuri de remunerații”, în procesul de negociere cu clientul privind serviciile profesionale, un profesionist contabil de practică publică poate menționa orice onorariu pe care îl consideră corespunzător.³

Faptul în sine că un profesionist contabil percepe un onorariu mai mic

1 Mihăilescu, Ion, *Deontologia profesională – premisă esențială a reputației auditorului financiar*, Revista „Audit Financiar” nr. 2/2009, pag. 45-49.

2 <http://web.ifac.org/publications/international-ethics-standards-board-for-accountants>

3 IFAC, *Reglementări Internaționale de Audit, Asigurare și Etică. Audit Financiar 2008*, Coeditare CAFR – IRECSON, Pag. 44-46.

decât altul nu este lipsit de etică, condiționat de respectarea de către acesta a celor cinci principii fundamentale prevăzute de Codul etic, respectiv:

a) **Integritatea:** un profesionist contabil trebuie să fie direct și onest în toate relațiile profesionale și de afaceri;

b) **Obiectivitatea:** un profesionist contabil trebuie să fie imparțial, să nu se afle în conflict de interese sau sub influențe nedorite care pot să intervină în raționamentele profesionale sau de afaceri;

c) **Competența profesională și atenția cuvenită:** un profesionist contabil are o datorie permanentă de a-și menține cunoștințele și aptitudinile profesionale la nivelul necesar pentru a se asigura că un client sau un angajator primește servicii profesionale competente, bazate pe ultimele evoluții din practică, legislație și tehnică;

d) **Confidențialitate:** un profesionist contabil trebuie să respecte confidențialitatea informațiilor dobândite ca urmare a relațiilor profesionale sau de afaceri și nu trebuie să le divulge unei terțe părți (cu excepția unei obligații legale sau profesionale), ori să le folosească în interes propriu;

e) **Comportament profesional:** un profesionist contabil trebuie să se conformeze legilor și normelor relevante și trebuie să evite orice acțiune care discreditează profesia.

2. Nivelul onorariilor percepute poate genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale

Exemplu: Perceperea unui onorariu atât de mic încât ar putea fi dificil să se realizeze misiunea în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile generează o amenințare cauzată de interesul propriu la adresa competenței profesionale și a atenției cuvenite.

- Semnificația unei astfel de amenințări depinde de factori cum sunt:
 - nivelul onorariilor percepute;
 - serviciile pentru care se aplică.
- Măsurile de protecție necesare pentru eliminarea sau reducerea amenințărilor la un nivel acceptabil pot fi:
 - atragerea atenției clientului cu privire la termenii misiunii și, în special, cu privire la:
 - o serviciile acoperite de onorariul perceput;
 - o baza pe care sunt percepute onorariile;
 - alocarea timpului necesar și a personalului calificat pentru realizarea sarcinii.

Aceste măsuri de protecție sunt conforme cerințelor Standardului Internațional de Audit (ISA) 210 «Convenirea termenilor misiunilor de audit» care precizează conținutul standard al scrisorilor de misiune de audit, precum și al altor reglementări ale Camerei, astfel:

a) **în ceea ce privește serviciile acoperite de onorariul perceput**, în scrisoarea misiunii, conform modelului prezentat de ISA 210, se specifică:

Obiectivul auditului situațiilor financiare, respectiv „*exprimarea unei opinii asupra situațiilor financiare, ori a unor componente ale acestora, ca urmare a auditării bilanțului, contului de profit și pierdere și situației fluxurilor de trezorerie pentru exercițiul financiar încheiat*”.⁴

Responsabilitatea auditorului:

- efectuarea de proceduri pentru a obține probe de audit cu privire la sumele și prezentările de informații din situațiile financiare;
- evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile folosite și a estimărilor semnificative efectuate de către conducere, precum și
- evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Structura oricăror rapoarte sau a altei forme de comunicare a rezultatelor misiunii.

b) **Baza pe care se calculează onorariile și orice acorduri privind plata acestora** este descrisă în modelul de scrisoare a misiunii, prezentat de ISA 210, astfel:

„*Onorariul nostru, care va fi facturat pe măsură ce ne desfășurăm activitatea, se calculează pe baza timpului necesitat de către personalul alocat pentru misiune plus cheltuieli ce vor fi decontate pe măsură ce vor fi efectuate.*”

Ratele orare individuale variază în funcție de gradul de responsabilitate implicat și de experiența și aptitudinile necesare”.⁵

c) **Alocarea timpului necesar și a personalului calificat pentru realizarea sarcinii:**

4 Reglementări Internaționale de Audit, Asigurare și Etică, Audit Financiar 2008, Coeditare CAFR – IRECSO, Standardul Internațional de Audit 210, Pag. 249.

5 Idem.

Prin Hotărârea nr. 44/23.03.2005 a Consiliului CAFR⁶ s-au aprobat Normele privind stabilirea numărului mediu minim de ore pentru finalizarea unei misiuni de audit financiar. Potrivit acestor Norme, bugetul de timp minim necesar care ar trebui alocat echipei de audit pentru asigurarea finalizării unei misiuni de audit financiar este de 240 ore, cu posibilitatea reducerii cu maxim 25% a numărului mediu de ore, la entități considerate de auditorul financiar că ar prezenta un grad mai mic de complexitate a activității.

Cu ocazia inspecțiilor efectuate în perioada anilor 2008-2009 de către Departamentul Monitorizare și Competență Profesională s-a constatat, ca o deficiență generală, **acceptarea unor onorarii neconforme reglementărilor Camerei privind numă-**

rul mediu minim de ore pentru finalizarea unei misiuni de audit financiar.

Situația onorariilor calculate pe baza datelor declarate de auditorii financiari, pentru angajamentele de audit inspectate, derulate în perioada anilor 2007-2008, se prezintă potrivit datelor din tabelul 1.

Se constată creșterea, în semestrul I 2009 față de anul 2008, a onorariului mediu cu 3.356 euro (95%) la firmele de audit și, respectiv, cu 691 euro (20%) în cazul auditorilor persoane fizice. Cu toate acestea, au fost acceptate de către unii auditori financiari onorarii nesemnificative, minimele înregistrate la firmele de audit fiind de 1.036 lei sau 282 euro în echivalent și, respectiv, la persoanele fizice de 1.800 lei sau 489 euro.

Având în vedere numărul de persoane utilizate pentru realizarea misiunilor de audit, precum și fondul de timp declarat, onorariile orare se prezintă conform tabelului 2.

Onorariile medii realizate în semestrul I 2009, de 24,24 euro/oră-om (firme de audit) și 15,24 euro/oră-om (auditori persoane fizice) sunt inferioare realizărilor din 2008 (26,44 și, respectiv, 17,45 euro/oră-om).

Valoarea minimă a onorariilor orare realizate de firmele de audit, de 18,52 lei/oră, respectiv în echivalent 4,87 euro, a fost constatată în semestrul I 2009 la o firmă de audit evaluată cu calificativul C, corespunzător unui angajament cu o valoare contractată de 5.000 lei (1.315 euro), realizat de două persoane, în cadrul unui buget de timp de 270 ore.

Tabel 1

Valori/ angajament	Anul 2008				Semestrul I 2009			
	Persoane fizice		Firme de audit		Persoane fizice		Firme de audit	
	Lei	Echival. euro*	Lei	Echival. euro*	Lei	Echival. euro*	Lei	Echival. euro*
Onorariul maxim	64.600	17.568	686.108	186.589	64.712	16.238	107.132	26.882
Onorariul mediu	15.479	4.210	33.914	9.223	14.023	3.519	23.380	5.867
Onorariul minim	1.800	489	1.036	282	1.094	275	3.060	768

* la echivalarea valorilor în euro s-a luat în considerare cursul de încheiere a exercițiului la 31.12. 2007 de 3,6771 lei/euro și, respectiv, la 31.12.2008 de 3,9852 lei/euro, publicate de BNR.

Tabel 2

Valori/ oră-om	Anul 2008				Semestrul I 2009			
	Persoane fizice		Firme de audit		Persoane fizice		Firme de audit	
	Lei	Echival euro	Lei	Echival euro	Lei	Echival euro	Lei	Echival euro
Onorariul maxim	230,71	62,74	533,79	145,17	154,08	38,66	286,74	71,95
Onorariul mediu	64,20	17,45	97,23	26,44	60,75	15,24	96,60	24,24
Onorariul minim	9,84	2,67	5,76	1,56	11,11	2,78	18,52	4,64

6 Hotărârea nr. 44/23.05.2005 pentru aprobarea Normelor privind stabilirea numărului mediu minim de ore pentru finalizarea unei misiuni de audit financiar, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 288/06.04.2005.

De asemenea, o persoană fizică a realizat o medie orară de 11,11 lei (2,92 euro) la derularea unui angajament în sumă de 2.000 lei, cu un buget de timp de 180 ore, atribuit unei singure persoane.

Onorariul maxim orar de 286,74 lei/oră (75,45 euro) a fost constatat în semestrul I 2009 la o firmă de audit evaluată cu calificativul A, corespunzător unui angajament cu o valoare contractată de 71.686 lei (18.864 euro), în cadrul unui buget de timp de 250 ore, atribuit unui singur auditor financiar.

De asemenea, o persoană fizică a realizat o medie orară de 154,08 lei (40,54 euro) la derularea unui angajament în sumă de 64.712 lei, cu un

buget de timp de 420 ore, atribuit unei echipe formate din patru persoane.

Majoritatea cazurilor de nerespectare a bugetului minim de timp necesar finalizării angajamentelor de audit financiar sunt asociate cu obținerea calificativelor C și D.

Concluzii:

- a) Tarifele minime realizate în semestrul I 2009 (4,64 euro/oră-om la firmele de audit și 2,78 euro/oră-om la persoanele fizice) atestă negocierea unor **onorarii de dumping**, care afectează valoarea de piață a prestațiilor de audit și discreditează profesia.

Auditorii financiari inspectați manifestă o grijă prioritară respectării numărului minim de ore conform cerințelor Hotărârii 44/2005, fără a le păsa că uneori aceasta duce la calcularea unui tarif orar penibil, de 72 cenți, așa cum s-a arătat.

Din motivele prezentate, Camera a adoptat **Hotărârea nr. 140/2009**⁷, prin care s-a stabilit că: **„Baza de calcul a cotizațiilor variabile se determină luând în considerare onorariul mediu realizat în exercițiul anterior, rezultat ca urmare a inspecțiilor de calitate care se publică anual până la data depunerii rapoartelor de activitate”**.

Exemplificăm în tabelul 3 un model de calcul, în conformitate cu Hotărâ-

Tabel 3

Specificație	Total onorarii		Audit statutar		Audit financiar	
	Lei	euro*	Lei	euro*	Lei	euro*
1. Cifra de afaceri realizată, din care:	187.864	43.689	27.864	6.480	160.000	37.209
- o societate listată la BVB (buget timp: 240 ore; onorariu mediu: 15 E/h)			15.480	3.600 (240 x 15)		
- o instituție financiară nebancaară (buget timp: 320 ore; onorariu mediu: 9 E/h)			12.384	2.880 (320 x 9)		
2. Cotizație variabilă aferentă cifrei de afaceri	1.503 (187.864 x 0,8%)	349	223 (27.864 x 0,8%)	52	1.280 (160.000 x 0,8%)	297
3. Determinarea bazei de calcul pentru cotizația variabilă **	218.368	50.783	58.368 (13.574 x 4,3)	13.574	160.000	37.209
- o societate listată la BVB				5.817 (240 x 24,24)		
- o instituție financiară nebancaară				7.757 (320 x 24,24)		
4. Cotizație variabilă H 140 (218.368 x 0,9%)	1.965	457	525	122	1.440	335
5. Diferență	+462					

* Cursul valutar luat în calcul este de 4,3 lei/euro

** Onorariul mediu obținut în 2009 este de 96,60 lei/oră-om (24,24 euro/oră-om)

7 Hotărârea nr. 140/2009 privind aprobarea cotizațiilor și tarifelor aferente auditorilor financiari și stagiarii în activitatea de audit financiar, publicată în Monitorul Oficial Partea I nr. 307/11.05.2009.

8 Ordonanța de Urgență nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 481 din 30 iunie 2008.

rea 140/2009, al cotizațiilor variabile pentru anul 2009, ce-i revin unei firme de audit financiar care a efectuat și unele misiuni de audit statutar.

b) Cazurile prezentate denotă necesitatea emiterii de către organismul abilitat prin lege a unor norme privind *nivelele minime ale onorariilor pe naturi de activități și sancțiunile care pot fi aplicate* în cazul convenirii unor onorarii de dumping.

OUG 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale⁸ stabilește că:

Organismul de supraveghere publică emite norme corespunzătoare care să prevadă că onorariile pentru auditurile statutare:

- nu sunt influențate sau determinate de oferirea de servicii suplimentare entității auditate;
- nu se pot baza pe niciun fel de condiționări, conform Codului etic; și
- sunt adecvate pentru activitatea care urmează să fie efectuată.

II. Onorarii și tarife – secțiunea 290

Potrivit secțiunii 290 „Independența – misiuni de asigurare”, subsecțiunea „Onorarii și tarife”, mărimea relativă a onorariilor totale generate de un client, precum și existența unor onorarii restante pot constitui *amenințări generate de interesul propriu (personal)*, astfel:

1. Onorarii – mărimea /dimensiunea relativă

a) Atunci când totalul onorariilor datorate de un client reprezintă o proporție semnificativă din onorariile totale ale firmei de audit, dependența de acel client/grup de clienți poate constitui o *amenințare generată de interesul propriu*.

Semnificația amenințării depinde de factori cum sunt :

- structura firmei;
- dacă firma este bine stabilită pe piață sau nou creată;
- importanța clientului din punct de vedere cantitativ și/sau calitativ pentru firmă.

Măsuri de protecție pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil:

- Discutarea complexității și naturii onorariilor percepute cu comitetul de audit sau cu alte persoane însărcinate cu guvernarea;
 - Luarea de măsuri pentru a reduce dependența față de client;
 - Consultarea unei terțe părți/organism profesional de reglementare sau unui alt auditor asupra judecăților fundamentale din audit;
 - Implementarea și monitorizarea controlului calității misiunilor; Revizuirea externă a controlului calității;
- b) Onorariile datorate de clientul de audit care reprezintă o proporție mare din veniturile unui partener individual pot determina o *amenințare generată de interesul propriu*.

Măsuri de protecție pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil:

- Politici și proceduri de monitorizare și implementare a controlului calității misiunilor de asigurare;
- Implicarea unui auditor suplimentar care nu a fost membru al echipei, pentru a revizui munca efectuată sau pentru a oferi consultanță.

2. Clienți de audit care sunt entități de interes public

Codul etic revizuit, aplicabil din 2011, aduce precizări suplimentare privind revizuirea angajamentului de audit dacă totalul onorariilor din partea

unui client de audit de interes public depășește 15% din totalul onorariilor firmei pentru doi ani consecutivi:

- Înainte de emiterea opiniei de audit asupra situațiilor financiare ale **anului doi** de auditare, un auditor, care nu este membru al firmei ce emite o opinie asupra situațiilor financiare/un corp profesional realizează un angajament de control al calității acelei misiuni, respectiv o **revizuire la cald** a acelei misiuni (ex-ante);
- după ce opinia de audit asupra situațiilor financiare din anul doi a fost emisă, dar înainte de emiterea unei opinii asupra situațiilor financiare din **anul trei**, un auditor, care nu este membru al firmei ce exprimă opinia asupra situațiilor financiare/un corp profesional de reglementare efectuează o **revizuire la rece**, echivalentă cu un *control de calitate asupra anului doi de auditare* (revizuire ex-post).
- atunci când totalul onorariilor depășește în mod **semnificativ și consecvent** 15%, firma va trebui să determine dacă amenințarea este astfel încât o revizuire la rece nu ar reduce amenințarea la un nivel acceptabil, va fi efectuat un angajament de **revizuire la cald**.

3. Onorarii restante

Onorariile datorate de un client de audit pentru servicii profesionale care rămân restante pentru o perioadă lungă de timp pot constitui o *amenințare generată de interesul propriu*.

Măsuri de protecție

- Discutarea nivelului onorariilor restante cu comitetul de audit/conducerea clientului;
- Implicarea unui auditor suplimentar care nu a fost un membru al

echipei de asigurare, pentru a revizui munca efectuată sau pentru a oferi consultanță;

- Firma trebuie să ia în considerare dacă onorariile restante ar putea fi privite ca fiind echivalentul unui împrumut acordat clientului.

4. Tarife

Atunci când o firmă de audit angajează o misiune de asigurare pentru un *onorariu mult mai mic* decât cel aplicat de auditorul anterior sau față de cel utilizat de alte firme, apare o amenințare generată de interesul propriu.

Măsuri de protecție: Amenințarea nu poate fi redusă la un nivel acceptabil decât dacă:

- Firma de audit poate să demonstreze că alocă misiunii respective suficient timp și resurse umane calificate și
- Sunt respectate toate standardele aplicabile de asigurare, îndrumările și procedurile de control al calității.

III. Onorarii contingente

1. Conceptul de onorarii contingente

Onorariile contingente sunt onorarii calculate pe o bază predeterminată cu privire la rezultatul unei tranzacții sau al muncii efectuate (excepție: onorariile stabilite de o instanță sau de o altă autoritate publică nu sunt considerate contingente)

2. Se pot distinge două situații referitoare la onorarii contingente:

- a) Un onorariu contingent facturat/încasat de o firmă *pentru o misiune de asigurare* direct sau indirect (printr-un intermediar) poate conduce la o amenințare generată de interesul propriu și de fa-

vorizare, care nu poate fi redusă până la un nivel acceptabil prin nicio măsură de protecție.

- O firmă de audit *nu trebuie să încheie niciun acord privind onorariile pentru o misiune de asigurare în care valoarea onorariului depinde de rezultatul muncii de asigurare sau de elemente care fac obiectul misiunii de asigurare;*

b) Un onorariu contingent facturat direct sau indirect de către o firmă *pentru un serviciu de non-asigurare* furnizat unui client de asigurare poate constitui o amenințare generată de interesul propriu și de favorizare, în următoarele situații:

- b1) *Dacă s-a negociat asupra valorii onorariului pentru o misiune de non-asigurare, pe parcursul unei misiuni de asigurare, iar acest onorariu a depins de rezultatul misiunii de asigurare, amenințările nu ar putea fi reduse prin aplicarea nici unei măsuri de protecție, respectiv dacă:*

- onorariul este facturat de firma care emite opinia asupra situațiilor financiare, iar onorariul este material/previzionat a fi material pentru firmă;
- onorariul este facturat de o firmă din rețea care participă la o parte semnificativă a angajamentului de audit, iar onorariul este material/previzionat a fi material pentru firmă;
- rezultatul serviciului de non-asigurare și, ca urmare, dimensiunea onorariului este dependentă de o judecată viitoare sau curentă referitoare la auditarea unei sume

semnificative din situațiile financiare.

Singura soluție este de a nu accepta o astfel de misiune.

- b2) În cazul altor tipuri de acorduri pentru onorarii contingente facturate de o firmă pentru servicii de non-asigurare unui client de audit:

Onorariile contingente pentru anumite tipuri de misiuni de non-asigurare pot genera, în anumite circumstanțe, amenințări față de respectarea principiilor fundamentale. Ele pot genera o amenințare a obiectivității, prin interesul propriu (secțiunea 240.3)

Semnificația amenințării depinde de factori cum sunt:

- natura misiunii;
- intervalul valoric al posibilelor onorarii;
- baza de calcul a onorariilor;
- revizuirea rezultatului tranzacției de către o terță parte independentă;
- impactul evenimentului/tranzacției asupra situațiilor financiare în cadrul misiunii de asigurare;
- utilizarea pentru misiunea de non-asigurare a unui profesionist care nu este membru al echipei de audit

Măsuri de protecție pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil:

- Un precontract scris cu clientul privind baza de remunerare;
- Prezentarea complexității și a naturii onorariilor utilizate comitetului de audit sau altor persoane însărcinate cu guvernarea;
- Examinarea sau determinarea onorariului final de către o terță parte independentă;
- Politicile și procedurile de control al calității

Studiu de caz

O firmă de audit din categoria microîntreprinderilor a acționat în judecată clientul de asigurare SC ABC SA pentru declararea acestuia în stare de incapacitate de plată, întrucât nu a efectuat plata onorariilor contractate pentru ultimii doi ani, în sumă de 250.000 lei, reprezentând 65% din cifra de afaceri a firmei. Din examinarea structurii onorariilor restante rezultă următoarele:

- a) Partenerul în firmă a derulat în anul N-1 două contracte de prestări servicii de non-asigurare, respectiv:
- un contract de audit intern pentru un onorariu de 80.000 lei;
 - un contract de misiuni de proceduri convenite, conform ISRS 4400, având ca obiect analiza și clarificarea datoriilor comerciale ale entității, pentru un onorariu contingent de 2% din valoarea datoriilor clarificate și recunoscute de furnizori. La sfârșitul misiunii s-a stabilit un onorariu final de 50.000 lei.
- b) În aceeași perioadă, firma a realizat o misiune de audit statutar asupra situațiilor financiare ale entității la 31 decembrie anul N-1, la încheierea căreia a elaborat și semnat raportul auditorului independent conform ISA 700. Onorariul auditului a fost convenit la 120.000 lei.

În prezent este în curs negocierea unui nou contract de prestări servicii de audit statutar asupra situațiilor financiare pentru exercițiul N.

• Întrebări

- 1) În ce constau amenințările la adresa independenței, care au fost generate de circumstanțele descrise?

- 2) Care ar fi măsurile de reducere a amenințărilor până la un nivel acceptabil?

• Răspuns:

- 1) **Circumstanțele descrise generează următoarele amenințări la adresa independenței:**

- a) **Mărimea onorariilor** (65% din cifra de afaceri a firmei), ca și faptul că acestea sunt **restante în totalitatea lor** generează o **amenințare de interes personal**.

De asemenea, o parte semnificativă a onorariilor restante este reprezentată de **onorarii contingente**, definite de secțiunea 290.210 din Codul etic pentru auditorii profesioniști ca "onorarii calculate pe o bază predefinită cu privire la rezultatul unei tranzacții sau al muncii efectuate (cu excepția onorariilor stabilite de o instanță sau de către altă autoritate)".

- b) Faptul că firma de audit este în **litigiu cu clientul de asigurare** generează o **amenințare de interes personal și familiaritate**.

Conducerea firmei și a clientului pot ocupa poziții adverse în cadrul litigiului, afectând relația normală care trebuie să existe între acestea, de sinceritate și transparență privind informațiile financiare și afacerile clientului.

Totodată, pragul de semnificație al litigiului este ridicat, în contextul în care misiunea de asigurare este una de audit statutar.

- c) **Prestarea unor servicii de audit intern unui client de audit financiar** generează **amenințări de auto-revizuire** întrucât auditorul a realizat o **parte importantă** a activităților de audit intern ale clientului de audit, nelimitându-se la cele a căror amenințare de auto-revi-

zuire ar fi putut fi redusă prin separarea clară dintre controlul activității de audit intern efectuat de o echipă managerială și activitatea propriu-zisă de audit intern (secțiunea 290.182)

2) Măsuri de protecție

Data fiind importanța amenințărilor prezentate, **singura măsură prevăzută de Codul etic pentru auditorii profesioniști (secțiunea 290) care ar putea fi avută în vedere este retragerea auditorului financiar din misiunea de asigurare pentru anul N.**

IV. Onorarii conexe/comisioane (Secțiunea 240.5 - 240.7)

- Un profesionist contabil în practică publică **poate primi un comision** de la o terță parte (spre exemplu, de la un furnizor de software) pentru vânzarea de bunuri sau servicii unui client. **Acceptarea unui asemenea comision sau onorariu conex poate da naștere unor amenințări la adresa obiectivității, competenței profesionale și atenției cuvenite.**
- Un profesionist contabil în practica publică **poate să plătească un astfel de onorariu conex** pentru a obține un client, spre exemplu în cazul în care clientul respectiv solicită servicii specifice, care nu pot fi oferite de auditorul existent. **Plata unor astfel de onorarii conexe poate să dea naștere unei amenințări de interes propriu la adresa obiectivității, competenței profesionale și atenției cuvenite.**
- Un profesionist contabil în practica publică nu trebuie să plătească sau să primească un onorariu sau un comision, decât dacă a luat măsuri de protecție pentru a elimina amenințările și pentru a le aduce la un nivel acceptabil.

Astfel de măsuri pot include:

- ❖ Informarea clientului în legătură cu orice acord de plată a unui onorariu conex către un alt profesionist contabil pentru serviciul respectiv;
 - ❖ Informarea clientului în legătură cu orice acord pentru primirea unui onorariu conex plătit de client unui alt profesionist contabil în practica publică;
 - ❖ Obținerea unui acord prealabil din partea clientului în ceea ce privește stabilirea comisionului în corelație cu vânzarea de către o terță parte a unor bunuri sau servicii clientului.
- Un profesionist contabil în practica publică poate achiziționa integral sau parțial o altă firmă, pe bază de plăți efectuate către persoanele care au deținut anterior

firma sau către moștenitorii acestora. Astfel de plăți nu sunt considerate comisioane sau onorarii conexe, așa cum sunt definite la paragrafele 240.5-240.7

Concluzii finale

Conduita etică și profesională a auditorului financiar se probează și în modul în care negociază și promovează onorariul și remunerarea pentru prestația contractată. După cum se poate observa din acest comentariu, calea sigură, în acest sens, o reprezintă reglementările în materie rezultate din Codul etic și din normele profesionale aprobate de Camera Auditorilor Financieri. Respectarea acestor reguli nu este opțională, ci reprezintă unul din criteriile importante în evaluarea activității desfășurate de auditorii financiari.

Bibliografie

- Mihăilescu, Ion, *Deontologia profesională – premisă esențială a reputației auditorului financiar*, Revista „Audit Financiar” nr. 2/2009, pag. 45-49.
- Moldovanu, Urania, *Principalele constatări și efecte ale controlului calității activității de audit financiar în contextul actualelor reglementări europene și naționale*, în volumul „Național și internațional în activitatea de audit financiar. Auditorii și criza economică globală”, coeditare CAFR - Editura ELFI, 2009, pag. 163-190.
- Szafran, David, *Principii fundamentale ale Codului Etic IFAC*, în volumul „Național și internațional în activitatea de audit financiar. Auditorii și criza economică globală”, coeditare CAFR – editura ELFI, 2009, pag. 231-235.
- Conferința anuală a Camerei Auditorilor Financieri din România, Cluj-Napoca, 27 iunie 2009, în Revista „Audit Financiar” nr. 8/2009, pag. 20.
- Reglementări Internaționale de Audit, Asigurare și Etică, Audit Financiar 2008*, Coeditare CAFR – editura IRECSON, 2009
- Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 481 din 30 iunie 2008.
- Hotărârea nr. 44/23.05.2005 pentru aprobarea Normelor privind stabilirea numărului mediu minim de ore pentru finalizarea unei misiuni de audit financiar, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 288/06.04.2005
- Hotărârea nr. 140/2009 privind aprobarea cotizațiilor și tarifelor aferente auditorilor financiari și stagiarilor în activitatea de audit financiar, publicată în Monitorul Oficial Partea I nr. 307/11.05.2009.
- <http://web.ifac.org/publications/international-ethics-standards-board-for-accountants>

Din activitatea CAFR

Reprezentantul ICAEW - în vizită la CAFR

La 16 februarie 2010, **Martin Manuzi**, director al departamentului pentru relații europene în cadrul ICAEW (Institutul Contabililor Autorizați din Anglia și Țara Galilor), a luat parte la o întâlnire cu prof. univ. dr. **Ion Mihăilescu**, președintele CAFR și dr. **Marius Burdușel**, director executiv, la sediul Camerei Auditorilor Financieri din România.

Cu acest prilej, președintele **Ion Mihăilescu** a prezentat realizările și proiectele Camerei din perioada 2009-2010, printre care: relațiile bilaterale de cooperare cu ICAS, cu Uniunea Auditorilor din Ucraina, cu Camera Auditorilor Financieri din Ungaria, cu asociațiile profesionale din Republica Moldova și Republica Srpska; traducerea și implementarea unui **Ghid de Control al Calității** în activitatea de audit; traducerea și adoptarea standardelor ISA Clarificate; traducerea noului Cod Etic IFAC, cu aplicabilitate din 2011, dar care va fi adoptat înainte de această dată, de către Cameră; reluarea procesului de aderare la FEE.

Martin Manuzi, a expus realizările organizației sale din anul 2009 și proiectele pe care ICAEW le-a desfășurat și le continuă în prezent, cum sunt colaborarea cu organizații similare din Grecia, Bulgaria, Emiratele Arabe, pe teme precum controlul calității în audit și educație și dezvoltarea de sisteme alternative la audit. În contextul interesului CAFR pentru dezvoltarea relațiilor cu ICAEW, s-au purtat discuții despre posibilitățile de colaborare viitoare. În acest sens, ar exista posibilitatea de a organiza cursuri, seminarii sau alte acțiuni educaționale pentru membri sau pentru personalul executiv al CAFR, pentru a îmbunătăți pregătirea și capacitățile lor profesionale.

Martin Manuzi i-a adresat președintelui Camerei Auditorilor Financieri din România invitația de a efectua o vizită de câteva zile la Londra.

Auditorii și fraudă

- sfârșitul "câinilor de pază" și al "copoilor" din domeniul financiar

Martyn JONES*

Abstract

Auditors and Fraud - and the end of Watchdogs and Bloodhounds

This article examines the definitions given by International Standard on Auditing (ISA) 240 (Redrafted) of fraud and error, and the historical expectations of the audit role.

It also defines the extent of auditor responsibilities for the prevention and detection of fraud, including the need for professional skepticism and discussion among the engagement team.

The article then summarises the key risk assessment procedures required of auditors by ISA 240 (Redrafted), and concludes that the traditional 'watchdog not bloodhound' philosophy regarding the extent of auditor responsibilities for fraud detection is no longer valid in the context of the requirements of the redrafted ISA.

Key words: fraud, error, material misstatement, auditor, financial statements

Cuvinte cheie:

fraudă, eroare, denaturare masivă, auditor, situație financiară

Introducere

Frauda este un domeniu extrem de controversat, iar gradul responsabilității auditorului în procesul de prevenire și detectare a fraudei a generat destul de multe dezbateri în ultimii ani. Articolul are ca scop rezumarea dimensiunii actuale a responsabilității auditorului în ceea ce privește fraudă, în conformitate cu cerințele ISA 240 (clarificat) *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*. Acest standard a fost emis în decembrie 2006 și este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare începând cu 15 decembrie 2008. Proiectul pentru Claritate al Consiliului pentru

Standardele Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) al IFAC a fost lansat în 2004 cu scopul de a încuraja o utilizare pe o scară mai largă a standardelor emise de acest organism și pentru a facilita procesul de traducere a acestor standarde în alte limbi.

ISA 240 este descris de către Manualul IAASB ca fiind „clarificat” deoarece acesta a fost revizuit în ultimii ani și nu necesită alte revizuii ulterioare prin intermediul Proiectului pentru Claritate. Pentru mai multe detalii recomandăm consultarea Manualului IAASB și secțiunea „Informații de bază cu privire la Proiectul pentru Claritate al IAASB”.¹

* Evaluator ACCA, e-mail: info@ro.accaglobal.com

¹ IFAC, *Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate. Audit financiar 2009*, coeditare CAFR – editura Irecson, București, 2009

Contextul

Tradiționala „filosofie pasivă” cu privire la responsabilitatea auditorului pentru detectarea fraudei este foarte bine rezumată de către hotărârea Judecătorului Suprem Lopes din Marea Britanie, dată în cazul Kingston Cotton Mill din 1896: „Un auditor nu este obligat să fie detectiv sau ... să adopte o atitudine suspicioasă în activitatea sa sau o concluzie preconcepută că ceva este în mod cert în neregulă. El este un câine de pază și nu un copoi”.²

În mod cert procesul de audit s-a modificat considerabil din 1896, deși responsabilitatea auditorului pentru detectarea fraudei a rămas un aspect mai puțin important. În acest moment se analizează cerințele standardului de audit recent clarificat cu privire la rolul auditorului în procesul de detectare a fraudei și vom formula o concluzie cu privire la dimensiunea actuală a responsabilității auditorului în ceea ce privește detectarea fraudei.

Diferența dintre fraudă și eroare

Factorul cheie care distinge între fraudă și eroare este acela dacă acțiunea de bază care a dus la denaturarea situației financiare este intenționată sau neintenționată. Termenul de fraudă este un concept juridic foarte vast, dar auditorul are în vedere fraudă care provoacă o denaturare semnificativă în situațiile financiare. ISA 240 (clarificat) definește fraudă ca: „Un act intenționat comis de unul sau mai mulți indivizi din cadrul conducerii, persoanelor însărcinate cu guvernarea, angajaților sau unor terțe părți, ce implică utilizarea înșelăciunii pentru a obține un avantaj injust sau ilegal”.³ Cele două tipuri de fraudă relevante pentru auditor, în conformitate cu ISA 240 (clarificat) sunt denaturările care rezultă din raportarea financiară frauduloasă și denaturările care rezultă din deturnarea activelor. În contrast cu fraudă, termenul „eroare” se referă la denaturarea neintenționată a situațiilor financiare incluzând omiterea unei sume sau a unei divulgări. În ISA 240 (clarificat) se menționează:

„Factorul care face distincția între fraudă și eroare este măsura în care acțiunea ce a stat la baza denaturării situațiilor financiare este intenționată sau neintenționată”.⁴

În acest articol accentul se pune pe fraudă, întrucât responsabilitățile care apar în cazul fraudei sunt mult mai controversate decât în cazul erorii. Frauda poate implica scheme sofisticate și atent organizate, construite pentru a ascunde activitatea frauduloasă, cum ar fi falsul, acțiunea deliberată de a nu înregistra tranzacții sau prezentarea în fața auditorului a unor situații fraudate în mod intenționat. În orice caz, pentru a înțelege mai bine eroarea este necesar să se acorde mai multă atenție eficacității controlului intern.

Responsabilitățile în ceea ce privește fraudă

ISA 240 (clarificat) stipulează clar cine are responsabilitatea principală pentru prevenirea și detectarea fraudei: „Responsabilitatea primară pentru prevenirea și detectarea fraudei revine atât persoanelor însărcinate cu guvernarea entității, cât și conducerii”.⁵

ISA 240 (clarificat) merge mai departe și se afirmă totuși că: „Un auditor ce efectuează un audit în conformitate cu ISA este responsabil pentru obținerea unei asigurări rezonabile cu privire la faptul că situațiile financiare, considerate în totalitatea lor, nu conțin denaturări semnificative, fie ca rezultat al fraudei, fie al erorii”.⁶

Prin urmare, atât entitatea în sine, cât și auditorul au responsabilități în ceea ce privește detectarea fraudei sau a erorii. Am putea afirma că managementul și cei însărcinați cu guvernarea au **responsabilitatea primară** pentru detectarea fraudei și erorii, în timp ce auditorul are o **responsabilitate secundară**.

Este important, în orice caz, să ne asigurăm că dimensiunea acestor responsabilități secundare este clar înțeleasă, dar ele vor fi discutate în următoarea parte a articolului.

2 Lopes, Lord Justice, *The Law Times*, Volume LXXIV, Court of Appeal, 11 July 1896, quoted in Sarup D, *Watchdog or Bloodhound? The Push and Pull Towards a New Audit Model*, Information Systems Control Journal, Volume 1, 2004.

Dicționarul englez Oxford dă următoarele definiții:

Câinele de pază este un „câine ținut pentru păzirea unei proprietăți private” și „o persoană sau grup care monitorizează practicile companiilor care oferă un anumit serviciu”

Un copoi este definit ca „un câine mare care are un simț foarte ascuțit al mirosului, utilizat în urmărire”

3 ISA 240 (clarificat) paragraf 11

4 ISA 240 (clarificat) paragraf 2

5 ISA 240 (clarificat) paragraf 4

6 ISA 240 (clarificat) paragraf 5

Scepticismul profesional

ISA 200 (clarificat) *Obiectivele generale ale unui auditor independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu ISA-urile*, cere auditorului să mențină o atitudine de scepticism profesional: „Auditorul trebuie să planifice și să efectueze un audit cu scepticism profesional, recunoscând faptul că ar putea să existe circumstanțe în care situațiile financiare să fie denaturate semnificativ.”⁷

ISA 200 (clarificat) descrie scepticismul profesional ca: „O atitudine care include o gândire rezervată, fiind atent la condiții care ar putea indica o posibilă denaturare cauzată de fraudă sau de eroare și o evaluare critică a probelor de audit”.

ISA 240 (clarificat) cere mai departe: „În obținerea unei asigurări rezonabile, auditorul trebuie să dea dovadă de scepticism profesional pe întreg parcursul auditului...”⁸

Scepticismul profesional este de o importanță majoră în procesul de audit de exemplu, acesta solicită auditorilor să fie atenți la:

- Dovezi de audit care contrazic alte dovezi
- Informații care pun sub semnul întrebării fiabilitatea dovezilor de audit
- Condiții care pot indica o posibilă fraudă
- Circumstanțe care sugerează nevoia de proceduri de audit suplimentare celor solicitate de către ISA-uri.

Discuții între membrii echipei misiunii de audit

ISA 240 (clarificat) se referă la cerința din ISA 315 (clarificat) *Identificarea și evaluarea riscurilor unor denaturări semnificative prin înțelegerea entității și a mediului în care își desfășoară activitatea* potrivit căreia membri din echipa misiunii de audit trebuie să discute cu privire la susceptibilitatea situațiilor financiare ale entității de a fi denaturate din cauza fraudei. ISA 240 (clarificat) solicită: „În cadrul discuției se va pune accentul în mod special asupra modului și momentului în care situațiile financiare ale entității ar putea fi susceptibile de a fi denaturate în mod semnificativ ca urmare a fraudei, inclusiv modul în care fraudă poate avea loc.”⁹ În mod normal, membrii cheie din echipa misiunii ar trebui implicați în discuție și

partenerul misiunii ar trebui să ia în calcul ce aspecte urmează a fi comunicate celor din echipă care nu sunt implicați în discuție. Cei care participă la discuție trebuie să aibă o gândire „inchizitivă”, lăsând la o parte orice convingere pe care o pot avea membrii echipei misiunii de audit cum că managementul și cei însărcinați cu guvernarea sunt onești și integri. În mod interesant, această discuție trebuie să includă, de asemenea, o afirmație cu privire la modul în care un element de improvizabilitate va fi încorporat în natura, timpul și întinderea procedurilor de audit care trebuie efectuate.

Proceduri de evaluare a riscului

ISA 240 (clarificat) solicită ca auditorul să desfășoare proceduri de evaluare a riscului pentru a obține informații pentru a le utiliza în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzate de fraudă. În paragrafele 17-24 din ISA 240 (clarificat) se subliniază procedurile de evaluare a riscului care sunt sumarizate și mai jos, iar în paragrafele A12-A27 sunt explicate modalitățile de aplicare a procedurilor de evaluare a riscurilor.

1. Intervievări ale conducerii

- (i) Auditorul ar trebui să investigheze modul în care managementul evaluează riscurile apariției fraudei, procesul utilizat pentru identificarea și gestionarea riscurilor de fraudă și comunicările managementului către cei însărcinați cu guvernarea cu privire la procesele întreprinse pentru identificarea și modul de gestionare a riscurilor de apariție a fraudei.
- (ii) Auditorul trebuie să solicite informații pentru a determina dacă managementul avea cunoștințe legate de fraudă.
- (iii) Auditorul trebuie să investigheze cu privire la auditul intern (în cazul în care există o funcție internă) pentru a stabili dacă acesta are cunoștințe legate de fraudă.

2. Rolul de supraveghere al celor însărcinați cu guvernarea

Auditorul ar trebui să ajungă să înțeleagă modul în care cei însărcinați cu guvernarea își exercită rolul de supra-

7 ISA 200 (clarificat) paragraf 15

8 ISA 240 (clarificat) paragraf 8

9 ISA 240 (clarificat) paragraf 15

veghere a procesului de management pentru identificarea și gestionarea riscurilor de fraudă și dacă cei însărcinați cu guvernanta au cunoștință de fraude care afectează entitatea.

3. Evaluarea relațiilor neobișnuite sau neașteptate

Auditorul ar trebui să evalueze dacă relațiile neobișnuite sau neașteptate identificate în timpul desfășurării procedurilor analitice pot indica riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

4. Se iau în calcul alte informații

Auditorul trebuie să ia în calcul dacă este posibil ca alte informații obținute să indice risc de fraudă.

5. Evaluarea altor proceduri de identificare a riscului

Auditorul ar trebui să evalueze dacă informațiile obținute din alte proceduri de evaluare a riscului sau din activități conexe întreprinse indică faptul că unul sau mai mulți factori de risc sunt prezenți.

Concluzie

Clarificarea ISA 240 a permis o revizuire în timp util a responsabilităților de audit referitoare la fraudă. Ar trebui notat faptul că există diferențe minore de accent între cerințele din ISA 240 (clarificat) și cerințele actuale ale ISA (Marea Britanie și Irlanda) 240 *Responsabilitatea auditorului de a lua în calcul fraudă în auditarea unei situații financiare*, care a intrat în vigoare începând cu 15 decembrie 2009 (în conformitate cu Hotărârea Consiliului CAFR nr. 152/23.09.2009, Standardele Internaționale de Audit 2009 - clarificate, emise de IAASB al IFAC se aplică în România cu începere de la 1 ianuarie 2010).

În conformitate cu ISA 240 (clarificat) diferențele dintre fraudă și eroare depind de modul în care înșelăciunea a

fost utilizată și distincția dintre responsabilitățile celor însărcinați cu guvernanta și auditori de a preveni fraudă le clasifică între **responsabilități primare** și respectiv **secundare**. Totuși, auditorilor li se solicită menținerea unei atitudini de scepticism profesional pe tot parcursul auditului, membrii echipei misiunii de audit trebuie să discute cu privire la susceptibilitatea ca situațiile financiare ale entității să fie denaturate semnificativ din cauza fraudei.

ISA 240 (clarificat) le solicită auditorilor să deruleze proceduri de evaluare a riscului pentru a obține informații cu privire la identificarea riscurilor de denaturări masive din cauza fraudei.

În final, putem concluziona că nu mai este validă descrierea rolului de audit ca fiind „câine de pază și nu copoi” în contextul cerințelor ISA-urilor clarificate. Acestea neagă tradiționala „filosofie pasivă” în ceea ce privește responsabilitatea auditorului pentru detectarea fraudei, făcând astfel tranziția de la un rol de „monitORIZARE” spre un rol care necesită un foarte bun simț al „mirosului”.

Bibliografie

IAASB, *Background Information on the Clarity Project of the International Auditing and Assurance Standard Board, 2008 Edition*, pages 1 to 4, in Part II of *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*, 2008 Edition.

IFAC, *Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate. Audit financiar 2009*, coeditare CAFR – editura Irecson, București, 2009

Lopes, Lord Justice, *The Law Times*, Volume LXXIV, Court of Appeal, 11 July 1896, quoted in Sarup D, *Watchdog or Bloodhound? The Push and Pull Towards a New Audit Model*, Information Systems Control Journal, Volume 1, 2004.

Oxford English Dictionary, www.askoxford.com

Legea de modificare a OUG 75/1999 a fost publicată în Monitorul Oficial

Legea nr. 26/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar a fost publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 145/5 martie 2010.

Federația Internațională a Contabililor (IFAC) - În avanposturile luptei pentru depășirea efectelor crizei economice globale

Alexandra JORA*

Abstract

International Federation of Accountants (IFAC) - In the Outposts of the Fight for Exceeding the Effects of the Financial Economical Crises

The current article makes a presentation of the most representative organization of the accountancy profession, the International Federation of Accountants, established in 1977. The Chamber of Financial Auditors of Romania became a full IFAC member on 13th November 2008, continuing to assume the role of guiding and organizing the financial audit activity at the highest international standards, according to the principles and the provisions issued by IFAC.

Assuming the role and the responsibility in regard to the public interest and in regard to the 2,5 millions of professional accountants represented, IFAC is organized in a sum of collaborating committees and councils that are also co-working with the member organizations who have the role of providing feedback and continuous assistance within the process of setting international standards, guidance and carrying out other IFAC studies and researches.

Within the context of the current economic crises, IFAC made all the necessary efforts for assisting the profession, by adapting and consolidating the international standards and by making recommendations to the G20 Working Groups during the summits organized in 2009. IFAC has also opened an internet page on its website where one can find the most important recommendations documents and information that can facilitate exceeding the crises and regaining the trust of the interested parties.

IFAC promotes the adoption and the implementation of a single set of global standards to facilitate the activity of the professional accountants at international level. CFAR has fully adopted and implemented the International Standards on Auditing as well as the Code of Ethics issued by IFAC, and keeps on maintaining the position of professional body that regulates the Romanian audit profession, at the highest levels.

Key words: IFAC, single set of international standards, public interest, full member, global financial crises, professional accountant, financial auditor

Cuvinte cheie:

IFAC, set unic de standarde internaționale, interesul public, membru cu drepturi depline, criza economică globală, profesionist contabil, auditor financiar

* Expert relații internaționale, Camera Auditorilor Financiari din România, e-mail cafr@cafr.ro

Începuturile

În ultimul pătrar al secolului al XX-lea, lumea contabilității și a auditului, piloni esențiali de susținere a economiei, a fost întărită prin constituirea a ceea ce avea să fie cea mai puternică organizație mondială a profesiei contabile: la 7 octombrie 1977, la München, în cadrul celui de-al 11-lea Congres Internațional al Contabililor, a fost înființată Federația Internațională a Contabililor (IFAC). Organizația a apărut într-un moment propice, pentru că se ivise necesitatea ca o instituție puternică să concentreze sub autoritatea sa toate problemele auditului și ale contabilității, într-un context în care economia lumii lua avânt ca rezultat al revenirii în forță după pierderile pe care le suferiseră popoarele în cel de-al doilea război mondial.

În România, problema aderării la IFAC s-a pus mult mai târziu. A fost nevoie de o perioadă de 19 ani pentru ca profesia contabilității din România să se facă mai întâi cunoscută, acceptată și apoi recunoscută la nivel internațional. Primul organism român care a aderat la IFAC a fost Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, care în 1996 a devenit membru cu drepturi depline al IFAC. Ulterior, în 2008, organizația profesională a auditului românesc, Camera Auditorilor Financieri din România, care fusese înființată cu numai 8 ani în urmă, a parcurs drumul necesar, s-a întărit și și-a îndeplinit misiunea ce și-o asumase, devenind membru cu drepturi depline al IFAC la 13 noiem-

brie 2008¹. Acest fapt a devenit posibil numai în urma unei atente monitorizări, care s-a desfășurat pe parcursul a patru ani, precum și a profesionalismului de care a dat dovadă CAFR, prin Planul său de Acțiune III, document care se regăsește, depersonalizat, pe site-ul IFAC² și care a fost recomandat tuturor organismelor profesionale din lume în vederea adoptării măsurilor propuse de noi. Vorbind despre Planul de acțiune III, președintele CAFR, prof. univ. dr. Ion Mihăilescu afirma: „*Aceste măsuri vizează exercitarea profesiei la cele mai înalte cerințe ale standardelor și Codului Etic, ale pregătirii profesionale continue și ale controlului de calitate, misiunea noastră fiind dedicată interesului public. Nimic nu este mai presus de acest interes.*”³

La Consiliul anual al IFAC din 2008, în cadrul căruia CAFR a dobândit calitatea de membru cu drepturi depline, CAFR a fost reprezentată de prof. univ. dr. Ion Mihăilescu, președinte, conf. univ. dr. Laurențiu Dobroțeanu, director executiv adjunct și Adriana Coșa, expert relații internaționale. După anunțarea acceptării organizației ca membru deplin IFAC, prof. univ. dr. Ion Mihăilescu, președintele CAFR, a declarat:

„Suntem bucuroși de faptul că ne-am afiliat cu drepturi depline la prestigiosul organism profesional internațional. Momentul pe care îl trăim este dovada faptului că organizația noastră profesională, auditorii financieri din România au acționat cu fermitate și responsabilitate pentru îndeplinirea tuturor obligațiilor care i-au re-

*venit în procesul de aderare. Aplicăm cu strictețe standardele internaționale de audit, precum și principiile și rigorile Codului de Etică IFAC, pe care le-am adoptat în **totalitate**. Pentru această reușită mulțumim Federației Internaționale a Contabililor, care ne-a monitorizat și îndrumat cu atenție, precum și tuturor instituțiilor și specialiștilor români și străini care ne-au ajutat în această perioadă.*

*În perioada care urmează vom participa la toate activitățile organizate de IFAC, contribuind activ la perfecționarea cadrului de raportări financiare și de audit și acționând consecvent pentru ridicarea permanentă a calității profesionale a misiunilor de audit.”*⁴

Post aderării sale la IFAC, CAFR și-a asumat nu numai rolul de promotor al principiilor care conferă calitate și leadership în profesiunea auditului, ci și pe acela de participant activ la facilitarea răspândirii și aplicării standardelor internaționale emise de IFAC. În acest sens, CAFR a participat la întâlnirea experților implicați în traducerea ISA-urilor, care a fost găzduită în 21 ianuarie 2009, la sediul din Bruxelles al Direcției Generale Piața Internă și Servicii a Comisiei Europene^{5,6}.

Ce este IFAC și care este menirea sa în contextul internațional al contabilității și auditului?

Pe scurt, putem afirma că IFAC este organizația mondială care cârmuieș-

1 Atestarea calității de membru cu drepturi depline acordată de IFAC Camerei Auditorilor Financieri din România, Revista „Audit Financiar” nr. 1/2009

2 A se vedea <http://www.ifac.org/ComplianceAssessment/published.php>

3 Mihăilescu, Ion, *Deontologia profesională – premisă esențială a reputației auditorului financiar*, Revista „Audit Financiar” nr. 2/2009, pag 45.

4 CAFR, *Auditorii financieri români – un deceniu în slujba interesului public*, editura Elfi, 2009, pag 214;

5 CAFR, *Auditorii financieri români – un deceniu în slujba interesului public*, editura Elfi, 2009, pag 220;

6 *Participarea delegației CAFR la întâlnirea experților implicați în traducerea ISA-urilor*, Revista „Audit Financiar” nr. 3/2009

te și oblăduiește, sub umbrela sa, cele mai multe din instituțiile, organizațiile și organismele naționale și regionale care reprezintă profesia auditului și a contabilității la diferite nivele.

Aceasta într-o exprimare extrem de succintă, întrucât rolul și responsabilitățile IFAC depășesc aceste granițe.

Prin urmare, sunt necesare câteva precizări:

Misiunea Federației Internaționale a Contabililor este aceea de a servi interesului public, de a întări profesia contabilă la nivel mondial și de a contribui la dezvoltarea unor economii naționale puternice prin stabilirea și promovarea aderării la standarde profesionale de o înaltă calitate, încurajând convergența internațională a standardelor și expunând problemele de interes public cu privire la acele puncte unde expertiza profesională este cea mai relevantă. În acest sens, se disting următoarele direcții asupra cărora se concentrează activitatea IFAC⁷:

- Dezvoltarea unor standarde internaționale de înaltă calitate și oferirea asistenței necesare pentru adoptarea, implementarea și utilizarea acestora de către diferitele organisme membre;
- Netezirea drumului spre colaborare și cooperare între organismele sale membre;
- Colaborarea și cooperarea cu alte organizații internaționale;
- Reprezentarea vocii profesiei contabile la nivel internațional;
- Asigurarea rolului de organism de reglementare al profesiei la nivel internațional;

- Asigurarea comunicării eficiente între organismele de reglementare internaționale, între organismele internaționale de stabilire a standardelor, între agențiile de dezvoltare, între comunitățile investitorilor și a altor părți interesate;
- Abordarea necesității unei conduceri la nivel financiar și de raportare financiară de înaltă calitate prin dezvoltarea Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public;
- Abordarea problemelor practicienilor mici și mijlocii, precum și a națiunilor în curs de dezvoltare;
- Realizarea unei strânse legături cu cele mai mari firme de contabilitate prin intermediul Forumului Firmelor.

În ce privește angajamentul luat față de interesul public, IFAC depune eforturi susținute pentru a-și respecta responsabilitățile prin dezvoltarea standardelor în domenii precum auditul, educația, etica și raportarea financiară a sectorului public; acest rol este întărit de activitățile întreprinse pentru promovarea transparenței și a convergenței în raportarea financiară, prin furnizarea celor mai eficiente îndrumări practice pentru contabilii profesioniști angajați și prin implementarea programelor de conformitate pentru membri.

Politica IFAC este aceea de a conlucra îndeaproape cu membrii săi asociați, cu membrii săi cu drepturi depline și cu organizațiile contabile regionale pentru a asigura competența și integritatea contabililor de pretutindeni din lume și pentru a sprijini contabilii în eforturile acestora de a furniza servicii de înaltă calitate.

Cum este organizat IFAC?

Pe parcursul perioadei 1977-2008, la conducerea IFAC s-au succedat 13 președinți, proveniți din țări foarte diferite din punct de vedere al cutumei, culturii, practicilor și nivelelor de dezvoltare ale economiei. În prezent, IFAC este prezidat de Robert L. Bunting, originar din Statele Unite, al cărui mandat va expira în noiembrie 2010.

Conducerea IFAC revine **Consiliului**, alcătuit din câte un reprezentant al fiecăruia dintre membrii cu drepturi depline ai IFAC. Consiliul se întrunește o dată pe an și este responsabil cu deciziile de ordin constituțional și strategic și cu numirea Board-ului.

Board-ul IFAC este compus din membrii de pe tot globul, aleși ca reprezentanți ai profesiei contabile și care au depus un jurământ în ce privește acțiunile lor, care sunt îndreptate numai în direcția realizării și asigurării integrității și a interesului public. Board-ul este format din președintele IFAC și un număr de 21 de persoane din 18 țări. Aceste persoane sunt responsabile pentru stabilirea politicilor și operațiunilor de supraveghere, de implementare a programelor, precum și de activitățile consiliilor și comitetelor. Board-ul este sprijinit de trei comitete:

- **Comitetul de Audit** – comitet cu rol de consultare al Board-ului, ale cărui obiective principale sunt prevederea și pregătirea situațiilor financiare ale IFAC.
- **Comitetul de Nominalizare** – face recomandările cu privire la componența consiliilor și comitetelor IFAC.

⁷ A se vedea <http://www.ifac.org/About/>, secțiunea *Mission and Strategy*.

- **Comitetul de Planificare și Finanțe** – sprijină dezvoltarea și implementarea planurilor strategice și operaționale cu privire la bugetul IFAC.

Ca lider al dezvoltării profesiei contabile la nivel mondial, IFAC cuprinde o sumă de consilii cu rol de reglementare și stabilire a standardelor:

- ❖ **International Accounting Education Standards Board (IAESB)** – Consiliul pentru Stabilirea Standardelor Internaționale de Educație pentru Contabilitate – misiunea sa este aceea de a servi interesului public prin întărirea profesiei contabile, la nivel mondial, prin dezvoltarea și ridicarea educației la un nivel foarte înalt. IESB emite:
 - **International Education Standards (IES)** – Standarde Internaționale de Educație pentru Contabilitate;
 - **International Education Guidelines for Professional Accountants (IEG)** – Ghiduri Internaționale cu privire la Educație pentru Profesioniștii Contabili;
 - **International Education Papers for Professional Accountants (IEP)** – Documente Internaționale cu privire la Educație pentru Profesioniștii Contabili.
- ❖ **International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)** – Consiliul pentru Stabilirea Standardelor Internaționale de Audit și Asigurare – misiunea sa este declarată în titlul pe care îl poartă, standardele emise de acest comitet fiind:
 - **International Standards on Auditing (ISA)** – Standarde Internaționale de Audit;
 - **International Standards on Assurance Engagements (ISAE)** –

Standarde Internaționale pentru Misiuni de Asigurare;

- **International Standards on Quality Control (ISQC)** – Standarde Internaționale pentru Controlul Calității;
- **International Auditing Practice Statements (IAPS)** – Declarații internaționale cu privire la Practica în Audit.
- ❖ **International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)** – Consiliul pentru Stabilirea Standardelor Internaționale de Etică pentru Contabili – realizează și emite în vederea servirii interesului public, standarde și alte declarații internaționale de înaltă calitate, cu privire la etică, în folosul contabililor din întreaga lume. Publicațiile acestui comitet sunt:
 - **The Code of Ethics for Professional Accountants** – Codul Etic pentru Profesioniștii Contabili – stabilește principiile etice pentru un număr de peste 2,5 milioane profesioniști contabili care sunt membri ai organismelor membre cu drepturi depline ale IFAC.
 - **Interpretations to the Code of Ethics for Professional Accountants** – Explicații la Codul Etic pentru Profesioniștii Contabili – asistă aplicarea Codului.
- ❖ **International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)** – Consiliul pentru Stabilirea Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public – servește interesului public prin stabilirea de standarde de înaltă calitate în vederea pregătirii situațiilor financiare cu scop general. Documentele publicate sunt:
 - **International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)** – Standarde Internaționale pentru Contabilitatea Sectorului Public;

- Documente de informare și consultare cu privire la aspecte de interes pentru sectorul public.

Una dintre cele mai importante subdiviziuni ale IFAC este **Public Interest Oversight Board (PIOB)** – Consiliul pentru Supravegherea Interesului Public, al cărui rol fundamental este acela de a spori încrederea investitorilor și a altor părți interesate și de a supraveghea activitatea consiliilor care stabilesc standarde, mai sus prezentate: IAASB, IAESB, IESBA.

Întrucât domeniul de activitate al IFAC este de o foarte largă anvergură, s-a procedat la înființarea unui număr de comitete care susțin și completează aria activităților în domeniul profesiei:

- ❖ **Transnational Auditors Committee (TAC)** – Comitetul Auditorilor Transnaționali – comitet dedicat reprezentării, abordării și căutării unor soluții pentru problemele profesionale ale membrilor Forumului Firmelor (**Forum of Firms - FOF**). Activitatea TAC și a FOF sunt strâns legate și aflate în permanentă interdependență. Acest Forum al Firmelor are misiunea de a promova standarde de înaltă calitate pentru raportarea financiară și pentru practica în audit. Forumul reunește firme care efectuează audituri pentru entități transnaționale și care sunt implicate în profesie, într-o modalitate mult mai apropiată de activitățile IFAC. TAC este comitetul de conducere al activităților FOF care se materializează în următoarele publicații:
 - **Good Practice Guidance** – Ghiduri cu privire la Buna Practică
 - **Policy and Guidance Statements** – Declarații de îndrumare și politică

❖ **Small and Medium Practices Committee (SMPC)**

– Comitetul pentru Practicienii Mici și Mijlocii furnizează resursele și facilitează schimbul de cunoștințe și informații cu privire la cele mai bune practici între practicienii mici și mijlocii și alți contabili care își desfășoară activitatea în cadrul entităților mici și mijlocii. Cele mai multe dintre publicațiile SMPC sunt ghiduri.

❖ **Professional Accountants in Business (PAIB) Committee**

– Comitetul Profesioniștilor Contabili Angajați facilitează schimbul de informații între mai bine de un milion de contabili din lume, angajați în comerț, industrie, sectorul public, educație și sectorul non-profit. Acest comitet publică articole și studii.

❖ **Developing Nations Committee (DNC)**

– Comitetul Națiunilor aflate în Dezvoltare sprijină dezvoltarea profesiei contabile în toate regiunile lumii, reprezentând interesele profesiei aflate în desfășurarea procesului de evoluție, furnizând ghiduri și alte resurse de informații, asigurându-le asistența pentru dezvoltare. Ca membru cu drepturi depline, CAFR are onoarea de a avea un reprezentant în cadrul acestui comitet. Doamna Carmen Matragiu, membru al Consiliului CAFR, a fost desemnată pentru a reprezenta interesele profesiei contabile din România și de a conlucra activ cu ceilalți membri pentru întărirea profesiei la nivel regional. În acest cadru, participă la elaborarea ghidurilor și materialelor în vederea asistenței dezvoltării organismelor profesionale contabile și menține relațiile cu

sponsorii și comunitățile de donatori care pot sprijini organismele din țările aflate în dezvoltare⁸. Mandatul doamnei Carmen Matragiu se va derula în perioada 1 ianuarie 2010 – 31 decembrie 2012.

❖ **Compliance Advisory Panel (CAP)**

– Panelul de Consultanță cu privire la Conformitate este o subdiviziune a IFAC care se ocupă cu supravegherea implementării și a operațiunilor desfășurate de diferitele organizații profesionale care doresc să devină membre IFAC și trebuie să parcurgă Programul de Conformitate al Organismelor Membre IFAC.

În contextul crizei economice globale, IFAC își intensifică eforturile pentru a susține profesia

În cele ce urmează ne propunem să prezentăm câteva din cele mai semnificative măsuri și activități întreprinse de IFAC, un organism profesional aflat în avanposturile luptei pentru depășirea efectelor crizei globale.

Dacă în 1977 IFAC număra numai 63 de organisme membre, în prezent cuprinde 140 membri cu drepturi depline și 19 membri asociați, din 124 de țări și jurisdicții⁹. Numărul de profesioniști contabili care profesază sub umbrela IFAC, în audit sau contabilitate, este aproape imposibil de apreciat cu exactitate, deși IFAC vehiculează ideea că ar reprezenta 2,5 milioane de profesioniști contabili. Se înțelege, deci, de ce vocea internațională a contabili-

tății și auditului trebuie să se facă auzită tare și clar în ce privește o problemă atât de gravă și de serioasă precum criza economică globală.

IFAC a pus la dispoziția publicului o pagină de internet¹⁰ care cumulează toate îndrumările, articolele, resursele de informație cu privire la aspecte legate de criză, discursurile și alte inițiative întreprinse atât de către IFAC, consiliile sale de stabilire a standardelor, membrii și asociații săi, dar și de alte entități care sunt relevante pentru contabilii profesioniști și părțile interesate direct de exercitarea profesiei contabile și a auditului.

În principal, IFAC se concentrează asupra a trei direcții de acțiune cu privire la criză și la contracararea efectelor acesteia:

1. să sporească gradul de conștientizare în rândul celor care întocmesc situații financiare și în rândul auditorilor cu privire la noile ghiduri care pot sprijini raportarea în corelație cu instrumentele financiare;
2. să încurajeze continuitatea convergenței în ce privește raportarea financiară, pe măsură ce susține consecvența contabilității valorii juste, de vreme ce reducerea transparenței nu este, în nici un caz, în interesul investitorilor;
3. să promoveze și să ia parte la discuțiile cu privire la buna practică în auditurile instituțiilor financiare și a altor organizații care sunt afectate de criză.

În cel mai succint mod, se poate afirma că reacția IFAC la actuala criză promovează două principii pe cât de simple, pe atât de greu de urmat. Primul: **Fă-ți bine socotelile!** Acest principiu este important de respectat

8 A se vedea <http://www.ifac.org/DevelopingNations/>

9 A se vedea <http://web.ifac.org/about/member-bodies>

10 A se vedea <http://www.ifac.org/financial-crisis/>

atât la nivel de instituție, organizație, entitate economică și respectiv afacere, dar și la nivel de individ. Să nu uităm că una din cauzele crizei financiare existente a fost încălcarea acestui principiu, de bun simț și fundamental, al vieții. Al doilea principiu: **Spune adevărul în toate domeniile!** Adevărul face omul și națiunea libere. Nu emite raportări ireale, care ascund fapte ilicite, susțin alte trei principii cu importante valențe în audit și contabilitate, conform Codului Etic, emis tot de IFAC, respectiv principiul obiectivității, independenței și integrității.

IFAC a prezentat o serie de recomandări Grupului celor 20 pe parcursul celor două summituri organizate la Londra și Pittsburg în 2009, care se pot rezuma în: propuneri cu privire la întărirea cadrului de reglementare și a transparenței; aplicarea Codului de Bună Practică cu privire la Transparența Fiscală, aparținând Fondului Monetar Internațional, să fie perfectată prin aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS); recomandă ca G20 să sprijine respectarea codurilor și a standardelor prin inițiativele ROSC; G20 să sprijine Banca Mondială și alte bănci de dezvoltare în eforturile pe care acestea le depun pentru a ajuta țările să-și îmbunătățească capacitățile din domeniul managementului financiar și să-și întărească infrastructura de raportare financiară. De asemenea, IFAC propune ca G20 să încurajeze guvernele să adopte și să implementeze un set unic de standarde globale, nu numai în ce privește contabilitatea, dar și auditul și independența, iar în ceea ce privește guvernarea corporativă, aceasta ar trebui îmbunătățită. Referitor la entitățile mici și mijlocii, potrivit IFAC, G20 tre-

buie să ia în calcul necesitățile și problemele acestora în momentul formulării și implementării politicilor și reformelor financiare.

La finele anului 2009, la 17-18 noiembrie, IFAC a organizat în Washington DC un Seminar Global, cu ocazia Celei de-a 32-a Ședințe Anuale a Consiliului¹¹, care a reunit reprezentanți ai profesiei, organisme membre IFAC, organisme regionale, grupări contabile și alte părți interesate, sosite de pe tot globul pentru acest eveniment.

Seminarul Global a explorat în cadrul atelierelor sale probleme precum prevenirea continuării răspândirii crizei, aspecte legate de asigurare și viitorul raportării financiare în măsura în care aceasta poate susține și promova stabilitatea financiară la nivel global. Ideea principală a acestui seminar constă în faptul că IFAC susține cu tărie adoptarea și implementarea unui singur set de standarde de o calitate excelentă la nivel internațional, care să confere transparență, obiectivitate, integritate, prin urmare, să conducă la realizarea unor seturi de documente și situații financiare viabile și veridice care să ofere asigurare și încredere în activitățile economice pe care le oglindesc.

Ulterior acestui eveniment, la începutul anului curent, IFAC a continuat să efectueze studii și cercetări referitoare la necesitățile pieței sub imperiul crizei și a emis prin consiliile sale noi seturi de standarde.

Consiliul pentru Stabilirea Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public a publicat un nou standard pentru imobilizări necorporale (IPSAS 31), trei standarde pentru a acoperi toate aspectele ce privesc contabilizarea și prezentarea

de informații cu privire la instrumentele financiare (IPSAS 28, 29 și 30)¹².

Unul dintre studiile anuale ale IFAC, ale cărui rezultate au fost făcute publice în ianuarie, studiu ce se intitulază „Supravegherea Leadership-ului la nivel global”, demonstrează că profesioniștii contabili sunt susținători și reprezentanți ai intereselor entităților mici și mijlocii.

Studiul conchide că, în virtutea rolului intervenționist asumat de diferitele guverne în piețele interne, finanțele sectorului public au beneficiat de modificări pozitive. Mai mult decât atât, guvernarea corporativă a înregistrat îmbunătățiri, iar profesia contabilă este încă la mare căutare în rândul absolvenților universitari. În finalul raportului studiului se constată necesitatea continuării menținerii unității profesiei.

Fără îndoială, IFAC va continua să susțină eforturile membrilor săi în încercarea de a depăși momentul crizei, prin întreprinderea multiplelor sale acțiuni în direcția armonizării obiectivelor, constituirii unui set unic de standarde profesionale, mereu actualizat, mereu mai performant, în funcție de rezultatele studiilor și cercetărilor efectuate cu ajutorul membrilor săi; în ultimă instanță IFAC va încerca să-și mențină angajamentul luat față de profesie și va promova alinierea eforturilor în vederea evoluției și a ridicării standardelor la cele mai înalte cote.

Concluzii

Succesul înregistrat de IFAC este vădit, mai ales în virtutea faptului că se constată că numărul membrilor săi crește de la an la an. IFAC se află într-o continuă dezvoltare, mai ales

11 IFAC 32nd Council Meeting and Events Focus on Future Stability și IFAC Global Seminar Explores Crisis Prevention, Assurance, and Future of Financial Reporting, publicația lunară „IFAC News”, decembrie 2009, pag.1 și 2.

12 Revista „Audit Financiar”, nr. 3/2009.

prin programul său ambițios de actualizare a activităților sale în toate direcțiile, acțiune impusă de necesitățile în permanentă creștere și modificare ale membrilor săi. Dorind să prevadă și să îndeplinească cerințele profesionale ale auditorilor și contabililor, IFAC continuă să realizeze studii împreună cu organismele sale membre, desfășurate prin munca neînteruptă a comitetelor și consiliilor sale. Rezultatele studiilor constituie feedback-ul de care IFAC are nevoie ca punct de plecare pentru realizarea standardelor internaționale.

Cu privire la acestea, IFAC promovează existența unui singur set de standarde internaționale, pentru ca auditorii și contabilii să desfășoare o activitate bine organizată, bine structurată, de calitate, ușor de supravegheat și de coordonat. În fapt, cele mai multe provocări ale profesiei sunt de ordin local, iar soluțiile, în unele cazuri, par să fie globale. De aici, și

necesitatea de a desfășura activitatea sub cârmuirea unui organism profesional global, care și-a câștigat renumele, prin eforturi și profesionalism, de-a lungul a trei decenii.

În ceea ce privește CAFR, obiectivul său principal este atingerea calității deosebite a activității de audit desfășurate de membri, atât persoane fizice, cât și juridice.

De-a lungul ultimilor ani, CAFR a urmărit alinierea propriilor reglementări la cerințele standardelor și prevederilor IFAC, pentru a asigura, în România, misiuni de audit la standarde internaționale, conforme cu principiile independenței, integrității și obiectivității. CAFR a adoptat integral atât Standardele Internaționale de Audit, cât și Codul Etic al IFAC. În prezent, CAFR continuă să fie fidelă responsabilităților și angajamentelor asumate prin statut față de interesul public și de membrii săi, precum și față de IFAC.

Bibliografie

CAFR, *Auditorii financiari români – un deceniu în slujba interesului public*, coediție CAFR/Elfi, 2009

IFAC 32nd Council Meeting and Events Focus on Future Stability și IFAC Global Seminar Explores Crisis Prevention, Assurance, and Future of Financial Reporting, publicația lunară „IFAC News”, decembrie 2009, pag.1 și 2

Revista „Audit Financiar” nr. 1/2009, *Atestarea calității de membru cu drepturi depline acordată de IFAC Camerei Auditorilor Financiari din România*

Mihăilescu, Ion, *Deontologia profesională – premisă esențială a reputației auditorului financiar*, Revista „Audit Financiar” nr. 2/2009

Revista „Audit Financiar” nr. 3/2009, *Participarea delegației CAFR la întâlnirea experților implicați în traducerea ISA-urilor*

Revista „Audit Financiar” nr. 3/2009

<http://www.ifac.org/About/>, secțiunea *Mission and Strategy*.

<http://www.ifac.org/DevelopingNations/>

<http://web.ifac.org/about/member-bodies>

<http://www.ifac.org/financial-crisis/>

<http://www.ifac.org/ComplianceAssessment/published.php>

Din activitatea CAFR

Președintele CAFR, Ion Mihăilescu, membru de onoare al Asociației Facultăților de Economie din România

La 19 februarie a.c., la Craiova, a avut loc Adunarea Generală a Asociației Facultăților de Economie din România (AFER), prilej cu care Asociația a sărbătorit cinci ani de activitate dedicată dezvoltării învățământului universitar economic. La eveniment au participat reprezentanți ai tuturor facultăților de economie din țară, membri ai Asociației, reprezentanți ai mediului de afaceri, specialiști în economie și autorități locale.

Cu acest prilej, au fost primiți în Asociație patru noi membri de onoare, printre care se află prof. univ. dr. **Ion Mihăilescu**, președintele CAFR. În scrisoarea adresată președintelui CAFR cu ocazia acestui eveniment, prof. univ. dr. **Ion Gheorghe Roșca**, președintele AFER și rector al Academiei de Studii Economice București, se precizează că acordarea titlului de "membru de onoare" al AFER reprezintă o recunoaștere a contribuției aduse la dezvoltarea științelor economice și a învățământului superior în domeniu, precum și la promovarea prestigiului profesiei de economist.

În cadrul lucrărilor, pe lângă problemele curente, au avut loc dezbateri pe tema "**Proiecte naționale privind modernizarea și creșterea vizibilității învățământului superior din România**", la care au avut substanțiale intervenții prof.univ.dr. **Ioan Dumitrache**, președintele Consiliului Național al Cercetării Științifice în Învățământul Superior (CNCSIS), prof. univ. dr. **Pavel Năstase**, prorector al ASE București și director al departamentului de acreditare ARACIS, și dr. **Constantin Boștină**, președintele Asociației pentru Studii și Prognoze Economico-Sociale și director general al publicației "Economistul".

Din activitatea CAFR

Examen de aptitudini profesionale pentru atribuirea calității de auditor financiar - sesiunea mai 2010

Camera Auditorilor Financiari din România organizează, în cursul lunii mai 2010, examenul de aptitudini profesionale, pentru atribuirea calității de auditor financiar.

Datele de organizare:

- ☛ 15 mai - proba scrisă (proba I);
- ☛ 22 mai - proba practică (proba III)
- ☛ 29 mai - proba grilă (proba II).

La examen se pot înscrie următoarele categorii de persoane:

- stagiaari care au finalizat perioada de stagiu și și-au îndeplinit toate obligațiile față de Cameră;
- stagiaari care au fost respinși la alte sesiuni de examen și se află în termenul legal pentru susținere examenului;
- stagiaarii din sesiunea 2002 care nu au obținut calitatea de auditor financiar și au finalizat anul suplimentar de stagiu.

Înscrierile la examen se fac în perioada 5 - 30 aprilie 2010.

Înscrierile se fac numai **personal sau prin delegat** (împuternicire de mână). Dosarele primite prin orice altă modalitate (poștă, curier etc.) nu vor fi luate în considerare.

Program de înscrieri: de luni până vineri, între orele 9:00 - 15:00.

Detalii tehnice privind actele necesare, taxa de examen, tematica și bibliografia sunt disponibile pe site-ul CAFR: www.cafr.ro. Relații suplimentare se pot obține la telefoanele 021/410.74.43 sau 021/410.03.96

● Important pentru autori!

Evaluarea articolelor științifice se realizează, în paralel, de către cel puțin doi membri din Consiliul Științific al revistei, în modalitatea double-blind-review, ceea ce înseamnă că evaluatorii nu cunosc numele autorilor și nici autorii nu cunosc numele evaluatorilor.

Criterii de evaluare a articolelor: originalitatea, actualitatea, importanța și încadrarea în aria tematică a revistei; calitatea metodologiei de cercetare; claritatea și relevanța prezentării și argumentării; relevanța surselor bibliografice utilizate; contribuția adusă cercetării în domeniul abordat.

Recomandările Consiliului Științific al revistei sunt: acceptare; acceptare cu revizuire; respingere. Rezultatele evaluărilor sunt comunicate autorilor, urmând a fi publicate numai articolele acceptate de Consiliul Științific. Articolele se trimit redacției la adresa de e-mail: revista@cafr.ro, obligatoriu în format electronic cu extensia **.doc**, cuprinzând următoarele elemente: limba de redactare a articolului - **română**, pentru autorii români sau **engleză**, pentru autorii străini; textul în limba română se redactează cu diacritice, conform prescripțiilor lingvistice ale Academiei Române; dimensiunea maximă a articolului 7-10 pagini/2000 caractere grafice cu spații/pagină; în articol se precizează metodologia de cercetare folosită, contribuțiile autorilor și referințele bibliografice în subsolul paginii; un rezumat în limbile engleză și română de circa o pagină, în care se prezintă obiectivul cercetării, principalele probleme abordate și contribuția autorilor; rezumatul este însoțit de 4-5 termeni cheie, în limbile română și engleză.

Detalii pe site-ul www.revista.cafr.ro, la secțiunile „Recenzii” și „Manuscrise”.

● Important for the Authors!

The review of the articles is performed in parallel by at least two members of the Scientific Council of the „Financial Audit” Journal, a double-blind-review, which means that those who perform the reviews do not know the names of the authors, and also the authors do not know the names of the reviewers.

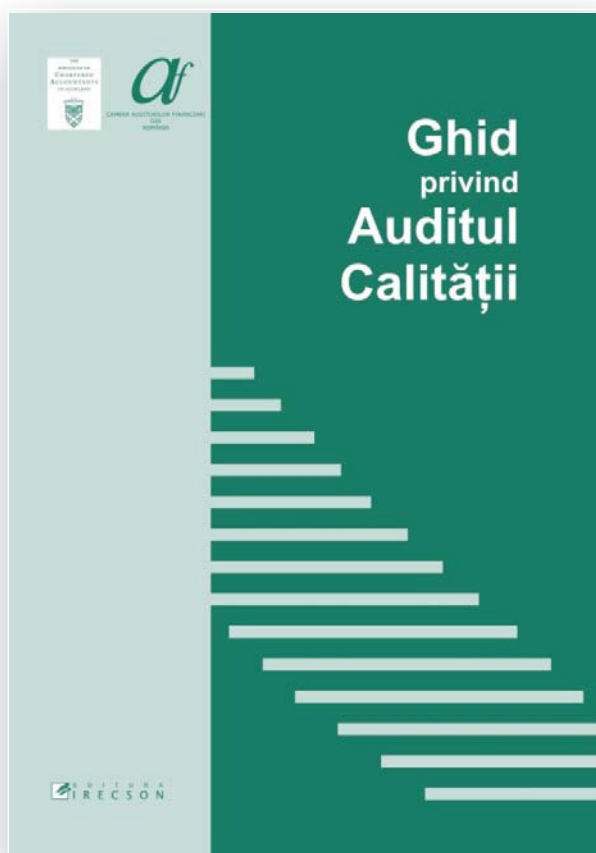
Assessment criteria for articles: innovative input, actuality, importance and the relevance for the subject matter of the review; the quality of the research methodology; presentation and argumentation clarity and pertinence; the relevance of the bibliographic sources used; contribution made to the research in the area.

The recommendations of the Scientific Council are: accepted, accepted with reviewing, rejected. The results of the assessments are communicated to the authors and only the articles approved by the Scientific Council are published. The articles are submitted to the editor by e-mail at: revista@cafr.ro, compulsory in Microsoft Word format containing the following elements: the language the article is drafted is **English**; the maximum size of the article 7-10 pages/2000 signs/page spaces included; the article mention the research methodology used, authors' contributions, footnote references from the bibliography; an abstract in English presenting the subject of the research and authors' contributions; the abstract is accompanied by 4-5 key words, in English.

Details on our website www.revista.cafr.ro, section: „Reviews” and „Manuscripts”.

O lucrare extrem de utilă pentru profesioniști

GHID PRIVIND AUDITUL CALITĂȚII



Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR) și Institutul Contabililor Autorizați din Scoția (ICAS), consecvente în continuarea colaborării destinate dezvoltării profesiei de audit financiar în concordanță cu cerințele IFAC, supun atenției cititorilor interesați *Ghidul privind Auditul Calității*, un manual de proceduri de audit, în limba română. Acest ghid, apărut în coeditare CAFR – IRECSON, este destinat cu precădere membrilor CAFR, dar și stagiarilor în audit și, în general, profesioniștilor contabili.

Ghidul, elaborat de ICAS, a fost tradus prin grija și sub responsabilitatea Consiliului CAFR și este conceput pentru a răspunde celor mai actuale cerințe profesionale și etice în desfășurarea misiunilor de audit și desigur realităților economice prezente.

Potrivit acordului de traducere încheiat cu ICAS, Ghidul va fi actualizat anual, pentru a asigura, pe de o parte, consecvența cu cerințele IFAC aplicabile misiunilor de audit financiar, iar, pe de altă parte, pentru a aduce îmbunătățiri formatului existent.

În introducerea la *Ghid*, semnată de prof.univ.dr. Ion Mihăilescu, președintele CAFR, Anton Collela, director executiv ICAS, și Carmen Mataragiu, membru al Consiliului CAFR, se precizează, printre altele: „*Ghidul privind Auditul Calității* se subscrie priorităților asumate de Consiliul CAFR privind

creșterea continuă a competenței profesionale a auditorilor, demers în care am beneficiat de asistența prestigiosului institut scoțian”.

Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile) au fost adoptate de către CAFR pentru auditul situațiilor financiare încă din anul 2000, conformitatea cu acestea fiind obligatorie în România. Auditorii trebuie, de asemenea, să ia în considerare cerințele etice în desfășurarea misiunilor lor de audit.

Ghidul privind Auditul Calității vă este adresat pentru realizarea misiunilor dvs. de audit. Probabil veți utiliza *Ghidul privind Auditul Calității* pentru clienții întreprinderi mici și mijlocii; în acest scop au fost realizate aceste proceduri. Ar trebui notat că procedurile înglobează principiile cheie din ISA-uri, pentru a-i sprijini pe auditori să elaboreze o abordare a auditului adecvată circumstanțelor misiunii individuale de audit căreia acestea îi sunt aplicate. Materialul este furnizat în scopul îndrumării dumneavoastră generale și depinde de practicieni să îl utilizeze cât mai eficient și să desfășoare misiuni de audit în conformitate cu ISA-urile. Utilizarea acestor programe de audit nu reprezintă un substitut pentru înțelegerea corectă și aplicarea standardelor de audit propriu-zise.

Pentru a desfășura un audit în conformitate cu ISA-urile, firmele de audit trebuie să se conformeze mai întâi, la nivelul întregii firme, cu Standardul Internațional privind Controlul Calității, (ISQC1) *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale informațiilor financiare istorice, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*. Firmele ar trebui, de asemenea, să ia în considerare și să adopte ISA 220 *Controlul calității pentru auditurile informațiilor financiare istorice* înainte de aplicarea altor ISA-uri misiunilor de audit individuale. Utilizatorii acestui *Ghid privind Auditul Calității* ar trebui să fie familiarizați cu Standardele Internaționale de Audit.

Lucrarea poate fi procurată de la sediul CAFR sau poate fi livrată, în baza unei comenzi ferme adresate CAFR la cafr@cafr.ro.